

Regeringens skrivelse

2007/08:148

Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier

Skr.
2007/08:148

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 17 april 2008

Maud Olofsson

Anders Borg
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I skrivelsen aviseras kommande förslag om slopande av möjligheten till underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag samt särskilda övergångsbestämmelser om kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag i vissa fall.

Vidare aviseras förändringar i reglerna om beskattning av lagerandelar som innehas i byggnadsrörelse eller i handel med fastigheter. Nedskrivning till följd av en värdenedgång på sådana andelar eller en realiserad förlust på sådana andelar får inte dras av till den del värdenedgången motsvaras av skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning när en tillgång har avyttrats utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet.

Syftet med förslagen är att motverka att de nu gällande reglerna utnyttjas för omfattande skatteplanering med avsevärt skattebortfall som följd. Det föreligger enligt regeringens mening särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de kommande förslagen från och med dagen efter överlämnandet av denna skrivelse, dvs. från och med den 18 april 2008.

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	3
2	De aktuella förfarandena och de kommande förslagen.....	3
3	Ikraftträdandebestämmelser	8
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 17 april 2008.....	10

1 Inledning

Regeringen aviserar i denna skrivelse kommande förslag om ändringar i reglerna om underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag jämte övergångsbestämmelser med särskilda regler för kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag som föregåtts av sådana underprisöverlåtelser. Vidare aviseras ett kommande förslag med begränsning i reglerna om nedskrivning av värdet på lagerandelar som innehas i byggnadsrörelse eller som innehas som ett led i handel med fastigheter. Det aviseras även en motsvarande begränsning av avdrag för en förlust om andelarna i stället avyttras.

Förslagen har sin grund i behovet av att sätta stopp för systematiska och återkommande transaktioner inom framförallt fastighetssektorn som i dag medför skattemässiga avdrag i mångmiljardklassen.

En promemoria med de nu aviserade förslagen har utarbetats inom Regeringskansliet. Promemorian med förslagen kommer att sändas på remiss under morgondagen. Regeringen avser att under hösten 2008 återkomma till riksdagen med de nu aviserade förslagen.

Syftet med förslagen är som nämnts ovan att motverka att de nu gällande reglerna utnyttjas för omfattande skatteplanering med avsevärt skattebortfall som följd. Det föreligger därför enligt regeringens mening särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de kommande förslagen från och med dagen efter det att denna skrivelse överlämnats till riksdagen.

2 De aktuella förfarandena och de kommande förslagen

Tillgångar som förpackats i handelsbolag

Genom olika transaktionskedjor kan aktiebolag och andra företag som kan inneha s.k. näringsbetingade andelar placera olika slags tillgångar i handels- eller kommanditbolag och därefter avyttra tillgångarna utan beskattningskonsekvenser. Denna typ av förfarande brukar vanligen benämnas förpackning. Dessutom kan en kapitalförlust skapas hos den som förvärvar handelsbolaget som denne kan dra av. Kapitalförlusten motsvaras i dessa fall emellertid inte av vad som kan anses vara en i ekonomisk mening verklig förlust. I ett senare led kan tillgången förpackas i ett aktiebolag som kan säljas vidare utan skattekonsekvenser.

Det finns flera olika varianter på de förfaranden som de aviserade regelförändringarna avser att träffa. Ett av de vanligaste typfallen kan kortfattat illustreras med följande exempel. Säljaren av en tillgång (det kan röra sig om t.ex. en fastighet eller en immateriell tillgång) bildar två utländska dotteraktiebolag i en stat där en kapitalvinst på en andel i ett svenskt handelsbolag inte är skattepliktig. De utländska bolagen bildar tillsammans ett svenskt handelsbolag. Säljaren för över den tillgång som

ska avyttras till handelsbolaget med stöd av reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, till det skattemässiga värdet 10. Med det skattemässiga värdet avses vad som även brukar kallas restvärdet, dvs. anskaffningsvärdet med avdrag för gjorda skattemässiga avskrivningar. Handelsbolaget innehåller därmed bara en tillgång – exempelvis en fastighet – med ett skattemässigt värde på 10 men med ett marknadsvärde på 100. De utländska dotterbolagen avyttrar därefter andelarna i handelsbolaget till köparen för marknadsvärdet. Kapitalvinsten på andelarna är inte skattepliktig i dotterbolagens etableringsstat. De utländska dotterbolagen kan därefter dela ut vinsten skattefritt till det svenska moderbolaget.

Det köpande aktiebolaget har således förvärvat andelarna i handelsbolaget för 100. Vid likvidation av handelsbolaget kan fastigheten utskiftas till köparen. Likvidationen behandlas skattemässigt som en avyttring och utlöser två beskattningshändelser. Dels en löpande beskattning av den sista transaktionen i handelsbolaget, och dels en kapitalvinstbeskattning av andelen i handelsbolaget. Vid den löpande beskattningen får fastighetens skattemässiga värde läggas till grund för vinstberäkningen, om förutsättningarna för en underprisöverlåtelse enligt bestämmelserna i 23 kap. IL är uppfyllda. Att så är fallet kan förutsättas i detta fall varför inget överskott uppkommer i handelsbolaget. Köparen tar över fastigheten till skattemässigt värde 10. Som ersättning för handelsbolagsandelen får köparen också använda det skattemässiga värdet på den utskiftade fastigheten. Köparen har förvärvat handelsbolaget för 100 och ersättningen för andelen får bestämmas till 10. Detta innebär att det uppkommer en förlust om 90 som köparen kan göra avdrag för. Om köparen sedan överför fastigheten till ett nybildat dotteraktiebolag genom en underprisöverlåtelse och avyttrar aktierna i dotteraktiebolaget till marknadspriset 100 kommer denna kapitalvinst normalt inte att vara skattepliktig eftersom det rör sig om en kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Resultatet blir detsamma om handelsbolaget genom en underprisöverlåtelse till det skattemässiga värdet 10 överlåter fastigheten till ett nybildat dotteraktiebolag till köparen. Dotterbolaget kan sedan säljas externt och den kapitalvinst som då uppkommer är skattefri. Om handelsbolaget, som köptes för 100, sedan upplöses uppkommer en kapitalförlust om 90 som köparen får göra avdrag för.

Utöver det beskrivna exemplet finns en mängd varianter på samma tema. Ett annat exempel utgörs av koncerninterna transaktioner som enbart syftar till att höja en tillgångs skattemässiga värde och därmed dess avskrivningsunderlag. Transaktionen startar med att två utländska koncernbolag bildar ett svenskt handelsbolag. Tillgången förs över till handelsbolaget genom en underprisöverlåtelse. Handelsbolaget avyttras därefter till ett annat företag inom koncernen. Detta företag förvärvar sedan tillgången från handelsbolaget för marknadsvärdet. Den vinst som uppstår i handelsbolaget kan kvittas mot den kapitalförlust på samma belopp som uppkommer hos ägarföretaget när handelsbolaget likvideras.

Det finns också förfaranden där det inte förekommer utländska koncernföretag, men där en fastighet förpackad i handelsbolag ändå avyttras utan att säljaren beskattas för vinsten. En sådan transaktion går ut på att vid bildandet av handelsbolaget ge ett stort tillskott till handelsbolaget för att få en hög justerad anskaffningsutgift. Därefter

använder handelsbolaget tillskottet till att – för marknadsvärdet – förvärva ett koncernbolag vari fastigheten förpackats. Fastigheten överförs till handelsbolaget genom en underprisöverlåtelse. Handelsbolaget kan nu avyttras externt för marknadsvärdet – vilket motsvarar marknadsvärdet på fastigheten. Eftersom andelens justerade anskaffningsvärde är lika stort som fastighetens marknadsvärde uppkommer ingen skattepliktig vinst på andelen. Köparen kan sedan likvidera handelsbolaget och få ett avdrag för en kapitalförlust på handelsbolagsandelen motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet på fastigheten.

För köparen leder de ovan beskrivna transaktionerna varken till någon – i ekonomisk mening – vinst eller förlust. Köparen anses ändå enligt domstolspraxis (RÅ 2002 ref. 87) ha rätt till avdrag för förlusten på handelsbolagsandelen. Enligt Regeringsrättens avgörande skulle samma förlust uppkomma om tillgången sålts till marknadspris. Förklaringen till detta är att en vinst på tillgången då skulle ha uppkommit i handelsbolaget som i motsvarande grad skulle ha påverkat den justerade anskaffningsutgiften för handelsbolagsandelen. Den skillnaden föreligger dock att en försäljning av tillgången till marknadspris skulle ha medfört en löpande beskattning av vinsten. Sker överföringen däremot till skattemässigt värde uppkommer ingen vinst vid den löpande beskattningen. Vinsten kommer i ett sådant fall att beskattas först vid en senare avyttring av tillgången till marknadspris. Innebörden av transaktionerna är således att köparen tidigarelägger avdraget för anskaffningsutgiften för tillgången. Avdraget kan därefter utnyttjas direkt mot annan inkomst i köparföretaget, i stället för att erhållas i form av årliga värdeminskningsskattavdrag. Detta avdrag ska sedan neutraliseras av den beskattning som ska ske vid en framtida försäljning. Till följd av den slopade beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar och det förhållandet att tillgången kan förpackas i ett aktiebolag inför en framtida försäljning, kan vinsten dock helt komma att undgå beskattning.

Sammanfattningsvis vill således köparna förvärva denna typ av tillgångar – normalt fastigheter – förpackade i handelsbolag för att kunna tillgodogöra sig avdrag för kapitalförlust på handelsbolagsandelar som i ekonomisk mening inte kan anses verklig. Säljarna å sin sida kan inte avyttra andelar i handelsbolag skattefritt som de kan göra med andelar i dotteraktiebolag (näringsbetingade innehav). Säljarna försöker dock lösa detta med hjälp av olika typer av förfaranden som har beskrivits ovan.

Regelverken om underprisöverlåtelser, om näringsbetingade andelar och om justerad anskaffningsutgift för handelsbolagsandelar jämte utvecklingen i rättspraxis om när en förlust på en andel i ett handelsbolag får dras av, har givit upphov till asymmetrier som sammantaget ger de oönskade effekterna. Samtliga transaktioner som exemplifierats ovan har dock det gemensamt att de förutsätter att det är möjligt att genom en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL överföra en tillgång till eller från ett handelsbolag.

Utnyttjandet av de nuvarande reglerna om kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar har medfört yrkanden om skattemässiga avdrag med mångmiljardbelopp. Skatteverket har i samband med taxeringsarbetet vid 2005–2007 års taxeringar observerat olika typer av

transaktioner av ovan nämnda slag där avdragsbeloppen för förluster på handelsbolagsandelar uppgår till ca 54 miljarder kronor.

Regeringen gör följande bedömning. Reglerna om underprisöverlåtelser i kombination med nämnda övriga regelverk har beträffande handelsbolagssektorn visat sig utnyttjats systematiskt och återkommande för att åstadkomma oavsedda skatteeffekter i form av förlustavdrag som innebär avsevärda skattebortfall. Effekterna är oacceptabla och en förändring är därför nödvändig. Vissa av transaktionerna har angripits av Skatteverket och det pågår rättsprocesser beträffande frågan om lagen (1995:575) mot skatteflykt är tillämplig. Oavsett utgången i dessa processer är det angeläget att på ett effektivt och heltäckande sätt förhindra och motverka de många olika varianter på detta utnyttjande av skattereglerna. De kommande reglerna måste därför vara effektiva i att förhindra fortsatt skatteplanering. Det kommande förslaget innebär ett fullständigt slopande av möjligheterna till underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag enligt 23 kap. 1L. Alternativa och mindre ingripande åtgärder har övervägts men de nu aviserade åtgärderna har bedömts vara de som utgör de mest effektiva och ändamålsenliga.

Samtidigt bör förändringen kompletteras med särskilda övergångsbestämmelser avseende avyttring av andelar i handelsbolag där en underprisöverlåtelse redan har ägt rum från handelsbolaget. Dessa bestämmelser i det kommande förslaget tar sikte på andelsavyttringar av företag som kan inneha näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 13 § 1L. När ett sådant företag avyttrar en andel i ett handelsbolag från vilket det har skett en underprisöverlåtelse ska det avyttrande företaget minska den justerade anskaffningsutgiften på andelen med sin del av den värdeöverföring som underprisöverlåtelserna medfört. Underprisöverlåtelserna ska ha skett under företagets innehavstid av andelen och företagets del av värdeöverföringen ska motsvara andelstalet i handelsbolaget vid avyttringen. Bestämmelsen i 23 kap. 10 § 1L ska inte tillämpas när det gäller att fastställa ersättnings storlek vid beräkningen av värdeöverföringen.

Korrigerings av den justerade anskaffningsutgiften bör även göras om en andel i ett handelsbolag från vilket det har skett en underprisöverlåtelse övergår till en ny ägare genom sådana omstruktureringsförfaranden som innebär att den nya ägaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Sådana förfaranden är bl.a. kvalificerade fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar samt partiella fissioner.

Nedskrivning på lagerandelar

Vid sidan av de olika typer av handelsbolagstransaktioner som beskrivits ovan har det även uppmärksamats omfattande transaktioner med aktiebolag inom bygg- och fastighetsbranschen som kan möjliggöra skattemässiga avdrag som ger en oavsedd skatteeffekt inom en intressegemenskap, t.ex. en koncern. Denna typ av upplägg möjliggörs genom den skillnad som finns i beskattningen mellan lagerandelar och andelar som är kapitaltillgångar. Båda typerna av andelar kan finnas i en koncern i byggnads- och fastighetsbranschen. De särskilda reglerna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter finns i 27 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), 1L. Fastigheter som ägs av sådana företag utgör

lager (27 kap. 4 § IL). Även andelar i fastighetsförvaltande företag utgör lagerandelar när de ägs av företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 6 § IL). Lager får enligt 17 kap. 3 § IL värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (i princip marknadsvärdet), vilket får till följd att – för företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter – nedskrivningsrätt föreligger på andelar i fastighetsförvaltande företag om värdet på andelarna understiger anskaffningsvärdet.

Följande exempel illustrerar tillvägagångssättet. Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter förvärvar en fastighet förpackad i ett aktiebolag för marknadsvärdet 1 000 från en extern säljare. Fastighetens skattemässiga värde är 100. Därefter avyttras fastigheten genom en underprisöverlåtelse till ett annat koncernbolag vars ägarföretag inte bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Andelarna i det koncernbolag dit fastigheten överförs är kapitaltillgångar hos ägarföretaget och är s.k. näringsbetingade andelar. Andelarna i det företag som förvärvades externt är däremot lagerandelar hos köparen vilket innebär att direkt avdrag medges för nedskrivning av andelarna. Med hänsyn till att företaget nu efter att det tömts på fastigheten – för en ersättning på endast 100 – endast är värt 100 kan andelarna skrivas ned med 900. Köparen får således ett avdrag med 900. Regeringsrätten har i avgörandet RÅ 2003 ref. 11 slagit fast att ett skattemässigt avdrag får göras i dessa fall. Det dotteraktiebolag som fastigheten överfördes till kan sedan avyttras externt för marknadsvärdet utan skattekonsekvenser (näringsbetingade andelar).

Även de skattemässiga nedskrivningarna avseende lagerandelar för dessa transaktioner avser miljardbelopp. Skatteverket har i samband med taxeringsarbetet vid 2005–2007 års taxeringar observerat sådana transaktioner där avdragsbeloppen för nedskrivning av lagerandelar uppgår till ca 6,7 miljarder kronor.

Regeringen gör följande bedömning. Den samlade ekonomiska innebörden av den typ av förfaranden som beskrivits är att koncernen köper en fastighet förpackad i ett aktiebolag för 1 000 och säljer samma fastighet förpackad i ett annat aktiebolag för samma belopp. Det förvärvade fastighetsförvaltande bolaget töms på fastigheten efter förvärvet och det är möjligt att fastigheten i fråga är i koncernens ägo under en mycket kort tidsrymd, t.ex. bara under en dag. Trots att någon förlust i ekonomisk mening inte har uppkommit inom koncernen, kan koncernen med oinskränkt effekt vid beskattningen skriva ned värdet på andelarna i det förvärvade företaget med ett belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet på den förpackade tillgången. Detta reducerar sedan den skattepliktiga vinsten. Förfaranden som det beskrivna där den asymmetriska skattemässiga behandlingen av andelar inom en intressegemenskap utnyttjas, kan inte accepteras.

I syfte att stoppa nu beskrivna transaktioner innehåller det kommande förslaget därför även regler som innebär att nedskrivning till följd av en värdenedgång på lagerandelar i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter inte får dras av till den del värdenedgången motsvaras av skillnaden mellan marknadsvärde och faktisk ersättning när en tillgång har överlåtits utan ersättning eller mot ersättning som understiger

marknadsvärdet. Vidare innehåller det kommande förslaget en motsvarande begränsning av en förlust om andelarna i stället avyttras.

Skr. 2007/08:148

Avslutande bedömning

De beskrivna förfarandena med handelsbolag och nedskrivning av lagerandelar inom bygg- och fastighetssektorn ger möjlighet till skattemässiga avdrag i mångmiljardklassen som i ekonomisk mening inte kan anses verkliga eller innebär en oavsedd skatteeffekt inom en intressegemenskap. Detta innebär att olika regelverk inom företagsbeskattningen i kombination med utvecklingen i rättstillämpningen har skapat asymmetrier som resulterar i oavsedda skattebortfall. Situationen är inte acceptabel och förändringar är därför nödvändiga. De kommande förslagen syftar till att upprätthålla avsedd beskattning och motverka möjligheterna till oavsedda skatteeffekter.

De kommande regelförändringarna innebär att effekter av asymmetrier förhindras och utgör därmed en breddning av skattebasen. De bör därför få betydelse för storleken av de framtida inkomstskatteintäkterna från företagssektorn. Säkerställandet av avsedd beskattning bidrar därför till ett offentligfinansiellt utrymme som – inom ramen för ett totalt sett oförändrat skatteuttag – ger möjlighet att sänka skattebelastningen i ett senare skede.

3 Ikraftträdandebestämmelser

De beskrivna förfarandena när det gäller kapitalförluster på handelsbolagsandelar och nedskrivning av värdet på lagerandelar ger effekter som inte kan godtas. Det är nödvändigt att vidta åtgärder för att förhindra ett fortsatt utnyttjande av skattesystemet.

Avdragen som har uppkommit till följd av utnyttjandet av de nuvarande reglerna om kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar och nedskrivning av lagerandelar i byggnads- och fastighetsrörelse uppgår till mångmiljardbelopp. Detta medför avsevärda skattebortfall. Även för framtiden riskeras avsevärda skattebortfall. Det föreligger enligt regeringens mening därför särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. De kommande regelförändringarna i bestämmelserna om underprisöverlåtelse föreslås tillämpas på överlåtelse som sker fr.o.m. dagen efter dagen för överlämnandet av denna skrivelse. De kommande reglerna om begränsad nedskrivningsrätt och begränsad avdragsrätt för förlust på lagerandelar i byggnadsrörelse m.m. föreslås tillämpas på överlåtelse respektive avyttringar som sker fr.o.m. dagen efter dagen för överlämnandet av denna skrivelse. De särskilda övergångsbestämmelser om ändrad kapitalvinstberäkning föreslås tillämpas på avyttringar av andelar i handelsbolag som sker fr. o. m. dagen efter dagen för överlämnandet av denna skrivelse. Tillämpningen av övergångsbestämmelserna bör dock, för att underlätta beräkningen, begränsas till att omfatta underprisöverlåtelse som har skett efter den 30 juni 2003. Tidpunkten har bestämts med

hänsyn till tidpunkten för införandet av skattefriheten för kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Skr. 2007/08:148

Regeringen kommer att överlämna skrivelsen till riksdagen den 17 april 2008. De nya reglerna tillämpas således från och med den 18 april 2008.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 17 april 2008

Närvarande: Statsrådet Olofsson, ordförande, statsråden Bildt, Ask, Leijonborg, Erlandsson, Torstensson, Björklund, Littorin, Borg, Malmström, Billström, Adelson Liljeroth

Föredragande: statsrådet Borg

Regeringen beslutar skrivelse 2007/08:148 Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier