



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Lundinreglerna slopas

Vilka konsekvenser kan förväntas?

Filosofie magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Lijbah Özmen

Handledare: Robert Pålsson

Framläggningsdatum 2011-12-13

Jönköping december 2011

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Lundinreglerna slopas – vilka konsekvenser kan förväntas?
Författare:	Lijbah Özmen
Handledare:	Robert Pålsson
Datum:	2011-12-13
Ämnesord	Lundinreglerna slopas, Likhetsprincipen, Skattefri utdelning

Sammanfattning

Syftet med Lundinreglerna, som trädde i kraft år 1966, var att förhindra kringgående av dubbelbeskattningen andra led, genom ett utnyttjande av huvudregeln om skattefri utdelning på näringsbetingad andel. Bestämmelserna har dock kritiserats sedan Inkomstskattelagen infördes, då utrymmet för ett sådant kringgående försvann. Syftet med Lundinreglerna har därför urholkats och därför föreslås nu ett slopande.

Förslaget har uppstått som en följd av två nyligen avgjorda domar. Transaktionerna i de båda fallen omfattades egentligen av Lundinreglerna, men med anledning av att det ena fallet var internationellt skulle en tillämpning i det fallet strida mot EU-rätten. De olika utfallen medförde därmed ett åsidosättande av likhetsprincipen.

Konsekvenserna av att Lundinreglerna slopas är främst att rätten till skattefri utdelning på näringsbetingad inte längre riskeras genom inskränkande bestämmelser. Dock kommer det att uppstå en situation där en begränsat skattskyldig person kan komma att undgå dubbelbeskattningens andra led, genom att vidta en försäljning istället för en likvidation. För att en sådan kapitalvinst ska vara skattepliktig måste vissa förutsättningar vara uppfyllda. Om dessa inte är uppfyllda undgår den skattskyldige dubbelbeskattningens andra led.

Abstract

The purpose with the so called Lundinreglerna, which came into force 1966, was to prevent circuitously of the double taxation's second step by using the main rule that allows tax free dividends. The rules have though been criticized since the new law on income tax came into force 1999. The purpose with the rules has since that been lost and it has now been proposed that the rules shall be abolished.

The propose has been raised as a consequence of two recently judged cases. The transactions in the both cases was covered by the scope of the rule, but since one of the cases was international, an apply would be incompatible with the EU-law. The different outcome caused an override of the principle of equal treatment.

The consequences of the abolishment are that the right to tax free dividends will no longer be limited. It will however appear a situation where a person that is limited liable for taxation can evade the double taxation's second step by performing a sale of his company instead of carry out liquidation. For such a capital profit to be taxed, certain conditions must be fulfilled. If these are not for filled, the double taxation's second step can be avoided.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte	1
1.3	Metod	2
1.4	Avgränsning	2
1.5	Disposition	2
2	Lundinreglernas tillkomst.....	4
2.1	Inledning	4
2.2	Kringgående av dubbelbeskattningens andra led.....	4
2.2.1	Rätten till skattefri utdelning.....	4
2.2.1.1	RA 1951 ref 8	5
2.2.1.2	RA 1953 ref 10	6
2.3	Lundinreglerna införs.....	8
2.4	Lundinreglernas utveckling	10
3	Lundinreglernas innebörd	12
3.1	Inledning	12
3.2	Begränsning i rätten till skattefri utdelning	12
3.2.1	Huvudregeln om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.....	12
3.2.2	Undantaget från skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.....	13
3.2.3	Verkligt och särskilt värde	14
3.3	Förbud mot avdrag för förlust på andelar i dotterbolag.....	15
3.3.1	Komplement till 24 kap. 19 § IL.....	15
3.3.2	Verklig förlust	16
4	Lundinreglernas tillämpning efter Inkomstskattelagens införande	18
4.1	Inledning	18
4.2	Regeringsrättens domar den 30 december 2010	18
4.2.1	RA 2010 ref 123 I	18
4.2.2	RA 2010 ref 123 II	19
4.2.3	Likhet inför lagen.....	20
4.3	Tidigare rättspraxis	21
5	Lundinreglerna slopas	22
5.1	Inledning	22
5.2	Regeringens skäl till slopandet	22
5.2.1	Resultatet av 2002 års bolagsskatteutredning	22
5.2.1.1	Skatterättsliga konsekvenser vid en avsaknad av 24 kap. 19 § IL.....	23
5.2.1.2	Skatterättsliga konsekvenser vid en tillämpning av 24 kap. 19 § IL.....	25
5.2.1.3	Utredningens slutsats	26
5.2.2	Regeringsrättens domar den 30 december 2010	27

5.3	Regeringens förslag till hur skatteflykt med anledning av Lundinreglernas slopande kan motverkas	27
5.3.1	Avdrag för förlust eller nedskrivning på lagerandelar	27
5.3.1.1	<i>Förtydligande av begreppet verklig förlust</i>	29
5.4	Konsekvenserna av Lundinreglernas slopande	30
6	Analys	31
6.1	Lundinreglernas syfte.....	31
6.2	Regeringsrättens domar den 30 december 2010	32
6.2.1	Det nationella fallet	32
6.2.2	Det internationella fallet.....	33
6.2.3	Likhet inför lagen	34
6.3	Lundinreglerna slopas	36
6.3.1	Fyller Lundinreglerna någon funktion idag?.....	36
6.3.1.1	<i>Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL</i>	36
6.3.1.2	<i>Lundinregeln i 17 kap. 8-12 §§ IL</i>	37
6.3.2	Regeringens förslag till hur skatteflykt med anledning av Lundinreglernas slopande kan motverkas.....	38
6.3.3	Konsekvenserna av Lundinreglernas slopande	38
7	Slutsats	40
	Referenslista	43

Förkortningar

AB Aktiebolag

IL Inkomstskattelagen

RegR Regeringsrätten

RÅ Regeringsrättens årsbok

SOU Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Kryphål i skattelagstiftningen som leder till skattelättnader har alltid uppskattats av såväl skattekonstuler som företagare. Det är inte ovanligt att ett nyligen upptäckt kryphål leder till ett flertal fall där detta utnyttjas för att uppnå en gynnsam beskattning, innan möjligheten till en lindrigare beskattning försvinner genom en ny lagstiftning. I början på 50-talet upptäcktes en sådan möjlighet som sakta men säkert utvecklades till en metod att skattefritt ta ut vinstmedel från aktiebolag genom utdelning.¹ Revisorn Ernst Lundin som upptäckte denna möjlighet var inblandad i ett flertal affärstransaktioner där säljaren till ett bolag erhöll skattelättnader genom att undgå det andra ledet av dubbelbeskattningen. Affärstransaktionerna kom sedan att kallas för Lundintransaktioner, därav benämningen ”Lundinreglerna”. Lagstiftningen består än idag under samma benämning och har i princip endast genomgått redaktionella ändringar.

I Regeringsrätten (RegR) har två domar nyligen blivit avgjorda med olika utfall, trots att båda situationerna *egentligen* omfattas av bestämmelsernas tillämpningsområde. I det ena fallet ansågs dock en tillämpning av Lundinregeln strida mot EU-rätten, varför utdelningen i det fallet blev skattefri enligt huvudregeln. Kort därefter har Finansdepartementet föreslagit ett slopande av Lundinreglerna. Om förslaget går igenom ska reglerna upphöra att gälla fr.o.m. den 2 januari 2012. Förslaget väcker därmed frågan om Lundinreglerna fyller någon funktion idag samt vilka konsekvenser som kan förväntas om bestämmelserna slopas.

En annan fråga som dyker upp med anledning av skillnaden som görs mellan domarna, är om de olika fallen inte strider mot Sveriges grundlag som garanterar likhet inför lagen. Är det lagenligt att tillämpa en inskränkande undantagsregel i en nationell situation samtidigt som skattefrihet enligt huvudregeln medges i en internationell situation?

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda huruvida Lundinreglerna fyller någon funktion i dagsläget samt vilka konsekvenser som kan förväntas vid ett slopande. Det ska även ut-

¹ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 16.

redas huruvida domstolen brustit i sin plikt att beakta likhet inför lagen vid de nyligen avgjorda domarna. Jag vill utifrån utredningen sedan dra en egen slutsats kring frågan huruvida Lundinreglerna bör avskaffas eller inte.

1.3 Metod

Till uppsatsens deskriptiva del används främst rättskällor i form av förarbeten och praxis för att belysa det dåvarande behovet av Lundinreglerna. I syfte att lyfta fram dagens problematik kring bestämmelserna följer sedan en redogörelse för Finansdepartementets promemoria samt Regeringens förslag till Lundinreglernas slopande. För att därefter lyfta fram konsekvenserna som kan förväntas vid ett slopande görs sedan en analys av förslaget samt tidigare betänkanden som legat till grund för förslaget. Slutligen kommer litteratur samt artiklar att behandlas för att skapa ytterligare synvinklar på Lundinreglernas slopande.

1.4 Avgränsning

Uppsatsen kommer att begränsas till att endast omfatta bolag och föreningar som faller in under Lundinreglernas tillämpningsområde. Handelsbolag faller därmed utanför ramarna för uppsatsen.

Ytterligare en avgränsning som görs är diskussionen kring slopandets ikraftträdande. I samband med ärendet och dess beredning har ett flertal remissinstanser föreslagit att slopandet av Lundinreglerna ska ges en retroaktiv verkan. Regeringen har prövat förslagen, men funnit att en sådan ändring inte vore lämplig. Med anledning av det, samt diskussionens relevans till ämnet, faller regeringens prövning utanför ramarna för arbetet.

1.5 Disposition

I kapitel två redogörs för Lundinreglernas tillkomst samt utveckling för att bygga upp en förståelse kring syftet med bestämmelserna. Därefter, i kapitel tre, följer en presentation av Lundinreglerna och deras innebörd för den skattskyldige. I det kapitlet kommer även vissa begrepp att belysas närmare. I kapitel fyra följer en redogörelse av Lundinreglernas tillämpning efter inkomstskattelagens införande. I det kapitlet tas även skillnaden mellan den nationella och den internationella situationen upp, vilket sedan följs av en redogörelse för betydelsen av likhet inför lagen. I kapitel fem följer en framställ-

ning för de konsekvenser som kan förväntas om Lundinreglerna slopas. För att få en djupare förståelse för konsekvenserna kommer även förslaget till hur skatteflykt med anledning av slopandet kan motverkas, att belysas. Därefter, i kapitel sex, följer en analys av samtliga föregående kapitel och avslutningsvis dras en slutsats i kapitel sju.

2 Lundinreglernas tillkomst

2.1 Inledning

Syftet med Lundinreglerna, som trädde i kraft år 1966, var att förhindra transaktioner där aktier i ett bolag förvärvades av ett annat bolag som därefter kunde ta emot utdelning från det förvärvade bolaget utan beskattning eller till en lindrigare beskattning. Innan Lundinreglerna infördes fanns den möjligheten eftersom utdelning på näringsbetingade andelar enligt huvudregeln var skattefri.² Lundinreglerna utgjorde därmed ett undantag från huvudregeln i syfte att undvika skatteplaneringskonstruktioner.

För att utdelningen ska vara skattefri i enlighet med huvudregeln måste det vara uppenbart att det mottagande bolaget har förvärvat en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin verksamhet, annars tillämpas Lundinregeln vilket innebär att utdelningen blir föremål för beskattning.³

Det finns idag två typer av uppsättningar av Lundinregler som förhindrar skatteplaneringskonstruktioner. Den ena uppsättningen, vilken finns i 24 kap. 19 § Inkomstskattelagen (IL), utgör för moderbolag en begränsning i rätten till skattefri utdelning från dotterbolaget. Den andra uppsättningen, vilken finns i 17 kap. 8-12 §§ IL, innebär ett förbud mot avdrag för förlust på andelar i dotterbolaget när denna förlust uppkommit som en följd av en utdelning till moderbolaget. Gemensamt för de två regelverken är att båda tar sikte på situationer där ett bolag har förvärvat andelar i ett annat bolag utan att förvärvaren har fått en tillgång av *verkligt och särskilt värde*. Det tidigare behovet av de båda regelverken kommer att behandlas i det här kapitlet i syfte att skapa en förståelse för Lundinreglernas tillkomst.

2.2 Kringgående av dubbelbeskattningens andra led

2.2.1 Rätten till skattefri utdelning

Rätten till skattefri utdelning på näringsbetingade andelar tillkom år 1951,⁴ vilken utnyttjades i syfte att kringgå det andra ledet av dubbelbeskattningen. För att tydliggöra

² Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 45.

³ 24 kap. 19 § Inkomstskattelag (1999:1229), hädanefter IL.

⁴ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 45.

det tidigare behovet av en begränsning i rätten till skattefri utdelning, följer i detta avsnitt en redogörelse för två rättsfall där rätten till skattefri utdelning utnyttjades genom en så kallad Lundintransaktion.⁵

2.2.1.1 RÅ 1951 ref 8

Det första Lundinfallet avgjordes år 1951, samma år som huvudregeln om skattefri utdelning på näringsbetingad andel infördes. Omständigheterna i fallet var följande; aktieägarna i Vega AB avsåg egentligen att likvidera bolaget, men sålde andelarna till Mandarinverken AB. Dock var en förutsättning för försäljningen att fastigheterna i Vega AB var sålda innan överlåtelsen genomfördes. Priset var bestämt och därmed kunde en framtida realisationsvinst föreutses. Styrelsen i Mandarinverken AB, som utgjordes av revisorn Ernst Lundin, erlade såsom likvid för aktierna en revers till ett belopp som motsvarade den förväntade realisationsvinsten.⁶ Därmed uppstod en skuld från Mandarinverken AB till Vega AB. Drygt en månad senare såldes fastigheterna i Vega AB och aktieägarna tog ut de likvida medlen med undantag av realisationsvinsten. Därefter bedrevs ingen verksamhet.⁷ Realisationsvinsten delades sedan ut till Mandarinverken AB genom en skattefri utdelning. Skulden till de ursprungliga aktieägarna, vilken motsvarade realisationsvinsten, betalades sedan av Mandarinverken AB i enlighet med reversen. Därefter likviderades Vega AB.

Med anledning av transaktionerna som vidtogs före bolagets likvidation anförde Taxeringsintendenten hos prövningsnämnden att försäljningen av andelarna var en skentransaktion. Syftet med försäljningen var, enligt Taxeringsintendenten, endast att realisationsvinsten som uppkommit vid den tidigare fastighetsförsäljningen skulle bli tillgänglig för de ursprungliga aktieägarna utan att dessa skulle behöva ta utdelning ur bolaget. Påståendet grundades på två omständigheter. Dels det faktum att köparen vid överlåtelsen inte hade lämnat någon kontant ersättning, utan endast en revers och dels det faktum att de ursprungliga aktieägarna hade lämnat ersättning till Ernst Lundin.⁸ Ersättningen kunde därmed ses som ett arvode för utfört arbete. Prövningsnämnden biföll

⁵ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 54.

⁶ RÅ 1951 ref 8, s. 17.

⁷ RÅ 1951 ref 8, s. 19.

⁸ RÅ 1951 ref 8, s. 20.

taxeringsintendentens yrkande utan vidare motivering.⁹ Beslutet fastställdes sedan i Kammarrätten som heller inte lämnade någon motivering.¹⁰

Ärendet gick sedan vidare till Regeringsrätten, där den *verkliga innebörden* av köpekontraktet beaktades. Samtliga ledamöter var i den här frågan överens om att den verkliga innebörden med försäljningen var att realisationsvinsten skulle överföras till de ursprungliga aktieägarna. Regeringsrätten ansåg även att försäljningen av aktierna samt åtgärderna som vidtogs i samband med försäljningen, *uppenbarligen* vidtagits i syfte att erhålla befrielse från skatt. Därutöver var fastigheterna redan avyttrade vid tidpunkten för överlåtelsen. Mandarinverken AB ansågs därför inte ha förvärvat någon reell tillgång vid förvärvet av Vega AB. De överförda beloppen till de ursprungliga aktieägarna skulle därför behandlas såsom utdelning i den mån de motsvarar uppkomna vinstmedel. Därmed fastställdes prövningsnämndens beslut.¹¹

Regeringsrättens beslut grundade sig sammanfattningsvis på det faktum att tillgångarna i det förvärvade bolaget i slutändan överfördes till de ursprungliga aktieägarna samt det faktum att det förvärvande bolaget inte erhöll någon reell tillgång vid förvärvet av fastighetsbolaget då fastigheterna redan var avyttrade. Ytterligare en grund till beslutet var att syftet med aktieförsäljningen *uppenbarligen* var att undgå beskattning.

2.2.1.2 RÅ 1953 ref 10

Inte långt efter ovanstående rättsfall avgjordes ett liknande fall, det s.k. Nordbäcksmålet, där utgången blev den motsatta.¹² Den skattskyldige, G. H. K. Nordbäck, var i det här fallet ensam aktieägare till samtliga aktier i fastighetsföreningen Stureplan. Vid köpet av föreningen fanns det endast en fastighet i föreningen. Efter tjugo år köpte Nordbäck sedan fastigheten för tre miljoner, samtidigt som Nordbäck tillgodogjorde sig föreningens likvida medel. Såsom ersättning för fastigheten samt de likvida medlen, ställdes en revers till föreningen. Utåt sett såg det därmed ut som att Nordbäck *köpte upp* fastighetsföreningens tillgångar. Därefter sålde Nordbäck samtliga andelar i fastighetsföreningen till Ernst Lundin, såsom ombud för Odora AB. Någon likvid erlades dock

⁹ RÅ 1951 ref 8, s. 23.

¹⁰ RÅ 1951 ref 8, s. 23.

¹¹ RÅ 1951 ref 8, s. 26.

¹² RÅ 1953 ref 10.

inte. Istället skulle Odora AB överta betalningsansvaret för den uppställda reversen.¹³ Det uppstod därmed en skuld från bolaget Odora AB till fastighetsföreningen Stureplan. Den ursprungliga aktieägaren Nordbäck hade vid det här laget ingen koppling till fastighetsföreningen. De reella tillgångarna hade övergått till Nordbäck mot en revers som sedan bolaget Odora AB övertagit betalningsansvaret för.

Därefter utnyttjades rätten till en skattefri utdelning genom att reversen, som var den enda tillgången i föreningen Stureplan, utdelades till Odora AB. Därmed kvittades skulden som övertagits av Odora AB mot reversen i fastighetsföreningen Stureplan, vilken avsåg samma skuld.¹⁴ Sedan upplöstes fastighetsföreningen Stureplan.¹⁵

Taxeringsnämnden ansåg att Nordbäck skulle beskattas för köpeskillingen såsom utdelning, eftersom andelarna i fastighetsföreningen såldes till ett värde som motsvarade fonderade vinstmedel. Om Nordbäck hade tagit ut vinstmedlen direkt och sedan upplöst fastighetsföreningen på egen hand, hade en dubbelbeskattning uppstått genom att vinsten först hade beskattats av fastighetsföreningen och därefter av Nordbäck vid utdelning.¹⁶ Prövningsnämnden avslag taxeringsnämndens yrkande utan vidare motivering.¹⁷

Taxeringsintendenten överklagade beslutet i Kammarrätten och påpekade att det under de senare åren inkommit ett stort antal fall där aktie- eller andelsägare använt sig av samma metod för en skattefri upplösning av bolag eller förening. I de flesta fallen var Ernst Lundin anlita för transaktionernas genomförande.¹⁸ Taxeringsintendenten belyste även det faktum att ett arvode om 20 000 kronor utgått till Ernst Lundin.¹⁹ Kammarrätten fann dock inga skäl att vidta någon ändring i Prövningsnämndens beslut.²⁰

¹³ RÅ 1953 ref 10, s. 27.

¹⁴ Lodin Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, uppl. 10, Studentlitteratur, Lund 2005, s. 494.

¹⁵ RÅ 1953 ref 10, s. 28.

¹⁶ RÅ 1953 ref 10, s. 28.

¹⁷ RÅ 1953 ref 10, s. 29.

¹⁸ RÅ 1953 ref 10, s. 30.

¹⁹ RÅ 1953 ref 10, s. 31.

²⁰ RÅ 1953 ref 10, s. 37.

Målet avgjordes sedan i Regeringsrätten den 5 februari 1953. Till en början klargjordes det att Nordbäck inte hade tillgodogjort sig något av fastighetsföreningens tillgångar utan att samtidigt tillföra fastighetsföreningen valuta för motsvarande värde.²¹ Regeringsrätten fann därmed att den uppställda reversen talade för att Nordbäck inte tillgodogjort sig tillgångarna i fastighetsföreningen utan att tillföra bolaget motsvarande värde. Det fastställdes även att beskattning enligt Taxeringsintendentens yrkande inte kunde grundas enbart på den omständigheten att Ernst Lundin förvärvat andelarna såsom ombud för ett bolag som sedan skattefritt utdelats vinstmedel från fastighetsföreningen. *Något lagstöd för en sådan taxering fanns inte.*²² Regeringsrätten fastställde därmed Kammarrättens beslut.

Utgången i Nordbäcksfallet var därmed till fördel för den skattskyldige, då det inte fanns något lagstöd för beskattning. Detta trots att Taxeringsintendenten redogjort för tidigare fall där samma metod använts för att undgå det andra ledet i dubbelbeskattningen, genom att utnyttja rätten till en skattefri utdelning på näringsbetingad andel från ett bolag som sen upplöstes.

2.3 Lundinreglerna införs

Med anledning av det ändrade rättsläget genom det s.k. Nordbäcksfallet tillsattes en kommitté för en utredning kring behovet av en ny lagstiftning. Kommitténs arbete påbörjades den 31 december 1953 och avslutades den 25 september 1963 då ett betänkande avlämnades.²³ Trots det utdragna arbetet var kommittén av den uppfattningen att skattelagstiftningen inte var tillräckligt effektiv då det saknades grund för taxering i Nordbäcksfallet. Man var dock överens om att rättssäkerheten minst var lika nödvändig som effektiviteten, för att den skattskyldige ska kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande.²⁴

I utredningen beskrevs till en början dubbelbeskattningsprincipen som tillkom år 1920.²⁵ Principen innebar i stora drag att samma inkomst blev beskattad två gånger av

²¹ RÅ 1953 ref 10, s. 38.

²² RÅ 1953 ref 10, s. 38.

²³ SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt.

²⁴ SOU 1963:52, s. 94.

²⁵ SOU 1963:52, s. 199.

två olika skattesubjekt. Eftersom aktiebolag utgör ett eget skattesubjekt uppstod en dubbelbeskattning av bolagets vinst, då vinsten först beskattades hos bolaget och därefter hos aktieägarna vid utdelning. Det kunde därmed bli väldigt dyrt att tillgodogöra sig vinstmedel pga. det höga skattetrycket.²⁶ Som en följd av dubbelbeskattningsprincipen uppstod Lundintransaktioner där aktieägare genom ett särskilt upplägg undgår det andra ledet av dubbelbeskattningen. Vad som utnyttjades i Nordbäcksfallet för att undgå det andra ledet av dubbelbeskattningen var rätten till skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.

Ett av kommitténs förslag till angripande lagstiftning tog därför sikte på huvudregeln om rätten till skattefri utdelning.²⁷ Bestämmelsen som föreslogs innebar att huvudregeln om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar inte skulle tillämpas i situationer där det vilade en skatteskuld på det givande bolagets tillgångar. Med skatteskuld avsågs utskiftningskatt,²⁸ dvs. en skatt om 40 procent som utlöstes i samband med utbetalning till aktieägare som inte var att anse som utdelning. I samband med 1990 års skattereform avskaffades dock utskiftningskatten.²⁹

De flesta situationer där huvudregeln tillämpades var dock affärsmässigt motiverade.³⁰ Därför föreslogs att bestämmelsen skulle skilja på transaktioner som vidtagits för att uppnå opåkallade skattelättnader och på transaktioner som var affärsmässigt motiverade.³¹ För att transaktioner som var affärsmotiverade inte skulle drabbas av den nya lagstiftningen krävdes därmed en restriktiv tillämpning.³²

Utöver ovanstående rättsfall där rätten till skattefri utdelning utnyttjades, upptäckte kommittén ytterligare en situation som krävde vidtagna åtgärder. Till skillnad från ovanstående rättsfall rörde det sig om en utdelning som faktiskt tagits upp till beskattning hos mottagaren. Det fanns dock en möjlighet för mottagaren att vidta en nedskriv-

²⁶ SOU 1963:52, s. 94.

²⁷ SOU 1963:52, s. 216.

²⁸ SOU 1963:52, s. 216.

²⁹ Prop. 2004/05:146 Vissa kupongskattefrågor, m.m., s. 11.

³⁰ SOU 1963:52, s. 217.

³¹ SOU 1963:52, s. 215.

³² SOU 1963:52, s. 220.

ning av andelarna *efter* att utdelning på dessa givits. Det nedskrivna värdet, vilket motsvarade värdeminskningen som uppstod i samband med utdelningen, utgjorde en för mottagaren avdragsgill förlust som i slutändan nollställde utdelningens beskattningskonsekvenser.³³ Dubbelbeskattningens andra led kunde därmed kringgå genom att värdet på andelarna skrivits ned efter utdelningen.

I kungl. Maj:ts proposition bekräftades sedan att Lundintransaktionerna utgjorde ett kryphål i skattelagstiftningen som behövde täppas till.³⁴ Då det fanns två olika sätt att kringgå dubbelbeskattningens andra led, fanns det två situationer som var i behov av en ny reglering. Såsom angripande lagstiftning föreslogs därför inskränkningar dels i rätten till skattefri utdelning och dels i rätten till nedskrivning av varulager,³⁵ bestående av aktier och andelar.³⁶ Rätten till skattefri utdelning mellan bolag skulle dock kvarstå i situationer där det mottagande bolaget vid förvärvet erhöll en användbar samt reell tillgång som varit affärsmässigt naturligt att förvärva. Vid en sådan bedömning skulle hänsyn tas till det mottagande bolagets verksamhet.³⁷

Vidare föreslogs såsom krav för inskränkningarnas tillämpning att det kunde förmodas att syftet med transaktionerna varit att uppnå opåkallade skattelättnader.³⁸ På så sätt träffades inte fall där affärsmotiverade förvärv förelåg. Såsom ett angrepp för Lundintransaktionerna infördes därmed Lundinreglerna, vilka utgjorde en inskränkning i dels rätten till skattefri utdelning och dels rätten till nedskrivning av lagerandelar. En framställning av bestämmelsernas innebörd följer i kommande kapitel.

2.4 Lundinreglernas utveckling

Från det att Lundinreglerna infördes till dess att inkomstskattelagen trädde i kraft år 1999 har bestämmelserna endast ändrats språkligt.³⁹ Det gjordes dock ett tillägg år 1994

³³ SOU 1963:52, s. 205.

³⁴ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 51.

³⁵ Begreppet varulager bestående av aktier och andelar kommer i fortsättningen att benämnas såsom lagerandelar i enlighet med den befintliga bestämmelsen i kap. 24 § 19 IL.

³⁶ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 51.

³⁷ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 52.

³⁸ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 54.

³⁹ Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen, s. 319.

med anledning av moder- dotterbolagsdirektivet, vilket syftar till att möjliggöra en utdelning från ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan att inkomstskatt eller källskatt utgår.⁴⁰ I syfte att uppfylla direktivets krav utvidgades den dåvarande definitionen av ett näringsbetingat innehav till att även omfatta lagerandelar i utländska bolag.⁴¹ Därmed utvidgades möjligheterna till en skattefri utdelning på näringsbetingade andelar i enlighet med huvudregeln.

I samband med utvidgningen gjordes därför ett tillägg i inskränkningen till avdrag för förluster på andelar i dotterbolag i de fall där värdeminskningen uppstått som en följd av en utdelning. Tillägget innebar att inskränkningen även gällde vid förvärv av andelar i utländska bolag och skulle tillämpas, *oavsett* om förvärvaren fick en tillgång av verkligt och särskilt värde.⁴² Då direktivet tillåter nationella bestämmelser som krävs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, gjordes den bedömningen att Lundinregeln inte stred mot direktivet.⁴³

Vid införandet av inkomstskattelagen kritiserades dock Lundinreglerna av Lagrådet som anförde att bestämmelserna utgjorde ett udda och svårtillämpat inslag i bolagsbeskattningen.⁴⁴ Med anledning av kritiken samt osäkerheten som uppstått kring bestämmelserna, tillsattes en kommitté vars uppdrag var att utreda huruvida Lundinreglerna bör kvarstå.⁴⁵ Vid tidpunkten för införandet av inkomstskattelagen var det därmed inte utrett huruvida det fanns något behov av bestämmelserna. Det fastställdes dock att Lundinreglerna framstod som ett udda och svårtillämpat inslag i bolagsbeskattningen, men med anledning av den tillsatta kommittén ville Lagrådet inte motsätta sig att bestämmelserna överfördes till inkomstskattelagen.⁴⁶ Den uppfattningen gällde de båda regelverken.⁴⁷ Därmed kvarstod Lundinreglerna vid införandet av Inkomstskattelagen år 1999.

⁴⁰ Prop. 1994/95:52 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m., s. 42.

⁴¹ Prop. 1994/95:52, s. 43.

⁴² 17 kap. 11 § IL.

⁴³ Daniel Jilkén, *Högsta Förvaltningsdomstolen prövar Lundinregeln*, Skattenytt 2011, nr. 5 årgång 61, s. 291.

⁴⁴ Prop. 2011/12:17 Slopade Lundinregler och vissa andra skatteåtgärder för företag, s. 13.

⁴⁵ SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor. En redogörelse för innehållet följer i kapitel 4.

⁴⁶ Prop. 1999/2000:2, s. 221 samt 403-404.

⁴⁷ Prop. 1999/2000:2, s. 423.

3 Lundinreglernas innebörd

3.1 Inledning

Såsom nämnades i föregående kapitel är Lundinreglerna uppdelade i två olika regelverk, där det ena regelverket utgör en inskränkning i rätten till skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, medan det andra utgör ett förbud mot avdrag för förlust på andelar i dotterbolag. Det här kapitlet är därmed uppdelat i två delar där en redogörelse för respektive regelverk görs.

3.2 Begränsning i rätten till skattefri utdelning

3.2.1 Huvudregeln om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar

Utdelning på en näringsbetingad andel är enligt huvudregeln skattefri.⁴⁸ För att det ska vara fråga om en näringsbetingad andel måste vissa villkor vara uppfyllda, bl. a ska det utgöra en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ägs av en juridisk person.⁴⁹ Det är därmed endast utdelning till en juridisk person som omfattas av huvudregeln. Kravet som ställs på ägarbolaget är att det ska ha en sådan anknytning till Sverige att bolaget inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet.⁵⁰

Vidare krävs det att andelen utgör en kapitaltillgång, vilket innebär att lagerandelar inte omfattas.⁵¹ I fråga om andelar i utländska bolag inom EU, gäller dock andra förutsättningar. Om andelsinnehavet i det utländska bolaget uppgår till minst tio procent, omfattas även lagerandelar av bestämmelsen.⁵² I övrigt gäller samma krav som för andelar i ett svenskt bolag.

I rättsfallen som behandlades i föregående kapitel vidtogs Lundintransaktioner i syfte att undgå det andra ledet i dubbelbeskattningen, genom ett utnyttjande av rätten till skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. Den främsta förutsättningen för att omfattas av bestämmelsen var dock att mottagaren till utdelningen var en juridisk person. Innan en försäljning av bolaget vidtogs, var ägaren en fysisk person och omfattades således

⁴⁸ 24 kap. 17 § IL.

⁴⁹ 24 kap. 13 § 1 st. IL. Investmentbolag omfattas dock ej av bestämmelsen.

⁵⁰ 24 kap. 13 § IL.

⁵¹ 24 kap. 14 § 1 st. IL.

⁵² 24 kap. 16 § 1 st. IL.

inte av bestämmelsen. Därav såldes bolaget till E. Lundin, *såsom ombud för ett bolag som var en juridisk person.*

3.2.2 Undantaget från skattefri utdelning på näringsbetingade andelar

Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL utgör en inskränkning i rätten till skattefri utdelning på näringsbetingade andelar och lyder enligt följande;

19 § ”Om ett bolag förvärvar andelar i ett annat bolag och det inte är uppenbart att det förvärvande bolaget får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, ska det ta upp utdelning av sådana medel som fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats hos det utdelande bolaget. Utdelning anses i första hand ske av annat än tillskjutet belopp och inbetald insats”⁵³

Kravet som ställs för att rätten till skattefri utdelning inte ska gå förlorad, är således att det förvärvande bolaget erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde vid förvärvet. I bedömningen för huruvida kravet är uppfyllt, tas hänsyn till det förvärvande bolagets verksamhet.⁵⁴

I ett rättsfall där det var fråga om ett aktieförvärv i ett bolag till det helägda dotterbolaget, dvs. ett koncerninternt aktieförvärv, har det även tydliggjorts vilket bolags tillgångar som ska beaktas i bedömningen.⁵⁵ Det fastställdes i domskälen att det vid en tillämpning av Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL, ska göras en genomsyn på så sätt att det förvärvande bolaget ska anses förvärva tillgångarna i det bolag vari aktie förvärvats. Därmed är det tillgångarna i det förvärvade bolaget som ska ha ett verkligt och särskilt värde. Förvärvet föll därmed utanför Lundinregelns tillämpningsområde pga. att det var ett koncerninternt förvärv där mottagaren indirekt ägde tillgångarna redan före förvärvet.

⁵³ 24 kap. 19 § IL.

⁵⁴ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s 52.

⁵⁵ RÅ 2001 ref 15.

3.2.3 Verkligt och särskilt värde

I ett annat rättsfall utvecklades innebörden av verkligt och särskilt värde där det fastställdes att Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL, tar sikte på skalbolag som varken bedriver någon verksamhet eller innehar någon reell tillgång.⁵⁶ I de fall där det förvärvade bolaget bedriver verksamhet och förvärvaren också har för avsikt att fortsätta verksamheten, har det förvärvande bolaget erhållit en tillgång av verkligt och särskilt värde. Det innebär att förvärvet faller utanför Lundinregelns tillämpningsområde.⁵⁷ Verksamheten som bedrivs i det förvärvade bolaget behöver dock inte ha något samband med verksamheten som bedrivs i det förvärvande bolaget.⁵⁸

Vidare framgår av propositionen till Lundinreglerna att syftet med uttrycket ”särskilt värde” var att bolag vars enda tillgång är kassa eller bankmedel ska omfattas av lagstiftningen.⁵⁹ Därmed utgör enbart likvida medel inte någon reell tillgång med verkligt och särskilt värde. Inte heller anses en fordran på tredje man vara en reell tillgång av verkligt och särskilt värde, oavsett om fordringen är säker.⁶⁰

Sammanfattningsvis utgör den så kallade Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL ett undantag till huvudregeln om skattefri utdelning av näringsbetingade andelar. Koncerninterna förvärv som därefter leder till utdelning omfattas dock inte av undantaget. Vid en tillämpning av Lundinregeln är det tillgångarna i det *förvärvade* bolaget som ska utgöra en tillgång av verkligt och särskilt värde för det förvärvande bolaget. I den bedömningen är det huvudsakliga kravet att verksamheten i det förvärvade bolaget även bedrivs efter förvärvet. Under sådana omständigheter presumeras det i princip att det finns reella tillgångar av verkligt och särskilt värde i det förvärvade bolaget.

⁵⁶ RÅ 1988 ref 48.

⁵⁷ Kammarrättens dom, Stockholm den 11 februari 2005, mål nr. 7112-02.

⁵⁸ RÅ 1988 ref 48.

⁵⁹ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 64

⁶⁰ Elin Sandberg, *40 kap. 16 a § IL – Undantagsregeln utan tillämpningsområde*, Skattenytt 2010, nr. 9 årgång 60, s. 629.

3.3 Förbud mot avdrag för förlust på andelar i dotterbolag

3.3.1 Komplement till 24 kap. 19 § IL.

Den andra typen av Lundinregler finns i 17 kap. 8-12 §§ IL och utgör en inskränkning i rätten till avdrag för förlust på andelar i dotterbolag. Till skillnad från ovanstående bestämmelse gäller dessa specialbestämmelser både fysiska och juridiska personer och lyder enligt följande;

8 § Om någon förvärvar aktier i ett svenskt aktiebolag och det inte är uppenbart att han genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till hans näringsverksamhet, gäller bestämmelserna i 9 och 10 §.

9 § Aktierna får inte på grund av en nedgång i deras värde tas upp till lägre värde än anskaffningsvärdet, om nedgången beror på utdelning till förvärvaren av medel som fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp. Om aktierna, innan sådana medel delas ut, har tagits upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet, får de vid utgången av det beskattningsår då utdelningen sker inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid ingången av samma år, med tillägg av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet.

10 § Om sådan utdelning som avses i 9 § sker utan att det skattemässiga värdet på aktierna påverkas och detta medför att den skattskyldige efter överlåtelse av aktierna eller upplösning av bolaget redovisar en förlust, ska förlusten minskas med ett belopp som motsvarar utdelningen.

11 § Vad som sägs om aktier i 8-10 §§ gäller även andelar i svenska ekonomiska föreningar. Med tillskjutet belopp avses då inbetald insats. Bestämmelserna gäller också vid förvärv av andelar i utländska juridiska personer och tillämpas i detta fall även om förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde.

12 § Vid tillämpning av 9-11 §§ anses i första hand andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp ha delats ut.

Lundinregeln i 17 kap. 8-12 §§ IL tar dock sikte på samma situation som Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL, dvs. fall då den skattskyldige förvärvar andelar i ett bolag som saknar reella tillgångar av verkligt och särskilt värde. Till skillnad från föregående situation utgör de förvärvade andelarna i den här situationen lagerandelar hos förvärvaren. Vad som specifikt regleras av den här Lundinregeln är situationen som uppstår *efter* att utdelning på andelarna delats ut till den skattskyldige. Om värdet på andelarna sjunker efter utdelningen får andelarna inte tas upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet.⁶¹ En värdeminskning som följer av en utdelning är därmed inte avdragsgill.

Bestämmelserna utgör således en begränsning i rätten till avdrag för förlust på andelar i dotterbolag. I likhet med undantaget till huvudregeln om rätten till skattefri utdelning, gäller detta undantag endast de fall där den skattskyldige förvärvar andelar utan att er hålla någon tillgång av verkligt och särskilt värde, med hänsyn tagen till förvärvarens näringsverksamhet.⁶²

Med anledning av moder-dotterbolagsdirektivet, vilket syftar till att möjliggöra koncerninterna skattefria utdelningar inom EU,⁶³ utvidgades bestämmelsen om skattefri utdelning till att även omfatta förvärv av lagerandelar i en utländsk juridisk person. Såsom nämndes i avsnitt 2.4, är förbudet mot avdrag i ett sådant fall tillämpligt oavsett om förvärvaren erhåller en reell tillgång av verkligt och särskilt värde.⁶⁴

3.3.2 Verklig förlust

Såsom framgår av Lundinregeln i 17 kap. 8-12 §§ IL, medges avdrag för förlust samt nedskrivning av lagerandelar endast för *verkliga förluster*. Dock är uttrycket ”verkliga förluster” inte preciserat i lagtexten, vilket gör att det krävs en bedömning i varje fall. Såsom vägledning i bedömningen för huruvida en bokföringsmässig förlust motsvarar en verklig förlust finns det en omfattande rättspraxis. Det är dock tydligt att det ställs höga krav på den skattskyldiges utredning i frågan.⁶⁵

⁶¹ 17 kap. 9 § 1 men. IL.

⁶² 17 kap. 8 § IL.

⁶³ Prop. 1994/95:52, s. 42.

⁶⁴ 17 kap. 11 § IL.

⁶⁵ Kammarrättens dom, Sundsvall den 27 juni 2003, mål nr. 2018-01, s. 8.

För enkelhetens skull kan bedömningen delas upp i två steg, där det första steget innebär en jämförelse mellan anskaffningspriset för andelarna samt försäljningspriset vid en avyttring.⁶⁶ Om en avyttring inte är aktuell torde istället värdet på andelarna vid tidpunkten för nedskrivningen vara föremål för jämförelse. Ett negativt resultat leder till steg 2 där syftet är att utröna orsaken till förlusten. Perioden som beaktas i den bedömningen är innehavsperioden, dvs. perioden mellan tidpunkten för förvärvet och tidpunkten för antingen avyttringen eller nedskrivningen.⁶⁷ Om det är visat att en vinst som upparbetats under innehavsperioden tagits ut efter sedvanlig beskattning, ska denna utdelning inte beaktas vid beräkningen av den verkliga förlusten. Däremot ska justering av förlusten ske om det skett en utdelning av vinstmedel som fanns i det förvärvade bolaget vid tidpunkten för förvärvet, dvs. vinstmedel som upparbetats före förvärvet.⁶⁸ Utdelningar som i sig inte har utlöst någon beskattning får således inte utgöra någon grund för avdrag.⁶⁹

Sammanfattningsvis kan sägas att en förlust inte är verklig om innehavaren till andelarna tillgodogjort sig motsvarande belopp genom en utdelning. Vid beräkningen av förlusten ligger fokus på tidpunkten för förvärvet. Utdelade vinstmedel som uppkommit efter förvärvet har därmed ingen betydelse.

⁶⁶ RÅ 1997 ref 11.

⁶⁷ Kammarrättens dom, Göteborg den 24 maj 2010, mål nr. 7836-7837-08, s. 14.

⁶⁸ RÅ 1997 ref 11.

⁶⁹ Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, del 2, s. 130.

4 Lundinreglernas tillämpning efter Inkomstskattelagens införande

4.1 Inledning

Sedan inkomstskattelagen infördes år 1999 har behovet av Lundinreglerna ifrågasatts, då beskattningen av kapitalvinst och utdelning blivit mer enhetlig. Därför tillsattes en utredning i syfte att överväga det fortsatta behovet.⁷⁰ Lundinreglerna infördes ändå i inkomstskattelagen i väntan på utredningens resultat. Trots att resultatet visade att Lundinreglerna kunde slopas kvarstår de än idag. Tillämpningen av Lundinreglerna i två nyligen avgjorda rättsfall har dock återuppväckt diskussionen kring deras behov. Närmast följer därmed en redogörelse för dessa rättsfall. Därefter följer en redogörelse för utredningen i kommande kapitel.

4.2 Regeringsrättens domar den 30 december 2010

4.2.1 RÅ 2010 ref 123 I

I det första fallet var det fråga om ett nationellt förhållande där det förvärvande bolaget avsåg att vidta en underprisöverlåtelse av ett skalbolag.⁷¹ Frågan var om det förvärvande bolaget därefter kunde motta skattefri utdelning från dotterbolaget eller om en sådan utdelning träffades av Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL. Skatterättsnämnden gjorde den bedömningen att Lundinregeln inte kunde tillämpas i förevarande fall, då det var fråga om en underprisöverlåtelse. Övervärdet på andelarna kommer därmed att aktualiseras i samband med överlåtelsen. Kännetecknande för så kallade Lundintransaktioner var att skalbolag överläts till marknadspris, vilket talade mot att Lundinregeln skulle tillämpas i det här fallet. Vidare påpekades att Lundinreglerna inte längre kan motiveras, då kapitalvinster och utdelningar numera beskattas på ett enhetligt sätt.⁷² Sammantaget hade det förvärvande bolaget enligt Skatterättsnämnden rätt till skattefri utdelning från sitt dotterbolag.

⁷⁰ SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor.

⁷¹ RÅ 2010 ref 123 I, mål nr. 7960-09.

⁷² RÅ 2010 ref 123 I, mål nr. 7960-09, s. 8.

RegR gjorde dock en annan bedömning där fokus lades på själva förvärvet av aktierna. Huruvida det var fråga om underprisöverlåtelse eller en försäljning till marknadspris saknade betydelse. Med anledning av att det förvärvade bolaget saknade reella tillgångar var det inte visat att moderbolaget erhöll någon tillgång av verkligt och särskilt värde.⁷³ Lundinregeln var således tillämplig på utdelningen.

Vidare fastställdes det i domslutet att EU:s moder-dotterbolagsdirektiv saknade betydelse i sammanhanget då det var fråga om utdelning från ett svenskt bolag till ett annat svenskt bolag.⁷⁴

4.2.2 RÅ 2010 ref 123 II

Till skillnad från ovanstående rättsfall var det i det här fallet fråga om ett internationellt förhållande där det svenska moderbolaget till ett utländskt bolag hade redovisat en anteciperad utdelning från det utländska dotterbolaget. I dotterbolaget fanns det endast en fordran ställd på moderbolaget, samt likvida medel.⁷⁵ Frågan som ställdes var om utdelningen var föremål för beskattning i enlighet med Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL.

Enligt kammarrättens bedömning hade förvärvet av det utländska dotterbolaget inte inneburit någon tillgång av verkligt och särskilt värde. Utdelningen till moderbolaget omfattades således av Lundinregelns ordalydelse och skulle tas upp till beskattning.⁷⁶

RegR gjorde samma bedömning och fastställde att Lundinregeln faktiskt var tillämplig på utdelningen. Dock innebar den omständigheten att dotterbolaget var ett utländskt bolag, det faktum att EU:s moder- dotterbolagsdirektiv blev tillämpligt. Det konstaterades att direktivet visserligen inte hindrar nationella bestämmelser som fordras för att förebygga bedrägeri, oredlighet eller missbruk. Däremot utgjorde direktivet ett hinder i situationer där det varken förekommit oredlighet eller missbruk. Med anledning av att Lundinregeln tillämpas utan hänsyn tagen till varken oredlighet eller missbruk stryps bestämmelsen av direktivet *i internationella situationer*. Därmed fastställdes det att Lun-

⁷³ RÅ 2010 ref 123 I, mål nr. 7960-09, s. 2.

⁷⁴ RÅ 2010 ref 123 I, mål nr. 7960-09, s. 3.

⁷⁵ RÅ 2010 ref 123 II, mål nr. 1662-09, s. 4.

⁷⁶ RÅ 2010 ref 123 II, mål nr. 1662-09, s. 5.

dinregeln inte kan tillämpas i internationella situationer trots att den enligt dess ordalydelse är tillämplig. Såvida det inte kan visas att det förekommit oredlighet eller missbruk i samband med den aktuella transaktionen.⁷⁷ Utdelningen blev således skattefri.

4.2.3 Likhet inför lagen

Ovanstående rättsfall frambringrar inte enbart en fundering kring behovet av Lundinreglerna. Domsluten leder även till frågan om kravet på likhet inför lagen är uppfyllt. Visserligen är det ena fallet internationellt medan det andra är nationellt, men i grund botten behandlas samma typ av transaktion. Det ska därför kort redogöras för innebörden av likhet inför lagen.

Likhet inför lagen är i den svenska regeringsformen reglerat genom följande stadgande;

9 § ”Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saklighet och opartiskhet”⁷⁸

Begreppet ”likhet inför lagen”, även benämnd såsom likhetsprincipen, medför dock tolkningssvårigheter som har uppmärksammats i doktrin där det har konstaterats att utgångspunkten för principens tillämpning är ett påstående om att det råder ”likhet” mellan minst två objekt.⁷⁹ Påståendet innebär i sin tur att det ska finnas någon slags relation mellan dessa objekt vilket kräver en jämförelse. Frågan är dock utifrån vilken aspekt en sådan jämförelse ska vidtas, dvs. vilken egenskap hos objekten som ska beaktas vid jämförelsen. Exempelvis kan två personer ha vissa egenskaper som är gemensamma och därmed lika, såsom kön och etnicitet. Det är dock omöjligt att deras *samtliga* egenskaper är ”lika”. Mångfacetteringen är ett faktum och det kan därför inte vara fråga om att uppnå en *total* likhet mellan objekten för att bestämmelsen ska vara tillämplig.⁸⁰

⁷⁷ RÅ 2010 ref 123 II, mål nr. 1662-09, s. 5.

⁷⁸ 1 kap. 9 § Regeringsformen (1974:152)

⁷⁹ Claes Lernestedt, *Likhet inför lagen*, Tryck och bindning ScandBook, Falun 2005, s.22.

⁸⁰ Claes Lernestedt, *Likhet inför lagen*, Tryck och bindning ScandBook, Falun 2005, s.22.

I ett rättsfall där likhetsprincipen tillämpades upphävde Regeringen ett avslag om nybyggnation av fritidshus, då avslaget bl a. stred mot likhetsprincipen.⁸¹ Grunden till avslaget var att vissa särskilda strandskyddsbestämmelser utgjorde ett hinder för bygglov för ett fritidshus inom ett område med två fastigheter. Genom en utredning framkom det dock att strandskyddsbestämmelserna inte har hindrat att bygglov för fritidshus medgetts på någon annan plats inom området. Därför kunde bestämmelserna inte utgöra något hinder för den aktuella platsen heller eftersom det stred mot likhetsprincipen.⁸² Det var därmed fråga om tillämpningen av vissa strandskyddsbestämmelser som begränsade rätten till bygglov. Regeringens jämförelse omfattade enbart möjligheterna för bygglov för fritidshus inom området i sin helhet, vilket tydliggör att en jämförelse vid likhetsprincipens tillämpning inte behöver omfatta samtliga egenskaper eller omständigheter i fallet.

Frågan om huruvida RegR:s avgöranden den 30 december 2010 uppfyllde likhetsprincipen tas upp längre fram i analysdelen.

4.3 Tidigare rättspraxis

Lundinreglerna har som ovan nämnts kritiserats sedan Inkomstskattelagen infördes. Det var inte förrän RegR:s domar den 30 december 2010 avgjordes som det utkom ett förslag om att slopa Lundinreglerna. I ett tidigare fall påpekades det dock av den lägsta instansen att Lundinreglerna inte längre fyllde någon funktion enligt 2002 års bolagsskatteutredning.⁸³ I fallet hade ett flertal förvärv genomförts, vilka slutligen resulterat i ett förvärv av en koncern. Vid förvärven bestod tillgångarna i de förvärvade bolagen endast av likvida medel samt fordringar avseende köpeskillingen. Det förvärvande bolaget mottog sedan en skattefri utdelning. Kammarrätten fann dock att utdelningen skulle tas upp till beskattning i enlighet med Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL och konstaterade även att en tillämpning i *förevarande fall* inte stred mot EG-rätten. Därmed tillämpades Lundinregeln, trots att den lägsta instansen redogjort för behovet av Lundinreglerna med hänvisning till bl a. 2002 års bolagsskatteutredning. Någon kommentar kring redogörelsen anfördes inte av Kammarrätten.

⁸¹ RÅ 1996 ref 28.

⁸² RÅ 1996 ref 28.

⁸³ Kammarrättens dom, Göteborg den 2 oktober 2009, mål nr. 2589-08.

5Lundinreglerna slopas

5.1 Inledning

Som en följd av RegR:s avgöranden den 30 december 2010, lämnade Finansdepartementet ett förslag om att slopa Lundinreglerna. Förslaget som lämnades i mars 2011 har nu behandlats och resulterat i en proposition som överlämnades den 13 oktober 2011, där Regeringen föreslår att Lundinreglerna ska slopas. I det här kapitlet följer därför en redogörelse för Regeringens skäl till slopandet samt förslaget till hur skatteflykt med anledning av Lundinreglernas slopande kan motverkas.

5.2 Regeringens skäl till slopandet

Skälen till Lundinreglernas slopande inleds med det faktum att frågan om Lundinreglernas avskaffande har varit aktuell under flera år. Första gången var i samband med införandet av Inkomstskattelagen år 1999. Som nämnt ovan företogs en företagsskatteutredning för att få klarhet i frågan. Innan denna företagsskattesutredning avslutades togs frågan upp igen i propositionen om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar,⁸⁴ i vilken Regeringen hade uttalat sig om att Lundinreglerna skulle kunna slopas. Dock var det lämpligt att avvakta resultatet av utredningen.⁸⁵

Resultatet av företagsskatteutredningen lämnades slutligen i ett betänkande där det föreslogs att Lundinreglerna skulle slopas. Då det i utredningen kunde konstateras att Lundinreglerna inte längre fyllde någon funktion utgjorde resultatet av 2002 års företagsskatteutredning ett starkt skäl till Regeringens förslag om slopade Lundinregler.⁸⁶ I syfte att skapa en förståelse för utredningens slutsats skall innehållet i utredningen belysas.

5.2.1 Resultatet av 2002 års bolagsskatteutredning

Den centrala frågeställningen i utredningen var huruvida det fanns beaktansvärda situationer där en försäljning av ett bolag kunde leda till en lindrigare beskattning än en utdelning och en likvidation.⁸⁷ Utredningen gjordes i två delar, en del som tog sikte på de

⁸⁴ Prop. 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

⁸⁵ Prop. 2002/03:96, s. 70-71.

⁸⁶ Prop. 2011/12:17, s. 13.

⁸⁷ SOU 2005:99, s. 158.

skatterättsliga konsekvenserna vid en avsaknad av Lundinreglerna och en del som tog sikte på dessa konsekvenser vid en tillämpning av Lundinreglerna.

5.2.1.1 Skatterättsliga konsekvenser vid en avsaknad av 24 kap. 19 § II

5.2.1.1.1 Obegränsat skattskyldiga fysiska personer

I den första delen gjordes ytterligare en uppdelning mellan begränsat och obegränsat skattskyldiga fysiska personer. För att konkretisera frågeställningen framfördes ett exempel med tre olika alternativ som en obegränsat skattskyldig fysisk person hade för att tillgodogöra sig vinsten i bolaget. Det ena alternativet var genom en utdelning, det andra var genom en likvidation och det tredje var genom en försäljning av bolaget. I exemplet var tillskjutet belopp 100 000 kronor och den aktuella vinsten var 100 000 kr.

Efter att vinsten hade träffats av en sedvanlig beskattning, beräknades återstående vinstmedel som kunde delas ut till 72 000 kronor.⁸⁸ Vid utdelningen blev det här beloppet föremål för beskattning ännu en gång då det andra ledet av dubbelbeskattningen utlöstes.

Vid en likvidation ansågs aktierna vara avyttrade till ett belopp som motsvarade beloppet som utskiftats, dvs. återstående vinst efter beskattning samt tillskjutet belopp, vilket blev 172 000 kronor. Utifrån det här beloppet beräknades sedan kapitalvinsten som utgjorde 172 000 minskat med det tillskjutna beloppet om 100 000 kronor. Kapitalvinsten beräknades därmed till 72 000 kronor. Den här kapitalvinsten, vilken uppgick till samma belopp som vinsten enligt det första alternativet, blev sedan föremål för kapitalvinstbeskattning.⁸⁹

Slutligen redogjordes för en försäljning av bolaget där köpeskillingen uppgick till 172 000 kronor. Om köparen i ett sådant fall hade likviderat bolaget efter förvärvet, uppkom ingen kapitalvinst eftersom andelarna i ett sådant fall ansågs vara avyttrade till samma belopp. Däremot uppkommer en kapitalvinst för säljaren på 72 000 kronor som blev föremål för kapitalvinstbeskattning.⁹⁰ Därmed var det visat att samtliga alternativ efter införandet av inkomstskattelagen innefattar enhetliga beskattningskonsekvenser.

⁸⁸ SOU 2005:99, s. 158. Beloppen är beräknande enligt dåvarande skattesatser.

⁸⁹ SOU 2005:99, s. 158.

⁹⁰ SOU 2005:99, s. 158.

Slutsatsen blev den att fysiska personers kapitalvinster i princip inte beskattades lindrigare än utdelningar. De situationer där en lindrigare beskattning kunde uppstå var vid en tillämpning av bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansbolag.⁹¹ I det här fallet är dock en sådan tillämpning inte relevant då bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansbolag kan komma att tillämpas på samtliga ovanstående alternativ. Det är därmed inte något av de olika alternativen som leder till en eventuellt lindrigare beskattning, utan själva tillämpningen av ett specifikt regelverk.

5.2.1.1.2 Begränsat skattskyldiga fysiska personer

Vidare prövades huruvida ovanstående slutsats även gällde för begränsat skattskyldiga fysiska personer. En förutsättning för beskattning av kapitalvinster var i det här fallet att kapitalvinsten kunde knytas till ett fast driftställe i Sverige,⁹² eller att 10-årsregeln kunde tillämpas. En sådan tillämpning var dock beroende av den skattskyldiges boende samt vistelse i Sverige.⁹³

Vad gäller beskattning av utdelning var det istället kupongskattelag som utlöstes. I dagsläget innebär en sådan beskattning att en fysisk person som är begränsat skattskyldig ska erlagga kupongskatt för utdelning, oavsett om utdelningen är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från ett fast driftställe i Sverige.⁹⁴ Skattesatsen som utgår är 30 procent.⁹⁵ Bestämmelserna om kupongskatt är dock utvidgade till att även omfatta utskiftning vid bolagets likvidation.⁹⁶ De skatterättsliga konsekvenserna är därmed inte likvärdiga vid en försäljning som vid en utdelning eller en likvidation.⁹⁷ Om kapitalvinsten inte kan härledas till något fast driftställe i Sverige och inte 10-årsregeln kan tillämpas, utlöses inga beskattningskonsekvenser vid en försäljning. Eftersom bestämmelserna om kupongskatt är tillämpliga oavsett varifrån verksamheten

⁹¹ SOU 2005:99, s. 159 och 57 kap. IL.

⁹² SOU 2005:99, s. 161 och 3 kap. 18 § p.3 IL.

⁹³ 3 kap. 19 § 1 st. IL.

⁹⁴ 4 § Kupongskattelag (1970:624)

⁹⁵ 5 § Kupongskattelag.

⁹⁶ 2 § 2 st. Kupongskattelag.

⁹⁷ SOU 2005:99, s. 161.

bedrivits, kommer en utdelning att beskattas med 30 procent. Det finns därmed en möjlighet för en begränsat skattskyldig fysisk person att undgå beskattning genom att vidta en försäljning av andelarna istället för att likvidera bolaget eller ta utdelning ur bolaget. Dock krävs det att förutsättningarna för beskattning inte är uppfyllda för att denne ska undgå beskattning. Den situationen var den enda som kunde identifieras där det fanns en skatterättslig skillnad.

5.2.1.2 Skatterättsliga konsekvenser vid en tillämpning av 24 kap. 19 § IL

Den här delen av utredningen utgjordes av ett exempel likt exemplet ovan. Dock tillämpades i det här fallet Lundinregeln 24 kap. 19 § IL. Fallbeskrivningen var följande; en fysisk person startade ett aktiebolag med ett aktiekapital om 100 000 kronor. Bolaget köpte sedan in en fastighet för 100 000 kronor. Efter fem år var marknadsvärdet på fastigheten 1 100 000 kronor. Aktieägaren köpte vid den här tidpunkten loss fastigheten till dess marknadsvärde. Sedan såldes bolaget vidare till ett annat aktiebolag som hade ett aktiekapital om 820 000 kronor. Det bolaget ägdes av en annan fysisk person och vid bestämmandet av köpeskillingen togs hänsyn till den latent skatteskulden som fanns i det förvärvade bolaget. Priset bestämdes till 820 000 kronor, vilket motsvarade aktiekapitalet i det förvärvande bolaget. I det förvärvade bolaget fanns det fortfarande ett tillskjutet belopp om 100 000 kronor. Resterande medel, vilka uppgår till 720 000 kronor, delades ut till det förvärvande bolaget. Därefter likviderades det förvärvade bolaget.⁹⁸

Frågan var vilka skatterättsliga konsekvenser som följer av ett sådant handlande. Till en början blev det förvärvade bolaget skattskyldigt för vinsten som uppstod i samband med fastighetsförsäljningen. Då den köptes in för 100 000 kronor och såldes för 1 100 000 kronor uppstod en vinst på 1 000 000 kronor, vilken blev föremål för beskattning i det första ledet i dubbelbeskattningen. Därefter gör den ursprunglige aktieägaren till det likviderade bolaget en vinst genom avyttringen av bolaget. Vinsten uppgick till 720 000 kronor och blev föremål för beskattning i det andra ledet av dubbelbeskattningen. Utdelningen till det förvärvande bolaget beskattades sedan i enlighet med Lundinreglerna, vilket innebär ett tredje led.⁹⁹

⁹⁸ SOU 2005:99, s. 162.

⁹⁹ SOU 2005:99, s. 163.

Om det förvärvande bolaget istället för att ta utdelning väljer att likvidera det förvärvande bolaget blir skifteslikviden lika stor som köpeskillingen. I ett sådant fall uppkommer ingen vinst som blir föremål för beskattning.¹⁰⁰

Utifrån exemplet drogs den slutsatsen att Lundinregeln som utgör en begränsning av rätten till skattefri utdelning inte längre fyller någon funktion, då den antingen kan undvikas genom en likvidation eller leda till en trippelbeskattning i det fall det förvärvande bolaget väljer att ta utdelning.¹⁰¹ Dock kunde vissa situationer i likhet med ovanstående redogörelse, identifieras där en lindrigare beskattning kunde uppnås genom att den ursprungliga aktieägaren säljer bolaget istället för att likvidera det eller ta utdelning. Det var i det här sammanhanget fråga om samma typ av situationer, dvs. försäljningar som vidtogs av begränsat skattskyldiga personer där den uppkomna kapitalvinsten inte kunde härledas till något fast driftställe i Sverige och 10-årsregeln inte kunde tillämpas.¹⁰²

5.2.1.3 Utredningens slutsats

Med anledning av ovanstående jämförelser fann utredningen materiella skäl till att avskaffa Lundinreglerna då de inte fyllde någon funktion längre. Visserligen hade vissa situationer identifierats där det skulle kunna vara befogat med beskattning enligt Lundinreglerna. De fall som möjligen ansågs vara beaktansvärda var situationer där begränsat skattskyldiga fysiska personer var aktieägare. Om kapitalvinsten i bolaget inte kunde härledas till något fast driftställe i Sverige och 10-årsregeln inte kunde tillämpas, innebär en försäljning av bolaget en lindrigare beskattning för aktieägaren än en likvidation eller en utdelning. Det fastställdes därmed att Lundinreglerna endast fyllde sin funktion i situationer där begränsat skattskyldiga fysiska personer var aktieägare.¹⁰³ Missbruksmöjligheterna bedömdes därför vara så små att det inte fanns tillräckligt starka skäl att behålla Lundinreglerna.¹⁰⁴ Utredningen föreslog därmed att Lundinreglerna skulle avskaffas.

¹⁰⁰ SOU 2005:99, s. 163.

¹⁰¹ SOU 2005:99, s. 163.

¹⁰² SOU 2005:99, s. 163.

¹⁰³ SOU 2005:99, s. 166.

¹⁰⁴ Promemorian ”Slopade Lundinregler m.m.”, utgiven av Finansdepartementet mars 2011, s. 14 och SOU 2005:99, s. 166,

Utifrån utredningens slutsats är det visat att ägarbeskattningen har reformerats på så vis att det idag inte finns några nämnbara skillnader i beskattningskonsekvenserna som är beroende av hur ägaren tillgodogör sig vinsten.¹⁰⁵

5.2.2 Regeringsrättens domar den 30 december 2010

Ytterligare ett skäl till slopandet är RegR:s nyligen avgjorda domar där en åtskillnad görs mellan ett nationellt och ett internationellt förvärv. Med anledning av utgången av dessa domar konstaterades det att Lundinregeln i kap. 24 § 19 IL, inte längre kan tillämpas på gränsöverskridande utdelningar. Såvida det inte går att påvisa att det förekommit oredlighet eller annat missbruk.¹⁰⁶

Utifrån utgångspunkten att begränsa handeln mot skalbolag finns det redan bestämmelser som reglerar avyttring av andelar i skalbolag, vilka aktualiseras vid de flesta Lundintransaktioner.¹⁰⁷ Effekterna av de befintliga bestämmelserna är tillräckliga, vilket innebär att Lundinreglerna inte är nödvändiga för det syftet heller.¹⁰⁸

Vidare framhålls det att näringslivet framfört att Lundinreglerna bör avskaffas. Det här skälet återspeglas i de inkomna remissyttranden där samtliga instanser ställer sig positivt till förslaget.¹⁰⁹ Sammantaget anser Regeringen att Lundinreglerna bör slopas genom att bestämmelserna i 17 kap. 8-12 §§ IL samt 24 kap. 19 § IL upphör att gälla.¹¹⁰

5.3 Regeringens förslag till hur skatteflykt med anledning av Lundinreglernas slopande kan motverkas

5.3.1 Avdrag för förlust eller nedskrivning på lagerandelar

I vissa avseenden kan Lundinreglernas slopande komma att öppna upp möjligheten till avdrag för förlust eller nedskrivning på lagerandelar, trots att värdeminskningen har sin

¹⁰⁵ Prop. 2011/12:17, s. 14.

¹⁰⁶ Promemorian ”Slopade Lundinregler m.m.”, s. 14.

¹⁰⁷ Prop. 2011/12:17, s. 14-15.

¹⁰⁸ Promemorian ”Slopade Lundinregler m.m.”, s. 14.
Bestämmelserna som Finansdepartementet syftar på är 25 a kap. samt 49 a kap. IL.

¹⁰⁹ Promemorian ”Slopade Lundinregler m.m.”, s. 14.

¹¹⁰ Prop. 2011/12:17, s. 15.

grund i en skattefri utdelning. Då den latent förlusten som uppstår anses vara fiktiv är en sådan möjlighet inte acceptabel och bör därför motverkas.¹¹¹

I de fall där värdet på *lagerandelar* understiger anskaffningsvärdet till följd av en utdelning på lagerandelarna, kommer det finnas en möjlighet att kvitta utdelningen mot en motsvarande nedskrivning eller förlust när Lundinreglerna avskaffas.¹¹² Det här utgör dock inget problem så länge utdelningen tas upp till beskattning i Sverige hos mottagaren. Däremot föranleder sloandet av Lundinreglerna en problematik avseende lagerandelar i bolag inom EU.

Såsom nämnt tidigare i avsnitt 3.2.1, krävs det för en skattefri utdelning att andelen ska vara näringsbetingad.¹¹³ För att andelen ska vara näringsbetingad uppställs i sin tur vissa villkor, bl a. att andelen ska utgöra en kapitaltillgång.¹¹⁴ I den bemärkelsen görs det dock en åtskillnad mellan andelar i bolag inom EU och andelar i bolag inom Sverige. Avseende andelar i bolag inom EU utgör även en lagerandel en näringsbetingad andel, under förutsättning att övriga villkor är uppfyllda.¹¹⁵ Den utvidgade benämningen på näringsbetingad andel skapar därför en möjlighet till en skattefri utdelning på *utländska lagerandelar*, samtidigt som en motsvarande förlust är avdragsgill trots att förlusten uppstått som en följd av den skattefria utdelningen. Anledningen till den möjligheten är att det vid sloandet av Lundinreglerna inte längre kommer att finnas någon bestämmelse som hindrar ett sådant avdrag eftersom det befintliga förbudet mot fiktiva förluster enbart avser kapitaltillgångar.¹¹⁶ För att förhindra en viss skatteplanering finns det även ett motsvarande förbud som gäller lagerandelar i byggnadsrörelse, vilket innebär att avdrag inte får göras för nedskrivning eller förlust på lagerandelar i byggnadsrörelse om värdeminskningen eller förlusten beror på att tillgångar överlåtits från bolaget till underpris.¹¹⁷

¹¹¹ Prop. 2011/12:17, s. 16.

¹¹² Promemorian ”Slopade Lundinregler m.m.”, s. 16.

¹¹³ 24 kap. 17 § IL.

¹¹⁴ 24 kap. 14 § IL.

¹¹⁵ 24 kap. 16 § IL.

¹¹⁶ 44 kap. 23 § IL och prop. 2011/12:17, s. 16.

¹¹⁷ 27 kap. 6 a § IL och prop. 2011/12:17, s. 16

I syfte att undanröja problematiken som uppstår vid innehav av andelar i bolag inom EU, föreslår Regeringen en kompletterande reglering.¹¹⁸ Den föreslagna regleringen innebär en *generell* bestämmelse avseende lagerandelar som enbart medger avdrag för verkliga förluster. För att uppnå maximal effekt ska bestämmelsen även tillämpas på nedskrivningar.¹¹⁹ Om en uppkommen förlust inte får dras av i enlighet med den föreslagna bestämmelsen, får värdet på andelarna inte heller tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång.¹²⁰ Förslaget innebär därmed en utvidgning av det befintliga förbudet som finns mot avdrag för fiktiva förluster på lagerandelar i byggnadsrörelse.

5.3.1.1 Förtydligande av begreppet verklig förlust

Vidare har det förts en diskussion kring begreppet verklig förlust. Med anledning av en viss osäkerhet kring begreppet angav ett flertal remissinstanser att ett förtydligande bör göras i lagtexten.¹²¹ Regeringen förde i den bemärkelsen en jämförelse med den befintliga bestämmelsen avseende kapitaltillgångar och konstaterade att den enda skillnaden bestod i att den föreslagna bestämmelsen avseende lagertillgångar även ska tillämpas på nedskrivningar. Bedömningen ska dock på samma sätt som vid tillämpningen av den befintliga bestämmelsen för kapitaltillgångar baseras på en avyttringssituation.¹²² I övrigt anförs det att begreppet verklig förlust redan är etablerat och att ett förtydligande skulle kunna uppfattas såsom uttömmande. Vid en bedömning av om en förlust på en lagerandel är att betrakta som verklig eller ej kan vägledning således till en viss del inhämtas från befintlig rättspraxis.¹²³ För att klargöra den principiella innebörden av den föreslagna bestämmelsen anfördes det dock att en avdragsgill förlust måste ha substans och får därför inte ha tillkommit genom transaktioner som reellt inte innebär någon ekonomisk förlust.¹²⁴

¹¹⁸ Prop. 2011/12:17, s. 16.

¹¹⁹ Prop. 2011/12:17, s.17.

¹²⁰ Prop. 2011/12:17, s. 20.

¹²¹ Prop. 2011/12:17, s. 18.

¹²² Prop. 2011/12:17, s. 18-19.

¹²³ Prop. 2011/12:17, s. 18.

¹²⁴ Prop. 2011/12:17, s. 19.

Sammantaget föreslår Regeringen att det införs en generell bestämmelse som innebär att förluster som uppkommer vid avyttring av lagerandelar och som inte är verkliga, dvs. förluster som reellt inte innebär någon ekonomisk förlust, inte får dras av.

5.4 Konsekvenserna av Lundinreglernas slopande

Lagförslagets konsekvenser beaktades i Finansdepartementets promemoria utifrån de offentliga finansernas perspektiv, bolagens perspektiv samt skatteverkets perspektiv. Vad gäller de offentliga finansernas perspektiv bedömdes förslagen varken ge upphov till några budgetmässiga effekter eller ha någon påverkan på kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna.¹²⁵ Avseende bolagens perspektiv redogjordes för en hemställan från näringslivet som antytt att Lundinreglerna utgör ett osäkerhetsmoment som kräver en kontroll vid bolagsöverlåtelser som riskerar att falla inom ramen för Lundinreglerna,¹²⁶ vilket borde innebära en lättnad för bolagen. Slutligen resonerades det kring konsekvenserna för skatteverket där det ansågs att slopandet bör innebära en förenkling, eftersom granskningar till följd av Lundinreglernas tillämpning kommer att upphöra.¹²⁷

Någon motsvarande uppställning på förväntade konsekvenser framfördes inte i Regeringens förslag. Däremot konstaterades det att en liten risk för skatteflykt kommer att uppstå, trots den föreslagna bestämmelsen om förbud mot avdrag för fiktiva förluster. Den föreslagna bestämmelsen hindrar enbart skatteflykt genom avdrag för förlust eller nedskrivning. Såsom nämnts tidigare i avsnitt 5.2.1.1.2, noterades ytterligare en möjlighet till skatteplanering avseende avyttringar av såväl kapitaltillgångar som lagertillgångar där ägaren är *begränsat skattskyldig*. Någon motverkande lagstiftning mot den möjligheten kommer inte att införas.¹²⁸ Det finns därmed en risk att den möjligheten utnyttjas vid slopandet av Lundinreglerna.

¹²⁵ Promemorian ”Slopade Lundinregler m.m.”, s. 27.

¹²⁶ En hemställan skriven av PWC, dnr Fi2009/7882/S1.

¹²⁷ Promemorian ”Slopade Lundinregler m.m.”, s. 27.

¹²⁸ Prop. 2011/12:17, s. 18.

6 Analys

6.1 Lundinreglernas syfte

Syftet med Lundinreglerna, vilka utgör en begränsning i dels rätten till skattefri utdelning och dels rätten till nedskrivning av lagerandelar, var att förhindra ett kringgående av det andra ledet i dubbelbeskattningen. Behovet uppkom i början på 50-talet då det s.k. Nordbäcksfallet påvisade att den befintliga skattelagstiftningen inte var tillräcklig. Trots att transaktionen i Nordbäcksfallet var en ren Lundintransaktion som enbart syftade till att undgå det andra ledet i dubbelbeskattningen, kunde de uttagna vinstmedlen inte beskattas i enlighet med dubbelbeskattningsprincipen då det inte fanns något lagstöd för en sådan taxering.

I ett tidigare Lundinfall blev utgången den motsatta trots att upplägget i princip var densamma. Aktieägarna till ett bolag sålde sina andelar till ett annat bolag som därefter kunde motta en skattefri utdelning från det förvärvade bolaget. De ursprungliga aktieägarna avsåg i själva verket att likvidera bolaget. Vid en sedvanlig likvidation hade de uppsamlade vinstmedlen beskattats två gånger i enlighet med dubbelbeskattningsprincipen, först hos bolaget och därefter hos de enskilda aktieägarna vid utdelning. Genom försäljningen fanns det istället en möjlighet att ta ut bolagets vinstmedel i utbyte mot en revers som det förvärvande bolaget fick betalningsansvaret för. Det uppstod därmed en skuldförbindelse mellan bolagen. Dotterbolaget, vars enda tillgång var en revers, hade fortfarande uppsamlade vinstmedel som genom utdelning skulle ha utlöst det andra ledet av dubbelbeskattningen. Det låg därmed en latent skatteskuld i väntan på att utdelning ska ske. De uppsamlade vinstmedlen var dock redan uttagna genom uppställandet av reversen. I redovisningen såg det därför ut som att bolagets vinstmedel var *utlånade* till moderbolaget. Det som hände i nästa steg är dock en skattefri utdelning till moderbolaget. Utdelningen består i reversen vilket innebär att skuldförbindelsen mellan kvittas ut genom att moderbolaget mottar en värdet på reversen motsvarar betalningsansvaret. Plötsligt var de uppkomna vinstmedlen borta trots att någon utdelning som utlöser det andra ledet i dubbelbeskattningen inte ägt rum.

Till skillnad från Nordbäcksfallet beaktade domstolen i det här fallet den verkliga innebörden av förvärvet. De ursprungliga aktieägarna kunde genom försäljningen tillgodogöra sig bolagets vinstmedel utan att behöva ta utdelning och därmed kringgå det andra ledet i dubbelbeskattningen. De överförda vinstmedlen beskattades därmed såsom ut-

delning skett då syftet med försäljningen *uppenbarligen* var att undgå beskattning. Ytterligare en omständighet till domslutet var att det förvärvade bolaget saknade *reella* tillgångar vid tidpunkten för överlåtelsen. Trots att det inte fanns något lagstöd för ett sådant domskäl ställdes det alltså indirekt ett krav på att det förvärvande bolaget skulle få en reell tillgång. Det går därmed att utläsa att en revers inte utgör någon reell tillgång.

Med anledning av att domstolen dömde utan något lagstöd utgör rättsfallet ett tydligt exempel på departementschefens uttalande om att det inte behövdes något uttryckligt stadgande för att neka skentransaktioner.¹²⁹ Det var i det här fallet inte ens visat att syftet faktiskt var att undgå beskattning, utan det räckte med att det *uppenbarligen* var så. Några åtgärder för att undanröja kryphålet som hade uppstått som en följd av den nya huvudregeln om skattefria utdelningar vidtogs därför inte omedelbart då det inte ansågs bara nödvändigt i början. När rättsläget senare ändrades genom Nordbäcksfallet ifrågasattes avsaknaden av lagstiftning som stöd för undanröjandet av kryphålet.¹³⁰

6.2 Regeringsrättens domar den 30 december 2010

6.2.1 Det nationella fallet

I det nationella fallet fastställdes det av RegR att moder-dotterbolagsdirektivet inte var tillämpligt, då det var fråga om en utdelning från ett svenskt bolag till ett annat svenskt bolag. Det fanns därmed ingen anledning till en vidare prövning för huruvida en tillämpning av Lundinregeln var förenlig med direktivet.

I Skatterättsnämnden fördes dock en redogörelse för Lundinregelns syfte samt det faktum att beskattningen av kapitalvinster och utdelningar numera är enhetlig, vilket har föranlett att 2002 års företagsskatteutredning har föreslagit att Lundinregeln ska avskaffas. Skatterättsnämnden var därför av den uppfattningen att Lundinregeln inte kan motiveras på samma sätt som tidigare. För övrigt var det fråga om en underprisöverlåtelse och inte någon försäljning som kännetecknar en Lundintransaktion. Aktieförvärvet föll därmed utanför Lundinregelns tillämpningsområde.

Vad som är intressant i Skatterättsnämndens uttalande är att det i motiveringen påpekades att Lundinreglerna inte längre kan motiveras, då kapitalvinster och utdelningar i

¹²⁹ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 16-17.

¹³⁰ Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966, s. 17.

dagsläget beskattas på ett enhetligt sätt. Skatterättsnämndens uttalande utgjorde därmed ett indirekt tillägg till den kritik som Lundinreglerna träffats av sedan Inkomstskattelagen infördes. RegR besvarar dessvärre inte motiveringen.

I likhet med ett annat rättsfall som diskuterats i avsnitt 4.3, där Länsstyrelsen redogjort för Lundinreglernas nuvarande betydelse, tillmättes en sådan motivering ingen betydelse i den högre instansen heller. Redogörelsen för Lundinreglernas betydelse ignorerades istället av den högre instansen som helt enkelt tillämpade Lundinregeln genom att fokusera på förvärvet av andelarna. En möjlig förklaring till varför den högre instansen inte tog upp frågan är att det inte fanns något motargument till att tillämpa bestämmelsen, förutom det faktum att Lundinregeln vid avgörandet fortfarande utgjorde befintlig lagstiftning, vilken borde tillämpas. En sådan argumentation ter sig möjligtvis mindre lämplig i ett avgörande.

Kritiken kring Lundinreglernas existens har med andra ord även speglat sig i rättspraxis, trots att kritiken inte tillmätts någon större betydelse i de högre instanserna.

6.2.2 Det internationella fallet

I det internationella fallet ställde RegR Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL i förhållande till moder-dotterbolagsdirektivet och kom fram till att en tillämpning av Lundinregeln i internationella situationer inte är förenlig med EU-rätten. Dessförinnan gjorde dock RegR den bedömningen att utdelningen omfattades av ordalydelsen i 24 kap. 19 § IL, vilket torde innebära att utdelningen skulle vara föremål för beskattning. En sådan beskattning var emellertid inte möjlig med anledning av moder-dotterbolagsdirektivet.

Det konstaterades även att direktivet visserligen föreskriver en rätt för medlemsstaterna att tillämpa nationella bestämmelser som fordras för att förebygga bedrägeri, oredlighet eller missbruk. Lundinreglerna kan dock inte anses utgöra sådana nationella bestämmelser då hänsyn varken tas till oredlighet eller missbruk vid dess tillämpning. Lundinreglerna kunde därmed inte tillämpas i internationella situationer, såvida det inte förekommit oredlighet eller missbruk i samband med den aktuella transaktionen.

RegR:s slutsats innebär såldes att någon typ av ändring bör vidtas. För första gången framgår det i rättspraxis, även av den högre instansen, att Lundinreglerna inte längre kan tillämpas på samma sätt som vid deras uppkomst. Argumentet mot Lundinreglernas tillämpning utgår från moder-dotterbolagsdirektivet som kräver antingen oredlighet eller

missbruk för tillämpningen av bestämmelse som utgör en inskränkning i rätten till skattefri utdelning.

6.2.3 Likhet inför lagen

Såsom berörts i avsnitt 4.2.3 leder RegR:s avgöranden till frågan om huruvida likhet inför lagen har beaktats i domsluten. Visserligen är det ena fallet internationellt medan det andra är nationellt, men det är likväl samma typ av transaktion som behandlas. Därmed följer en kort redogörelse för huruvida likhet inför lagen beaktats i domsluten.

Utifrån redogörelsen för begreppet ”likhet inför lagen” framkom det att det inte krävs en *total* likhet mellan objekten för att likhetsprincipen ska tillämpas. Anledningen till det är den faktiska mångfacetteringen som innebär att det är omöjligt att uppnå en sådan likhet mellan två objekt där objektens *samtliga* egenskaper är lika. Frågan är därför vilken egenskap som ska beaktas vid jämförelsen.

I rättspraxis har avslag som stridit mot likhetsprincipen upphävts, vilket påvisar vikten av principen.¹³¹ Rättsfallet som behandlade bygglov till ett fritidshus utgör således vägledning för vilka egenskaper i det enskilda fallet som bör jämföras vid en tillämpning av likhetsprincipen. Avslaget i fallet grundade sig på särskilda strandskyddsbestämmelser, vilka utgjorde hinder för bygglov inom ett visst område. Det framkom dock senare att strandskyddsbestämmelserna inte utgjort något hinder för bygglov för fritidshus på någon annan plats inom området. Därmed hade likhetsprincipen inte beaktats i beslutet som sedan upphävdes.

Regeringens jämförelse omfattade enbart möjligheterna för bygglov för fritidshus inom området i sin helhet, vilket tydliggör att en jämförelse vid likhetsprincipens tillämpning inte behöver omfatta samtliga egenskaper eller omständigheter i fallet. Det faktum att platsen för det tilltänkta fritidshuset var belägen i ett område där bygglov medgetts för andra fritidshus utgjorde ett hinder för ett avslag om bygglov. I bedömningen var jämförelsen mellan objekten begränsad till att omfatta omständigheter som hade betydelse för utgången av målet. Någon hänsyn togs exempelvis inte till fritidshusets storlek eller lik-

¹³¹ RÅ 1996 ref 28.

nande, utan det var enbart tillämpningen av de inskränkande strandskyddsbestämmelserna som tillmättes någon betydelse.

Utifrån bedömningsgrunderna i det här fallet kan därför den slutsatsen dras att *de huvudsakliga omständigheterna* i fallet bör jämföras vid en tillämpning av likhetsprincipen. Drar man en parallell mellan det här rättsfallet samt RegR:s avgöranden den 30 december 2010, där utdelningen till det utländska bolaget ansågs vara skattefri medan utdelningen till det svenska bolaget träffades av Lundinreglerna, *bör* jämförelsen ta sikte på den huvudsakliga transaktionen i fallen.

Det finns dock två jämförbara och relevanta omständigheter i fallen som kan beaktas för att utreda huruvida domsluten är förenliga med likhetsprincipen. Den ena omständigheten utgörs av den huvudsakliga transaktionen, dvs. den skattefria utdelningen, och den andra omständigheten utgörs av det mottagande bolagets nationalitet. Vad gäller transaktionerna är dessa i princip identiska och utgör även själva grunden till tvisten. Det skulle därmed kunna antas att en jämförelse mellan transaktionerna åtminstone bör tillmätas en större betydelse. En sådan jämförelse som påvisar att transaktionerna är identiska innebär att det råder likhet mellan fallen.

Vad gäller det mottagande bolagets nationalitet innebär en sådan jämförelse en klar olikhet. Frågan är då hur stor betydelse som bör tillmätas den faktiska olikheten som grundar sig i att det ena förhållandet är nationellt medan det andra förhållandet är internationellt. Med anledning av att den ena situationen faller under ett helt annat regelverk, just pga. att utdelningen sker till ett utländskt bolag, bör även den jämförelsen tillmätas en större betydelse trots att det mottagande bolagets nationalitet inte utgör någon grund till själva tvisten.

I de båda fallen finns det därmed en likhet samt en olikhet, vilka båda är mer eller mindre väsentliga. Dock utgör det faktum att Lundinregeln inte längre kan tillämpas i internationella situationer med anledning av att den strider mot EU-rätten, ett skäl till slopandet. Underförstått fastställdes det därmed att befintlig lagstiftning skiljer på nationella och internationella fall, då EU-rätten hindrar en tillämpning av de inskränkande bestämmelserna i internationella fall. Åtskillnaden som görs mellan situationer som i övrigt kan likställas med varandra, leder till att likhetsprincipen vid en fortsatt tillämpning

av Lundinreglerna åsidosätts. Därmed anser jag att likhetsprincipen åsidosattes i RegR:s domar den 30 december 2010.

6.3 Lundinreglerna slopas

6.3.1 Fyller Lundinreglerna någon funktion idag?

Det har i 2002 års företagsskatteutredning konstaterats att det efter Inkomstskattelagens införande inte längre föreligger något behov av Lundinreglerna. De olika regelverken som utgör Lundinreglerna fyller dock olika funktioner. Trots att utdelningar och kapitalvinster sedan Inkomstskattelagen infördes beskattas på ett enhetligt sätt, kan de två regelverken inte slopas utan att någon kompletterande åtgärd vidtas. I syfte att få klarhet i frågan om huruvida Lundinreglerna fyller någon funktion idag, ska en prövning göras för respektive Lundinregel.

6.3.1.1 Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL

Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL, vilken utgör en inskränkning i rätten till skattefri utdelning, förespråkar att vinstmedel i bolag tas ut genom utdelning, vilket utlöser dubbelbeskattningens andra led. I 2002 års företagsskatteutredning jämfördes dock de olika alternativen som finns för att tillgodogöra sig vinstmedel ur ett bolag. Jämförelsen tog sikte dels på obegränsat skattskyldiga personer och dels begränsat skattskyldiga personer. Avseende obegränsat skattskyldiga personer drogs den slutsatsen att beskattningsekvenserna för utdelning samt kapitalvinst numera är enhetlig samt att båda alternativen utlöser det andra ledet av dubbelbeskattningen.

Med hänsyn tagen till Lundinreglernas syfte, vilket var att förhindra kringgående av dubbelbeskattningens andra led, framgår det utifrån de uppställda alternativen att det inte längre finns något behov av Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL. Det gäller dock under förutsättning att innehavaren till andelarna är obegränsat skattskyldig.

För begränsat skattskyldiga personer gäller dock andra förutsättningar. Beskattningsekvenserna kan i ett sådant fall vara beroende av inkomstens hänförlighet. Vid utdelning utlöses en kupongskatt om 30 procent oavsett var inkomsten härrör ifrån. Bestämmelserna om kupongskatt är även utvidgade till att omfatta utskiftning av bolagets vinstmedel vid likvidation. Därmed uppstår inget behov av Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL varken vid utdelning eller vid likvidation av bolaget i de situationer där innehavaren är en begränsat skattskyldig person.

Däremot kan en kapitalvinst vid en försäljning av bolaget leda till andra beskattningseksekvenser för de fall där säljaren är en begränsat skattskyldig person. En förutsättning för att en sådan kapitalvinst ska vara skattepliktig i Sverige, är att kapitalvinsten antingen kan knytas till ett fast driftställe i Sverige eller att 10-årsregeln, vilken är beroende av den skattskyldiges boende samt vistelse i Sverige, kan tillämpas. Om ingen utav förutsättningarna är uppfylld är kapitalvinsten inte skattepliktig. Det gör att det blir mer förmånligt för innehavaren att sälja bolaget istället för att själv likvidera det. Detta var den enda situationen där det i 2002 års företagsskatteutredning kunde identifieras en skatterättslig skillnad vad gäller Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL. Missbruksmöjligheterna bedömdes därför vara så små att det inte fanns tillräckligt starka skäl för att behålla bestämmelsen.

6.3.1.2 Lundinregeln i 17 kap. 8-12 §§ IL

I samband med Lundinreglernas slopande kommer även förbudet mot avdrag för förlust eller nedskrivning på lagerandelar att försvinna. Därmed uppkommer möjligheten att vidta en avdragsgill förlust som är orsakad av en utdelning, dvs. en fiktiv förlust. Slo-pandet utgör inget problem om andelarna utgör kapitaltillgångar, då det finns ett befintligt förbud mot fiktiva förluster avseende kapitaltillgångar. Ett motsvarande förbud finns även för lagerandelar i *byggnadsrörelse*.

Slopandet av Lundinregeln i 17 kap. 8-12 §§ IL utgör därför ett problem i situationer där en lagerandel utgör en näringsbetingad andel som medger en rätt till skattefri utdelning enligt huvudregeln. Lagerandelar i svenska bolag är därför inget problem, då det krävs att andelar i svenska bolag ska utgöra kapitaltillgångar för att räknas som näringsbetingade andelar. Däremot kan lagerandelar i utländska bolag utgöra näringsbetingade andelar om innehavet uppgår till minst 10 procent av företagskapitalet. Ett sådant innehav öppnar därför upp för möjligheten till en skattefri utdelning samtidigt som en motsvarande förlust är avdragsgill. En fiktiv förlust kommer därmed att vara avdragsgill eftersom det befintliga förbudet mot fiktiva förluster endast gäller kapitaltillgångar samt lagerandelar i *byggnadsrörelse*. Det uppstår därför en problematik avseende utländska lagerandelar vid slo-pandet av Lundinregeln i 17 kap. 8-12 §§ IL.

Då det inte finns någon möjlighet till skattefri utdelning på lagerandelar i svenska bolag, uppstår det enligt 2002 års företagsskatteutredning ingen problematik avseende lagerandelar i svenska bolag. Anledningen till det är att utdelningen i slutändan ändå tas upp till

beskattning i Sverige. Utifrån utredningen kring verklig förlust i avsnitt 3.3.2, framgår det att utdelningar som inte utlöst någon sedvanlig beskattning inte får ligga till grund för avdrag. Därmed anses en sådan förlust inte vara fiktiv vilket utgör skillnaden mellan svenska lagerandelar och utländska lagerandelar.

6.3.2 Regeringens förslag till hur skatteflykt med anledning av Lundinreglernas slopande kan motverkas

Med anledning av ovanstående problematik avseende utländska lagerandelar föreslår Regeringen en kompletterande reglering i syfte att förhindra möjligheten till avdrag för fiktiva förluster. För att undanröja problematiken föreslås en regleringen som innebär en *generell* bestämmelse avseende lagerandelar som enbart medger avdrag för verkliga förluster som även ska tillämpas på nedskrivningar. Förslaget innebär därmed en utvidgning av det befintliga förbudet som finns mot avdrag för fiktiva förluster på lagerandelar i byggnadsrörelse, vilket innebär att det specifika förbudet avseende lagerandelar i byggnadsrörelse upphör att gälla.

Kompletteringen innebär en reglering av fiktiva förluster på både kapitaltillgångar samt lagerandelar. Skillnaden mellan kompletteringen och det befintliga förbudet i Lundinregeln i 17 kap. 8-12 §§ IL utgörs av bestämmelsernas tillämpningsområde. Till skillnad från det befintliga förbudet i Lundinregeln 17 kap. 8-12 §§ IL, vilket tar sikte på situationer där ett företag förvärvat andelar utan att erhålla ett värde av verkligt och särskilt värde, tar den föreslagna kompletteringen enbart sikte på situationer där avdrag gjorts för utdelningar som inte tagits upp till beskattning, dvs. fiktiva förluster.

6.3.3 Konsekvenserna av Lundinreglernas slopande

Det finns två oönskade scenarier som kan komma att uppstå när Lundinreglerna slopas. Den ena situationen är att rätten till skattefri utdelning på utländska lagerandelar kombineras med en möjlighet till avdrag för fiktiva förluster. Förslaget är att den situationen ska angripas genom ett generellt förbud mot förluster som inte är verkliga. Därmed utgör den situationen inte något bekymmer när Lundinreglerna slopas.

Det andra scenariot uppstår i situationer där aktieägaren är begränsat skattskyldig. Om en kapitalvinst som uppstår vid en försäljning av andelarna inte kan härledas till ett fast driftställe i Sverige och inte heller 10-års-regeln kan tillämpas, vilken är beroende av den skattskyldiges boende och vistelse i Sverige, är den uppkomna kapitalvinsten inte

skattpliktig. I ett sådant fall kan aktieägaren därmed undgå dubbelbeskattningens andra led genom att sälja andelarna istället för att ta utdelning eller likvidera bolaget. Huruvida syftet med försäljningen är att uppnå skattelättnader eller inte spelar i det sammanhanget ingen roll. Lundinreglernas slopande kommer därmed att leda till en möjlighet för begränsat skattskyldiga personer att undgå både kupongskatt och utdelningssatt genom en försäljning. Till den situationen kommer det inte att införas någon angripande lagstiftning då missbruksmöjligheterna anses vara relativt små. Den uppfattningen ter sig visserligen logisk, då det dels måste visas att vinsten inte kan härledas till något fast driftställe i Sverige och dels att 10-årsregeln inte är tillämplig med anledning av en ytterst begränsad vistelse i Sverige.

I övrigt innebär Lundinreglernas slopande att det att rätten till skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar inte längre riskeras genom inskränkande bestämmelser. Den enda stopplagstiftningen som Regeringen ansett vara befogad är den generella bestämmelsen som utgör ett förbud mot förluster som inte är verkliga. Med anledning av en sådan komplettering uppkommer inget utrymme för skatteflykt genom nedskrivning av andelar i dotterbolag som föranletts av en utdelning.

Slutligen innebär Lundinreglernas slopande även att likhetsprincipen upprätthålls då inskränkningen i rätten till skattefri utdelning försvinner för såväl svenska andelsinnehav som för utländska.

7 Slutsats

Syftet med Lundinreglerna var att förhindra ett kringgående av dubbelbeskattningens andra led, genom att utnyttja rätten till skattefri utdelning. En tillämpning av Lundinreglerna utlöste därmed det andra ledet av dubbelbeskattningen. På senare år har Lundinreglerna dock kritiserats med anledning av den nuvarande beskattningen som inte längre ger något utrymme för ett sådant kringgående. Utifrån 2002 år Företagsskatteutredning är det visat att det andra ledet av dubbelbeskattningen utlöses oavsett om aktieägaren tar utdelning eller gör en kapitalvinst genom en försäljning. Syftet med Lundinregeln som utgör en inskränkning i rätten till skattefri utdelning har därför urholkats sedan inkomstskattelagen infördes.

Den andra Lundinregeln som finns i 17 kap. 8-12 §§ IL, fyller däremot en viss funktion trots införandet av Inkomstskattelagen. Eftersom bestämmelsen utgör ett förbud mot avdrag för fiktiva förluster avseende lagerandelar, innebär sloandet att det öppnas upp en möjlighet för ett sådant avdrag trots att värdeminskningen är orsakad av en skattefri utdelning. I syfte att förhindra en sådan möjlighet kommer dock ett generellt förbud mot avdrag på förluster avseende lagerandelar att införas, då det befintliga förbudet mot sådana förlustavdrag endast omfattar kapitaltillgångar samt lagerandelar i byggnadsrörelse. Med anledning av kompletteringen finns det ingen risk att sloandet leder till någon typ av skatteflykt genom nedskrivning av andelar i dotterbolag som föranletts av en utdelning. I samband med kompletteringen kommer även det specifika förbudet mot fiktiva förluster avseende lagerandelar i byggnadsrörelse att upphöra, då kompletteringen innebär ett *generellt* förbud avseende lagertillgångar.

Konsekvenserna av att Lundinreglerna slopas är främst att rätten till skattefri utdelning på näringsbetingade andelar inte längre riskeras genom inskränkande bestämmelser. Därmed kvarstår det inte något osäkerhetsmoment för bolag som riskerar att falla in under bestämmelsen. Dock uppstår en situation där en begränsat skattskyldig person som avser att likvidera sitt bolag kan ställas inför en möjlighet att undgå dubbelbeskattningens andra led. Vid likvidation samt utdelning utlöses en kupongskatt om 30 procent oavsett var vinsten härrör ifrån. Om aktieägaren däremot säljer bolaget istället för att likvidera det, uppstår det en kapitalvinst som endast är skattepliktig under vissa förutsättningar. Om förutsättningarna för beskattning inte är uppfyllda kan dubbelbeskatt-

ningens andra led därmed kringgås. Dock anses det kryphålet vara så pass litet att det inte utgör något skäl för någon kompletterande reglering.

Vad gäller RegR:s domar den 30 december 2010 är det visat att likhetsprincipen åsidosattes, då en inskränkning i svensk skattelagstiftning tillämpades i det nationella fallet samtidigt som det internationella fallet föll utanför inskränkningens tillämpningsområde. I domskälen till det internationella fallet framgår det att befintlig lagstiftning skiljer på nationella och internationella fall, då EU-rätten hindrar en tillämpning av Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL i internationella fall. Åtskillnaden som görs mellan situationer som i övrigt kan likställas med varandra, leder till att likhetsprincipen vid en fortsatt tillämpning av Lundinreglerna åsidosätts. Därmed innebär Lundinreglernas slopande även att likhetsprincipen upprätthålls då inskränkningen i rätten till skattefri utdelning försvinner för såväl svenska andelsinnehav som för utländska.

Referenslista

Lagstiftning

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Regeringsformen (1974:152)

Kupongskattelag (1970:624)

Offentligt tryck

Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1994/95:52 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG,
m.m.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

Prop. 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

Prop. 2004/05:146 Vissa kupongskattefrågor, m.m.

Prop. 2011/12:17 Slopade Lundinregler och vissa andra skatteåtgärder för företag.

Promemorian ”Slopade Lundinregler m.m.”, utgiven av Finansdepartementet mars
2011.

SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt.

SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor.

Rättspraxis

Rå 1951 ref 8.

RÅ 1953 ref 10.

Referenslista

RÅ 1988 ref 48.

RÅ 1996 ref 28.

RÅ 1997 ref 11.

RÅ 2001 ref 15.

RÅ 2010 ref 123 I.

RÅ 2010 ref 123 II.

Kammarrättens dom, Sundsvall den 27 juni 2003, mål nr. 2018-01.

Kammarrättens dom, Stockholm den 11 februari 2005, mål nr. 7112-02.

Kammarrättens dom, Göteborg den 2 oktober 2009, mål nr. 2589-08.

Kammarrättens dom, Göteborg den 24 maj 2010, mål nr. 7836-7837-08.

Bibliografi

Claes Lernestedt, *Likhet inför lagen*, Tryck och bindning ScandBook, Falun 2005, s.22.

Lodin Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, uppl. 10, Studentlitteratur, Lund 2005, s. 494.

Elin Sandberg, *40 kap. 16 a § IL – Undantagsregeln utan tillämpningsområde*, Skattenytt 2010, nr. 9 årgång 60, s. 629.

Daniel Jilkén, *Högsta Förvaltningsdomstolen prövar Lundinregeln*, Skattenytt 2011, nr. 5 årgång 61, s. 291.

