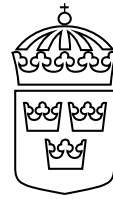


Regeringens proposition

2018/19:54



Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag

Prop.
2018/19:54

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 7 mars 2019

Stefan Löfven

Magdalena Andersson
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag. Förslaget innebär att en andel i ett fåmansföretag inte ska anses kvalificerad enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda. Förslaget innebär även att andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag i vilket andelsägaren indirekt äger andelar. Vid tillämpningen av utomstående regeln ska det bortses från undantaget från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2019. Bestämmelsen om att en andel i ett fåmansföretag inte ska anses vara kvalificerad under vissa omständigheter föreslås tillämpas på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtits efter den 30 juni 2019. Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i ett indirekt ägt företag föreslås tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning	7
4	Gällande rätt.....	8
5	Ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag underlättas.....	10
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	16
7	Konsekvensanalys.....	17
8	Författningskommentar.....	20
8.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	20
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75) i nu relevanta delar.....	23
Bilaga 2	Lagförslagen i betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag i nu relevanta delar	24
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	27
Bilaga 4	Sammanfattning av promemorian Utkast till lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag	29
Bilaga 5	Lagförslagen i promemorian Utkast till lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag i nu relevanta delar	30
Bilaga 6	Förteckning över remissinstanserna	33
Bilaga 7	Lagrådsremissens lagförslag i nu relevanta delar.....	34
Bilaga 8	Lagrådets yttrande	37
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde Klicka här för att ange datum.....	40

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2018/19:54

Regeringens förslag:

Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 57 kap. 4 och 5 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 57 kap. 4 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

4 §²

Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget *eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller*

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget,

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, *eller*

3. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 1 eller 2.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2007:1419.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Om ägaren till en kvalificerad andel dör, ska andelen anses kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

4 a §

En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 4 § första stycket enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett sådant fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 § första stycket (den aktiva närstående respektive verksamhetsföretaget) under förutsättning att

1. det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, har överlåtit en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren,

2. andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt har ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret,

3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktiva närstående under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och

4. det inte finns särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Vid tillämpning av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2019.
 2. Bestämmelsen i 57 kap. 4 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.
 3. Bestämmelsen i den nya 57 kap. 4 a § och bestämmelsen i 57 kap. 5 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtits efter den 30 juni 2019.

Den 13 mars 2014 beslutade regeringen att ge en särskild utredare i uppdrag att se över beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag (dir. 2014:42). Genom tilläggsdirektiv den 15 januari 2015 fick utredningen i uppdrag att även se över skattereglerna för delägare i fåmansföretag i syfte att begränsa möjligheterna till inkomstomvandling (dir. 2015:2).

Utredningen, som antog namnet Utredningen om översyn av 3:12-reglerna, överlämnade den 3 november 2016 betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75). I betänkandet lämnas förslag om att underlätta ägarskiften mellan närstående. I betänkandet lämnas även andra förslag på förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag (de s.k. 3:12-reglerna). Mot bakgrund av bl.a. remisskritik mot sistnämnda förslags effekter för mindre företag tog Finansdepartementet fram promemorian Utkast till lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag med vissa justeringar av utredningens förslag (i det följande benämnd tilläggspromemorian).

En sammanfattning av betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag i nu relevanta delar finns i *bilaga 1*. Betänkandets lagförslag i nu relevanta delar finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2016/03965/S1).

En sammanfattning av tilläggspromemorian finns i *bilaga 4*. Tilläggspromemorians lagförslag i nu relevanta delar finns i *bilaga 5*. Tilläggspromemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2017/01435/S1).

Riksdagen tillkännagav den 12 december 2018 att regeringen ska återkomma med förslag om ytterligare ändringar i skatte- och avgiftsregler avseende bl.a. skatteändringar för att underlätta entreprenörers generationsskiften (bet. 2018/19:FiU1 reservation 5 punkt 2 s. 137–140, rskr. 2018/19:62). Tillkännagivandet i den delen är tillgodosett, se avsnitt 5. Svenskt Näringsliv har i en skrivelse till Finansdepartementet den 31 oktober 2011 angett att diskrimineringen mot generationsskiften bör undanröjas (dnr Fi2011/04487/S1).

Lagrådet

Regeringen beslutade den 8 juni 2017 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 7*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 8*. Regeringen har följt Lagrådets synpunkter på lagförslaget, som behandlas i författningskommentaren. Lagrådets synpunkter på förslaget i övrigt behandlas i avsnitt 5.

Bakgrund och syfte

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Anledningen till de särskilda reglerna är Sveriges duala skattesystem, dvs. att förvärvsinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala och att kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt. Reglerna infördes i samband med 1990 års skattereform och avser att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i syfte att sänka den totala skatten på ersättning från företaget.

Fåmansföretag

Med fåmansföretag avses enligt huvudregeln aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget (56 kap. 2 § 1 IL).

Vid bedömningen ska en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare (56 kap. 5 § IL). Med delägare i fåmansföretag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget (56 kap. 6 § IL).

Enligt den kompletterande s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen (57 kap. 3 § IL) ska vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag flera delägare anses som en enda delägare under vissa förutsättningar. Det gäller om delägarna själva eller genom någon närstående är, eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit, verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (57 kap. 3 § andra stycket 1 IL). Vid bedömningen av om alla verksamma delägare ska anses som en enda delägare – och företaget därmed ska anses vara ett fåmansföretag – ska hänsyn även tas till delägarers eller någon närståendes verksamhet, dels i det företag som äger företaget som prövningen avser, dels i ett annat företag som ägs av det förstnämnda företaget (57 kap. 3 § andra stycket 2 och 3 IL).

Kvalificerade andelar

För att en andelsägare ska beröras av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ska andelarna anses vara kvalificerade. En andel är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (57 kap. 4 § IL). En andel är också kvalificerad om företaget, direkt eller indirekt, har ägt andelar i ett annat fåmansföretag i vilket andelsägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning under nämnda tid. Anledningen till att även närstående beaktas är för att undvika att reglerna kringgås. Reglerna anger hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid beskattningen.

Utdelning på kvalificerade andelar upp till ett schablonmässigt beräknat gränsbelopp beskattas i inkomstslaget kapital med 20 procent (57 kap. 20 § IL). Utdelning som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst upp till och med ett belopp som motsvarar maximalt 90 inkomstbasbelopp (57 kap. 20 a § IL). Utdelning däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital. För kapitalvinster gäller på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på kvalificerade andelar som motsvarar gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget kapital med 20 procent (57 kap. 21 § IL). Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst upp till och med ett belopp som motsvarar maximalt 100 inkomstbasbelopp (57 kap. 22 § IL) fördelat på avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. Kapitalvinst däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital. Om andelarna inte är kvalificerade beskattas utdelning och kapitalvinst med 25 procent i inkomstslaget kapital (42 kap. 15 a § IL).

Utomstående

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av bl.a. fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget (57 kap. 5 § IL).

5 Ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag underlättas

Regeringens förslag: En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 4 § första stycket enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 § första stycket (den aktiva närstående respektive verksamhetsföretaget) under förutsättning att

1. det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, har överlåtit en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren,
2. andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt har ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret,
3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktiva närstående under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och
4. det inte finns särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.

En andel i ett fåmansföretag ska vara kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som andelsägaren äger indirekt.

Vid tillämpning av utomståenderegeln ska det bortses från undantaget från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiften mellan närstående.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *ESV, SVCA, Företagarna, Sveriges Byggindustrier, Skattebetalarnas Förening, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Privattandläkarna, Founders Alliance, Srf konsulterna, Företagarförbundet Fria Företagare, FAR* och *NSD*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svensk Näringsliv, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Svensk Plastindustri-förening* och *Visita* instämmer. *Förvaltningsrätten i Malmö* instämmer i utredningens bedömning att det mest lämpliga alternativet är att ett undantag införs från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiften mellan närstående. *Skatteverket* och *LO* avstyrker förslaget eftersom det bedöms möjliggöra oönskad inkomstomvandling. I stället anser Skatteverket i första hand att karenstiden för kvalificerade andelar ska avskaffas. I andra hand att en regel om avskattning fem år efter det att en ägare av en kvalificerad andel har upphört att vara verksam i företaget ska införas med möjlighet att begära anstånd med betalning av skatten.

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet bör då kunna slopas. Skatteverket anser i tredje hand att den generella tioåriga karenstiden ska återinföras. NSD anser att det inte bör finnas något krav på att den som överlåter företaget inte får vara fortsatt verksam i företaget, bl.a. med hänsyn till att kreditgivare kan kräva att överlåtaren stannar kvar ett tag i företaget tills förvärvaren har visat att denne klarar av verksamheten. Även *Företagarna i region Jönköpings län* och Skattebetalarnas förening anser att det inte bör finnas något sådant krav. Skattebetalarnas förening anser att det inte heller bör finnas något krav på att den äldre generationen inte ska ha kvar något ägande i företaget. FAR anser att verksamhetskravet, dvs. ett krav på att delägaren varit aktiv i företaget under fem av de senaste sju åren före ägarskiftet, kan ifrågasättas då kravet kan försvåra ett generationsskifte. Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet anser att verksamhetskravet bör omfatta samma tidsperiod som förekommer i 3:12-reglerna i övrigt, dvs. fem år i stället för sju år. Fakulteten anser vidare att de situationer som avses i bestämmelsen om särskilda skäl helst bör anges i lagtexten. *Kammarrätten i Göteborg*, *Förvaltningsrätten i Uppsala* och *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* anser att lagtextens utformning är komplicerad och behöver förenklas.

Tilläggspromemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Skälen för regeringens förslag

Olikbehandling vid avyttring inom och utom närståendekretsen

Enligt den s.k. karenregeln förblir en andel i ett fåmansföretag kvalificerad under en karenstid om fem år efter det att delägaren upphört med sin verksamhet i företaget. Delägaren får inte heller vara verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet (57 kap. 4 § första stycket 1 IL). En förutsättning för att karenstiden ska börja löpa är att delägaren inte heller är verksam i betydande omfattning i något annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som det direktägda fåmansföretaget, direkt eller indirekt, äger andelar i (57 kap. 4 § första stycket 2 IL). Dessa förutsättningar gäller även närstående till delägaren. Anledningen till att även närstående beaktas är att motverka att reglerna kringgås.

Av praxis framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag har överfört till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan företagen (se Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden RÅ 1999 ref. 28, RÅ 2010 ref. 11 I–V och HFD 2011 ref. 75). Vidare har förvaltning av vinstmedel som har genererats i en verksamhet ansetts vara en del av den verksamheten. När vinstmedlen avskiljs från verksamheten i olika företag anses förvaltningen av vinstmedlen utgöra en sådan jämförbar verksamhet att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet är tillämplig (se Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden RÅ 2010 ref. 11 I, III och V).

Karenregeln har medfört att det är vanligt förekommande att delägare i samband med en avyttring av andelar i ett fåmansföretag ”förpackar” kapitalvinsten i ett s.k. trädbolag för att på så sätt invänta en sådan

lindrigare beskattning som kan uppkomma efter att karenstiden på fem år har passerat. Förfarandet kan gå till på följande sätt.

En delägare (A) avyttrar sina andelar i företaget (verksamhetsföretaget) till ett nytt företag (trädabolaget) som också ägs av A. Därefter avyttrar trädabolaget andelarna i verksamhetsföretaget till en fysisk person eller till ett annat företag. A är efter de här transaktionerna ägare till trädabolaget, vars kapital huvudsakligen utgörs av köpeskillingen från överlåtelsen av verksamhetsföretaget. Ett trädabolag kan även uppkomma genom överlåtelse av verksamheten. Ägaren kan själv välja vid vilken tidpunkt kapitalet ska tas ut ur trädabolaget och därmed beskattas. Genom att vänta tills karenstiden har passerat kan ägaren undvika att vinstmedlen beskattas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL. Efter att karenstiden på fem år har passerat kommer utdelning och kapitalvinst i stället omfattas av reglerna för onoterade andelar och beskattas därmed med 25 procent.

På grund av regeln om samma eller likartad verksamhet kan dock avyttringar inom en närstående krets medföra att karenstiden på andelarna i trädabolaget inte börjar löpa. Detta kan bli fallet om den nya delägaren till verksamhetsföretaget är närstående till A och den närstående också är verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget. A:s andelar i trädabolaget kommer då att vara kvalificerade så länge som den närstående är verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget.

Överlåtelsen av verksamhetsföretaget genom ett trädabolag behandlas således olika beroende på om förvärvaren är en extern person eller en närstående. Konsekvenserna av denna olikbehandling kan i vissa fall leda till att det i skattehänseende är mer fördelaktigt att låta en extern förvärvare ta över verksamhetsföretaget. I sin nuvarande utformning är 3:12-regelverket inte neutralt i fråga om överlåtelser till en närstående respektive en extern förvärvare.

Det är enligt regeringens mening viktigt att avyttringar av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag så långt det är möjligt beskattas på ett likformigt sätt och att skattereglernas utformning inte påverkar om verksamheten avyttras till någon inom eller utom närståendekretsen. Regeringen anser därför, i likhet med utredningen och flera av remissinstanserna, att den beskrivna olikbehandlingen bör åtgärdas.

Ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet

Utredningen har analyserat olika alternativ för att lösa eller motverka problemet med att det i skattehänseende kan vara mer fördelaktigt att överlåta kvalificerade andelar till en extern förvärvare än att överlåta andelarna till en närstående. Den lösning utredningen föreslår är att det införs ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiftet mellan närstående. För att förhindra att undantaget möjliggör att såväl överlåtarens som förvärvarens arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster föreslår utredningen att undantaget förenas med ett antal villkor.

Till att börja med ska det krävas att andelsägarens företag (vanligtvis trädabolaget), direkt eller indirekt, har överlåtit andelar i ett annat företag, en rörelse eller en verksamhetsgren. Överlåtelse sker vanligtvis till en närstående eller till något företag som den närstående äger, men det är inget krav. Ett trädabolag kan exempelvis till en extern förvärvare ha

överlåtit andelar i ett verksamhetsföretag som en närstående redan är delägare i.

Andelsägaren eller dennes make får vidare inte, direkt eller indirekt, ha ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret.

Det ska vidare krävas att andelsägaren eller någon annan närstående än den som tar över verksamheten har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före överlåtelsen.

För att förhindra att vinster som uppkommit i verksamhetsföretaget efter ägarskiftet genom olika avtal förs över till trädabolaget föreslår utredningen slutligen att det ska krävas att det inte föreligger särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad på grund av något förhållande eller någon transaktion mellan trädabolaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan.

Med hänsyn till den personliga och ekonomiska gemenskap som normalt råder mellan makar föreslås också att undantaget inte ska kunna tillämpas om överlåtarens make är verksam i det överlåtna verksamhetsföretaget.

Regeringen instämmer, i likhet med *Förvaltningsrätten i Malmö*, i utredningens bedömning att det mest lämpliga alternativet för att motverka problemet med olikbehandling vid avyttring inom och utom närståendekretsen är att ett undantag införs från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiftet mellan närstående. Det är som *Skatteverket* och *LO* framhåller angeläget att bestämmelserna inte öppnar upp för sådan inkomstomvandling som karensregeln syftar till att förhindra. Enligt regeringens bedömning innebär dock de av utredningen föreslagna villkoren att möjligheterna att använda undantagsregeln för att systematiskt omvandla förvärvsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster förhindras på ett ändamålsenligt sätt.

NSD, Skattebetalarnas Förening och Företagarna i region Jönköpings län anser att det inte bör finnas något krav på att den som överlåter företaget inte får vara fortsatt verksam i företaget. En sådan ordning skulle dock innebära att undantaget från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet inte enbart avser den närståendes aktivitet utan även andelsägarens egen aktivitet. Att utvidga undantaget från karensregeln på detta sätt bedöms, som även utredningen framhåller, öka riskerna för inkomstomvandling. Regeringen gör motsvarande bedömning i fråga om förslaget från Skattebetalarnas Förening om att utvidga undantaget från karensregeln till att även omfatta närståendes aktivitet i ett fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i. Regeringen delar vidare, i motsats till *FAR* och *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet*, utredningens bedömning att det bör krävas att andelsägaren eller någon närstående till denne varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår överlåtelsen sker. Det förhållandet att kravet på verksamhet under fem år kan uppfyllas under en sjuårsperiod innebär en viss flexibilitet för en andelsägare som av olika orsaker inte har varit aktiv under en period. Som utredningen föreslår bör det även införas ett villkor som innebär att det inte heller får föreligga

särskilda skäl för att andelen ändå ska anses vara kvalificerad. Syftet är att förhindra att överskott som uppkommer i verksamhetsföretaget efter ägarskiftet tas ut som kapitalinkomst via trädabolaget. Till skillnad från Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet bedömer regeringen att det inte är lämpligt att i lagtexten uttömmande ange de förhållanden eller transaktioner mellan trädabolaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan som bör föranleda att andelen ändå ska anses vara kvalificerad.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att det införs ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiften mellan närstående. För att undantagsbestämmelsen ska vara tillämplig ska de av utredningen föreslagna villkoren vara uppfyllda. Riksdagen har tillkännagett för regeringen att regeringen ska återkomma med förslag om ytterligare ändringar i skatte- och avgiftsregler avseende bl.a. skatteändringar för att underlätta entreprenörers generationsskiften (bet. 2018/19:FiU1 reservation 5 punkt 2 s. 137–140, rskr. 2018/19:62). Genom förslagen i denna proposition anser regeringen att riksdagens tillkännagivande i den delen är tillgodosett.

Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Uppsala och Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet anser att lagtexten behöver förenklas. För att göra regleringen tydligare har de nya bestämmelserna tagits in i en egen paragraf och även delats upp i flera punkter.

Lagrådet anför i sitt yttrande att reglerna i 57 kap. IL sedan de infördes regelbundet har varit föremål för förändringar och att Lagrådet vid flertal tillfällen har fört fram synpunkter på regelverkets komplexitet som trots det har ökat på grund av återkommande ändringar. Lagrådet hänvisar till vad det uttalade när kapitalandelskravet infördes 2013. Då uttalade Lagrådet bl.a. följande. Sedda för sig är de olika delförslagen av relativt enkel beskaffenhet och till synes lätta att förstå. När man emellertid ser till helheten är det mycket svårt – för att inte säga närmast omöjligt – att överblicka konsekvenserna av förslagen. Anledningen till detta är bl.a. att förändringar av olika parametrar i regelsystemet synes få verkningar som slår i olika riktningar. Liknande svårigheter föreligger när det gäller att överblicka verkningarna av de justeringar av vissa parametrar som gjorts i det föreliggande förslaget jämfört med det som var föremål för remissbehandling. Lagrådet anger att vad Lagrådet då uttalade gör sig på motsvarande sätt gällande i detta lagstiftningsärende.

Regeringen är av uppfattningen att de aktuella reglerna inte i onödan ska kompliceras men att angelägna ändringar av reglerna bör genomföras. Förslaget om att införa ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet kan visserligen, i mindre utsträckning, sägas komplicera reglerna. Det är dock angeläget att ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag underlättas. Regeringen bedömer att fördelarna med förslaget överväger nackdelarna i form av ett något mer komplicerat regelverk.

Samma eller likartad verksamhet i ett indirekt ägt företag

En andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i

ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En andel i ett fåmansföretag kan även vara kvalificerad om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta företag. När det gäller bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet avses enligt ordalydelsen i lagtexten dock enbart den situationen att andelsägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag som andelsägaren äger direkt. Den situationen att andelsägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag som andelsägaren äger indirekt omfattas inte. Denna skillnad är inte avsedd men ordalydelsen är klar och har därför på ett uttömmande sätt ansetts reglera i vilka fall andelarna ska vara kvalificerade (jfr RÅ 2005 ref. 3 och HFD 2015 ref. 17). Det förhållandet att lagtexten inte omfattar situationen när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett annat av andelsägaren indirekt ägt företag, har lett till försök att utnyttja regeln för att undvika att andelar ska beskattas enligt bestämmelserna om kvalificerade andelar. Ett tillägg bör därför, som utredningen föreslår, göras i lagtexten som innebär att andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade även när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag i vilket andelsägaren indirekt äger andelar.

Utomståenderegeln

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning ska en andel enligt 57 kap. 5 § första stycket IL anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

I tredje stycket i samma paragraf anges att ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Enligt regeringens förslag ska en andel i ett fåmansföretag inte vara kvalificerad enbart på grund av att någon närstående är verksam i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Om det finns några andra delägare i trädabolaget som har rätt till utdelning blir andelsägaren

därmed att betrakta som utomstående efter att karenstiden löpt ut. I vissa situationer skulle det kunna leda till att utomståenderegeln får ett vidare tillämpningsområde än vad som är avsett. Mot denna bakgrund instämmer regeringen i utredningens förslag att det vid tillämpningen av utomståenderegeln ska bortses från undantaget från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 57 kap. 4 och 5 §§ IL samt att en ny paragraf, 57 kap. 4 a § IL, införs.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Förslagen träder i kraft den 1 juli 2019.

De nya bestämmelserna för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtit efter den 30 juni 2019.

Den nya bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i ett indirekt ägt företag tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

Utredningens förslag: Överensstämmer inte med regeringens. Utredningen föreslog ett annat ikraftträdande och övergångsbestämmelsen avseende ägarskiften har förtydligats i förhållande till utredningens förslag.

Remissinstanserna: *Srf konsulterna* anser att övergångsbestämmelserna i utredningens förslag bör kompletteras i fråga om ägarskiften mellan närstående så att även äldre delägare som redan slutat arbeta och därmed inte uppfyller verksamhetskravet kan tillämpa de nya bestämmelserna.

Tilläggspromemorians förslag: Överensstämmer inte med regeringens. Tilläggspromemorian föreslog ett annat ikraftträdande och övergångsbestämmelsen avseende ägarskiften har förtydligats i förhållande till tilläggspromemorians förslag.

Remissinstanserna: *LRF* anser att även genomförda ägarskiften bör omfattas av de nya bestämmelserna om generationsskiften. *Sveriges Byggindustrier* och *Företagarna* anser att förslaget bör få tillämpas på påbörjade generationsskiften. *NSD*, i vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Industriförening* och *Fastighetsägarna Sverige* instämmer, anser att effekten av de nya bestämmelserna om generationsskiften inte i onödan bör förskjutas i tiden. *Sveriges Byggindustrier* påpekar att det är oklart om övergångsbestämmelserna omfattar överlåtelse av en rörelse eller en verksamhetsgren.

Skälen för regeringens förslag: Förslagen bör träda i kraft så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 1 juli 2019.

När det gäller frågan om när de nya bestämmelserna om ägarskiften mellan närstående ska tillämpas första gången anser *Företagarna* och

Ändringar av skattelagstiftningen som är till nackdel för den enskilde är inte tillåtna enligt det s.k. retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § regeringsformen. Retroaktiva ändringar av skattelagstiftningen i övrigt bör endast göras om det finns starka skäl. Förslaget avseende de nya skattereglerna för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag syftar till att skapa neutrala regler för delägare som står inför valet att sälja till en utomstående eller en närstående. Det saknas enligt regeringens mening skäl för att bestämmelserna ska gälla ägarskiften som avser tid före ikraftträdandet. Därtill är de nya bestämmelserna förenade med ett antal villkor som tar sikte på förhållandena före överlåtelsen. En retroaktiv tillämpning av de nya bestämmelserna bedöms därför medföra svårigheter vid tillämpningen. För att förhindra att de nya bestämmelserna får en retroaktiv verkan bör ikraftträdandebestämmelserna förtydligas. Regeringen föreslår därför att de nya bestämmelserna om ägarskiften mellan närstående i 57 kap. 4 a § och 5 § ska tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtits efter den 30 juni 2019. Den överlåtelse som avses är en överlåtelse av andelarna i verksamhetsföretaget eller en överlåtelse av rörelsen eller en verksamhetsgren till verksamhetsföretaget.

Kravet på att delägaren ska ha varit verksam under fem av de senaste sju åren innebär en viss flexibilitet och det är enligt regeringens mening inte såsom *Srf konsulterna* föreslår lämpligt att utsträcka denna tid ytterligare.

Den nya bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i ett indirekt ägt företag i 57 kap. 4 § IL bör tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

7 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagens effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Syfte och alternativa lösningar

Det är enligt regeringens mening viktigt att avyttringar av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag så långt det är möjligt beskattas på ett likformigt sätt och att skattereglernas utformning inte påverkar om verksamheten avyttras till någon inom eller utom närståendekretsen. Regeringen anser därför, i likhet med utredningen och flera av remissinstanserna, att den beskrivna olikbehandlingen bör åtgärdas. Det problem som förslaget avser lösa är den olikformighet i beskattningen som finns beroende på om verksamheten avyttras till någon inom eller utom närståendekretsen. Alternativa lösningar till det problem som förslaget avser lösa saknas utanför skatteområdet. Alternativ utformning av skattelagstiftningen till vad som föreslås i denna proposition anses inte lösa det beskrivna problemet på ett tillfredsställande sätt. Förslaget om att

Prop. 2018/19:54 underlättar ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag innebär att en skatteutgift uppstår.

Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella effekten av förslaget har beräknats i finansutskottets betänkande 2018/19:FiU1 och är därmed beaktad i inkomstberäkningen för 2019–2021.

Effekter för företagen

Regeländringen rör fysiska personer och eventuella effekter som är av betydelse för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga och villkor i övrigt är därför indirekta effekter av hur företagens ägare påverkas av förslagen. Vad gäller företagens konkurrensförmåga jämfört med andra företag som skiftar ägare till utomstående utjämnas de skattemässiga skillnaderna mellan utomstående och närstående med förslaget. Utredningen om översyn av 3:12-reglerna (SOU 2016:75) uppgav att förslaget om att underlättar ägarskiften mellan närstående beräknades beröra ca 50 ägarskiften per år. Det saknas uppgifter om vissa branscher förväntas påverkas i större utsträckning än andra. Men det kan antas att berörda ägarskiften fördelar sig någorlunda jämnt över de branscher där ägarskiften redan förekommer generellt. Det finns inga uppgifter om storleken på de företag som påverkas av förslaget men eftersom det är begränsat till att omfatta endast s.k. 3:12-företag kan det antas att det främst är mindre företag som kommer att påverkas. Det saknas uppgifter om tidsåtgången för ett typiskt ägarskifte. Sannolikt varierar tidsåtgångens storlek betydligt mellan olika ägarskiften beroende på bransch, antal nya och gamla delägare samt storlek på företaget. Rör det företag som ändå skulle ha bytt ägare men då till utomstående får det antas att den administrativa bördan är nära nog oförändrad med förslaget.

Effekter för enskilda

Förslaget om att underlättar ägarskiften mellan närstående uppges av Utredningen om översyn av 3:12-reglerna (SOU 2016:75) beröra ca 50 ägarskiften per år. Antalet delägare som berörs är sannolikt något högre, men i jämförelse med hela populationen delägare i fåmansföretag är andelen delägare som direkt berörs av förslaget mycket liten. De tydligaste effekterna av förslaget för enskilda uppstår i de fall där ett ägarskifte mellan närstående äger rum som annars inte skulle ha skett. I de fall ägarskiftet mellan närstående ändå skulle ha skett är den främsta effekten för enskilda att deras skattebördan blir mindre än med nuvarande regler.

Effekter för inkomstfördelningen och den ekonomiska jämställdheten

Män utgör en övervägande andel av alla delägare i fåmansföretag. Omkring 75 procent av de K10-blanketter (deklarationsblankett som används av personer som har kvalificerade andelar i fåmansföretag) som lämnas in avser delägare som är män. Givet att samma fördelning mellan män och kvinnor gäller för ägarskiften, gynnas män i större utsträckning än kvinnor av förslaget. Antalet delägare som berörs av förslaget är dock mycket litet. Förslaget bedöms därför bidra till att minska den ekonomiska

jämställdheten, men ytterst marginellt. Generellt är delägare i fåmansföretag koncentrerade till toppen av inkomstfördelningen. Förutsatt att detta även gäller det fåtal delägare av fåmansföretag som berörs av förslaget bedöms det främst gynna personer i toppen av inkomstfördelningen. Det bedöms därför bidra till minskad ekonomisk jämlikhet men ytterst marginellt.

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget medför begränsade förändringar av Skatteverkets verksamhet som ryms inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar. Skatteverket kommer att behöva göra vissa informationsinsatser med anledning av de nya reglerna. Några särskilda informationsinsatser utöver det bedöms inte vara nödvändigt. Förslaget bedöms beröra ca 50 ägarskiften per år. Förslaget förväntas inte öka mängden mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna i någon större utsträckning. Eventuella tillkommande kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan därför hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslagets förenlighet med EU-rätten

De föreslagna förändringarna av 3:12-reglerna överensstämmer med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU.

Övriga effekter

Förslaget bedöms inte få några effekter för miljön eller den offentliga sektorn och effekterna på sysselsättningen bedöms vara försumbara.

8 Författningskommentar

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

57 kap.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när en andel i eller avseende ett fåmansföretag ska anses vara kvalificerad.

Första stycket första punkten avser andelsägarens eller någon närstående verksamhet i andelsägarens företag. Är andelsägaren eller någon närstående verksam i betydande omfattning i detta företag är andelsägarens andelar i företaget kvalificerade. Första stycket första punkten ändras på så sätt att andelsägarens eller någon närståendes verksamhet i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som andelsägarens fåmansföretag läggs i en ny tredje punkt.

Första stycket *andra punkten* avser andelsägarens eller någon närståendes verksamhet i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som andelsägarens företag äger direkt eller indirekt.

I första stycket införs en ny *tredje punkt* som innebär att andelsägarens andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag andelsägaren äger andelar i. En andel ska även vara kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som andelsägaren äger indirekt.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

4 a §

Paragrafen, som är ny, innebär att det införs ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet i 4 § första stycket.

Om förutsättningarna för undantaget är uppfyllda ska en andel inte anses kvalificerad enligt bestämmelserna i nämnda paragraf. Undantaget föranleds av förslaget om att underlätta för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag och tar sikte på situationer när någon annan närstående till andelsägaren än andelsägarens make är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag andelsägaren äger direkt eller indirekt. En andel i ett fåmansföretag ska inte anses vara kvalificerad enbart på grund av den närståendes aktivitet i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, givet att de övriga villkoren i bestämmelsen är uppfyllda. För det fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag andelsägaren äger direkt eller indirekt införs termen

”verksamhetsföretaget”. För någon annan närstående som varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget än andelsägarens make införs termen ”den aktiva närstående”.

För att undantaget ska vara tillämpligt ska ett antal villkor vara uppfyllda. Villkoren anges i fyra punktsatser. Samtliga villkor måste vara uppfyllda för att undantaget ska vara tillämpligt.

Av *första punkten* framgår att det fåmansföretag andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, ska ha överlåtit antingen en andel i ett företag, en rörelse eller en verksamhetsgren. Andelsägaren kan äga det överlåtande företaget helt eller delvis. Överlåtelsen kan ha skett till någon närstående eller en extern förvärvare. Bestämmelsen omfattar således också situationer där den närstående redan är delägare i verksamhetsföretaget när andelsägaren överlåter sina andelar till en extern förvärvare. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om sådana tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § sådan del av en rörelse som är lämplig att avskiljas till en självständig rörelse. Varken en rörelse eller en verksamhetsgren kan således enbart bestå av förvaltning av upparbetat kapital i form av kontanter m.m.

Enligt *andra punkten* ska andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt ha ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret.

I *tredje punkten* finns ett villkor som avser överlåtarens tidigare aktivitet i verksamhetsföretaget eller något annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Andelsägaren ska under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår överlåtelsen sker ha varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Kravet på tidigare aktivitet kan även uppfyllas av annan närstående än den som under beskattningsåret är verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget (den aktiva närstående).

Av *fjärde punkten* framgår att ett villkor för tillämpning av undantagsbestämmelsen är att det inte föreligger särskilda skäl för att andelarna ändå ska anses kvalificerade. Särskilda skäl bör exempelvis anses föreligga när något förhållande eller någon transaktion mellan trädablaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan innebär att inkomster som intjänats efter ägarskiftet förs över till trädablaget.

5 §

I paragrafen finns den s.k. utomståenderegeln som innebär att om en utomstående i betydande omfattning äger del i företaget, ska en andel anses vara kvalificerad bara om det finns särskilda skäl.

I *tredje stycket* anges vilka fysiska personer som inte ska anses som utomstående, det är bl.a. personer som äger kvalificerade andelar i företaget.

I ett nytt *fjärde stycke* anges att vid tillämpningen av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar. Vid tillämpning av utomståenderegeln ska således bortses från undantaget i

Prop. 2018/19:54 4 a §. Bestämmelsen innebär att överlåtarens andelar efter ett ägarskifte aldrig kan medföra att utomstående i betydande omfattning anses äga del i företaget.

Sammanfattning av betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75) i nu relevanta delar

Prop. 2018/19:54
Bilaga 1

Förslag om en särskild reglering för ägarskiften mellan närstående

För att ägarskiften mellan närstående ska behandlas på samma sätt som mellan oberoende parter föreslår utredningen att en särskild undantagsregel ska införas från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Regeln omfattar i första hand överlåtelse av andelar i ett fåmansföretag som görs via ett s.k. trädabolag. Om vissa villkor är uppfyllda ska inte andelarna i trädabolaget vara kvalificerade enbart på grund av att en närstående person efter överlåtelsen är verksam i fåmansföretaget. Även vissa andra överlåtelser liksom överlåtelser av ett företags verksamhet omfattas av regelns tillämpningsområde.

Högsta förvaltningsdomstolen har i flera avgöranden ansett att skatteflyktslagen varit tillämplig när skattskyldiga genom olika förfaranden utnyttjat att bestämmelserna om kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § första stycket inkomstskattelagen inte omfattar det fall då andelsägaren eller någon närstående är verksam i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag i vilket andelsägaren indirekt äger andelar. Utredningen föreslår därför att ett tillägg görs i lagtexten som omfattar även detta fall. Ett undantag från tillämpningen kan göras vid ägarskiften mellan närstående men det förutsätter att villkoren i den föreslagna undantagsbestämmelsen är uppfyllda.

Lagförslagen i betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag i nu relevanta delar

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att 57 kap. 4 och 5 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

4 §²

Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget *eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet*, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, *eller*

3. *andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmans-*

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2007:1419.

företag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i punkt 1 eller 2.

En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make (den aktive närstående) varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (verksamhetsföretaget) och detta företag bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i första stycket punkt 1 eller 2 om

1. andelsägarens företag, direkt eller indirekt, överlåtitt andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller verksamhetsgren och varken andelsägaren eller dennes make under beskattningsåret ägt andelar, direkt eller indirekt, i verksamhetsföretaget,

2. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktive närstående under minst fem av de sju beskattningsår som föregått överlåtelsen har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och

3. det inte föreligger särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad på grund av något förhållande eller någon transaktion mellan ett av andelsägaren direkt eller indirekt ägt företag och en närstående, verksamhetsföretaget, eller ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren genom

sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Om ägaren till en kvalificerad andel dör, ska andelen anses kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

5 §³

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Vid tillämpning av tredje stycket ska andelar som enligt 4 § andra stycket är undantagna från kvalifikation eller hade varit undantagna från kvalifikation om de ägts direkt likställas med kvalificerade andelar.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

Efter remiss har yttranden över betänkandet kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Revisorsnämnden, Försäkringskassan, Pensionsmyndigheten, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Konjunkturinstitutet, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Arbetsgivarverket, Statskontoret, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet, Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Konkurrensverket, Verket för innovationssystem (VINNOVA), Tillväxtverket, Regelrådet, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Arbetsförmedlingen, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Omega, FAR, Fastighetsägarna Sverige AB, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarförbundet Fria Företagare, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Lands-organisationen i Sverige, Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skatte-delegation, Småföretagarnas riksförbund, Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA), Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco), Sveriges Kommuner och Landsting, Srf Konsulterna och Tjänstemännens Centralorganisation.

Yttranden har även inkommit från Joakim Grissle, Devise, Manetos, Charlotta Holmquist, Fabius Group, Emil Danielsson, Lindskog Malmström Advokatbyrå KB, Leif Jansson, Toontrack Music AB, Newsfactory, ART BYGGCENTER AB, Thomas Heaster, Scantech Strategy Advisors AB, Forserum Safety Glass AB, Aronsson Elektronik AB, Jonas Kolvik, Lennart Nilsson, Gustaf Duell, Founders Alliance, Praktikertjänst, Jenny & Niels Mejer AB, Markentreprenader AB, Adveto – Advanced Technology AB, Peter Dahl Projektledning AB, InTime International AB, Systemvaruhuset AB, Privattandläkarna, EA Åkeri AB, Sparv Embedded AB, Flowsys Technologies AB, Skattebetalarnas förening, Unionen, Carl-Otto Swartz, Företagarna i region Jönköping, Bo Carlsson, TEXAB AB, Ruby Scott Capital Invest AB, Robert Kjellberg, Scandinavian Clean Technologies Group AB, Midport Scandinavian AB, UBAB Ulricehamns Betong AB, Sunstone AB, Kåver & Mellin AB, 4improve Gothenburg AB, ARKOS Home AB, Sveriges Byggindustrier, Förvaltnings AB Lennartsnäs, Odile Construction AB, Scantech Strategy Advisors, BDO Mälardalen AB, S-Schakt AB, Ensta Gruppen AB, Coompanion, Visita, Fridholm och Partner, Otima Engineering AB, Sveriges patentbyråers förening SEPFAF, Plåtslagarna i Östergötland AB, Svensk Handel, Svensk Industriförening (Sinf), Svensk Plastindustriförening, ThorburnWhitesmith AB, Delägare Goget AB, Mitra Allahyari, Baker Tilly Halmstad KB, Frida Demervall, Peter Ericsoon, NSN Nordic Sports Nutrition, Advokatfirman Beskow och Soundly AB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Sveriges export- och investeringsråd (Business Sweden), Handelshögskolan i Stockholm, Internationella handelshögskolan i Jönköping, Nationalekonomiska institutionen vid Lunds

Sammanfattning av promemorian Utkast till lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag

Prop. 2018/19:54
Bilaga 4

I promemorian föreslås ändringar i de särskilda skatteregler som gäller för delägare som äger kvalificerade andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Förslagen innebär bl.a. att beräkningen av det lönebaserade utrymmet ändras, kapitalandelskravet utformas som ett tak för det lönebaserade utrymmet, uppräkningsen av sparutdelningsutrymme begränsas, ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs, skattesatsen för utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet höjs från 20 till 25 procent samt ägarskiftet mellan närstående underlättas.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

Lagförslagen i promemorian Utkast till lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag i nu relevanta delar

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 57 kap. 4 och 5 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 57 kap. 4 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

4 §²

Med *kvalificerad andel* avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Med *kvalificerad andel* avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2007:1419.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Om ägaren till en kvalificerad andel dör, ska andelen anses kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

4 a §

En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 4 § första stycket enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 § första stycket (den aktive närstående respektive verksamhetsföretaget) under förutsättning att

1. det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, har överlåtit en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren,

2. andelsägaren eller dennes make under beskattningsåret inte, direkt eller indirekt, har ägt andelar i verksamhetsföretaget,

3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktive närstående under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och

4. det inte föreligger särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Vid tillämpning av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
 2. Bestämmelsen i 57 kap. 4 § i sin nya lydelse tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.
 3. Den nya bestämmelsen i 57 kap. 4 a § och bestämmelsen i 57 kap. 5 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för andelar som har överlåtits efter den 31 december 2017.

Efter remiss av promemorian Utkast till lagrådsremiss har yttranden kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Uppsala, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Revisorsinspektionen, Försäkringskassan, Pensionsmyndigheten, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Konjunkturinstitutet, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Arbetsgivarverket, Statskontoret, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet, Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Konkurrensverket, Verket för innovationssystem (VINNOVA), Tillväxtverket, Regelrådet, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Arbetsförmedlingen, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Almega Tjänsteföretagen, FAR, Fastighetsägarna Sverige AB, Founders Alliance, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, Praktikertjänst, Privattandläkarna, Svensk Industriförening, Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Kommuner och Landsting, Srf konsulterna och Tjänstemännens Centralorganisation.

Yttranden har även inkommit från ett antal privatpersoner och Mannheimer Swartling Advokatbyrå, Toontrack Music AB, Sveriges Ingenjörer, Kåver & Mellin AB, Styrelsen Företagarna Täby, KPMG AB, MEVA AB, Stockholms Handelskammare, S-Schakt AB, Jenny & Niels Mejer AB, Sveriges Läkarförbund, SUP46, PwC, Scantech Strategy Advisors, Midport Scandinavia AB, Esam AB, Protecta Medical AB, Goget AB och Lindskog Malmström Advokatbyrå KB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Sveriges export- och investeringsråd (Business Sweden), Handelshögskolan i Stockholm, Jönköping International Business School, Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, Coompanion, Företagarförbundet Fria Företagare, Företagarna i region Jönköpings län, Skattebetalarnas förening, Svensk Handel, Svensk Plastindustriförening och Visita.

Lagrådsremissens lagförslag i nu relevanta delar

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 57 kap. 4 och 5 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 57 kap. 4 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.²

4 §

Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag *eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.*

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2007:1419.

4 a §

En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 4 § första stycket enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 § första stycket (den aktiva närstående respektive verksamhetsföretaget) under förutsättning att

1. det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, har överlåtit en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren,

2. andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt har ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret,

3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktive närstående under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och

4. det inte finns särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.

5 §³

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses

³ Senaste lydelse 2007:1419.

kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Vid tillämpning av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
 2. Bestämmelsen i 57 kap. 4 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.
 3. Bestämmelsen i den nya 57 kap. 4 a § och bestämmelsen i 57 kap. 5 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som har överlåtits efter den 31 december 2017.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2017-06-19

Närvarande: F.d. justitieråden Leif Thorsson och Lennart Hamberg samt justitierådet Anita Saldén Enérus.

Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag

Enligt en lagrådsremiss den 8 juni 2017 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av rättsakkunnige Henrik Hasslemark och departementssekreteraren Marianne Kilnes.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

I lagrådsremissen föreslås ändringar i de särskilda skatteregler som gäller för delägare som äger kvalificerade andelar i fåmansföretag. Förslagen innebär bl.a. att beräkningen av det lönebaserade utrymmet ändras, kapitalandelskravet utformas som ett tak för det lönebaserade utrymmet, uppräkningsutrymmet begränsas, ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs, skattesatsen för utdelning och kapitalvinst inom gränobeloppet höjs från 20 till 25 procent och ägarskiften mellan närstående underlättas.

Reglerna i 57 kap. har, sedan reglerna infördes genom skattereformen 1990, regelbundet varit föremål för förändringar. De flesta ändringarna har berott på att upptäckta luckor och skatteupplägg har behövt stoppas. Reglerna har också reformerats i syfte att mildra effekterna av de ursprungliga reglerna. Lagrådet har vid flertal tillfällen fört fram synpunkter på regelverkets komplexitet. Men trots det har komplexiteten ökat på grund av återkommande ändringar.

När t.ex. kapitalandelskravet infördes 2013 uttalade Lagrådet bl.a. följande. Sedda för sig är de olika delförslagen av relativt enkel beskaffenhet och till synes lätta att förstå. När man emellertid ser till helheten är det mycket svårt – för att inte säga närmast omöjligt – att överblicka konsekvenserna av förslagen. Anledningen till detta är bl.a. att förändringar av olika parametrar i regelsystemet synes få verkningar som slår i olika riktningar. Liknande svårigheter föreligger när det gäller att överblicka verkningarna av de justeringar av vissa parametrar som gjorts i det föreliggande förslaget jämfört med det som var föremål för remissbehandling.

Vad Lagrådet uttalade då gör sig på motsvarande sätt gällande i detta lagstiftningsärende.

57 kap. 4 §

I paragrafen anges vad som avses med en kvalificerad andel. I första stycket punkt 1 regleras verksamhet som bedrivs i andelsägarens fåmansföretag eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandels-bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I punkt 2 regleras verksamhet i ett företag som andelsägaren indirekt äger andelar i.

I remissen föreslås i första stycket punkten 2 ett tillägg som innebär att andelsägarens andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade även när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag i vilket andelsägarens fåmansföretag, direkt eller indirekt, äger andelar.

I utredningens betänkande, Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag SOU 2016:75, föreslås att regleringen om samma eller likartad verksamhet tas in i en ny punkt 3 i första stycket och att den ska gälla verksamhet som bedrivs såväl enligt punkt 1 som 2. Utredningens förslag innebär att första stycket blir lättare att läsa och förstå. Lagrådet anser att det under den fortsatta beredningen bör övervägas att följa utredningens förslag.

57 kap. 16 a §

I paragrafen föreslås det att det införs ett tak för det lönebaserade utrymmet för de andelsägare som äger andelar som motsvarar mindre än fyra procent av kapitalet i företaget. För dessa andelsägare får det lönebaserade utrymmet inte överstiga ett belopp som motsvarar 0,25 gånger den lön från företaget och dess dotterföretag som andelsägaren eller någon närstående erhållit. Paragrafen har fått en otydlig utformning. Orden "som avses i 17 § första stycket" bör bytas ut mot "som hänförs till inkomstslaget tjänst".

57 kap. 20 §

I paragrafen anges hur utdelning på kvalificerade andelar ska beskattas. I dag anges att utdelning upp till gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. I remissen sägs att utdelning som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital. Förslaget innebär att det blir otydligt vad som gäller för utdelning som understiger gränsbeloppet. Orden "upp till" i gällande lydelse bör inte ersättas med "som motsvarar".

57 kap. 21 §

I paragrafen regleras hur en kapitalvinst på kvalificerade andelar ska beskattas. Enligt gällande lydelse ska kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.

Överskjutande belopp ska tas upp i inkomstslaget tjänst. I förslaget ändras kvoteringen till fem sjättedelar. Lagrådet föreslår att orden ”som motsvarar” ersätts med ”upp till”. Jämför kommentaren till föregående paragraf.

Prop. 2018/19:54
Bilaga 8

Ikraftträdande och övergångsbestämmelserna

I punkt 1 anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2018. I punkt 2 räknas de paragrafer upp som ska börja tillämpas för beskattningsår som påbörjas efter ikraftträdandet. Samtliga paragrafer förutom 57 kap. 4 a § och 5 § räknas upp. Lagrådet föreslår att det övervägs att uppräknningen i punkt 2 ersätts med meningen ”Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017”. Om Lagrådets förslag följs bör dock i punkt 3 ordet ”dock” läggas till efter ”tillämpas”.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 7 mars 2019

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Lövin, Y Johansson, Baylan, Hallengren, Hultqvist, Andersson, Bolund, Strandhäll, Shekarabi, Ygeman, Eriksson, Linde, Ekström, Eneroth, Dahlgren, Ernkrans, Lind

Föredragande: statsrådet Magdalena Andersson

Regeringen beslutar proposition 2018/19:54 Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag