

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2009-09-30

Närvarande: F.d. regeringsrådet Lars Wennerström, justitierådet Lars Dahllöf och regeringsrådet Eskil Nord.

Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn

Enligt en lagrådsremiss den 3 september 2009 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Niklas Lindeberg.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

I remissen föreslås att andelar i handelsbolag och andelar ägda av handelsbolag infogas i det nuvarande systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Vidare föreslås i övrigt vissa ändringar som är en direkt följd av detta. Lagförslagen tar sikte på andelar där ägaren är ett företag. Fysiska personer som är delägare i handelsbolag omfattas således i princip inte av förslagen. Lagrådet anser sig inte ha anledning att motsätta sig huvudlinjerna i förslaget. Med hänsyn till att förslaget bygger på att i skattehänseende beskattningsfrågor

rörande handelsbolag och deras delägare nu i än högre grad än tidigare kommer att hanteras i skilda system har det varit svårt att i alla avseenden kunna överblicka konsekvenserna av ett genomförande av den nu föreslagna lagstiftningen. Det finns därför, som också i ett par avseenden påtalas i remissen, skäl att efter ett ikraftträdande noga följa utvecklingen för att i förekommande fall återkomma med den lagstiftning som kan vara påkallad.

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

5 kap. 3 §

I paragrafen har tillagts ett nytt andra stycke avsett att närmare reglera hur handelsbolagets eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst ska fördelas mellan delägarna. I styckets första mening anges som huvudregel att en delägars andel ska beräknas med utgångspunkt i vad delägarna kommit överens om. I styckets andra mening finns sedan en undantagsregel av innebörd att den fördelning som delägarna kommit överens om i vissa fall ska kunna frångås vid beskattningen om fördelningen väsentligen betingats av skatteskal varvid varje delägare i stället ska beskattas för ett skäligt belopp.

Bestämmelsen är enligt vad som framhålls i remissen avsedd att vara en kodifiering av en mångårig praxis på området och någon förändring av praxis är således inte avsedd. Enligt Lagrådets mening har det inte anförts tillräckliga skäl för att nu införa en sådan bestämmelse som ändå kan medföra tveksamheter rörande bestämmelsens tillämpning i tiden. Härtill kommer att lagtexten innehåller oklara begrepp som skäligen, väsentligen, betingad, och skatteskal. Begrepp som man i en författningstext om möjligt bör undvika att lägga till grund för en persons beskattning. Lagrådet anser därför att bestämmelsen kan utgå och att det alltjämt bör kunna överlämnas åt praxis att ge ledning för hur

gränsdragningen närmare ska ske i fall då en beslutad inkomstfördelning bör frångås vid beskattningen därför att den framstår som orimlig eller väsentligen betingad av skatteskal.

Övergångsbestämmelserna

Punkterna 2, 5, 6, 9 och 10

Lagförslaget vad gäller övergångsbestämmelserna i punkterna 2, 5, 6, 9 och 10 innehåller bestämmelser som tar sikte på omständigheter som inträffat innan lagen avses att träda i kraft den 1 januari 2010. Enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna ska således de nya bestämmelserna tillämpas även i fråga om avyttringar före ikraftträdandet om den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inträffar efter ikraftträdandet. Vidare ska enligt förslaget en återföring till beskattning ske av en tidigare uppkommen negativ justerad anskaffningsutgift samtidigt som möjligheten att eliminera en sådan anskaffningsutgift begränsas genom att transaktioner som vidtas i detta avseende under tiden från och med den 24 november 2008 till och med den 31 december 2009, under vissa förutsättningar inte ska beaktas (punkterna 5 och 6). Härtill kommer att vissa begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster ska gälla från och med den 18 juni 2009 (punkterna 9 och 10).

Innebörden av bestämmelserna i punkterna 9 och 10 av övergångsbestämmelserna är att kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som uppkommer efter den 17 juni 2009 men före ikraftträdandet bara får dras av mot vinster på andelar i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. I första hand mot vinster i samma företag, men om en del av förlusten inte kan dras av i det företaget ska förlusten kunna få dras av mot vinsten

hos ett annat företag i koncernen. Reglerna ska också tillämpas på en kapitalförlust på en andel som avyttrats före den 18 juni 2009 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL, inträffar efter den 17 juni samma år.

Vad beträffar nuvarande regler rörande beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust vid avyttring av handelsbolagsandelar gäller att anskaffningsutgiften ska justeras i enlighet med bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL. Bestämmelserna innebär bl.a. att anskaffningsutgiften ska ökas med gjorda tillskott av delägaren och med belopp som tagits upp som delägarens andel av handelsbolagets överskott, samt minskas med delägarens uttag och belopp som dragits av som delägarens andel av handelsbolagets underskott. För det fall den justerade anskaffningsutgiften är negativ anses enligt 50 kap. 3 § andra stycket IL omkostnadsbeloppet vara noll och ersättningen för andelen vid avyttring ska ökas med det negativa beloppet. En negativ justerad anskaffningsutgift kommer således att vid försäljningen av andelen öka kapitalvinsten eller reducera kapitalförlusten.

En principiell fråga är om tillämpningen av nu berörda bestämmelser kan komma i konflikt med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen (RF). Vidare uppkommer även fråga om beredningen av lagstiftningsärendet kan godtas. Enligt 2 kap. 10 § RF gäller som huvudregel att skatt inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Enligt en av undantagsreglerna i samma stycke får dock, om riksdagen finner särskilda skäl påkalla det, en lag innebära att skatt tas ut trots att lagen inte har trätt i kraft när nämnda omständighet inträffade under förutsättning att regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag härom till riksdagen.

Av avgörande betydelse är således vilken omständighet som ska anses utlösa skattskyldigheten. En sådan omständighet vid beskattning av inkomster är det förhållandet att någon under viss tid haft inkomster och vid kapitalvinstbeskattningen blir som regel en naturlig utgångspunkt när en tillgång avyttras. Införs en ny skatt får emellertid den faktor som löser ut skatten inte ligga i förfluten tid när den nya skattereformen träder i kraft (jfr Holmberg m.fl. Grundlagarna, andra upplagan s. 131 ff. och där redovisade rättsfall m.m. i kommentaren till 2 kap. 10 § RF).

Vad gäller olika slag av uppskovsbelopp eller när det i övrigt uppkommer andra situationer där omständigheterna är sådana att den beskattning som kan komma ifråga skjuts på framtiden, och fråga inte är om ett konkret skattebelopp eller ett fastställt uppskovsbelopp på vilket skatten ska beräknas, får vidare anses gälla att beräkningsgrunderna för den skatt som kan komma att utgå när den omständighet som utlöser skattskyldighet inträder i och för sig kan ändras över tiden och leda till skärpt beskattning genom senare lagändringar utan att komma i konflikt med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § RF (jfr prop. 1978/79:195 s. 56 och prop. 1988/89:55 s. 13). Detta dock under förutsättning att vid denna senare tidpunkt beskattningen inte kommer att grundas på andra inkomster än dem som var aktuella i samband med att beskattningen sköts fram (jfr Rättighetsskyddsutredningens betänkande SOU 1978:34 s. 163 och Lagrådets yttrande i prop. 1989/90:110 del 2 s. 139 ff.).

Lagrådsremissen bygger på en promemoria rörande handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen, som Skatteverket offentliggjorde den 24 november 2008 samtidigt som en hemställan gjordes om lagändringar i enlighet med de förslag som redovisades i promemorian.

Skatteverkets promemoria innehöll inte några övergångsbestämmelser som direkt motsvarade de nu aktuella bestämmelserna i punkterna 2, 6, 9 och 10.

I en skrivelse som beslutades och överlämnades till riksdagen den 17 juni 2009 (skr. 2008/09:224) aviserade sedan regeringen förslag om ändringar i rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på andelar i handelsbolag. Enligt skrivelsen skulle de kommande reglerna träda i kraft den 1 januari 2010 men tillämpas fr.o.m. den 18 juni 2009. I lagrådsremissen återkommer regeringen nu med konkreta lagförslag i frågan. I skrivelsen och lagrådsremissen har regeringen gjort bedömningen att när regeringens planer på att avskaffa kapitalvinstbeskattningen och avdragsrätten för kapitalförluster blir allmänt kända finns risk för ett asymmetriskt beteende hos företag på så vis att de nuvarande bestämmelserna om avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i handelsbolag kommer att utnyttjas i en alltmer tilltagande omfattning medan realisationer av vinster avvaktar reglerna om skattefrihet. På grund härav och då detta kunde antas medföra risk för ett avsevärt skattebortfall fanns det enligt regeringen särskilda skäl att med stöd av bestämmelserna i 2 kap. 10 § andra stycket RF tillämpa de aviserade reglerna om begränsningar i rätten till avdrag på kapitalförluster på andelar i handelsbolag från och med dagen efter överlämnandet av skrivelsen till riksdagen.

Syftet med att införa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket RF var närmast att skapa förutsättningar för att snabbt sätta stopp för förfaranden som klart framstod som inte godtagbara (jfr prop. 1978/79:195 s. 56). Den skatteplanering som nu är aktuell kan många gånger antas vara resultatet av en anpassning från företagets sida till väntade regelförändringar. Några formella hinder mot att tillämpa bestämmelsen också i sådana fall finns emellertid inte (jfr Lagrådets yttrande i prop. 1991/92:117 s. 25 ff.).

Det är riksdagens sak att avgöra om de åberopade skälen för en tillämpning av bestämmelsen är tillräckligt starka. I sin skrivelse har regeringen tämligen utförligt och detaljerat redogjort för innehållet i de aviserade lagändringarna såvitt avser begränsningar i rätten till avdrag för kapitalförluster på andelar i handelsbolag som nu återfinns i punkterna 9 och 10 av övergångsbestämmelserna. Förslagen i denna del har sedan också varit föremål för en särskild remissbehandling. Det finns under sådana förhållanden inte anledning för Lagrådet att från konstitutionella utgångspunkter rikta invändningar mot förslaget i denna del.

Vad beträffar övergångsbestämmelserna i punkterna 5 och 6 innebär de sammantaget i första hand att den omständighet som utlöser de krav på beskattning som en negativ justerad anskaffningsutgift innehåller kommer att sammanfalla med ikraftträdandet av nu aktuella bestämmelser. Att på detta sätt fixera datum eller tidigarelägga ett sådant datum för när ett vilande krav på beskattning ska utlösas kan i sig inte anses innebära att fråga blir om sådan retroaktiv normgivning som är förbjuden enligt 2 kap. 10 § RF när det gäller skattelagstiftning. I punkterna 2 och 9 övergångsbestämmelserna är det bl.a. fråga om sådan avdragsrätt för förluster som har skjutits upp i enlighet med bestämmelserna i 25 kap. 10 § IL. Inte heller i den situationen innefattar de föreslagna bestämmelserna något brott mot retroaktivitetsförbudet. De begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster som övergångsbestämmelserna i punkterna 9 och 10 i övrigt innehåller kommer inte heller de i konflikt med regeringsformens retroaktivitetsförbud.

Beträffande punkt 6 i övergångsbestämmelserna framhålls i remissen att det av rättvise- och legitimitetsskäl är nödvändigt att de negativa justerade anskaffningsutgifter som finns kvar i systemet tas upp till beskattning och därmed tillgodoser det allmännas latent skattefordran på dessa belopp. Tidpunkten för beskattning av negativa justerade anskaffningsutgifter har bestämts utifrån att

skattefriheten på andel i handelsbolag ska träda i kraft den 1 januari 2010. För att motverka en oönskad skatteplanering inför ikraftträdandet föreslås i punkt 6 av övergångsbestämmelserna att man vid beräkning av den justerade anskaffningsutgiften ska bortse från tillskott som gjorts viss tid före ikraftträdandet och som huvudsakligen syftar till att neutralisera eller minska den negativa justerade anskaffningsutgiften. Som stickdag har emellertid i detta sammanhang inte valts dagen för regeringens ovan nämnda skrivelse till riksdagen utan ett datum, 24 november 2008, som sammanfaller med den dag då Skatteverket offentliggjorde sin hemställan om lagändring och den promemoria som ligger till grund för lagrådsremissen. Även om det hade varit att föredra att bestämmelsen i punkten 6, på motsvarande sätt som skett när det gäller vad som föreskrivs i punkterna 9 och 10, varit föremål för en särskild remissbehandling står vad som föreskrivs i punkt 6 ändå i ett tillräckligt nära samband med de aviserade lagändringarnas centrala innehåll i Skatteverkets promemoria och regeringens skrivelse. Beredningen får därför godtas. Härtill kommer att övergångsbestämmelserna i punkt 6 i detta sammanhang får ses som en sådan beräkningsregel som enligt Lagrådets mening, i enlighet med vad som anförts ovan, inte kan anses komma i konflikt med regeringsformens retroaktivitetsförbud.

Vad slutligen gäller övergångsbestämmelserna i punkt 2 har de principiella retroaktivetsfrågorna i lagstiftningsärendet även avseende uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL behandlats och belysts i samband med det remissförfarande som avsåg punkt 9. Därför och med hänvisning till vad Lagrådet anført om beredningen av punkt 6 finner Lagrådet att också beredningen av punkten 2 får godtas. Att bestämmelsen inte heller kan anses komma i konflikt med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § RF har berörts närmare ovan.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.