Roger Zinders

Nytt system för beskattning av delägare i handelsbolag

I en nyligen överlämnad proposition föreslår regeringen att handelsbolagen ska infogas i systemet med skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar. Förslaget bygger i allt väsentligt på en promemoria ensidigt upprättad av Skatteverket, ett förhållande som knappast gynnar rättssäkerheten. Det principiellt riktiga huvudförslaget är kringgärdat av en rad andra tveksamma följdförslag. Syftet med denna artikel är att lyfta fram några utvalda inslag i propositionen som är tacksamma att resonera kring.

1 Inledning

Den 24 november 2008 publicerade Skatteverket promemorian Handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen.[1] I promemorian föreslår Skatteverket att handelsbolagen ska infogas i rådande system med skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar. Promemorian remissbehandlades under våren 2009.

Trots att remissinstanserna var starkt kritiska till delar av innehållet i promemorian fortsatte finansdepartementet beredningen och den 3 september 2009 överlämnades så en lagrådsremiss till lagrådet. Innehållet i lagrådsremissen motsvarar i huvudsak förslagen i Skatteverkets promemoria, med det undantaget att i princip samtliga av promemorians förslag rörande fysiska personer har utgått.

Efter en mindre anpassning till lagrådets yttrande över lagrådsremissen offentliggjorde regeringen den 21 oktober 2009 proposition 2009/10:36, Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn.

I propositionen föreslår regeringen att en andel i ett handelsbolag ska bli behandlad som en näringsbetingad andel om ägaren är ett företag. En kapitalvinst på sådan andel blir därmed skattefri och en kapitalförlust icke avdragsgill. Handelsbolag ska även kunna avyttra sitt innehav av andelar skattefritt till den del kapitalvinsten hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade avyttrat andelen. Motsvarande kapitalförluster får inte dras av. Handelsbolag föreslås vidare kunna ta emot skattefri utdelning till den del utdelningen hade varit skattefri om den i stället tagits emot direkt av handelsbolagsdelägaren.

De nya reglerna föreslås även omfatta i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med hemvist inom EES. Som en konsekvens av huvudförslaget infogas vidare handelsbolagen fullt ut i bestämmelserna om skalbolagsbeskattning. Däremot backar regeringen, på lagrådets inrådan, vad avser förslaget om en kodifiering av praxis gällande delägares fördelning av inkomst från handelsbolaget.

[1] Dnr 131 440306-08/113, Fi2008/7059.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttringar som sker efter ikraftträdandet.

Samtidigt föreslås, som brukligt är nu för tiden, centrala övergångsbestämmelser med anledning av det nya systemet. Företag som är delägare i handelsbolag och som vid ikraftträdandet har en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen ska vid 2011 års taxering ta upp detta belopp som intäkt. Även vissa uppskovsbelopp som kvarstår från tidigare gjorda koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten ska tas upp som intäkt. Samtliga avskattningar får på den skattskyldiges begäran fördelas över tio års tid.

Övergångsbestämmelser föreslås också med innebörden att kapitalförluster på andelar i handelsbolag som uppkommer under perioden från och med den 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009 bara får dras av mot vinster på motsvarande andelar inom samma koncern. Detta för att motverka skatteplanering i övergången mellan rådande och föreslaget system.[2]

Syftet med denna artikel är att lyfta fram några utvalda inslag i regeringens förslag som är tacksamma att resonera kring. Av utrymmesskäl behandlas inte de i och för sig intressanta förslagen som gäller handelsbolag med internationella inslag och skalbolagsbeskattning.

2 Bakgrunden till lagförslaget

Den 1 juli 2003 infördes bestämmelser som innebar att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades. Samtidigt slopades avdragsrätten för motsvarande kapitalförluster. Definitionen av näringsbetingade andelar ändrades också något, vilket innebar att möjligheterna att skattefritt ta emot utdelning på sådana andelar utökades.[3]

Slopandet av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar hade två tydliga syften. Det ena syftet var att eliminera den skadliga kedjebeskattningen av bolagsinkomster. Det andra syftet var att sätta stopp för en skatteplanering som innebar att övervärden på näringsbetingade andelar realiserades utomlands, helst i länder där vinsterna beskattades lågt eller inte alls, medan förlusterna realiserades i Sverige med avdragsrätt som följd.

Andelar i handelsbolag och andelar ägda av handelsbolag hölls dock utanför 2003 års reform. Anledning till detta var att den då pågående beredningen av Förenklingsutredningens slutbetänkande Ny handelsbolagsbeskattning[4] ansågs kunna få genomslag på hanteringen av handelsbolagen. Den dåvarande regeringen gjorde därför bedömningen att det var nödvändigt att vänta in resultatet av Förenklingsutredningens förslag innan slutlig ställning kunde tas till frågan om handelsbolagens eventuella infogande i systemet med skattefria kapitalvinster och utdelningar. Utredningens förslag, vars innehåll gick ut på att göra handelsbolag till skattesubjekt, har dock inte lett till någon lagstiftning.

Kapitalvinster och utdelning inom handelsbolagssektorn är därför fortfarande som regel skattepliktiga medan kapitalförluster med några undantag är avdragsgilla. Denna olikformiga hantering av andelar i handelsbolag jämfört med näringsbetingade andelar har lett till ett svårtillgängligt system för beskattning av handelsbolag och dess ägare. Asymmetrin har vidare fått till konsekvens att

[2] Regeringens stoppskrivelse 2008/09:224 från den 17 juni 2009.
[3] SFS 2003:224, prop. 2002/03:96.
[4] SOU 2002:35.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

handelsbolagen ofta använts som verktyg i olika typer av skatteupplägg med huvudsakligt syfte att uppnå skattefördelar för bolagsmännen.

Det är mot denna bakgrund regeringen nu finner det vara angeläget att infoga även handelsbolagen i systemet med skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar.

3 Övergripande synpunkter på propositionen

Förslagen i propositionen bygger som framgått ovan i allt väsentligt på en promemoria ensidigt utarbetad av Skatteverket. Detta inger betänkligheter, särskilt när förslagen är föranledda av en svåröverskådlig rättsutveckling inom ett så pass komplext rättsområde som beskattning av handelsbolag. Det hade självfallet varit mer betryggande om förslagen hade förankrats i en bredare utredning med representanter också från näringsliv, domstolar och den akademiska världen.

Skatteverkets promemoria är vidare framtagen med utgångspunkt i den då gällande lagstiftningen. Den stoppskrivelse från den 17 april 2008, varigenom handelsbolag fråntogs möjligheten att vara part i en underprisöverlåtelse med stöd av 23 kap. IL, blev inte lag förrän ikraftträdandet den 1 januari 2009.[5] Skatteverkets förslag, vilka nu intagit skepnaden av regeringens proposition, är således utarbetade i en rättslig miljö där handelsbolag fortfarande kunde vara part i en underprisöverlåtelse. Eftersom regelsystemen är intimt beroende av varandra vad gäller den totala effekten på handelsbolagen och dess ägare är detta förhållande naturligtvis otillfredsställande.

Ett vanligt inslag i remissyttrandena över Skatteverkets promemoria är följaktligen också att remissinstanserna närmast förutsätter att, skulle promemorians förslag leda till lagstiftning, handelsbolagen omgående återges tillträde till reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. Regeringen är emellertid inte mogen att vidta denna iordningställande åtgärd i detta skede.[6]

4 Skattefria kapitalvinster på andelar i handelsbolag

Regeringens förslag: En andel i ett svenskt handelsbolag som ägs av vissa företag ska behandlas som en näringsbetingad andel. Kapitalvinst på en sådan andel ska inte tas upp och motsvarande kapitalförlust ska inte dras av.

Vad som avses med en näringsbetingad andel definieras i 24:13–16 IL. Definitionen innehåller rekvisit avseende dels andelens karaktär, dels ägarföretaget i fråga. När det gäller andelens karaktär återfinns dock inte andel i ett handelsbolag bland sådana andelar som kan vara näringsbetingade. Någon förändring av rådande definition föreslås inte i propositionen. En andel i ett handelsbolag kommer således fortfarande inte kunna *vara* en näringsbetingad andel per definition.

Däremot ska en handelsbolagsandel *behandlas* som en näringsbetingad andel vid tillämpningen av 25 a kap. IL, om handelsbolagsandelen avyttras av ett sådant företag som uppräknas i 25 a:3 IL. I klartext ska således exempelvis svenska aktiebolag kunna avyttra andel i handelsbolag skattfritt. I händelse av kapitalförlust ska avdrag inte medges (25 a:5 IL).

[5] Skr. 2007/08:148, prop. 2008/09:37.
[6] Prop. 2009/10:36 s. 40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

Enligt 50 kap. 3–6 §§ IL ska som omkostnadsbeloppet på en andel i ett handelsbolag användas den s.k. justerade anskaffningsutgiften (JAU). Något förenklat ska anskaffningsutgiften ökas med delägarens tillskott till bolaget och andel av bolagets skattepliktiga överskott, och minskas med delägarens uttag ur bolaget och andel av bolagets avdragsgilla underskott.

I och med att kapitalvinster respektive kapitalförluster på andelar i handelsbolag föreslås bli skattefria respektive icke avdragsgilla som huvudregel minskar betydelsen av JAU:n drastiskt. Reglerna om beräkningen av JAU:n utmönstras dock inte ur lagstiftningen. Skattefriheten respektive avdragsrättens frånvaro är (endast) huvudregler och om något av villkoren därför brister kommer en avyttring fortfarande att leda till skatteplikt respektive avdragsrätt. Reglerna om JAU:n måste således även fortsättningsvis iakttas i olika sammanhang.

Genom att avdragsrätten för kapitalförlust på andelar i handelsbolag slopas åtgärdas den brist i gällande rätt som består i att avdrag i princip inte kan nekas för en i ekonomisk mening icke verklig förlust.[7] Detta måste betecknas som ett fullt rimligt ändamål med föreslagen lagstiftning.

5 Skattefria utdelningar och kapitalvinster på handelsbolags andelar i aktiebolag

Regeringens förslag: Utdelningen på en andel som ägs av ett handelsbolag ska inte tas upp till den del den inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade tagit emot utdelningen.

Kapitalvinst på andel som ägs av ett handelsbolag ska inte tas upp till den del vinsten inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade avyttrat andelen. Motsvarande kapitalförlust får inte dras av.

Inledningsvis kan konstateras att handelsbolag inte införs i katalogen av företag i 24:13 IL som kan inneha näringsbetingade andelar. Den åsyftade skattefriheten för utdelning på handelsbolagsägda andelar och för kapitalvinst vid avyttring av sådana andelar ska istället uppnås genom ett bortseende från handelsbolaget som *faktisk* mottagare av utdelningen respektive avyttrare med kapitalvinst och ett test av respektive delägare som *fiktiv* mottagare av utdelningen respektive avyttrare med kapitalvinst (föreslagna 24:17 b IL respektive 25 a:23 IL).

Som exempel kommer därför den fysiska person som äger en andel i ett handelsbolag, som i sin tur äger ett onoterat aktiebolag, fortfarande att beskattas för utdelning som handelsbolaget erhåller från det onoterade aktiebolaget och för kapitalvinst som handelsbolaget gör vid avyttring av det onoterade aktiebolaget. I testet med den fysiska personen som fiktiv mottagare av utdelningen respektive avyttrare med kapitalvinst faller ju skattefriheten redan på att fysiska personer inte återfinns i katalogen i 24:13 IL över sådana rättssubjekt som kan inneha näringsbetingade andelar.

Om handelsbolaget i exemplet också har ett aktiebolag som delägare gäller däremot att ägande aktiebolag inte kommer att beskattas för utdelning från respektive kapitalvinst vid avyttring av det onoterade aktiebolaget. Detta eftersom ägande aktiebolag, med bortseende från handelsbolaget, ska testas som fiktiv mottagare av utdelningen respektive avyttrare med kapitalvinst. Aktiebo-

[7] RÅ 2002 ref. 87, den s.k. handelsbolagslösningen, se vidare nedan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

lag återfinns i katalogen i 24:13 IL över sådana rättssubjekt som kan inneha näringsbetingade andelar. Av huvudregeln i 24:17 IL följer därmed att sådan utdelning är skattefri. Skattefriheten för motsvarande kapitalvinst framgår av huvudregeln i 25 a:6 IL.

För det fall handelsbolagets innehav består av marknadsnoterade andelar aktualiseras följaktligen också kravet att innehavet ska uppgå till andelar motsvarande minst tio procent av det sammanlagda röstetalet (24:14 1 st. 2 IL). Om inte tioprocentsnivån uppnås faller skattefriheten för utdelning respektive kapitalvinst således redan på det faktum att andelarna inte uppfyller definitionen av näringsbetingade andelar.

Vid testet med respektive delägare i handelsbolaget som fiktiv mottagare av utdelningen respektive avyttrare med kapitalvinst på marknadsnoterade andelar ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens *indirekta* innehav. Rent tekniskt består beräkningen av det indirekta innehavet av en enkel multiplikation. Handelsbolagets ägarandel i det marknadsnoterade bolaget multipliceras således med den enskilde delägarens ägarandel i handelsbolaget. Exakt hur delägarens ägarandel i handelsbolaget ska bestämmas framgår emellertid inte av regeringens förslag.

Min erfarenhet är att rättsläget kring andelars (inbördes) storlek i handelsbolag är långt ifrån klart. I specialmotiveringen redovisar regeringen ett antal exempel på ovan nämnd multiplikationsövning. I dessa hänvisar regeringen, för att uttrycka delägarens ägarandel i handelsbolag, till ”andelstalet” i handelsbolaget samt till delägarnas avtalade andel av handelsbolagets resultat (ett visst år).[8] Här skulle en tydligare precisering vara önskvärd, särskilt som regeringen själv konstaterar att ägarförändringar i handelsbolag kan ske ”snabbt, enkelt och formlöst”.[9]

6 Befintliga uppskov på grund av koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten

Regeringens förslag: Befintliga uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten ska tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. Intäkten ska kunna fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar.

Tidigare fanns bestämmelser i 25 kap. 6–27 §§ IL om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsförsäljningar. Om ett aktiebolag avyttrade ett dotterbolag med kapitalvinst till en köpare inom koncernen, skulle vinsten inte tas upp till beskattning förrän det inträffade någon ytterligare särskilt reglerad omständighet, exempelvis att det avyttrade dotterbolaget såldes vidare utanför koncernen.

I samband med att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades den 1 juli 2003 upphörde också uppskovsreglerna att gälla. Samtidigt eftergavs redan beviljade uppskov. Dåvarande regering motiverade eftergiften med att företag som beviljats uppskov inte skulle komma i sämre läge än vad som skulle ha varit fallet om de inom koncernen avyttrade andelarna istället

[8] Prop. 2009/10:36 s. 80 f.
[9] Prop. 2009/10:36 s. 41.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

hade behållits av (den ursprungliga) säljaren. Det var därför enligt regeringen ”både naturligt och rimligt” med sådan eftergift.[10]

Vid eftergiften av uppskov den 1 juli 2003 undantogs av naturliga skäl bl.a. uppskov avseende kapitalvinster på koncerninterna avyttringar av andelar i handelsbolag. Beskattningen av kapitalvinster på andelar i handelsbolag omfattades ju inte av lagändringarna den 1 juli 2003, varför det inte heller fanns skäl att efterge motsvarande uppskov. I och med att det nu föreslås att även kapitalvinster på andelar i handelsbolag ska bli skattefria är det rimligtvis så att befintliga uppskov, på samma sätt som den 1 juli 2003, borde kunna efterges vid det föreslagna ikraftträdandet den 1 januari 2010. Nuvarande regering intar dock en principiellt rakt motsatt ställning till den som dåvarande regering intog 2003.

Istället för ”både naturligt och rimligt” med eftergift av uppskov, såsom senast det begav sig, låter regeringen nu meddela att ”starka rättvise- och legitimitetsskäl” talar för att beviljade uppskov inte ska medges. Den som har ett befintligt uppskov ”skulle annars gynnas jämfört med den som har återfört sitt uppskov eller som aldrig sökt om uppskov”.[11]

Till råga på detta föreslår regeringen dessutom att befintliga uppskov inte ens ska tillåtas leva vidare, såsom i den nuvarande rättsliga miljön, utan istället utsättas för tvångsåterföring. Nu föreliggande uppskovsbelopp hänförliga till koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten ska således tas upp till beskattning vid 2011 års taxering.

För att något lindra effekterna av förslaget införs en möjlighet att sprida ut återföringen under tio år (2011–2020 års taxeringar) med minst en tiondel av uppskovsbeloppet per år.

7 Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

Regeringens förslag: Reglerna om avdragsförbud för kapitalförluster vid avyttringar inom en intressegemenskap ska utvidgas med sådana tillgångar vars avdragsrätt för kapitalförluster föreslås slopad.

Regler om s.k. uppskjuten avdragsrätt finns i 25:10 IL. Om exempelvis ett aktiebolag avyttrar en andel i ett handelsbolag till en köpare inom koncernen med kapitalförlust ska kapitalförlusten dras av som kostnad först när det inträffar någon ytterligare särskilt reglerad omständighet, exempelvis att den avyttrade handelsbolagsandelen säljs vidare utanför koncernen.

I och med att befintliga ”vinstuppskov” föreslås bli föremål för tvångsåterföring vid 2011 års taxering talar, för att använda regeringens egna ord, starka rättvise- och legitimitetsskäl för att samtidigt också medge avdrag för förluster med uppskjuten avdragsrätt vid 2011 års taxering. Något sådant avdrag föreslås dock inte. Befintliga ”förlustuppskov” föreslås istället aldrig bli avdragsgilla.[12]

[10] Prop. 2002/03:96 s. 141.
[11] Prop. 2009/10:36 s. 63.
[12] Punkt 2 av nu föreslagna övergångsbestämmelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

8 Avskattning av företags negativa JAU

Regeringens förslag: Företag som är delägare i handelsbolag och som vid ikraftträdandet har en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen ska ta upp ett belopp motsvarande det negativa värdet som intäkt vid 2011 års taxering. Om delägaren begär det ska intäkten fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar.

8.1 Inledning

Vid avyttring av andel i handelsbolag ska som bekant kapitalvinsten beräknas som den erhållna försäljningslikviden reducerad med andelens omkostnadsbelopp. Omkostnadsbeloppet bestäms, något förenklat, genom att anskaffningsutgiften ökas med delägarens skattepliktiga överskott och tillskott och minskas med delägarens avdragsgilla underskott och uttag. För det fall anskaffningsutgiften justerad på detta sätt skulle bli negativ ska omkostnadsbeloppet anses vara noll. Den negativa JAU:n ska istället läggas till försäljningslikviden (50 kap. 3–6 §§ IL).

Enligt uppgifter från Skatteverket redovisade vid 2008 års taxering 6 000 företag negativ JAU om sammanlagt 14,6 miljarder kronor. Skatteverket gör bedömningen att andelar med negativ JAU ofta hänför sig till handelsbolag som avvecklat sin verksamhet och därigenom inte längre bedriver någon egen verksamhet. Anledningen till att de vilande bolagen inte har upplösts torde enligt Skatteverket kunna förklaras med den latenta skatteskuld på andelen som skulle medföra beskattning vid upplösning av bolaget eller avyttring av andelen.[13]

Innan själva avskattningen av den negativa JAU:n diskuteras närmare nedan är det på sin plats att något behandla olika orsaker till negativ JAU.

8.2 Orsaker till negativ JAU

I ett handelsbolag ska som utgångspunkt delägarnas sammanlagda JAU i princip överensstämma med handelsbolagets eget kapital. De avvikelser som kan uppstå beror på att skattefria intäkter höjer det egna kapitalet men inte JAU:n och, motsatsvis, att icke avdragsgilla kostnader sänker det egna kapitalet men inte JAU:n.

Antag att ett handelsbolag uppbär en skattefri inkomst på 10 och delägarna väljer att ta ut inkomsten ur bolaget. Trots att det egna kapitalet i bolaget efter en sådan manöver är oförändrat har delägarnas sammanlagda JAU minskat med 10 (p.g.a. av uttaget). För det fall delägarnas sammanlagda JAU i ursprungsläget var noll medför således inkomsten och det därpå följande uttaget att negativ JAU uppstår.

Med undantag för dessa effekter leder uttag ur handelsbolag, som görs med medel som antingen tillskjutits eller som ackumulerats som positivt eget kapital, normalt inte till negativ JAU. För att uttag ska leda till negativ JAU krävs därför normalt att uttag sker av belopp *utöver* tillskjutna medel och ackumulerat positivt kapital (i fortsättningen betecknat som överuttag).

Såvitt jag kan se kan överuttag uppstå på två sätt. Överuttag kan göras av lånade medel (normalt banklån eller leverantörsskulder). Ett sådant förfarande innebär dock att handelsbolagets tillgångssida därefter inte täcker upp bolagets skuldsida. På grund av handelsbolagets rättsliga status är delägarnas ansvar för bolagets skulder primärt, solidariskt och obegränsat. Ett överuttag av detta slag

[13] Prop. 2009/10:36 s. 50.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

resulterar således rätteligen i att delägaren får en skuld till bolaget[14], ett förhållande som normalt inte kan bestå någon längre tid eftersom handelsbolagets fordringsägare normalt kräver betalt för sina fordringar.[15] Överuttaget kan därför inte utan vidare betraktas som en definitiv förmögenhetsöverföring som rättfärdigar beskattning av överuttaget (se vidare nedan).

En enskild delägares överuttag torde dock också kunna effektueras genom att ta *annan* delägares positiva eget kapital i anspråk. Detta är dock något som i så fall leder till motsvarande skuldbörda, oavsett om skulden rättsligen skulle klassificeras såsom varande i förhållande till handelsbolaget eller till den förfördelade delägaren.

Negativ JAU kan också uppstå utan att några uttag görs. Bolagets lönsamhet kan vara så dålig att det över tiden genereras ett negativt eget kapital i bolaget. För att kunna betala bolagets skulder i en sådan situation måste delägarna antingen skjuta till eller låna in medel till bolaget alternativt handelsbolaget ta upp ett externt lån. I tillskottsfallet neutraliseras den negativa JAU:n i samma utsträckning som det negativa egna kapitalet återställs. I övriga fall, däremot, kvarstår den negativa JAU:n och det negativa egna kapitalet. Istället för att låna till uttag handlar det i det här sammanhanget om lån för att ”slippa” göra kapitalåterställande tillskott. Oavsett orsak till belåningen innebär det primära, solidariska och obegränsade ansvaret att, i den mån skulderna i bolaget saknar täckning i bolagets tillgångar, bristen måste läkas genom att delägaren betalar tillbaka det som rätteligen är ett lån, alternativt betalar bolagets skulder med privata medel. Det senare är för övrigt ett tillskott som höjer JAU:n.

8.3 Avskattning av negativ JAU

Remissinstanserna till Skatteverkets promemoria har genomgående varit oerhört kritiska till att förslaget om avskattning av negativ JAU framförs utan att orsakerna till negativ JAU analyseras närmare.[16] Det har också framförts att reglerna om JAU är så komplexa att redovisad JAU i delägarnas deklarationer ofta är felaktig. Till felaktigheterna har förstås bidragit Skatteverkets allmänt bristande intresse för JAU:n, vilket i sin tur är en följd av att JAU:n inte ska fastställas vid den årliga taxeringen.

Till regeringens försvar i detta sammanhang kan dock sägas att negativ JAU har beskattats i tjugo års tid, i samband med avyttringar och likvidationer, mig veterligen utan något större väsen. Således är själva företeelsen att beskatta negativ JAU inte något nytt.

Hittills har emellertid beskattningen av negativ JAU varit villkorad av en skatteutlösande händelse, nämligen just en avyttring eller en likvidation. Med regeringens förslag ska negativ JAU avskattas *utan* denna skatteutlösande händelse. Vad är det då för alternativt agerande av den enskilde delägaren som regeringen anser motivera beskattning?

Förslaget att företags negativa JAU ska avskattas motiverar regeringen i korthet enligt följande. Om den föreslagna ordningen med skattefrihet på kapitalvinster på företagsägda andelar i handelsbolag införs skulle – om inte regler med annan innebörd togs in i IL – företag som vid övergången till det nya systemet har en ackumulerad negativ JAU helt undgå beskattning av detta belopp. Del-

[14] SOU 2002:35, s. 325.
[15] Remissyttrande från LRF, s. 5.
[16] Se remissyttranden från FAR SRS och Näringslivets Skattedelegation.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

ägare som redan har avvecklat sina handelsbolag har beskattats för den negativa JAU:n. Därför är det, anser regeringen, inte minst av rättvise- och legitimitetsskäl rimligt att dessa latenta krav på beskattning hanteras likformigt oavsett om andelar med negativ JAU redan har tagits upp till beskattning eller inte. Genom att se till att den negativa JAU som finns kvar i systemet tas upp till beskattning tillgodoses därmed det allmännas latenta skattefordran.[17]

När beskattningen av näringsbetingade andelar togs bort den 1 juli 2003 stod diskussionen kring de aktiebolag som hade sålt sitt dotterbolag med 28 % beskattning bara månader tidigare inte särskilt högt på agendan. Mig veterligen har, för att ansluta till regeringens terminologi, denna "orättvisa" inte heller föranlett några större protester från drabbade aktiebolag. I nu aktuellt lagstiftningsarbete tillmäts dock rättviseskälet uppenbarligen en helt avgörande betydelse.

Med anledning av regeringens hänvisning till det allmännas latenta skattefordran kan påpekas att det inte bara är negativ JAU som ger upphov till sådan skattefordran. Det samlade övervärdet på landets alla handelsbolag, där delägarna visserligen har en positiv JAU, medför ju också en latent skattefordran för det allmänna. Med den föreslagna skattefriheten på handelsbolagsandelar kommer emellertid sådant övervärde, för att använda regeringens egna ord, att helt undgå beskattning. Någon avskattning av övervärden i det här avseendet föreslås dock inte. Var är rättviseskälen här?

Vidare är det ju bara den latenta skatt som belöper på negativ JAU som ska skattas fram enligt förslaget. Något motsvarande förslag avseende den latenta minskning av skatten som kan belöpa på positiv JAU lämnas dock inte. Eftersom positiv JAU inte längre har något värde i avdragshänseende, om den föreslagna ordningen med skattefrihet för kapitalvinster på handelsbolagsandelar införs, är det inte särskilt svårt att föreställa sig en symmetrisk ordning där också ett motsvarande engångsavdrag för ackumulerad positiv JAU medgavs vid 2011 års taxering.

Som beskrivits ovan kan negativ JAU hos delägarna i ett handelsbolag genereras av en förlustbringande verksamhet. De kostnader som överstigit intäkterna, och som därigenom skapat handelsbolagets underskott, har dragits av löpande hos delägarna. I och med den föreslagna avskattningen av den negativa JAU som genererats i takt med bolagets förluster tar regeringen emellertid i praktiken tillbaka sådana tidigare medgivna avdrag utan någon egentlig skatteutlösande omständighet. Avskattningen får i denna bemärkelse en tydligt retroaktiv effekt.

Dessutom innebär förslaget att delägare till handelsbolag med förlustbringande verksamhet diskrimineras. I sådana handelsbolag där de avdragsgilla kostnaderna har rymts inom de skattepliktiga inkomsterna över tiden har delägarna ackumulerat positiv JAU (från uttag och tillskott bortses här). Delägare till sådana handelsbolag blir inte föremål för någon avskattning.

Negativ JAU hos delägarna i ett handelsbolag kan som beskrivits ovan också ha genererats av skattefria överuttag. I och med den föreslagna avskattningen, emellertid, tar regeringen praktiken tillbaka sådan tidigare medgiven skattefrihet utan någon egentlig skatteutlösande omständighet. Tidigare skattefria överuttag blir nu i efterhand i praktiken omstämplade till skattepliktiga. Avskattningen får även i detta avseende en tydligt retroaktiv effekt.

[17] Prop. 2009/10:36 s. 51.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

9 Särskilt om negativ JAU på grund av underprisöverlåtelse (stopplagstiftning den 18 april 2008)

En tänkbar särskild orsak till negativ JAU på företagsägda andelar i handelsbolag har sin grund i den stopplagstiftning som infördes per den 18 april 2008, innebärande att handelsbolag fr.o.m. nämnda datum uteslöts från kretsen av rättssubjekt som kan vara part i en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL.[18] Skälet till stopplagstiftningen var en efter utgången i ett antal regeringsrättsavgöranden allt mer accelererande skatteplanering med fastigheter paketerade i handelsbolag, där underprisöverlåtelser med stöd av 23 kap. IL ofta var en nödvändig komponent i uppläggen.[19]

Regeringen ansåg det emellertid inte vara nog med att stoppa underprisöverlåtelser med handelsbolag som part från och med den 18 april 2008. Ett genomgående inslag i skatteuppläggen med handelsbolag var nämligen det avdrag för en i ekonomisk mening icke verklig kapitalförlust som köparsidan i transaktionerna kunde åtnjuta med stöd av utgången i RÅ 2002 ref. 87. Att i någon mån förhindra detta omfattades också av regeringens agenda i samband med stopplagstiftningen.

Att i efterhand uttagsbeskatta redan genomförda underprisöverlåtelser såg regeringen emellertid inte som en framkomlig väg. Istället bestämdes att underprisöverlåtelser som genomförts under perioden 1 juli 2003 – 17 april 2008 ska minska JAU:n hos delägare i det överlåtande handelsbolaget med ett belopp motsvarande delägarens del av "underpriset".[20] Åtgärden innebar således ett avbräck även för de skatteupplägg som var genomförda till största delen men där den avgörande kapitalförlusten ännu per den 18 april 2008 inte hade hunnit realiseras.

Frågan är dock i vilket läge denna unikt reglerade minskning av JAU:n kommer att hamna om förslaget till avskattning av negativ JAU blir verklighet. Av ordalydelsen följer nämligen att avskattning ska ske om andelen vid ikraftträdandet har en negativ justerad anskaffningsutgift *enligt 50 kap. 5 och 6 §§* IL.[21] Regleringen av minskningen av JAU:n på den grunden att underprisöverlåtelser genomförts är dock placerad i punkterna 3–5 av övergångsbestämmelserna till SFS 2008:1063 och *inte* i 50 kap. 5 och 6 §§ IL.

Av senast nämnda övergångsbestämmelser framgår vidare att JAU:n ska minskas med ett belopp motsvarande underpriset på den avyttrade tillgången *vid kapitalvinstberäkningen för den avyttrade andelen.* Det förefaller således som om ifrågavarande minskning av JAU:n förutsätter en avyttring av andelen och en därmed förknippad kapitalvinstberäkning.

Sammanfattningsvis synes detta medföra att den unikt reglerade minskningen av JAU:n på grund av genomförda underprisöverlåtelser *inte* är tillämplig när det ska avgöras huruvida delägarna har en negativ JAU eller inte att skatta av vid 2011 års taxering.

---

[18] Skr. 2007/08:148, prop. 2008/09:37.

[19] Se exempelvis RÅ 1996 ref. 71, RÅ 1999 ref. 35, RÅ 2000 not 78 och framför allt RÅ 2002 ref. 87.

[20] Övergångsbestämmelserna till SFS 2008:1063, punkterna 3–5.

[21] Punkt 4 av nu föreslagna övergångsbestämmelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

10 Bortseende från vissa tillskott – retroaktiv lagstiftning?

Som beskrivits ovan präglas flera av förslagen i propositionen av retroaktiva inslag. Det mest uppseendeväckande exemplet, enligt min mening, är förslaget att införa villkor för ett tillskotts lagfästa funktion såsom en JAU-höjande rättshandling. I syfte att förhindra skatteplanering inför det kritiska datumet för den föreslagna avskattningen av delägares negativa JAU (den 1 januari 2010) anser regeringen nämligen att det, vid beräkningen av den negativa JAU som ska tas upp till beskattning, ska bortses från tillskott som lämnats i huvudsakligt syfte att neutralisera eller minska en negativ JAU. [22]

Vad som ska förstås med huvudsakligt syfte finns inte utrymme att behandla i denna artikel. Istället ska fokus riktas mot det som till synes utgör retroaktiv lagstiftning. Förslaget om att vissa tillskott ska bortses ifrån träffar i sin nuvarande utformning nämligen tillskott som lämnats den 24 november 2008 och senare. Valet av datum har sin givna förklaring i att det var då Skatteverket publicerade den promemoria som ligger till grund för förslagen i propositionen.

Som bekant är betungande retroaktiv skattelagstiftning förbjuden. Ett undantag i 2 kap. 10 § regeringsformen gör det dock möjligt att införa retroaktivt verkande skatteregler genom s.k. stoppskrivelser. Lagstiftning får, om de materiella skälen därför är tillräckligt starka, göras retroaktiv till dagen efter att regeringen lämnat in en sådan stoppskrivelse om kommande lagstiftning till riksdagen.

Förslaget att nu införa nya, begränsande villkor för tillskotts höjande effekt på JAU:n har inte föregåtts av någon stoppskrivelse från regeringens sida. Så länge en stoppskrivelse i nämnda fråga inte lämnas in till riksdagen skulle, redan av formella skäl, en lagstiftning som retroaktivt inför sådana villkor allvarligt utmana grundlagen. Det måste därför framstå som lockande för delägare som har andelar med negativ JAU att nu innan den 1 januari 2010 göra ett tillskott och på så sätt skapa möjligheten att, med hänvisning till en eventuellt grundlagsvidrig lagstiftning, ta frågan om tillskottets effekt på JAU:n till prövning i domstol.

11 Avslutande kommentarer

En grundläggande utgångspunkt för bolagsbeskattningen är att en inkomst inte ska beskattas mer än en gång i bolagssektorn. Dessutom bör den skattemässiga miljön vara neutral i förhållande till bolagens valda sätt att organisera sin verksamhet på en eller flera enheter, liksom enheter av olika slag.

Avskaffandet av beskattningen av utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar den 1 juli 2003 var mot denna bakgrund ett viktigt steg i rätt riktning. Förslagen att nu också infoga handelsbolagen i systemet för beskattning av näringsbetingade andelar är därför en naturlig och välkommen fortsättning på den 2003 inslagna vägen.

Det principiellt korrekta huvudförslaget är dock kringgärdat av en rad andra tveksamma följdförslag. Framför allt förslaget till avskattning av företags negativa JAU, liksom sättet på vilket det motiveras, är svårt att smälta. Att på föreslaget sätt förändra skattereglerna så att skattskyldigheten för en negativ JAU inträder tidigare än vad handelsbolagsdelägare kunnat förutse och styra över kräver mycket starka skäl. Enligt min mening kan tyngden i de av regeringen anförda rättvise- och legitimitetsskälen, vilka i andra lagstiftningsärenden har

[22] Punkt 5 av nu föreslagna övergångsbestämmelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56

fått stå tillbaka för andra argument, starkt ifrågasättas. I själva verket vacklar skälen betänkligt.

För att i någon mån lindra effekterna av den föreslagna avskattningen för en, visserligen begränsad, kategori delägare vore det på sin plats att regeringen överväger att vid 2011 års taxering tillåta en kvittning av avskattningsintäkten mot sådana kapitalförluster på handelsbolag som sedan dagen efter stoppskrivelsen den 17 juni 2009 föreslås endast bli avdragsgilla mot motsvarande kapitalvinster.[23] Detta skulle hjälpa sådana delägare som inte hinner eller missar att genom exempelvis en likvidation under 2009 realisera fram en ”vanlig” beskattning av negativ JAU redan vid 2010 års taxering i syfte att kvitta den sålunda uppkomna kapitalvinsten mot en för tillfället (potentiellt) fållad kapitalförlust.

Roger Zinders är verksam som skattejurist vid Deloitte.

[23] Skr. 2008/09:224.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-06 21:45:56