

Företagsbeskattning, föreläsning den 14 november 2013 – Björn Forssén Örebro universitet (JPS)

1. Skatter och avgifter, allmänt, s. 2-5

Översikt 2-4 ang. inkomstskatt (löpande i 2-4 berörs även t.ex. mervärdesskatt), s. 6

2. Koncernbeskattning, s. 7

Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag, s. 7

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings, s. 7
Ang. aktieägartillskott, s. 7

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, s. 7

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar, s. 8
Skalbolag, s. 8

d) Koncernbidragsreglerna, s. 9

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag, s. 10

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag, s. 10

3 Fåmansföretag, s. 12

Grunderna för fåmansföretagsbeskattning, s. 12

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, s. 13

Delägare och företagsledare, s. 13

Kvalificerade andelar, s. 14

- Utdelningsbeskattningen, s. 15

- Kapitalvinstbeskattningen, s. 16

- Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar, s. 16

4. Företagsombildningar (omstruktureringar), s. 18

Uttag eller förmån?, uttagsbeskattning – näringsverksamhet resp. uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL? s. 18

a) Uttag eller förmån?, s. 18

b) Utagsbeskattning – näringsverksamhet s. 18

c) Uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL (omstruktureringar)? s. 20

Villkor för kvalificerad underprisöverlåtelse, s. 21

Försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse samt omstruktureringar gm förpackning, s. 22

Jfr Mervärdesskatt och överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren eller aktieöverlåtelse, s. 23

d) Andelsbyten, s. 24

e) Fusioner och fissioner, s. 25

Lex ASEA – utdelning av dotterbolagsaktier, s. 25

f) Verksamhetsavyttringar, s. 26

g) Partiella fissioner, s. 26

5. Mervärdesskatt, s. 27

Förkortningar, s. 30

1. Skatter och avgifter, allmänt

			<i>Dekl. till</i>
Inkomstskatt	Skattelag	Inkomstdeklaration (slutlig skatt)	SKV
Mervärdesskatt	Skattelag	Skattedeklaration (oms. inom landet och UIF)	SKV
Punktskatt	Skattelag	Skattedeklaration	SKV
Arbetsgivaravgifter eller egenavg.	Sociala avgifter	Skattedeklaration	SKV
Källskatt	Preliminär skatt	Skatteavdrag för anställda/F-skattedebitering	SKV
Tull + mervärdesskatt/punktskatt	Import	Införsel av vara från plats utanför EU	Tullverket

Svenska allmänna skatter får inte dras av, bl.a. kommunal och statlig **Inkomstskatt** och kupongskatt (9 kap. 4 § IL). Särskilda skatter och avgifter som avser NRV får dras av (16 kap. 17 § första st. första men. IL).

- **Punktskatter**, särskild löneskatt (SLP) och **Tull**: avdrag medges i NRV. När? Enligt IL:s allmänna regler, direkt eller genom avskrivning [se Lodin m.fl. 2013 s. 114 och 115 och även SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (Del 3), bl.a. s. 1637, 1674 och 1700].
- Lön till anställd, AT, utgör avdragsgill kostnad i NRV (16:1 IL). Skatteavdraget på löneutbetalningen (**Källskatt**) är dock inte en kostnad (utan företagarens uppboresåtgärd i egenskap av arbetsgivare, AG).
- **Arbetsgivaravgifter** är avdragsgilla som lönebikostnader (Se även Lodin m.fl. 2013 s. 115).
- Ex.: Lön 10.000 kr, skatteavdr. 30 % och AG-avg. 31 % → 7.000 netto till AT; AG:s kostnad=13.100.
- Egenavgifter och särskild löneskatt (SLF) är avdragsgilla i NRV (se nedan ang. 'teknik' – 16:29/30 IL).
- Om företaget gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, ingår **Mervärdesskatt** i intäkter resp. kostnader i NRV. Då ingår också moms som debiterats på import i anskaffningsutgiften för importerad vara.
- Om företaget gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, utgör **Mervärdesskatt** inte intäkter resp. kostnader i NRV [se 15:6 (utgående skatt) resp. 16:6 (ingående skatt) IL [utgående moms=skuld till staten; ingående moms=fordran på staten]. Då utgör även moms som debiterats på import av vara i verksamheten fordran på staten (redovisas som ingående moms i skattedeklarationen).

Inkomster kan beskattas i något av tre inkomstslag: Kapital [1 kap. 8 § IL]	Tjänst [10-12 kap. IL] - Anställning m.m. (10 kap. 1 § etc. IL) - Hobbyverksamhet (12 kap. 37 § IL, Tjänst som restinkomstslag)*	Näringsverksamhet [13-40 kap. IL]
[41-42 kap. IL]		

Alla intäkter omfattas inte av ett inkomstslag. Engångsbelopp kan falla utanför IL:s tillämpningsområde, t.ex. skadestånd utan samband med anställning och som inte är ekonomiska (ideella). Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 307 och 308 samt SKV:s Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (Del 2) s. 680 (jfr även 16 kap. 15 § IL). Om ersättning för en prestation, hänförs dock tillfällig intäkt till tjänst som ett restinkomstslag, t.ex. beträffande överskott i verksamheter av viss varaktighet utan påvisbart vinstsyfte (hobbyverksamheter).^{*} Annars skulle det föreligga en bristande neutralitet jämfört med intäkter från verksamheter av tillfällig karaktär som redan tidigare (före skattereformen 1990/91) beskattades i inkomstslaget tjänst.

Inkomster som inte faller utanför inkomstlagen undantas från inkomstbeskattning endast om så särskilt anges i IL. Se 8 kap. IL ang. skattefrihet för arv, gåva, lotterivinster, stipendier under vissa förutsättningar, m.m.

Juridisk person, t.ex. AB: alla inkomster hänförs till NRV (1:3 andra st. och 13:2 IL). En fysisk person kan ha olika inkomster hänförliga till de tre inkomstlagen: Kapital, Tjänst och NRV (1:3 första st. 1 och 2 IL).

[En juridisk person kan för övrigt inte inneha privatbostad, utan fastighet eller bostadsrätt som ägs av en juridisk person utgör alltid näringsfastighet resp. näringsbostadsrätt (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501). Se även Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet Arbetsinkomst eller kapitalinkomst? Av Urban Rydin. Juristförelägg i Lund. Lund 2003.]

Näringsverksamhet (13 kap. 1 § första st. andra men. IL):

”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.”

Bedömning av UT:s självständighetskriteriet för NRV: särskilt beakta avtal med UG. I vilken omfattning är UT beroende av UG? I vilken omfattning är UT inordnad i UG:s verksamhet? (13 kap. 1 § andra st. IL).

UT godkänd för F-skatt (9 kap. SFL)?

- Godkänd → UG ska inte göra skatteavdrag eller erlägga arbetsgivaravgift om UT godkänd för F-skatt antingen när ersättningen bestäms eller när den utbetalas (10 kap. 11 § första st. SFL och 2 kap. 5 § första st. första men. SAL). Uppgiften om godkännande för F-skatt ska lämnas i handling (avtal, faktura eller annan handling) som upprättas i samband med uppdraget och innehålla nödvändiga id-uppgifter för utbetalaren och mottagaren (10 kap. 12 § första st. SFL och 2 kap. 5 § första st. andra men. SAL samt prop. 2010/11:165 Del 1 s. 327).

Något s.k. F-skattebevis utfärdas inte enligt SFL. Rättsverkan av godkännande för F-skatt knyts i stället till godkännandet som sådant och åberopandet av detta. I bevishänseende kan både UG och UT få ett registerutdrag – på papper eller elektroniskt – från SKV ang. att UT är godkänd för F-skatt. Om UT signerar och daterar ett sådant registerutdrag och överlämnar till UG, bör enligt förarbetena till SFL handlingen uppfylla kraven för att UG ska kunna godta uppgiften om UT:s godkännande för F-skatt (se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 326).

Ett godkännande för F-skatt ska gälla tills vidare – till dess att det återkallas av SKV (se 9 kap. 1 § andra st. och 4 § SFL samt prop. 2010/11:165 Del 1 s. 327).

Godkännande för F-skatt har inte befriande verkan beträffande UT:s skatter och avgifter, om UG kände till att uppgiften om godkännande för F-skatt är oriktig eller om det är uppenbart att UT är att anse som anställd hos UG och UG inte skriftligen anmäler detta till SKV (senast den dag då SKD ska lämnas för den period under vilken utbetalningen gjordes. (10 kap. 12 § andra st. och 14 § första st. SFL och 2 kap. 5 § första st. tredje men. SAL).

Innebär Skatteverkets återkallande av godkännande för F-skatt att UE inte har utfört arbete åt UG?

Antag att F-skatt hos UE underkänns av Skatteverket i utredning: Kom ihåg! Att UE har en undermålig bokföring och skatteredovisning innebär inte i sig att arbete inte skulle ha utförts av andra än personal tillhörig UG. Skatteform styr inte inkomstslag. Inkomstslag styr skatteform: inkomst av tjänst medför A-skatt och inkomst av näringsverksamhet medför godkännande för F-skatt. Att Skatteverket underkänner att UE har F-skatt innebär således inte i sig att UE inte kan anses ha utfört arbete åt UG. Vanligt förekommande att detta inte hålls isär av exempelvis förhållsledare, åklagare i brottmål om skatt. Du bör som försvarare vara uppmärksam på om Skatteverkets revisionspromemoria eller beslut innebär att det är utrett att arbete inte skulle ha utförts i faktisk mening av UE åt UG.

Mervärdesskatt

OBS! Genom SFS 2013:368 (prop. 2012/13:124) sker från och med den 1 juli 2013 inte längre någon koppling i huvudregeln i 4 kap. 1 § ML om vem som anses ha yrkesmässig verksamhet till NRV enligt 13 kap. IL. Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet har ersatt yrkesmässig verksamhet i ML. I huvudregeln beträffande beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) anges:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.” [Jfr 4 kap. 1 § första st. första men. ML, där samma ordalydelse återfinns numera.]*

Begreppet *verksamhet som medför skattskyldighet* har emellertid inte ändrats i huvudregeln i 8 kap. 3 § första st. ML om uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten (se även 1 kap. 7 § andra st. ML). Skattskyldig motsvarar mervärdesskattedirektivets *betalningsskyldig*, medan direktivets huvudregel om avdragsrätten kopplar den till beskattningsbar person [se art. 168 a)]. Problem? Ja, ang. huruvida avdragsrättens inträde begränsas till att gälla först när skattepliktiga transaktioner förekommit i verksamheten. En sådan begränsning strider enligt bl.a. EU-målet 268/83 (Rompelman), p. 23, mot principen om mervärdesskattens neutralitet. EU-kommissionen inledde i det hänseendet ärende om fördragsbrottsförfarande mot Sverige den 26 juni 2008 [se 2008/2002 K(2008) 2794 (EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om definitionen av ekonomisk verksamhet i ML) – återfinns på www.momsinstitutet.se].

Bokföringsskyldig

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig (2 kap. 6 § första st. BFL). Bokföringsskyldighet när fysisk person yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 205). Bokföringsskyldigheten innebär att en åtskillnad ska ske mellan affärerna i verksamheten och privatekonomin: ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” utifrån vad som anses vara god redovisningssed (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229).

En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§ (2 kap. 1 § BFL).

- Jfr 13 kap. 2 § IL: en juridisk person – t.ex. AB eller ekonomisk förening – har NRV på grund av egenskapen av juridisk person i sig (oavsett om rekvisiten för NRV i 13:1 första st. andra men. IL är uppfyllda). Se även t.ex. RÅ 2006 ref. 58.

*OBS! Kriterierna för beskattningsbar person i ML gäller dock både för fysiska personer och juridiska personer.

Inkomstbeskattning (NRV)

Intäkter

- Kostnader

Överskott/underskott

[14:21 första st. IL]

Underskott dras av nästa år,

Om underskott då ”rullas” till följande år
[40:2 IL]

Alt.: Om nystartad aktiv NRV kan underskott dras som allmänt avdrag mot annan förvärvsinkomst (i praktiken mot inkomst av tjänst) samma år
[62:2 IL]

(se Lodin m.fl. 2013 s. 486 och 487)

Jfr Mervärdesbeskattning (Beskattningsbar person)

- *Allmänna bestämmelser ML*

Utgående skatt (på priset på vara eller tjänst)

- Ingående skatt (på inköpspris eller, vid import, på tullvärde)

Skatt att betala (+) eller återfå (-)

- *Vinstmarginalbeskattning (VMB)*, Särskilt om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (9 a kap. ML) samt särskilt om viss resebyråverksamhet (9 b kap. ML)

9 a kap.

Försäljningspris

- Inköpspris

Vinstmarginal

(beskattningsunderlag)

9 b kap.

Ersättning för resetjänst

- Kostnader för varor/tjänster (som kommer resenären direkt till godo)

Vinstmarginal

(beskattningsunderlag)

- Om företaget omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster, ingår moms i intäkter resp. kostnader vid beräkningen av överskott/underskott för inkomstbeskattningen.

Företagsformer, exempel på

Enskild firma (EF)/enskild näringsidkare (ensk. när.idk.) – fysisk person skattesubjekt

Handelsbolag (HB) – inkomstbeskattning på delägarnivå (5:1 IL). Bolaget skattesubjekt avseende

mervärdesskatt (6:1 ML) samt bl.a. för särskild löneskatt på pensionskostnader för *anställd personal* i HB:et*

Aktiebolag (AB) – *dubbelbeskattning* inkomstskattemässigt [beskattning av bolagets överskott, bolagsskattesats 22 % (65 kap. 10 § IL) samt beskattning av anställda och företagsledare etc. för lön och arvoden etc. från bolaget och av aktieägare för utdelning från bolaget]. Bolaget är skattesubjekt avseende både inkomstskatt och mervärdesskatt

Sociala avgifter (och särskild löneskatt)

EF – egenavgifter (normalt 28,97 %) på överskott NRV (för ensk. när.idk. eller på del av överskott hänförligt till aktiv delägare i HB)

HB – egenavgifter eller, beträffande passiv delägare (passiv NRV), särskild löneskatt (24,26 %) på överskottet [lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF)]**

AB – arbetsgivaravgifter (normalt 31,42 %) på lön och arvoden etc. till anställda och företagsledare etc.

[**SLF också på inkomst av aktiv NRV avseende delägare som avlidit under beskattningsåret. Särskild löneskatt (s.k. SLP) även på pensionskostnader i AB samt på pensionskostnader för anställda i EF eller HB och på betalning av premie för pensionsförsäkring som tecknats avseende en ensk. när.idk. (EF) eller en aktiv delägare i HB. Se lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP). OBS! HB:et skattesubjekt avseende pensionskostnader för *anställd personal*.* Se även Lodin m.fl. 2013 s. 705-706.]

Jfr Övningsboken 2013 s. 253, där bl.a. egenavgifter och särskild löneskatt behandlas i NE-blanketten:

- Egenavgifter för ensk. när.idk. (EF) eller för aktiv delägare i HB (och SLF avseende passiv delägare i HB) är avdragsgilla. Se 16 kap. 29 § IL (och 2 kap. 26 § IL). För beskattningsåret (1) medges ett avdrag om max 25 % (eller, beträffande SLF, max 20 %) från överskott i NRV, och redovisas i NE-blanketten för beskattningsår 1. Om överskott därefter: egenavgifter (eller SLF) debiteras vid taxeringen (16 kap. 30 § IL).
- Avdraget beskattningsår 1 återläggs i NE-blanketten för beskattningsår 2 (15 kap. 7 § IL med hänvisning till 16 kap. 17, 18 och 29 §§ IL). Debiterade egenavgifter (eller SLF) för taxeringsåret (avseende beskattningsår 1) dras av i blankett NE för beskattningsår 2. Därefter erhålls överskott eller underskott för beskattningsår 2. Om överskott, medges avdrag om max 25 % (eller 20 %) som redovisas i NE-blanketten för beskattningsår 2. Om överskott därefter: egenavgift (eller SLF) debiteras vid taxeringen (avseende beskattningsår 2) o.s.v.

Skatter och avgifter och EU-rätten

Inkomstskatt

Det finns inget allmänt krav i EU-rätten på harmonisering av EU:s medlemsstaters lagstiftningar om inkomstskatt. I enlighet med principen i art. 115 FEUF om s.k. tillnärmning har dock EU:s råd utfärdat följande direktiv på inkomstskatteområdet:

- fusionsdirektivet (2009/133/EG) [tidigare fusionsdirektivet (90/434/EEG)];
- moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG);
- direktivet om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (2003/48/EG), för privatpersoner (sparandedirektivet); och
- direktivet om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (2003/49/EG).

Indirekta skatter

Lagstiftningarna i EU:s medlemsstater om indirekta skatter eller avgifter (mervärdesskatt, punktskatter och tull) ska vara harmoniserade enligt art. 113 FEUF:

- På mervärdesskatteområdet har EU:s råd utfärdat det s.k. *mervärdesskattedirektivet* – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Dessutom kan nämnas den s.k. genomförandeförordningen – Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.
- Beträffande punktskatter har EU utfärdat det s.k. punktskattedirektivet (2008/118/EG).
- Tullagen ska motsvara EG:s tullkodex – Rådets förordning (EEG) nr 2913/92.

Sociala avgifter

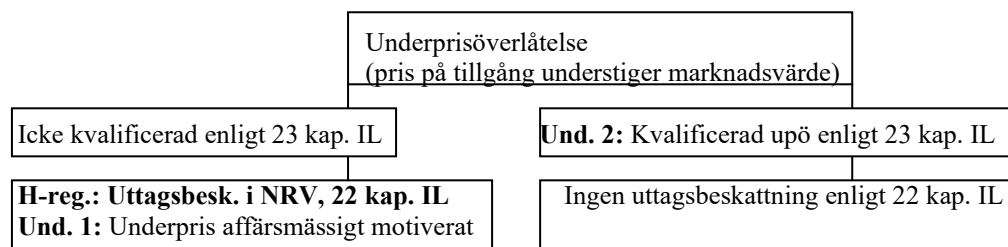
Skyldigheten att betala avgifter enligt SAL kan begränsas av EU/EES-rätten eller avtal om social trygghet andra stater (1:3 SAL). I EU-rätten finns inga särskilda bestämmelser om skyldighet att betala socialavgifter eller andra avgifter för finansiering av sociala trygghetssystem. Den skyldigheten bestäms i varje EU-lands nationella lagstiftning. Rätten att ta ut avgifter på en inkomst beror emellertid på om den person som uppbär inkomsten omfattas av lagstiftning om social trygghet i ett EU-land eller EES-land enligt lagvalsregler i EG:s förordning (EG) nr 883/2004. Förordningen ska samordna tillämpningen av EU- och EES-ländernas olika sociala trygghetssystem (se prop. 2000/01:8 s. 64 och 65). Huvudregeln är att en person omfattas av lagstiftningen i det land där denne arbetar (arbetslandsprincipen – *lex loci laboris*) – jfr prop. 2000/01:8 s. 65.

Översikt 2-4 ang. inkomstskatt (löpande i 2-4 berörs även t.ex. mervärdesskatt)

Med företagsombildningar (omstruktureringar) avses överlåtelser som inte syftar till att NRV avyttras till någon utomstående, utan NRV ska bedrivas i annan rättslig form och senare ev. överlåtas till utomstående (se Lodin m.fl. 2013 s. 529). Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL utvidgades 1998 så att de inte begränsas till underprisöverlåtelser nödvändiga vid omstruktureringar (se Lodin m.fl. 2013 s. 531).

Alla regler och problem vid omstruktureringar behandlas inte i Lodin m.fl. 2013, eftersom lagstiftningens komplexitet inte medger det (se Lodin m.fl. 2013 s. 530). Översikten här begränsas till ensk. när.idk./AB:

- NRV, beskattning av resultatet (intäkter minus kostnader).
Utdelning eller aktievinst: för AB=intäkt i NRV; för ensk. när.idk., inkomst av kapital.
- Näringsbetingade andelar. AB (mb) äger annat AB (db): ingen kedjebeskattning av utdelning eller aktievinst. Dubbelbeskattning av fysisk person som äger AB, genom beskattning av NRV hos AB:et och av avkastning (utdelning eller aktievinst) på aktierna hos ägaren. [Se 2 a-c]
- Mb äger > 90 % av db: resultatutjämnning i NRV möjlig mellan bolagen genom koncernbidrag. [Se 2 d]
- Underprisöverlåtelser (23 och 53 kap. IL).



Kvalificerad upö

innebär att ett skattemässigt övervärde (obeskattat värde) avseende tillgången överförs till förvärvaren (1.), och beskattas hos denne senare vid avyttring (2.) till marknadsmässigt pris (kontinuitet).

Marknadsvärde - tillgångens <u>skattemässiga värde (2:31-33 IL)</u> =skattemässigt övervärde (obeskattat värde hos överlåtaren)	1. Tillgången överlåts till underpris = kvalific. upö → (skattepliktig intäkt, ej uttagsbeskattning)	2. Förs. till marknadspris - Förvärvarens skattem. ansk.värde =latent vinst som realiserar och tas upp som skattepliktig intäkt
--	--	---

Kval. upö: Tillgången ska övergå till NRV: överlåtare och förvärvare ska vara fysisk person eller AB.
Ofta fråga om att tillgången ingår i överlåtelse av hela eller delar av NRV.

Om tillgång överlåts:

- Från AB till AB – *även* kvalificerad upö om det är möjligt med resultatutjämnning gm koncernbidrag.
- Från AB vari *aktierna* är kvalificerade* till AB – aktierna i förvärvande AB måste vara kvalificerade i samma mån som i överlåtande AB. Ägare till kvalificerade andelar ska inte kunna få lägre beskattning enligt 57 kap. IL genom att överföra värden utan utdelningsbeskattning till annat AB där dennes aktier inte är kvalificerade.
- Från ensk. när.idk. till AB – samtliga *aktier* i AB:et ska vara kvalificerade.* Det ska inte vara möjligt för en ensk. när.idk. att först överföra obeskattade värden i NRV till ett AB, för att senare tillgodogöra sig avkastning (utdelning eller aktievinst) som inkomst av kapital. [Se 4 a-c]

- Fämansföretagsregler (56 och 57 kap. IL).
*Aktier i fämansföretag är kvalificerade om de innehas av aktiva delägare. Då kan avkastningen (utdelning eller aktievinst) komma att beskattas i tre delar enligt 57 kap. IL: kapital med skattebelastning 20 %; inkomst av tjänst; och inkomst av kapital enligt vanliga regler (30 %).
För aktier i fämansföretag som innehas av passiva delägare sker beskattningen av avkastningen enligt vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler (men med reduktion till 5/6=25 %) [Se 3]

- Andelsbyten (48 a kap. och 49 kap. IL,) [S 4 d]; Fusioner och fissioner (37 kap. IL) [Se 4 e];
Verksamhetsavyttringar (38 kap. IL) [Se 4 f]; och Partiella fissioner (38 a kap. IL) [Se 4 g].

2. Koncernbeskattning

Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings

Aktiebolaget är ett eget skattesubjekt. Det innebär att beskattning sker av verksamheten hos bolaget (bolagsskattesatsen är fr.o.m. 2013=22%), och ägaren beskattas för utdelning på och försäljning av aktierna i bolaget (se Lodin m.fl. 2013 s. 68, 390, 393 och 395).

Näringsbetingade aktier

Ett aktiebolag (eller en ekonomisk förening) kan – till skillnad från en ensk. när.idk. (fysisk person) – inneha s.k. näringsbetingade aktier (24 kap. 13 § första st. och 14 § IL – se även s. 418 i Lodin m.fl. 2013).

- Regler om skattefrihet för utdelningar på eller försäljning av näringsbetingade aktier finns i 24 kap. resp. 25 och 25 a kap. IL (se Lodin m.fl. 2013 s. 416ff).
- För att undvika principiellt oönskade kedjebeskattnings effekter finns reglerna om skattefrihet för **aktiebolag som mottar utdelning från ett annat aktiebolag** (se b nedan) *eller* på vinst vid **försäljning av aktierna** (se c nedan), om aktieinnehavet är näringsbetingat (**näringsbetingade aktier**) och således **inte** utgör **kapitalplaceringsaktier**. Aktier där utdelningen är skattefri kallas näringsbetingade aktier, medan aktier där utdelningen beskattas i allmänhet kallas kapitalplaceringsaktier (se Lodin m.fl. 2013 s. 416-417 och 421)

Kapitalplaceringsaktier

För aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster resp. förluster på försäljning av kapitalplaceringsaktier gäller i huvudsak de vanliga reglerna för kapitalvinst och kapitalförlust, dvs. kapitalvinstbeskattning resp. avdragsrätt mot kapitalvinster på marknadsnoterade aktier (se Lodin m.fl. 2013 s. 421).

Ang. Aktieägartillskott

- Återbetalning av ovillkorliga aktieägartillskott behandlas som utdelning. Ett sådant aktieägartillskott utgör avdragsgill omkostnad vid beräkning av kapitalvinst på aktier.
- Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott betraktas normalt som återbetalning av lån. Ett sådant aktieägartillskott sker på villkor att det kan återbetalas i framtiden om bolaget ger vinst.

(Lodin m.fl. 2013 s. 402-404)

b) Skattefri utdelning på **näringsbetingade andelar**

Utdelning från ett aktiebolag till en ägare som är fysisk person föranleder skatteplikt för aktieägaren (se 42 kap. 1 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 396).

Om däremot en juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag, mottar utdelning från ett annat svenskt aktiebolag, föreligger, som nämnts ovan, skattefrihet för sådan utdelning, förutsatt att aktierna inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Utdelning på en näringsbetingad andel är som en huvudregel skattefri (se 24 kap. 17 § IL och Lodin m.fl. 2013 416 och 417). Begreppet **näringsbetingade andelar** avser:

- andelar i icke-marknadsnoterade aktiebolag och ekonomiska föreningar,
- andelar i marknadsnoterade företag, där sammanlagda rösterna av ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget uppgår till minst 10 % av röstetalet i det företaget och
- marknadsnoterade andelar som betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller det närliggande företaget (med vissa tidsvillkor för marknadsnoterade andelar).
(24 kap. 13 och 14 §§ IL och Lodin m.fl. 2013 s. 418).

Kommentarer: Om det är fråga om *lageraktier i värdepappersrörelse*, utgör aktierna *inte näringsbetingade andelar*. Aktier som utgör lagertillgångar, s.k. lageraktier, kan inte klassificeras som näringsbetingade andelar. Utdelning – och vinster – på lageraktier är därför skattepliktiga på lageraktier, men i inkomstslaget näringsverksamhet eftersom det är intäkter i (värdepappers)rörelse, dvs. näringsverksamhet. Här handlar det om t.ex. AB som bedriver värdepappersrörelse, dvs. aktieinnehavet avser inte dotterbolag utan ligger så att säga i

lager i (värdepappers)rörelsen och är ägnade att omsättas (se Lodin m.fl. 2013 s. 383, 384 och 420). För fysiska personer anges i Lodin m.fl. 2013 (s. 383) att det knappast är möjligt att bedriva värdepappersrörelse. OBS! Att placera sitt eget överskott i näringsverksamhet i aktier, dvs. köp och sälj av aktier för egen räkning, är inte värdepappersrörelse, utan med värdepappersrörelse avses enligt praxis att handeln måste rikta sig mot utomstående kunder (se Lodin m.fl. 2013 s. 383).

Jfr Mervärdesskatt

Värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet – liksom bank- och finansieringstjänster – undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första st. ML. Jfr art. 135.1 b-g i mervärdesskattedirektivet. Enligt EU-målet C-235/00 (CSC), p. 33, avses med transaktioner rörande värdepapper transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper.

OBS! Även om det är fråga om en enda omsättning av värdepapper, sker den momsfrött. Momsfri överlåtelse av värdepapper kan t.ex. avse försäljning av aktier i dotterbolag. Det gäller oavsett om det är fråga om äkta eller oäkta koncern inkomstskattemässigt sett (jfr under d nedan). I det sammanhanget får nämnas att begreppet äkta koncern också används mervärdesskattemässigt, men för ett moms specifikt ändamål och med ett högre krav på ägande (> 90 %) mellan moderbolag (mb) och dotterbolag (db) än enligt ABL (se 8 kap. 4 § andra st. ML), dvs. samma krav på ägande (> 90 %) som för koncernbidragsrätt (jfr under d nedan).

[Ändamålet med reglerna om äkta koncern i ML (8 kap. 4 § första st. 5 och andra st.) är s.k. slussning av avdrag för ingående moms på ett förvärv som görs av ett bolag utan avdragsrätt i den äkta koncernen till ett bolag med avdragsrätt i koncernen, förutsatt att förstnämnda gör momsfrött omsättning till sistnämnda.

För äkta koncerner enligt ML utgör slussningsregeln ett alternativ till att ansöka om Skatteverkets beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet enligt 9 kap. ML. Uthyrning av fastighet sker momsfrött enligt huvudregeln i 3 kap. 2 § första st. ML. Det finns möjligheter för fastighetsägare etc. som hyr ut exempelvis en verksamhetslokal att ansöka om frivillig skattskyldighet, enligt 3 kap. 3 § andra och tredje och 9 kap. ML. Dessa regler om fastigheter och moms gäller generellt sett, dvs. oavsett om uthyrare och förhyrare bildar koncern eller inte.

Investmentbolag

För ägarföretag som utgör investmentbolag har särskilda regler införts för att undvika kedjebeskattnings effekter (39 kap. 14-19 §§ IL och Lodin m.fl. 2013 s. 420, 569-572).

c) Skattefri försäljning av *näringsbetingade andelar*

Skattefrihet för kapitalvinst på försäljning av *näringsbetingade andelar* föreligger i princip i samma utsträckning som *skattefrihet* åtnjuts enligt 24 kap. IL *för utdelning på samma andelar* (se 25 och 25 a kap. IL och Lodin m.fl. 2013 s. 421):

- Om t.ex. ett svenskt aktiebolag har tillskjutit kapital till ett dotterbolag, som förbrukat det tillskjutna kapitalet och därmed gjort en förlust, ska beskattning för kapitalvinst inte ske av moderbolagets försäljning av sina näringsbetingade andelar i dotterbolaget, om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp på grund av försäljningen (25 a kap. 3 och 5 §§ IL). Dotterbolaget har inte haft vinster mot vilka förlustavdrag kunnat utnyttjas, eftersom tillskjutet kapital har förbrukats. Moderbolaget måste tillåtas göra avdrag för kapitalförlusten vid försäljningen av dotterbolagsaktierna. Annars kommer varken dotter- eller moderbolag att erhålla avdrag för förlusten. Det skulle innebära en överbeskattnings inom bolagssektorn. Genom skattefriheten undviks kedjebeskattnings effekter. Moderbolaget får emellertid inte vara ett investmentbolag (25 a kap. 3 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 422). För ägarföretag som utgör investmentföretag gäller, som nämnts, särskilda regler i 39 kap. 14-19 §§ IL.

Skalbolag

För övrigt finns i 25 a resp. 49 a kap. IL också särskilda regler om att beskattning ska ske av kapitalvinst om en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett bolags resp. en fysisk persons försäljning av ett skalbolag, s.k. skalbolagsbeskattnings (25 a kap. 9 § resp. 49 a kap. 6 § IL). Ett företag utgör skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar (enligt 25 a:14-16 resp. 49 a:7-8 IL) överstiger ett jämförelsebelopp som vid tidpunkten för avyttringen av samtliga delägar rätt utgör ½ av ersättningen för de avyttrade delägar rätterna (25 a:9 andra st. och 17 första men. resp. 49 a:6 och 9 IL). Ett skalbolag föreligger t.ex. om ett bolag som säljs har 1,1 miljon kr i likvida medel och 400 000 kr i övriga tillgångar men köpeskillingen uppgår till 2 miljoner kr (½ av 2 milj. kr=1 miljon kr som blir jämförelsebeloppet; de likvida tillgångarna 1,1 milj. kr överstiger jämförelsebeloppet). Genom den skärpta beskattningen av kapitalvinster enligt 57 kap. IL vid avyttring av fåmansföretag där säljaren varit aktiv ansågs tillräcklig neutralitet ha skapats mellan beskattning vid försäljning av bolag och vid vinstuttag. De s.k. 3:12-reglerna infördes 1990, och genom den skärpningen

utmönstrades den speciella vinstbolagsbeskattningen. Emellertid ansågs s.k. skalbolagstransaktioner alltså medföra fördelar, om en köpare av bolaget inte tog den latenta skatteskulden avseende obeskattade vinstmedel på grund av en inkrämsöverlåtelse före aktieöverlåtelsen seriöst. När kapitalvinst på näringsbetingade andelar blev skattefri år 2003 blev det mer intressant att genomföra skalbolagstransaktioner och reglerna i 25 a kap. IL infördes. Utgångspunkten för skalbolagsreglerna enligt både 25 a och 49 a kap. IL är att säljaren av ett skalbolag ansvarar för att den skatt som belöper på bolagets verksamhet fram till överlåtelседagen erläggs – i den mån bolaget inte har fullgjort den skyldigheten (se Lodin m.fl. 2013 s. 526-528 och Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering Del 4 s. 2567-2601).

Jfr Mervärdesskatt

Även om det är fråga om en enda omsättning av värdepapper, sker den momsfrött enligt 3 kap. 9 § ML. Momsfri överlåtelse av värdepapper kan t.ex. avse försäljning av aktier i dotterbolag (se ovan under b).

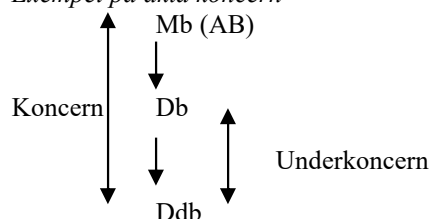
d) Koncernbidragsreglerna

Koncernbeskattning avser bolagssektorn. Aktier i ett aktiebolag ägs av ett annat aktiebolag – inte av en fysisk person.

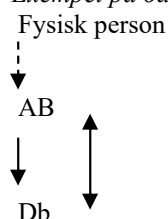
- Koncernen utgör inte ett skattesubjekt. Varje bolag i koncernen utgör ett skattesubjekt (se Lodin m.fl. 2013 s. 424).
- Huvudprincipen är att vinster i aktiebolag dubbelbeskattas. Däremot ska, som nämnts, inte kedjebeskattnng ske. Om bolagsvinsten utdelas i flera led, ska den inte beskattas i varje led. Om bolagsvinsten beskattas hos varje bolag i en koncern, blir det i praktiken omöjligt med företagsbildningar med dotterbolag (se Lodin m.fl. 2013 s. 415).
- Ända sedan kommunalskattelagen infördes 1928 har målsättningen varit att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten bedrivits inom ett enda bolag (se Lodin m.fl. 2013 s. 424).
- Koncernbeskattnngsreglerna avser att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnng inom närmast helägda koncerner, dvs. till resultatutjämnngsåtgärder mellan bolag i sådan koncern (se Lodin m.fl. 2013 s. 425).

Med svensk **koncern** avses enligt IL en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern (2 kap. 5 § IL). Enligt ABL föreligger en koncern t.ex. om ett aktiebolag (moderbolaget) äger så många aktier i en annan juridisk person (dotterföretaget) att moderbolaget (mb) har mer än 50 % av rösterna i dotterföretaget (db). På samma sätt kan en juridisk person vara db till mb, om ett annat db eller mb tillsammans med ett eller flera db har mer än 50 % av rösterna i den juridiska personen, etc. Tillsammans utgör moderbolag och dotterföretag en koncern [se 1 kap. 11 § ABL och Lodin m.fl. 2013 s. 415].

Exempel på äkta koncern



Exempel på oäkta koncern (med äkta underkoncern)



(Jfr Lodin m.fl. 2013 s. 416 med fler exempel)

Ett koncernbidrag utjämnar resultaten så att givande bolag gör ett avdrag och mottagande bolag är skattepliktigt. En förlust i ett bolag och en vinst i ett annat bolag inom koncernen ska kunna kvittas skattemässigt, så att resultatberäkningen skattemässigt liknar den som skulle ha skett om bolagen hade fusionerats till ett enda aktiebolag. Bidraget behöver inte betalas ut kontant, utan det räcker med att fordringsförhållande uppstår och redovisas (se Lodin m.fl. 2013 s. 426).

Koncernbidragsreglerna avser således att ge möjlighet till fullständig resultatutjämnng, förutsatt att ägarsambandet innebär att ett moderföretag (ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening etc.) äger mer

än 90 % av aktierna eller andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (helägda dotterföretag). Det ska vara fråga om närmast helägda bolag inom koncernen (helägd koncern). **Det är således inte tillräckligt att fråga är om näringsbetingade aktier** (se 35 kap. 2 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 426).

- Enligt 35 kap. 2 a § IL jämställs ett mb inom EES-området med ett svenskt företag, förutsatt att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet till vilken koncernbidraget hänförs. Koncernbidrag kan därmed ges mellan svenska AB med gemensamt mb inom EES eller mellan ett svenskt AB och ett EES-bolag, förutsatt att EES-bolaget är skattepliktigt i Sverige för filial eller fast driftställe här (se Lodin m.fl. 2013 s. 426).

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag:

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,
 2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklARATIONSTIDPUNKT enligt skatteförordningen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör,
 3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,
 4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
 5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänförs till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och
 6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.
- (35 kap. 3 § IL)

Kommentarer: För det givande bolaget är bidraget inte någon utgift för att förvärva och bibehålla inkomster, dvs. bidraget utgör inte en avdragsgill kostnad enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § första st. IL (se 35:1 andra st. IL). Koncernbidragsreglernas syfte är att ge möjlighet till resultatutjämning, så att ett koncernbolag som går med vinst inte behöver beskattas motsvarande bidraget, vilket samtidigt täcker upp förlusten hos ett bolag inom koncernen som kanske blir likvidationspliktigt om det inte erhåller bidraget.

Koncernavdrag, 35 a kap. IL

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag:

Reglerna i 35 kap. IL medger endast koncernbidrag mellan enheter båda verksamma i Sverige. Det har visat sig strida mot EU-rätten. Därför infördes den 1 juli 2010 i IL 35 a kap. med särskilda regler om koncernavdrag under vissa begränsade förhållanden för svenska mb i internationellt verksamma koncerner (se Lodin m.fl. 2013 s. 425).

Genom införandet av 35 a kap. IL har svenska moderföretag möjlighet att göra s.k. koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt (mer än 90 %) utländskt dotterföretag om det har försatts i likvidation och den har avslutats, förutsatt bl.a. att sådant dotterföretag har hemvist inom EES-området (35 a kap. 2 och 5 §§ IL och Lodin m.fl. 2013 s. 276 och 433-434).

Jfr Civilrättens koncernredovisningsregler (ÅRL)

Varför finns regler om koncernredovisning?

- Skatterättsligt får inte resultatet sänkas hos ett företag, om det inte är fråga om en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster (16:1 IL) eller om att ett koncernbidrag lämnas (35 kap. IL).
- Civilrättsligt får inte företagets resultat övervärderas, enligt principerna om rättvisande bild och försiktighet. Jfr det redovisningsrättsliga begreppet affärshändelse. Enligt 1 kap. 2 § första st. 6 BFL utgör *affärshändelser*:

”alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat”.

Genom koncernbidraget har inte någon affärshändelse skett i förhållande till omvärlden, om koncernen ses som en enhet. Mellan koncernbolagen har inte någon varuförsäljning e.d. skett motsvarande bidraget.

En koncernredovisning ska visa *koncernens* relationer till omvärlden. Även resultat och ställning sett till koncernen betraktad som en enhet ska ge en rättvisande bild (7 kap. 6 § andra st. ÅRL):

- Om t.ex. mb år 1 har förvärvat varor för 200 och säljer dem år 2 till db för 250, har ett vinstpåslag skett med 50. År 3 säljer db varorna till en utomstående för 280. För koncernen som helhet är inkomsten 280 realiserad först år 3. I *koncernbokslutet* för år 2 ska den för koncernen – betraktad som en enhet – icke realiserade vinsten 50 hos mb tas bort i koncernbokslutet. Annars sker en övervärdering år 2 av förmögenhetsförändringen i koncernen som en helhet för det året. (Mb redovisar dock i sitt eget bokslut för år 2 vinsten om 50.)

Jfr Mervärdesskatt

I enlighet med RÅ 1989 ref. 86 räcker det inte med att benämna ett belopp koncernbidrag, för att undgå mervärdesbeskattning. Det måste vara fråga om ett koncernbidrag som uppfyller villkoren i 35 kap. IL. Om det faktiskt är fråga om en ersättning för en nyttighetsöverföring mellan koncernbolagen, sker mervärdesbeskattning hos mottagaren av beloppet – om det bolaget anses göra en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst till det givande koncernbolaget.

Huvudregeln är således också för mervärdesskatten att varje bolag är ett skattesubjekt för sig. Det finns dock särskilda regler i ML om mervärdesskattegrupper, där gruppen ses som en enda näringsidkare (6 a kap. ML), och om undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster (3 kap. 23 a § ML). Dessutom finns, som nämnts (se ovan under b), en särskild regel om s.k. slussning av ingående moms mellan bolag i en koncern som utgör äkta koncern enligt ML.

3. Fåmansföretag

Grunderna för fåmansföretagsbeskattning

Fåmansföretagsreglerna avser beskattning av fåmansägda bolag och av ägarna. Reglerna infördes 1976 (prop. 1975/76:79). Efter skattereformen 1990 återfanns reglerna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. När IL ersatte kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt överfördes fåmansföretagsreglerna till 56, 57 och 60 kap. IL, men reglerna kallas fortfarande 3:12-reglerna:

- 56 kap. 2-7 §§ IL innehåller definition av fåmansföretag (AB och ekon.fören.) och av fåmansHB
- 57 kap. IL innehåller begränsningarna av vad som ska behandlas som utdelning och kapitalvinst för fåmansföretagare
- 60 kap. familjebeskattningsregler (OBS! Avser även ensk. när.idk. med medhjälpande make/maka etc)
- avseende fåmansföretag (AB eller ekon.fören.) och fåmansHB, 60 kap. 12-14 §§ IL
- avseende ensk. när.idk. som ersätter barn och make för arbete i verksamheten, 60 kap. 2-11 §§ IL (se Lodin m.fl. 2013 s. 443ff och 593ff)

Skatteverket har utfärdat detaljerade allmänna råd rörande beskattningen av fåmansföretag, SKV A 2006:12 (se Lodin m.fl. 2013 s. 444).

Fåmansföretagsregler, 57 kap. IL + Regler om förbjudna lån, 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § IL. OBS! Reglerna om beskattning av förbjudna lån avser även andra AB än fåmansföretag.

Förbjudna lån

Från början (1976) infördes för fåmansföretag regler av s.k. stoppkaraktär. Stoppreglerna avsåg också andra företag än fåmansföretag i ett fall, nämligen beträffande s.k. förbjudna lån (se 21 kap. 1 § ABL).

Stopplagstiftningen avskaffades år 2000 men behölls för förbjudna lån (se Lodin m.fl. 2013 s. 401 och 469). Lånebeloppet tas upp som inkomst av tjänst hos låntagaren (11 kap. 45 § första st. IL).

- Lånebeloppet utgör *inte ersättning för arbete*, och omfattas därmed inte av arbetsgivaravgifter [Jfr 2 kap. 10 § första men. SAL. Se även Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 4) s. 2739, där det anges att lånebeloppet inte utgör pensionsgrundande inkomst (PGI).]

Fåmansföretagsregler

Syftet med fåmansföretagsreglerna är att förhindra att vad som egentligen är arbetsinkomst för ägaren omvandlas till kapitalinkomst. Reglerna i 57 kap. IL begränsar för en aktieägare som också arbetar aktivt i fåmansbolaget möjligheterna att en inkomst – utdelning eller aktievinst – ska anses omfattad av kapitalregler. Överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst (se Lodin m.fl, 2013 s. 444).

- Jfr anställds skattesituation: en arbetstagare kan förvärva börsaktier och kapitalbeskattas för utdelning och reavinst på försäljning av dessa, men kan inte omvandla sin arbetsinkomst (inkomst av tjänst) till inkomst av kapital.
- Neutralitet beträffande beskattning av arbets- och kapitalinkomster är en målsättning med skattesystemet.

Utdelning eller kapitalvinst inom ramen för det s.k. gränobeloppet omfattas av en skattebelastning motsvarande vad som gäller inkomstslaget kapital. En ”överutdelning” presumeras däremot enligt 57 kap. IL motsvara lön i inkomstslaget tjänst. En överutdelning omrubriceras inte i aktiebolaget, vilket innebär att den – till skillnad från vanlig lön – inte är avdragsgill i bolaget (se Lodin m.fl. 2013 s. 448).

- Däremot omfattas inte den utdelning eller kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL av arbetsgivaravgifter (2 kap. 23 § SAL och Lodin m.fl. 2013 s. 448).

Det går för övrigt inte att kringgå fåmansföretagsreglerna genom överlåtelse av aktiebolag till handelsbolag. Enligt 50 kap. 7 § IL ska beskattning i inkomstslaget tjänst ske av den del av vinsten på en handelsbolagsförsäljning som är hänförlig till aktieinnehavet (se Lodin m.fl. 2013 s. 446).

- Inkomsten i fråga omfattas inte av arbetsgivaravgifter (2 kap. 23 § SAL).

Skatteverket rekommenderar att delägare i fåmansföretag lämnar blankett K 10 varje år

Om försäljningar av aktier i fåmansföretaget eller utdelningar inte skett från fåmansföretaget, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10 (SKV 2110). Däremot rekommenderar Skatteverket på sin hemsida (www.skatteverket.se) att delägare i fåmansföretag ändå lämnar blankett K 10 varje år, eftersom uppgift om s.k. sparutrymme för beräkning av gränobelopp därmed uppdateras. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker.

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Med *fåmansföretag* avses *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.
(56 kap. 2 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 445).

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet. Det beror på att flertalet av fåmansföretagsreglerna endast har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Emellertid är vissa sådana bestämmelser tillämpliga på s.k. fåmanshandelsbolag:

Med *fåmanshandelsbolag* avses handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.
(56 kap. 4 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 446)

Närståendekretsen

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska, beträffande bedömningen av om fyra eller färre delägare förekommer, en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets. Närståendekretsen är mycket vid och omfattar far- och morföräldrar, föräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make (men ej makes syskon).
(2 kap. 22 § och 56 kap. 5 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 447)

Börsbolag är aldrig fåmansföretag

Även om en enda person eller familj kan inneha majoriteten i ett börsbolag, utgör inte aktiebolag noterade på svensk eller utländsk börs fåmansföretag (56 kap. 3 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 446).

Delägare och företagsledare

En del av fåmansföretagsreglerna gäller samtliga *delägare* i företaget, medan andra endast avser den som utgör *företagsledare* enligt definitionen i 56 kap. IL eller närstående till denne:

- Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.
- Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget.

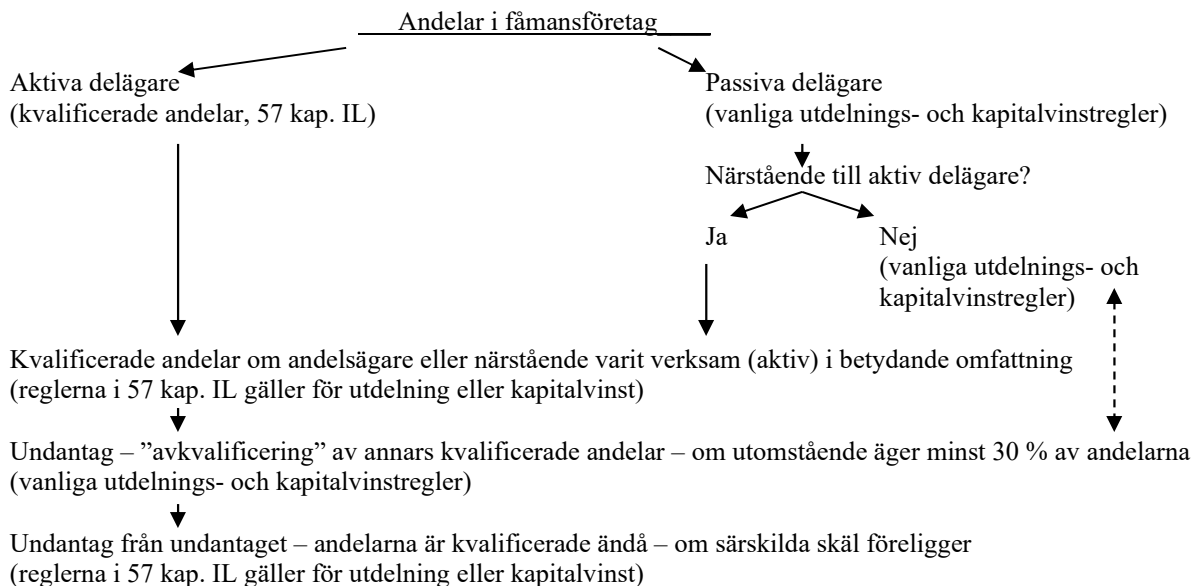
Om det egna eller närståendes ägarinflytande är mindre än 20 %, anses enligt Skatteverket normalt väsentligt inflytande inte föreligga.

(56 kap. 6 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 447)

När det gäller företag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten, anses denne vara företagsledaren. Vederbörande har ensamt den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och kan självständigt förfoga över dess resultat.
(56 kap. 6 § andra st. andra men. IL)

Flera personer kan vara företagsledare enligt fåmansföretagsreglerna, t.ex. två makar äger ett företag och båda arbetar i företagsledande ställning (t.ex. två advokater). Ett fåmansföretag kan också sakna företagsledare i fåmansföretagsreglernas mening, om ingen närstående krets har tillräckligt stort ägarinflytande eller om ingen i kretsen innehar inflytelserik ställning i företaget. (56 kap. 6 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 447)

Kvalificerade andelar



Med kvalificerad andel avses först och främst en andel i ett fåmansföretag, där andelsägaren eller honom närstående under beskattningsåret eller inom den föregående 5-årsperioden varit *verksam i betydande omfattning*. Enligt förarbetsuttalanden ska en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Det kravet har en kvalitativ karaktär, och således är inte reglerna om kvalificerade andelar tillämpliga på en delägare som endast haft en underordnad ställning i företaget. SKV A 2006:12 innehåller rekommendationer avseende aktivitetskravet för att göra det mer konkret (57 kap. 4 § första st. 1 IL och Lodin m.fl. 2013 s. 450).

- Exempelvis anges i avsnitt 3.1 i SKV A 2006:12 att en VD anses i den egenskapen *verksam i betydande omfattning* i fåmansföretaget.

Utomståenderegeln (57 kap. 5 § IL) medför att andelarna i ett fåmansföretag är icke kvalificerade andelar ("avkvalificerade"), om inte särskilda skäl gör att andelarna ändå ska anses utgöra kvalificerade andelar

Om *utomstående* – personer som inte äger kvalificerade andelar – direkt eller indirekt i *betydande omfattning* äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska andelarna i fåmansföretaget anses kvalificerad bara om det föreligger särskilda skäl. Vid bedömningen beaktas förhållandena under beskattningsåret och den föregående 5-årsperioden.

Orsaken till utomståenderegeln är att om utomstående äger andelar i betydande omfattning, saknas oftast skäl att försöka omvandla arbetsinkomst till utdelning i syfte att få en lägre beskattning, eftersom huvudaktieägarna i så fall också måste avstå en del av den utdelade vinsten till den utomstående (57 kap. 5 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 454 och 455).

- I betydande omfattning anses i detta sammanhang enligt praxis utgöra ett aktieinnehav på minst 30 % (se Lodin m.fl. 2013 s. 454). Jfr också förarbetena, där bl.a. följande uttalas ang. utomståenderegeln (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 468):

- ”Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare.” (se Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 5) s. 2512).
- OBS! HFD har funnit att aktier som är lagertillgångar i byggnadsrörelse inte omfattas av 57 kap. IL och därför inte heller kan vara kvalificerade andelar. En person vars aktier i fåmansföretaget är lagertillgångar hos denne är därför att anse som utomstående, även om vederbörande varit verksam i företaget (RÅ 2009 ref. 53). [Se Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 5) s. 2519 och Lodin m.fl. 2013 s. 455.] En fysisk person kan, som nämnts (se under 2 b ovan), knappast bedriva värdepappersrörelse. Däremot kan en fysisk person äga ett AB som är fåmansföretag och som innehar fastigheter. Om fastigheterna hade utgjort lagertillgångar om de hade innehafts direkt av den fysiske personen, anses aktierna i AB:et utgöra lagertillgångar, s.k. lageraktier, hos den fysiske personen (se Lodin m.fl. 2013 s. 383). Den fysiske personen räknas då i förevarande mening som utomstående. [Se för övrigt ang. bl.a. byggnadsrörelse, 27 kap. IL.]
- Genom reservationen om att reglerna om kvalificerade andelar kan gälla trots förekomsten av utomstående om särskilda skäl föreligger, har lagstiftaren garanterat att skatteförmåner inte kan åstadkommas genom s.k. korsvisa minoritetsinnehav m.m. [se Lodin m.fl. 2013 s. 454 och 455 och Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 5) s. 2514].

Exempel 1

Skrothandeln AB har två ägare, A och B. A arbetar i betydande omfattning i bolaget. A äger 60 % av aktierna i bolaget. B är passiv delägare i bolaget med 40 % av aktieinnehavet och är inte närstående till A.

- Skrothandeln AB är ett *fåmansföretag*, eftersom de båda delägarna innehar mer än 50 % av röstetalet.
- B är passiv delägare och inte närstående till A; B innehar minst 30 % av andelarna i bolaget (betydande del). A:s andelar i bolaget ”avkvalificeras” på grund av att utomståenderegeln gäller beträffande B:s innehav om 40 % av andelarna, trots att A är verksam i betydande omfattning i bolaget.

→ Andelarna i Skrothandeln AB är icke kvalificerade andelar. Det innebär att utdelning och kapitalvinst beskattas enligt vanliga regler för kapitalinkomster.

Exempel 2

Nya Varor AB har tre delägare, A, B och C. A äger 60 % av aktierna i bolaget och arbetar i betydande omfattning i bolaget. B resp. C äger 25 resp. 15 % av aktierna i bolaget. B är passiv delägare och är inte närstående till A. C är passiv delägare och make till A.

- Nya Varor AB är ett *fåmansföretag*, eftersom de tre delägarna innehar mer än 50 % av röstetalet.
- A är verksam i betydande omfattning i bolaget och C är närstående till A.
- Det är enbart B som är utomstående i förevarande mening. B:s innehav om 25 % är mindre än 30 % av andelarna i bolaget, och således ”avkvalificerar” inte B:s innehav A:s och C:s andelar i bolaget.

→ A:s och C:s andelar (75 %) i Nya Varor AB är kvalificerade andelar. B är passiv delägare, eftersom B inte är aktiv och ej heller närstående till den aktiva delägaren A. Det innebär att utdelning och kapitalvinst beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL för A och C, medan vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler gäller för B:s andelar.

Exempel 3

Förutsättningarna i Exempel 2 ändras så att C bedriver byggnadsrörelse och aktieinnehavet i Nya Varor AB utgör lageraktier i C:s rörelse. C betraktas därmed som utomstående i förevarande mening, trots att C är närstående till A. Både B och C betraktas därmed som utomstående. Deras innehav i bolaget (40 %) är mer än 30 %. Således ”avkvalificeras” A:s andelar i bolaget, trots att A är verksam i betydande omfattning i bolaget.

→ För A:s och B:s andelar i bolaget gäller vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler. För C blir det fråga om beskattning i näringsverksamhet av utdelning på eller kapitalvinst för aktierna i Nya Varor AB. C är fysisk person och således gäller inte skattefrihet såsom för undantag från kedjebeskattnings (se ovan under 2 a-c).

Utdelningsbeskattningen

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet, eftersom flertalet av fåmansföretagsreglerna bara har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Även om det endast är andelar i fåmansföretag som kan vara

kvalificerade, kan dock verksamheten i ett fåmanshandelsbolag beaktas vid bedömningen av om andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade. Regelsystemet är därför mycket snårigt (se Lodin m.fl. 2013 s. 446 och 454).

Bestämmelserna om kvalificerade andelar är avsedda att träffa sådan inkomst som till sin natur utgör arbetsinkomst (aktiva delägare). Passiva delägare berörs inte av bestämmelserna. För dessa gäller vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler (dvs. inkomstslaget kapital) utan inskränkning (57 kap. 3-7 c §§ IL och Lodin m.fl. 2013 s. 449).

Avsikten med reglerna om utdelningsbeskattningen i fåmansföretag är att bestämma hur mycket av en utdelning som kan anses utgöra avkastning på investerat kapital respektive hur mycket som kan anses motsvara den aktive aktieägarens arbetsinsats. Det sker genom fastställande av ett belopp som kan anses utgöra skäligen avkastning för den aktive aktieägaren i dennes egenskap av aktieägare, det s.k. gränobeloppet. Det beloppet beskattas som inkomst av kapital, medan överskjutande belopp ("överutdelning") anses ha karaktären av arbetsinkomst och beskattas som inkomst av tjänst (se Lodin m.fl. 2013 s. 457).

Vid fastställandet av **årets gränobelopp** för kapitalbeskattad utdelning kan ägaren välja mellan att antingen:

- tillgodoräkna sig ett **schablonbelopp** enligt **förenklingsregeln** eller
 - enligt en **normalmetod** fastställa ett underlag som består dels av ett **kapitalunderlag**, dels ett lönebaserat utrymme, **löneunderlag**, av vilket en viss andel får tillgodoräknas som en del av årets gränobelopp.
- (57 kap. 11 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 458)

För att fastställa tillgängligt kapitalbeskattat utdelningsutrymme får till årets gränobelopp läggas tidigare års gränobelopp som inte utnyttjats, vilket kallas **sparat utdelningsutrymme** (57 kap. 13 § IL och Lodin m.fl. 2013 s. 460). Att utdelning kan sparas medför att det inte uppstår någon nackdel för den fåmansföretagare som fonderar vinst för att täcka företagets investeringar och först senare år utdelar vinsten eller tar ut den först vid försäljning av bolaget (Lodin m.fl. 2013 s. 460).

Se exempel 11:2 i Lodin m.fl. 2013 s. 461 samt blankett K 10 i Övningsboken s. 254.

- Blankett K 10 i övningsboken avser taxeringen 2012 (inkomstår 2011). Gränobeloppet enligt förenklingsregeln är 127 750. Enligt 57:11 tredje st. IL beräknas gränobeloppet vid årets ingång. Enligt 57:11 första st. IL är (fr.o.m. 2012) gränobeloppet $2,75 \times$ inkomstbasbeloppet (IBB). IBB anges i lagboken efter 58 kap. 28 § SFB, och för t.ex. 2013 är IBB 56 600 kr. För året 2011 (dvs. före 2012) gällde omräkningsfaktorn 2,5 och vid ingången av 2011 gällde IBB för 2010, vilket var 51 100 kr. Därför utgör gränobeloppet i blankett K 10 för taxeringen 2012 $127\,750$ kr ($51\,100 \times 2,5 = 127\,750$).

Kapitalvinstbeskattningen

Återstående vinst efter avdrag för sparad utdelningsutrymme avseende avyttring av kvalificerade andelar beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp [$100 \times 56\,600$ (IBB för 2013) = 5 660 000 kr]. Vinst därutöver beskattas i inkomstslaget kapital med 30 %.

(57 kap. 21 och 22 §§ IL och Lodin m.fl. 2013 s. 463)

I enlighet med HFD:s avgörande RÅ 2004 ref. 2 gäller 100-(inkomst)basbeloppetsregeln endast kapitalvinst avyttringsåret och de 5 föregående beskattningsåren på kvalificerade andelar *i ett och samma fåmansföretag* (se Lodin m.fl. 2013 s. 464). Basbeloppstaket (100 IBB) för kapitalvinst som ska beskattas i inkomstslaget tjänst begränsas därvidlag inte till försäljningar som en person gör utan till försäljningar gjorda av en närstående krets, och HFD:s avgörande innebär att taket endast gäller för deras försäljningar av aktier i ett och samma fåmansföretag därunder (se 57 kap. 22 § IL enligt SFS 2005:1136 och prop. 2005/06:40 s. 61, 62 och 92).

Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

För utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar ska endast 2/3 av kapitalinkomsten inom ramen för gränobelopp och sparad utdelningsutrymme tas upp till beskattning. Det innebär att skattebelastningen i det avseendet sänks från 30 %, som är skattesatsen för statlig inkomstskatt i inkomstslaget kapital, till 20 %. OBS! Beträffande utdelning resp. kapitalvinst kan en uppdelning av en hög utdelning resp. kapitalvinst vid försäljning av *kvalificerade andelar* behöva ske i 3 delar:

- Utdelning < gränsbeloppet=inkomst av kapital med skattebelastning 20 %
- Utdelning > gränsbeloppet (dock högst 90 IBB)=tjänsteinkomstbeskattning (32-58 %)
- Utdelning därutöver=kapitalinkomstbeskattning utan reduktion (30 %)

(se 57:20 och 20 a och 65:5 IL, Lodin m.fl. 2013 s. 54, 461, 462 och 468 och prop. 2005/06:40 s. 92 och 135)

- Kapitalvinst upp till gränsbeloppet x 2/3=kapitalinkomstbeskattning 20 %
- Kapitalvinst därutöver upp till 100 IBB=tjänsteinkomstbeskattning
- Kapitalvinst över gränsbeloppet + 100 IBB=kapitalinkomstbeskattning 30 %

(se 57:21 och 22 IL och Lodin m.fl. 2013 s. 462, 463, 465 och 468).

Inskränkt avdrag för förlust på kvalificerade andelar: 2/3 mot aktievinster (48:20 IL; Lodin m.fl. 2013 s. 465)

Onoterade aktier i andra bolag än fåmansföretag och okvalificerade aktier i fåmansföretag

Utdelning och kapitalvinst, kapitalbeskattning reducerad till 5/6 av 30 %=25 % (42 kap. 15 a § första st. IL).

- Ingen reduktion på *utdelning* om företaget under utdelningsåret eller fyra år dessförinnan direkt eller indirekt har ägt aktier i ett marknadsnoterat bolag med en röstandel på tio procent eller mera. Reduktion gäller inte heller om företaget är ett privatbostadsföretag (42 kap. 15 a § andra st. IL). Jfr privatbostadsrätt (2 kap. 17 och 18 §§ IL).

(se Lodin m.fl. 2013 s. 465, 466 och 468)

Börsaktier (marknadsnoterade aktier)

Utdelning och kapitalvinst, kapitalbeskattning enligt normalskattesatsen 30 % (65 kap. 7 § IL).

OBS! Ang. förtäckt utdelning resp. förtäckt lön i fåmansföretag. Se Lodin m.fl. 2013 s. 397 och 398 samt exempel 11:5 på s. 469-471.

Fundera också över olika skattekonsekvenser på grund av att en utredning från Skatteverket innehåller t.ex. påstående om förekomst av oredovisade intäkter i ett AB. Fråga är t.ex. om skönsbeskattning enligt 57:1 SFL:

- Oredovisade intäkter i ett AB → AB:s intäkter ökas, dess kostnader ökar genom att okända arbetstagare och/eller ägaren beskattas för lön samt genom att bolaget ska erlägga arbetsgivaravgifter därpå. Ägarens/okända arbetskraftens inkomster av tjänst ökas.
- I detta fall gäller Skatteverkets påstående, utredning att inkomster förekommit som inte har bokats i *kassan* hos AB:et samt att medlen kan presumeras ha stått till huvudaktieägarens förfogande i dennes egenskap av företagsledare. Se även RÅ 1980 1:56.
- Omständigheterna innebär att det inte kan vara fråga om utdelning och kapitalbeskattning, eftersom det inte är fråga om att ta ut redovisade medel ur t.ex. AB:ets *kassa*. Även om det skulle kunna vara fråga om lån av oredovisade medel till ägaren, är det ändå fråga om ett lånebelopp för arbete, varför det inte heller är fråga om förbjudet lån. De oredovisade intäkterna i AB:et utgör i stället lön hos ägaren ensam, om inte okända arbetstagare också ska anses ha erhållit lön. För att inte bli skattskyldig för hela oredovisade lönerna ensam, bör ägaren således upprätta kontrolluppgifter och inge till Skatteverket, om det finns arbetskraft som tagit del av de oredovisade intäkterna och för vilka kontrolluppgifter ännu inte lämnats av AB:et. Jag antar att ägaren inte har anlitat någon sådan okänd arbetskraft genom sitt AB. Det kan givetvis vara så att känd arbetskraft, dvs. anställda för vilka kontrolluppgifter lämnats, har erhållit svart lön också från AB:et, men jag bortser även från sådant fall, utan ägaren antas ensam ha förfogat över de oredovisade intäkterna i bolaget.
- Antag att oredovisade intäkter är 100 000 kr. Det medför följande beskattningskonsekvenser:

AB	Intäkt	+100 000		
	Kostnad	-100 000		(lön till ägare – s.k. tyst kvittning)
	Kostnad	-25 000	Moms +25 000	(antar att bolaget bedriver skattepliktig verksamhet och att generella momssatsen enligt 7 kap. 1 § första st. ML gäller)
	Kostnad	-39 275	AG-avg +39 275	(AG-avg 31,42 % x 125 000)

AB:ets redovisade överskott/underskott sänks/ökas med 64 275 kr
(+100 000 – 100 000 – 25 000 – 39 275)

AB:ets skulder till staten blir 64 275 kr (moms 25 000 + AG-avg 39 275)

Ägarens inkomst av tjänst ökar med 125 000 kr.

4. Företagsombildningar (omstruktureringar)

Uttag eller förmån?, uttagsbeskattning – näringsverksamhet resp. uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL?

a) Uttag eller förmån?

Förmånsbeskattning kan ske av en anställd (inkomst av tjänst), t.ex. en anställd hos livsmedelshandlaren får varor i stället för en löneförhöjning.

Livsmedelshandlaren (egenföretagare) själv *uttagsbeskattas* om denne tar hem varor för privat konsumtion. Har inköpet bokförts i näringsverksamheten, höjs överskott/sänks underskott i NRV med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Om livsmedelshandlaren driver verksamheten i ett aktiebolag som denne äger, blir det fråga om förmånsbeskattning av handlaren i sistnämnda situation, dvs. höjning av dennes inkomst av tjänst. Aktiebolaget får göra kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter som bolaget erlägger på förmånen.

Kommentarer: Jfr förmån, som inte definieras i IL. För att över huvud taget kunna tala om förmån som intäktsbegrepp ska det vara fråga om annat än kontanter. Ersättningar i form av kontanter är i princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har den anställde ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån. Om de privata inslagen är större än behovet i och för arbetet, föreligger en förmån. Det kan dock föreligga ett begränsat privat värde utan att det utgivna anses utgöra en förmån (se SOU 1999:94 s. 61-62).

- Med marknadsvärde avses såväl beträffande förmånsbeskattning som uttag i näringsverksamhet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61 kap. 2 § andra st. IL).
- OBS! Vid frågor om förmånsbeskattning brukar Skatteverket inte sällan utelämna att underbygga varför en förmån ska anses föreligga. I sådana fall kanske Skatteverket enbart hänvisar till reglerna om marknadsvärde i 61 kap. IL. Det kan förtjäna att åtminstone påpekas av jurister som biträder en skattskyldig att Skatteverket därmed inte har underbyggt varför en förmån ö.h.t. ska anses föreligga. Eftersom förmån inte beskrivs i IL, bör enligt min uppfattning detta uppmärksammas i skriftväxlingen, så att det inte förbigås av läsaren av inlagorna i en domstol att förmånsfrågan inte underbyggs i sig och att en risk uppstår såtillvida att det blir underförstått genom hänvisningar till 61 kap. IL att det är utrett att en förmån föreligger.

b) Uttagsbeskattning – näringsverksamhet

Med *uttag* avses enligt 22 kap. 2 § IL att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet.

Uttag föreligger enligt 22 kap. 3 § första men. IL *också* om den skattskyldige *överlåter* en *tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet* utan att det är affärsmässigt motiverat (underprisöverlåtelse).

- Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Se 22 kap. 7 § första st. IL. Ett skillnadsbelopp upp till tillgångens marknadsvärde ska således öka de skattepliktiga intäkterna i näringsverksamhet.
- En underprisöverlåtelse undgår uttagsbeskattning, om det är fråga om en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Se nedan under c.

Marknadsvärde definieras i 61 kap. 2 § andra och tredje st. IL. Marknadsvärde anges där:

- som ortens pris, dvs. vad den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om denne själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning; eller,
- beträffande tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten, som det pris som näringsidkaren skulle ha fått på marknaden enligt naturliga villkor för den affärsmässiga situationen. (se även Lodin m.fl. 2013 s. 298)

Kommentarer: Exempelvis en livsmedelshandlare (egenföretagare) som tar hem varor uttagsbeskattas (se ovan under a). Däremot uttagsbeskattas inte s.k. självtjänster, dvs. att en näringsidkare använder sitt yrkeskunnande för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet:

- T.ex. kan det vara fråga om att en revisor gör sin egen deklaration, frisören i exemplet enligt ovan klipper sig själv eller målarmästaren målar om sin bostad.
- Det kan också vara så att tjänsteuttag inte föreligger om näringsidkaren använder sitt yrkeskunnande vid sidan av näringsverksamheten om arbetet utförs vederlagsfritt åt annan. Enligt Lodin m.fl. bör uttagsbeskattning i sådant fall inte ske om uttaget endast omfattar näringsidkarens egen arbetsinsats utan användning av näringsverksamhetens tillgångar och anställda. (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660 och Lodin m.fl. 2013 s. 299).

Jfr ang. Mervärdesskatt och uttag

Enligt ML:s allmänna bestämmelser (2 kap. ML):

- *uttag* endast vid gratistillhandahållanden av varor eller tjänster (dvs. vid *tillhandahållande utan ersättning*), se 2 kap. 2 § första st. 1 och 5 § första st. 1 ML. Enligt EU-målet C-412/03 (Gåsabäck) den 20 januari 2005 sker inte uttag vid underprissättning, även om det belopp som uppbärs är blott symboliskt. Domen medförde ändring av 2 kap. ML i det hänseendet den 1 januari 2008.
- OBS! Syftet med uttagsregler om moms: ”uttagsbeskattningen bör (...) endast syfta till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av. Avsikten bör inte vara att också beskatta en utebliven vinst hos den som skall uttagsbeskattas.” (se prop. 1994/95:57 s. 118 samt prop. 2002/03:5 s. 53). Ackumulerade ingående moms-kontot utgör ”tak” för uttagsbeskattning av moms, enligt min mening.
- Den 1 januari 2008 implementerades dessutom också art. 80 i mervärdesskattedirektivet i 7 kap. 3 a §-3 d § ML, dvs. reglerna om s.k. *omvärdering* under vissa förutsättningar av under- eller överprissättning, i förhållande till marknadsvärde, mellan förbundna parter. Omvärderingsreglerna berör situationer där en säljare och köpare som är förbundna med varandra genom familjeband m.m. (se 7 kap. 3 d § ML) och andra juridiska band så att säga skruvar på prissättningen för att vinna fördelar med hänsyn till att säljaren eller köparen saknar full avdragsrätt för ingående moms i sin verksamhet.

OBS! ML har sin egen definition av marknadsvärde i 1 kap. 9 § ML:

”Med *marknadsvärde* förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

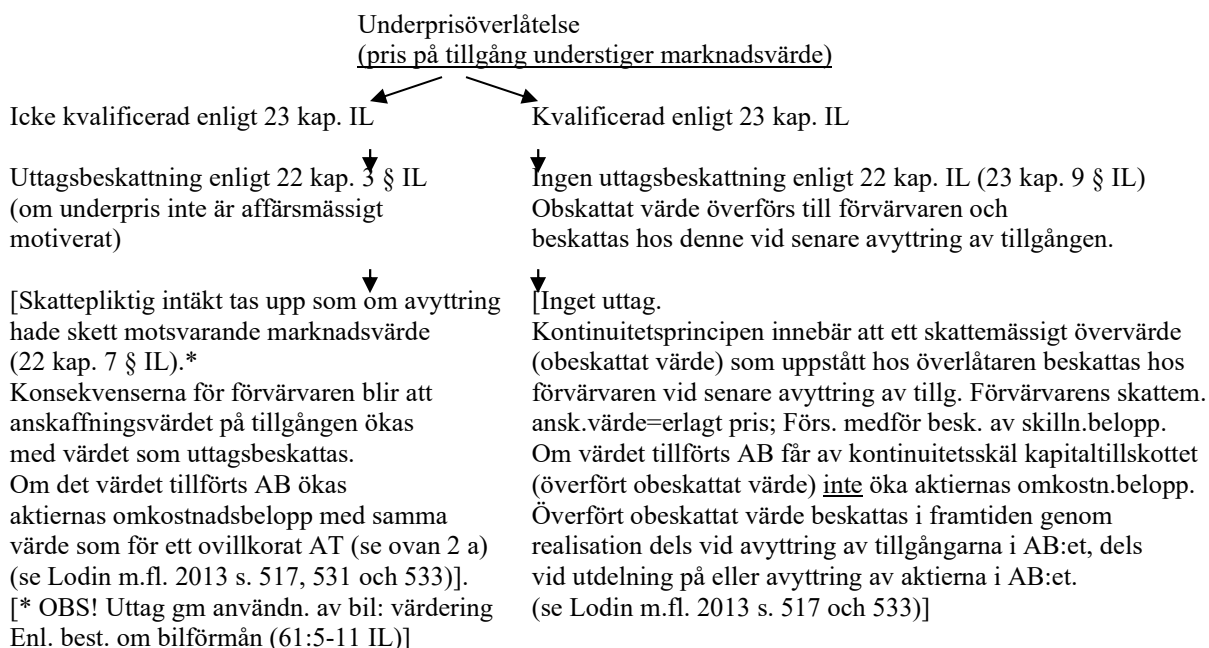
1. när det gäller varor, av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller
2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger näringsidkarens kostnad för att utföra tjänsten.”

OBS! *Omvärderingsreglerna* i ML är självständiga och utgör inte ett alternativ till uttagsreglerna. Jfr 7 kap. 3 § ML, varav bl.a. framgår att beskattningsunderlaget bestäms:

- av ersättningen (vid annan omsättning än uttag);
- av självkostnadspriset (varor) eller kostnaden för utförande (tjänster), vid uttag; och
- av marknadsvärde vid *omvärdering* (av pris mellan förbundna parter).

Dessutom finns regler i 8 a kap. (och 9 kap. 9-13 §§ och 13 kap. 28 a §) ML om jämkning av avdrag för ingående moms hänförlig till s.k. *investeringsvaror*. Jämkning ska ske under vissa omständigheter (förändrad användning eller överlåtelse av investeringsvaran inom den s.k. korrigeringsperioden – 10 år för fastighet och 5 år för andra investeringsvaror), men inte om en förändrad användning föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. ML. [Jfr uttag (utgående moms ökas); jämkning av ingående moms (ingående moms ökas eller minskas)]. Se även Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, av Mikaela Sonnerby. Norstedts Juridik. Stockholm 2010.

c) Uttag enligt 22 kap. IL eller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL (omstruktureringar)?
[Underprisöverlåtelser – se prop. 1998/99:15 s. 117ff]



Utgångspunkten (för reglerna i 23 kap. IL) är att en underprisöverlåtelse normalt medför skattekonsekvenser, men undantag från dessa kan erhållas om vissa villkor är uppfyllda (se Lodin m.fl. 2013 s. 531).

- **Överlåtelse** av en tillgång till pris under marknadsvärde medför normalt uttagsbeskattning enligt 22 kap. 3 § IL. Jfr även med affärshändelse som enligt 1 kap. 2 § första st. 6 BFL utgörs av bl.a. uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat.
- Undantag från uttagsbeskattning av underprisöverlåtelse vid s.k. kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL

En kvalificerad underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning (23 kap. 9 § IL). En sådan underprisöverlåtelse avser att en tillgång överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om de villkor som anges i 14-29 §§ är uppfyllda (23 kap. 3 § IL).

- Till skillnad från arv omfattas *gåva* av begreppet *överlåtelse* i 22 kap. 3 § (uttag) och av bestämmelser om kvalificerade underprisöverlåtelser i 23 kap. IL [se Lodin m.fl. 2013 s. 558 med hänvisning till prop. 1998/99:15 s. 270 och Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 4) s. 2090 med hänvisning till prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 302 och prop. 1998/99:15 s. 151 och 270].
- Värdeöverföring *från* ett AB anses normalt vara **utdelning** och är enligt allmänna regler i IL normalt skattepliktig. Utdelningsbegreppet är inte klart definierat i IL utan har utvecklats i praxis. HFD:s nuvarande praxis innebär att alla värdeöverföringar *från* ett AB presumeras utgöra förfoganden av aktieägarna, även om de inte direkt tillförs värdet (se Lodin m.fl. 2013 s. 532). Jfr värdeöverföring även med förmögenhetsförändring enligt 1 kap. 2 § första st. BFL (affärshändelse utgörs av alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet).
- Utdelningen kan undantas från skatteplikt enligt 23 kap. 11 § IL, om kvalificerad underprisöverlåtelse anses ske avseende tillgången. Även överlåtelse av **näringsbetingade andelar** (se ovan under 2) omfattas (enligt 23 kap. 2 § IL) av undantaget i 23 kap. 11 § och följdregeln 12 §, förutsatt bl.a. att underprisöverlåtelse sker av sådan andel mellan *företag* enligt 23 kap., t.ex. från AB till AB, och om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

(se 23 kap. 19 § IL och även Lodin m.fl. 2013 s. 532 och 533)

- Utdelning kan för övrigt även vara undantagen från skatteplikt enligt 24 kap. 12-22 §§ IL (som behandlar bl.a. *näringsbetingade andelar*). Jfr ovan under 2 b (Se även Lodin m.fl. 2013 s. 532 och 533).

Villkor för kvalificerad underprisöverlåtelse

Undantag från uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse handlar om att en sådan överlåtelse inte ska medföra *varaktiga skattefördelar*. Underprisöverlåtelsen ska vara en kvalificerad sådan enligt 23 kap. IL för att undantag från uttag ska föreligga, dvs. den ska uppfylla villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL.

En kvalificerad underprisöverlåtelse, med åtföljande undantag från uttagsbeskattning, kan ske mellan olika subjekt som bedriver näringsverksamhet, genom att en ensk. när.idk. överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag (förutsatt att villkoren för kvalificerad underprisöverlåtelse i 23 kap. IL är uppfyllda – se nedan).

Tvärtom går också bra, dvs. aktiebolaget överför sin näringsverksamhet till aktieägare som är fysisk person, förutsatt att det överförda värdet senare kommer att beskattas i dennes NRV.

- Det är enbart avseende överföring av obeskattade värden som det anses motiverat med undantag från uttagsbeskattning, eftersom dessa kan bli föremål för en uppskjuten beskattning enligt kontinuitetsprincipen hos den fysiske personen i dennes NRV (se 23 kap. 11 § andra st. IL och Lodin m.fl. 2013 s. 535). Obeskattat värde benämns också skattemässigt övervärde, dvs. skillnaden mellan en tillgångs marknadsvärde och skattemässiga värde. Med skattemässigt värde på t.ex. ett inventarium avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningsskattningar och liknande avdrag (se 2 kap. 31-33 §§ IL och Lodin m.fl. 2013 s. 517).
- Undantag från uttagsbeskattning görs således inte för överföring från AB till fysisk person av beskattade vinstmedel (se Lodin m.fl. 2013 s. 535).

23:14 IL. Det första villkoret för att en kvalificerad underprisöverlåtelse ska anses föreligga är att överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett *företag* (23 kap. 14 § första st. IL). Med företag avses i 23 kap. IL svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening etc. (23 kap. 4 § första st. IL).

[23:15 IL. Lagrummet har upphört att gälla.]

23:16 IL. Förvärvaren ska omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomsten av NRV eller en del av NRV där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. **[Kommentar:**

- Utagsbeskattning sker inte om det överförda värdet kan beskattas i förvärvarens NRV, när förvärvaren senare avyttrar eller nyttjar tillgången. Sverige måste dock ha beskattningsrätten.
- Vid överlåtelse av tillgång från AB till fysisk person krävs för undantag från uttagsbeskattning att tillgången kommer att ingå i förvärvarens ensk. NRV, vilket särskilt anges i 23:16 ska innebära att ersättning eller kapitalvinst vid en avyttring av tillgången ska utgöra intäkt i NRV. Det innebär att överlåtelser av kapitaltillgångar – fastigheter, andelar etc. – inte omfattas av undantag från uttagsbeskattning, eftersom den fysiske personen vid en senare avyttring av sådana tillgångar beskattas för dem i inkomstslaget kapital. Undantag är inte motiverat i så fall, eftersom det skulle innebära lägre beskattning än som gäller i ensk. NRV eller ett dubbelbeskattat AB (se Lodin m.fl. 2013 s. 536 och 537). Jfr ovan under 2 ang. att fysisk person inte kan inneha *näringsbetingade andelar* och undantas därför inte från dubbelbeskattning; undantag från kedjebeskattnings avseende näringsbetingade andelar gäller enbart mellan AB.]

Verksamhet och verksamhetsgren etc.

23:17 IL. Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, ska överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas. **[Kommentar:**

- Detta villkor för undantag från uttagsbeskattning för kvalificerad underprisöverlåtelse innebär att om villkoren för koncernbidrag mellan bolag (se ovan under 3 d) inte är uppfyllda, krävs för undantag att överlåtande bolagets *hela* verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamhet eller verksamhetsgren överlåtas till det andra bolaget. Mellan bolag som kan ge öppna koncernbidrag enligt

35 kap. IL saknas anledning att inte tillåta obeskattade värdeöverlåtelser genom kvalificerade underprisöverlåtelser (se Lodin m.fl. 2013 s. 537). Med andra ord: Om en värdeöverföring från ett AB avseende en tillgång inte undantas från uttagsbeskattning enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, kan uttagsbeskattning bara underlåtas om givaren hade kunnat lämna koncernbidrag till mottagaren. Då krävs att fråga är om bolag i koncern således. I praktiken brukar Skatteverket inte anföra att uttagsbeskattning ska ske om koncernbidrag är möjligt enligt 35 kap. IL (jfr även Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 4) s. 2090).

- Överlåtelse av hel verksamhet brukar kallas inkrämsöverlåtelse. Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § IL sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (se Lodin m.fl. 2013 s. 537).]
- Lagstiftaren anser att det med hänsyn till syftet med koncernbidragsreglerna inte bör vara möjligt att överlåta enstaka tillgångar om inte koncernbidragsrätt finns. I samband därmed ansågs dock skäl föreligga att förtydliga begreppet *verksamhetsgren*. Exempelvis kan i fråga om ett rederi med flera fartyg verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av *enstaka fastighet* kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller enligt lagstiftaren att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt. Vidare ansågs det lämpligt att knyta definitionen av verksamhet till begreppet rörelse. Med rörelse avses här annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper bör enligt lagstiftaren hänföras till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen (se prop. 1998/99:15 s. 138).

23:18 IL. Om överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett företag, ska samtliga andelar vara kvalificerade.

23:18-23 IL. I dessa lagrum finns regler som syftar till att beskattningen enligt fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL (se ovan under 3) inte ska kunna kringgås, vilket gäller dels överlåtelser från en fysisk person till ett AB etc., dels från ett AB etc. med kvalificerade andelar.

- Vid en avyttring av ensk. NRV till ett AB etc. ska samtliga andelar i AB:et vara kvalificerade. Annars skulle det vara möjligt för en ensk. näringsidk. att överföra obeskattade övervärden till AB:et och senare tillgodogöra sig dem genom utdelning eller försäljning av aktierna och endast bli kapitalbeskattad.
- Om överlåtelser sker från ett AB vari någon aktie är kvalificerad, måste enligt 23:19 IL, som nämnts, minst samma andel aktier vara kvalificerade i det förvärvande bolaget för att uttagsbeskattning ska underlåtas. Annars skulle ägare till kvalificerade aktier kunna få lägre beskattning enligt 57 kap. IL genom att överföra värden utan utdelningsbeskattning till ett annat bolag där vederbörandes aktier inte är kvalificerade (se Lodin m.fl. 2013 s. 538).

23:24-29 IL. Till sist gäller kravet att förvärvaren inte får ha *underskott i NRV* som är möjligt att utnyttja. Det villkoret har sin grund i principerna för behandlingen av underskott i NRV i 40 kap. IL (jfr ovan under 1) och som innebär att underskott inte ska kunna kvittas mot överskott som härrör från en NRV med annan direkt eller indirekt ägare.

- Om underskottet hade kunnat kvittats redan genom ett koncernbidrag från överlåtaren, ska det dock enligt 23:28 IL vara möjligt att överföra ett obeskattat värde genom en kvalificerad underprisöverlåtelse (se Lodin m.fl. 2013 s. 538)

Försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse samt omstrukturering gm förpackning

För- och nackdelar med försäljning av aktier i AB jämfört med verksamhetsöverlåtelse

Vid försäljning av aktierna i ett AB är fördelen jämfört med en inkrämsöverlåtelse (verksamhetsöverlåtelse) att den skattemässiga kontinuiteten för verksamheten i AB:et behålls (se Lodin m.fl. 2013 s. 522). En nackdel med aktieförsäljningen är att rätten att utnyttja underskottsavdrag från tiden före aktieöverlåtelserna kan gå förlorad, eftersom den rätten är personlig och kan inte överlåtas till någon annan (se Lodin m.fl. 2023 s. 522 och 562). Det finns nämligen enligt 40:9-14 IL två schablonmässigt utformade spärregler för underskottsavdrag efter ägarförändringar i 40 kap. IL, en beloppsspärr (40:15-17 IL) och en koncernbidragsspärr (40:18-19 IL) – se Lodin m.fl. 2013 s. 563 ff. Spärreglerna gäller även avs. fusioner (se 37:21-26 IL och Lodin m.fl. 2013 s. 565).

- Se fyra spärrsituationer med tillämpning av belopps- och koncernbidragsspärrarna i figuren på s. 566 i Lodin m.fl. 2013.

Förpackning

Om ett AB innehar aktier i ett annat AB, kan det vara förmånligt att *uppskjuta* beskattning av aktievinst genom s.k. förpackning av inkråmet i stället för att sälja inkråmet direkt. Enligt 25 a kap. IL undantas aktievinsten normalt från beskattning om innehavet utgör *näringsbetingade andelar* [Skattefrihet gäller inte ett AB:s innehav av aktier i kapitalplaceringssyfte (se ovan under 2 b-c)]. Förpackningsförfarandet går till enligt följande:

- (Steg 1): Först överläts inkråmet i NRV till ett db. Beskattning underläts om villkoren för en *kvalificerad underprisöverlåtelse* är uppfyllda.
- (Steg 2): Därefter säljer mb aktierna i db: beskattning av aktievinsten undviks om aktierna i db är *näringsbetingade andelar*. [OBS! Beskattning sker dock om skalbolagsreglerna är tillämpliga. Ett företag utgör skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar vid aktieförsäljningen överstiger ½ av ersättningen för sålda aktier (se ovan under 2 c)]

Förpackningsförfarandet innebär inte att inkråmets obeskattade övervärde aldrig blir beskattat, utan det värdet kommer fram successivt i db (förpackningsbolaget) när inkråmet nyttjas eller avyttras (se Lodin m.fl. 2013 s. 523).

Det finns inte någon lagstiftning mot förpackning. Det finns dock särskild lagstiftning i 25 kap. IL som påverkar och begränsar möjligheterna till uppskjuten beskattning genom förpackningsförfarandet. Om inkråmet/verksamheten/verksamhetsgrenen utgörs av en fastighet föreskrivs i 25 kap. 12 § IL att kapitalförlust på fastighet som inte i betydande omfattning använts i mb:ets NRV endast är avdragsgill mot kapitalvinst på fastighet. Däremot kan beskattningen uppskjutas genom paketering (förpackning) enligt ovan, om fastighetsöverlåtelsen är vinstgivande (se Lodin m.fl. 2013 s. 422 och 423).

Jfr Mervärdesskatt och överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren eller aktieöverlåtelse

Överlåtelse av inkråm – verksamhet eller verksamhetsgren

I enlighet med 3 kap. 25 § ML undantas bl.a. överlåtelse av verksamhet eller av verksamhetsgren från skatteplikt. Jfr t.ex. steg 1 i ett inkomstskatterättsligt förpackningsförfarande. OBS! För att överlåtelsen av en verksamhet eller verksamhetsgren ska undantas från skatteplikt enligt 3:25 ML gäller *mervärdesskattens egna krav på kontinuitet*: Verksamheten eller verksamhetsgrenen ska i princip återuppstå oförändrad i mervärdesskatterättsligt hänseende hos förvärvaren. Om tillgångarna övergår till en förvärvare som inte blir skattskyldig enligt ML för verksamheten eller verksamhetsgrenen, gäller inte undantag enligt 3:25 ML utan överlåtaren ska debitera och redovisa utgående moms på ersättningen för tillgångarna i verksamheten eller verksamhetsgrenen som övergår till förvärvaren. [Se RÅ 2001 not 97-99 och t.ex. s. 361-367 i Mervärdesskatt vid omstruktureringar av Eleonor Kristoffersson, Iustus Förlag. Uppsala 2001.] Förvärvaren behöver inte ha drivit samma verksamhet före överlåtelsen, för att undantaget enligt 3:25 ML ska bli tillämpligt utan det räcker att denne blir skattskyldig för verksamheten genom förvärvet [se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 2 s. 1213 med hänvisning till EU-målet C-497/01 (Zita Modes)].

Om verksamheten överläts från ex.vis en redovisningsbyrå till en tandläkarpraktik, gäller inte undantag från skatteplikt enligt 3:25 ML för redovisningskonsultens överlåtelse, eftersom tandläkaren bedriver en verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Enligt 3:4 första st. ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg och varor som omsätts som ett led i vården eller omsorgen.

En verksamhet kan vara blandad, dvs. den innehåller en skattepliktig verksamhetsgren resp. en skattefri verksamhetsgren enligt ML. Ex.vis kan det röra sig om en konsult som omfattas av den generella skatteplikten för omsättning av varor och tjänster (se 3 kap. 1 § första st. ML) resp. bedriver utbildning som uppfyller rekvisiten för undantag från skatteplikt för utbildning i 3 kap. 8 § ML. Om konsulten för över en vara från den momspliktiga konsultdelen (verksamhetsgrenen) till den momsfria utbildningsdelen (verksamhetsgrenen), ska utgående moms redovisas som för uttag enligt 2 kap. 2 § första st. 2 ML. OBS! Uttag gäller i så fall för själva varuöverföringen. Jfr ovan under b.: Ackumulerade ingående moms-kontot utgör dock "tak" för uttagsbeskattning av moms, enligt min mening.

Vissa anläggningstillgångar

Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 24 § första st. 1 ML för anläggningstillgångar (*andra tillgångar än omsättningstillgångar*) om överlåtaren kan visa att någon rätt till avdrag för ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången. I en

momspliktig verksamhet kan en tillgång ha förvärvats som omfattas av ett s.k. avdragsförbud, t.ex. en konsultbyrå har köpt en personbil och har då inte rätt till avdrag för ingående moms på det förvärvet enligt 8 kap. 15 § 1 ML. Bilen är en anläggningstillgång i verksamheten och konsulten behöver inte debitera och redovisa utgående moms på ersättningen vid försäljningen, trots att personbilar är momspliktiga varor. För en sådan tillgång gäller undantag från skatteplikt på ersättningen vid försäljning oavsett om fråga är om momsfri överlåtelse enligt 3:25 ML eller inte.

OBS! Skatterättsnämnden har 1995-12-14 lämnat ett förhandsbesked som innebär att om rätt till avdrag för ingående moms inte förelåg vid förvärvet av tillgången på grund av att den ingick i en verksamhetsöverlåtelse enligt 3:25 ML, kan inte förvärvaren med stöd av 3:24 ML undanta från skatteplikt en senare försäljning av tillgången (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 2 s. 1202 och 1203).

Ang. *jämkning av ingående moms* vid avyttring eller förändrad användning av *investeringsvara* (se ovan under b):

- Vid överlåtelse av investeringsvaror som är fastigheter eller andra varor i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion och liknande förfarande övertar förvärvaren överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms, förutsatt att mervärdesskattens krav på kontinuitet upprätthålls (se 8 a kap. 11 § första st. ML). I annat fall måste korrigeringsperioden väntas ut innan överlåtelse sker, för att undgå jämkningskyldighet. OBS! Vad som föreskrivs i ML avseende verksamhet avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten (verksamhetsgren). Se 1 kap. 7 § första st. första men. ML. [I 13 kap. ML avses dock hela verksamheten om inte något annat anges.] Om t.ex. en fastighet ingår i en hel verksamhetsöverlåtelse eller överlåtelse av en verksamhetsgren, uppkommer enligt 8 a:11 ML ingen jämkningskyldighet avseende ny-, till- eller ombyggnation som utgör investeringsvara. Överlåtelsen i den del den avser fastigheten undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML – utan krav på kontinuitet (jfr ovan under 2 b). Övriga tillgångar som ingår i överlåtelsen av verksamheten eller verksamhetsgrenen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML.
- Vid överlåtelse av fastighet som omfattas av Skatteverkets beslut om frivillig skattskyldighet (jfr ovan under 2 b) övertar förvärvaren överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående moms (om sådana investeringar skett i fastigheten som konstituerar investeringsvara), förutsatt att mervärdesskattens krav på kontinuitet upprätthålls. Parterna kan dock avtala om att överlåtaren ska jämka (se 8 a kap. 12 § första st. ML). Själva fastighetsöverlåtelsen undantas alltid från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML.

Aktieöverlåtelse

Överlåtelse av värdepapper, t.ex. en aktie, sker alltid momsfritt i enlighet med 3 kap. 9 § ML (se ovan under 2 b och c). Jfr t.ex. steg 2 i ett inkomstskatterättsligt förpackningsförfarande.

d) Andelsbyten

[se prop. 1998/99:15 s. 176ff]

Ett vanligt omstruktureringsfall är att ett företag förvärvar ett annat företags aktier mot ersättning i form av aktier i det egna bolaget, s.k. andelsbyte, varvid regler om uppskjuten beskattning finns i 48 a och 49 kap. IL:

- 49 a kap. IL, reglerna är mycket administrativt tidsödande och år 2002 infördes regler om framskjuten beskattning enligt kontinuitetsprincipen, 48 a kap. IL, för fysiska personers andelsbyten.
- För AB:s etc. byten av näringsbetingade andelar, t.ex. inom koncerner, behövs inte andelsbytesreglerna i 49 kap. IL tillämpas på grund av skattefriheten på näringsbetingade andelar. Tillämpningsområdet för 49 kap. IL gäller i stället huvudsakligen endast lagerandelar och AB:s innehav av marknadsnoterade andelar.

(Se Lodin m.fl. 2013 s. 542-544 och t.ex. s. 47-51 i *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, av Katia Cejje. Uppsala universitet. Uppsala 2010.)

Jfr Mervärdesskatt

Ersättning i form av aktier utgör omsättning i enlighet med 2 kap. 1 § första st. 1 och tredje st. 1 ML. Emellertid undantas omsättningen i form av andelsbyte från skatteplikt i enlighet med 3 kap. 9 § ML (jfr ovan under 2 c).

e) Fusioner och fissioner

[se prop. 1998/99:15 s. 211 ff]

Fusion av AB regleras i 23 kap. ABL, där två slags fusioner anges, vilka innebär:

- att två eller flera AB förenas genom att ett nytt AB bildas vartill bolagens tillgångar överförs (kombination) eller
- att ett existerande bolag övertar ett eller flera andra bolags tillgångar och skulder (absorption).

De skatterättsliga fusionsreglerna finns i 37 kap. IL. Definitionen där av fusioner är fristående och omfattar också fusioner mellan fristående företag, och följer fusionsdirektivet (2009/133/EG). Med fusion avses enligt 37 kap. 3 § IL en ombildning av företag som uppfyller följande båda villkor:

- Ett överlåtande företags samtliga tillgångar och skulder (i princip balansräkningen) och andra förpliktelser övertas av ett övertagande företag och
- det överlåtande företaget upplöses utan likvidation.

Med *fission* avses enligt 37 kap. 5 § IL en ombildning som uppfyller följande båda villkor:

- Samtliga tillgångar och skulder och andra förpliktelser hos det överlåtande företaget ska tas över av två eller flera andra företag (de övertagande företagen) och
- det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

[Reglerna i 37 kap. IL om fission fanns redan innan fission blev möjlig genom 2005 års ABL.]

Med företag avses enligt 37 kap. IL:

- svenskt AB, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsbolag
- utländskt bolag, och
- annat utländskt företag (under vissa villkor) – Se 37 kap. 9 § IL

Kontinuitetsprincipen är central för de skatterättsliga fusionsreglerna. Undantag från omedelbar beskattning förutsätter att det är fråga om s.k. kvalificerad fusion eller kvalificerad fission (enligt 11-15 §§ i 37 kap. IL). Det överlåtande företaget ska omedelbart före fusionen eller fissionen vara skattskyldig för inkomst av åtminstone en del av NRV:en. Det övertagande företaget ska omedelbart vara skattskyldigt i Sverige för den övertagna NRV:en. [Ett obeskattat värde som uppkommit i Sverige ska också omfattas av svensk beskattningsrätt avseende den framtida (uppskjutna) beskattningsrätten. Inkomsten i NRV hos överlåtande företag får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.]

Den uppskjutna beskattningen innebär att överlåtande företaget inte beskattas för inkomst på grund av fusionen eller fissionen och inte heller för resultatet under det beskattningsår som avslutas genom fusionen eller fissionen. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagens skattemässiga situation beträffande NRV:en (se 37 kap. 17 och 18 §§ IL).
(Se Lodin m.fl. 2013 s. 544-547)

Lex ASEA – utdelning av dotterbolagsaktier

Genom utdelning av dotterbolagsaktier kan en uppdelning åstadkommas som liknar fission. Om mb är ett börsbolag inom EES-området (eller ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte), kan – under vissa villkor (bl.a. att samtliga andelar i db delas ut av mb) – skatt på aktier i db som mb delar ut till sina aktieägare skjutas upp och tas ut först när aktieägarna vidareförsäljer mottagna aktier i db:et. Se 42:16 och 16 a och 22:10 IL.
(Se Lodin m.fl. 2013 s. 547-548)

Jfr Mervärdesskatt

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tillgångar som överläts i samband med fusion eller liknande förfarande. Jfr ovan under c ang. mervärdesskattens krav på kontinuitet. Fissioner anges inte uttryckligen i 3:25 ML, men med liknande förfarande bör fissioner omfattas. [I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2013 Del 2 s. 865 och 868 anges att med överlåtelse avses även fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser.]

f) Verksamhetsavyttringar
[se prop. 1998/99:15 s. 233ff]

Med verksamhetsavyttringar avses enligt 38 kap. 2 § IL en ombildning där ett företags samtliga tillgångar eller samtliga tillgångar i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag och *marknadsmässig ersättning* i form av andelar i det *köpande företaget* erhålls. Bestämmelsen gäller enbart dylika avyttringar mellan företag (inte från fysisk person till företag och inte heller från företag till fysisk person). Det är fråga om avyttring mot marknadsmässig ersättning, och således kan inte beskattning skjutas upp i enlighet med reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. En verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL ska emellertid också omfattas av undantag från omedelbar beskattning, så att beskattning uppskjuts tills det köpande företaget avyttrar erhållna andelar. Eftersom andelarna normalt är näringsbetingade andelar sker oftast inte någon beskattning.

- Det säljande företaget tar vid en verksamhetsavyttring inte upp den erhållna ersättningen – andelarna – som intäkt. I stället tar det säljande företaget – på samma sätt som vid kvalificerad upö – upp de skattemässiga värdena på sina överlåtna tillgångar som intäkt. Det medför ett nollresultat skattemässigt sett. Erhållna andelar anses säljande företag ha anskaffat för nettovärdet mellan övertagna skattemässiga värden och värdet på övertagna skulder och förpliktelser (se 38 kap. 9-13 §§ IL).
- Det köpande företaget anses – på samma sätt som vid kvalificerad upö – ha anskaffat de förvärvade tillgångarna till det säljande företags skattemässiga värden och inträder i övrigt i det säljande företags skattemässiga situation (se 38 kap. 14 § IL). Det köpande företaget får inte överta säljande företags rätt till underskottsavdrag, eftersom den rätten inte kan överföras till annan (jfr ovan under c).

(Se Lodin m.fl. 2013 s. 548-550)

Jfr Mervärdesskatt

En verksamhetsavyttring enligt IL kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML också. Jfr dock ovan under c ang. mervärdesskattens krav på kontinuitet.

g) Partiella fissioner

Fr.o.m. 2007 gäller ytterligare en möjlighet till omstrukturering utan omedelbar beskattning, partiell fission. Dessa regler utgör ett tillägg till EU:s fusionsdirektiv och har införts i IL:

Partiell fission innebär enligt 38 a kap. 2 § IL att en eller flera *verksamhetsgrenar* i ett överlåtande företag ska överlåtas till ett övertagande företag, men det överlåtande ska behålla minst en verksamhetsgren. Överlåtelserna ska ske mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det övertagande företaget.

- Skillnaden mot en verksamhetsavyttring är att vid en partiell fission ska ersättningen i form av andelar utgå till andelsägarna i det överlåtande företaget i stället för till det överlåtande företaget.

(Se Lodin m.fl. 2013 s. 550-552)

Jfr Mervärdesskatt

En överlåtelse av verksamhetsgren genom fission bör omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML (se ovan under e). Se dock även här ovan under c ang. mervärdesskattens krav på kontinuitet.

5. Mervärdesskatt

Mervärdesskatt (moms) ska inte vara en skatt på investeringarna i företaget. Till skillnad från vad som gäller punktskatterna har därför ett företag som gör skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster rätt till avdrag resp. återbetalning av momsen på sina utgifter, när det gör förvärv från andra företagare som gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster. Det gäller enligt ML:s allmänna bestämmelser (1 kap. 2 § första st. 1 med hänvisning till 1 § första st. 1 och 8 kap. 3 § första st. och 10 kap. 11-12 § ML). Mervärdesskatten är en konsumtionskatt som ska bäras av konsumenterna [se mervärdesskatteprincipen i enlighet med art. 1.2 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och Mervärdesskatt i teori och praktik, tredje upplagan, avsnitt 1.1].

- Om en beskattningsbar person gör skattepliktiga omsättningar av varor eller tjänster i sin verksamhet, ska vederbörande redovisa *utgående moms* på dessa omsättningar, men får å andra sidan göra avdrag för *ingående moms* på sina förvärv eller import i verksamheten.
Skillnaden mellan utgående moms och ingående moms utgör *skatt att betala* till staten om skillnadsbeloppet för aktuell redovisningsperiod blir positivt, medan företagaren får en fordran på staten (*skatt att återfå*) om skillnadsbeloppet blir negativt för perioden.
- Om beskattningsbar person gör från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, blir dessa omsättningar nollbeskattade och vederbörande har rätt till återbetalning av ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. Återbetalningsrätt är bara ett annat uttryck än avdragsrätt. Återbetalningsrätten regleras i 10:11-12 ML. Huvudregeln för avdragsrätt återfinns i 8:3 första st. ML.
- Om beskattningsbar person gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av varor eller tjänster, har denne varken avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms. Detsamma gäller en icke beskattningsbar person, som i och för sig kan göra en skattepliktig omsättning men utan någon möjlighet till avdragsrätt.
- För vissa förvärv uppställer ML s.k. avdragsförbud, nämligen för förvärv hänförliga till stadigvarande bostad, för förvärv av personbilar (utom i vissa branscher) och för representationsutgifter i den mån representationsavdrag inte kan ske enligt IL (se 8 kap. 9 och 15 §§ ML). För detta slag av utgifter har inte ens beskattningsbar person som annars är avdrags- eller återbetalningsberättigad för ingående moms på sina utgifter någon sådan rätt.

Sambandet mellan skattskyldighet och avdrags- eller återbetalningsrätt enligt ML illustreras med detta schema:

Personer		
Beskattningsbara personer		Andra personer: konsumenter/skattebärare
Omsättning av vara eller tjänst		
Skattepliktig	Från skatteplikt kvalificerat undantagen	Från skatteplikt okvalificerat undantagen
Avdragsrätt för ingående moms	Återbetalningsrätt för ingående moms	Ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms (på förvärv som görs av icke beskattningsbara personer eller av beskattningsbar person som omsätter från skatteplikt okvalificerat undantagna varor eller tjänster).
Vissa förvärv omfattas av avdragsförbud: ej avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms		

OBS! Enligt EU-rätten förutsätts inte att skattepliktiga omsättningar först ska ha gjorts av den beskattningsbara personen, innan avdragsrätt uppkommer. Avgörande för avdragsrätten är att den beskattningsbara personen avser att med sina förvärv skapa skattepliktiga transaktioner i sin ekonomiska verksamhet (se ovan under 1 ang. ”Rompelman”-målet samt art. 168 a) i mervärdesskattedirektivet och om bifråga D i Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, av Björn Forssén. Jure Förlag. Stockholm 2011).

En *verksamhet* kan vara *blandad* (jfr ovan under 4 c). Det innebär att företaget gör omsättningar som är skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna resp. omsättningar som är från skatteplikt okvalificerat undantagna. Den förstnämnda kategorin innebär avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten, medan sistnämnda kategori innebär att varken avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger. Inköpsfakturorna hänförs till tre högar i en blandad verksamhet: ingen avdrags- eller återbetalningsrätt alls för ingående moms på förvärv hänförliga till omsättningar som är okvalificerat undantagna från skatteplikt, full avdrags- eller återbetalningsrätt på förvärv hänförliga till skattepliktiga eller från skatteplikt kvalificerat undantagna omsättningar och s.k. gemensamma förvärv, dvs. förvärv hänförliga till båda verksamhetsgrenarna. För de gemensamma förvärven får en fördelningsnyckel, t.ex. omsättning, nedlagd arbetstid i de båda verksamhetsgrenarna eller – avseende fastigheter - yta, tillämpas för att avgöra till vilken procent avdrag för ingående moms på dylika förvärv får ske. Se 8:13 ML, och se även 95 %-regeln i 8:14 ML.

Översiktligt om några begrepp i ML

Skattskyldig:

1 kap. 2 § första st. 1, den som gör omsättningen (h-reg.)

- avser skattepliktig omsättning av vara eller tjänst inom landet som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap (1 kap. 1 § första st. 1).

1 kap. 2 § första st. 2-4 e, den som gör förvärvet (s.k. omvänd skattskyldighet/betalningsskyldighet).

- I förekommande fall, se 1:15 ang. definition av utländsk beskattningsbar person.

1 kap. 2 § första st. 5, den som gör skattepliktigt unionsinternt förvärv av vara (UIF)

- avser skattepliktigt UIF, förutsatt att omsättningen av varan inte sker inom landet (1 kap. 1 § första st. 2).

1 kap. 2 § första st. 6, den som anmäler en vara till förtullning (övergång i fri omsättning)

- avser import av varor till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § första st. 3).

[För UIF av nytt transportmedel eller import av en vara kan en vanlig privatperson bli skattskyldig, men skattskyldighet för UIF eller import kan aldrig i sig ge upphov till avdragsrätt.]

1 kap. 2 § sjätte st. anger att särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

- 9 kap. avser s.k. frivillig skattskyldig för vissa fastighetsöverlåtelse (jfr ovan under 2 b och 4 c).

- 9 c kap. avser varor i vissa lager (tullager och skatteupplag etc.).

- 6 kap. (Skattskyldighet i särskilda fall) avser HB (1 § - jfr ovan under 1 ang. ex. på företagsformer), enkla bolag och partrederier (2 §), konkursbon (3 §), dödsbon (4 §), statliga affärsverk (6 §), förmedling i eget namn av vara eller tjänst åt annan varvid likvid också uppbärs (7 §) och producentföretags försäljning på auktion (8 §).

OBS! Enkla bolag och partrederier utgör inte rättssubjekt och sådana rättsliga figurer kan inte i sig bli skattskyldiga. 6 kap. 2 § behandlar i stället skattskyldighet för delägare resp. en möjlighet att ansöka om att en av delägarna ska registreras som representant av Skatteverket och sköta redovisnings- och betalningsskyldigheten av moms i enkla bolags och partrederiers verksamhet (se även 5:2 SFL). Se Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, av Björn Forssén. Örebro Studies in Law 4. Örebro 2013 (finns i DiVA på Örebro universitets hemsida www.oru.se). Beträffande konkursbon: se Mervärdesbeskattning vid obestånd. (2 uppl.), av Jesper Öberg. Norstedts Juridik. Stockholm 2001.

OBS! Sedan 2008 gäller s.k. *betalningsskyldighet* för den som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt (moms): se 1 kap. 1 § tredje st. och 2 e § ML. Redovisningsskyldighet för beloppet föreligger och ändras först om kreditnota utfärdas (se 13:27 och 28 ML). Någon avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger aldrig för mottagaren av faktura beträffande belopp som däri felaktigt betecknas som mervärdesskatt (moms), eftersom det inte är någon äkta mervärdesskatt (moms). Utfärdaren blir nämligen inte skattskyldig för beloppet, utan betalningsskyldig. Se 8 kap. 2 § andra st. ML.

Beskattningsbar person

4 kap., se ovan under 1 huvudregeln i 1 §, där första st. första men. har samma ordalydelse som huvudregeln för beskattningsbar person i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet, nämligen:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

1 § första st. andra men. har samma innebörd som art. 10 i mervärdesskattedirektivet, och lyder:

”Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.”

1 § andra st. har samma ordalydelse som art. 9.1 andra st. i mervärdesskattedirektivet, och lyder:

”Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

Kommentar: Genom SFS 2013:368 (prop. 2012/13:124) sker från och med den 1 juli 2013 inte längre någon koppling i huvudregeln i 4 kap. 1 § ML till IL för att bestämma skattesubjektet. En frikoppling har skett från begreppet NRV i IL. Inkomstskatten är inte harmoniserad som mervärdesskatten, vilken styrs av mervärdesskattedirektivet. Även om praxis de senaste åren har givit egentlig NRV (jfr t.ex. RÅ 1998 ref. 10 och RÅ 2001 ref. 6) en innebörd förenlig med EU-domstolens praxis om vem som har karaktären av beskattningsbar person, förelåg en risk att kopplingen inte skulle leda till en EU-konform tolkning av yrkesmässig verksamhet. En sådan tolkning förutsatte stöd av den s.k. supplementärregeln i tidigare 4 kap. 1 § 2 ML. Att huvudregeln i tidigare 4 kap. 1 § 1 ML kopplade till NRV enligt hela 13 kap. IL medförde dessutom att juridiska personer blev yrkesmässiga oavsett om de uppfyllde kriterierna för egentlig NRV i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL. Det innebär att juridiska personer ansågs utgöra skattesubjektet momsmissigt sett oavsett om de uppfyllde kriterierna för beskattningsbar person enligt huvudregeln i art. 9.1 första st. i mervärdesskattedirektivet (se ang. huvudfrågan A i Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, av Björn Forssén. Jure Förlag. Stockholm 2011). Genom frikopplingen den 1 juli 2013 från den icke harmoniserade inkomstskatterätten har en EU-konform bestämning av skattesubjektet åstadkommit i 4 kap. 1 § ML.

[Jfr även ovan under 1 ang. bokföringsskyldighet för en fysisk person, vilket innebär att denne ska yrkesmissigt bedriva verksamhet av ekonomisk art. Liknar beskattningsbar person.]

Omsättning

Omsättning uppkommer om en vara eller tjänst överläts mot ersättning eller vid uttag av vara eller tjänst (se 2 kap. och kommentarer med hänvisning till lagrum ovan under 4 b-d).

Generell skatteplikt:

3 kap. 1 § första st., all omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig om inte undantag anges i 3 kap. i övrigt. Se ovan under 2 b och c och 4 c-g exempel på undantag från skatteplikt i 3 kap.: 3 kap. 2 § (fastigheter), 8 § (utbildning), 9 § (bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel), 23 a § (vissa interna tjänster), 24 § (anläggningstillgångar i vissa fall) och 25 § (överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren resp. fusion eller liknande).

- Är omsättning av en vara undantagen från skatteplikt är även import av varan undantagen från skatteplikt (3 kap. 1 § andra st.).

- UIF av vara är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det (3 kap. 1 § tredje st.).

Skattesatser:

7 kap. 1 § första st., skattesatsen är normalt sett 25 %. Reducerade skattesatser om 12 resp. 6 % anges för vissa varor och tjänster i 7 kap. 1 § andra resp. tredje st.

Avdragsrätt

8 kap. 3 § första st., huvudregeln för uppkomsten av avdragsrätt för ingående moms lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv eller import i verksamheten.” Jfr ovan under 1: Begreppet *verksamhet som medför skattskyldighet* borde ha ändrats i 8:3 första st. i samband med att yrkesmässig verksamhet ersattes med beskattningsbar person den 1 juli 2013. Skattskyldig motsvarar mervärdesskattedirektivets *betalningsskyldig*, medan direktivets huvudregel, art. 168 a), kopplar avdragsrätten till beskattningsbar person (se ang. bifråga D i Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, av Björn Forssén. Jure Förlag. Stockholm 2011).

Omsättningsland:

5 kap. 1 §, Att en omsättning av en vara eller en tjänst placeras utomlands innebär att svensk moms inte ska debiteras och redovisas. Om karaktären på omsättningen är skatteplikt eller kvalificerat undantag, ska dock återbetalningsrätt föreligga. En verksamhet som enbart innebär t.ex. leverans av dylika varor till momsregistrerade företag i andra EU-länder eller till företag eller privatpersoner utanför EU (export) föranleder inte skyldighet att debitera och redovisa utgående moms (3 kap. 30 a § första st. 1 och 5 kap. 3 a § första st. 1 eller 2 ML), men rätt till återbetalning för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten föreligger

enligt 10 kap. 11 § första st. och 12 § ML. Det är enbart verksamheter i vilka omsättningen avser från skatteplikt okvalificerade varor eller tjänster som varken avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för ingående moms på förvärv eller import i verksamheten. OBS! 10:11 första st. anger vilka lagrum i 3 kap. som innehåller undantag av det kvalificerade slaget, genom att 10:11 första st. bestämmer att utgifter hänförliga till verksamheter med omsättningar enligt däri angivna lagrum i 3 kap. ML ger rätt till återbetalning av ingående moms. Notera att 10:11 andra st. dessutom tänjer ut återbetalningsrätten till att gälla verksamheter som omfattas av 3 kap. 9 § (utom tredje st. 2), 3 kap. 10 § och 3 kap. 23 § 1 under vissa villkor för omsättningar till kunder utanför EU

Faktureringsskyldighet

11 kap. 1 §, Begreppet näringsidkare i 11 kap. ersattes också med beskattningsbar person den 1 juli 2013 genom SFS 2013:368. Även om näringsidkare var självständigt i förhållande till exempelvis IL har därmed ett närmande till mervärdesskattedirektivet skett också beträffande faktureringskyldigheten, där huvudregeln i art. 220 i mervärdesskattedirektivet använder begreppet beskattningsbar person.

Huvudregeln i 11:1 ML innebär att beskattningsbar person ska säkerställa att faktura som uppfyller villkoren i 11 kap. 8 (huvudregeln) eller, i förekommande fall, 11 kap. 9 § (förenklad faktura) ska utfärdas beträffande *omsättning* av varor eller tjänster som denne gör till annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person. Det gäller för både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna omsättningar. I 11:2 ML räknas dock upp ett antal fall i 3 kap. ML för vilka faktura inte behöver utfärdas, t.ex. fastighetsöverlåtelse eller -upplåtelse enligt 3:2.

OBS! Om inte faktureringskyldighet uppkommer enligt ML, räcker de allmänna krav som BFL uppställer på innehållet i en faktura som verifikat på affärshändelsen (se 5 kap. 6 och 7 §§ BFL).

Övrigt

Redovisningen av moms kopplas enligt huvudreglerna till god redovisningssed [13 kap. 6 § 1 ML (utg. moms) resp. 13 kap. 16 § 1 ML (ing. moms)]. Avdrag för ingående moms för import får dock ske i skattedeklarationen för redovisningsperioden då företaget mottog Tullverkets tullräkning (13 kap. 23 § ML).

- Jfr även moms och inkomstskatt beträffande förskott och a conton: Redovisning av moms på förskott och a conton sker i skattedeklarationen för perioden då betalning mottogs/lämnades (13 kap. 6 § 3 och 13 kap. 16 § 2 ML). Det utgör en skillnad jämfört med inkomstskatten, där det s.k. kopplade området gäller även redovisning av förskott och a conton (14 kap. 2 § IL). Tankar har dock förekommit om att upphäva kopplingen till den civilrättsliga redovisningsrätten och god redovisningssed angående när redovisning ska ske avseende moms resp. inkomstskatt – se SOU 2002:74 resp. SOU 2008:80.

Förkortningar

AB, aktiebolag

ABL, aktiebolagslagen (2005:551)

AG, arbetsgivare; AT, arbetstagare

BFL, bokföringslagen (1999:1078)

FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt

HB, handelsbolag

HFD, Högsta förvaltningsdomstolen; RÅ, Regeringsrättens årsbok (numera HFD:s årsbok)

IBB, inkomstbasbelopp

IL, inkomstskattelagen (1999:1229)

ML, mervärdesskattelagen (1994:200)

NRV, näringsverksamhet

SAL, socialavgiftslagen (2000:980)

SFB, socialförsäkringsbalken (2010:110)

SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)

SKD, skattedeklaration; SKV, Skatteverket

SLF, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

SLP, lagen (1990:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

UE, underentreprenör; UG, uppdragsgivare; UT, uppdragstagare

UIF, unionsinternt förvärv

upö, underprisöverlåtelse

ÅRL, årsredovisningslagen (1995:1554)
