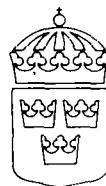


Regeringens proposition

1988/89:55

om reavinstbeskattning av andelar i handelsbolag,
m.m.



Prop.
1988/89:55

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 3 november 1988.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Kjell-Olof Feldt

Propositionens huvudsakliga innehåll

Propositionen innehåller förslag till ändringar i skattereglerna för delägare i handelsbolag. I första hand är det fråga om ändrade reavinstregler. Bl.a. föreslås att möjligheten att utnyttja s.k. dubbla avdrag tas bort.

Slopandet av de dubbla avdragen innebär att en förlust skall reducera ingångsvärdet för handelsbolagsandelen i samma utsträckning som en vinst ökar ingångsvärdet. Med vinster och förluster avses skattemässiga överskott och underskott. Arv, testamente, gåva och bodelning skall i vissa fall utlösa en reavinstbeskattning. Vidare skall en reavinstberäkning göras om handelsbolaget upplöses eller andelen inlöses.

Ett annat förslag innebär att rätten till avdrag för reaförluster på andelar i handelsbolag begränsas till 40 % av förlusten redan från första innehavsdagen. Ett förslag avseende den löpande beskattningen är att verksamhet i handelsbolag aldrig skall kunna ingå i samma förvärvskälla som verksamhet som den skattskyldige driver i egen regi.

I överensstämmelse med regeringens skrivelse till riksdagen (skr. 1988/89:7) föreslås att de nya reavinstreglerna med några undantag skall gälla överlåtelse m.m. som skett efter den 18 augusti 1988. För redan förvärvade andelar föreslås särskilda övergångsregler.

I propositionen föreslås också en justering av de regler om avdrag för räntekompensation som infördes förra året.

1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1988/89:55

Häri genom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)
dels att nuvarande punkt 2 d av anvisningarna till 36 § skall betecknas punkt 2 e,

dels att 18 §, 39 § 3 mom., punkterna 1, 3 och 4 av anvisningarna till 36 § samt punkt 2 av anvisningarna till 39 § skall ha följande lydelse,

dels att i anvisningarna till 35 § skall införas en ny punkt, 5, och i anvisningarna till 36 § en ny punkt, 2 d, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 §¹

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

a) *jordbruksfastighet*: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;

b) *annan fastighet*: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet; dock att fastighet, till den del densamma ingått uti av ägaren driven rörelse, skall anses tillhöra förvärvskällan rörelse;

c) *rörelse*: varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse;

d) *tjänst*: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;

e) *tillfällig förvärvsverksamhet*:

1. icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt deltagande i lotteri;

2. all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;

f) *kapital*:

1. all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;

2. all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet.

För delägare i handelsbolag hänförs inkomst från handelsbolag och annan inkomst till skilda förvärvskällor.

(Se vidare anvisningarna.)

39 §

3 mom.² Fysisk person, som haft intäkt som anges i 38 § 1 mom., har rätt till extra avdrag med 1 600 kronor om bruttointäkten överstiger sammanlagda beloppet av de enligt 1 mom. avdragsgilla kostnaderna. Avdraget får dock inte överstiga vad

3 mom. Fysisk person, som haft intäkt som anges i 38 § 1 mom., har rätt till extra avdrag med 1 600 kronor om bruttointäkten överstiger sammanlagda beloppet av de enligt 1 mom. avdragsgilla kostnaderna. Avdraget får dock inte överstiga vad

¹ Senaste lydelse 1986:1113.

² Senaste lydelse 1985:405.

som svarar mot skillnaden mellan bruttointäkten och summan av de enligt 1 mom. avdragsgilla kostnaderna.

som svarar mot skillnaden mellan bruttointäkten och summan av de enligt 1 mom. avdragsgilla kostnaderna. *Rätt till extra avdrag föreligger inte i fråga om intäkter som härrör från handelsbolag.*

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 35 §

5. En delägare i ett handelsbolag skall anses ha avyttrat sin andel i bolaget om andelen inlöses eller bolaget upplöses.

Hur andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och är det justerade ingångsvärdet enligt punkt 2 d av anvisningarna till 36 § negativt, skall beskattning ske som om andelen avyttrats.

till 36 §

1³. Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som gäller enligt punkterna 2 a – 2 c nedan – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas kostnader som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

Vid vinstberäkningen får den skattskyldige göra avdrag för förvaltningskostnader och räntor som har utbetalats under beskattningsåret, om dessa inte bör hänföras till annan förvärvskälla.

1. Vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får – med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som gäller enligt punkterna 2 a – 2 d nedan – ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d. (ingångsvärdet) och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (förbättringskostnad) m.m. I omkostnadsbeloppet får inte inräknas kostnader som täckts genom bidrag från stat eller kommun eller genom näringsbidrag.

2 d. Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall ingångsvärdet för andelen ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skatte-

³ Senaste lydelse 1983:311.

pliktiga inkomsterna enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten enligt samma lag. Blir det justerade ingångsvärdet negativt, skall omkostnadsbeloppet anses vara noll. Vederlaget vid avyttringen skall i detta fall ökas med ett belopp som motsvarar det negativa justerade ingångsvärdet.

I fråga om andel som förvärvats före utgången av det räkenskapsår för handelsbolaget som avslutats närmast före den 1 mars 1988 beräknas först det justerade ingångsvärdet vid utgången av nämnda räkenskapsår (bokslutsdagen). Denna beräkning görs med utgångspunkt i andelens ingångsvärde och den ökning eller minskning i delägarens kapitalbehållning i bolaget som har inträffat fram till bokslutsdagen. Blir saldot negativt, anses det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen vara noll. Det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen läggs sedan till grund för justeringar enligt första stycket.

Vid bestämmande av kapitalbehållningen på bokslutsdagen skall lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Sker den skattemässiga inkomstberäkningen inte enligt bokföringsmässiga grunder, bortses från förutbetalda kostnader och intäkter samt upplupna intäkter och kostnader.

Har handelsbolaget före utgången av år 1989 avyttrat egendom på vilken 35 § 2–4 mom. är tillämpliga skall, om egendomen anskaffats före den 19 augusti 1988, ingångsvärdet för andelen justeras på grundval av det bokföringsmässiga resultatet av avyttringen även om detta inte följer av andra stycket. Från resultatet skall dras ett belopp som svarar mot den avskrivning eller nedskrivning av egendomen som gjorts i räkenskaperna efter bokslutsdagen. Sker beskattning med anledning av avyttringen senare än vid 1990 års taxering, skall

ingångsvärdet dock justeras på grundval av det skattemässiga utfallet av avyttringen.

Om den skattskyldige yrkar det, skall vinstberäkningen grundas enbart på bestämmelserna i första stycket.

Har andel i ett handelsbolag förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och har den tidigare ägaren beskattats enligt punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall det justerade ingångsvärdet för andelen anses vara noll.

3.⁴ Förlust genom icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) får dras av i den omfattning som anges i punkt 4 nedan.

Realisationsförlust skall beräknas på samma sätt som realisationsvinst enligt punkterna 1 – 2 d. Vid förlustberäkningen får en fastighets ingångsvärde dock inte beräknas på grundval av ett taxeringsvärde enligt punkt 2 a sjätte eller sjunde stycket. Inte heller får omräkning som avses i punkt 2 a tionde stycket ske eller tillägg enligt punkt 2 a tolfte stycket göras. Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts under sådan tid att, om vinst i stället hade uppstått vid avyttringen, endast en del av vinsten skulle ha räknats till skattepliktig realisationsvinst, är endast motsvarande del av förlusten avdragsgill. Har förlusten uppkommit vid fastighetsreglering i fall som avses i punkt 4 av anvisningarna till 35 §, är endast så stor del av förlusten avdragsgill som belöper på vad den skattskyldige har erhållit i pengar.

Realisationsförlust skall beräknas på samma sätt som realisationsvinst enligt punkterna 1 – 2 e. Realisationsförlust på andel i handelsbolag får dock inte beräknas med utgångspunkt i ett justerat ingångsvärde som bestämts enligt punkt 2 d andra – fjärde styckena. Vidare får vid förlustberäkningen en fastighets ingångsvärde inte beräknas på grundval av ett taxeringsvärde enligt punkt 2 a sjätte eller sjunde stycket. Inte heller får omräkning som avses i punkt 2 a tionde stycket ske eller tillägg enligt punkt 2 a tolfte stycket göras. Har den med förlust avyttrade egendomen innehafts under sådan tid att, om vinst i stället hade uppstått vid avyttringen, endast en del av vinsten skulle ha räknats till skattepliktig realisationsvinst, är endast motsvarande del av förlusten avdragsgill. Vid avyttring av andel i handelsbolag är oavsett innehavstiden endast 40 procent av förlusten avdragsgill. Har förlusten uppkommit vid fastighetsreglering i fall som avses i punkt 4 av anvisningarna till 35 §, är endast så stor del av förlusten avdragsgill som belöper på vad den skattskyldige har erhållit i pengar.

4.⁵ Avdrag för realisationsförlust, beräknad enligt punkt 3 ovan, får

4. Avdrag för realisationsförlust, beräknad enligt punkt 3 ovan, får,

⁴ Senaste lydelse 1984:1060.

⁵ Senaste lydelse 1987:1203.

göras från realisationsvinst eller lotterivinst, *om inte annat följer av andra eller fjärde stycket.*

om inte annat följer av andra eller fjärde stycket, göras från sådan realisationsvinst eller lotterivinst som enligt 18 § är hänförlig till samma förvärvskälla som förlusten.

Avdrag för realisationsförlust på grund av avyttring av premieobligationer, som har utfärdats här i riket, får göras endast från realisationsvinst som har uppkommit vid avyttring av sådana premieobligationer. Har de med förlust avyttrade premieobligationerna utfärdats år 1980 eller tidigare, får dock avdrag för förlusten göras även från realisationsvinst vid avyttring av

a) sådan aktie i svenskt aktiebolag som vid tidpunkten för avyttringen av aktien är inregistrerad vid Stockholms fondbörs och

b) andel i sådan svensk aktiefond som, vid ingången av det år då andelen avyttras, till minst två tredjedelar består av vid Stockholms fondbörs inregistrerade aktier i svenska aktiebolag.

Avdrag för realisationsförlust skall i första hand göras från den realisationsvinst eller lotterivinst som är hänförlig till samma beskattningsår som realisationsförlusten. Har en förlust inte kunnat utnyttjas för avdrag nämnda beskattningsår, får avdrag för förlusten göras ett senare beskattningsår, dock senast sju år efter det till vilket förlusten är hänförlig. En på detta sätt förskjuten realisationsförlust får dras av endast mot den realisationsvinst eller lotterivinst som det senare beskattningsåret återstår sedan avdrag har gjorts för de realisationsförluster som är hänförliga till det året.

Avdrag för realisationsförlust på grund av avyttring av en fastighet till sådan närstående som avses i 35 § 3 mom. sista stycket får göras endast i den mån fastighetens marknadspris vid avyttringen visas understiga de omkostnader för vilka avdrag medges vid beräkning av realisationsförlusten.

till 39 §

2.⁶ Avdrag för ränta får göras för det beskattningsår då räntan betalats.

I fråga om räntekompensation som en förvärvare av ett skuldebrev lämnar överlåtarens för upplupen men inte förfallen ränta får avdrag göras först för det beskattningsår då räntan enligt skuldebrevet förfaller till betalning. Likaså skall vid förvärv av enbart rätten till avkastningen på skuldebrevet sådan räntekompensation vara avdragsgill först för det beskattningsår då räntan förfaller till betalning. På samma sätt är räntekompensation vid förvärv av andel i sådan aktiefond som avses i punkt 10 av anvisningarna till 38 § avdragsgill först då avkastningen på andelen blivit tillgänglig för lyftning. Har förvärvaren i sin tur, innan räntan eller utdelningen förfallit till betalning, överlåtit skuldebrevet till-

I fråga om räntekompensation som en förvärvare av ett skuldebrev lämnar överlåtarens för upplupen men inte förfallen ränta får avdrag göras först för det beskattningsår då räntan enligt skuldebrevet förfaller till betalning. Likaså skall vid förvärv av enbart rätten till avkastningen på skuldebrevet sådan räntekompensation vara avdragsgill först för det beskattningsår då räntan förfaller till betalning. På samma sätt är räntekompensation vid förvärv av andel i sådan aktiefond som avses i punkt 10 av anvisningarna till 38 § avdragsgill först då avkastningen på andelen blivit tillgänglig för lyftning. Har förvärvaren i sin tur, innan räntan eller utdelningen förfallit till betalning, *avyttrat* skuldebrevet till-

sammans med rätten till ränta, andelen i aktiefonden tillsammans med rätten till utdelning eller *överlåtit* rätten till räntan skall dock utgiven räntekompensation vara avdragsgill för det beskattningsår *överlåtelsen* ägde rum.

sammans med rätten till ränta, andelen i aktiefonden tillsammans med rätten till utdelning eller *avyttrat* rätten till räntan skall dock utgiven räntekompensation vara avdragsgill redan för det beskattningsår *under vilket det avtalade vederlaget skall tas upp till beskattning*.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1989.

2. De nya bestämmelserna i 18 § och 39 § 3 mom. tillämpas i fråga om beskattningsår som börjar efter den 31 december 1988.

3. De nya bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 35 § och punkterna 1, 2 d och 3 av anvisningarna till 36 § tillämpas om andelen överlåtit efter den 18 augusti 1988 eller om andelen inlösts eller bolaget upplösts efter denna dag. Har andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom gåva eller köp, byte eller därmed jämförligt fång tillämpas de nämnda bestämmelserna om äganderättsövergången skett efter den 31 december 1988.

4. De nya bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 36 § tillämpas på realisationsförluster på grund av avyttringar efter den 31 december 1988. Har egendom i handelsbolag avyttrats under tiden den 19 augusti – den 31 december 1988 gäller dock att realisationsförlust på grund av avyttringen får dras av endast från realisationsvinst eller lotterivinst i handelsbolag.

5. De nya bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 39 § tillämpas om överlåtelse har skett efter den 8 november 1988.

2 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Prop. 1988/89:55

Häriigenom föreskrivs att 25 § taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

25 §²

Allmän självdeklaration skall uppta

1) den skattskyldiges namn och postadress, hemortskommun, där sådan finnes, och hemvist därstädes, personnummer samt nummer å för honom utfärdad skattsedel å preliminär skatt för året näst före taxeringsåret ävensom beträffande utlänning nationalitet, beträffande utländsk juridisk person det land, där styrelsen haft sitt säte, samt beträffande skattskyldig, som allenast under någon del av beskattningsåret varit i riket bosatt, uppgift om den tid, han sålunda haft bostad härstädes.

2) alla förvärvskällor, beträffande vilka skattskyldighet för beskattningsåret åligger den skattskyldige; och skall därvid i fråga om förvärvskälla, i vilken skattepliktig fastighet ingått, särskilt angivas dels beskaffenheten av den skattskyldiges innehav av fastigheten, dels fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret eller, om sådant värde det året icke varit fastigheten åsatt, dess eljest antagliga värde vid taxeringsårets ingång, dels ock, därest fastigheten icke ingått i förvärvskällan under hela beskattningsåret eller fastigheten ingått däri endast till viss del, huru lång tid eller till vilken del fastigheten sålunda ingått i förvärvskällan.

3) de intäkter och de avdrag, som äro att hänföra till varje förvärvskälla, dock att ersättning, som enligt bestämmelserna i 37 § 1 mom. 1.g) icke behöver upptagas i kontrolluppgift, ej heller behöver upptagas i deklarationen såsom intäkt.

4) de allmänna avdrag, som den skattskyldige yrkar få tillgodonjuta vid taxeringen.

5) den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret, ändå att förmögenheten icke uppgår till skattepliktigt belopp, dock endast om och i den mån skattskyldighet för förmögenhet åligger honom.

6) beloppet av den preliminära skatt, som genom skatteavdrag erlagts för året näst före taxeringsåret.

7) om deklarationen avser fåmansföretag, delägares eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav tillika med angivande av röstvärde, om olika röstvärden förekomma, dock att uppgifter icke behöva lämnas för närstående person, som ej uppburit ersättning från, träffat avtal eller haft annat därmed jämförligt förhållande med företaget.

8) räntetillägg som skall beaktas vid fastställande av underlag för tilläggsbelopp.

8) räntetillägg som skall beaktas vid fastställande av underlag för tilläggsbelopp.

9) om den skattskyldige är delägare i handelsbolag, de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget

¹ Lagen omtryckt 1971:399.

² Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1986:1284.

såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag.

Allmän självdeklaration skall därjämte innehålla de uppgifter, som för särskilda fall föreskrivs i denna lag eller som erfordras för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller för beräkning av skogsvårdsavgift enligt lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift eller fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighets-skatt.

Om skattskyldig skall taxeras för barns eller annans förmögenhet, skall uppgift lämnas även om sådan förmögenhet.

Belopp, som upptagas i självdeklaration, skola utföras i hela krontal, så att överskjutande öretal bortfalla.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1989 och tillämpas första gången vid 1989 års taxering.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 3 november 1988

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Feldt, Sigurdson, Hjelm-Wallén, S. Andersson, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Hellström, Johansson, Hulterström, Lindqvist, G. Andersson, Lönnqvist, Thalén, Nordberg, Engström, Freivalds, Wallström

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om reavinstbeskattning av andelar i handelsbolag, m.m.

1 Inledning

I en promemoria som upprättats inom finansdepartementet (Ds 1988:44) har föreslagits att reglerna för reavinstbeskattning av andelar i handelsbolag skall ändras.

Promemorian har remissbehandlats. Till protokollet i detta ärende bör fogas som *bilaga 1* ett utdrag ur promemorian och som *bilaga 2* en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena.

På grundval av förslagen i promemorian beslutade regeringen den 20 oktober 1988 att inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) m.m. Till protokollet i detta ärende bör fogas som *bilaga 3* det till lagrådet remitterade lagförslaget och som *bilaga 4* lagrådets yttrande.

Jag avser att nu ta upp frågan om ändrade reavinstregler för andelar i handelsbolag. Mina synpunkter på vad lagrådet anført framgår av min redogörelse för de allmänna utgångspunkterna för förslaget och den närmare utformningen av vinstberäkningsreglerna (s. 12 f. och 30).

Jag avser i det här sammanhanget också att ta upp frågan om en justering av de regler om avdrag för räntekompensation som genomfördes i slutet av förra året (prop. 1987/88:62, SkU 15, SFS 1987:1203).

I lagrådsremissen behandlades inte bara beskattningen av delägare i handelsbolag utan också beskattningen vid upplåtelse av garage m.m. till arbetsgivaren. Vid lagrådsgranskningen har den senare frågan brutits ut. Det lagrådsyttrande som jag här tar upp avser därför bara handelsbolagen. Frågan om beskattningen av upplåtelseersättningar avser jag att återkomma till.

2.1 Reavinstbeskattningen

2.1.1 Allmänna utgångspunkter

Ett handelsbolag är en juridisk person som kan förvärva tillgångar och ådra sig skulder. Kännetecknande för det vanliga handelsbolaget är bl.a. att delägarna är solidariskt ansvariga för bolagets förpliktelser. Ansvarigheten för vissa delägare kan dock vara begränsad till den egna insatsen. Ett handelsbolag med sådana delägare kallas kommanditbolag och de begränsat ansvariga delägarna kommanditdelägare. Minst en av delägarna i ett kommanditbolag måste vara obegränsat ansvarig (komplementär).

Det finns i skatteförfattningarna bara ett fåtal bestämmelser om handelsbolag. Huvudstadgandet är 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL. Där framgår att bolaget inte är skattesubjekt och att bolagets inkomst i stället beskattas hos delägarna. I övrigt gäller att många viktiga frågor är helt oreglerade eller ofullständigt reglerade. Ett exempel på ett område där det – trots vissa avgöranden i praxis – råder oklarhet är reavinstbeskattningen av andelar (en redogörelse för de skatterättsliga reglerna finns i bilaga 1).

Det normala är att handelsbolaget används som samverkansform för seriös näringsverksamhet. Handelsbolagen har emellertid också kommit att användas i skatteundandragande syfte. Under förra året växte denna verksamhet i omfattning. Finansbolag och andra konstruerade olika modeller som grundade sig på köp och försäljning av andelar i handelsbolag, främst kommanditbolag. Intresset knöts i första hand till de s.k. dubbla avdragen. Med dubbla avdrag avses att en förlust i bolaget kan utnyttjas dels löpande som underskottsavdrag och dels i samband med att andelen avyttras (förlusten sänker inte ingångsvärdet). Det löpande avdraget påverkar alltså inte utan vidare reavinstberäkningen när andelen säljs.

I de modeller som presenterades ställdes regelmässigt stora skattefördelar i utsikt. De erbjudna skattefördelarna synes i många fall ha varit det enda syftet med såväl transaktionernas genomförande som handelsbolagets verksamhet. De som tog fasta på erbjudandena löpte vissa risker. En analys av prospekten visar att kalkylföresättningar ibland var behäftade med direkta fel. Även där så inte är fallet är det i många fall osäkert om konstruktionerna kommer att accepteras skattemässigt. Det innebär att de som tecknat andelar kanske inte får de föreseglade skattefördelarna. Samtidigt är det emellertid tveklöst så att möjligheten till dubbla avdrag kan utnyttjas systematiskt och att detta kommer att fortsätta att ske så länge dagens regler behålls oförändrade.

Detta är bakgrunden till det ingripande som gjordes den 18 augusti i år. I en promemoria från finansdepartementet lades fram förslag till regler som skulle stoppa den dubbla avdragsrätten. Förslaget i promemorian innebar att ingreppet mot de dubbla avdragen gjordes i det andra ledet, dvs. vid reavinstbeskattningen. Samtidigt lämnade regeringen en skrivelse till riksdagen (skr. 1988/89:7) med meddelande om kommande förslag till lagstiftning på grundval av promemorian. Syftet med att lämna en sådan skrivelse var att

nya regler skulle kunna tillämpas på avyttringar m.m. av andelar efter den 18 augusti 1988.

Vid remissbehandlingen har allmänt vitsordats att möjligheten till dubbla avdrag bör stoppas och att detta bör ske genom ändringar i reavinstbeskattningen. En remissinstans anser att en ändring av reavinstbeskattningen bör kompletteras med ändringar i den löpande inkomstbeskattningen. Åtskilliga remissinstanser gör gällande att de föreslagna reglerna är för långtgående. En återkommande synpunkt är också att reglerna innebär att skattesystemet kompliceras ytterligare och att en enklare reglering borde ha valts med tanke på den reformering av skattesystemet som förestår.

För egen del vill jag först slå fast att det inte kan vara skattesystemets uppgift att tillhandahålla någon form av dubbel avdragsrätt. Detta gäller oavsett vad för slags verksamhet det är fråga om. Man får alltså acceptera att ett ingrepp mot de dubbla avdragen kan få till följd att lusten att satsa pengar i vissa projekt med osäker framtid kan minska.

Det är naturligtvis inte tillfredsställande om de nya reglerna skulle leda till att betingelserna för vanligt företagande i handelsbolagsform skulle försämrast. Vid remissbehandlingen har gjorts gällande att detta skulle kunna bli fallet. Enligt min mening är farhågorna överdrivna. Liksom tidigare gäller att ett underskott av handelsbolagets verksamhet är avdragsgillt när det uppkommer. Det nya är att sådana underskott alltid sänker ingångsvärdet för bolagsandelen. Totalt sett påverkas emellertid inte ingångsvärdet om den skattskyldige täcker förlusten med egna medel.

I promemorian diskuteras också alternativet att begränsa bl.a. kommanditdelägarnas avdragsrätt vid den löpande inkomsttaxeringen. En sådan metod – kombinerad med reavinstregler där förluster kan justera ned ingångsvärdet till noll men inte längre – innebär en större och mer komplicerad förändring av handelsbolagsbeskattningen än de här föreslagna nya reavinstreglerna. Med hänsyn till det pågående utredningsarbetet inom bl.a. företagsskattområdet anser jag att det inte finns tillräcklig anledning att här aktualisera eventuella sådana begränsningar vid den löpande beskattningen. Den frågan får provas längre fram i samband med att ställning tas till förslaget om att göra handelsbolaget till särskilt skattesubjekt. Att jag nu begränsar mig till i huvudsak reavinstreglerna innebär också att jag inte tar upp frågan om eventuella ändringar av handelsbolagsbegreppet.

Det är i dag mycket svårt att göra en vinstberäkning vid avyttring av andel i handelsbolag. Särskilda lagregler saknas. Praxis på området är ofullständig. Det är också svårt att rent praktiskt få fram de uppgifter som behövs. Att inte tillämpningssvårigheterna fått större uppmärksamhet än vad som är fallet torde bero på att taxeringsmyndigheterna ofta godtar redovisningen i deklarationen utan vidare utredning. Den ökade komplexitet som promemoriaförslaget kan ge intryck av är alltså delvis skenbar. En reglering av de materiella bestämmelserna och en löpande uppgiftsskyldighet för delägarna bör leda till bättre ordning och mer rättvisa taxeringar.

Lagrådet har i sitt yttrande konstaterat det angelägna i att snabbt komma till rätta med de skatteundandragande transaktioner med andelar i handelsbolag som förekommer. Mot bakgrund av detta och med hänsyn till de föreslagna reavinstreglernas karaktär av provisorium har lagrådet inte

motsatt sig att förslaget genomförs. Lagrådet har dock anmärkt att utrednings- och hanteringsfrågor, som uppkommer till följd av reglerna, liksom tillämpningen av dem kommer att föranleda svårigheter. Jag har i och för sig ingen avvikande uppfattning men vill samtidigt framhålla att de regler som föreslagits i lagrådsremissen också kommer att innebära klara förbättringar jämfört med dagens förhållanden. Med hänsyn härtill och då ett ingripande mot den skatteplanering som förekommer är nödvändigt bör förslaget genomföras.

Innan jag går in på de olika delfrågorna vill jag här också kommentera vad remissinstanserna anført om promemorieförslagets retroaktiva effekter.

Förbudet mot retroaktiv skattelag finns i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Skatt får enligt den bestämmelsen inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Reglerna om skattskyldighetens inträde får alltså avgörande betydelse, dvs. vid beskattning av reavinst avyttringstidpunkten (prop. 1978/79:195 s. 55 f.). Förslaget till ändrade reavinstregler i promemorian har utformats med iakttagande av detta krav.

En annan sak är att en sådan skärpning av reavinstreglerna får en tillbakaverkande effekt i och med att en del av den eventuella skattepliktiga värdestegringen kan ha uppkommit under tid då beskattningen var lindrigare. Detta är en konsekvens av en medveten gränsdragning från lagstiftarens sida. I förarbetena framhålls bl.a. att en säljare inte ens kan vara säker på att försäljningen kommer att bli bedömd enligt de vid avtalsslutet gällande skattereglerna om han inte samtidigt får uppbära åtminstone någon del av köpeskillingen (prop. bil. 1 s. 158).

Promemorieförslaget innebär att reavinstreglerna skall ändras så att en förlust reducerar ingångsvärdet i samma utsträckning som en vinst ökar ingångsvärdet. Syftet med förslaget är att åstadkomma en mer korrekt vinstberäkning än den som tillämpas i dag. Skärpningar av regler som påverkar beräkningen av avdragsposterna vid vinstberäkningen har förekommit tidigare. Som exempel kan nämnas den ändring av reavinstbeskattningsreglerna avseende försäljning av börsaktier som gjordes år 1983. Då begränsades – med omedelbar tillämpning – rätten till avdrag enligt den s.k. schablonregeln (prop. 1983/84:48, SkU 11, SFS 1983:1116).

Jag anser mot bakgrund av vad som nu anförts att övergångsreglerna i promemorian inte har utformats i strid med förbudet mot retroaktiv skattelag. Det kan emellertid ändå ifrågasättas om de inte skulle kunna utformas på annat sätt. Jag anser att det – både för att få till stånd en mjukare övergång och för att underlätta den praktiska hanteringen – finns anledning att införa särskilda övergångsregler. Jag återkommer till detta (avsnitt 2.1.5). Avslutningsvis vill jag tillägga att *lagrådet* inte har haft några erinringar i retroaktivitetsfrågan.

Mitt förslag: Ingångsvärdet skall justeras med – förutom tillskott och uttag – skattemässiga överskott och underskott. Underskott skall reducera ingångsvärdet i samma utsträckning som en vinst ökar ingångsvärdet. Detta innebär att det justerade ingångsvärdet kan bli negativt.

Promemrieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Principen att både vinster och förluster under innehavstiden skall påverka ingångsvärdet godtas. Flertalet remissinstanser anser dock att förluster inte skall få reducera ingångsvärdet så att det blir negativt. En vanlig uppfattning är att underskott som inte kunnat utnyttjas inte skall beaktas och att icke skattepliktiga inkomster skall få räknas som tillskott (se bil. 2 avsnitt 3).

Skälen för mitt förslag: Vid den löpande beskattningen behandlas vinster och förluster på handelsbolagets verksamhet symmetriskt. Vinster beskattas och förluster får dras av (här bortses från eventuella avvikelser mellan redovisning och beskattning och från bestämmelserna om tilläggsbelopp vid taxeringen till statlig inkomstskatt). Beskattningen resp. avdragsrätten är oberoende av om vinsten har tagits ut ur bolaget eller om delägaren skjutit till medel för att täcka förlusten. När andelen avyttras upphör symmetrin. Vid reavinstberäkningen har man i praxis tagit hänsyn till vinst. Däremot har förlust inte beaktats på motsvarande sätt.

Det är inte helt klart om man vid reavinstberäkningen skall se till resultatet under hela innehavstiden eller till resultatet för varje år för sig. Med den senare tolkningen skulle det vara mycket lätt att framkalla en reaförlust. Även den alternativa tolkningen – att beakta nettovinst under innehavstiden men däremot inte nettoförlust – ger emellertid ett otillfredsställande resultat. Detta kan visas med ett exempel (här och i det följande antas att tillskott och uttag inte förekommer).

A satsar 100 i ett handelsbolag. Bolaget förbrukar 90 på rörelsekostnader som visar sig vara till ingen nytta för bolaget. A får vid taxeringen avdrag med 90. Han säljer därefter andelen för 10 och får en reaförlust om 90 som kan kvittas mot reavinster.

Med sådana skattemässiga villkor är det naturligtvis inte svårt för handelsbolag att dra till sig kapital för satsningar i projekt med osäkert utfall. Effekterna kan emellertid bli gynnsamma också i fall där risktagandet är mycket begränsat.

A satsar 100 i ett handelsbolag. Bolaget anskaffar i slutet av år 1 inventarier för 90. Inventarierna har en beräknad ekonomisk livslängd om knappt tre år och kan därför omkostnadsföras direkt. När A säljer andelen i början av år 2 (då inventarierna fortfarande antas vara värda 90) får han ut t.ex. 75 (att A inte får ut mer hänger samman med att tillgångarna i bolaget är belastade med en skatteskuld). Reaförlusten om 25 kan kvittas mot reavinster. Därtill kommer avdraget om 90 vid den löpande beskattningen.

I den skatterättsliga litteraturen har det framförts olika uppfattningar i frågan om förluster bör reducera ingångsvärdet eller ej. Starka skäl talar för att en sådan reduktion bör ske med hänsyn till att vinster ökar ingångsvärdet. Principiellt är det inte rimligt att behandla vinster och förluster på olika sätt. En ändring behövs för att hindra ett fortsatt systematiskt utnyttjande av den nuvarande asymmetrin.

I det första exemplet skulle en symmetrisk lösning innebära att förlusten (90) justerar ned ingångsvärdet från 100 till 10. Varken reavinst eller reaförlust uppkommer då vid avyttringen.

Det andra exemplet är mer komplicerat. Formellt kan man säga att det dubbla avdrag som A får är avdraget för reaförlust om 25. Det räcker emellertid knappast att enbart vägra avdrag för reaförlust. I stället bör även i detta fall ingångsvärdet justeras ned från 100 till 10. Det innebär att A blir beskattad för en reavinst om $(75-10)=65$. Om B förvärvar andelen från A får B till sitt ingångsvärde (75) lägga de intäkter som verksamheten ger (här antas dessa utgöra 90). Säljer B sedan andelen för 100 (samma belopp som A satsat) får B en reaförlust om 65. A:s reavinst och B:s reaförlust tar alltså ut varandra. I princip överensstämmer också det sammantagna skattemässiga resultatet för A och B $(-90+65 \text{ resp. } +90-65)$ med det verkliga resultatet $(-25 \text{ resp. } +25)$.

En utgångspunkt för ändrade regler bör alltså vara att en förlust alltid skall reducera ingångsvärdet. Principen att vinster och förluster skall behandlas lika är knappast kontroversiell. Däremot råder det olika meningar om likabehandlingen skall gälla även om förlusten leder fram till att ingångsvärdet blir negativt.

Den skatteplanering med kommanditbolag som tog fart förra hösten följde i allmänhet en viss mall. Kunden erbjöds att förvärva en andel för exempelvis 1 milj. kr. Andelen berättigade enligt prospekten till ett underskott av rörelse eller kapital med samma belopp. Med de nya reglerna för vinstberäkningen blir en sådan konstruktion inte särskilt lönsam eftersom ingångsvärdet reduceras från 1 milj. kr. till noll. En försäljning av andelen träffas av reavinstbeskattning.

1987 års konstruktioner ger inget direkt stöd för att det skulle vara nödvändigt att kunna justera ingångsvärdet till ett negativt belopp. Det är emellertid lätt att visa att en justering av ingångsvärdet ned till noll ibland inte är tillräcklig.

Förutsättningarna i det andra exemplet ändras på följande sätt. A satsar 25 i handelsbolaget och bolaget tar upp ett lån om 75. När A fått sitt löpande avdrag (på grund av inventarieförvärvet) vill han gå ur bolaget. B är villig att överta andelen utan ersättning. Justeras ingångsvärdet bara ned till noll blir utfallet för A mycket gott. Satsade 25 berättigar till ett underskottsavdrag om 90. Den skattepliktiga reavinsten är noll. När B övertagit andelen säljs inventarierna för 90. B inkomstbeskattas för detta belopp (ökar ingångsvärdet med 90) och säljer andelen för $(100-75)=25$ vilket ger en reaförlust om $(0+90-25)=65$. Betalar B inte skatt för sina inkomster blir nettoeffekten för B en ren vinst om 25.

Med en gräns vid noll skulle marknaden sannolikt anpassa sig och följden bli en fortsatt handel med andelar i skatteplaneringssyfte. Starka skäl talar alltså för att följa promemorieförslaget.

Det återstår att ta ställning till de närmare reglerna för vinstberäkningen.

Problemet är i första hand att definiera hur resultatet av bolagets verksamhet skall påverka ingångsvärdet.

Nära till hands kan synas vara att utgå från förändringar i delägarens kapitalbehållning. Vid sidan av tillskott och uttag påverkas denna av redovisade vinster och förluster som hänförs till delägaren. Väljer man att utgå från de redovisade vinsterna och förlusterna skulle underlaget för reavinstberäkningen kunna bestämmas på grundval av skillnaden mellan "överpris" vid avyttringen (vederlaget./kapitalbehållningen) och "överpris" vid förvärvet (ingångsvärdet./kapitalbehållningen). Motsvarande justering skulle få göras om andelen avyttrats eller förvärvats till "underpris".

En modell av detta slag kan emellertid knappast tillämpas fullt ut. Gör man det kan nämligen värderingen av olika poster i redovisningen påverka skatteutfallet. Om bolaget t.ex. underlåter att i räkenskaperna göra avskrivningar på byggnader kan underlaget för en framtida reavinstberäkning bli lägre än om avskrivningar görs. Detsamma kan bli fallet om bolaget skjuter på nedskrivningen av en osäker fordrings- eller aktiepost, underlåter att göra en skuldreservering eller om bolaget – med eller utan lagligt stöd – skriver upp värdet av tillgångar.

En obligatorisk koppling till redovisningen har alltså klara nackdelar. En sådan koppling kräver att modellen kompletteras med en regel att kapitalbehållningen skall justeras i den mån det förekommit avvikelser mellan redovisningen och beskattningen vid värderingen av tillgångs- och skuldposter. Det finns också skäl som talar för att en korrigering bör göras även i andra fall där den civilrättsliga och skattemässiga periodiseringen inte överensstämmer, t.ex. när delägaren beskattas för räntor enligt kontantprincipen medan redovisningen i bolaget sker enligt bokföringsmässiga grunder. Ett skattemässigt underskott av kapital behöver i sådana fall inte motsvaras av en minskning av delägarens civilrättsliga behållning i bolaget.

Om man utgår från den redovisade kapitalbehållningen i bolaget skulle det alltså krävas ganska omfattande korrigeringar. Det finns bl.a. därför anledning att helt knyta an till de skattemässiga posterna. Ingångsvärdet bör således justeras – förutom för tillskott och uttag – för överskott och underskott vid de löpande taxeringarna.

Kopplingen till de skattemässiga posterna innebär att bolagets vinster beskattas en gång och att avdrag för förluster får göras en gång. Principen är alltså klar. I praktiken kan – som också påpekats vid remissbehandlingen – bilden vara något annorlunda. En fysisk persons underskott träffas t.ex. av avdragsbegränsningen i inkomstskattesystemet medan (den skattepliktiga delen av) en reavinst vid andelsförsäljningen träffas av full marginalbeskattning. Att beakta förhållanden av detta slag inom ramen för reavinstreglerna är enligt min mening inte möjligt.

Remisskritiken riktar sig bl.a. mot förslaget att ett underskott vid taxeringen skall reducera ingångsvärdet oavsett om det faktiskt kunnat utnyttjas eller ej. En alternativ regel skulle innebära att endast sådana underskott som faktiskt lett till minskad skatt skulle reducera ingångsvärdet. En regel av detta slag skulle emellertid komplicera tillämpningen. Bl.a. skulle det krävas en turordning för att avgöra om ett utnyttjat förlustavdrag

hänför sig till underskottet på verksamheten i handelsbolaget eller till annan verksamhet. Även i andra situationer skulle det kunna uppkomma problem att klarlägga om avdraget faktiskt utnyttjats eller ej. En komplikation är också att avdraget för underskottet kan utnyttjas efter det att andelen sålts och en reavinstberäkning gjorts.

Enligt min mening finns inte tillräckliga skäl att för framtiden utgå från annat än de avdragsgilla underskotten. Det torde sällan förekomma att underskotten inte kan utnyttjas mot andra inkomster ens under förlustutjämningsperioden. Avvecklas andelsinnehavet under denna period och uppkommer en reavinst kan denna kvittas mot underskotten. Det finns också anledning att upprepa att någon reavinstbeskattning inte blir aktuell om delägaren täcker förlusterna i bolaget med egna medel.

En koppling till de skattemässiga posterna får särskild betydelse när handelsbolaget haft skattefria inkomster. De skattefria inkomster det gäller är i första hand reavinster. Den allmänna uppfattningen i dag är att en skattefri reavinst höjer ingångsvärdet för andelen. Enligt min mening finns det skäl att ifrågasätta om detta bör gälla för framtiden. En anledning är att det är rimligt att en "skattefri" värdestegring på exempelvis en fastighet beskattas på samma sätt oavsett om andelen säljs när fastigheten är kvar i bolaget eller om andelen säljs först sedan fastigheten sålts. Till bilden hör också att placering av en fastighet i ett handelsbolag kan ge fördelar i vissa situationer jämfört med ett direktinnehav (t.ex. möjligheten att efter två år realisera en värdestegringsvinst genom att sälja andelen till 40 % beskattning). Den omständigheten att handelsbolaget är ett enkelbeskattat subjekt (om man bortser från avgiftssidan) innebär alltså inte med någon självklarhet att delägarna skall kunna tillgodogöra sig bolagets skattefria vinster utan att träffas av beskattning vid andelsförsäljningen. I sammanhanget kan vidare nämnas att de länder som helt eller delvis eliminerat dubbelbeskattningen av utdelade vinster från aktiebolag regelmässigt tar ut en särskild kompensande bolagsskatt om skattefria vinster i bolaget delas ut (jfr Ds Fi 1984:13 s. 10 ff.).

Jag anser att principen om justeringar för de skattemässiga posterna skall gälla generellt. Övergångsvis finns det dock skäl att ge handelsbolagen en möjlighet att realisera reavinstbeskattad egendom (fastigheter, aktier m.m.) på förmånliga villkor. Jag behandlar denna fråga – liksom frågan om justeringen av ingångsvärdet för redan förvärvade andelar – när jag går igenom övergångsbestämmelserna (avsnitt 2.1.5).

Innan jag lämnar vinstberäkningen vill jag kommentera vad några remissinstanser anført om att en dubbelbeskattningseffekt skulle kunna uppkomma om handelsbolaget gjort värdeminskningssavdrag på hyggnader. Resonemanget går ut på att avdraget höjer reavinsten på andelsförsäljningen (i och med att ingångsvärdet sänks) samtidigt som avdraget höjer reavinsten när fastigheten säljs (avdraget återförs till beskattning). Emellertid måste man också beakta att ökningen av en skattepliktig reavinst på grund av fastighetsförsäljningen höjer andelens ingångsvärde i motsvarande mån. Någon dubbelbeskattningseffekt bör därför inte uppkomma i dessa fall.

Mitt förslag: Gåva av andel i handelsbolag skall föranleda reavinstbeskattning hos givaren i den mån hans justerade ingångsvärde är negativt. Motsvarande skall gälla då en andel med negativt ingångsvärde övergår genom arv, testamente eller bodelning. Upplösning av handelsbolag och inlösen av andel skall jämnställas med avyttring av andelen.

Promemrieförslaget: Överensstämmer med mitt med undantag för reglerna avseende arv, testamente och bodelning.

Remissinstanserna: Skatteförvaltningen anser allmänt att regeln om beskattning vid negativt ingångsvärde behövs som ett komplement. Från näringslivets sida framhålls att reavinstbeskattning av gåva är något principiellt nytt. Lantbrukarnas skattedelegation påtalar att arv inte omfattas av förslaget och understryker att arv och gåva skattemässigt behandlas lika i svensk rätt. Sveriges advokatsamfund anser det mer naturligt att gåvotagaren tar över det negativa ingångsvärdet eller att "avskattning" sker hos givaren i förvärvskällan. Näringslivets skattedelegation m.fl. anser att förslaget om reavinstbeskattning vid upplösning m.m. kan ge orimliga konsekvenser för en delägare vars civilrättsliga ansvar för bolagets skulder kvarstår (se bil. 2 avsnitt 4).

Skälen för mitt förslag: Jag har i min redogörelse för tekniken för vinstberäkningen (avsnitt 2.1.2) framhållit att systematiken kräver att man använder negativa ingångsvärden. Om ingångsvärdet är negativt kan det belopp som skall tas till beskattning i vissa fall överstiga vad som erhålls från en köpare i form av kontanter o.d. En utgångspunkt vid övervägandena om behovet av särskilda regler bör vara att en delägare i ett handelsbolag inte skall kunna disponera över skatteutfallet genom att överlåta andelen på annan. Det innebär också att jag inte kan ansluta mig till uppfattningen att en gåvotagare skall överta givarens justerade negativa ingångsvärde. En sådan lösning skulle bl.a. kunna medföra att gåvotagaren drabbades av oväntade skatteanspråk.

I de fall som diskuteras här överlåter givaren själva andelen i handelsbolaget och inte bolagets tillgångar. En beskattning i förvärvskällan kan då inte gärna komma i fråga. För att ge någon form av kontinuitet i beskattningen skulle en sådan åtgärd rätteligen följas av omfattande och komplicerade korrigeringar vad gäller avskrivningsunderlagen för bolagets tillgångar m.m. (eller den del av tillgångsmassan som svarar mot givarens andel i handelsbolaget). Det kan också tilläggas att beskattning i förvärvskällan skulle leda till full inkomstbeskattning och i förekommande fall också egenavgifter.

Min slutsats är att den lösning som förordats i promemorian bör genomföras. Givaren skall alltså beskattas i reavinstsystemet. Den reavinstbeskattning som sker hos givaren har gåvotagaren till godo när han sedermera avyttrar andelen (gåvotagarens justerade ingångsvärde vid gåvotillfället anses vara noll samtidigt som han övertar givarens anskaffningstidpunkt). Gåvotagarens skattepliktiga reavinst vid den framtida avyttringen blir alltså mindre än om givaren inte hade beskattats.

Skälen för en beskattning i gåvofallen talar också för en motsvarande beskattning om andelen övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning. Jag föreslår därför att ägaren (i förekommande fall dödsboet) skall reavinstbeskattas också i sådana fall.

Ytterligare några fall bör regleras. Ett är upplösning av bolaget. Utskiftning från aktiebolag anses som avyttring av aktierna. Det är inte självklart att motsvarande gäller när ett handelsbolags tillgångar skiftas ut och bolaget upplöses. För framtiden bör det göras klart att en upplösning av handelsbolag skattemässigt skall ses som en avyttring av andelarna. Detta bör gälla oavsett vad skälet till upplösningen är. Inlösen av andel i handelsbolaget bör behandlas på samma sätt.

En fråga som uppmärksammas särskilt vid remissbehandlingen är skatteeffekterna när handelsbolaget upplöses efter konkurs. Anta att ett bolag som baserat en förlustbringande verksamhet på lånade medel försätts i konkurs. De löpande förlusterna har för delägarna inneburit att det justerade ingångsvärdet vid konkursutbrottet är negativt. En omedelbar upplösning av bolaget skulle medföra att delägarna reavinstbeskattades för motsvarande belopp.

I praktiken leder emellertid bolagets betalningssvårigheter till att delägarna under konkursen – om det inte har skett redan tidigare – krävs på betalning för bolagets skulder på grundval av sin solidariska betalningsskyldighet. Den betalning som då erläggs är ett vanligt tillskott som beaktas vid den följande reavinstbeskattningen.

Ett bolag är upplöst om konkursen avslutas utan överskott. Eftersom bolaget inte längre existerar kan bolagets skuldansvar inte göras gällande. Delägarna har emellertid även fortsättningsvis ett ansvar för de skulder som kvarstår efter upplösningen. Principiellt är den ansvarsbefrielse som bolaget får genom upplösningen att se som ett tillskott från delägarna som bör kunna beaktas vid reavinstbeskattningen på samma sätt som en faktisk betalning.

En annan situation som kan uppkomma är att en delägare avyttrat sin andel och reavinstbeskattats innan betalningssvårigheterna aktualiseras. Även en sådan tidigare delägare kan krävas på betalning för bolagets skulder. En betalning från honom innebär från reavinstbeskattningssynpunkt en ny omständighet. Det inträffade bör leda till att reavinstbeskattningen korrigeras. I sista hand bör detta kunna ske resningsvägen.

2.1.4 Reaförluster på yngre andelar

Mitt förslag: Reaförluster på andelar i handelsbolag skall vara avdragsgilla till 40 % även om andelen innehafts kortare tid än två år.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Skatteförvaltningen godtar förslaget eller lämnar det utan erinran. Kammarrätten i Göteborg anser att en undantagsregel som syftar till full avdragsrätt för andelsägare som drivit en seriös verksamhet bör införas. Från näringslivets sida framhåller man att förslaget innebär att

symmetrin i lagstiftningen bryts. De skäl som anförts till stöd för förslaget anses inte tillräckligt starka (se bil. 2 avsnitt 5).

Prop. 1988/89:55

Skälen för mitt förslag: Man skiljer vid reavinstbeskattningen mellan handelsbolagsandelar som innehafts mindre än två år (yngre andelar) resp. minst två år (äldre andelar). För yngre andelar beskattas 100 % av reavinsten och för äldre andelar 40 %. Förluster är avdragsgilla till 100 % resp. 40 %. Motsvarande gäller för aktier.

När kommanditbolag och andra handelsbolag används i skatteplanerings-syfte utnyttjas de flexibla civilrättsliga reglerna. Innehavstiderna är ofta mycket korta. Ibland är syftet med förvärvet av andelar enbart att "köpa" ett avdrag. Affären kan också genomföras av den anledningen att förvärvaren har ett intresse av att kvitta bort en reavinst genom att "byta" inkomstslag. Ett sätt att göra detta – och samtidigt göra en direkt vinst – är att till lågt pris förvärva en andel i ett handelsbolag som innehåller obeskattade vinstmedel, skatta av vinstmedlen och sedan sälja andelen till "fullt" pris men med en (skattemässig) reaförlust. Särskilda möjligheter uppkommer när 100 % avdrag för reaförluster på yngre andelar kombineras med 40 % vinstbeskattning på äldre andelar. Även om det är oklart i vilken utsträckning de olika konstruktionerna kan accepteras skattemässigt finns det goda skäl att begränsa avdragsrätten för förluster på yngre andelar till den nivå som gäller för äldre andelar, dvs. till 40 %. Jag anser att promemoriaförslaget bör genomföras och detta trots att vinster och förluster därmed behandlas olika.

Delägarskap i handelsbolag av mer traditionellt slag är typiskt sett av långsiktig karaktär. Med hänsyn till detta och till att en allmän omprövning av reavinstbeskattningen m.m. sker i de pågående skatteutredningarna anser jag att något undantag från regeln att avdragsrätten begränsas till 40 % inte bör göras.

2.1.5 Övergångsregleringen

Mitt förslag: De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 1989. Med vissa undantag skall de tillämpas på äganderättsövergångar som skett efter den 18 augusti 1988.

Särskilda övergångsregler gäller för beräkningen av det justerade ingångsvärdet för redan förvärvade andelar. Utgångspunkt för beräkningen skall vara andelens ursprungliga ingångsvärde och ökningen eller minskningen av den skattskyldiges kapitalbehållning i bolaget fram till utgången av det räkenskapsår som avslutas närmast före den 1 mars 1988. Vidare gäller att justeringen av ingångsvärdet vid avyttring av fastigheter, aktier m.m. fram till utgången av år 1989 skall grundas på det bokföringsmässiga resultatet av avyttringen. Den skattskyldige har dock möjlighet att även bakåt i tiden tillämpa den föreslagna vinstberäkningen i första stycket av punkten 2 d av anvisningarna till 36 § (huvudregeln). Vid beräkning av reaförlust skall huvudregeln användas.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt med undantag för övergångsreglerna för tidigare förvärvade andelar.

Remissinstanserna: Näringslivets skattedelegation och andra företrädare för näringslivet framhåller att reglerna för beräkningen av justerat ingångsvärde har retroaktiva effekter. Ett krav som framförs är att inga negativa justerade ingångsvärden skall kunna förekomma vid övergången till det nya systemet. Både från näringslivshåll och skatteförvaltningen pekas på de praktiska svårigheterna att justera ingångsvärden i de fall de skattskyldigas deklarationer och räkenskapsmaterial inte finns bevarade (se bil. 2 avsnitt 6).

Skälen för mitt förslag: Mitt förslag innebär att flertalet av de ändrade reavinstreglerna kommer att tillämpas redan fr.o.m. den 19 augusti 1988, dvs. dagen efter det att riksdagen fick regeringens meddelande om den planerade lagstiftningen. Anledningen till att reglerna bör tillämpas även beträffande tid före ikraftträdandet är önskemålet att så snart som möjligt begränsa den omotiverade skattelättnad som dagens regler innebär. Samtidigt är det angeläget att förhindra att tiden fram till dess lagstiftningen träder i kraft kan utnyttjas för skatteflyktsbetonade åtgärder.

I promemorian föreslås inte några särskilda övergångsregler. En försäljning den 19 augusti 1988 skulle därför kunna träffas av väsentligt hårdare beskattning än om försäljningen i stället hade gjorts omedelbart före den dagen. Sådana effekter är tillåtna enligt regeringsformen (se avsnitt 2.1.1). I flera tidigare fall har emellertid särskilda regler införts för att mildra övergångseffekterna beträffande egendom som innehafts vid övergångstillfället. Ett självständigt skäl för särskilda övergångsregler i detta fall är att möjligheterna att justera ingångsvärdet på äldre handelsbolagsandelar begränsas av att deklarationer och räkenskapsmaterial som kan utgöra underlag för justeringen bevaras endast under en viss tid.

När det gäller svårigheterna att bestämma det justerade ingångsvärdet för äldre andelar vill jag framhålla att det i dagens system uppkommer liknande problem med att fastställa det avdragsgilla omkostnadsbeloppet. Möjligheten att klarlägga förändringar i kapitalbehållningen och i vad mån dessa förändringar föranletts av vinster, förluster, tillskott eller uttag är i praktiken ofta begränsade. Till svårigheterna bidrar också att det förekommer att bolaget inte redovisar hur det egna kapitalet fördelar sig på delägarna. Promemorian bygger på förutsättningen att en tillämpning motsvarande den som sker i dag borde vara möjlig även i fråga om de föreslagna reglerna.

Vad jag nu har anfört talar för att det från administrativ synpunkt i och för sig bör vara möjligt att genomföra promemorieförslaget. Utredningsproblemen kan dock väntas bli betydande. Jag anser därför att det bör prövas om särskilda regler kan utformas som övergångsvis ger bättre granskningsmöjligheter.

Bl.a. skatteförvaltningen har tagit fasta på att fysiska personers självdeklarationer bevaras i sex år och föreslagit en schablonregel som innebär att förhållanden som ligger längre tillbaka i tiden i princip inte skall behöva utredas. Om en sådan regel införs anser jag att man bör utgå från en ännu senare tidpunkt. Jag tänker mig en övergångslösning där utgångspunkten är andelens ingångsvärde och ökningen eller minskningen i den på andelen belöpande kapitalbehållningen fram till en särskild stickdag. Vinstberäkningen skulle med en sådan modell baseras på förhållandena en bokslutsdag

som ligger så nära i tiden som möjligt. En sådan lösning bör ge administrativa fördelar framför ett förslag baserat på de synpunkter som framförts av skatteförvaltningen. Jag föreslår därför att utgångspunkten för beräkningen av det justerade ingångsvärdet skall vara förhållandena vid utgången av det räkenskapsår som avslutas närmast före den 1 mars 1988 (i det följande kallat bokslutsdagen). Har bolaget kalenderår som räkenskapsår blir alltså bokslutsdagen den 31 december 1987.

Utnyttjandet av en stickdag innebär i princip att skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott för tiden fram till denna dag inte behöver kartläggas. I stället kan man gå på den på andelen belöpande kapitalbehållningen vid förvärvstillfället. Har behållningen ökat fram till stickdagen läggs ökningen till det ursprungliga ingångsvärdet medan en minskning dras ifrån. För tiden därefter bör gälla att ingångsvärdet skall justeras enligt huvudregeln på grundval av det skattemässiga utfallet av bolagets verksamhet. Det innebär att det i samband med övergången blir nödvändigt att utföra sådana korrigeringar som diskuterades i samband med övervägandena av frågan om vinstberäkningen skulle kopplas till redovisningen eller beskattningen (jfr avsnitt 2.1.2).

Den föreslagna övergångsregeln innebär att det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen blir negativt om andelsägarens kapitalbehållning under innehavstiden minskat med mer än det ursprungliga ingångsvärdet. Jag har tidigare utvecklat varför det från materiell synpunkt är konsekvent att systemet skall kunna innehålla negativa justerade ingångsvärden (avsnitt 2.1.2). Även om inga principiella invändningar kan resas mot den föreslagna lösningen kan det ändå för många skattskyldiga vara svårt att acceptera att gå in i ett system med ett negativt justerat ingångsvärde som föranletts av t.ex. förluster långt tillbaka i tiden. Jag vill därför ta ett ytterligare steg och föreslå att det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen aldrig skall kunna vara negativt. Från administrativ synpunkt ger detta den fördelen att justerade ingångsvärden som inte är positiva inte behöver beräknas exakt.

Principen att ingångsvärdet för tiden efter bokslutsdagen skall justeras på grundval av det skattemässiga utfallet av bolagets verksamhet innebär t.ex. att en icke skattepliktig reavinst inte höjer ingångsvärdet. Från näringslivet har man kritiserat detta och pekat bl.a. på effekterna övergångsvis. Jag anser det rimligt att delägarna under en viss tid får möjlighet att räkna in de skattefria reavinsterna i det justerade ingångsvärdet. Detta kan ske genom att det bokföringsmässiga resultatet av försäljningar av reavinstegendom (fastigheter, aktier m.m.) får beaktas. Denna särregel bör gälla t.o.m. utgången av år 1989.

I förhållande till promemoriaförslaget innebär mitt förslag i många fall att effekterna övergångsvis lindras. Det gäller särskilt om handelsbolaget har sålt fastigheter eller aktier utan att delägarna träffas av beskattning av hela den bokföringsmässiga vinsten. I något fall kan reglerna emellertid slå åt motsatt håll. En fastighet kan t.ex. av olika skäl ha skrivits ned under anskaffningsvärdet. Eftersom nedskrivningen inte är avdragsgill skulle delägaren i just den situationen ha fördel av att även bakåt i tiden få utgå från de skattemässiga överskotten och underskotten och inte från de bokföringsmässiga vinsterna och förlusterna. Jag föreslår därför att delägaren på

yrkande skall få tillämpa huvudregeln även på tid före bokslutsdagen. Utnyttjar han den möjligheten bör han inte dessutom ha rätt att tillämpa särregeln om avyttring av reavinstbeskattad egendom.

Det är emellertid inte tillräckligt att stanna vid detta. Jämfört med promemorieförslaget ger de föreslagna övergångsreglerna ett avsevärt gynnsammare justerat ingångsvärde för många skattskyldiga än en konsekvent tillämpning av huvudregeln. Detta är ju också ett av skälen till övergångsregleringen. En risk finns emellertid att övergångsreglerna skulle kunna utnyttjas för att framkalla reaförluster. Ett sådant handlingsutrymme får naturligtvis inte tillskapas. Övergångsreglerna bör därför kompletteras med en bestämmelse som innebär att det justerade ingångsvärdet vid beräkning av reaförlust får bestämmas endast med tillämpning av huvudregeln.

De särskilda bestämmelserna för beräkning av det justerade ingångsvärdet som föreslås är i och för sig av övergångskaraktär. De kommer emellertid att få betydelse under lång tid eftersom det justerade ingångsvärdets storlek vid övergången inte skall prövas förrän andelen avyttrats. Med hänsyn härtill föreslår jag att bestämmelserna tas in efter huvudregeln i punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. Regeln om beräkning av det justerade ingångsvärdet vid reaförluster bör av samma skäl tas in i punkt 3 av anvisningarna till samma paragraf.

De nya reavinstreglerna bör som nämnts i princip tillämpas fr.o.m. den 19 augusti 1988. Reglerna om reavinstbeskattning vid vissa andra benefika äganderättsövergångar än gåva bör tillämpas fr.o.m. den 1 januari 1989.

2.1.6 Uppgiftsskyldigheten, m.m.

Mitt förslag: En uppgiftsskyldighet införs för delägare i handelsbolag. Uppgiftsskyldigheten innebär att delägaren i sin självdeklaration årligen skall redovisa förändringar i det justerade ingångsvärdet i förhållande till redovisningen i närmast föregående års deklaration.

Promemorieförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget har överlag tillstyrkts eller lämnats utan erinran (se bil.2 avsnitt 7).

Skälen för mitt förslag: Med ändrade regler för vinstberäkningen för andelar i handelsbolag är det naturligt att ta upp kontrollfrågorna. Det gäller närmare bestämt hur uppgiftslämnandet skall ordnas och om och på vad sätt taxeringsmyndigheterna redan under innehavstiden skall kunna följa förändringar i andelens justerade ingångsvärde.

I promemorian diskuteras att låta taxeringsnämnderna årligen besluta om det justerade ingångsvärdets storlek. Frågan att låta taxeringsnämnden fatta beslut som saknar betydelse för att bestämma årets taxerade inkomst tas upp i skatteförenklingskommitténs slutbetänkande (SOU 1988:21–22). I promemorian föreslås att den löpande kontrollen av det justerade ingångsvärdet bör lösas på annat sätt i avvaktan på den fortsatta beredningen av nämnda betänkande. Jag delar den bedömningen.

Förslaget om en löpande uppgiftsskyldighet innebär att den skattskyldige med tillämpning av övergångsreglerna skall lämna uppgifter i deklarationen för beräkning av det justerade ingångsvärde som belöper på hans andel. Detta värde skall sedan vara utgångspunkten för beräkning av det närmast följande årets justerade ingångsvärde osv. Det kan finnas anledning för vissa skattskyldiga att därutöver lämna uppgifter för tillämpning av huvudregeln avseende tid före övergången.

I det här sammanhanget vill jag ta upp en processuell fråga som också har samband med skatteförenklingskommitténs förslag. På grund av reglerna om beskattningsårets slutenhet kan problem uppstå när nya omständigheter som borde påverka vinstberäkningen vid försäljning av en handelsbolagsandel tillkommer under ett senare år (jfr slutet av avsnitt 2.1.3). Från skatteförvaltningens sida har man pekat på detta. Ett exempel är en skattskyldig som genom extraordinära besvär får en tidigare taxering ändrad på grund av att viss handelsbolagsinkomst (som påverkat hans justerade ingångsvärde) ansetts vara inte skattepliktig. Om taxeringen där andelsförsäljningen redovisats vunnit laga kraft synes i normalfallet inte någon korrigerings av vinstbeskattningen kunna ske. En motsvarande situation kan uppkomma till den skattskyldiges nackdel. Han har emellertid möjlighet att få rättelse genom besvär i särskild ordning enligt 100 § taxeringslagen (1956:623), TL, eller genom resning.

En möjlighet att underlätta konsekvensändringar av det slag som nu diskuterats skulle, som skatteförvaltningen anført, vara att utvidga tillämpningen av 105 § TL. De rättelsemöjligheter som finns i dag är begränsade. Det synes emellertid i första hand vara det allmänna som löper risk för rättsförluster. Frågan om utökade möjligheter att ändra taxeringsbeslut tas upp i skatteförenklingskommitténs betänkande. Jag utgår från att ett genomförande av kommitténs förslag löser de nu aktualiserade problemen. En särreglering bör därför inte ske nu.

Den nya uppgiftsskyldigheten, som bör tas in i 25 § TL, bör tillämpas första gången vid 1989 års taxering.

2.2 Förvärvskälleregeln, m.m.

Mitt förslag: Verksamhet i handelsbolag skall inte kunna ingå i samma förvärvskälla som verksamhet som den skattskyldige driver i egen regi. Vidare skall sparavdrag inte komma i fråga för kapitalintäkter som redovisas i handelsbolag.

Promemoriaförslaget: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Skatteförvaltningen tillstyrker i princip förslaget. Från näringslivets sida är man kritisk mot att privat verksamhet (i kapital, tillfällig förvärvsverksamhet m.m.) inte får ingå i samma förvärvskälla som handelsbolagsverksamhet. Några remissinstanser har också framfört att någon begränsning i möjligheten att utnyttja sparavdraget inte bör göras (se bil. 2 avsnitt 8).

Skälen för mitt förslag: Ändringen tar sikte på den löpande inkomstbeskattningen. Enligt praxis gäller åtminstone i vissa fall att verksamhet i ett handelsbolag för delägarens del inte kan ingå i samma förvärvskälla som verksamhet som drivs av honom direkt. Denna princip bör gälla generellt. Det skattemässiga resultatet av handelsbolagets verksamhet kommer alltså i deklarationen att redovisas för sig. En sådan särredovisning gör det lättare att löpande justera ingångsvärdet. En annan effekt är att underskott av fysiska personers verksamhet i handelsbolag generellt kommer att återföras vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp.

Syftet med sparavdraget har främst varit att förenkla deklarations- och taxeringsförfarandet för personer med relativt okomplicerade inkomstförhållanden, framför allt vanliga löntagare. Det finns mot denna bakgrund inget skäl att sparavdraget skall kunna utnyttjas i fråga om kapitalintäkter som redovisas i handelsbolag.

Den nya förvärvskälleregeln bör tas in i 18 § KL och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 1988.

3 Avdragsrätt för räntekompensation

Mitt förslag: Har en förvärvare av en obligation eller ett annat skuldebrev i sin tur sålt skuldebrevet tillsammans med rätten till räntan innan denna förfallit till betalning skall kompensation för upplupen men inte förfallen ränta som har erlagts vid förvärvet vara avdragsgill för det beskattningsår under vilket betalningen för skuldebrevet erhålls. Samma regel skall gälla i fråga om andelar i avkastningsfonder och separat förvärvat rätt till ränta.

Skälen för mitt förslag: En av de åtgärder som vidtogs förra hösten som ett led i regeringens arbete med att komma till rätta med olika typer av skatteplanering tog sikte på avdragsrätten för räntekompensation som betalas i samband med förvärv av obligationer och andra skuldebrev samt andelar i avkastningsfonder. I syfte att förhindra att sådana förvärv används för att skjuta upp beskattningen infördes en regel om att avdrag för räntekompensation medges först för det beskattningsår under vilket den ränta som kompensationen avser förfaller till betalning (prop. 1987/88:62, SkU 15, SFS 1987:1203). Från denna huvudregel ges ett undantag för det fall att den som betalat räntekompensation i sin tur överlåter skuldebrevet eller andelen i avkastningsfonden. I sådana fall medges avdrag för räntekompensationen redan det beskattningsår då överlåtelsen sker.

Genom att den nyssnämnda undantagsregeln knyter avdragstidpunkten till överlåtelsen kan de nuvarande bestämmelserna utnyttjas på ett sätt som enligt min mening inte kan godtas. Jag tänker på det fallet att en person kort tid före ett årsskifte köper och säljer t.ex. obligationer men avtalar att det vederlag som avser försäljningen skall betalas först efter årsskiftet. På så sätt kommer avdraget för räntekompensationen året innan räntan beskattas. Detta har självfallet inte varit avsikten. Bestämmelserna bör därför ändras så

att en förutsättning för avdragsrätt redan under överlåtelseåret blir att vederlaget också betalas under det året. Enligt min mening bör det krävas att hela vederlaget har betalats under överlåtelseåret för att avdragsrätten skall inträda då.

Ett utnyttjande av den nu redovisade bristen i förra höstens åtgärder mot skatteplanering med obligationer kan – vid oförändrade regler – förväntas få kraftigt tilltagande omfattning ju närmare årsskiftet vi kommer. Det är därför angeläget att de nya reglerna om avdragsrätt för räntekompensation kan göras tillämpliga så snart som möjligt. Jag föreslår att reglerna skall tillämpas om överlåtelse har skett efter dagen för förslagets avlämnande till riksdagen.

Förslaget är av sådan beskaffenhet att lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

4 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).

5 Författningskommentar

I det följande kommenteras de författningsändringar som gäller handelsbolagsbeskattningen. I fråga om ändringen i punkt 2 av anvisningarna till 39 § KL hänvisas till avsnitt 3.

Kommunalskattelagen

18 §

Den nya förvärvskälleregeln har tagits in i andra stycket. En redaktionell bearbetning har gjorts i förhållande till förslaget i lagrådsremissen.

Den nya regeln innebär ingen begränsning i möjligheten att kvitta inkomster från olika handelsbolag utöver vad som gäller enligt nuvarande förvärvskälleregler. Avsikten är enbart att separera inkomst från handelsbolag från annan inkomst. Om den skattskyldige beskattas dels för en egen rörelse och egna reavinster och dels för handelsbolagets rörelse och handelsbolagets reavinster blir det alltså totalt fyra förvärvskällor. I övrigt gäller de vanliga reglerna i 18 §. Det innebär t.ex. att en delägare i ett handelsbolag med två rörelsegrenar skall beskattas i en förvärvskälla om det mellan de båda verksamhetsgrenarna finns ett sådant inre sammanhang som avses i punkt 3 av anvisningarna till 18 § och i annat fall i skilda förvärvskällor.

Den nya förvärvskälleregeln får betydelse bl.a. när handelsbolaget har gjort en reaförlust (jfr kommentaren till punkt 4 av anvisningarna till 36 §).

Fysisk person som haft intäkt av kapital är berättigad till extra avdrag (sparavdrag) med högst 1 600 kr. Avdraget får inte leda till underskott i förvärvskällan. Det tillägg som gjorts innebär att sparavdrag inte kan komma i fråga för kapital som redovisas i handelsbolag.

Anvisningarna

till 35 §
punkt 5

Av *första stycket* framgår att en delägare som har fått sin andel inlöst – t.ex. i samband med utträde ur bolaget – skall anses ha avyttrat andelen. I första stycket slås också fast att en upplösning av bolaget skattemässigt skall behandlas som en avyttring. Det gäller oberoende av orsaken till att bolaget upplösts. En reavinstbeskattning av delägarna kan bli aktuell t.ex. om bolaget upplöses på grund av att bolagsavtalet slutits för bestämd tid och verksamheten inte fortsätter därefter eller på grund av att antalet bolagsmän gått ned till en och bolaget likviderats. Skall skifte ske anses bolaget upplöst i och med skiftet. Vid konkurs som avslutas utan överskott är bolaget upplöst när konkursen avslutats. Har likvidator förordnats knyts tidpunkten för upplösningen till slutredovisningen.

Övergår andelen till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall i vissa fall beskattning ske som om andelen avyttrats. Detta framgår av *andra stycket*. Reavinstbeskattning aktualiseras bara om det justerade ingångsvärdet för andelen är negativt. Beskattning skall ske såväl vid gåva av andelen som då andelen övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning. Det är ägaren till andelen (i förekommande fall dödsboet) som skall inkomstbeskattas. Om dödsboet vid den tidpunkten beskattas enligt handelsbolagsreglerna är det delägarna i dödsboet som träffas av reavinstbeskattningen.

Reavinstbeskattning skall ske vid taxeringen för det beskattningsår då andelen övergår till ny ägare. Vid gåva och bodelning betyder det att tidpunkten för själva gåvan och bodelningen är avgörande för skattskyldighetens inträde. Att ett dödsbo i och med dödsfallet betraktas som ägare till den avlidnes egendom innebär inte att redan dödsfallet skall utlösa reavinstbeskattningen. Den avgörande tidpunkten för beskattningen vid arv och testamente är i stället då skifte sker eller – i fråga om enmansdödsbo – då bouppteckningen efter den döde blir registrerad.

Som nämnts är det en förutsättning för reavinstbeskattning vid benefika fång att det justerade ingångsvärdet för andelen är negativt. Detta negativa belopp räknas som vederlag vid reavinstberäkningen. Att en givare beskattas som vid en avyttring innebär inte att gåvotagaren skall anses ha förvärvat andelen genom ett oneröst fång. Eftersom givaren beskattas för det negativa justerade ingångsvärdet blir det fortsatta ingångsvärdet för gåvotagaren noll (jfr punkt 2 d sista stycket av anvisningarna till 36 §). Gåvotagaren övertar givarens anskaffningstidpunkt. Motsvarande gäller vid arv, testamente och bodelning.

Det kan förekomma överlåtelser av andelar som saknar värde. Även om någon ersättning inte utgår är det i sådana fall inte fråga om någon gåva eftersom överlåtelserna inte innebär någon förmögenhetsöverföring. Det har inte ansetts erforderligt att särskilt ange att den som förvärvat en sådan andel skall anses ha gjort det genom ett oneröst fång.

Vid remissbehandlingen har frågan uppkommit om en överlåtelse av en andel i ett bolag där skulderna överstiger tillgångarna kan leda till såväl reavinstbeskattning som gåvobeskattning av överlåtaren. Bakgrunden är bestämmelsen i 19 § KL att vad som förvärvats genom gåva inte räknas som skattepliktig inkomst. Någon kollision mellan de båda skatteformerna bör emellertid inte uppkomma. Vad som reavinstbeskattas på grund av överlåtelserna är det negativa ingångsvärdet enligt punkt 2 d av anvisningarna till 36 § medan det som eventuellt skulle kunna aktualisera en gåvobeskattning är ett avtal parterna emellan om att mottagaren skall stå det slutliga skuldansvaret.

till 36 § punkt 1

De nya reavinstreglerna för andelar i handelsbolag har tagits in i punkt 2 d av anvisningarna. Hänvisningen till punkterna 2 a – 2 c har därför ändrats till 2 a – 2 d.

punkt 2 d

För närvarande finns inga särskilda regler om reavinstbeskattningen av andelar i handelsbolag. Beskattningen sker enligt aktievinstreglerna i 35 § 3 mom. KL. Enligt de föreslagna reglerna behandlas reavinstbeskattningen av handelsbolagsandelar i en särskild anvisningspunkt.

Rättsläget är på flera punkter oklart. Lagtexten reglerar inte i detalj hur beskattningen skall gå till vid avyttring av andelar i handelsbolag. Däremot framgår hur reavinstberäkningen påverkas av resultatet av bolagets verksamhet samt av tillskott till och uttag från bolaget.

Anvisningspunkten är disponerad på följande sätt. Första stycket reglerar hur ingångsvärdet i fortsättningen skall justeras. Andra stycket är tillämpligt på äldre förvärv (i princip förvärv före år 1988). Tredje stycket innehåller de korrigeringsregler som behövs för att hindra bl.a. dubbeleffekter när justering först görs för de bokföringsmässiga posterna (enligt andra stycket) och därefter för de skattemässiga posterna (enligt första stycket). I fjärde stycket finns den särskilda övergångsregel som gäller vid avyttring av reavinstbeskattad egendom. Femte stycket ger den skattskyldige en möjlighet att gå på huvudregeln i första stycket även bakåt i tiden. I sjätte stycket slutligen anges vad som gäller i fråga om justerat ingångsvärde för den som förvärvat andelen genom ett benefikt fång.

Enligt de nya reglerna i *första stycket* skall ingångsvärdet justeras med sådana skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott enligt 4 § SIL som härrör från handelsbolaget. Härmed avses inkomsten resp. underskottet vid taxeringen till statlig inkomstskatt av den förvärvskälla eller de förvärvskällor där handelsbolagets verksamhet redovisats. I den mån övergångsvis

(innan den nya förvärvskälleregeln i 18 § börjat tillämpas) inte bara verksamhet i handelsbolaget utan också annan verksamhet redovisats i förvärvskällan får den del som belöper på handelsbolagets verksamhet brytas ut.

Ingångsvärdet skall alltså justeras med bl.a. avdragsgilla underskott. Justering av ingångsvärdet skall ske oavsett om underskottet faktiskt kunnat utnyttjas vid taxeringen eller inte. I det helt övervägande antalet fall torde ett avdragsgillt underskott kunna utnyttjas antingen vid den löpande taxeringen eller som förlustavdrag ett senare år. Tidigare förekom att ett underskott inte kunde utnyttjas kommunalt. Genom den slopade utbotaxeringen – i princip fr.o.m. 1988 års taxering – kommer det inte längre att vara någon skillnad vid den statliga och kommunala taxeringen. Ett underskott som kan utnyttjas statligt kan utnyttjas även kommunalt. Beträffande juridiska personer slopades den kommunala taxeringen redan vid 1986 års taxering.

Av 4 § SIL framgår att underskott av förvärvskälla får – med iakttagande av bestämmelserna i 22 § SIL och med de begränsningar som anges i 46 § 1 mom. andra – femte styckena KL – dras av från den skattskyldiges sammanräknade inkomster av övriga förvärvskällor. I 46 § 1 mom. andra stycket KL räknas vissa fall upp då underskott inte får dras av som allmänt avdrag. Det gäller reaförluster samt underskott av fastighet eller rörelse i utlandet. Sådana underskott skall inte sänka ingångsvärdet på andelen. Underskott av detta slag kan utnyttjas mot reavinster resp. inkomst av fastighet eller rörelse i utlandet under en följande sexårsperiod. Kvittning sker då inom förvärvskällan och det innebär att vinstårets ökning av det justerade ingångsvärdet begränsas i motsvarande mån.

Vidare gäller enligt 46 § 1 mom. tredje stycket KL begränsningar i rätten att utnyttja underskott i rederi- och luftfartsrörelse. Underskott som omfattas av de nämnda begränsningsreglerna föranleder ingen justering av ingångsvärdet. Även här finns en möjlighet att utnyttja underskottet under en sexårsperiod. Utnyttjas denna möjlighet eller har dispens medgetts enligt 46 § 1 mom. femte stycket KL skall underskottet reducera ingångsvärdet.

När det gäller behandlingen av underskott från utlandet hänvisas i 4 § SIL till bestämmelsen i 22 § samma lag. Av 22 § SIL framgår att avdragsförbud gäller för kostnader som är hänförliga till intäkt som på grund av dubbelbeskattningsavtal är undantagen från beskattning i Sverige (exemptmetoden). Någon justering av ingångsvärdet skall inte göras för underskott som omfattas av avdragsförbudet i 22 § SIL. Har underskottet fått dras av efter dispens enligt punkt 21 av anvisningarna till 29 § KL skall en justering göras.

Av första stycket följer vidare att ingångsvärdet skall justeras med tillskott till och uttag från bolaget. Om årets vinst (skattepliktiga inkomst) tagits ut i sin helhet blir resultatet av justeringarna att ingångsvärdet inte påverkas.

En insats i form av arbete utgör inte ett tillskott. Värdet av arbetsinsatsen brukar i stället beaktas vid vinstfördelningen enligt bolagsavtalet. Delägarrens skattepliktiga inkomst höjs och därmed också hans ingångsvärde.

Ett uttag behöver inte avse pengar utan kan också avse t.ex. privat användning av handelsbolagets bil. I en sådan situation höjs delägarrens ingångsvärde för andelen med hela inkomsten av förvärvskällan (inkl. de

bilkostnader som återförts hos delägaren) men justeras sedan ned med uttaget (det återförda beloppet).

I vissa fall är det som betecknats som ett uttag från bolaget rätteligen att se som en del av vederlaget för den avyttrade andelen (jfr RÅ 1984 Aa 119). För att inte behöva laborera med negativa omkostnadsbelopp föreskrivs att motsvarande skall gälla generellt vid vinstberäkningen om det förekommer ett negativt justerat ingångsvärde. Detta kan få betydelse bl.a. vid tillämpningen av reglerna om interna aktieöverlåtelser i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL. Tekniken för att bestämma vederlaget medför att det belopp som säljaren skall ta upp som intäkt inte behöver överensstämja med köparens ingångsvärde för andelen. Lagtexten i sista meningen har med vissa ändringar utformats på det sätt *lagrådet* föreslagit.

I *andra stycket* finns den särskilda övergångsregeln för tidigare förvärvade andelar. Regeln tar i princip sikte på förvärv som gjorts före 1987 års bokslut. Tidpunkten den 1 mars förklaras av att det för frågan om rätt taxeringsår är avgörande om räkenskapsåret avslutas före den 1 mars eller ej (3 § KL). Per den aktuella *bokslutsdagen* – i de flesta fall den 31 december 1987 – skall ett justerat ingångsvärde beräknas. Detta värde utgör sedan basen för de justerade ingångsvärden som med tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall beräknas vid 1989 och följande års taxeringar (vid 1989 års taxering kan det bli aktuellt att beräkna det justerade ingångsvärdet som gällde redan vid 1988 års taxering, nämligen om bolaget har brutet räkenskapsår och t.ex. kapitalinkomster har uppburits under tiden september – december 1987). Här liksom annars i reavinstsammanhang räknas anskaffningstidpunkten för benefika förvärv från det senaste onerösa förvärvet.

För att beräkna det justerade ingångsvärdet per bokslutsdagen behövs uppgifter om andelens ingångsvärde och ökningen eller minskningen av delägarnas kapitalbehållning under innehavstiden. Det är inte nödvändigt att uttröna i vad mån förändringen i kapitalbehållningen har föranletts av tillskott, uttag, vinster eller förluster.

Av lagtexten framgår att beräkningen skall göras med utgångspunkt i andelens ingångsvärde och förändringen av kapitalbehållningen fram till bokslutsdagen. Delägarnas sammanlagda kapitalbehållning motsvarar vad som i balansräkningen skall redovisas som eget kapital. Givetvis är det i första hand bolagets officiella räkenskaper som kommer att användas. Regelmässigt lär dock vissa ytterligare uppgifter behövas. Det är bl.a. fallet om redovisningen är ofullständig i den meningen att det där inte framgår hur stor del av det egna kapitalet som belöper på de olika delägarna. Normalt finns det inte anledning att frånga uppgifterna i räkenskaperna. Skattemyndigheterna är dock inte skyldiga att följa dessa uppgifter om det visar sig att de innehåller felaktigheter (t.ex. om ett lån som delägaren lämnat till bolaget felaktigt har redovisats som eget kapital i bolaget) eller om god redovisningssed inte har följts (t.ex. om en uppskrivning av en fastighet har gjorts utan att erforderliga nedskrivningar har gjorts samtidigt).

Vid beräkningen av det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen kan slutresultatet bli negativt. Man bortser då från det negativa beloppet. Det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen blir i sådana fall noll. Det hindrar naturligtvis inte att ett uttag från bolaget i anslutning till en avyttring av

andelen liksom nu kan läggas till vederlaget för andelen (jfr RÅ 1984 Aa 119).

Prop. 1988/89:55

Bestämmelserna i andra stycket innebär att justeringarna av ingångsvärdet fram till bokslutsdagen görs på grundval av bokföringen. Därefter följer de skattemässiga justeringarna enligt bestämmelserna i första stycket. Det är lätt att inse att det behövs regler vid övergången för att undvika materiellt felaktiga resultat. Regler av detta slag finns i *tredje stycket*.

Tredje stycket tar bl.a. sikte på fall där de civilrättsliga och skattemässiga värderingsreglerna inte överensstämmer. Anta att en varufordran på 100 är osäker. I balansräkningen tas den upp till 20. Vid beskattningen godtas inte denna nedskrivning och 80 återförs till beskattning. Av tredje stycket *första meningen* följer att det är den skattemässiga värderingen (100) som skall slå igenom vid beräkningen av kapitalbehållningen. Ingångsvärdet för andelen skall alltså justeras upp med 80 i 1987 års bokslut.

I lagtexten används uttrycket "lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter". Det är frågan om sådana balansposter som avses i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. I beteckningen "skuldposter" innefattas avsättningar för framtida utgifter (jfr prop. 1980/81:68 s. 219). Däremot innefattas inte t.ex. låneskulder och skatteskulder.

I inkomstslaget kapital – och ibland också i inkomstslaget annan fastighet – sker beskattningen enligt kontantprincipen. Redovisningen sker emellertid enligt bokföringsmässiga grunder eftersom ett handelsbolag alltid är bokföringsskyldigt. I anslutning till bokslutsdagen kan det därför uppkomma fall där en viss intäkt eller kostnad påverkar ingångsvärdet antingen dubbelt eller inte alls. Regeln i *andra meningen* är avsedd att göra det möjligt att åstadkomma ett materiellt riktigt resultat i de fall där den civilrättsliga och skattemässiga periodiseringen skiljer sig åt.

Ett exempel visar hur regeln fungerar. Anta att ett handelsbolag förvaltar fastigheter och tillämpar kontantprincipen vid beskattningen. Bolaget – som har kalenderår som räkenskapsår – uppbär 1 000 i december 1987 avseende förskott för hyror för år 1988. Bokföringstekniskt är det fråga om en förutbetalad intäkt. I balansräkningen för år 1987 redovisas förskottshyran som en skuld. Utan en särregel påverkas inte ingångsvärdet det året (skulden och ökningen av kassan tar ut vartannat). Inte heller år 1988 påverkas ingångsvärdet (den skattepliktiga intäkten uppkom redan år 1987). Regeln i *andra meningen* innebär att skulden (den förutbetalda intäkten) inte tas med vid beräkning av det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen. Ingångsvärdet höjs alltså.

En motsatt situation är också tänkbar. Bolaget uppbär i slutet av februari räntor om 3 000 för tiden december 1987 – februari 1988. 1 000 avser räntor för december. I redovisningen har den anteciperade inkomsten (1 000) intäktsförts år 1987 och redovisas som en tillgång i balansräkningen (upplupen intäkt). Beskattning sker emellertid först år 1988. I frånvaro av en särskild regel skulle ingångsvärdet höjas både år 1987 (enligt *andra stycket*) och år 1988 (enligt *första stycket*). Regeln i *andra meningen* innebär att någon höjning inte sker år 1987 eftersom kapitalbehållningen skall minskas med tillgången (den upplupna räntan).

Exemplen hittills har utgått från att bolaget har kalenderår som räken-

skapsår. Har bolaget brutet räkenskapsår blir korrigeringarna något mer komplicerade. Anta att bolaget har bokslut per den 31 augusti 1987. Vid beskattningen tillämpas kontantprincipen beträffande räntor vilket medför att samtliga räntor som uppbärs under år 1987 tas upp till beskattning för det året. I bokslutet finns emellertid bara de räntor med som belöper på tiden t.o.m. augusti. Om bolaget redovisat ränteintäkter som ännu ej förfallit till betalning (upplupna intäkter) skall dessa reducera kapitalbehållningen. Till kapitalbehållningen skall sedan läggas de räntor som uppbärs och beskattas under tiden september – december 1987 (jfr kommentaren till andra stycket).

I *fjärde stycket* finns regler som blir aktuella att tillämpa om handelsbolaget före utgången av år 1989 avyttrat egendom som skall reavinstbeskattas (fastigheter, aktier m.m.). Ett syfte med reglerna är att förhindra dubbeleffekter o.d. Ett annat syfte är att ge handelsbolagsdelägarna en möjlighet att under en övergångsperiod realisera en värdestegring på egendomen och lägga den bokföringsmässiga reavinsten – och inte den skattepliktiga reavinsten – till grund för justeringen av ingångsvärdet. Typiskt sett är detta förmånligt (anskaffningsutgiften för fastigheter indexuppräknas vid reavinstbeskattningen, vinster på äldre aktier beskattas till bara 40 %).

Enligt andra stycket gäller att det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen (dvs. normalt 1987 års bokslut) är beroende av den på delägaren belöpande kapitalbehållningen i bolaget denna dag. Det innebär att det justerade ingångsvärdet påverkas av de bokföringsmässiga – och inte de skattemässiga – vinsterna och förlusterna fram till bokslutsdagen. Av *fjärde stycket* följer att motsvarande i vissa fall gäller även om avyttringen bokföringsmässigt redovisas efter bokslutsdagen. Förutsättningarna är att egendomen anskaffats senast den 18 augusti 1988 och att beskattning med anledning av avyttringen skall ske senast vid 1990 års taxering.

Kopplingen till det bokföringsmässiga resultatet av avyttringen gör att ingångsvärdet påverkas av den avskrivning eller nedskrivning av egendomen som kan ha gjorts i räkenskaperna. Om exempelvis en fastighet säljs år 1989 skulle alltså en bokföringsmässig avskrivning eller nedskrivning i 1988 års bokslut öka ingångsvärdet. För att förhindra att detta utnyttjas föreskrivs att en eventuell avskrivning eller nedskrivning av egendomen efter bokslutsdagen inte skall beaktas vid beräkning av det bokföringsmässiga resultatet av avyttringen. Denna särregel påverkar inte den justering av ingångsvärdet enligt första stycket som skall göras vid de löpande taxeringarna. Ett värdeminskningsavdrag vid 1989 års taxering sänker alltså ingångsvärdet.

Av *femte stycket* följer att den skattskyldige kan välja att vid vinstberäkningen avstå från att beakta reglerna i andra – fjärde styckena av anvisningspunkten och i stället enbart tillämpa huvudregeln i första stycket. För detta krävs ett yrkande från den skattskyldiges sida.

I *lagrådsremissen* föreslogs att denna valmöjlighet skulle finnas för andelar som förvärvats före bokslutsdagen. Vid förvärv efter bokslutsdagen skulle däremot bl.a. den särskilda övergångsregeln om reavinstbeskattad egendom i *fjärde stycket* gälla obligatoriskt. En avyttring med bokföringsmässig förlust under t.ex. år 1989 skulle alltså sänka ingångsvärdet trots att detta inte skulle vara fallet om första stycket hade tillämpats. En begränsning av valmöjligheten till andelsförvärv före bokslutsdagen kan således i vissa i och för sig udda

situationer ge effekter som kan te sig omotiverade. Rätten att helt gå på bestämmelserna i första stycket bör därför gälla oavsett vid vilken tidpunkt andelen förvärvats.

Sjätte stycket tar sikte på fall där en handelsbolagsandel förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning och den tidigare ägaren har beskattats enligt punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 35 §. I en sådan situation blir den nye andelsägarens fortsatta ingångsvärde för andelen noll.

punkt 3

Hänvisningen till punkterna 1 – 2 d har ändrats till 1 – 2 e. Den nuvarande punkten 2 d betecknas i fortsättningen 2 e.

Av ändringen i *andra stycket andra meningen* framgår att en beräkning av reaförlust vid avyttring av en andel i handelsbolag inte får göras med tillämpning av övergångsreglerna i andra – fjärde styckena av punkt 2 d av anvisningarna.

För närvarande är reaförluster avdragsgilla i samma utsträckning som reavinster är skattepliktiga. Nu införs en särskild regel för förluster på andelar i handelsbolag. Regeln innebär att sådana förluster bara blir avdragsgilla till 40 % även om andelen innehafts kortare tid än två år.

punkt 4

Den nya bestämmelsen anger att avdrag för reaförlust får göras endast från sådan reavinst (lotterivinst) som är hänförlig till samma förvärvskälla. Ändringen skall ses mot bakgrund av den nya lydelsen av 18 § och innebär att reaförluster i ett handelsbolag får kvittas bara mot reavinster (och lotterivinster) i handelsbolag.

Övergångsbestämmelserna

I *punkt 1* anges att de nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 1989.

Punkt 2 tar sikte på de nya förvärvskälle- och sparavdragsreglerna. Reglerna skall tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 1988.

Enligt *punkt 3* skall de nya bestämmelserna i punkterna 1, 2 d och 3 av anvisningarna till 36 § tillämpas på avyttringar efter den 18 augusti 1988. Det är här fråga om vinstberäkningen och begränsningen av den avdragsgilla delen av en reaförlust på en bolagsandel till 40 % oavsett innehavstiden. Sker avyttringen under tiden den 19 augusti – den 31 december 1988 tillämpas de nya reglerna redan vid 1989 års taxering. För den nya punkten 5 av anvisningarna till 35 § gäller samma övergångsbestämmelser. Det innebär att de nya reglerna blir tillämpliga på bl.a. vissa fall av gåva av andel i handelsbolag, inlösen av en sådan andel och upplösning av handelsbolag efter den 18 augusti 1988. I fråga om arv, testamente och bodelning tillämpas de nya reglerna först efter den 31 december 1988.

Av *punkt 4* framgår att den nya kvittningsregeln för reaförluster gäller fullt ut på avyttringar som sker efter den 31 december 1988. Avser avyttringen egendom i handelsbolag gäller begränsningen i kvittningsrätten redan fr.o.m. den 19 augusti 1988. Uppkommer en förlust vid avyttring av tillgångar i handelsbolag exempelvis i september 1988 får förlusten alltså dras av bara mot reavinst eller lotterivinst i handelsbolag.

Enligt *punkt 5* skall den nya lydelsen av punkt 2 av anvisningarna till 39 § tillämpas om vidareöverlåtelsen av skuldebrevet eller andelen i avkastningsfonden sker efter den 8 november 1988.

Taxeringslagen

I 25 § anges vad den allmänna självdeklarationen skall innehålla. Den nya uppgiftsskyldigheten avser underlaget för att löpande kunna beräkna det justerade ingångsvärdet för en delägars andel i handelsbolag. Vad skattemyndigheterna i dag normalt saknar kännedom om är – förutom uppgift om ingångsvärdet för andelen – uppgifter om tillskott och uttag. På delägaren belöpande inkomster och underskott följer av beslut vid den aktuella taxeringen. I samband med övergången till det nya systemet kan den skattskyldige behöva lämna vissa ytterligare uppgifter (jfr kommentaren till punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL). Den nya uppgiftsskyldigheten gäller fr.o.m. 1989 års taxering.

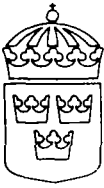
6 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.



FINANS-
DEPARTEMENTET

REAVINSTBESKATTNING AV ANDELAR I HANDELSBOLAG, M.M.

Innehåll

Sammanfattning

2	BESKATTNINGEN AV DELÄGARE I HANDELSBOLAG	37
2.1	Inledning	37
2.2	Allmänt om handelsbolag	39
2.3	Civilrättsliga regler	40
2.4	Skatteregler	44
2.4.1	Den löpande inkomstbeskattningen	44
2.4.2	Reavinstbeskattningen	45
2.4.3	Taxering och uppbörd	45
	Tillägg till promemorian	46

I promemorian föreslås vissa ändringar i skattereglerna för delägare i handelsbolag – – –

Den främsta drivkraften bakom den senaste tidens skatteplanering med kommanditbolag och andra handelsbolag har varit de s.k. dubbla avdragen. Om verksamheten i bolaget går med förlust kan delägarna utnyttja förlusten både vid den löpande taxeringen och i samband med att andelen avyttras. Avdraget vid den löpande taxeringen påverkar alltså inte reavinstberäkningen. I promemorian föreslås att möjligheten att utnyttja de dubbla avdragen skall tas bort.

I princip kan problemet med dubbla avdrag lösas genom antingen begränsningar i rätten att dra av underskott löpande eller ändrade reavinstregler. I promemorian förordas det andra alternativet. Förslaget innebär att förluster i fortsättningen skall reducera ingångsvärdet för andelen på motsvarande sätt som vinster ökar ingångsvärdet. Med vinster och förluster avses här skattepliktiga överskott och avdragsgilla underskott under innehavstiden.

Med de nya reglerna för vinstberäkningen kan det ibland te sig förmånligt för en delägare att avveckla sitt engagemang i bolaget på annat sätt än genom att sälja sin andel. I promemorian föreslås därför att en överlåtelse av en andel genom gåva i vissa fall skall utlösa en reavinstbeskattning. Vidare skall en reavinstbeskattning ske om handelsbolaget upplöses eller om andelen i bolaget inlöses. I promemorian föreslås också att rätten till avdrag för reaförluster på andelar i handelsbolag skall begränsas till 40 % av förlusten redan från början och inte som nu först efter två år. Vidare föreslås att verksamhet i handelsbolag – oavsett om denna avser kapital, tillfällig förvärvsverksamhet, rörelse eller annat – aldrig skall kunna ingå i samma förvärvskälla som verksamhet som den skattskyldige bedriver i egen regi.

Vid utformningen av övergångsbestämmelserna har förutsatts att ett meddelande om kommande lagstiftning i enlighet med de i promemorian föreslagna nya reavinstreglerna kan lämnas till riksdagen så att dessa regler kan tillämpas på avyttringar m.m. som sker efter den 18 augusti 1988 – – –

2 Beskattningen av delägare i handelsbolag

2.1 Inledning

Ett handelsbolag är en juridisk person som kan förvärva tillgångar och ådra sig skulder. Delägarna i ett handelsbolag är – till skillnad från delägarna i ett aktiebolag – solidariskt ansvariga för bolagets förpliktelser. Det är dock möjligt för delägarna att begränsa sin ansvarighet till den egna insatsen i bolaget. Ett handelsbolag med begränsat ansvariga delägare kallas kommanditbolag och de begränsat ansvariga delägarna kommanditdelägare. Minst en av delägarna i ett kommanditbolag måste vara obegränsat ansvarig (komplementär).

Huvudstadgandet om handelsbolagets skattemässiga behandling finns i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL. Där framgår att bolaget inte

är skattesubjekt och att bolagets inkomst i stället beskattas hos delägarna.

Vid sidan av 53 § 2 mom. KL finns i skatteförfattningarna bara ett fåtal bestämmelser om handelsbolag. Många viktiga frågor är oreglerade. Som exempel kan nämnas att det saknas regler om beskattningskonsekvenserna vid bildande och upplösning av handelsbolag och – bortsett från ett specialfall – om inkomstfördelningen mellan delägarna. Vidare är reavinstbeskattningen vid avyttring av andelar i handelsbolag ofullständigt reglerad.

Behovet av klarläggande regler för handelsbolagens beskattning har understrukits i olika sammanhang. Det gjordes bl.a. vid remissbehandlingen av 1974 års bolagskommittés förslag (SOU 1978:67) till nya civilrättsliga regler för handelsbolag och enkla bolag (prop. 1979/80:143 bilagedelen s. 28 ff.). Flera remissinstanser fäste också uppmärksamheten på att handelsbolag utnyttjas för skatteundandragande åtgärder.

Ett förslag till ändrade regler för handelsbolagens beskattning har lagts fram av 1980 års företagsskatteskommitté (B 1979:13), FSK. I betänkandet (SOU 1986:44) Staketmetod för beskattning av handelsbolag har kommittén redovisat en modell där handelsbolaget görs till skattesubjekt. Betänkandet har remissbehandlats. Frågan om den framtida beskattningen av handelsbolagen prövas nu av utredningen (Fi 1985:06) om reformerad företagsbeskattning. URF.

Som antytts utnyttjas handelsbolag i skatteundandragande syfte. Under det senaste året har verksamheten vuxit i omfattning. Finansbolag och andra har konstruerat olika modeller för skatteplanering där grunden varit köp och försäljning av andelar i handelsbolag, främst kommanditbolag. Gemensamt för dessa erbjudanden har varit att man ställt skattefördelar i utsikt. I vissa fall tycks de erbjudna skattefördelarna vara det enda syftet med såväl modellen som bolagets verksamhet. De som tar fasta på erbjudandena tar vissa risker. En analys av prospekten visar att kalkylförutsättningarna ibland är behäftade med direkta fel. Även där så inte är fallet är det i många fall osäkert om konstruktionerna kommer att accepteras skattemässigt.

Det är alltså tveksamt om konstruktionerna ger dem som tecknar andelar de förespeglade skattefördelarna. Samtidigt är det emellertid klart att bristerna i handelsbolagsbeskattningen kan utnyttjas systematiskt och att detta även fortsättningsvis kommer att ske så länge dagens regler behålls oförändrade.

Det kan antas att det pågående utredningsarbetet på företagsskatteområdet inom loppet av några år kommer att leda fram till ändrade regler för beskattning av handelsbolag. Vissa brister i handelsbolagsbeskattningen är emellertid av sådan natur att detta arbete inte kan avvaktas. Ändringar bör alltså genomföras innan ställning tas till företagsbeskattningen i stort. Det är samtidigt angeläget att dessa ändringar inte föregriper ställningstagandena i URF. De förslag som läggs fram i denna promemoria utgår därför från dagens system med delägarbeskattning.

Bildandet m.m.

Ett handelsbolag föreligger så snart två eller flera personer avtalat att gemensamt i bolag driva näringsverksamhet. Något formkrav uppställs inte. Ett bolagsavtal behöver t.ex. inte vara skriftligt. Det uppställs inte heller något krav på registrering för att rättssubjektivitet skall föreligga. Däremot finns enligt handelsregisterlagen (1974:157) en administrativ skyldighet att låta registrera bolaget innan verksamheten påbörjas. Registrering sker i handelsregistret.

Handelsregistret förs hos länsstyrelsen. Ett bolag registreras hos länsstyrelsen i det län där verksamheten skall drivas. Handelsregistret innehåller uppgifter om bl.a. bolagsmännen och näringsverksamhetens art. För kommanditbolag registreras också vilken eller vilka av bolagsmännen som är kommanditdelägare och beloppet av varje sådan bolagsmans utfästa insats.

Om det sker ändring i fråga om en uppgift som registrerats skall uppgifterna i handelsregistret ändras. En anmälan om ändring görs på samma sätt som en ansökan om registrering. Anmälningsskyldighet föreligger också när ett bolag upphör med sin verksamhet eller om verksamheten överläts och vid likvidation.

Ett handelsbolag som skall upprätta årsredovisning enligt lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag kan vara skyldigt att sända in en avskrift av årsredovisningen till länsstyrelsen. En sådan skyldighet inträder när rörelsen uppnått en viss storlek (balansomslutning överstigande 1 000 gånger basbeloppet eller mer än 200 anställda). Efter särskilt föreläggande av länsstyrelsen är även andra handelsbolag skyldiga att sända in en avskrift av årsredovisningen. Ett föreläggande skall utfärdas av länsstyrelsen när någon begär det eller om länsstyrelsen anser att det är påkallat av något allmänt intresse. Handelsbolag som är skyldiga att upprätta årsredovisning skall ha revisor.

Användningen av handelsbolagsformen m.m.

Vissa uppgifter om handelsbolagen som företagsform m.m. kan hämtas från centrala företags- och arbetsställeregistret (CFAR) som förs av statistiska centralbyrån. Underlaget för uppgifterna i CFAR tas från riksförsäkringsverket och mervärdesskatteregistren. De handelsbolag som finns i CFAR är således bolag som antingen har anställda eller bedriver verksamhet som är mervärdesskattepliktig. Någon rikstäckande statistik grundad på uppgifterna i länsstyrelsernas handelsregister finns inte.

Av totalt nära 500 000 företag (aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag, enskilda firmor m.fl.) som var registrerade i CFAR per den 31 december 1987 var knappt 60 000 handelsbolag. Det typiska handelsbolaget var vid denna tidpunkt ett företag utan eller med endast ett fåtal anställda och med verksamhet inom servicenäringsarna. Drygt 46 000 bolag saknade anställda. Av de övriga bolagen hade knappt 11 000 mellan 1 och 4 anställda. Antalet stora företag som drevs i handelsbolagsform var begränsat. Endast 18 handelsbolag hade fler än 100 anställda.

En fördelning av antalet handelsbolag i CFAR efter den verksamhet som bedrivs enligt statistiska centralbyråns standard för näringsgrensindelning, SNI, visar följande. Dominerande verksamhet var varuhandel samt restaurang- och hotellverksamhet (ca 25 000 bolag). Därefter följde tillverkningsindustri (ca 7 500 bolag). Kategorierna byggnadsverksamhet, fastighetsförvaltning och uppdragsverksamhet samt tjänsteverksamhet synes vardera omfatta fler än 6 000 bolag.

CFAR har inte någon särskild redovisning av kommanditbolagen eller om sammansättningen av delägarkretsen i övrigt. Däremot har FSK i betänkandet SOU 1986:44 (s. 44 f.) försökt att ge en bild av omfattningen av juridiska personers medverkan i handelsbolag genom att undersöka registreringarna av handelsbolag i handelsregistret i Jönköpings län under perioden januari 1980 – mars 1985. Av totalt 2 500 registreringar avsåg 41 bolag i vilka juridisk person ingick som bolagsman. Däribland var 19 kommanditbolag. I 15 av dessa var en juridisk person komplementär.

I uppsatsen Om handelsbolagets skatterättsliga status (Thomsen, Svensk Skattetidning 1956 s. 9 ff.) redovisas antalet i handelsregistret i Stockholms län registrerade handelsbolag (exkl. kommanditbolag), kommanditbolag och enskilda firmor per den 31 augusti 1955. Motsvarande aktuella uppgifter har inhämtats.

Antalet registrerade handelsbolag (exkl. kommanditbolag), kommanditbolag och enskilda firmor i Stockholms län vid olika tidpunkter

År	Handelsbolag	Kommanditbolag	Enskilda firmor
1955 (31/8)	6 910	281	57 718
1987 (1/4)	21 259	2 798	85 357
1988 (1/4)	22 829	3 910	85 885

Av tabellen framgår att ökningen av antalet företag inom samtliga företagsformer är markant både i det längre och kortare tidsperspektivet. Ökningen av kommanditbolagen mellan 1987 och 1988 (+ 40 %) är särskilt framträdande.

2.3 Civilrättsliga regler

Handelsbolagsbegreppet

De civilrättsliga bestämmelserna om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL. Lagen, som ersatt 1895 års lag om handelsbolag och enkla bolag, trädde i kraft den 1 juli 1981.

Ett handelsbolag föreligger om två eller flera avtalat gemensamt utöva näringsverksamhet i bolagsform. Med näringsverksamhet förstås yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur. Både fysiska och juridiska personer kan vara delägare i ett handelsbolag. Enligt tidigare rätt förelåg ett handelsbolag när bolaget drev handel eller annan näring med vars utövande följde bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag. Vidare krävdes att verksamheten bedrevs under gemensam firma.

Ett handelsbolag är bildat redan i och med att ett avtal om den gemensamma näringsverksamheten har ingåtts. Något formkrav uppställs inte beträffande avtalet. Som framgått av avsnitt 2.2 gäller dock en administrativ skyldighet att registrera bolaget innan det startar någon verksamhet (FSK har föreslagit att status som handelsbolag skall förutsätta registrering).

Ett kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag med begränsat ansvar för vissa bolagsmän. En eller flera bolagsmän – kommanditdelägare – har gjort förbehåll att inte svara för bolagets förbindelser med mera än insatsen i bolaget. Åtminstone en av bolagsmännen – komplementären – måste ansvara för kommanditbolagets förbindelser med hela sin förmögenhet. Stiftelser och ideella föreningar får inte vara komplementärer. Däremot accepteras aktiebolag som komplementärer.

Om två eller flera har avtalat att i bolag utöva verksamhet som inte är att hänföra till näringsverksamhet föreligger ett enkelt bolag. Ett enkelt bolag är till skillnad från ett handelsbolag inte någon juridisk person.

Införandet av HBL innebar en väsentlig utvidgning av området för handelsbolag. Det utvidgade handelsbolagsbegreppet har ansetts kunna leda till vissa olägenheter övergångsvis. Särskilda övergångsregler har därför införts. Den nya gränsdragningen mellan enkla bolag och handelsbolag tillämpas fullt ut först efter utgången av år 1989 (övergångsbestämmelserna i SFS 1980:1102, senast ändrade genom SFS 1987:1014). Vad som skall gälla därefter blir beroende av bl.a. ställningstagandet till FSK:s förslag.

Rättssubjektivitet och skuldansvar

Som juridisk person kan ett handelsbolag ha tillgångar och skulder, sluta avtal samt uppträda som part vid domstol m.m.

För de förbindelser som uppkommer i handelsbolaget svarar bolaget med hela sin förmögenhet. Till detta kommer den för handelsbolag karaktäristiska ansvarigheten för bolagets skulder som bolagsmännen har. För handelsbolagets skulder är samtliga bolagsmän solidariskt ansvariga med hela sin förmögenhet. En borgenär kan alltså vända sig inte bara mot bolaget utan också mot vem som helst av bolagsmännen. Bestämmelsen om solidariskt ansvar är tvingande. I ett kommanditbolag gäller den obegränsade ansvarigheten endast komplementärer. En kommanditdelägare svarar gentemot bolagets borgenärer endast med det belopp han satt in i bolaget eller åtagit sig att sätta in.

Insats

Det finns inte något krav enligt HBL att bolagsmännen skall tillskjuta medel till bolaget. Detta förhållande får ses mot bakgrund av bolagsmännens ansvar för bolagets skulder.

Det vanliga är ändå att delägarna tillskjuter medel i form av insatser. Det finns flera insatsbegrepp. Man talar om avtalad insats, inbetald insats och behållen insats. Avtalad insats är vad bolagsmännen skall tillskjuta enligt bolagsavtalet. Den avtalade insatsen kan fullgöras genom tillskott i pengar

men också genom att egendom eller arbetsinsats tillförs bolaget. Till den del den avtalade insatsen fullgjorts föreligger inbetald insats. Behållen insats uttrycker det bokföringsmässiga värdet av bolagsmannens ursprungliga kapitalinsats med eventuella förändringar på grund av in- och utbetalningar och genom det ekonomiska utfallet i bolaget.

En bolagsman i ett vanligt handelsbolag får inte öka sin behållna insats utöver avtalad insats utan samtycke från övriga bolagsmän (denna restriktion hänger samman med reglerna för vinstfördelningen). Bolagsmannen är å andra sidan inte heller skyldig att öka sin behållna insats utöver vad som avtalats.

För en kommanditdelägare är reglerna något annorlunda. En kommanditdelägare ansvarar gentemot bolagets borgenärer endast med det belopp han satt in i bolaget eller åtagit sig att sätta in. Insatsen skall kunna uppskattas i pengar.

Förvaltning m.m.

HBL ger bolagsmännen stor avtalsfrihet vad gäller bolagets förvaltning och organisation. I förhållande till tredje man är huvudregeln att var och en av bolagsmännen i ett vanligt handelsbolag är behörig att ensam företräda bolaget. Denna behörighet kan upphävas efter avtal mellan bolagsmännen. Enligt en tvingande regel är en kommanditdelägare inte behörig att företräda bolaget.

Om annat inte har avtalats har en kommanditdelägare inte rätt att ta del i förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Byte av bolagsman

Med hänsyn till den betydelse bolagsmannens person har för övriga bolagsmän får en bolagsman inte utan övriga bolagsmäns samtycke sätta annan i sitt ställe. Överlåts en andel utan att samtycke lämnats kan övriga delägare i allmänhet få bolaget att genast träda i likvidation. Även om bolagsmännen kan hindra en bolagsman att sätta annan i sitt ställe kan de inte hindra en överlåtelse av andelen. Om en överlåtelse har skett utan de övrigas samtycke har förvärvaren inte rätt att inträda som bolagsman. Han får dock uppbära ränta och vinstandel.

Bestämmelserna om att bolagsman inte utan övriga bolagsmäns samtycke får sätta annan i sitt ställe gäller också för kommanditdelägare.

Enmanshandelsbolag

Om samtliga andelar i ett handelsbolag samlas på en hand föreligger ett enmanshandelsbolag. Ett sådant bolag skall anses ha trätt i likvidation när förhållandet bestått under sex månader.

Fördelning av vinst och förlust

För varje räkenskapsår har en bolagsman i ett vanligt handelsbolag rätt till dels ränta på behållen insats (diskontot + 2 procentenheter), dels skäligt

arvode för sin förvaltning av bolaget. Vad som återstår utgör räkenskapsårets resultat. Detta resultat (vinst eller förlust) fördelas lika mellan bolagsmännen. Reglerna är emellertid dispositiva och gäller alltså endast om annan grund för fördelningen inte är avtalad.

För en kommanditdelägare gäller inte de nämnda reglerna. Finns inte något särskilt avtal och kan bolagsmännen inte komma överens får domstol avgöra frågan efter vilken grund en kommanditdelägare skall ta del i vinst och förlust efter en skälighetsbedömning.

Likvidation och upplösning m.m.

Ett bolagsavtal kan träffas på bestämd eller obestämd tid eller på en bolagsmans livstid. Ett avtal på obestämd tid kan sägas upp och handelsbolaget skall då träda i likvidation. Detsamma gäller om en bolagsman väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt avtalet eller om det annars finns en viktig grund för bolagets upplösning. Om en handelsbolagsman avlider skall bolaget i regel träda i likvidation. Detta gäller däremot i princip inte vid en kommanditdelägars död. Vidare utgör en bolagsmans konkurs likvidationsanledning. Slutligen skall – som nyss nämnts – handelsbolaget efter en tid anses ha trätt i likvidation om antalet bolagsmän minskat till en.

Om det finns grund för likvidation kan bolagsmännen avtala att en bolagsman skall utträda ur bolaget i stället för att bolaget träder i likvidation. Vidare kan uteslutning av bolagsman ske som alternativ till likvidation. För detta krävs att övriga bolagsmän är ense. En bolagsman kan även i andra fall utträda ur bolaget. Vid såväl utträde som uteslutning förutsätts att andelen löses in.

Syftet med likvidationen är att avveckla bolagets verksamhet. När bolaget har trätt i likvidation skall bolagets egendom – om det behövs – omvandlas till pengar. Av de behållna tillgångarna har varje bolagsman rätt att få tillbaka sin behållna insats enligt senaste årsbokslut. Uppkommer överskott utgör detta den slutliga vinsten. Räcker inte behållningen till räknas bristen som förlust.

Bolaget är upplöst när skifte har ägt rum eller likvidator har delgett bolagsmännen slutredovisningen. Vid konkurs som avslutas utan överskott är bolaget upplöst när konkursen avslutas. Finns det överskott skall bolaget träda i likvidation.

Redovisning

Ett handelsbolag är enligt bokföringslagen (1976:125), BFL, bokföringsskyldigt även om näringsverksamhet inte utövas. Handelsbolaget är också skyldigt att oavsett bruttoomsättningens storlek upprätta årsbokslut. I balansräkningen skall det egna kapitalet redovisas särskilt.

Det egna kapitalet skall anges med ingående belopp, insättningar och uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående belopp. Det uppställs inte något krav i BFL att det egna kapitalet i bolaget skall fördelas på de olika bolagsmännen. I praktiken sker vanligen en sådan fördelning. Görs detta sker ofta dessutom en uppdelning på ett kapitalkonto, som anger

bolagsmannens kapitalandel i handelsbolaget, och ett eller flera avräkningsskonton.

Prop. 1988/89:55

2.4 Skatteregler

2.4.1 Den löpande inkomstbeskattningen

Allmänt

Handelsbolaget är en juridisk person men inte ett skattesubjekt. Beräkningen av bolagets inkomster görs i bolaget. Resultatet – positivt eller negativt – fördelas sedan på delägarna. Systemet innebär bl.a. att delägarna inte kan variera värdeminskningssavdrag m.m. efter sina egna önskemål.

Delägaren beskattas för sin andel av bolagets inkomst oavsett om han tagit ut vinstmedlen från bolaget eller inte (punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL). Han har vidare rätt till avdrag för den del av bolagets underskott som belöper på honom oavsett om han gör ett motsvarande tillskott till bolaget eller inte.

Förvärvskällor

Enligt punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL skall en delägare som får avlöning från bolaget inte beskattas för denna såsom för intäkt av tjänst. Intäkten blir i stället – om det är fråga om ett rörelsedrivande bolag – beskattad som intäkt av rörelse. Bestämmelsen har tillämpats analogt i andra fall. Så har t.ex. ränta på insatt eller utlånat kapital hänförs till den förvärvskälla i vilket bolagets inkomster beskattats (RÅ 1959 ref. 40, RÅ 1964 Fi 943 och RÅ 1979 Aa 228).

I rättspraxis har ett aktiebolags verksamhet i ett handelsbolag, som bedrev rörelse av samma slag som aktiebolaget, ansetts utgöra särskild förvärvskälla (RÅ 1982 1:7). Vad gäller kapital och tillfällig förvärvsverksamhet (reavinsster) finns det skäl som talar för att handelsbolagets verksamhet inte på motsvarande sätt hänförs till en särskild förvärvskälla.

Fördelning av vinst och förlust

Enligt HBL:s terminologi är bolagets resultat vad som återstår sedan bolagsmännen tillgodoräknats ränta och arvode. Ett överskott kan efter det att vissa av delägarna tillgodoräknats ränta och arvode förvandlas till en förlust som berättigar andra delägare till underskottsavdrag (RÅ 1968 Fi 945).

Vid taxeringen godtas i regel den inkomstfördelning som delägarna gjort. Allmänt gäller dock att fördelningen kan frångås vid beskattningen om fördelningen innebär en obehörig överföring av inkomst mellan delägarna (jfr regeringsrättens beslut den 17 maj 1988, dnr 5564-1987). Regeringsrätten har i åtskilliga fall ingripit mot fördelningen i familjeägda handelsbolag. Som framgått av avsnitt 2.3 är en kommanditdelägars ansvar gentemot tredje man för bolagets förbindelser begränsat till insatsen eller till vad han utfäst sig att sätta in i bolaget. Detta har emellertid inte ansetts innebära något hinder mot att kommanditdelägaren får avdrag för underskott med större belopp (RÅ 1979 1:85).

Andelar i handelsbolag reavinstbeskattas enligt aktievinstreglerna (35 § 3 mom. KL). Är innehavstiden mindre än två år är 100 % av reavinsten skattepliktig. Vid längre innehavstid är den skattepliktiga delen av vinsten 40 %. Har andelen avyttrats med förlust är motsvarande del av förlusten (100 % resp. 40 %) kvittningsbar mot reavinster (och lotterivinster).

Ett handelsbolag bildas i och med att bolagsavtalet ingås. Denna tidpunkt torde också räknas som anskaffningstidpunkt för bolagsandelen. Den vanliga uppfattningen är att andelen i sin helhet skall anses anskaffad vid det ursprungliga förvärvstillfället även om andelen sedermera byggts på genom förvärv från meddelägare (SOU 1975:53 s. 175). I fråga om kommanditbolag där särskilda lottbrev utfärdats har det däremot ansetts naturligt att i motsvarande situation räkna med flera skilda förvärv. Vägledande rättsfall saknas dock.

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL är beskattningsunderlaget vid reavinstbeskattningen vederlaget för tillgången (efter avdrag för försäljningsprovision o.d.) minskat med omkostnadsbeloppet. I omkostnadsbeloppet ingår köpeskilling och andra kostnader i samband med förvärvet (ingångsvärdet) och förbättringskostnader. Några särskilda regler för andelar i handelsbolag finns inte. Klart är att ingångsvärdet justeras uppåt med tillskott och med vinster som får stå kvar i bolaget och att ingångsvärdet justeras nedåt om uttag görs utöver vinst (vilket vinstbegrepp som används i sammanhanget är inte helt klart). Att förluster inte behandlas analogt med vinster framgår av RN 1959:5 och RÅ 1983 Aa 120.

Det har diskuterats om praxis skall tolkas så att man vid vinstberäkningen skall se varje år för sig eller till resultatet under hela innehavstiden. De som yttrat sig i frågan på senare tid har utgått från att det senare alternativet återspeglar nuvarande rättsläge.

Vid likvidation av aktiebolag står det klart att värdeöverföringen genom utskiftning av aktiebolagets tillgångar utlöser reavinstbeskattning för aktieägarna på samma sätt som om aktierna sålts. I den skatterättsliga litteraturen har det framkommit olika meningar om motsvarande gäller vid upplösning av handelsbolag. Frågan får anses olöst.

Delägarens kapitalbehållning kan bli negativ till följd av uttag. I praxis har i ett sådant fall ett belopp motsvarande kapitalunderskottet räknats in i vederlaget för den avyttrade andelen (RÅ 1984 Aa 119).

2.4.3 Taxering och uppbörd

För den enskilde delägaren gäller vanliga regler i fråga om skyldighet att lämna självdeklaration beträffande inkomst och förmögenhet som härrör från handelsbolaget. För delägare i handelsbolag som är fåmansföretag ställs särskilda krav på redovisningen av ekonomiska mellanhavanden mellan delägaren och bolaget.

Enligt 38 § 1 mom. taxeringslagen (1956:623), TL, gäller en skyldighet för handelsbolaget att varje år lämna uppgift om den inkomst- och förmögenhetsandel som belöper på varje enskild delägare. Redovisning skall ske enligt

reglerna för självdeklaration som om bolaget självt var skattskyldigt.

Prop. 1988/89:55

I fråga om uppbörd gäller att handelsbolaget liksom andra arbetsgivare är skyldigt att lämna uppbördsdeklarationer och betala prelimärskatter, kvarskatter och arbetsgivaravgifter. Delägarna ombesörjer själva redovisningen och inbetalningen av skatter som härrör från bolagsinkomst.

Tillägg till bilagan
i Ds 1988:44

I en bilaga till promemorian redovisas beskattningen av handelsbolag i vissa andra länder. Sedan redogörelsen lämnades har lagstiftningsarbetet på det aktuella området gått vidare i Norge och Finland.

I *Norge* har finansdepartementet i början av oktober lagt fram en proposition (prop. nr 6 1988-89) om ändrade regler för beskattningen av handelsbolag och kommanditbolag m.fl. Förslaget innebär en övergång från brutto- till nettobeskattning, dvs. avskrivning och skattemässiga dispositioner får inte längre göras individuellt utan skall beräknas för bolaget.

I syfte att förenkla reglerna om avdragsbegränsning knyts vidare avdragsramen till kommanditdelägarnas andel av bolagets kapital. I den nuvarande modellen är utgångspunkten den avtalade insatsen.

Slutligen ändras vinstberäkningen vid försäljning av en andel i ett nettobeskattat bolag genom att vinsten beräknas för andelen som sådan. Vinst/förlust fastställs som skillnaden mellan vederlaget (utgångsvärdet) och säljarens andel av bolagets skattemässiga värde korregerat med över- eller underpris vid förvärvet av andelen (ingångsvärdet).

När det gäller förhållandena i *Finland* redovisas i bilagan att en kommitté föreslagit att samtliga personbolag i fortsättningen skulle beskattas enligt den modell som gäller för de bolag som inte är självständiga skattskyldiga.

I en proposition (prop. nr 109/88) har senare föreslagits nya regler som inte är lika långtgående som de som fördes fram i betänkandet. För de personbolag som i dag är självständiga skattskyldiga skall hälften av inkomsterna fördelas och beskattas som bolagsmännens andel. Bolaget skall fortfarande beskattas för hälften av den inkomst som fastställts för bolaget.

1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över promemorian (Ds 1988:44) Reavinstbeskattning av andelar i handelsbolag, m.m. avgetts av – såvitt gäller handelsbolagsbeskattningen – kammarrätten i Göteborg, riksskatteverket (RSV), bankinspektionen, statens industriverk (SIND), Entreprenörföreningen, Finansbolagens förening, Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Företagareförbundet, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Småföretagens riksorganisation, Stockholms handelskammare, Svensk industriförening, Svenska arbetsgivarföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska film- och biograf-föreningen, Svenska revisorsamfundet SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges fiskares riksförbund, Sveriges Föreningsbankers förbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Sveriges redovisningskonsulters förbund samt Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Yttranden har också kommit in från Svenska försäkringsbolags riksförbund, Nyköpings sparbank samt Föreningen Sveriges filmproducenter.

RSV har bifogat yttranden från länsskattemyndigheterna i Stockholms, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Västernorrlands län.

LRF har som eget yttrande hänvisat till ett inom Lantbrukarnas skattedelegation upprättat utlåtande.

Småföretagens riksorganisation, Svensk industriförening och Svenska köpmannaförbundet har avgett ett gemensamt yttrande.

SAF, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Stockholms handelskammare, Sveriges grossistförbund och Sveriges industriförbund har åberopat ett yttrande från Näringslivets skattedelegation.

Svenska film- och bigrafföreningen har förutom eget yttrande hänvisat till yttrandet från Föreningen Sveriges filmproducenter samt ställt sig bakom yttrandet från Näringslivets skattedelegation.

Den fortsatta framställningen är disponerad på följande sätt.

2 Allmänna synpunkter	48
3 Vinstberäkningen	64
4 Med avyttring jämställda fall	77
5 Reaförluster på yngre andelar	82
6 Övergångsregleringen	85
7 Uppgiftsskyldigheten	93
8 Förvärvskällregeln	95

I detta avsnitt återges remissinstansernas allmänna synpunkter på förslaget att begränsa den dubbla avdragsrätten i handelsbolag och på den förordade lösningen att ändra reavinstreglerna.

Kammarrätten i Göteborg anför:

Kammarrätten, som delar uppfattningen att det är angeläget att de nuvarande möjligheterna att utnyttja handelsbolag i skatteundandragande syfte snarast begränsas, ser i huvudsak positivt på de föreslagna ändringarna i reglerna för beskattning av handelsbolagsdelägare.

RSV anför:

RSV instämmer i utredningens förklaring till skatteplaneringens ökade omfattning, dess ökade komplexitet och mer systematiskt utnyttjande (sid 28). Dessa omständigheter understryker starkt behovet av ett annat och enklare skattesystem. De ändrade regler som föreslås tynger skattelagstiftningen ytterligare och leder till mer krångel. Emellertid anser RSV att det systematiska missbruk av skattereglerna som har utvecklats måste stävjas snarast möjligt. En bättre lösning än den föreslagna vore t ex att göra handelsbolagen till särskilda skattesubjekt. Detta kan dock inte genomföras så snabbt som här behövs. Den mer permanenta lösningen av handelsbolagens beskattning skall övervägas inom bl a URF. RSV uppfattar de föreslagna reglerna som provisoriska med delvis karaktären stoppregler. RSV tillstyrker förslaget med de reservationer som framgår av kommentarerna nedan.

De dubbla avdragen

För att komma till rätta med den dubbla avdragsrätten anser RSV liksom utredningen att reavinstreglerna bör ändras och inte reglerna för den löpande inkomstbeskattningen.

I förslaget behandlas endast sådana andelsförsäljningar som beskattas under inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Förlust vid försäljningar av organisationsaktier kan emellertid hänföras till inkomst av rörelse (se RÅ 1986 ref 52 och RÅ 1986 ref 104). Motsvarande försäljningar av andelar i handelsbolag torde också kunna hänföras till rörelse. Om en andelsförsäljning anses ingå i rörelse tas vid vinstberäkningen ingen hänsyn till tidigare utnyttjade underskottsavdrag. Motsvarande torde gälla i jordbruksfastighet. Andelar i handelsbolag kan också utgöra omsättningstillgångar hos innehavaren. Även i dessa fall anses försäljningen ingå i rörelsen.

Den dubbla avdragsrätten synes i dessa fall kvarstå med de föreslagna reglerna och bl a leda till sådana skatteförmåner vid indirekta andelsinnehav genom aktiebolag som inte uppnås vid direkta innehav.

Länsskattemyndigheten i Stockholms län anför:

Länsskattemyndigheten i Stockholms län har konstaterat att skatteplanering med handelsbolag, skalbolag och utdelningsfonder ökat markant vid 1988 års taxering. Det har också kunnat konstateras att de i riksdagen beslutade ändringarna i kommunalskattelagen (SFS 1987:1203) avseende avdrag för betald upplupen ränta som ej förfallit till betalning under innehavstiden av de räntebärande värdepapper inte nått önskat resultat.

Deklarationsgranskningen visar att skatteplaneringen oftast är genomförd med en kombination av ovan angivna företeelser.

Det är angeläget att dessa möjligheter till skatteplanering stoppas. De i promemorian lämnade förslagen till ändrade beskattningsregler avseende realisationsvinstbeskattning av andelar i handelsbolag m m är nödvändiga för att minska det omfattande skatteundandragande som för närvarande förekommer via dessa skatteplaneringsinstrument. I visst avseende anser dock länsskattemyndigheten att reglerna bör skärpas ytterligare.

Ett genomgående drag i det förslag som lagts fram är att de skärpta reglerna i stort sett endast drabbar de personer som gått in som delägare i handelsbolag i skatteplanerande syfte. Den seriösa verksamhet som bedrivs i denna företagsform berörs endast marginellt så länge verksamheten fortsätter att bedrivas i bolaget.

Andelar i handelsbolag är inte avsedda att omsättas på samma sätt som aktier i aktiebolag. Detta framgår av att bolagsavtalen oftast innehåller en hembudsskyldighet vid överlåtelse av andel i bolaget.

Kännetecknande för den skatteplanering som görs med handelsbolag är att andelarna i handelsbolagen innehåller mycket kort tid. Det har förekommit att andelen avyttrats samma dag som inträde skett i bolaget. Emedan skatteplaneringen ofta läggs upp med en kombination av olika handelsbolag så förekommer det också att avyttring av andel i något eller några bolag skall ske strax efter två års innehav i avsikt att reducera inkomstbeskattningen. Uppläggen är konstruerade på så sätt att vid korttidsinnehav av andelar i handelsbolaget har mycket stora underskott redovisats i bolaget. I de bolag där avsikten är att inneha andelen drygt två år placeras en vinstbringande verksamhet.

Länsskattemyndigheten vill, med anledning av den uppmärksamhet de så kallade filmkommanditbolagen och de kapitalförvaltande kommanditbolagen rönt, peka på att mycket omfattande underskott även redovisas i handelsbolag med leasingverksamhet, fastighetsförvaltning, forskning m m. Dessa verksamheter behålls i handelsbolagen så länge dessa är förlustbringande för att därefter överföras till annan företagsform eller till ett nytt handelsbolag. I förlängningen avyttras sedan de obeskattade vinstmedlen som s k vinstbolag eller alternativt som skalbolag. Slutresultatet blir oftast att inte någon som helst inkomstskatt betalas på vinsterna.

I avvaktan på en mer genomgripande reformering av företagsbeskattningen anser länsskattemyndigheten den i promemorian föreslagna ändringen avseende det s k dubbla avdraget i handelsbolag som mycket bra och synnerligen viktig. Förslaget i promemorian bör genomföras för att erhålla en materiellt tillfredsställande beskattning av inkomster från handelsbolag. Förslaget torde inte heller medföra några allvarigare inläsnings effekter.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

LSKM instämmer i huvudsak i den beskrivning och de bedömningar som redovisas i promemorian.

LSKM tillstyrker att förslagen i huvudsak läggs till grund för lagstiftning.

Länsskattemyndigheten, som anser att det fordras några mindre justeringar och kompletteringar i lagförslagen, anför vidare:

Den nu föreslagna lagändringen, som delvis föregriper de skatteutredningar som för närvarande bl a arbetar med handelsbolagens beskattning, har aktualiserats av de omfattande transaktioner i skatteundandragande syfte, som vuxit fram på senare tid.

Konstruktionerna har byggts upp kring köp och försäljningar av andelar i

handels- och kommanditbolag med stora underskottsavdrag. Andelsägaren har tillgodogjort sig det förvärvade underskottsavdraget och efter mycket kort innehavstid sålt sin andel med förlust. Vid beräkning av den avdragsgilla reaförlusten har hänsyn inte tagits till utnyttjat underskottsavdrag.

Skatteplaneringen med handels- och kommanditbolagen där den "dubbla avdragsrätten" utnyttjats, har under det senaste året tagit sig sådana former och proportioner att det – enligt LSKMs mening – är synnerligen angeläget att den nu föreslagna lagstiftningen snabbt kommer till stånd. Det är också angeläget att möjligheterna till sk "dubbla avdrag" undanröjs i de fall där överlåtelsen av andelen inte sker i skatteundandragande syfte. Eftersom övervägande antalet överlåtelser av andelar på sikt inte torde ske i skatteundandragande syfte är det av vikt att den ändring i lagen som nu föreslås inte medför några inte avsedda nackdelar för sådana andelsöverlåtelser.

Den nu valda metoden att komma till rätta med den "dubbla avdragsrätten", avräkning av underskottsavdragen vid försäljning av andelen, framstår enligt LSKM som ändamålsenlig såväl vad gäller möjligheten att angripa konstruktioner i skatteundandragande syfte som möjligheten att komma till rätta med den "dubbla avdragsrätten" vid normala överlåtelser.

De nu föreslagna reglerna torde inte innebära några särskilda nackdelar vid normala andelsöverlåtelser annat än att den "dubbla avdragsrätten" går förlorad, en ändring vars egentliga innebörd är att en tidigare inte avsedd olikformighet i behandlingen av vinster och förluster i samband med avyttring av handels- och kommanditbolag undanröjs.

Länsskattemyndigheten i Malmöhus län anför:

Myndigheten delar bedömningen att behov föreligger av en omedelbar lagändring i syfte att få bort de skatteundandragande transaktioner som har sin grund i handelsbolagsdelägarernas sk dubbla avdragsrätt (innebärande att delägarna får löpande avdrag för bolagets förluster medan vid reavinstberäkningen efter andelsöverlåtelse hänsyn inte tas till förlusterna – i vart fall inte i vidare mån än att de reducerar de sammanlagda vinsterna under innehavstiden). Vidare finner myndigheten det lämpligast att, på sätt nu föreslås, ingripa inte genom att reducera möjligheterna till löpande avdrag för förluster (inte ens genom särskilt ingripande mot kommanditbolagsdelägarer), utan genom att ändra i reglerna om beräkning av realisationsvinst.

Länsskattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län anför:

Syftet med de nya reglerna är att förhindra skatteplanering via handels- och kommanditbolag. Ifrågavarande skatteplaneringstransaktioner har nått sådan omfattning att vissa grunder i skattesystemet satts ur spel. Länsskattemyndigheten finner det angeläget, att de föreslagna reglerna för beskattning vid andelsöverlåtelser och införande av separata förvärvskällor anseende inkomster från handels- och kommanditbolag, införs.

Länsskattemyndigheten ställer sig bakom det föreslagna beräkningssättet, eftersom asymmetri har förelegat i rådande rättspraxis mellan vinster och förluster vid realisationsvinstberäkning.

SIND anför:

Det framlagda förslaget avser att komma till rätta med vissa missbruk som förekommit, innefattande att handelsbolagsformen utnyttjats enbart för att uppnå skatteförmåner. Utifrån de synpunkter SIND har att företräda, berör SIND förslaget endast ur en begränsad synpunkt, nämligen hur det kan antas

påverka företagsamhetens allmänna villkor.

Sammanfattningsvis har SIND inget att erinra mot de framlagda förslagen då de syftar till att kortsiktigt omhänderta olämpliga transaktioner. Verket utgår dock ifrån att dessa frågor prövas i samband med den allmänna översynen av skattesystemet som för närvarande pågår.

Enligt det framlagda betänkandet föreslås ingen ändring i den rätt som delägare i handelsbolag har att göra avdrag för förluster i bolagets verksamhet i sina personliga deklarationer. I stället föreslås att man försöker komma åt missbruk genom att förändra skattereglerna för de fall då bolagsandelen säljs. Möjligheten att dra av förluster i den personliga deklarationen kan antas ha en positiv effekt för nyföretagsamheten och bli en bidrag till att riskkapital kan erhållas för nya affärsidéer. Mot den bakgrunden anser SIND det bra att möjligheten bibehålls.

Beträffande skattereglerna för de fall då bolagsandelar säljs innebär förslaget att gjorda förlustavdrag skall påverka ingångsvärdet av andelen. Syftet härmed är att förluster gjorda i handelsbolag inte ska få påverka den privata deklarationen två gånger, nämligen först som förlustavdrag och sedan som realisationsförlust. Förslagställaren poängterar att det principiellt inte är rimligt att behandla vinster och förluster på olika sätt. Från den ovan angivna synpunkten har SIND ingen erinran mot förslaget på denna punkt.

Entreprenörföreningen anför:

I promemorian framhålls att handelsbolagsformen i stor utsträckning används i skatteplaneringssyfte. Detta är också bakgrunden till de förslag som nu läggs fram i promemorian.

Entreprenörföreningen vill inte förneka att det ökande antalet handelsbolag under senare år i stor utsträckning kan ha betingats av skatteplanerings-skäl. Dock vill föreningen framhålla att handelsbolagsformen som sådan fyller en väsentlig funktion för företagandet i Sverige. Inte minst inom byggbranschen förekommer sålunda handelsbolagsformen i förhållandevis stor omfattning både som en form för flera företag att under en begränsad tid samverka i ett visst projekt och som en form för att fortlöpande bedriva verksamhet. Också när det gäller fastighetsägandet fyller enligt Entreprenörföreningen handelsbolagsformen en viktig funktion, bl a i det fall två eller flera parter gemensamt står i begrepp att investera i en fastighet.

När regeländringar nu övervägs är det enligt Entreprenörföreningen väsentligt att ha i åtanke att handelsbolagsformen i det övervägande antalet fall valts av helt andra skäl än de skattemässiga. Vidare måste en utgångspunkt för en regeländring vara att handelsbolagsformen också framgent skall vara möjlig att använda för att driva företag.

— — —

I promemorian anges att det främst är den sk dubbla avdragsrätten som möjliggjort att handelsbolagsformen kunnat användas i skatteundrandragande syfte. Denna dubbla avdragsrätt innebär enligt nuvarande praxis att förluster vid den löpande beskattningen är avdragsgilla hos delägaren medan vid avyttring av andelen förluster i princip inte påverkar realisationsvinstberäkningen. Däremot kan i vissa fall vinster i bolaget öka andelens anskaffningsvärde.

De föreslagna lagstiftningsåtgärderna sägs i promemorian vara nödvändiga för att förhindra ett systematiskt utnyttjande av den dubbla avdragsrätten. Föreningen kan ha viss förståelse för detta, men enligt föreningens mening är promemoriaförslaget alltför långtgående för att tillgodose syftet bakom detsamma. Som det är utformat kommer det nämligen även att drabba den seriösa företagsamheten. Enligt föreningens mening bör en regeländring

begränsas till att gälla endast de handelsbolag som bildats i skatteundandragande syfte. Det är ju just denna företeelse som är grunden för det i promemorian framlagda förslaget. Entreprenörföreningen anser sålunda att en lagändring – om den genomförs – bör begränsas till den oseriösa användningen av handelsbolag, den som sker i rent skatteundandragande syfte utan att någon egentlig verksamhet förekommer i handelsbolaget.

Ett alternativ till att begränsa regeländringarna till handelsbolag utan verklig verksamhet skulle möjligen kunna vara att reglerna begränsas till att gälla avyttringar av handelsbolag som innehafts endast under kortare tid. Kännetecknande för den företeelse som förslaget är avsett att stoppa är ju att de byggt på att fråga varit om begränsade tider för innehavet av de aktuella handelsbolagsandelarna. Förslagsvis kan därvid tänkas att endast avyttringar av andelar som innehafts kortare tid än två år skall omfattas av reglerna.

Finansbolagens förening anför:

I Handelsbolagslagen ger bolagsmännen stor avtalsfrihet vad gäller bolagets förvaltning och organisation samt fördelning av vinst och förlust. Handelsbolagsformen fyller en viktig funktion i näringslivet där denna form är lämpligare för samarbete mellan fysiska personer än samäganderätt. Den kan sägas vara en mycket smidig konstruktion för fördelning av ledning, ansvar, intäkter och kostnader samt vinster och förluster efter varje delägars intressen och ekonomiska förutsättningar.

Det är därför av stor vikt att förutsättningarna för att bedriva verksamhet i handelsbolag inte förändras utan att konsekvenserna noggrant övervägs.

Även om föreningen kan hysa förståelse för att ett systematiskt utnyttjande av den "dubbla avdragsrätten" bör förhindras, anser föreningen att förslaget, om det genomförs, kan komma att leda till svåra och ej förutsedda skattekonsekvenser för företagare som driver verksamhet i handelsbolag av andra skäl än "skatteskal".

I promemorian konstateras att skattesystemet i stora delar är komplicerat, svåröverskådligt och svårtillämpat. Enligt föreningens mening medför den föreslagna ordningen att skattesystemet ytterligare kompliceras till förfång för de små och medelstora företagen. Föreningen anser inte heller att handelsbolag i skatteundandragande syfte används i sådan omfattning att inte resultatet av utredningarna om reformerad företagsbeskattning skulle kunna avvaktas. Där prövas bl a den framtida beskattningen av handelsbolag.

— — —

I promemorian konstateras att ett ingripande mot de dubbla avdragen kan ske antingen genom en begränsning av rätten till underskottsavdrag eller genom ändrade realisationsvinstregler.

Enligt förslaget har valet fallit på en ändring av realisationsvinstreglerna på de sätt föreningen återredovisat ovan. Som där framgår skall ingångsvärdet ökas bl a med en avtalad insats i form av tillskott av pengar. Insatsen kan också helt eller delvis bestå av en arbetsinsats, jfr promemorian s 37. Vid beräkningen av ingångsvärdet enligt förslaget beaktas emellertid inte den mycket vanliga situationen att någon eller några delägars enda möjliga tillskott är tillskott genom arbetsinsats. Detta förhållande blir särskilt stötande i de fall andelar försäljs efter den 18.8 i handelsbolag som bildats före den 19.8. Visserligen har handelsbolaget gett en nettovinst som även kommit en sådan delägare tillgodo, men av avtal kan följa att vinsten inte behöver stå i proportion till arbetsinsatsen. Tillskott genom arbetsinsats är mycket vanlig i t ex verksamheter där uppfinningar och andra projekt utvecklas och där någon eller några delägars enda tillgång är kunskaper och

arbetsinsatser. Sådana delägare missgynnas av förslaget. Ett negativt kapital kommer att påverka sådana delägare på ett ogynnsamt sätt vid realisationsvinstbeskattning vid försäljning av andelar trots att dessa delägare ej bidragit till uppkomsten av det negativa kapitalet.

Mot föreningens synpunkt kan möjligen invändas att sådana delägare kan tillgodoses genom att det i avtal bestäms att andelarnas ingångsvärde ej skall påverkas av sådana ekonomiska transaktioner i bolaget som medför att ingångsvärdet minskas med uttag eller skattemässiga underskott. En sådan möjlighet skulle, om den är skattemässigt genomförbar, dock kunna medföra ett kringgående av förslaget av andra handelsbolagsdelägare och därmed leda till att förslagets syften ej nås.

Föreningen anser således att tillskott av kapital och arbetsinsatser principiellt bör likställas. Arbetsinsatsen skulle möjligen kunna bestämmas efter en schablon för att kunna sättas i relation till insatsen av kapital och skattemässiga överskott men utformningen av en sådan schablonmodell fordrar mer ingående överväganden än vad som är möjligt i ett remissvar.

— — —

Föreningen anser sammanfattningsvis att det kan finnas anledning att ingripa mot vissa typer av systematiskt utnyttjande av "dubbla avdrag" men att förslaget i faktiskt hänseende innehåller alltför stora brister och att utredningsmaterialet är för magert för att kunna utgöra underlag för lagstiftning. Konsekvenserna för icke-finansiella bolag är inte tillräckligt belysta. Förslagen från de utredningar som har till uppgift att se över företagsbeskattningen bör utan olägenhet kunna avvaktas. Det bör överlämnas åt bankinspektionen att avgöra om de kritiserade beteendena är förenliga med god sed på kreditmarknaden. I den utsträckning inspektionen finner att så är fallet kommer denna typ av handelsbolagsaffärer ändå att upphöra såvitt gäller finansbolags medverkan.

Föreningen avstyrker därför förslagen i promemorian.

FAR anför:

FAR tillstyrker att den dubbla avdragsrätten på något sätt begränsas.

FAR avstyrker att detta sker i den föreslagna formen, eftersom förslaget medför onödiga negativa konsekvenser och leder till ökad komplikationsgrad i skattesystemet.

— — —

FAR instämmer i att de olika kommanditholagskonstruktioner med dubbla avdrag som använts under de senaste åren motiverar åtgärder för att begränsa den s k dubbla avdragsrätten.

Företagarförbundet anför:

En lagstiftning i enlighet med det föreliggande förslaget i alla dess delar skulle innebära dödsstöten mot handelsbolaget som företagsform. Detta skulle vara djupt olyckligt, eftersom handelsbolaget är en ändamålsenlig samverkansform för verksamheter, där man är osäker om hur framtiden kommer att gestalta sig eller om hur länge samverkan kommer att bestå. t ex produktutveckling. Även för mindre rörelser, särskilt inom hantverk, är handelsbolaget ofta en lämplig företagsform.

Målet att avskaffa den dubbla avdragsrätten måste kunna nås på enklare och mindre ingripande sätt än det, som föreslås i promemorian.

Den dubbla avdragsrätten är inte specifik för handelsbolag. Även ifråga om aktiebolag finns de dubbla avdragsrätterna. Skillnaden är därvid att det löpande resultatet taxeras hos bolaget självt, under det att resultatet av avyttring av aktierna taxeras hos aktieägaren.

En grundläggande princip i företagsbeskattningen bör vara att reglerna så långt möjligt är neutrala med avseende på företagsform. Det i sin tur kräver att det verkligen finns ett fullständigt regelsystem för de olika företagsformerna. Här brister det när det gäller handelsbolaget och den speciella form av handelsbolag som kommanditbolaget utgör. Det kan sägas ha fört med sig att beskattningen i alltför hög grad styrs av de dispositiva reglerna i civillagstiftningen för dessa företagsformer. Detta är något som länge varit känt och i promemorian förutskickas kompletteringar av regelsystemet när de samlade förslagen från inte bara företagsskattekommittén utan också från den nu pågående utredningen om företagsbeskattningen föreligger klara. Åtgärder för att komma till rätta med de s k dubbla avdragen har emellertid ansetts böra vidtas med förtur. KF ställer sig bakom en sådan ordning.

De företagsformer som finns och de regelsystem som byggts upp kring dem är naturligtvis avsedda för traditionell näringsverksamhet. Handelsbolaget, och framför allt kommanditbolagsformen, har kommit att användas även för något helt annat. Någon egentlig substans har inte tillförts bolaget utan ett antal finansiella transaktioner kan sägas ha passerat bolaget just i syfte att åstadkomma de s k dubbla avdragen. Delägarnas engagemang har varit mycket kortsiktigt och de har redan på förhand tillförsäkrats vissa exakt uträknade skattevinster.

Ett lagstiftningsingripande bör helst träffa enbart de utstuderade skatteplaneringsfallen. Som alltid är det då svårt att dra gränsen mot seriös verksamhet. Kommanditbolaget är i grunden en bra form för riskfyllda större projekt och har ansetts lämplig inom vissa sektorer av näringslivet. De förslag som läggs fram i promemorian kan i normalfallet inte sägas ändra förutsättningarna för sådan verksamhet. Fortfarande medges t ex underskottsavdrag med större belopp än insatsen, vilket i och för sig kan diskuteras.

LO anför:

LO anser att den aktuella formen av skatteplanering med kommanditbolag är djupt stötande och därför helt oacceptabel. Dessa transaktioner genomförs enbart i syfte att sänka skatten. De är alltså inte grundade på några rimliga företagsekonomiska skäl. Dessvärre är denna form av skattebetingad verksamhet ett belysande exempel på de stora möjligheter till avancerad skatteplanering som den nuvarande kapital- och företagsbeskattningen alltför ger utrymme för.

Även om det ibland är nödvändigt med punktinsatser mot skatteplanering illustrerar detta ärende med all önskvärd tydlighet behovet av en stor omläggning av kapitalbeskattningen för att, som ett viktigt mål, kraftigt minska möjligheterna till skatteplanering.

Det är onekligen positivt att åtgärder vidtas som stoppar konstruktionen med dubbla avdrag i handels- och kommanditbolag. I likhet med departementet anser LO att det finns två skattetekniska lösningar på detta problem. LO delar departementets bedömning att den föreslagna justeringen av reavinstskatten är den mest effektiva och från skatteteknisk utgångspunkt minst komplicerade lösningen. Därför tillstyrks förslaget.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

I promemorian behandlas den under de senaste åren kraftigt ökande skatteplaneringen med handels- och kommanditbolag. Det problem som i allt väsentligt diskuteras är den form av dubbla avdrag som i vissa fall kan

uppkomma i samband med verksamhet i handelsbolag och överlåtelse av andel i sådant bolag. De många andra skatterättsliga problem som finns beträffande handelsbolagen berörs däremot inte i promemorian.

I promemorians inledning anges att det svenska skattesystemet numera är komplicerat, svåröverskådligt och svårtillämpat samt att skattesatserna är höga och progressionen stark för fysiska personer. Dessa omständigheter anges vara en förklaring till att skatteplaneringen ökat i omfattning och komplexitet och att den utnyttjas mer systematiskt än tidigare.

Skattedelegationen delar fullt ut denna beskrivning av skattesystemets utformning och de negativa effekter som uppkommer till följd av detta. Mot den i promemorian angivna bakgrunden är det förvånande att den lösning av det aktuella problemet som föreslås i sig är så komplicerad och därmed leder till en ytterligare försämring av skattesystemet. Det är också delegationens uppfattning att den valda lösningen går långt utöver vad som synes nödvändigt för att komma till rätta med de dubbla avdragen. Detta leder i sin tur till att användningen av handels- och kommanditbolag för vanlig, seriös näringsverksamhet kommer att försvåras. Eftersom detta sker som en följd av att skattereglerna för sådana bolag blir klart oförmånligare är förslaget enligt delegationens uppfattning inte acceptabelt.

Vad delegationen nu uttalat skall inte förstås så att den nonchalerar problemet med den dubbla avdragsrätten. Tvärtom delar delegationen helt den i promemorian uttryckta uppfattningen att dubbla avdrag inte bör få förekomma. Delegationens uppfattning grundas i stället på de negativa effekter förslaget leder till såväl på skattesystemet som på näringsverksamhet i handelsbolagsform.

I promemorian framförs på flera ställen uppfattningen att särskilt kommanditbolagsformen används för olika seriösa former av riskprojekt. Delegationen delar också den uppfattningen. Det synes emellertid delegationen att detta viktiga förhållande helt har glömts bort i den därpå följande diskussionen om skattereglernas utformning. Ingenstans i promemoriertexten diskuteras de föreslagna reglernas inverkan på riskprojekt – och för den delen också annan seriös näringsverksamhet – som drivs i handels- och kommanditbolag.

— — —

En annan väsentlig förändring rör vinstberäkningsreglerna vid avyttring av bolagsandelar. Den utformning dessa regler har fått genom regeringsrättens praxis utgör grunden för den dubbla avdragsrätten. I promemorian behandlas denna problematik från två utgångspunkter som innebär en begränsning av avdragsrätten antingen för löpande underskott i handelsbolagets verksamhet eller vid reavinstbeskattningen.

Delegationen delar den framförda uppfattningen att någon ytterligare avdragsbegränsning inte bör ske beträffande de löpande underskotten. En sådan lösning anser delegationen vara direkt felaktig och skadlig för näringsverksamhet som drivs i handelsbolagsform.

Avdragsbegränsningen bör således ske på reavinstsidan. När det gäller utformningen av denna ställs två beräkningsmodeller mot varandra. Den ena bygger – i likhet med vad som nu gäller – på bokföringen i bolaget. Den andra har helt kopplats bort från bokföringen och grundas i stället på de skattemässiga över- och underskotten under innehavstiden.

I promemorian avisas det förstnämnda alternativet. Det anges vara alltför otillförlitligt för att kunna ligga till grund för ett korrekt beräknat ingångsvärde.

Delegationen delar uppfattningen att en beräkning av ingångsvärdet som grundas på bokföringen kan bli otillförlitlig. Detta gäller emellertid endast i vissa fall. Korrigeringsåtgärder kan därför bli nödvändiga för att ett

rättvisande ingångsvärde skall kunna beräknas. Delegationen är för sin del inte övertygad om att de korrigeringar som kan visa sig nödvändiga att företa leder till så stora nackdelar som man vill låta påskina i promemorian.

— — —

Skattedelegationen delar fullt ut den i promemorian framförda uppfattningen att dubbel avdragsrätt inte bör förekomma. De åtgärder som föreslås för att komma till rätta med problemet medför emellertid en stark komplicerad av skattesystemet och leder dessutom till allvarliga försämringar i möjligheterna att driva näringsverksamhet i handels- och kommanditibolagsform. Delegationen avstyrker därför att förslaget läggs till grund för lagstiftning.

En lagstiftning på området bör direkt inriktas mot den dubbla avdragsrätten och inte ske genom en rad indirekta åtgärder. Visserligen åstadkommes det önskade resultatet genom det framlagda förslaget men då till priset av en väsentligt komplicerad lagtext. Med hänsyn till den korta tid som återstår innan ett nytt skattesystem kan sättas i kraft borde enligt delegationens mening undersökas om inte ett direkt avdragsförbud för reaförluster på andelar i handels- och kommanditibolag i stället kunde införas. En sådan ordning vore visserligen principiellt sett felaktig och får naturligtvis inte bli bestående men den skulle övergångsvis lösa det aktuella problemet och inte medföra de starka negativa effekter som det framlagda förslaget leder till.

Småföretagens riksorganisation, Svensk industriförening och Sveriges köpmannaförbund anför:

Organisationerna tillstyrker att förändringar görs av reavinstbeskattningen av andelar i handelsbolag för att undvika en dubbel avdragsrätt. Den föreslagna metoden är emellertid så komplicerad att den innebär en ytterligare försämring av skattesystemet. Organisationerna anser i stället att utgångspunkten för beräkningen av ingångsvärdet bör vara bokföringen i företaget.

Ett införande av den föreslagna metoden innebär att en faktisk retroaktivitet införs i skattelagstiftningen. Den föreslagna metoden leder också till att vissa dubbelbeskattningseffekter uppkommer.

Organisationerna avstyrker därför ett genomförande av de i promemorian framförda förslagen.

Organisationerna är också av den uppfattningen, att det vore synnerligen olyckligt om det infördes regler som medförde att intresset för att bedriva rörelse i handelsbolagsform minskade, eller i värsta fall utplånades. Det finns metoder med vilka man kan bemästra missbruk av denna företagsform utan att handelsbolaget förlorar sin betydelse och attraktionskraft för de företagare som vill bedriva rörelse i kompanjonskap med annan, och som vill göra detta i annan form än aktiebolag.

Enligt organisationernas mening är det av största betydelse att de regler som reglerar handelsbolagens verksamhet medvetet utformas på sådant sätt att handelsbolagen alltså framstår som en konkurrenskraftig företagsform.

Att genomföra de nu föreslagna lagändringarna skulle driva utvecklingen i rakt motsatt riktning.

Svenska film- och biografföreningen anför:

Det har sedan åtskilliga år varit utomordentligt vanligt att man inom filmbranschen bildat särskilda rättsobjekt för produktion av enskilda eller några spelfilmer varvid såväl aktiebolagsformen som handelsbolagsformen

kommit till användning. Orsaken härtill är de uppenbara ekonomiska risker som är förknippade med spelfilmsproduktion.

Under senare år har bildandet av handels- resp kommanditbolag ofta utgjort den enda vägen som stått till buds för erhållande av riskvilligt kapital. En spelfilm om 90 min – 120 min visningstid kostar som regel 10–20 miljoner kronor att färdigställa. Kapital av denna storleksordning kan som regel ej ett enskilt produktionsbolag generera eller upplåna.

Av de hundratals filmer som producerats under innevarande decennium lär blott fyra till fem lämnat vinst, övriga ofta dryga förluster. Trots att spelfilmsproduktion således är förknippat med utomordentligt stora ekonomiska risker har branschen kunnat tillföras så pass mycket riskvilligt kapital att marknadsandelen av inhemsk spelfilmsproduktion på senare år har ökat från 10 – 12 % till mellan 20 – 25 %.

Orsaken härtill är främst de villkor som skatterettsligt förelägg för delägare i handelsbolag resp komplementärer i kommanditbolag. Seriösa företag har således på grundval därav med öppna ögon kunnat investera i ytterst riskfyllda filmprojekt, projekt av ofta hög konstnärlig art. För den svenska spelfilmens fortsatta utveckling är det därför synnerligen viktigt att man ej genom vittgående ändringar i skattelagstiftningen medvetet hindrar tillgången på riskvilligt kapital.

Om förslaget i övrigt förverkligas i det skick det nu föreligger, får det givetvis till konsekvens att den inhemska produktionen drabbas.

Företag som av skilda skäl önskar stödja vissa filmprojekt kommer säkerligen att för framtiden känna stor osäkerhet i den mån man riskerar att skattemyndigheterna ifrågasätter placering av kapital i projekt varom här är fråga.

Detta förhållande får till följd att inhemsk produktion volymmässigt kraftigt minskar. Detta leder i sin tur till att ett avsevärt antal arbetstillfällen bortfaller för artister, musiker och tekniker, för vilka yrkeskategorier AMS redan nu redovisar en alltför hög arbetslöshet. De motåtgärder som av arbetsmarknadsmässiga skäl planeras inte blott försvagas utan kan också komma att till stor del förlora sin verkan.

Om man därtill lägger att våra utländska konkurrenters ställning på marknaden i avsevärd mån kommer att förstärkas på våra egna filmföretags bekostnad får förslaget sammantaget kulturpolitiska konsekvenser av klar negativ innebörd.

Svenska revisorsamfundet SRS anför:

Samfundet tillstyrker en ändring av reglerna om realisationsvinstbeskattning av andelar i handelsbolag under förutsättning att regleringen görs provisorisk och inte mer ingripande än nödvändigt.

Vad gäller utformningen av reglerna pekar samfundet på att beräkningen av anskaffningsvärdet kan bli komplicerad. Samfundet föreslår vidare förändringar i reglerna om att utskiftning mm skall likställas med avyttring eftersom förslaget i vissa fall kan få obilliga effekter.

Såsom anförts i promemorian har handelsbolag och kommanditbolag under senare tid använts som ett led i skatteplanering.

Mot denna bakgrund och då det är tveksamt om de aktuella transaktionerna står sig vid en rättslig prövning kan det ifrågasättas om det är nödvändigt med lagstiftning för att ingripa mot transaktionerna. Samfundet tillstyrker dock att lagstiftning införs och att detta sker genom ändrade reavinstregler.

En förutsättning för detta ställningstagande är dock att regleringen görs provisorisk och att den inte görs mer ingripande än vad som är nödvändigt för att komma till rätta med de aktuella missförhållandena, övriga ändringar bör anstå tills arbetet med att reformera företagsbeskattningen är avslutat. I detta sammanhang vill samfundet särskilt understryka vikten av att seriös näringsverksamhet i handelsbolag inte försvåras och att neutraliteten mellan olika bolagsformer inte onödigtvis rubbas.

Samfundet har inget att erinra mot att förluster skall reducera ingångsvärdet i samma utsträckning som vinster ökar ingångsvärdet.

I betänkandet föreslås att insättningar, uttag samt skattemässiga överskott och underskott skall beaktas vid beräkningen av ingångsvärdet. En sådan beräkning kan synas relativt okomplicerad som princip men kan förväntas leda till betydande praktiska tillämpningsproblem och därmed kontrollsvårigheter. Detta sammanhänger med att man först måste räkna fram förändringar i anskaffningskostnaden på andelen utan hänsyn till förändringar på kapitalkontot och därefter som ett andra steg beakta sådana insättningar och uttag som inte påverkat den skattemässiga resultatredovisningen. Beräkningen kompliceras ytterligare om förvärv av andelen har skett under handelsbolagets bestånd eller om förvärv eller avyttring skett successivt. Ett exempel är att driftförluster men inte kapitalförluster kommer att påverka anskaffningsvärdet. Från principiell utgångspunkt är en sådan ordning mindre tillfredsställande och kan enbart accepteras som ett provisorium till dess frågan om handelsbolagens skatterättsliga status fått sin lösning.

Svenska sparbanksföreningen anför:

Handelsbolagens beskattning regleras endast i ringa omfattning i lag, varav flera frågor fått avgöras i praxis. Oklarhet råder dock fortfarande, varför ett stort behov av klargörande regler föreligger. 1980 års företagsbeskattningskommitté (B 1979:13), Fsk, har lagt fram ett förslag till ändrade regler för handelsbolagens beskattning. Detta förslag är under prövning av utredningen (Fi 1985:06) om reformerad företagsbeskattning, URF.

De i departementspromemorian föreslagna ändringarna får ses mot bakgrund av den kraftiga ökningen av användningen av kommanditbolag i skatteplaneringssyfte som skett sedan hösten 1987. Att handelsbolag och främst kommanditbolag används i skatteundandragande syfte är inte någon nyhet. Möjligheten till dubbla avdrag har tidigare påpekats av regeringsrätten, utan att detta föranlett någon ändring av lagstiftningen.

Sparbanksföreningen anser det angeläget att nuvarande skattelagstiftning omgående förändras alternativt förtydligas, för att förhindra det uppenbara missbruk av skattesystemet som påtalas i departementspromemorian. Sparbanksföreningen anser dock att det remitterade förslaget innehåller sådana oklarheter att föreningen inte kan tillstyrka det i föreliggande skick.

Sparbanksföreningen vill först framhålla att redan nuvarande skattelagstiftning och praxis torde innebära att skattemyndigheterna kan stävja ett stort antal av de fall som nu är aktuella.

Det i promemorian angivna förslaget till ändrade regler avser associationsformen handelsbolag som sådan. Likväl präglas förslaget entydigt av syftet att förhindra skatteplanering. Diskussion om förslagets konsekvenser för associationsformen som sådan saknas i promemorian. Inte heller anføres vilka konsekvenser förslaget kan få för den grupp av näringsidkare som driver verksamhet i associationsformen utan något skatteundandragande syfte.

Denna grupp av bolagsmän nämns överhuvud inte i promemorian. Sparbanksföreningen anser att ett lagförslag skall vara så väl utrett att konsekvenserna för samtliga berörda grupper nog belysts. Det föreliggande förslaget uppfyller uppenbarligen inte detta grundläggande syfte.

Förslaget kan inte heller sägas täcka det behov av klargörande regler som finns på området. Snarare uppkommer stora gränsdragningsproblem eftersom beskattningen vid försäljning av andelar fortfarande inte kommer att vara reglerad i detalj. Bl a mot denna bakgrund ifrågasätter föreningen om inte en så pass långtgående förändring som promemorians förslag innebär, bör ske inom ramen för den totala översynen av handelsbolagens beskattning som nu görs av URF.

Sveriges advokatsamfund anför:

Samfundet delar i princip utredningens bedömning att beräkning av andels ingångsvärde vid reavinstbeskattning skall ta hänsyn till bland annat löpande vinst respektive förlust under innehavstiden. Samfundet anser dock att förslaget bör bli föremål för väsentlig bearbetning. Särskild uppmärksamhet bör härvid fästas vid problematiken avseende eventuell användning av s k negativa ingångsvärden. Samfundet anser att negativa värden bör undvikas och att frågan lättare kan lösas genom begränsning av löpande avdrag till andelsägarens faktiskt investerade belopp. Med en sådan lösning kan också övergångsbestämmelserna förväntas få mindre dramatiska effekter. De är i sin nu föreslagna utformning oacceptabla.

Den problematik promemorian identifierar framgår förmodligen särskilt tydligt i Sverige, där regeln synes vara att de – och endast de – som är delägare i handelsbolaget vid utgången av handelsbolagets räkenskapsår har att redovisa utfallet av hela detta års verksamhet vid sina taxeringar. Härigenom möjliggörs att nyinträdande handelsbolagsdelägare kan inträda s a s retroaktivt och skattemässigt tillåtas respektive tvingas redovisa utfallet av transaktioner, vilka ägt rum nästan upp till tolv månader – vid omläggning av handelsbolagets räkenskapsår nästan arton månader – före inträdet.

Samfundet vill – som ovan anmärkts – inte invända mot förslagets huvudprincip om justering av ingångsvärde. Däremot synes den föreslagna ordningen för att genomföra denna princip behäftad med allvarliga brister.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Enligt Fastighetsägareförbundets uppfattning fyller handelsbolagen en viktig funktion som företagsform vid samverkan mellan flera näringsidkare. Detta gäller inte minst sådan verksamhet som kan beräknas medföra underskott under ett inledningsskede. Med hänsyn till att underskotten är avdragsgilla hos delägarna är dessa beredda att satsa på riskbetonade verksamheter som många gånger annars inte skulle ha kommit till stånd. Särskilt kommanditbolagen med dess begränsade ekonomiska ansvar för riskfyllda investeringar. Handelsbolagsformen har också klara fördelar genom att handelsbolagslagen i huvudsak är dispositiv och därför möjliggör skräddarsydda lösningar på förhållandena mellan bolagsmännen.

Beträffande skattereglerna för handelsbolag är dessa på många punkter inte reglerade i lag. Detta gäller bl a reavinstreglerna vid avyttring av andel i handelsbolag som delvis utformats i rättspraxis och som fortfarande är oklara i vissa avseenden. Skattereglerna för handelsbolag är därför i behov av en grundlig översyn. Frågor om handelsbolagets framtida beskattning utreds f n av både utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) och 1980 års

företagsskattekommitté. Förslag till väsentliga förändringar av ifrågavarande skatteregler väntas därför inom kort.

Mot bakgrund härav vill förbundet framhålla att det bör krävas mycket tunga sakliga skäl att föregripa det pågående utredningsarbetet och nu ändra skattereglerna för handelsbolag.

Enligt förbundets uppfattning är det i och för sig motiverat att sätta stopp för de förfaranden som beskrivits i promemorian och som medfört att den s k dubbla avdragseffekten kommit att utnyttjas på ett icke önskvärt sätt i vissa kommanditbolag. Vid en närmare analys visar det sig emellertid mycket svårt att åstadkomma en sådan förändring som inte har menliga följder för vanlig seriös handelsbolagsverksamhet.

Sveriges fiskares riksförbund anför:

De föreslagna ändringarna har framlagts i avsikt att stoppa den skatteplanering med handels- och kommanditbolag, som har fått en allt större omfattning under senare år. SFR har inget att invända mot att lagstiftaren vidtar åtgärder mot förfaranden, som innebär ett otillbörligt utnyttjande av gällande bestämmelser med den enda avsikten att undandra inkomster från beskattning. Såvitt SFR kan bedöma har de föreslagna ändringarna också fått avsedd effekt på så sätt att skatteplanering med handels- och kommanditbolag i princip har upphört efter den 18 augusti 1988, vilket i och för sig är positivt. De föreslagna ändringarna får emellertid betydligt mera långtgående effekter än vad som åsyftas. De återverkar nämligen i hög grad även på all seriös, och för lagen nödvändig, näringsverksamhet som bedrivs i handelsbolagsform.

Handelsbolaget har hitintills varit en mycket lämplig verksamhetsform för två eller flera personer som velat starta näringsverksamhet tillsammans, eftersom aktiebolagsformen sällan är lämplig som verksamhetsform för mindre nystartade företag. I varje ny affärsidé som omsätts i praktiken, finns ett stort mått av risktagande med kalkylerade förluster i initialskedet. Det är sällan möjligt att i förväg med bestämdhet kunna säga att ett visst företag kommer att gå med med vinst och när detta i så fall skall ske. I många fall måste man därför utnyttja möjligheten till underskottsavdrag från andra inkomster, för att överleva under startskedet. De företag som trots detta måste läggas ned efter de första årens förluster eller dåliga lönsamhet, kommer i hög grad att drabbas av de föreslagna ändringarna om företaget bedrivs i handelsbolagsform. De personer som gemensamt vill bedriva näringsverksamhet har således i realiteten inget annat val än att bilda aktiebolag för ändamålet. Det finns därför en risk att handelsbolagets användning som företagsform minskar, vilket är mycket beklagligt ur samhällsekonomisk synpunkt. Som ovan påpekades är det inte alltid lämpligt att starta nyföretagande i aktiebolagsform. Orsakerna härtill är många, men här skall endast som exempel nämnas likvidationsreglerna i 13 kap. 2 § ABL (1975:1385), som kommer att skapa onödigt merarbete för våra domstolar m.fl. om allt fler personer som egentligen borde bedrivit verksamheten i handelsbolagsform, i stället bildar aktiebolag.

En lösning på problemet vore dock att man samtidigt med införandet av de nya bestämmelserna, ändrar bestämmelserna i handelsbolagslagen (1980:1102) på så sätt att ett handelsbolag skall anses föreligga först sedan bolaget har förts in i handelsregistret. Ett sådant förslag har lämnats av 1980 års företagsskattekommitté i dess delbetänkande "Staketmetod för beskattning av handelsbolag" (SOU 1986:44). Fördelarna med en sådan ändring är uppenbara. Dels skulle såväl näringsidkare som myndigheter få full klarhet om när ett handelsbolag föreligger och skall falla under de föreslagna

bestämmelsernas tillämpning, dels skulle det vara möjligt för två eller flera personer att starta näringsverksamhet utan att tvingas bilda aktiebolag, när omständigheterna i övrigt talar mot detta. En sådan ändring är av synnerligen stor betydelse för yrkesfisket eftersom verksamheten huvudsakligen bedrivs i form av enkelt bolag och det är svårt för såväl fiskarna som myndigheterna att klart utsäga när handelsbolagsreglerna blir tillämpliga på de enskilda fiskeföretagen.

Något skäl mot att företa denna ändring i handelsbolagslagen finns inte. Anledningen till att företagsskattekommitténs förslag i denna del inte ledde till lagstiftning var, att man inte ville vidta några ändringar i bestämmelserna på området som kunde försvåra arbetet för utredningen (Fi 1985:06) om reformerad företagsbeskattning, URF. SFR kan emellertid inte se på vilket sätt denna ändring skulle kunna försvåra URF:ens arbete.

Av det ovan sagda framgår att SFR anser att förslagen i många fall kommer att försvåra för näringsidkare som vill starta företag i gemenskap med andra. Enligt SFR:s mening förefaller omfattningen av ändringsförslagets konsekvenser inte vara tillräckligt utredda. Ändringarna borde ha begränsats till sådana åtgärder som endast förhindrar otillbörlig skatteplanering med handels- och kommanditbolag, och som inte samtidigt drabbar vanliga företagare som bedriver verksamhet i sådana företagsformer.

Sammanfattningsvis anser SFR att förslaget kan läggas till grund för lagstiftning endast vad avser beskattningen av hyresinkomster som arbetstagarer erhåller från arbetsgivare, samt beträffande handelsbolagsdelägarens uppgiftsskyldighet för förändringar i det justerade ingångsvärdet för andelen.

Vad avser de övriga förslagen i promemorian bör effekterna av denna utredas ytterligare. Förslagen har ställts i avsikt att förhindra otillbörlig skatteplanering med handels- och kommanditbolag, utan beaktande av vilka konsekvenser de får för vanliga näringsidkare som bedriver verksamheten i handelsbolagsform. SFR har ovan visat på några av de effekter som de föreslagna ändringarna kommer att få, och föreslagit vissa justeringar som är nödvändiga för att någorlunda anpassa dem till näringslivets och småföretagarnas villkor. SFR vill avslutningsvis framhålla att förslagen i promemorian är av den karaktären att de motverkar de senare årens förenklingssträvanden inom skattelagstiftningen. Om förslagen godtas i oförändrat skick kommer de att medföra tillämpningssvårigheter för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna.

Sveriges Föreningsbankers förbund anför:

I promemorian föreslås ändringar i skattereglerna för handelsbolag. Huvudmotivet härtill är att förhindra möjligheten till s k dubbla avdrag d v s möjligheten för delägare att utnyttja en förlust både vid den löpande taxeringen och i samband med att andelen avyttrats. SFF har i och för sig inget att erinra mot att denna möjlighet till skatteplanering stoppas. Dock ifrågasätter förbundet nödvändigheten av att i detta huvudsakliga syfte införa regler som är komplicerade och som dessutom ger sådana negativa effekter att användningen av handelsbolag allvarligt försvåras. Den avsedda effekten borde kunna uppnås på annat mindre ingripande sätt.

Förbundet har tagit del av direktiven för den kommitté som f n arbetar med att lägga fram förslag till en reformering av inkomstskatten för fysiska personer. Enligt direktiven till denna utredning skall arbetet bedrivas bl a i syfte att lägga fram ett så enkelt och lättbegripligt inkomstskattesystem som möjligt. Förbundet finner den föreslagna regleringen gå stick i stäv med ovan

angivna syfte och föreslår att en regel som direkt tar sikte på det önskade förfarandet istället övervägs.

Prop. 1988/89:55

Näringslivets skattedelegation anför:

Skattedelegationen har inga invändningar mot att det införs regler om hur anskaffningsvärdet för andel i handelsbolag skall beräknas och det är enligt delegationens mening rimligt att både vinster och förluster i bolaget sammantaget under innehavstiden påverkar anskaffningsvärdet. Övriga förslag i promemorian strider emellertid mot grundläggande principer för handelsbolagsbeskattningen och de skulle leda till att handelsbolagsformen blir alltför ogynnsam från skattesynpunkt i jämförelse med andra associationsformer. Delegationen avstyrker därför dessa förslag.

Inledningsvis vill skattedelegationen framhålla att handelsbolagsformen fyller en viktig funktion i svenskt näringsliv. Bolagsformen är ofta väl lämpad för små och medelstora företag. Också vid samverkan mellan företag är formen, som då vanligen konstrueras som kommanditbolag, ett lämpligt instrument för att ordna företagens inbördes relationer. Detta gäller inte minst stora och riskfyllda projekt samt kapitalkrävande forsknings- och utvecklingsprojekt. De civilrättsliga reglerna om handelsbolag ger en smidig och flexibel form för samarbete såväl vid nationella som internationella projekt. Utformningen av de skatterättsliga reglerna för handelsbolag med skattskyldighet för delägarna för bolagets inkomster har givetvis också bidragit till att bolagsformen kommit att användas i så stor omfattning. Handelsbolagsformen är således enligt delegationens mening en omistlig associationsform för svenskt företagande och det är viktigt att villkoren för att driva verksamhet i handelsbolagsform inte onödigtvis försämrats.

I departementspromemorian görs gällande att handelsbolag i stor omfattning används i skatteundandragande syfte och att anledningen härtill är möjligheten till s k dubbla avdrag. Delegationen vill inte förneka att gällande praxis för beräkning av anskaffningsvärde för andelar i handelsbolaget i vissa situationer ger ett materiellt otillfredsställande beskattningsresultat och att lagstiftningsåtgärder därför är påkallade för att förhindra ett systematiskt utnyttjande av den s k dubbla avdragsrätten. Delegationen vill dock understryka att handelsbolag i allmänhet inte används i skatteundandragande syfte utan för att handelsbolaget från många utgångspunkter är en lämplig associationsform.

Delegationen har som antytts ovan förståelse för att statsmakterna vill ingripa mot den s k dubbla avdragsrätten. Enligt delegationens mening är dock förslagen i promemorian alltför långtgående och om de genomförs är risken stor för att handelsbolagsformen blir alltför ofördelaktig från skattesynpunkt. I sin tur leder detta till att pågående samarbetsprojekt försvåras och att samverkan i nya projekt kan äventyras. Vidare leder förslagen till inläsnings effekter eftersom andelar i vissa fall inte kommer att kunna avyttras utan mycket betungande och oförutsedda skattekonsekvenser. Till detta kommer att skattesystemet ytterligare kompliceras. Förslagen ger sammantaget intryck av att vara en överdriven reaktion på det systematiska utnyttjande av den s k dubbla avdragsrätten som nyligen förekommit.

Promemorian aktualiserar också vissa problem av civilrättslig natur. Definitionen av handelsbolag i lagen om handelsbolag och enkla bolag leder inte sällan till att det kan vara svårt att avgöra om ett handelsbolag är bildat eller inte. Med hänsyn till de vittgående konsekvenser som förslagen i promemorian kan leda till bör det inte föreligga någon som helst tveksamhet om ett handelsbolag föreligger eller inte. Enligt delegationens mening bör

därför innebörden av begreppet handelsbolag klargöras. Delegationen anser att ett handelsbolag inte skall anses föreligga förrän ansökan om registrering i handelsregistret ingivits, vilket ligger i linje med företagsskattekommitténs förslag i betänkandet "Staketmetod för beskattning av handelsbolag" (SOU 1986:44).

Om åtgärder för att förhindra ett utnyttjande av den s k dubbla avdragsrätten skall vidtas delar vi uppfattningen i promemorian att eventuella lagstiftningsåtgärder bör göras inom ramen för realisationsvinstbeskattningen och inte i form av begränsningar i rätten till underskottsavdrag. Delegationen anser också att det är befogat att förluster i bolaget skall reducera delägarans anskaffningsvärde.

Sveriges redareföreläring anför:

Svensk rederiverksamhet bedrivs i betydande utsträckning genom kommanditbolag och partrederier. I båda företagsformerna sker beskattning hos andelsägarna och inte hos företaget. Skattereglerna för delägare i partrederier har emellertid försämrats genom de lagändringar som infördes 1973. Härigenom har tillförseln av rikskvilligt kapital till rederinäringen försvårats och därigenom förhindrat genomförandet av erforderliga fartygsinvesteringar.

Kommanditbolag med sitt begränsade ansvar för vissa bolagsmän har visat sig utgöra en lämplig form för samarbete inom sjöfartsnäringen. Denna bolagsform har därför kommit att användas i ökande utsträckning. Genom kommanditbolagsformen har riskfyllda och kapitalkrävande investeringar i fartyg kunnat genomföras. Kommanditbolaget utgör därför en betydelsfull företagsform inom rederinäringen. Verksamheten inom ramen för kommanditbolag syftar till att bedriva rederirörelse och är inte avsett att utgöra ett instrument för skatteplanering i den bemärkelse som åsyftas i departementspromemorian. Detta förhållande bör beaktas vid bedömning av de konsekvenser som de nu föreslagna ändringarna kan leda till.

Det remitterade förslaget innehåller bl a ändringar i skattereglerna för delägare i handels- och kommanditbolag. Ändringarna syftar till att begränsa möjligheterna att använda sådana bolag i skatteplaneringssyfte. De föreslagna begränsningarna synes i första hand ta sikte på sådana kommanditbolag som inte bedriver traditionell näringsverksamhet utan ägnar sig åt finansiella transaktioner i syfte att tillhandahålla delägare s k dubbla avdrag.

Föreningen har förståelse för att ingrepp sker mot den s k dubbla avdragsrätten. De föreslagna ändringarna av skattereglerna är emellertid alltför långtgående. Om förslagen genomförs fullt ut, kommer förutsättningarna för att bedriva rederirörelse i kommanditbolagsform att försvåras. Detta kommer i sin tur att försvåra möjligheterna att anskaffa investeringsskapital till rederinäringen. En sådan utveckling skulle försämra svensk rederinäringens konkurrenskraft ytterligare och leda till färre arbetstillfällen inom näringen.

Som tidigare anförts har föreningen förståelse för att statsmakterna vidtar åtgärder för att förhindra s k dubbla avdrag. Sådana åtgärder bör vidtas inom ramen för realisationsvinstbeskattningen och inte i form av begränsningar i rätten till underskottsavdrag.

TCO anför:

Att delägare i handelsbolag kunnat dra av samma förlust två gången har varit ett stötande avsteg från principerna om rättvisa och likformighet i inkomst-

beskattningen. TCO tillstyrker att beskattningsreglerna ändras på det sätt som föreslås i promemorian.

Prop. 1988/89:55

Föreningen Sveriges filmproducenter anför:

Producentföreningen har ej någon invändning mot att en begränsning av den så kallade dubbla avdragsrätten införs och att detta sker genom ändringar av reglerna för reavinstbeskattning. Föreningen anser att förslagen i övrigt är väl långtgående och i flera fall olämpliga då de kan drabba sunda företeelser i svenskt näringsliv.

— — —

Inom filmbranschen har produktion av nya filmer under ett flertal år finansierats genom kommanditbolag. Anledningen härtill är att produktion av film är mycket kostsam samtidigt som resultatutfallet är mycket osäkert. För en filmproducent som ej själv har möjlighet att finansiera sin film, har kommanditbolagsformen blivit ett sätt att genom externa finansärer få tillgång till riskvilligt kapital. Föreningen har ingen erinran mot att en begränsning av den dubbla avdragsrätten införs, men vill poängtera att en alltför rigorös lagstiftning även skulle drabba sunda företeelser i svenskt näringsliv. För svenska filmproducenter har denna finansieringsform en stor betydelse och ett genomförande av det nu framlagda lagförslaget i dess helhet skulle försvåra finansiering av svensk film.

3 Vinstberäkningen

Vid reavinstberäkningen skall enligt promemorian ingångsvärdet justeras med skattemässiga överskott och underskott. Flera remissinstanser har synpunkter på att koppling görs till skattemässiga poster och den betydelse detta får för bl.a. skattefria reavinster.

Finansbolagens förening anför att det i promemorian åberopas att det skulle medföra klara nackdelar att basera de nya reglerna på redovisningsmässiga förhållanden. Föreningen anser dock att även den skattemässiga modellen är förenad med nackdelar. Föreningen anför:

Förslaget synes ej beakta bl a att skattefria inkomster i handelsbolaget rimligen bör likställas med tillskott. En motsatt bedömning skulle medföra att den skattefria inkomsten realisationsvinstbeskattas vid försäljning av andel.

FAR anför:

Ett handelsbolags skattefria inkomster skulle därför i fortsättningen i praktiken komma att beskattas, något som *FAR* finner högst otillfredsställande. Även tillskott i form av skattefria inkomster borde givetvis höja andelens ingångsvärde, eftersom ett uttag av sådana vinster reducerar ingångsvärdet och leder till beskattning.

FAR vill särskilt framhålla hur ett konkret lagstiftningsförslag på skatteområdet på nytt tenderar att komplicera skattesystemet, i diametral motsättning mot de förenklingssträvanden som riksdag och förvaltning eljest synes stå eniga bakom.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Metoden leder vidare till att vissa dubbelbeskattningseffekter uppkommer. Helt eller delvis skattefria vinster i bolaget kommer indirekt att bli beskattade vid avyttringen av en andel i bolaget. Detta sker genom att den

skattefria andelen av vinsten inte får räknas som ett tillskott när det justerade ingångsvärdet skall bestämmas. Idag torde gälla att sådana vinster med skattemässig verkan får föras upp på bolagsmännens kapitalkonton som i sin tur ligger till grund för beräkningen av anskaffningsvärdet på en försäld bolagsandel. Även i denna del innebär förslaget en omotiverad skärpning av beskattningen. Som exempel på skattefria vinster vilka träffas av denna extra beskattning kan nämnas värdestegringsvinster på fast och lös egendom och dragningsvinster på premieobligationer. I promemorian sägs att de ovan behandlade effekterna vid skattefria vinster är en konsekvens av systemet med reavinstbeskattning av andelar. Delegationen delar inte den uppfattningen. Det synes i stället delegationen nödvändigt att de skattefria värdestegringsvinsterna får räknas som tillskott när det justerade ingångsvärdet bestäms. I annat fall rubbas neutraliteten i beskattningen mellan näringsverksamhet i enskild firma och handelsbolag.

Småföretagens riksorganisation, Svensk industriförening och Sveriges köpmannaförbund anför:

I promemorian ställs två beräkningsmetoder mot varandra när det gäller hur avdragsbegränsningen skall utformas. Den ena bygger – i likhet med vad som gäller för närvarande – på bokföringen i bolaget. Den andra metoden utgår i stället från de skattemässiga över- och underskotten under innehavstiden. Det är denna sistnämnda metod som ligger till grund för förslaget i promemorian.

Den valda metoden innebär att ingångsvärdet för andel i ett handelsbolag skall minskas med de på andelen belöpande avdragsgilla underskotten. Förslaget går emellertid ett steg längre i det att endast skattepliktiga inkomster i fortsättningen skall få öka ingångsvärdet. Effekten av förslaget i sistnämnda del är att skattefria inkomster i handelsbolag indirekt blir föremål för beskattning på samma sätt som motsvarande inkomster i ett aktiebolag som delägaren tillgodogör sig vid en aktieförsäljning. Detta är en betydelsefull förändring i förhållande till gällande rätt som särskilt berör de handelsbolag som äger fastigheter (även sådana som används i jordbruk eller rörelse), aktier och andra tillgångar som beskattas enligt reavinstreglerna. En indirekt beskattning inträder också om bolaget uppburit t ex skattefria vinster på premieobligationer.

Den indirekta beskattningen av skattefria inkomster i handelsbolag medför att denna företagsform missgynnas i förhållande till verksamhet som bedrivs direkt av den skattskyldige. Huruvida den skattskyldige är fysisk eller juridisk person har i sammanhanget ingen betydelse. Man kan naturligtvis påstå att behandlingen av de skattefria handelsbolagsinkomsterna är en konsekvens av systemet med en reavinstbeskattning av andelar (sid 52). Särskilda övergångsbestämmelser torde dock bli nödvändiga för att undvika retroaktiva effekter.

Mot denna bakgrund avstyrker organisationerna att den föreslagna beräkningsmetoden används för att komma till rätta med den dubbla avdragsrätten. Organisationerna anser i stället att utgångspunkten för beräkningen av ingångsvärdet bör vara bokföringen i företaget.

Sveriges advokatsamfund anför:

Samfundet skulle gärna vilja fullständigt instämma i promemorians basschema för justeringsposter, där man dels har den ursprungliga investeringen, t ex insatt kapital eller erlagt förvärvspris, dels ha tillskott och uttag på kapitalkonto, dvs transaktioner mellan delägaren och handelsbolaget. Vidare måste de "kapitalrörelser" som blir resultatet av att bolagets

verksamhet ger över- eller underskott också läggas in i beräkningen. Emellertid visar det sig på sätt – som skall utvecklas under punkt 3 "övriga frågor" – att det är långt ifrån självklart att man får de avsedda effekterna genom att helt enkelt addera ett externt förvärvspris för en andel med på denna andel därefter belöpande ej uttagna vinster. Ingångsvärdet blir helt enkelt "för högt" och kan ge utrymme för fiktiva realisationsförluster. Detta är frågor, som inte är möjliga att utreda i detta sammanhang, och samfundet övergår därför till att diskutera detaljtillämpning för att därefter i punkt 3 återkomma till detta grundfel.

Den praktiska tillämpningen av de föreslagna justeringsreglerna är emellertid svår när det gäller den del som har att göra med handelsbolagets resultat. Här är det möjligt att promemorian har attackerat problemet med principiellt oriktiga utgångspunkter och trott sig böra använda ett symmetriskt regelsystem som emellertid ger ett materiellt felaktigt resultat. Resonemang har möjligen gått på följande sätt. Antag att vi har en ursprunglig insats om 100, som alltså är ägarens tills vidare okorrigerade ingångsvärde. Handelsbolaget lider en över huvud taget inte på något sätt avdragsgill kapitalförlust och ägarens kapitalkonto blir noll. Likväl lyckas man hitta en köpare till andelen om 100. Skall den lidna förlusten anses ha reducerat ingångsvärdet på andelen till noll? Svaret tycks vara att så ej är avsett; det vore inte rimligt att beräkna en reavinst med hänsyn till förluster som ej på något sätt var skattemässigt effektiva.

Men låt nu det motsatta fallet inträffa så att i bolaget plötsligt materialiseras en helt skattefri vinst om 100 och andelen därefter kan säljas till 100! Idag torde gälla att denna vinst om 100, så länge den står kvar, ökar ingångsvärdet i andelen med motivering att delägaren kunnat ta ut den skattefritt och därefter reinvestera beloppet som tillskott. Vad skall nu gälla enligt promemorians förslag?

Så vitt man kan förstå (s 52 m) skall den skattefria vinsten inte öka ingångsvärdet utan – får man anta – i stället reduceras ingångsvärdet från 100 till noll om delägaren genom uttag till sig överför den skattefria vinst handelsbolaget realiserat.

Eftersom detta resultat är så bisarrt att det inte kan tas på allvar, frågar man sig var felet ligger. Felet ligger naturligtvis i att den mest exakta och rättvisande beräkningen skulle åstadkommas om beräkningen av "investerat belopp" hela tiden skedde med utgångspunkt från bokföringen, som ju trots allt reflekterar vilka värden som faktiskt finns i bolaget. Nu har vi oöverensstämmelser mellan bokföring och skatteregler, vilka generellt innebär att det ibland uppkommer tidsförskjutningar mellan den period, då en viss händelse eller en viss kostnad redovisas, och den period då den skall påverka taxering. Emellertid gäller att de flesta rörelsekostnader i redovisningen även är skattemässiga kostnader. Däremot gäller ett antal undantag från principen att rörelseintäkter också är fullständigt skattepliktiga – typiskt sett realisationsvinster efter längre tids innehav och vissa inkomster från verksamhet i länder med vilka Sverige slutit avtal grundade på exemptionsmodellen. Asymmetrin är alltså inbyggd i systemet. Det kan ej invändas mot att promemorian när det gäller beräkningen av kostnader och nettoförluster av förenklingsskal använder den skattemässiga periodiseringen i stället för redovisningen. Men därav följer inte att helt eller delvis skattefria kapitalvinster som dock de facto ökar bolagets kapital skall anses obefintliga vid beräkningen av de belopp rörelsen i handelsbolaget faktiskt gett i överskott.

Modellen för beräkning av ingångsvärdet som föreslås i promemorian innebär bl.a., att skattefria vinster i bolaget inte höjer ingångsvärdet för andelen. En sådan beräkningsgrund kan inte godtas. SFR anser att skattefria vinster som kvarstannar i bolaget skall betraktas som tillskott vid reavinstberäkningen.

Näringslivets skattedelegation anför:

I promemorian förs en diskussion om ingångsvärdet skall justeras med redovisnings- eller skattemässiga vinster och förluster. Som redovisas i promemorian kan en koppling till redovisningen leda till otillfredsställande resultat. Detta gäller dock i lika hög grad om beräkningen knyter an till de skattemässiga posterna.

Skattefria inkomster t ex realisationsvinster och investeringsbidrag bör som för närvarande höja delägarnas anskaffningsvärde och anses som tillskott. Den grundläggande principen för handelsbolagsbeskattningen, dvs enkelbeskattning, talar för att så bör vara fallet. Om sådana inkomster inte tillåts öka anskaffningsvärdet blir följden att skattefria inkomster blir föremål för realisationsvinstbeskattning på ett sätt som inte förekommer i dag. Antag att ett handelsbolag erhåller en skattefri intäkt t ex en obligationsvinst om en miljon kronor och att delägarna låter beloppet stå kvar i bolaget. Vidare antas för enkelhetens skull att bolaget inte har några andra tillgångar eller skulder. Bolagets tillgångar uppgår till en miljon kronor som motsvaras av ett lika stort eget kapital. Det skattemässiga anskaffningsvärdet för andelen påverkas inte enligt förslaget utan utgör 0 kronor. Säljs andelen för 1 miljon kronor uppkommer en skattepliktig vinst med ett lika stort belopp. Skulle delägarna vid vinsttillfället ta ut beloppet och senare sälja bolaget för 0 kronor blir det justerade ingångsvärdet enligt förslaget ./ 1 miljon kronor och den skattepliktiga vinsten 1 miljon kronor. Exemplet visar enligt delegationens uppfattning att förslaget leder till helt orimliga konsekvenser.

Det förekommer vidare att handelsbolag har fast driftställe i utlandet och därför inte beskattas i Sverige för denna verksamhet men väl i utlandet. Rimligen bör sådana vinster också tillåtas öka andelens anskaffningsvärde.

Föreningen Sveriges filmproducenter anför:

Förslaget, att ingångsvärdet skall justeras med skattemässiga vinster och förluster, är att föredra framför att ingångsvärdet justeras med redovisningsmässiga vinster och förluster. Dock har även detta förslag nackdelar. Bland annat leder det till att skattefria inkomster, t ex realisationsvinster, istället blir föremål för realisationsvinstbeskattning vid avyttring av en andel, eftersom den skattefria inkomsten ej tillåts påverka andelens anskaffningsvärde. Föreningen anser att även skattefria intäkter bör höja andelens anskaffningsvärde. Regeln för beräkning av vinster och förluster bör därför ändras.

Av promemorian framgår vidare att ingångsvärdet skall justeras med avdragsgilla underskott som härrör från handelsbolaget. Bland remissinstanserna framförs uppfattningen att underskott som inte kunnat utnyttjas inte heller skall beaktas vid beräkning av det justerade ingångsvärdet.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anser att lagtexten får tolkas på det sättet att underskott vid beräkning av justerat ingångsvärde skall minska

ingångsvärdet oberoende av om underskottet kunnat utnyttjas eller inte vid taxeringen. Om detta är lagstiftarens mening bör detta enligt skattemyndigheten uttryckas klarare.

Entreprenörföreningen anför:

Entreprenörföreningen kan i huvudsak acceptera principen att underskott skall beaktas vid bestämmande av anskaffningsvärde för en andel. Dock bör en sådan regel också beakta huruvida underskottet rent faktiskt kunnat utnyttjas av delägaren i fråga.

Om reglerna trots allt ges en generell utformning anser föreningen vidare att särskilda regler erfordras för handelsbolag som äger fastighet. Sålunda bör beaktas dels att gjorda värdeminskingsavdrag på handelsbolagets byggnader enligt praxis inte skall återföras till beskattning då andelen säljs, dels att de värdeminskingsavdrag som gjorts under en tidigare andelsägars innehavstid kommer att återföras till beskattning hos delägare som äger andelarna då bolagets fastighet avyttras.

I den mån värdeminskingsavdragen ger upphov till underskott i handelsbolaget synes de inte böra beaktas vid beräkningen av anskaffningskostnaden för andelen. Eljest torde nämligen effekten bli att värdeminskingsavdragen återförs till beskattning vid handelsbolagets fastighetsförsäljning trots att avdrag ö h t tidigare inte erhållits (alltså inte heller av tidigare andelsägare) för beloppen i fråga. Motsvarande bör också gälla för underskott som uppkommit på grund av omedelbart avdragsgilla kostnader för reparation av handelsbolagets fastigheter.

Finansbolagens förening anför som exempel på förslagets olämplighet:

Antag att en delägare av något skäl helt eller delvis ej kunnat utnyttja underskott i handelsbolag vare sig som realisationsförlust eller som förlustavdrag. Låga inkomster kan vara ett skäl. Att delägaren är skriven i en annan kommun än den där rörelsen bedrivs kan vara ett annat skäl. I dessa fall skulle enligt förslaget delägarens andel vid försäljning uppräknas med ett underskott som han ej i något avseende kunnat tillgodogöra sig som avdrag.

Företagareförbundet tar upp frågan om underskott i fastighetsförvaltande handelsbolag där värdeminskingsavdrag inte har gjorts i redovisningen utan endast i delägarens deklaration. Förbundet ställer frågan hur återföring av åtnjutna värdeminskingsavdrag skall göras när bolaget säljer fastigheten vid en tidpunkt då bolaget har nya delägare.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

I vissa fall torde det också vara så att underskotten helt eller delvis inte har kunnat utnyttjas skattemässigt. I dessa fall leder den föreslagna beräkningsmetoden dessutom till en ren straffbeskattning.

— — —

Ytterligare en dubbelbeskattningseffekt inträder beträffande värdeminskingsavdragen. När sådana avdrag görs vid den löpande beskattningen minskar det årets skattepliktiga överskott respektive ökar det avdragsgilla underskottet. Oavsett vilket av dessa två fall som är för handen blir resultatet att den framtida beräkningen av det justerade ingångsvärdet leder till ett lägre värde än vad som annars skulle ha varit fallet. Detta är i och för sig logiskt med utgångspunkt från den valda beräkningsmetodens grundvalar. Emellertid är det ju så att värdeminskingsavdrag på fastigheter – inklusive skogsavdrag – skall återläggas även vid den reavinstberäkning som görs när

en av ett handelsbolag ägd fastighet avyttras. Dessa avdrag återläggs alltså dubbelt. En uppenbar dubbelbeskattningseffekt uppstår. Enligt delegationens uppfattning är även denna effekt av beräkningsreglerna principiellt sett felaktig.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Förslaget att justera ingångsvärdet med alla underskott som uppkommit i handelsbolagets verksamhet synes bli medföra att värdeminskningsskatt för fastighet kommer att återföras till beskattning två gånger, nämligen vid beräkning av reavinst vid dels avyttring av andel och dels avyttring av bolagets fastighet. Som framgår av det andra exemplet på sid 50 i promemorian bör såväl säljarens som köparens situation regleras för att reglerna skall bli materiellt sett riktiga. Någon enkel lösning på detta problem synes inte finnas.

Sveriges advokatsamfund anför:

Nästa fråga rörande de belopp, som skall påverka korrigeringen av ingångsvärde, rör den praktiska tillämpningen av "skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott" enligt SIL, som enligt den föreslagna punkt 2 d av anvisningarna till 36 § ändrar ingångsvärdet på andelen. Med de få och extremt förenklade exempel promemorian redovisar blir svaren självklara. Men exemplen synes bland annat förutsätta att de framräknade underskotten i sin helhet faktiskt är effektivt avdragsgilla i någon delägars förvärvskälla. I de situationer, där så ej är fallet, uppkommer svårbedömda frågor, på vilka promemorian ej ens antyder något svar. Några exempel ges nedan.

- a. Handelsbolag såsom s k joint venture i utlandet, där svensk delägar som ej har bestämmande inflytande anses bedriva självständig rörelse, vars eventuellt negativa resultat ej är avdragsgill mot "svenska" inkomster. Skall faktiskt utnyttjade sådana underskott reducera andelens värde?
- b. Handelsbolag med verksamhet i utlandet lokaliserad i s k exmpt-land. Underskott är inte avdragsgilla i Sverige varken nu eller i framtiden. Reducerar dessa underskott andelens värde?
- c. Handelsbolag eller liknande juridisk person avseende fartyg eller luftfartyg där underskotten kan utnyttjas blott mot vissa typer av liknande inkomst och där begränsningsregler förekommer så att avseende till ett och samma fartyg en delägar tillåts utnyttja avskrivning om 30 procent, en om tio procent och en – måhända – över huvud taget ej har någon faktisk skatteeffekt av underskotten. Skall alla andelars ingångsvärde justeras?
- d. Handelsbolag enligt promemorians förslag, 18 § KL, där all handelsbolagets verksamhet är från delägarens verksamhet skilda förvärvskällor så att underskotten i allt väsentligt ej kan utnyttjas fullt ut.

Det är inte möjligt att på det föreliggande materialet bilda sig någon uppfattning om hur dessa frågor skall besvaras. Det kan således mycket väl tänkas att en delägar anses ha ett betydande negativt saldo på en andel trots att han lagligen eller i praktiken aldrig kunnat och aldrig kommer att kunna utnyttja sin andel av handelsbolagets underskott. Detta kan ju för övrigt inträffa för den som har drivit ett handelsbolag som har gått med förlust som handelsbolagsmannen aldrig har kunnat utnyttja. Om han medges utträde eller om han säljer sin andel skall han beskattas för utnyttjade förluster vilka – om sex år ej förflutit efter förluståret – visserligen får dras av mot vinsten men som kommer att rendera skatt i form av tilläggsbelopp. Mot detta kan naturligtvis invändas att lagstiftning mot skatteplanering måste tillåtas vara

drakonisk men fråga är om man inte här skjuter över målet. Tidigare snabbt tillkomna punktsatser – t ex mot vinstdelning och interna aktieöverlåtelser – har dock alltid försetts med möjligheter för RSV att ge dispens i fall, som i den allmänna brådskan inte kunnat förutses eller tillräckligt analyseras.

Näringslivets skattedelegation anför:

En annan situation där användningen av de skattemässiga posterna kan leda till otillfredsställande resultat föreligger då delägaren inte alls eller endast delvis kunnat utnyttja underskott i handelsbolaget. Ett inte ovanligt fall har varit att delägarna inte kunnat utnyttja underskott vid den kommunala taxeringen på grund av att inkomsten från handelsbolaget beskattats i annan kommun än delägarens hemortskommun. Har bolagets förlust inte alls kunnat utnyttjas varken vid den löpande taxeringen eller i form av förlustavdrag är en reducering av anskaffningsvärdet inte motiverad. Storleken av det avdragsgilla underskottet har i dessa fall inte ens fastställts. Delegationen finner det orimligt att sådana underskott skall påverka anskaffningsvärdet.

Den föreslagna utformningen av reglerna för beräkning av en handelsbols andels anskaffningsvärde leder sålunda till mindre önskvärda resultat. Delegationen anser sig ändå kunna tillstyrka att en regel, som innebär att underskott beaktas vid bestämmandet av anskaffningsvärdet, införs. Den närmare utformningen av regeln bör dock ändras.

Sveriges redareförening anför:

Förslaget innebär vidare att det inte råder symmetri i beskattningen, eftersom värdet av ett underskottsavdrag i princip är begränsat till 50 % medan de återförda underskottsavdragen blir föremål för beskattning med full marginaleffekt, om andelen innehafts kortare tid än två år.

Föreningen anser vidare att endast sådana avdrag som åtnjutits vid taxeringen bör bli föremål för justering av ingångsvärdet.

Enligt förslaget kan det justerade ingångsvärdet bli negativt. Åtskilliga remissinstanser diskuterar vinstberäkningen i denna del.

RSV anför:

Med de föreslagna reglerna kan det justerade ingångsvärdet i vissa fall bli negativt. I så fall skall det negativa saldot räknas in i vederlaget och alltså beskattas. Länsskattemyndigheten i Malmö är tveksam till om det är nödvändigt att gå så långt som att räkna in negativa ingångsvärden i vederlaget (se dess yttrande). En följd av en sådan regel torde normalt bli att skatten för säljaren blir högre än den ersättning han får av köparen. Detta kan synas stötande.

Om emellertid reglerna effektivt skall stoppa missbruket torde denna symmetri i reglerna vara nödvändig. I annat fall skulle andelsägaren inbjudas att införa en förestående avyttring göra så stora uttag ur bolaget att försäljningspriset minimerades och ingångsvärdet blev negativt. Skatten skulle om det negativa ingångsvärdet inte räknades in i vederlaget bli lägre i ett sådant fall än om uttagen inte gjordes och försäljningspriset därför sattes i motsvarande mån högre. Samma assymmetri skulle också bli följderna om ett negativt ingångsvärde hade uppkommit p g a att delägaren före överlåtelsen låtit handelsbolaget utföra avdragsgilla reparationsarbeten på handelsbolagets fastighet. Om negativa ingångsvärden inte lades till vid beräkning av vederlaget skulle skattefördelar också kunna uppnås genom att delägaren gick ur bolaget på annat sätt än genom att avyttra sin andel.

Vad gäller den närmare utformningen av de ändrade reglerna talar starka skäl för den i promemorian föreslagna modellen med beaktande av vinster och förluster på så sätt att ingångsvärdet justeras – förutom för tillskott och uttag – för de skattemässiga över- och underskott som fastställs vid delägarnas löpande taxeringar. Däremot kan ifrågasättas det nödvändiga i den del av förslaget som innebär att ett till negativa belopp justerat ingångsvärde alltid skall räknas in i vederlaget. Något motiv för nödvändigheten härav anges inte i promemorian. Det förhållandet att det redan enligt gällande rätt (jmf RÅ 1984 Aa 119) kan bli aktuellt att räkna in ett negativt kapitalsaldo i vederlaget bygger på rent civilrättsliga överväganden. Medelsuttag som varken täcks av insatta eller tillskjutna belopp och inte heller av att vinsterna varit större än förlusterna, är att betrakta som lån från bolaget till delägaren. Om denna skuld inte särskilt regleras i samband med andelsöverlåtelserna får det anses att den nye ägaren övertagit skulden. Detta innebär att vederlaget rätteligen uppgått till ett högre belopp än den av parterna angivna försäljningslikviden. Förslaget om att alltid i vederlaget räkna in ett negativt ingångsvärde är en rent skattemässig åtgärd och innebär en fullständig återföring av tidigare underskottsavdrag. Förslaget synes i denna del kunna få långtgående konsekvenser. Hur långtgående dessa är har inte belysts i promemorian och remisstiden medger inte någon närmare analys. Det kan dock konstateras att den totala "symmetri" som genom förslaget uppnås mellan över- och underskott är av det teoretiska slaget, eftersom hänsyn inte tas till i vad mån dessa över- och underskott medfört ökad respektive minskad skatt. Det måste – inte minst med hänsyn till pågående utredningar inom bl a handelsbolagsbeskattnings område – vara en given utgångspunkt att inte nu införa regler av vidare natur än vad som är nödvändigt för att få bort sådana transaktioner som inte har något annat egentligt ekonomiskt syfte än att minska skatt. Fråga är om det inte vore tillräckligt med en "återföringsregel" som innebär, att som vederlag skall beaktas endast sådant negativt ingångsvärde, som uppkommit av att delägaren gjort större uttag än summan *dels* av ingångsvärdet och tillskjutna belopp, *dels* av det belopp varmed de på andelen belöpande skattepliktiga överskotten överstiger de på andelen belöpande avdragsgilla underskotten. En sådan begränsning skulle inte få någon betydelse i de fall som exemplifieras på s 49 och 50 i promemorian, eftersom delägaren där inte fått avdrag vid den löpande beskattningen med större belopp än vad han satsat. Däremot skulle den få betydelse om avdrag medgivits med större belopp än summan av insatser, tillskott samt överskott. Följande exempel kan ges:

A och B bildar handelsbolag med A som kommanditdelägare. A, som skall stå för det mesta arbetet, satsar 5%. B satsar 95%. Det avtalas att resultatet skall delas lika. Bolaget förbrukar 90% på rörelsekostnader som visar sig vara till ingen nytta. A och B får vid den löpande taxeringen avdrag med vardera 45%. Härfter säljer A sin andel för 0,5% och B sin andel för 9,5%.

Om ett negativt ingångsvärde skall respektive inte skall räknas in i vederlaget uppkommer för A:s del reavinst med 40,5% respektive 0,5%. För B:s del uppkommer i båda fallen förlust med 40,5%.

Exemplet kan tyckas tala för att det är nödvändigt med en fullständig återföring av underskottsavdrag. Emellertid måste det ifrågasättas om inte redan den förändringen att förluster alltid skall reducera ingångsvärdet ner till noll, innebär en så allvarlig försämring av samtliga delägars beskattningssituation att den i sig utgör ett tillräckligt hinder för att stoppa det rättsmissbruk som aktualiserat de nu föreslagna reglerna. (Vidare skall här beaktas förslaget om begränsat avdrag för förluster på yngre andelar.) Såvitt

myndigheten känner till har inte i något av de uppmärksammade fallen av systematiskt utnyttjande av den dubbla avdragsrätten förekommit att underskottsavdrag yrkats med större belopp än vad kommanditdelägaren satt in i bolaget. Hur som helst bör nödvändigheten av den fullständiga återföringen närmare klargöras, innan beslut härom fattas.

Entreprenörföreningen anför:

Om den i promemorian föreslagna metoden att beräkna ingångsvärdet för en andel leder fram till ett negativt värde skall enligt promemoriaförslaget ett belopp motsvarande det negativa saldot räknas in i vederlaget för andelen. Det negativa saldot skall alltså läggas till köpeskillingen för andelen. Entreprenörföreningen anser att förslaget också i denna del är alltför långtgående bl a då det i många fall helt kan omöjliggöra överlåtelse. Någon ökad skatteförmåga som motsvarar det negativa saldot kan ju heller inte anses ha kommit delägaren till del. För att hindra ett systematiskt utnyttjande av den dubbla avdragsrätten är det enligt Entreprenörföreningen i dessa fall tillräckligt att omkostnadsbeloppet anses vara noll.

En annan sak är om det negativa värdet uppkommit genom att delägaren omedelbart inför en försäljning gjort ett kapitaluttag från bolaget. I ett dylikt fall skall kapitaluttaget redan enligt gällande praxis beaktas vid realisationsvinstberäkningen och alltså läggas till den avtalade köpeskillingen. Entreprenörföreningen har inget att invända mot en sådan ordning. I detta fall kan uttaget f ö också sägas ha ökat skatteförmågan hos den som gjort uttaget.

Finansbolagens förening anför:

Om ingångsvärdet blir negativt skall beloppet enligt förslaget räknas in i vederlaget för andelen när denna försäljs. I detta fall synes beskattning uppkomma varje gång en ny bolagsman inträder som delägare i ett existerande handelsbolag. Ett sådant inträde kan endast göras genom försäljning av en existerande andel.

Föreningen redovisar följande exempel:

Antag att Sture och Stina Svensson säger upp sina trygga anställningar och startar en klädbutik. Rörelsen drivs i ett handelsbolag. Paret belånar sin bostad upp till skorstenen och får ut 300.000 som sätts in i handelsbolaget för att klara investeringar och startkostnader, dessutom får handelsbolaget en checkkredit på 500.000.

Efter ett års hårt arbete har paret misslyckats med att få butiken lönsam, paret tvingas sälja p g a likviditetsbrist. P g a att köparen bedömer att det finns ett visst övervärde i form av goodwill och hyresrätt betalar han 100.000 för hela handelsbolaget trots att det bokförda värdet är 0 kronor.

Handelsbolaget har följande utscende vid försäljningstidpunkten 31.12 är 1.

Resultaträkning

Varukostnad	1 800 000	Försäljning	2 100 000
Övr rörelsekostnader	500 000	Förlust	200 000
	2 300 000		2 300 000

Balansräkning 31.12 år 1

Kassa	10 000	Checkkredit	530 000
Hyresrätt	100 000		
Varulager	400 000		
Eget kapital	20 000		

Förändringar Eget kapital

Årets uttag	120 000	Ingående balans	300 000
Årets förlust	200 000	Utgående balans	20 000

Stina och Sture säljer samtliga andelar i handelsbolaget för 100 000 den 1.1 år 2.

Vad händer för Svensson enligt skattelagstiftningen före den 18.8.1988?
Beräkning av anskaffningsvärdet:

Ursprungligt tillskott		+ 300 000
Vinstandelar		+0
Uttag för levnadskostnader		- 120 000
Andelarnas underskott i rörelsen	200 000	-
Andelarnas anskaffningsvärde		180 000
Försäljningspris		100 000
Avgår anskaffningskostnad		180 000

Underskott i inkomstslaget tillfällig
förvärvsverksamhet 80 000

Paret har under året tvingats ta ut 120.000 för att klara sitt uppehälle inklusive räntekostnader på 300.000-kronorslånet ca 40.000.

Paret har inte fått någon skattelindring för sina räntekostnader å 40.000 och de kan heller inte utnyttja förlustavdraget å 200.000 kronor då paret saknat taxerad inkomst. Inte heller underskottet av tillfällig förvärvsverksamhet kan de utnyttja genom skattelindring.

De har emellertid lyckats få tillbaka sina anställningar på de tidigare arbetsplatserna. Med köpeskillingen 100.000 har de amorterat ned banklånet till 200.000. I kronor och ören har paret förlorat 200.000 som de framledes måste amortera med beskattade medel från sina tjänsteinkomster. Skatte-reglerna före den 18.8. 1988 medför dock att paret framledes kan lindra förlusten av det misslyckade företagandet. Förlustavdraget å 200.000 och underskottet av räntekostnaderna å 40.000 kan framledes kvittas mot parets inkomst av tjänst (dock med begränsad avdragseffekt till 50%). Reaförlusten å 80.000 får inte kvittas mot inkomst av tjänst utan endast mot andra reavinster, exempelvis kan reaförlusten kvittas mot en reavinst på parets villa om de tvingas sälja denna och det därmed uppstår reavinst.

Vad händer för Svenssons om det nya lagförslaget genomförs?

Ursprungligt tillskott	+ 300 000
Vinstandelar	+0
Uttag för levnadskostnader	- 120 000
Andelarnas underskott i rörelsen	-200 000
Andelarnas anskaffningsvärde	- 20 000

Enligt det nya lagstiftningsförslaget blir andelarnas anskaffningsvärde 0 kronor och dessutom skall det negativa saldot 20.000 läggas till försäljningspriset vid skatteberäkningen. Således uppstår en skattepliktig reavinst med 120.000 kronor (120'-0) vid Svenssons försäljning. Denna reavinst skall Svensson deklarerar för år 2, d v s denna intäkt skall läggas till den inkomst av tjänst som Svensson kommer att få år 2.

D v s istället för att Svenssons faktiska förluster lindras av en reaförlust å 80.000 som eventuellt skulle kunna utnyttjas senare år så drabbas de av en reavinst å 120.000 som skall deklarerar i sin helhet år 2.

Ovanstående exempel visar tydligt att enskilda personer tar en betydligt större risk då de startar en riskfylld rörelse eftersom avdragsreglerna i det föreslagna skatteförslaget snarare förvärrar än lindrar en faktisk förlust vid ett misslyckat företagande.

Utgångspunkten för lagförslaget har varit att stoppa den dubbla avdragsrätten vid s k kommanditibolagsaffärer, vilket i och för sig kan synas rimligt, men det borde finnas andra tillvägagångssätt att stoppa denna typ av skatteplanering än att förstöra den positiva riskdämpning som nuvarande avdragsregler är för seriösa företagare som driver sin verksamhet i handelsbolagsform.

Företagareförbundet anför:

Om förslagen i promemorian genomförs kommer många handelsbolagsägare i situationen, att de ej kan avveckla ett eljest uttjänt bolagsengagemang, eftersom de då drabbas av beskattning – även i händelse de ej erhåller något vid avyttringen, gåvan eller likvidationen av sin andel och oavsett de skattemässiga underskotten åtnjuts som avdrag hos delägaren eller ej. Detta skapar en inlåsning och kan leda till att bolag som borde avvecklas, hålls vid liv i onödan. Beskattning p g a negativt ingångsvärde kan uppkomma tvångsvis för delägaren t ex vid konkurs eller vid tvångslikvidation genom att antalet bolagsmän nedgått till en. Vid gåva av andel beskattas givaren för negativt ingångsvärde trots att gåvotagaren vid vidare avyttring av andelen beskattas som om han förvärvat andelen för noll. Vi motsätter oss följaktligen förslaget att ingångsvärdet vid avyttring av andel skall kunna bli negativt. Det skall som lägst få anses vara noll.

Mot bakgrund av att problemet med dubbla avdrag kan lösas antingen genom begränsningar i rätten att dra av underskott löpande eller genom ändrade reavinstregler anför *Sveriges advokatsamfund*:

Promemorian (s 47–48) synes utgå från att dessa två möjliga lösningar utesluter varandra. Så synes emellertid ej nödvändigtvis vara fallet. I andra rättsordningar förekommer en kombination av de två reglerna – *dels* får delägaren vid löpande taxering ej avdrag för ett belopp överstigande vad som för honom totalt sett är "at risk", d v s hans totalinvestering, *dels* reduceras hans ingångsvärde med hänsyn till storleken av de löpande avdrag han likväl, inom ramen för denna avdragsbegränsning, tillgodofört sig. Den här till

fogade regeln att ingångsvärdet aldrig blir lägre än noll följer därför mer eller mindre av sig själv.

Om man – såsom promemorian – emellertid inte vill ge sig in på avdragsbegränsningar, följer därav att man nödgas att införa och använda begreppet negativt ingångsvärde. Vid första påseende förefaller detta lätthanterligt men de praktiska konsekvenserna är svåröverskådliga. För det första kan naturligtvis inträffa att summa skatt att betala på en försäljningsintäkt kan komma att överstiga själva försäljningsintäkten, något som i vart fall hittills varit omöjligt så länge ingångsvärdet aldrig kunnat bli negativt. Vad detta kan få för följder för de skattskyldigas handlande i framtiden t ex i form av inlåsnings av tillgångar – är oklart men det verkar äventyrligt att med öppna ögon knäsetta ett system där latent skatteskuld på en tillgång mycket väl kan överstiga tillgångens saluvärde. För det andra nödvändiggör användande av negativa värden ett omfattande kontroll- och anteckningssystem av en helt ny omfattning. Idag kan eventuellt en skattskyldig föreläggas att styrka att han har ett positivt ingångsvärde och dess storlek. Hans redovisning och dokumentation torde också ansluta här till. Efter det förslaget genomförts, skulle antingen den skattskyldige därjämte visa att hans ingångsvärde ej är negativt eller det allmänna självständigt hålla kontroll över detta.

Samfundet anser att de praktiska svårigheter som promemorian förutser vid avdragsbegränsning trots allt torde vara lättare att hantera än de problem, som kommer att uppstå i det föreslagna systemet. Det blir svårt både för beskattningsmyndigheterna och den enskilde att ur ett så småningom ofullständigt dokumenterat material försöka rekonstruera ett – eventuellt negativt – ingångsvärde med möjlig effekt att latent skatteskuld överstiger marknadsvärde.

Näringslivets skattedelegation anför:

I promemorian föreslås vidare att om de nämnda posterna ger ett negativt värde skall ett belopp motsvarande det negativa värdet räknas in i vederlaget för andelen när denna avyttras. Enligt delegationens mening medför förslaget att handelsbolagsformen från skattesynpunkt blir alltför ofördelaktig jämfört med andra associationsformer. Starka principiella invändningar kan också riktas mot förslaget.

Förslaget innebär i princip att beskattning utlöses så snart en ny bolagsman inträder i ett bolag där skulderna överstiger bolagets tillgångar. Även om köpeskillingen för andelen endast är en krona uppkommer vid försäljningen en skattepliktig vinst som består av ett fiktivt belopp (det negativa justerade ingångsvärdet). Säljaren erhåller inte några pengar och hans skatteförmåga ökar inte. Det förhållandet att säljaren inte erhåller några pengar för betalning av skatten på "realisationsvinsten" kan omöjliggöra en av andra skäl väl motiverad försäljning. Situationen blir direkt stötande om det negativa värdet uppkommit på grund av underskott före lagens ikraftträdande. Vid en bedömning av förslagets rimlighet måste det dessutom beaktas att den nye bolagsmannen måste betala bolagets skulder med beskattade medel. Förslaget innebär ett avsteg från principerna för realisationsvinstbeskattning och förslagets innebörd är att tidigare underskott återförs till beskattning.

Förslaget strider också mot principen att avyttring av andelar i handelsbolag accepteras i skatterättsligt hänseende. En följd av denna princip är att den faktiska köpeskillingen för andelen bör ligga till grund för beskattningen och inte bolagets ställning vid en viss tidpunkt. Förslaget medför vidare asymmetrier eftersom värdet av ett underskottsavdrag i princip är begränsat till 50 % medan återföringen beskattas som realisationsvinst med full marginalskatteeffekt om andelen innehafts kortare tid än två år.

Vidare leder förslaget som nyss antytts till starka inlåsnings effekter eftersom det försvårar och i vissa fall omöjliggör överlåtelser av andelar i bolag med negativt justerat ingångsvärde. Det kan gälla alltifrån personer som äger sin bostad i form av en handelsbolagsandel till företag som äger andelar i bolag där stora investeringar skett.

Om de civilrättsliga reglerna om ansvar för ett handelsbolags skulder kopplas till förslaget kan oacceptabla konsekvenser uppkomma i vissa fall. En utträdande bolagsman svarar t ex för redan gjorda åtaganden och han kan mycket väl i efterhand, dvs efter överlåtelsen, bli betalningsansvarig för dessa. Ytterligare en brist i förslaget är sålunda att detta inte alls tar hänsyn till de civilrättsliga reglerna om ansvar för bolagets förpliktelser.

Delegationen anser således att starka praktiska skäl talar mot förslaget att negativa värden skall tas upp till beskattning vid avyttring av andelen. Delegationen avstyrker därför förslaget i denna del.

För att förhindra utnyttjande av den s k dubbla avdragsrätten borde det enligt delegationens mening vara tillfyllest att omkostnadsbeloppet anses vara noll i de fall det justerade ingångsvärdet blir negativt på grund av förluster i bolaget. Har det negativa värdet uppkommit på grund av att delägarna gjort uttag från bolaget bör dock detta beaktas vid realisationsvinstberäkningen i enlighet med gällande praxis.

Sveriges redareförening anför:

Föreningen har i och för sig inget att erinra mot den föreslagna tekniken. Den kan emellertid leda till vissa mindre önskvärda resultat och föreningen anser därför att sådana konsekvenser bör belysas mer ingående än vad som skett i promemorian innan ett slutligt ställningstagande kan tas i frågan. Om justeringen av ingångsvärdet leder till ett negativt värde skall enligt förslaget ett belopp motsvarande det negativa värdet räknas in i vederlaget för andelen när denna avyttras.

Förslaget leder till att försäljningar av andelar i handelsbolag i vissa fall försvåras eller förhindras. Vid försäljning av en andel med negativt ingångsvärde uppkommer en skattepliktig realisationsvinst för säljaren. Eftersom säljaren i många sådana fall inte erhåller en tillräckligt stor kontant köpeskilling för att betala skatten på realisationsvinsten, kan en försäljning omöjliggöras. Härigenom försvåras en från allmän synpunkt önskvärd omsättning av andelar i handelsbolag.

Föreningen anser att den föreslagna regeln bör begränsas till att motsvara det uttalade syftet med reformen, nämligen att slopa rätten till dubbla avdrag, dvs att avdrag för realisationsförlust ej skall medges. Omkostnadsbeloppet bör därför anses utgöra noll i de fall det justerade ingångsvärdet blir negativt på grund av förluster i bolaget.

Föreningen Sveriges filmproducenter anför:

De föreslagna reglerna, att ett negativt justerat ingångsvärde skall räknas in i vederlaget för en avyttrad andel, har en negativ inverkan på omsättningen av andelar i handelsbolag och kommanditbolag. Föreningen anser att en förändring av delägarkretsen måste kunna ske även i handelsbolag och kommanditbolag där ingångsvärdet är negativt. Föreningen ställer sig därför kritisk till nämnda regler.

Enligt förslaget skall gåva av andel i handelsbolag föranleda reavinstbeskattning hos givaren om hans justerade ingångsvärde är negativt. Förslaget i denna del har kommenterats av ett antal remissinstanser.

RSV anför:

I punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 35 § KL regleras i förslaget den situationen att andel med negativt ingångsvärde skänks bort. Då skall en "avskattning" ske. Om också det verkliga värdet på andelen är negativt torde av allt att döma en sådan överlåtelse även kunna leda till gåvoskatt för givaren. Hans "skuld" minskar ju och därigenom ökar hans förmögenhet genom överlåtelsen. Omvänt minskar mottagarens förmögenhet. Det bör klargöras om det är avsikten att både inkomst- och gåvobeskattning för givaren skall kunna utlösas i dessa fall.

Länsskattemyndigheterna i *Stockholms, Malmöhus* samt *Göteborgs och Bohus län* är av uppfattningen att det behövs en regel som möjliggör reavinstbeskattning när delägare överlåter sin andel genom gåva eller annars utan vederlag.

Enligt *Entreprenörföreningens* mening är det inte rimligt att vid gåva inkomstbeskatta givaren av andelen samtidigt som gåvotagaren skall betala gåvoskatt.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Promemorieförslaget medför också en utvidning av avyttringsbegreppet vid reavinstbeskattningen. Beskattning kommer att ske för reavinst i vissa gåvofall. Genom detta förslag bryts ytterligare en princip för reavinstbeskattningen. Vid benefika förvärv gäller idag att gåvotagaren övertar givarens anskaffningsvärde på egendom och likaså anskaffningstidpunkten. Detta mönster bryts nu beträffande anskaffningsvärdet medan principerna för bestämning av anskaffningstidpunkten synes bli oförändrad. Förslaget leder m a o till en komplicering av regelsystemet. Till detta kan läggas att behandlingen av arvfallen egendom i svensk rätt anses böra behandlas på samma sätt som egendom mottagen i gåva m h t att bestämmelserna om arv och gåva i mångt och mycket kompletterar varandra. Arvsfallen berörs emellertid inte ens i förslaget. Detta leder till ytterligare en asymmetri i skattesystemet.

Svenska sparbanksföreningen anför:

Sparbanksföreningen inser att de föreslagna reglerna skulle kunna kringgåas genom att en överlåtelse får formen av gåva. Det är därför begripligt att det i promemorian föreslås att även en överlåtelse av andel genom gåva skall kunna utlösa en realisationsvinstbeskattning hos givaren. För att en gåva skall likställas med en avyttring krävs dock enligt förslaget enbart att det justerade ingångsvärdet är negativt, dvs. frågan om ett skatteundandragande syfte förelegat eller ej saknar betydelse. Detta ter sig diskutabelt.

Sveriges advokatsamfund anför:

Svårigheterna med det föreslagna systemet illustreras av promemorians föreslagna nya punkt 5 av anvisningarna till 35 § och nya punkt 2 d till 36 § KL. Idén synes vara följande. Vid avyttring eller avveckling mot vederlag

utgör skattepliktig realisationsvinst eller förlust skillnaden mellan, å ena sidan, erhållet vederlag eller allmänna saluvärdet av utskiftade tillgångar och, å andra sidan, ett med tidigare vinster eller förluster korrigerat ingångsvärde. Vid avyttring genom gåva el dyl, dvs utan vederlag, skall gåvotagaren träda i givarens ställe om givarens ingångsvärde är noll eller positivt medan om givarens ingångsvärde är negativt, givaren taxeras såsom för realisationsvinst för det negativa saldot. Denna skilda behandling motiveras ej men den bakomliggande tanken är möjligen att det allmänna löper risk att tappa bort sina skatteanspråk när gåvotagaren tar över andelen. Varför detta skatteanspråk skulle vara principiellt mer riskfyllt, om saldot av ingångsvärdet är negativt än om det är positivt – om än aldrig så litet – förklaras ej. Det naturliga vore väl att *antingen* helt tillåta att gåvotagaren inträder i givarens skattemässiga status inklusive eventuellt negativt saldo eller att – som någon gång sker t ex vid överlåtelse av tillgång som nedskrivits enligt lagen om nedskrivning av skeppskontrakt m m – påkalla avskattning hos givaren.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Enligt gällande regler utlöser endast skonerösa förvärv reavinstbeskattning. Förslaget att i visst fall låta reavinstbeskatta gåva strider mot denna grundläggande princip och bör därför inte genomföras.

Sveriges fiskares riksförbund anför:

Vidare innebär en reavinstbeskattning i samband med gåva av handelsbolsandel, att man frångår den gamla principen att benefika överlåtelser inte skall medföra inkomstskatteeffekter för överlåtaren. I många fall kommer därför såväl inkomst- som gåvoskatt att utgå, vilket bl.a. medför stora problem vid generationsväxlingar. Vad som har framförts i promemorian utgör enligt SFR inte tillräckligt skäl, för att göra så stort ingrepp i det nuvarande regelsystemet. Enligt gällande bestämmelser övertar ju gåvotagaren givarens ingångsvärden m.m. Härigenom kommer tidigare medgivna underskottsavdrag att tas upp till beskattning om mottagaren säljer andelen. Detta förhållande bör vara tillräckligt för att förhindra alltför uppseendeväckande skatteplaneringsåtgärder från parternas sida.

Näringslivets skattedelegation anför:

Vid gåva av andel med negativt justerat ingångsvärde leder de föreslagna reglerna till att principen att gåvotagaren inträder i givarens ställe med avseende på såväl anskaffningstidpunkt som anskaffningsvärde bryts. Vidare torde den föreslagna bestämmelsen leda till en rad tillämpningsproblem t ex då andelen anses förvärvad genom skblandat fång eller då endast viss del av andelen ges bort. Ett annat fall då förslaget leder till otillfredsställande konsekvenser är om gåvan föranleder gåvobeskattning. Ett bolag med negativt justerat ingångsvärde kan mycket väl ha ett positivt förmögensvärde. Så kan t ex vara fallet då bolaget äger fastigheter och taxeringsvärdena överstiger fastigheternas bokförda värden, vilka i sin tur understiger bolagets skulder.

Skattedelegationen avstyrker förslagen om när avyttring av andel skall anses föreligga. Genomförs inte förslaget om att negativt justerat ingångsvärde skall upptas till beskattning tillstyrker delegationen förslagen i denna del.

Förslaget innebär vidare att upplösning av handelsbolag och inlösen av andel skall jämföras med avyttring av andelar. Synpunkter på förslaget i denna del har framförts från flera håll.

Länsskattemyndigheterna i Stockholms samt Göteborgs och Bohus län anser det motiverat med reavinstbeskattning om bolaget upplöses eller andelen inlöses.

Prop. 1988/89:55

Länsskattemyndigheten i Malmöhus län anför:

Enligt myndighetens mening finns det fog för att införa en regel av det angivna slaget. I förening med regeln om att ett justerat negativt ingångsvärde skall räknas in i vederlaget kan den emellertid tänkas få alltför långtgående konsekvenser. Om ett bolag vid en upplösning uppvisar underskott är det inte säkert att delägarnas kvarstående betalningsansvar för bolagets skulder kan tillgodoräknas dem som tillskott vid reavinstberäkningen. Följande exempel kan ges:

A och B har bildat handelsbolag med 50' i egen insats. Vidare har bolaget lånat upp 150'. Verksamheten går med förlust och efter en tid är såväl det insatta kapitalet som upplånade medel förbrukade. A och B har vid den löpande beskattningen fått avdrag med totalt 200'. Bolaget upplöses. Vid efterföljande reavinstberäkning skulle resultatet bli att de justerade negativa ingångsvärdena om totalt $(50' \cdot 200' =) 150'$ skall tas upp som reavinst.

Om regeln om fullständig återföring genomförs synes det i upplösningsfallen vara behövligt att ta hänsyn till den andel av kvarstående skulder som delägaren ansvarar för. En sådan regel skulle automatiskt diskvalificera kommanditdelägare.

Entreprenörföreningen anser att det inte kan vara rimligt att beskatta en delägare vid upplösning av bolaget för ett belopp motsvarande det negativa värdet samtidigt som delägaren får överta betalningsansvaret för bolagets skulder.

Finansbolagens förening anför:

Det föreslagna avräkningsförfarandets olämplighet blir tydligt även i ett annat fall, nämligen vid likvidation av ett handelsbolag med "negativt" kapital.

I likvidationsfallet skulle delägarna drabbas av dels betalningsansvar för skulderna som givit ett negativt resultat och därmed ett negativt värde, dels realisationsvinstskatt för detta värde! Vad händer i detta fall om ett dödsbo inträder strax före likvidationsplikten?

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

En konsekvens av beräkningsmetoden är att förlustverksamhet som drivs i handelsbolag kommer att bli beskattad. En näringsverksamhet, som trots att den är seriös och bedrivs med vinstsyfte, kan visa sig vara en felsatsning. Om verksamheten pågår några år kan betydande förluster och därmed avdragsgilla underskott uppstå. Detta kan speciellt gälla sådana riskprojekt som omnämns i promemorian som exempel på en i kommanditbolagsform ofta driven näringsverksamhet. När bolagsmännen inser att verksamheten inte längre kan drivas vidare på ett ansvarsfullt sätt vill de naturligtvis lägga ner denna. Också från samhällsekonomisk synpunkt är ett nedläggningsbeslut motiverat. I detta läge kommer bolagsmännen att träffas av en kraftig reavinstbeskattning om bolaget upplöses. Det sker även i de fall då verksamheten inte har gett dem någon skattekraft. Det är också så att reavinsten växer med de förluster som har gjorts i bolaget.

Om bolagsmännen i detta läge försöker att undkomma reavinstbeskattningen genom att fortsätta driva den förlustbringande verksamheten vidare

kan de så småningom komma att drabbas av konkurs. Enligt de föreslagna reglerna skall reavinstbeskattning ske även i ett sådant fall. Under mellantiden har förlusterna ökat ytterligare vilket leder till att en ännu större reavinst anvisas ha uppkommit.

De nu redovisade följdverkningarna av beräkningsmetoden ter sig synnerligen egendomliga. Den utformning som lagtextförslaget fått och de kommentarer till denna som ges i promemorian leder dock enligt delegationens mening till den ovan redovisade tolkningen. Om denna är felaktig måste ett kommande förslag till vinstberäkningsregler utformas på ett sådant sätt att missförstånd inte kan uppstå vid tolkningen av bestämmelserna. Om den ovan redovisade tolkningen är riktig anser delegationen att förslaget är oacceptabelt. Det finns inget motiv för straffbeskattning av förlustbringande näringsverksamhet. Den enskilde företagaren som inte lyckas med sin verksamhet kan utan reavinstkonsekvenser lägga ner sin verksamhet. Så borde rimligen också vara fallet om han driver verksamheten gemensamt med en annan person i handelsbolagsform.

Svenska revisorsamfundet SRS anför:

I syfte att undvika att delägare i handelsbolag skall få skattemässiga fördelar genom att utträda ur handelsbolaget på annat sätt än genom att avyttra sin andel föreslås att inlösen av andel, upplösning av bolaget och gåvor skall jämföras med avyttring av andel i handelsbolag. Enligt samfundets mening leder en sådan lösning till skatteutfall som i vissa fall är materiellt oacceptabelt. Som exempel kan pekas på det fall där handelsbolag upplöses genom att antalet delägare går ned till en och där den kvarvarande delägaren vill driva verksamheten vidare. Att beskattning inträder för den utträdande bolagsmannen är en acceptabel konsekvens av reglerna. Däremot är det otillfredsställande att beskattning inträder för den kvarvarande bolagsmannen enbart av den anledning att verksamheten övergår från handelsbolag till enskild firma eftersom dennes skatteförmåga inte ökar genom övergången och då denne skattemässigt i övrigt behandlas som rörelseidkare i bägge fallen. Här vill samfundet särskilt framhålla att det i denna situation inte är en lösning att ta in en ny bolagsman utan vederlag för att undvika likvidationen, eftersom detta torde jämföras med avyttring av andel som utlöser beskattning.

I detta sammanhang vill samfundet även peka på de inlåsnings effekter som kan uppstå i samband med byte av företagsform. För närvarande kan övergång ske från handelsbolag till enskild firma (här bortses från fåmansföretagsreglerna) och under vissa förutsättningar till aktiebolag utan skattekonskvenser om överlåtelsen sker till bokförda värden och vissa andra förutsättningar är uppfyllda. Enligt samfundets mening är det väsentligt att ändrade regler inte leder till nya inlåsnings effekter som förhindrar ändamålsenliga omstruktureringar. Förslaget kan dock förväntas få sådana negativa effekter.

De nu påtalade effekterna är av sådan karaktär att samfundet inte kan tillstyrka förslaget utan att det modifieras. För att undvika dessa negativa effekter bör i första hand utskiftningar och andra liknande "avyttringar" där den skattskyldige inte tillförs någon ökad skatteförmåga undantas från reglernas tillämpningsområde. Alternativt och i andra hand kan man införa en dispensregel. En sådan reglering är dock förenad med nackdelar främst genom att de skattemässiga effekterna av en viss transaktion inte är förutsägbara. En annan nackdel är de långa handläggningstiderna för dispenser som för närvarande råder.

I promemorian framförs också förslaget att en upplösning av handelsbolag skall jämföras med en avyttring av andelarna. Sparbanksföreningen ifrågasätter om inte denna del av förslaget i vissa fall kan få olyckliga konsekvenser. I princip synes nämligen enligt förslaget även en upplösning av ett handelsbolag p g a konkurs utlösa en realisationsvinstbeskattning genom att tidigare underskott återförs till beskattning, oavsett om de tidigare underskotten utnyttjats eller ej. Det är tveksamt om detta är rimligt.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Handelsbolag är till skillnad från aktiebolag föremål för enkelbeskattning. Med hänsyn härtill bör utskiftning av tillgångar från handelsbolag till delägare inte medföra någon beskattning. Frågor av detta slag har samband med de s k fåmansföretagsreglerna och utreds f n av 1980 års företagsskatteskommitté. Enligt förbundets uppfattning bör detta utredningsarbete liksom arbetet inom URF inte föregripas. Förslaget avvisas därför.

Sveriges fiskares riksförbund anför:

SFR anser vidare att den nya beräkningsgrunden för ingångsvärdet endast skall göras i de fall andelen överlåtes på annat sätt än genom gåva. Det är ju endast då ett missbruk av den dubbla avdragsrätten kan bli aktuell. Att ändra bestämmelserna så att reavinstberäkningen skall ske även vid likvidation, konkurs eller liknande är en alltför omfattande förändring av de grundläggande bestämmelserna på området, och är ej heller nödvändig för att komma tillrätta med ifrågavarande problematik. Ett företag som drivs med förlust en längre tid måste likvideras och upplösas om det inte finns några utsikter till en förbättring av resultatet i framtiden. Helst skall verksamheten upphöra innan det blir aktuellt med konkurs. Detta är uttryck för ett sunt företagsekonomiskt tänkande. De föreslagna ändringarna leder emellertid till att näringsidkare som bedriver verksamheten i form av handelsbolag, inte kan likvidera och upplösa bolaget om rörelsen visar sig olönsam, eftersom de då skulle drabbas av en reavinstbeskattning som i värsta fall leder till en privatekonomisk katastrof. Alternativet är att avveckla verksamheten men låta bli att avregistrera bolaget ur handelsregistret. Bolaget fortlever herefter som en pappersprodukt tills någon av bolagsmännen avlider, då bolaget skall likvideras om annat inte avtalats. Det blir i praktiken den sist överlevande bolagsmannen som drabbas av realisationsvinstbeskattningen under sin livstid.

Med hänsyn till de skatteeffekter som kan drabba bolagsmännen i anledning av förslaget, kommer man sannolikt att i stället välja aktiebolagsformen för sin verksamhet. Som tidigare sagts är det emellertid inte alltid lämpligt att starta en ny verksamhet i aktiebolagsform.

Yrkesfiskare bedriver av tradition sin verksamhet i form av enkelt bolag. Eftersom alla "nya" enkla bolag som bedriver näringsverksamhet skall betraktas som handelsbolag, kommer de föreslagna reglerna att få stora återverkningar på hela näringen. Om t.ex. två fiskare vill starta havsfiskeörelse tillsammans, måste de ta stora lån för att köpa ett för ändamålet lämpligt fartyg. Ett sådant fartyg kostar ett flertal miljoner kronor. Under den första tiden kommer fisket att gå med underskott eftersom kostnaderna för räntor m.m. är så höga. Om inget oväntat inträffar bör förlusterna i initialskedet vändas till vinst inom överskådlig tid. Marginalerna är emellertid så små och verksamheten är mycket beroende av väderleksförhållandena och miljön i övrigt. Om det blir mycket isbildning p.g.a. sträng kyla under ett

par år, och giftalger eller liknande miljökatastrofer slår ut en stor del av fiskebeståndet i våra fiskevatten, kommer kanske detta och många andra fiskeföretag att tvingas lägga ner verksamheten. Förutom den dåliga lönsamheten under en längre period innan nedläggningsbeslutet, drabbas fiskarna då dessutom av reavinstbeskattning på tidigare medgivna underskottsavdrag i de fall då verksamheten bedrivits i form av handelsbolag (enkelt bolag). De fiskare däremot, som bedrivit verksamheten i form av enskild firma eller "gammalt" enkelt bolag, slipper undan reavinstbeskattningen trots att förhållandena i övrigt är lika. Förslaget strider således också mot en av de grundläggande principerna för vår skattelagstiftning, d.v.s. att det skall föreligga neutralitet i skattehänseende mellan olika företagsformer.

SFR kan inte finna något bärande skäl för att beskatta delägare i handelsbolag på sätt som föreslås i promemorian, när verksamheten upphör genom likvidation eller liknande utan att överlåtas till annan. Eftersom enskild näringsidkare inte drabbas av reavinstbeskattning när denne lägger ned en olönsam rörelse, skall heller inte delägare i handelsbolag drabbas av en sådan beskattning i motsvarande situation. De föreslagna reglerna har ju tillkommit bl.a. för att förhindra ett systematiskt utnyttjande av den dubbla avdragsrätten. Någon ändring av de grundläggande bestämmelserna för avdrag för underskott synes ej vara åsyftad. Att underlåta reavinstbeskattning i likvidationsfallen och liknande, kan därför inte anses strida mot grundtanken med förslaget.

Näringslivets skattedelegation anför:

I promemorian föreslås att en delägare i ett handelsbolag skall anses ha avyttrat sin andel om andelen inlöses eller bolaget upplöses. Motsvarande skall enligt förslaget gälla vid överlåtelse genom gåva om det justerade ingångsvärdet är negativt.

Delegationen har i och för sig inga invändningar mot den princip som kommer till uttryck i förslaget när det gäller de förstnämnda fallen. När förslaget kopplas till de föreslagna reglerna om negativt justerat ingångsvärde blir konsekvenserna av förslaget emellertid oacceptabla.

Det är enligt delegationens mening inte befogat att beskattning skall utlösas då ett bolag med negativt kapital tvingas i likvidation t ex på grund av de omständigheter som anges i 2 kap 24–28 §§ lagen om handelsbolag och enkla bolag. Om ett bolag med negativt kapital måste likvideras beskattas delägarna enligt förslaget för det negativa beloppet samtidigt som de själva blir betalningsansvariga för bolagets skulder som givit upphov till det negativa värdet. Det är enligt delegationens mening svårt att se något motiv för beskattning i sådana fall.

5 Reaförluster på yngre andelar

I promemorian föreslås att rätten till avdrag för reaförluster på yngre andelar i handelsbolag begränsas till 40 %.

Länsskattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län anser sig kunna acceptera förslaget med hänsyn till att beräkningssättet inte inkräktar på bedriven näringsverksamhet i handelsbolag som vanligtvis är av långsiktig natur. Av liknande skäl tillstyrker KF förslaget.

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinringar av länsskattemyndigheten i Stockholms län, SIND och LO.

Entreprenörföreningen, Företagareförbundet SFR, Svenska revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund,

Näringslivets skattedelegation, Sveriges redareförening och Föreningen Sveriges filmproducenter avstyrker förslaget. I remissvaren framhålls bl.a. att förslaget innebär att symmetrin i lagstiftningen bryts, att de skäl som anförts till stöd för förslaget inte är tillräckligt starka och att den provisoriska lagstiftningen inte bör göras mer ingripande än nödvändigt.

FAR anser att samma regler bör gälla för vinster som för förluster. *Sveriges fiskares riksförbund* har inte någon erinran mot förslaget under förutsättning att endast 40 % av reavinster på yngre andelar behöver tas upp till beskattning.

Kammarrätten i Göteborg anför:

Om en realisationsvinst på grund av en innehavstid understigande två år i sin helhet är skattepliktig, bör rent principiellt också en realisationsförlust under i övrigt samma förhållanden vara avdragsgill i sin helhet. Enligt nuvarande bestämmelser gäller denna regel också i princip vid all avyttring av sådan egendom som nämns i 35 § 3 mom kommunalskattelagen. Förslaget syftar emellertid till att förhindra skatteundandragande transaktioner och bör av det skälet i princip kunna accepteras. Visserligen är, såsom det framhålls i betänkandet, delägarskap i handelsbolag typiskt sett av långsiktig karaktär. Den föreslagna regeln kan emellertid bli tillämplig även när avyttringen gäller andel i handelsbolag, som har innehaft under kortare tid än två år, och har skett utan något som helst syfte att uppnå otillbörliga skatteförmåner. Kammarrätten vill därför föreslå att det till den föreslagna författningsändringen läggs en bestämmelse av följande innebörd. Om den skattskyldige kan visa att avyttringen av en under kortare tid än två år innehavd andel i handelsbolag eller annan i sammanhanget därmed likställd transaktion varit betingad av andra än rent skattemässiga skäl, skall också en härigenom uppkommen realisationsförlust vara i sin helhet avdragsgill.

Länsskattemyndigheten i Malmöhus län anför:

Det förhållandet att det för en köpare av ett bolag med obeskattade vinstmedel normalt sett inte torde vara den kommande reaförlusten som är huvudsaken gör att den föreslagna regelns betydelse kan ifrågasättas. Eftersom den dock undanröjer en del av förmånen med vinstbolagshandeln och då den inte kan antas ha några nämnvärda negativa effekter i övrigt (snabba omsättningar av handelsbolag torde så gott som uteslutande betingas av skattemässiga skäl) bör regeln kunna godtas.

Länsskattemyndigheten åberopar följande fall:

A och B äger ett handelsbolag sedan många år tillbaka, bildat utan kapitaltillskott. Delägarna vill avveckla bolaget, som endast har ett lager. Lagret är nedskrivet till 40', men dess verkliga värde är 150'. Lagret säljs för 150', men i stället för att skatta för vinsten om $(150' - 40' =) 110'$ säljes andelarna till C och D för 120'. A och B beskattas för reavinst med $(120' \times 0,4 =) 48'$. C och D skattar av för 110' och säljer vidare för 150' – eller skiftar ut. Reaförlust uppkommer med $(150' - 120' - 110' =) 80'$. C och D har fått in 30' på affären men har att skatta för inkomsten om 110', mot vilken reaförlusten om 80' inte kan kvittas. Även om C och D har reavinster att kvitta bort reaförlusten mot är det i detta exempel först och främst A och B som gör skatteförmån. Annorlunda blir förhållandet om C och D har utnyttjade förluster att kvitta bort inkomsten om 110' mot. I ett läge där vinstbolag används för att utnyttja förlustavdrag kan förmånen bli betydlig.

Finansbolagens förening är av uppfattningen att förslaget är ett avsteg från symmetrin i beskattningen och att det skäl som anförts i promemorian är långsökt. Utifrån exemplet som återopats ovan (avsnitt 3 Vinstberäkningen) analyserar föreningen förslaget:

Antag att exemplet förändras enligt följande:

Svensson gör ett sista försök att rädda sin klädbutik genom att låna ytterligare 100.000 av Stures faster och tillskjuter dessa medel till företaget. Trots denna satsning visar det sig att Svenssons kort därefter tvingas sälja andelarna. Antag vidare att köparen endast betalar 50.000 kronor för handelsbolaget då han bedömer att lagret av kläder är mycket svårsålt. Antag att övriga variabler i exemplet är oförändrade.

Beräkning av anskaffningsvärdet:

Totalt tillskott	+ 400 000
Vinstandelar	+0
Uttag för levnadskostnader	- 120 000
Andelarnas underskott i rörelsen	- 200 000
Andelarnas anskaffn. värde	80 000

Vid försäljningen uppstår då en reaförlust på 30.000 kronor.

För att klara kapitalkostnaderna till banken och amorteringen på det korta lånet från fastern tvingas paret sälja sin villa. Vid denna försäljning uppstår en reavinst på 30.000 kronor.

Enligt lagreglerna före den 18.8.1988 hade Svenssons fått kvitta reaförlusten av handelsbolagsförsäljningen mot reavinsten på villan. Men enligt det nya lagförslaget föreligger ingen kvittningsrätt mellan vinsten och förlusten trots att de skall deklarerars inom samma inkomstslag.

Dessutom innebär de nya reglerna att reaförlusten å 30.000 kronor endast får utnyttjas med 40% om det skulle ha funnits andra kvittningsbara reavinster.

Denna 40%-beräkning synes omotiverad av två skäl:

1. Eftersom lagförslaget redan har stoppat kvittningsrätt mellan reaförluster på HB-andelar och de vanligast förekommande reavinsterna i egen regi (aktievinster, fastighetsvinster och bostadsrättsvinster) så är ju avdragsrätten för dessa reaförluster i praktiken redan helt stoppade.
2. Vidare är denna del av lagförslaget något ologisk. Under punkt 2.5.2 sid 49 i promemorian kritiserars att nuvarande rättspraxis innebär att det inte föreligger någon symmetri vid reavinstberäkningen. Här syftas på att förlusten bör minska ingångsvärdet eftersom vinster ökar detsamma.

Men i samma lagförslag läggs ett förslag som innebär att symmetrin i skattelagstiftningen på denna punkt upphör. D v s reavinster på korta innehav skall beskattas med 100% samtidigt som motsvarande reaförluster bara är avdragsgilla till 40% av förlusten.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

En annan asymmetri uppkommer genom olikbehandlingen av vinster och förluster på försålda andelar. Endast 40 % av en förlust skall vara avdragsgill medan en vinst uppkommen under något av de två första innehavsåren beskattas till 100 %. Motiveringen är att vissa skattefördelar kan uppkomma vid avyttring av en andel i ett bolag i vilket funnits obeskattade vinstmedel vid köpet. Delegationen delar uppfattningen att sådana effekter kan uppkomma i enstaka fall. Enligt delegationens mening för det emellertid för långt att

endast av det nu redovisade skälet bryta den annars alltid hävdade symmetriprincipen när det gäller reavinster och reaförluster. Det anges i promemorian att andelsinnehav i handelsbolag typiskt sett är av långsiktig karaktär. Med det perspektivet vore det naturligt att också förändra vinstbeskattningen på yngre andelar till 40 %. Även en sådan åtgärd skulle emellertid bryta systematiken i beskattningsreglerna m h t den olikbehandling av aktier respektive andelar som då skulle uppkomma.

Småföretagens riksorganisation, Svensk industriförening och Sveriges köpmannaförbund anför:

Förslaget leder till en påtaglig asymmetri i beskattningen som ej kan accepteras utan tungt vägande skäl. Några sådana skäl har inte anförts i promemorian.

Tvärtom leder den nya regeln till dubbelbeskattningseffekter, vilka framstår som helt omotiverade.

Exempel

A köper andelarna i ett HB som har följande ställning: (belopp i tusentals kronor)

	BR		
Fastighet	100	EK	100

Fastigheten har ett verkligt värde på 300.

Köpeskillingen för andelarna motsvarar det justerade egna kapitalet eller 300.

A köper ut fastigheten för 300 och likviderar därefter HB. Utköpet av fastigheten antas resultera i en skattepliktig vinst på $(300 - 100 =) 200$.

För A blir det på följande sätt

	Redovisning	Taxering
Andel i HB-vinst	200	200
Likvidationsförlust	- 200	- 80
	0	120

Reellt sett har affären för A medfört varken vinst eller förlust. Ändå skall A beskattas för 120 (eller t o m för 200 om han inte har egna reavinster på minst 80). A blir således beskattad för en helt fiktiv vinst.

Med hänvisning till ovanstående avstyrker organisationerna ett genomförande av förslaget att endast 40 procent av förlusten blir avdragsgill oavsett innehavstid.

6 Övergångsregleringen

De nya reglerna för reavinstberäkningen skall enligt övergångsbestämmelserna tillämpas på avyttringar (inkl. vissa gåvor m.m.) som sker efter den 18 augusti 1988.

Länsskattemyndigheten i Malmöhus län anför:

I punkten tre av de föreslagna övergångsbestämmelserna sägs endast att de nya reglerna om vinstberäkning vid överlåtelse, inlösen och upplösning skall gälla för tiden efter den 18 augusti 1988. Således anges ingen begränsning bakåt i tiden från vilken tidpunkt skattemässiga över- och underskott skall börja beaktas. I många fall torde det inte för den skattskyldige vara möjligt

att få fram de äldre inkomstuppgifter som behövs för att beräkna anskaffningskostnaden enligt de nya reglerna. Inte heller finns det möjlighet för skattemyndigheterna att kontrollera sådana uppgifter för någon längre tid tillbaka. Enligt myndigheten bör det nya vinstberäkningssättet inte omfatta över- och underskott i vårt fall för mer än sex år tillbaka. För tidigare år bör tillämpas nu gällande regler för beräkning av ett justerat ingångsvärde.

Beträffande övriga punkter har myndigheten inga invändningar.

Näringslivets skattedelegation anför:

Meddelande om kommande lagstiftningsförslag har lämnats till riksdagen. Innebörden av detta är att de föreslagna nya reglerna för beskattning vid avyttring av andelar i handelsbolag skall tillämpas i allt väsentligt om avyttringen sker efter den 18 augusti 1988.

Förslaget ger upphov till en rad frågor av principiellt och praktiskt slag. Det är för det första helt uppenbart så att den föreslagna nya ordningen för beräkning av ingångsvärde på andelar i handelsbolag *har* starkt retroaktiva effekter. En diskussion av förslagets förenlighet med regeringsformens förbud mot retroaktiv skattelagstiftning (2 kap. 10 § andra stycket) är därför påkallad. Förslaget innebär för det andra att *undantagsregeln i nyssnämnda lagrum utnyttjas* på ett extensivt sätt. Även detta ger upphov till tveksamhet. För det tredje ger förslaget upphov till *praktiska tillämpningsproblem som inte belysts i promemorian*. Också dessa problem berörs i det följande.

Förslaget och retroaktivitetsförbudet

Syftet med retroaktivitetsförbudet är att enskilda inte skall träffas av andra beskattningseffekter än de som följde av de regler som gällde när en viss rättshandling företogs. Förvärvat t ex ett inventarium – för vilket kostnaden är omedelbart avdragsgill – skall en lagändring som görs efter förvärvstidpunkten inte påverka avdragsrätten. Självklara rättssäkerhetskrav tillgodoses härigenom. Det förtjänar också att påpekas att retroaktivitetsförbudet enligt förarbetena också bör påverka statsmakternas ställningstaganden utanför grundlagsregelns formella tillämpningsområde (prop. 1978/79:195 s 55 f).

Vad beträffar realisationsvinstbeskattningen behandlas denna mycket kortfattat i förarbetena till retroaktivitetsförbudet (prop. 1978/79:195 s 158). Det konstateras enbart att avyttringen är av avgörande betydelse för beskattningen samt att det förhållandet att värdestegring som realiseras kan delvis ha uppkommit vid en tid då sådan värdestegring varit skattefri inte är ett hinder för beskattning.

Det torde emellertid vara uppenbart att bedömningen av om ändringar i realisationsvinstreglerna är förenliga med retroaktivitetsförbudet kräver en betydligt mera nyanserad analys än den som görs i förarbetena. Det är enligt delegationens mening helt klart att ändringar i reglerna som sker före avyttringstidpunkten kan vara i strid med syftena bakom retroaktivitetsförbudet. Ett exempel på detta är om ett förbud mot avdrag för anskaffningskostnaden för en tillgång införs efter det att tillgången förvärfvas men före avyttringen av tillgången. Att i en sådan situation vägra avdrag för anskaffningskostnaden skulle stå i strid med retroaktivitetsförbudet. De effekter som följer av det nu aktuella förslaget är av liknande innebörd.

Enligt förslaget skall – enkelt uttryckt – vid den löpande beskattningen medgivna avdrag för underskott i ett handelsbolag återföras till beskattning inom realisationsvinstbeskattningens ram. Det bör i sammanhanget hållas i minnet att den beskattningseffekt som förslaget riktas mot i sina huvuddrag

varit fastlagd i praxis sedan slutet av 1950-talet och att praxis bekräftats av senare regeringsrättsavgöranden och även uppmärksammats i den skatterättsliga litteraturen bl a genom tidskriftsartiklar i början av 1980-talet. Till yttermera visso behandlades frågan vid lagstiftningen om realisationsvinstbeskattningen våren 1976 utan att någon ändring gjordes i reglerna (prop. 1975/76:180 s 169 f). Den nya beskattningseffekt som förslaget ger upphov till kan innebära att hela anskaffningskostnaden för en handelsbolagsandel "försvinner" eller i vissa fall även till en härutöver tillkommande beskattning. Det torde vara uppenbart att detta står i strid med hela tanken bakom retroaktivitetsförbudet. Varje annan tolkning av regeringsformens regel leder till att det skydd som retroaktivitetsförbudet ger mot retroaktiva lagstiftningsåtgärder blir ytterst begränsat på realisationsvinstbeskattningsområdet. Det kan också påpekas att när genomgripande ändringar vidtogs i realisationsvinstbeskattningen beträffande aktier 1976 och fastigheter 1980 infördes särskilda övergångsbestämmelser som eliminerade de retroaktiva effekterna av de nya vinstberäkningsreglerna.

En analys av förslaget från konstitutionella utgångspunkter kan emellertid inte begränsas till realisationsvinstbeskattningen. Som nyss angetts innebär förslaget att underskott – oftast i inkomstslaget rörelse – återförs till beskattning låt vara formellt inom realisationsvinstbeskattningens ram. Det är helt klart att en återföring till beskattning inom inkomstslaget rörelse skulle stå i strid med retroaktivitetsförbudet. Att återföring skulle vara möjlig genom att denna formellt sker i form av realisationsvinstbeskattning kan rimligen inte påverka bedömningen. Ett så formellt betraktelsesätt är främmande för svensk beskattningsrätt. Som bekant är skattedomstolarna inte bundna av hur enskilda rubricerar för beskattningen relevanta rättshandlingar. Det måste på samma sätt vara ett minimikrav att lagstiftarens rubricering av beskattningsåtgärder med avseende på inkomstslag o dyl inte tillmås avgörande betydelse vid tillämpningen av regeringsformens bestämmelser.

Det måste vidare i det aktuella fallet hållas i minnet att handelsbolagsfall som inte har det minsta med skatteplanering eller skatteflykt att skaffa kommer att träffas av nya och helt oväntade skatteeffekter. Det kan t ex vara fråga om ett handelsbolag som äger en bostadsfastighet som bebos av delägarna eller seriös näringsverksamhet som givit ett dåligt ekonomiskt resultat. Att för sådana fall införa en retroaktiv beskattning av "gamla" underskott kan inte uppfattas som annat än direkt stötande.

Delegationens uppfattning är sammanfattningsvis den att underskott som är hänförliga till tiden före den 19 augusti 1988 med hänsyn till retroaktivitetsförbudet inte kan påverka beskattningen av avyttringar av handelsbolagsandelar.

Användningen av undantagsregeln

Avsikten är att de nya bestämmelserna skall gälla ifråga om avyttringar som sker efter den 18 augusti 1988 och således under en period av tre till fyra månader före riksdagsbeslut. Retroaktivitet i denna mening kan enligt en undantagsbestämmelse i regeringsformen förekomma om regeringen i särskild skrivelse till riksdagen lämnat meddelande om förslaget.

Den undantagsbestämmelse som här åberopas får givetvis enbart användas i speciella situationer samtidigt som en regel av detta slag inte torde kunna undvaras (prop. 1978/79:195 s 56 och 161 ff). Det får emellertid inte bli på det sättet att regeringen mer eller mindre slentrianmässigt sätter tilltänkta förslag i kraft före det att riksdagen fattat beslut eller t o m innan proposition lämnats till riksdagen. Beträffande de nu aktuella förslagen bör därför endast

ändringar som är oundgängligen nödvändiga för att stoppa ett systematiskt utnyttjande av de s k dubbla avdragen tillåtas träda i kraft i enlighet med förslaget.

Tillämpningsfrågor

Förslaget innebär som framgått att det löpande skattemässiga resultatet av verksamhet i handelsbolag skall påverka beskattningen bl a vid försäljningen av en andel.

För framtiden kommer en särskild uppgiftsskyldighet att gälla varigenom ingångsvärdet fortlöpande skall justeras i anslutning till de årliga taxeringarna. Förslaget innebär emellertid i princip att det skattemässiga resultatet utan tidsgräns bakåt skall beaktas. Som författningstexten utformats kan eventuellt en gräns bakåt dras vid år 1948. Underlag för en sådan tillämpning av de nya reglerna saknas helt. Deklarationer bevaras i sex år av skattemyndigheten. Någon längre gående skyldighet finns inte för den enskilde. Enligt civilrättslig lagstiftning skall räkenskaperna bevaras under en tioårsperiod. Hur underlag för vinstberäkningen skall tas fram berörs överhuvud taget inte i promemorian, vilket i och för sig är anmärkningsvärt.

Vi har i det föregående klart angivit att nya regler inte bör kunna ges tillbakaverkande kraft. En sådan rimlig tillämpning av retroaktivitetsförbudet löser också de praktiska problem som förslaget ger upphov till. Skulle likväl förslaget genomföras kan beaktandet av tidigare skattemässigt resultat av rent praktiska skäl inte gå längre tillbaka i tiden än sex år.

Entreprenörföreningen anför:

Enligt förslaget skall de nya reglerna om beräkning av ingångsvärdet tillämpas i fråga om avyttringar som ägt rum efter den 18 augusti 1988. Innebörden härav är bl a att samtliga underskott skall beaktas vid beräkningen utan någon begränsning i tiden.

Entreprenörföreningen anser att förslaget i denna del är helt oacceptabelt. En grundsats i svensk rätt är att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande (se t ex prop. 1978/79:195, s 55). Genom förevarande förslag kommer alltså tidigare underskott – uppkomna vid en viss tidpunkt och med då vissa kända förutsättningar – att nu i princip återföras till beskattning. Detta innebär enligt föreningens mening också en form av retroaktiv lagstiftning (jfr t ex Skattenytt 1987 s 169, Lindencrona) som inte står i överensstämmelse med grundlagen.

Entreprenörföreningen anser det därför nödvändigt att under alla förhållanden begränsa förslaget till att endast gälla underskott som uppkommit efter det att lagen trätt i kraft. Denna ståndpunkt bygger förutom på nämnda rättssäkerhetsskäl också på att det sannolikt skulle uppstå stora utredningsproblem när det gäller gamla underskott. Förutom att gamla deklarationer och räkenskapsmaterial inte längre finns bevarat kan konstateras att vissa skattskyldiga kan tänkas komma att spekulera i att möjligheten till kontroll är begränsad och underlåta att beakta gamla och kända underskott. Andra skattskyldiga däremot kanske lägger sig mera vinn om att utreda förekomsten av eventuella gamla underskott. Förslaget som det är utformat riskerar sålunda också att resultera i ett visst mått av godtycke i beskattningen.

Finansbolagens förening, som anser att förslaget i dess nuvarande utformning inte bör tillämpas på andelar i handelsbolag som är bildade före den 19 augusti 1988, anför:

De föreslagna reglerna är avsedda att tillämpas på överlåtelse eller inlösen av

andel i handelsbolag eller på upplösning av handelsbolag som sker efter den 18.8.1988.

Prop. 1988/89:55

Det framstår som uppenbart att de föreslagna reglerna är retroaktiva genom att de förändrar beskattningssituationen för den enskilde i jämförelse med de regler som gällde före den 19.8.1988 för de rättshandlingar som då företogs.

Föreningen ifrågasätter om ikraftträdandereglerna står i överensstämmelse med ordalagen eller intentionen i 2 kap. 10 §, andra stycket regeringsformen om förbud mot retroaktiv skattelagstiftning. Förslaget innefattar t ex i praktiken en återföring till beskattning inom inkomstslaget rörelse. Reglerna som är avsedda att träffa utpräglade skatteplaneringsåtgärder kommer också att drabba traditionell och seriös näringsverksamhet som av olika skäl tidigare år gått ekonomiskt dåligt och således med underskott. Det är som tidigare påpekats inte skäligt att genom nya regler om realisationsbeskattning beskattning nu sker av underskott som uppstått tidigare år. Av promemorian framgår följande inte hur långt bakåt i tiden "retroaktiviteten" skall kunna gälla.

FAR, som avstyrker att lagstiftningen ges retroaktiv verkan, anför:

Att man framdeles inte bara blir vägrad avdrag för en reaförlust utan dessutom kan komma att bli beskattad för ett negativt ingångsvärde på grund av underskott som uppkommit före lagens ikraftträdande är ett kraftigt inslag av retroaktivitet. Effekterna är svåra att överblicka och kan leda till otillfredsställande konsekvenser för många andelsägare. De nya reglerna bör, om de genomförs, endast omfatta underskott som uppkommit efter den 19 augusti.

Företagareförbundet anför att förslaget retroaktivt och urskillningslöst drabbar existerande bolagsbildningar. Förbundet anser det vara ett minimikrav att förslaget – i den mån det leder till lagstiftning – får giltighet endast på handelsbolag som bildats efter den 18 augusti 1988.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Den föreslagna beräkningsmetoden grundas på de skattemässiga förhållandena. Vid ett första påseende förefaller metoden vara både logisk och lättillämpad. En närmare granskning visar emellertid att metoden är behäftad med avsevärda brister. Metoden innebär att en faktisk om än inte formell retroaktivitet införs i skattelagstiftningen. Detta sker genom återläggningen av de under tidigare år uppkomna avdragsgilla underskotten. Denna faktiska retroaktivitet anser delegationen vara principiellt förkastlig.

Den föreslagna vinstberäkningsregeln leder till stora svårigheter när det gäller att bestämma de tidigare vinster respektive förluster som skall påverka det justerade ingångsvärdet. I vissa fall ligger anskaffningspunkten åtskilliga år tillbaka i tiden. En korrekt beräkning av det justerade ingångsvärdet kan då sannolikt inte ske. Problemet berörs inte med ett enda ord i promemorian. Om vinstberäkningsregeln införs måste en i praktiken lätt tillämpbar övergångsbestämmelse införas på området.

Småföretagens riksorganisation, Svensk industriförening och Sveriges köpmannaförbund anför:

Förslaget innebär att betydande skattepliktiga belopp kan uppkomma vid försäljning, inlösen m fl förfoganden över andelar som ännu per den 18

augusti 1988 kunnat säljas helt skattefritt eller med endast obetydlig skattebelastning. Förslaget har därmed uppenbara retroaktiva inslag. Detta drabbar inte bara dem som medverkat i förfarandet i syfte att utnyttja de s k dubbla avdragen utan även andra. Följande exempel känns särskilt stötande.

- HB sålde för tio år sedan en hyresfastighet och har därefter varit vilande. Vid fastighetsförsäljningen uppkom en skattefri reavinst på 1 miljon kronor, som delägarna tog ut. HB har ett eget kapital på 0 kronor.

HB hade den 18 augusti 1988 eller dessförinnan kunnat upplösas utan några som helst skattekonsekvenser. Med de nya reglerna medför en upplösning av bolaget att delägarna skall ta upp 400.000 kronor till beskattning trots att de inte får något vid bolagsskiftet.

- HB har förvaltat premieobligationer för delägarnas gemensamma räknning. Premievinster har successivt delats ut.

En försäljning eller en upplösning av bolaget skulle resultera i skattepliktig reavinst på andelarna motsvarande – beroende på innehavstiden – 100 procent eller 40 procent av de uttagna skattefria vinsterna.

Resultatet blir givetvis detsamma om vinsterna fonderats i bolaget och därmed ökat det egna kapitalet.

- En person har erhållit andel i ett handelsbolag i gåva eller genom arv.

Vid en försäljning eller en upplösning av bolaget skall gåvotagaren/arvingen till beskattning återföra även de underskottsavdrag som givaren/arvlåtaren må ha gjort under sin innehavstid. Skatten kan visa sig klart överstiga andelens värde.

Om förslaget genomförs i enlighet med de angivna huvudprinciperna är det enligt organisationernas uppfattning nödvändigt att införa särskilda övergångsregler för att mildra de negativa effekterna av förslaget.

Svenska film- och biografföreningen anför:

FOBs ståndpunkt skall ej tolkas på sådant sätt att man motsätter sig införande av förbud mot s k dubbla avdrag. Djupt olyckligt härvidlag är emellertid att förslaget får en sådan retroaktiv verkan som kan påverka de finansiella förutsättningarna för de filmproduktioner som redan påbörjats eller avslutats under perioden 1986 – 1988. FOB hemställer därför om att förslaget i denna del, särskilt avseende filmproduktion, ej får verkan förrän i samband med 1990 års taxering.

Svenska revisorsamfundet SRS anför:

Enligt samfundets mening är övergångsregler nödvändiga åtminstone för utskiftningsfallen eftersom förslaget har påtagliga retroaktiva effekter och förutsättningarna för att driva seriös verksamhet i handelsbolag väsentligt ändras.

Svenska sparbanksföreningen anför:

Vad gäller förslaget som sådant innebär det enligt Sparbanksföreningens mening bl a en mycket långtgående retroaktiv beskattning som inte är förenlig med den svenska rättsordningens grundläggande principer. Av övergångsbestämmelserna framgår att de föreslagna reglerna skall tillämpas vid avyttring av andelar efter den 18 augusti 1988. Någon begränsning tillbaka i tiden av de underskott som skall medräknas eller vilka underskott som skall medräknas föreligger inte. Detta innebär i princip att samtliga underskott som uppkommit före nämnda datum skall medtagas vid realisationsvinstberäkningen, oavsett om de uppkom för tjugo år sedan och oavsett om de påverkat delägarnas skatt eller inte. Detta ter sig inte rimligt. Dessutom uppkommer stora kontrollproblem, eftersom skattemyndigheter-

na inte har tillgång till deklarationshandlingar för längre tid än sex år tillbaka och de skattskyldiga inte är tvungna att spara räkenskapsmaterial i mer än 10 år.

Sveriges advokatsamfund anför:

Förslaget innebär att vinstberäkning vid avyttringar efter den 18 augusti 1988 i handelsbolag skall göras bland annat med hänsyn till tidigare löpande avdrag hos delägaren, oavsett hur länge han haft andelen och när han tillgodofört sig dessa avdrag. Detta framstår inte som rimligt. Skattskyldiga och taxeringsmyndigheter torde idag sakna all dokumentation avseende tid som ligger mer än tio år tillbaka. Varje uppgift hänförlig till tid dessförinnan kommer med nödvändighet att basera sig på gissningar.

Även för den grupp, som idag fortfarande kan återfinna relevant material, måste det framstå som säreget att avdrag som gjorts för flera år sedan avseende taxeringsår, som inte kan angripas med ordinära besvär, idag får en ny och vid avdragstillfället över huvud taget inte avsedd ekonomisk innebörd. Det får emellertid antagas att förslaget i första hand tar sikte på dem, som avsett att genom avyttring av andelen inom 24 månaders innehav realisera fulla värdet av dubbla avdrag, och att denna grupp eller deras rådgivare måste ha förstått att den dubbla avdragsrätten var en anomali. Likväl vill samfundet föreslå att en regel införs av innebörd att avdrag t o m 1988 års taxering i vart fall ej bör föranleda att saldo för ingångsvärde blir negativt. Mot detta talar naturligtvis att 1988 års taxering fortfarande är öppen och att avdragsyrkanden i efterhand kan höjas.

Problemen med övergångsbestämmelserna visar att grundlösningen inte är genomtänkt utan ett hastverk. Möjligen är den enda möjliga lösningen att fr o m 1989 års taxering ha den ovan föreslagna kombinationen av avdragsbegränsning och ett saldo som kan bli noll men aldrig negativt. Det går idag inte att göra sig några föreställningar om vilka reella effekter det kan få för ägare och finansiärer av objekt, som oftast förvärvas i bolag – såsom fiskebåtar, utrustning för skogsbruk, bostäder osv av regler vilkas realekonomiska retroaktivitet sträcker sig decennier tillbaka.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Förbundet vill också framhålla att det inte är ovanligt att bostadslägenheter ägs av de boende i form av andelar i handelsbolag. I dessa bolag har vanligen pga ränteavdrag m m betydande underskott uppkommit under en följd av år. Om nu plötsligt dessa underskott skall återföras till beskattning när andel säljs uppstår effekter som måste uppfattats som både drastiska och orättvisa av berörda delägare. De skulle drabbas av en beskattning som inte drabbar dem som äger sina bostäder direkt eller i form av bostadsrätt.

Med hänsyn till det anförda är det angeläget att försöka finna en metod att avgränsa icke önskvärda fall från vanliga fall. Ett typiskt drag i de beskrivna kommanditbolagsfallen är att köp och försäljning av andelar sker inom en kort period – i regel inom ett år. En tänkbar lösning skulle därför kunna vara att låta ifrågavarande lagstiftning endast gälla transaktioner som genomförts inom förslagsvis ett år.

För det fall förslaget att justera ingångsvärdet med underskott i handelsbolags verksamhet skulle visa sig vara den enda framkomliga vägen att komma till rätta med problemet med berörda kommanditbolag, måste enligt förbundets uppfattning lagstiftningen begränsas till sådana underskott som uppkommer efter lagens ikraftträdande. Förbundet finner det stötande att förslaget omfattar redan uppkomna underskott och att det därigenom har retroaktiva effekter. Enligt förbundets uppfattning är det dessutom i många

fall inte möjligt att i efterhand utreda de tidigare underskotten. Förbundet finner det särskilt anmärkningsvärt att även sådana underskott skall beaktas som inte kunnat utnyttjas vid delägarnas taxeringar.

Sveriges redareförening anför:

De föreslagna ändringarna har klart retroaktiva effekter. Ändringarna träffar inte bara handelsbolag som ägnar sig åt avancerad skatteplanering utan även sådana bolag som bedriver seriös näringsverksamhet. Delägare i de sistnämnda bolagen kommer således att drabbas av en retroaktiv beskattning för underskott i verksamheten. Eftersom retroaktiviteten inte synes vara begränsad bakåt i tiden, leder de föreslagna reglerna till direkt stötande och orättfärdiga resultat. En annan sak är att praktiska problem torde lägga hinder i vägen för att fastställa skattemässiga underskott som ligger längre tillbaka i tiden än sex år, dvs så länge som skattemyndigheterna bevarar deklarationer.

Föreningen tar avstånd från att ändringarna ges retroaktiv verkan och anser således att underskott som är hänförliga till tiden före den 19 augusti 1988 inte skall påverka beskattningen av avyttringar av andelar i handelsbolag.

Sveriges redovisningskonsulters förbund anför:

Vi anser det motiverat att begränsa möjligheten att utnyttja förlust både vid den löpande taxeringen och i samband med andelens avyttring. Nya regler får dock inte ges retroaktiv verkan. De hittills gällande reglerna måste få gälla t o m 18 augusti 1988. Gamla underskott skall inte tas till beskattning vid en kommande avyttring av andelen.

Nyköpings sparbank anför:

Det finns ingen laglig definition av det som kan kallas "bostadshandelsbolag" men ett sådant bolag kännetecknas av att det äger en eller flera fastigheter huvudsakligen för bostadsändamål, att alla delägare bor i fastigheten, att andra hyresgäster än lokalhyresgäster inte finns samt att bolaget inte har någon annan verksamhet utöver fastighetsförvaltningen.

Delägare i dylika bolag har trots senare års skattedebatt inte haft anledning räkna med att tidigare underskott skulle påverka reavinsten. Förhandsbeskedet från 1959 har inte förlorat betydelse och förhandsbeskedet 1983:47 ändrade inte rättsläget.

När skatteregler för boende ändras är det mycket viktigt att detta sker under acceptabla former och frister. När skattefriheten för bostadsrätter som innehafts fem år eller mer avskaffades fr o m 1984 var detta i god tid känt för alla. Därutöver beslöts om stegvis höjning av den skattepliktiga procenten under två år.

De nya reglerna innebär bl a att en bolagsman på grund av tidigare underskott kan få sin avdragsgilla anskaffningskostnad avsevärt minskad eller t o m helt uttraderad. Förslaget innebär också t ex att den som ärvt eller fått en andel kan få en realisationsvinst som är större än försäljningspriset på grund av tidigare ägares underskottsavdrag. Den som tänkt sälja sin bolagsandel, för att flytta eller för att delta i en övergång till bostadsrättsförening, har fram till 18 augusti 1988 kunnat beräkna reavinsten på stabila grunder. Denna beräkning har givetvis legat till grund för ägarens totala ekonomiska planering. Med hänsyn till de sociala faktorerna är det inte godtagbart att skattesituationen över en natt ändras för dessa personer.

När bostadshandelsbolagen tillkom accepterades de av myndigheter och långgivare. Avdragen för underskott ingick i de ekonomiska förutsättningarna

och har godtagits vid taxeringarna. Bolagen har inte tillkommit som ett led i skatteflykt, inte heller som skatteplanering i den negativa innebörd detta uttryck har. Bolagsmännen skall därför inte drabbas av den drastiska övergångsregel som föreslås.

Sparbanken föreslår att lagändringarna skall träda i kraft den 1 januari 1989. I fråga om bostadshandelsbolag föreslås att de nya reavinstreglerna skall tillämpas på överlåtelser som sker efter 1991 om överlåtaren ägde andelen den 18 augusti 1988 eller om andelen enligt 35 § 3 mom. femte stycket KL anses förvärvat senast den 18 augusti 1988.

Föreningen Sveriges filmproducenter anför:

Enligt övergångsbestämmelserna punkt 3 skall de nya reglerna vad gäller ingångsvärde och begränsning av avdragsrätten vid avyttring av yngre andelar tillämpas vid försäljning efter den 19 augusti 1988. Föreningen vänder sig mot att de föreslagna ändringarna får retroaktiv verkan på ett sätt som torde stå i strid med syftet bakom förbudet om retroaktiv skattelagstiftning i regeringsformen.

Retroaktiviteten slår hårt mot filmbranschen som under lång tid använt kommanditbolaget för finansiering av filmproduktioner. De så kallade dubbla avdragen som lagstiftningsförslaget i första hand vänder sig emot är ju inte någon ny företeelse utan har varit känd i litteraturen i många år och även bekräftats i rättspraxis. Dessutom har diskussioner om de så kallade dubbla avdragen förekommit i skattelitteraturen redan i början av 1980-talet. Föreningen anser därför att det vore stötande att genom en retroaktiv lagändring helt kullkasta förutsättningen för de bolagsmän som redan inträtt i kommanditbolag genom att anskaffningsvärdet i många fall kommer att bli noll och hela försäljningssumman bli skattepliktig realisationsvinst. Föreningen anser att underskott som uppkommer i handelsbolag före den 19 augusti 1988 ej skall påverka ingångsvärdet vid försäljning av andelar. Detta särskilt som man redan med nuvarande lagstiftning kan ingripa mot rena missbruk av reglerna.

7 Uppgiftsskyldigheten

Enligt förslaget införs en löpande uppgiftsskyldighet för delägare i handelsbolag. Uppgiftsskyldigheten innebär att delägaren årligen skall lämna de uppgifter som behövs för att beräkna det aktuella justerade ingångsvärdet.

RSV anför:

Övergångsbestämmelserna innebär att de nya bestämmelserna tillämpas i fråga om överlåtelser m m efter den 18 augusti 1988. Detta innebär att man i fortsättningen vid beräkningen av ingångsvärde skall utgå från ett "deklarationsmässigt kapitalkonto" i stället för som hittills bokföringens kapitalkonto. Detta kan innebära svårigheter att beräkna ett justerat ingångsvärde för andelar avseende tid före ikraftträdandet. Särskilt svårt blir det att göra beräkningarna när andelen har innehaft under lång tid. Kontrollen av justeringar för år för vilka deklarationerna inte har sparats, dvs år längre tillbaka än 6 år, torde bli mycket svår (se 50 § 2 mom. taxeringslagen, TL). Denna fråga har flera länsskattemyndigheter haft synpunkter på (se yttranden från F-, M-, O- och Y-län).

För att undvika i det närmaste oöverstigliga praktiska svårigheter för andelsägarna att beräkna och för skattemyndigheterna att kontrollera

justeringar av ingångsvärdet för tid längre tillbaks än sex år bör någon regel för övergången till det nya systemet införas. En tänkbar hjälpregel är att man använder saldot på kapitalkontot sex år tillbaka i tiden som "ingående balans" i det nya systemet och justerar för insättningar/uttag och resultat för tid därefter i enlighet med de föreslagna reglerna.

— — —

Den föreslagna regeln i 25 § 9) TL innebär att redan vid 1989 års taxering skall delägare räkna fram det justerade ingångsvärdet. Det finns ca 60 000 handelsbolag registrerade till moms. Antalet uppgiftsskyldiga torde vara minst dubbelt så stort. Utan en sådan komplettering av övergångsreglerna till ändringarna i KL som behandlats i föregående avsnitt skulle nästan oöverstigliga problem uppkomma vid 1989 års taxering för både skattskyldiga och granskare.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

Med hänsyn till gällande arkivbestämmelser avseende gallring av allmänna självdeklarationer och bokföringslagens bestämmelser angående skyldighet att bevara räkenskapsmaterial torde det vara svårt att beräkna och kontrollera ett ingångsvärde för i vart fall längre tid tillbaka än sex år. Det torde således vara mycket komplicerat att beräkna det justerade ingångsvärdet vid en försäljning 1990 av en andel som förvärvats t ex 1969. Lagförslaget måste därför – enligt LSKMs uppfattning – kompletteras med regler för hur det justerade ingångsvärdet skall beräknas för "gamla" andelar fram till lagens ikraftträdande. På vilket sätt detta lämpligast skall ske bör utredas vidare. En metod skulle – enligt LSKMs mening – kunna vara att beräkna ingångsvärdet utifrån det bokförda värdet på kapitalkontot vid viss tidpunkt.

Länsskattemyndigheten i Malmöhus län delar bedömningen att det bör införas en skyldighet för delägarna att vid den årliga taxeringen lämna sådana uppgifter som behövs för att löpande kunna bedöma andelens anskaffningsvärde.

Länsskattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län anför:

Eftersom de nya reglerna om beräkning av ingångsvärde skall tillämpas på alla avyttringar efter den 18 augusti 1988 torde enligt länsskattemyndighetens bedömning vissa svårigheter uppkomma vid fastställandet av ingångsvärdet på äldre andelar. En viss försiktighet bör tillämpas i krav på underlag från de skattskyldiga, som innehar så gamla andelar att underlag inte finns bevarat för hela innehavstiden. De skattskyldigas beräkning av ingångsvärde avseende äldre andelar bör därför i allmänhet godtas.

Länsskattemyndigheten i Västernorrlands län anför:

Den intagna skyldigheten i 25 § taxeringslagen att årligen lämna uppgift om andelens justerade ingångsvärde kan medföra svårigheter för de skattskyldiga. Om andelen innehafts under lång tid (mer än sex år) är värdet omöjligt att fastställa för de delägare som inte bevarat sina deklarationskopior. Värdet kan ju heller inte hämtas ur bokföringen.

Delägare i handelsbolag kommer knappast att anse det meningsfullt att beräkna ingångsvärdet så länge någon avyttring av andelen inte är aktuell. Det kan därför ifrågasättas i vilken omfattning sådana uppgifter kommer att lämnas i deklarationerna. Eftersom det finns ca 60 000 handelsbolag registrerade till mervärdeskatt eller som arbetsgivare, är antalet uppgiftsskyldiga delägare kanske tre gånger så stort.

Hos taxeringsmyndigheten torde lämnade uppgifter få godtas utan utredning. En djupare kontroll bör anstå till dess realisationsvinstbeskattning skall prövas.

Svenska revisorsamfundet SRS avstyrker att uppgiftsskyldigheten utökas för delägare i handelsbolag eftersom bestämmelsen är av provisorisk karaktär samtidigt som uppgiftsskyldigheten kan vara komplicerad att fullgöra.

Sveriges fiskares riksförbund anser att förslaget om uppgiftsskyldigheten kan läggas till grund för lagstiftning.

Näringslivets skattedelegation och *Föreningen Sveriges filmproducenter* har inte några erinringar mot förslaget.

I samband med behandlingen av uppgiftsskyldigheten har skatteförvaltningen tagit upp en processuell fråga.

RSV anför:

LSKM i F-län har påpekat att vissa processuella komplikationer kan uppkomma i det föreslagna systemet. Om nämligen beskattning av försäljning av andel i handelsbolag sker innan någon av de taxeringar som påverkar beräkningen av det justerade ingångsvärdet för andelen har vunnit laga kraft kan rättelse av den taxering som avser andelsförsäljningen i vissa lägen bli svår att åstadkomma. RSV anser i likhet med LSKM att en ändring av 105 § TL bör övervägas.

Länsskattemyndigheten i Jönköpings län anför:

Med hänsyn till att beskattning av försäljning av andel i handelsbolag kan ske innan taxering avseende tidigare år vunnit laga kraft, taxeringar som påverkar beräkningen av det justerade ingångsvärdet för andelen, bör någon form av rättelseinstitut tillskapas. Problemet kan ges följande illustration.

Tvist uppkommer om bolagets resultat år 1. Bolaget säljs år 2. Taxeringen år 1 vinner laga kraft år 4 eller senare. Det lagakraftvunna beslutet innebär sådan ändring som skulle ha påverkat realisationsvinstberäkningen om den varit känd vid taxeringen av realisationsvinsten. Med nuvarande regelsystem kan ändring av realisationsvinsten ske endast om parterna genom process förhindrar att taxeringen avseende andelsöverlåtelsen vinner laga kraft. Ett sådant förfarande framstår som onödigt betungande för såväl den enskilde som det allmänna. Fall av eftertaxeringar alternativt extraordinära processer kan också i efterhand komma att påverka vad som skulle ha bestämt beslutet om det justerade ingångsvärdet för andelen.

För närvarande står endast resningsinstitutet till buds för den skattskyldige. Resningsförfarandet är dock föga känt och inte helt lätt att tillämpa. En enkel lösning av problemet vore att göra 105 § taxeringslagen tillämplig på ovan beskrivna situation.

8 Förvärvskälleregeln

Av förslaget framgår att verksamhet i handelsbolag inte skall kunna ingå i samma förvärvskälla som verksamhet som den skattskyldige bedriver i egen regi. Vidare skall sparavdraget inte komma i fråga för kapitalintäkter som redovisas i handelsbolag.

Beträffande förslaget till ändring av begreppet förvärvskälla anser länsskattemyndigheten att varje handelsbolag bör betraktas som en förvärvskälla. I annat fall kan realisationsförluster i ett handelsbolag kvittas mot realisationsvinster i ett annat handelsbolag. Detta kommer att medföra att handel med förluster i handelsbolag lätt kan lägga in sina egna realisationsvinster i ett annat handelsbolag.

Länsskattemyndigheten i Malmöhus län anför:

Handelsbolaget är ett självständigt rättssubjekt med egna inkomster. Även om inkomsterna inte skall beskattas hos bolaget utan hos delägarna är det rimligt att de särskiljes från de inkomster delägarna förvärvar såsom egna rättssubjekt. Beträffande inkomstslaget rörelse har i praxis delägarernas och bolagets verksamheter bedömts som olika förvärvskällor även där fråga varit om verksamhet av samma slag (RÅ 1982 1:7). Detsamma bör gälla även beträffande andra inkomstslag.

Länsskattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län anför:

Mot bakgrund av att handelsbolaget är en juridisk person gör länsskattemyndigheten den bedömningen att det måste anses som motiverat att varje inkomstslag hos handelsbolaget hålls skilt från delägarernas övriga inkomster i respektive inkomstslag. De föreslagna reglerna bör sålunda införas.

Entreprenörföreningen anför:

Entreprenörföreningen är kritisk till det framlagda förslaget och även till den ståndpunkt som i vissa fall i praxis intagits i denna fråga. Enligt föreningen står det sålunda i bättre överensstämmelse med principerna för handelsbolagsbeskattningen om underskott i handelsbolag fick avräknas fullt ut mot sådana delägarernas inkomster som skulle ha varit hänförliga till samma förvärvskälla om verksamheterna bedrivits i ett enda företag.

Finansbolagens förening anför:

I promemorian föreslås att handelsbolagsdelägarernas bolagsinkomst och annan inkomst skall hänföras till olika förvärvskällor. Några närmare motiv till förslaget lämnas ej, men avsikten anges vara att separera inkomst från handelsbolag från annan inkomst. En konsekvens av förslaget uppges bli att realisationsförluster i ett handelsbolag får kvittas endast mot realisationsvinster i handelsbolag.

Med hänsyn tagen till att skattesubjektet i handelsbolag är delägaren anser föreningen att det vore konsekvent med kvittning mellan vinster och förluster i samma förvärvskälla oavsett om posterna ifråga är hänförliga till handelsbolag eller delägaren personligen.

FAR anför:

Förslaget strider mot grundprinciperna för beskattning av handelsbolag. Det är vanligt att juridiska personer gemensamt driver verksamhet i handelsbolagsform. Det bör då vara möjligt att all vinst och förlust som skall deklarerats av delägare får kvittas mot andra vinster och förluster hos samma delägare. Det finns ingen anledning att begränsa avdragsrätten i detta avseende för skattskyldiga som ej är föremål för tilläggsbelopp vid den progressiva beskattningen.

Förslaget att inkomster från andel i handelsbolag alltid skall behandlas som inkomst av särskild förvärvskälla drabbar hårt olika typer av samverkan i förvaltningsverksamhet. På samma sätt förhåller det sig med förslaget betr 1.600-kronorsavdraget vid inkomst av kapital samt förbudet mot kvittning av realisationsförlust i handelsbolag mot delägares egen realisationsvinst.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Den föreslagna ändringen av förvärvskällebegreppet berör skattesystemets grundvalar. Förslaget innebär visserligen endast en utvidgning av förvärvskällebegreppet såvitt avser inkomstlagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Det är emellertid delegationens uppfattning att sådana ändringar i nuvarande läge med de pågående, stora skatteutredningarna, endast bör göras om det är oundgängligen nödvändigt. Så synes inte vara fallet om avsikten endast är att komma till rätta med de dubbla avdragen. Om någon annan avsikt ligger dold bakom förslaget bör den öppet redovisas och diskuteras.

Småföretagens riksorganisation, Svensk industriförening och Sveriges köpmannaförbund anför:

I fråga om handelsbolagsinkomster av rörelse, jordbruk och annan fastighet innebär förslaget ingen förändring av gällande rätt.

Den stora förändringen är att reavinster respektive reaförluster i handelsbolag inte kan kvittas mot bolagsmannens personliga reaförluster respektive reavinster. Förslaget torde ha sin udd riktad mot vissa förfaranden med handel med förlustavdrag. Såsom regeln är utformad är emellertid kvittningsförbudet generellt och träffar även fullt lojala transaktioner. Från att tidigare ha haft full kvittningsrätt införs nu totalt kvittningsförbud. Detta är att gå för långt. Den avdragsbegränsning för fysiska personer som följer av den ändrade förvärvskälleindelningen torde vara tillräcklig för att hindra missbruk.

Med hänvisning till ovanstående avstyrker organisationerna det föreslagna kvittningsförbudet.

Svenska revisorsamfundet SRS avstyrker förslaget till ändrad förvärvskälleindelning eftersom en sådan ändring vore att föregripa pågående utredningsarbete och då en ändring inte är nödvändig för att komma till rätta med de aktuella missförhållandena.

Sveriges fastighetsägareförbund anför:

Vad slutligen gäller förslaget att låta inkomst av andel i handelsbolag i samtliga avseenden utgöra en särskild förvärvskälla, vill förbundet göra följande invändningar. I bl a betänkandena om staketmetod och nya regler för företagens uppgiftslämnande har förslag framförts att sammanföra all inkomst av näringsverksamhet till en enda förvärvskälla. Det finns således en allmän strävan att slå samman alla förvärvskällor. Förbundet anser att det saknas skäl att föregripa den kommande skattereformen på förevarande punkt. Om en ändring skall göras nu bör en sammanslagning ske av förvärvskällor och inte en ytterligare uppdelning.

Den förvärvskälleindelning för handelsbolag som tillämpas i nuvarande system fungerar enligt SFR:s mening tillfredsställande, och behöver ej ändras i dagsläget. Eventuella ändringar bör i stället ankomma på URF:en. Ändringen synes inte heller vara nödvändig för att justeringar i ingångsvärdet för handelsbolag skall kunna göras vid taxeringen.

En följd av förvärvskälleindelningen blir bl.a. att rätt till extra avdrag under inkomst av kapital inte skall medges för kapitalinkomster från handelsbolag. Även denna ändring får enligt SFR:s mening anses omotiverad i dagsläget, och medför endast att regelsystemet blir krångligare och svårare för den enskilde att förstå.

Näringslivets skattedelegation anför:

I promemorian anføres inte några egentliga skäl för förslaget bortsett från att det med en sådan bestämmelse blir lättare att beräkna det justerade ingångsvärdet. Ur principiell synvinkel kan starka invändningar riktas mot förslaget. Handelsbolagsbeskattningen med skattskyldighet för delägarna bygger på att skatteförmågeprincipen ansetts komma till bättre uttryck genom en sådan ordning. Delägarna beskattas därför i princip enligt samma regler som skulle ha gällt om det varit de själva och inte handelsbolaget som bedrivit verksamheten. Mot denna bakgrund är det svårt att se något skäl till varför inkomster från handelsbolag skall utgöra särskild förvärvskälla hos delägaren. En konsekvens av förslaget blir t ex att realisationsvinster i handelsbolaget inte alls kan kvittas mot realisationsförluster hos delägaren och vice versa. Det vore i stället rimligt och i överensstämmelse med principerna för handelsbolagsbeskattningen om underskott i handelsbolag fick avräknas fullt ut mot delägarrens personliga inkomster förutsatt att inkomsterna skulle ha varit hänförliga till samma förvärvskälla om inkomsten förvärvats direkt av delägaren.

Delegationen avstyrker förslagen om att bolagsinkomst och annan inkomst skall hänföras till olika förvärvskällor och om att det skall sparavdraget inte skall kunna användas för kapitalinkomster i handelsbolag. I stället bör regler införas om att inkomst från handelsbolag och annan inkomst skall hänföras till samma förvärvskälla.

Förslagets innebörd synes något oklar. Om förslaget genomförs bör det klargöras om varje handelsbolag skall anses utgöra en förvärvskälla eller om innehav av andelar i flera handelsbolag skall konstitueras en förvärvskälla medan all annan inkomst skall utgöra en annan förvärvskälla.

Sveriges redareförening anför:

Vid en genomgång av de föreslagna ändringarna i skattereglerna finner föreningen att förslaget om uppdelning i förvärvskällor utgör det allvarligaste hotet mot kommanditbolagsformen inom sjöfartsnäringen.

I promemorian föreslås att verksamhet i ett handelsbolag för delägarrens del inte kan ingå i samma förvärvskälla som verksamhet som drivs av honom direkt. En sådan uppdelning i förvärvskällor skulle leda till att en andelsägare i ett kommanditbolag, vilket bedriver rederirörelse, är förhindrad att utnyttja vinster i bolaget för att göra avskrivningar på fartygskontrakt eller fartyg, som bedrivs i egen regi eller partrederiform.

Det är inte ovanligt inom rederinäringen att en person har ägarintressen i fartyg genom såväl kommanditbolag som partrederier och att detta förhållande ofta styrs av rena tillfälligheter. Köp och försäljning av fartyg och

andelar i fartyg ingår som ett naturligt inslag i rederirörelse.

Det har tidigare rått viss tveksamhet om andelar i olika partrederier utgör en eller flera förvärvskällor. Föreningen har därvid hävdade att andelar i olika partrederier utgör en enda förvärvskälla. Föreningen har framfört denna ståndpunkt vid uppvaktningar i såväl finansdepartementet som skatteutskottet och har därvid mötts av förståelse för föreningens ståndpunkt. Riksskatteverket har sedermera i betydande utsträckning anslutit sig till föreningens ståndpunkt i enlighet med vad som framgår av bifogade rekommendation till skattemyndigheterna.

Förvärvskälleproblematiken i partrederier har sålunda i allt väsentligt lösts på ett tillfredsställande sätt. Mot bakgrund härav framstår det som i högsta grad stötande och inkonsekvent att införa en motsatt ordning för handelsbolagens del. En uppdelning i olika förvärvskällor skulle tveklöst leda till allvarliga konsekvenser för rederinäringen och motarbeta statsmakternas sjöfartspolitiska målsättningar.

Föreningen tar bestämt avstånd från förslaget och hemställer i stället om att regler införs som ger klart uttryck för att inkomst från handelsbolag och annan inkomst kan hänföras till samma förvärvskälla.

Om förslaget trots allt skulle genomföras, hemställer föreningen om att de skärpningar som infördes 1973 i reglerna för beskattning av delägare i partrederier (kommunalskattelagen 46 § 1 mom) tas bort.

1 Förslag till
Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1988/89:55
Bilaga 3
Det remitterade
förslaget
(delar av)¹

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 §

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

a) *jordbruksfastighet*: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom förvaltningsenhet;

b) *annan fastighet*: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som är att anse såsom förvaltningsenhet; dock att fastighet, till den del densamma ingått uti av ägaren driven rörelse, skall anses tillhöra förvärvskällan rörelse;

c) *rörelse*: varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse;

d) *tjänst*: all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, ävensom alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter;

e) *tillfällig förvärvsverksamhet*:

1. icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt deltagande i lotteri;
2. all övrig tillfällig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat;

f) *kapital*:

1. all skattskyldig tillhörig egendom, därav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet;
2. all fastighet och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet.

För delägare i handelsbolag hänförs bolagsinkomst och annan inkomst till olika förvärvskällor.

(Se vidare anvisningarna.)

¹ Här har tagits med 18 § och punkt 2 d av anvisningarna till 36 § KL. I övrigt är de remitterade lagförslagen, fränsett redaktionella ändringar i punkt 3 av anvisningarna till 36 § KL och övergångsbestämmelserna till KL, likalydande med de till propositionen fogade lagförslagen.

2 d. Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av andel i handelsbolag skall ingångsvärdet ökas med tillskott till bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och minskas med de på delägaren belöpande avdragsgilla underskotten enligt samma lag. Blir det justerade ingångsvärdet negativt, skall omkostnadsbeloppet anses vara noll. Ett belopp motsvarande det negativa justerade ingångsvärdet räknas då in i vederlaget för andelen.

I fråga om andel som förvärvats före utgången av det räkenskapsår för handelsbolaget som avslutats närmast före den 1 mars 1988 beräknas först det justerade ingångsvärdet vid utgången av nämnda räkenskapsår (b o k s l u t s d a g e n). Denna beräkning görs med utgångspunkt i andelens ingångsvärde och den ökning eller minskning i delägarens kapitalbehållning i bolaget som har inträffat fram till bokslutsdagen. Blir saldot negativt, anses det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen vara noll. Det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen läggs sedan till grund för justeringar enligt första stycket.

Vid bestämmande av kapitalbehållningen på bokslutsdagen skall lager, pågående arbeten, fordrings- och skuldposter tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Sker den skattemässiga inkomstredovisningen inte enligt bokföringsmässiga grunder skall förutbetalda kostnader och intäkter samt upplupna intäkter och kostnader inte beaktas. Justering enligt första stycket görs inte för skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust efter bokslutsdagen såvida avyttringen redovisats i räkenskaperna senast på bokslutsdagen.

Har handelsbolaget avyttrat egen-

dom på vilken bestämmelserna i 35 § 2–4 mom. är tillämpliga skall, om egendomen anskaffats före den 19 augusti 1988 och avyttringen skett efter bokslutsdagen men före utgången av år 1989, ökningen eller minskningen av ingångsvärdet enligt första stycket göras på grundval av det bokföringsmässiga resultatet av avyttringen och inte på grundval av det skattemässiga utfallet. Från det bokföringsmässiga resultatet skall i förekommande fall dras ett belopp som svarar mot den avskrivning eller nedskrivning av egendomen som gjorts i räkenskaperna efter bokslutsdagen.

I fråga om andel som förvärvats före bokslutsdagen får, om den skattskyldige yrkar det, vinstberäkningen grundas enbart på bestämmelserna i första stycket.

Har andel i ett handelsbolag förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och har den tidigare ägaren beskattats enligt punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall det justerade ingångsvärdet för andelen anses vara noll.

Utdrag ur Protokoll vid sammanträde 1988-11-01

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Wieslander, regeringsrådet Ulla Wadell, justitierådet Staffan Magnusson.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 20 oktober 1988 har regeringen på hemställan av statsrådet Kjell-Olof Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), m.m.

Det har under föredragningen framhållits som angeläget att de delar av lagrådsremissen som avser skattereglerna för delägare i handelsbolag kan läggas till grund för proposition så snart som möjligt. Med hänsyn härtill har lagrådets granskningsarbete i en första etapp begränsats till att avse dessa delar av remissen. De förslag till lagändringar som rör dessa delar har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Johan Svanberg.

Återstående delar av lagrådsremissen kommer lagrådet att behandla i en senare etapp.

De förslag som gäller skattereglerna för delägare i handelsbolag föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Huvudtanken bakom de nu behandlade förslagen är att komma till rätta med vissa skatteundandragande åtgärder i fråga om andelar i handelsbolag.

De föreslagna reglerna om beskattning av andelar i handelsbolag har utformats som reavinstregler och har i huvudsak tagits in i anvisningarna till 35 och 36 §§ kommunalskattelagen. Enligt nuvarande regler och praxis kan en delägare i handelsbolag tillgodogöra sig dubbla avdrag vid beskattningen för kostnader som bolaget haft. Det sker genom att kostnaderna minskar dels den skattepliktiga del av bolagets resultat som belöper på delägaren, dels den reavinst som skall beskattas vid försäljning av andelen. Syftet med lagrådsremissens förslag är att kostnaderna endast skall medföra avdragsrätt en gång och att det skall ske vid den årliga beskattningen. De föreslagna reavinstreglerna har därför konstruerats så att de underskott, som varit avdragsgilla vid den årliga beskattningen, skall påverka andelens ingångsvärde vid reavinstberäkningen och att de således skall öka den skattepliktiga reavinsten.

Reglerna bygger på tämligen komplicerade redovisningstekniska förhållanden och bokföringsfrågor av sådant slag som aktualiseras vid företagsbeskattningen. De föreslagna reavinstreglerna har därför blivit svårtillgängliga och bryter även i viss del mot den symmetri som anses böra gälla vid beskattningen. Det sistnämnda gäller i fråga om storleken av avdragsrätten för förluster på yngre andelar.

Med hänsyn till de föreslagna reglernas komplexitet och det begränsade utredningsunderlag som presenterats till grund för förslaget kan lagrådet inte helt överblicka förslagets konsekvenser. Det torde dock kunna förutsättas att utrednings- och hanteringsfrågor, som uppkommer till följd av reglerna, liksom tillämpningen av dem kommer att föranleda svårigheter.

I lagrådsremissen har framhållits att man med hänsyn till det pågående utredningsarbetet inom bl.a. företagsskatteområdet inte nu har velat ta ett

större grepp för att mera långsiktigt lösa det aktuella skatteproblemet. Ett alternativ som diskuteras i lagrådsremissen är att begränsa avdragsrätten vid den löpande beskattningen. Det anförs i det sammanhanget att frågan får prövas längre fram i samband med att ställning tas till förslaget att göra handelsbolag till särskilda skattesubjekt.

Mot bakgrund av det angelägna i att snabbt komma till rätta med de skatteundandragande transaktioner med andelar i handelsbolag som förekommer och med hänsyn till den karaktär av ett provisorium, som de föreslagna reavinstreglerna enligt uttalande i remissen har, motsätter sig lagrådet – trots det tidigare sagda – inte att de föreslagna reglerna rörande beskattningen av handelsbolagsandelar införs.

Lagrådet anser emellertid att en justering bör göras av den föreslagna sista meningen av första stycket i punkt 2 d av anvisningarna till 36 § kommunal-skattelagen. För att bestämmelsens innebörd skall bli tydligare bör den få följande lydelse:

”Det vederlag för andelen som erhålls vid avyttringen skall ökas med ett belopp som motsvarar det negativa justerade ingångsvärdet.”

Vid föredragningen av lagrådsremissen har anförts att den föreslagna sista meningen av tredje stycket i punkt 2 d av anvisningarna till 36 § kommunal-skattelagen och det föreslagna fjärde stycket i samma punkt bör ersättas av ett nytt fjärde stycke med följande lydelse:

”Har handelsbolaget före utgången av år 1989 avyttrat egendom på vilken 35 § 2–4 mom. är tillämpliga skall, om egendomen anskaffats före den 19 augusti 1988, ingångsvärdet för andelen justeras på grundval av det bokföringsmässiga resultatet av avyttringen även om detta inte följer av andra stycket. Från resultatet skall dras ett belopp som svarar mot den avskrivning eller nedskrivning av egendomen som har gjorts i räkenskaperna efter bokslutsdagen. Sker beskattning med anledning av avyttringen senare än vid 1990 års taxering, skall ingångsvärdet dock justeras på grundval av det skattemässiga utfallet av avyttringen.”

Lagrådet har ingen erinran mot att lagtexten ändras på det angivna sättet.

Innehåll

Proposition

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Propositionens lagförslag	2
1 Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	2
2 Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	8
Proposition om reavinstbeskattning av andelar i handelsbolag, m. m.	
1 Inledning	10
2 Beskattningen av delägare i handelsbolag	11
2.1 Reavinstbeskattningen	11
2.1.1 Allmänna utgångspunkter	11
2.1.2 Vinstberäkningen	14
2.1.3 Med avyttring jämställda fall	18
2.1.4 Reaförluster på yngre andelar	19
2.1.5 Övergångsregleringen	20
2.1.6 Uppgiftsskyldigheten, m.m.	23
2.2 Förvärvskällerceln, m.m.	24
3 Avdragsrätt för räntekompensation	25
4 Upprättade lagförslag	26
5 Författningskommentar	26
6 Hemställan	34
7 Beslut	34
Bilaga 1 Utdrag ur promemorian (Ds 1988:44)	
Reavinstbeskattning av andelar i handelsbolag, m.m.	35
Bilaga 2 Remissammanställning	47
Bilaga 3 De till lagrådet remitterade lagförslagen (delar av)	100
Bilaga 4 Lagrådets yttrande	103

