

Lagrådsremiss

Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 20 september 2001

Bosse Ringholm

Per Sjöblom
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås tre ändringar i de särskilda skatteregler som gäller för vissa andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, samt en ändring i reglerna om beskattningen i inkomstslaget tjänst vid underprisöverlåtelser.

Två av förslagen innebär att det inte genom olika bolagskonstruktioner skall vara möjligt att kringgå 3:12-reglerna. Det ena förslaget innebär att regelsystemet görs tillämpligt dels om andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller har varit verksam i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar, dels i de fall en andelsägare i ett fåmansföretag är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget. Vid bedömningen av om ett handelsbolag är fåmansägt skall delägarna anses som en enda delägare om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Det andra förslaget i denna del innebär att den särskilda definitionen av fåmansföretag som gäller i 3:12-systemet, dvs. att delägare och närstående till delägare som varit verksamma i betydande omfattning i företaget skall anses som en enda delägare, skall tillämpas även på andelsägarna respektive deras närstående i exempelvis ett moderföretag i de fall verksamheten helt eller delvis bedrivs i ett eller flera dotterföretag.

Det tredje förslaget rör den s.k. utomståenderegeln. Denna innebär att andelarna i företaget inte är kvalificerade om utomstående i betydande omfattning äger andelar i företaget. Förslaget innebär att en andel som en fysisk person äger indirekt i ett fåmansföretag inte skall anses ägd av

utomstående om andelen hade varit en kvalificerad andel om den i stället ägts direkt av den fysiska personen.

Vidare föreslås en ändring av undantagsbestämmelsen om att en underprisöverlåtelse från ett företag inte skall medföra beskattning i inkomstslaget tjänst. Undantaget inskränks till att gälla för en begränsad krets personer, nämligen förvärvaren, den som innehar en kvalificerad andel i det förvärvande företaget eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.

Dessa förslag har aviserats i skrivelsen 2000/01:64 Meddelande om kommande förslag om ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag samt i reglerna om underprisöverlåtelser. För att förhindra att nu gällande bestämmelser utnyttjas för att få skattelättnader som inte varit avsedda föreslår regeringen att de föreslagna reglerna tillämpas på utdelningar på och avyttringar av andelar i fåmansföretag samt på underprisöverlåtelser fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001.

När det gäller andelsbyten föreslås att det enhetliga uppskovssystemet ersätts med två parallella regelsystem, nämligen framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive uppskovsgrundande andelsbyten. Reglerna om framskjuten beskattning föreslås gälla när en fysisk person avyttrar marknadsnoterade andelar som inte är kvalificerade eller byts mot kvalificerade andelar.

I lagrådsremissen lämnas också förslag till smärre ändringar i bestämmelserna om direktåtkomst i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet, lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet och lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet. Ändringarna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet och lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet syftar till att ge Riksskatteverket, skattemyndigheterna och Tullverket direktåtkomst till uppgifter som behövs bl.a. för kontroll enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Ändringen i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet innebär att regeringen kan medge även andra sökanden än enskilda sökanden direktåtkomst till utsköknings- och indrivningsdatabasen avseende uppgifter i mål eller ärenden som givits in av sökanden.

Innehållsförteckning

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | Beslut | 5 |
| 2 | Lagtext | 6 |
| 2.1 | Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) | 6 |
| 2.2 | Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet | 16 |
| 2.3 | Förslag till lag om ändring i lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet..... | 17 |
| 2.4 | Förslag till lag om ändring i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet..... | 18 |
| 3 | Ärendet och dess beredning | 19 |
| 4 | Beskattning av andelsägare i fåmansföretag..... | 20 |
| 4.1 | Bakgrund och gällande rätt | 20 |
| 4.2 | Överväganden och förslag..... | 21 |
| 4.2.1 | Allmänna utgångspunkter | 21 |
| 4.2.2 | Definitionen av kvalificerad andel | 23 |
| 4.2.3 | Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ... | 26 |
| 4.2.4 | Utomståenderegeln..... | 29 |
| 5 | Underprisöverlåtelser..... | 34 |
| 5.1 | Beskattningen av underprisöverlåtelser | 34 |
| 5.2 | Övergångsbestämmelser..... | 39 |
| 6 | Andelsbyten | 41 |
| 6.1 | Beskattningen vid andelsbyten..... | 41 |
| 6.2 | Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser..... | 47 |
| 7 | Behandlingen av uppgifter inom skatteförvaltningen, tullen och exekutionsväsendet | 49 |
| 7.1 | Definition av termer och uttryck i beskattningsdatabasen | 49 |
| 7.2 | Tullverkets direktåtkomst till beskattningsdatabasen | 49 |
| 7.3 | Riksskatteverkets och skattemyndigheternas direktåtkomst till tulldatabasen | 50 |
| 7.4 | Direktåtkomst för alla sökande till utsöknings- och indrivningsdatabasen | 51 |
| 8 | Offentligfinansiella konsekvenser | 52 |
| 9 | Författningskommentar..... | 53 |
| 9.1 | Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) | 53 |
| 9.2 | Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet | 58 |
| 9.3 | Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet..... | 59 |

| | | |
|----------|--|----|
| 9.4 | Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet..... | 59 |
| Bilaga 1 | Lagförslag i promemoria med förslag till ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag (Fi2001/438) | 60 |
| Bilaga 2 | Lagförslag i promemoria med förslag till ändring i reglerna om beskattningen vid underprisöverlåtelser (Fi2001/437) ... | 62 |
| Bilaga 3 | Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemoria med förslag till ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag (Fi2001/438) | 63 |
| Bilaga 4 | Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över Promemoria med förslag till ändring i reglerna om beskattningen vid underprisöverlåtelser (Fi2001/437) | 64 |
| Bilaga 5 | Lagförslag i rapporten Förenklade skatteregler vid försäljning av värdepapper (Fi2001/208) i aktuell del..... | 65 |
| Bilaga 6 | Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över rapporten Förslag om förenklade skatteregler vid försäljning av värdepapper samt promemoria om statsfinansiella effekter (Fi2001:208) | 66 |

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet,
3. lag om ändring i lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet,
4. lag om ändring i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 23 kap. 11 §, 49 kap. 1, 2, 12, 14, 19, 24 och 26–28 §§, 57 kap. 3–5 §§ samt rubriken till 49 kap. och rubrikerna närmast före 49 kap. 24 och 26 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubriken till bilaga 37.1 skall lyda ”Associationsformer som avses i 37 kap. 9 § 3, 43 a kap. 5 § 3 och 49 kap. 7 § 3:” samt att rubriken till bilaga 37.2 skall lyda ”Skatter som avses i 37 kap. 9 § 3, 43 a kap. 5 § 3 och 49 kap. 9 § 3:”,

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 43 a kap., en ny paragraf, 48 kap. 17 a § samt närmast före 48 kap. 17 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap.

11 §

Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som *intäkt*.

Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon *som direkt eller indirekt äger en andel i det överlåtande företaget* skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som *utdelning*. *Överlåtelsen skall inte heller medföra att skillnaden skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av*

1. förvärvaren,

2. den som innehar en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller

3. den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.

Om tillgången överläts till en fysisk person och ersättning inte lämnas, gäller bestämmelserna i första stycket inte för det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelserna i första

stycket inte det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

Om tillgången överlåts till ett svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas bestämmelserna i andra stycket på dessa personer.

43 a kap. Framskjuten beskattning vid andelsbyten

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten.

Definitioner

2 §

Med andelsbyte avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 4–7 §§ samt följande förutsättningar:

1. En fysisk person (säljaren) skall avyttra en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget).

2. Den avyttrade andelen skall vara marknadsnoterad vid tidpunkten för erbjudandet om byte och får inte vara kvalificerad eller bytas mot en kvalificerad andel.

3. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalda kapitalet som belöper sig på andelarna.

3 §

Ett utländskt företag anses vid tillämpning av detta kapitel höra hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen, om företaget enligt lagstiftningen i någon sådan stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte på grund av ett skatteavtal anses ha hemvist i en stat som inte är medlem i unionen.

Villkor för framskjuten beskattning

Säljaren

4 §

Säljaren skall vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

Det köpande företaget

5 §

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

- 1. ett svenskt aktiebolag,*
- 2. ett utländskt bolag, eller*
- 3. ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.*

Det avyttrade företaget

6 §

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 5 §.

Röstetal

7 §

Vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker skall det köpande företaget inneha andelar i det avyttrade företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i det avyttrade företaget. Om särskilda skäl medfört att det köpande företaget avyttrat andelar i det avyttrade företaget efter andelsbytet, är det tillräckligt att företaget haft ett sådant innehav vid någon tidpunkt efter andelsbytet under det nämnda kalenderåret.

Första stycket gäller inte vid fusion eller fission.

Beskattning av andelsbytet

8 §

Ersättning i pengar skall tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker.

9 §

Den mottagna andelen skall anses förvärvad för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen.

Har den avyttrade andelen förvärvats genom ett andelsbyte och har uppskov erhållits med kapitalvinsten enligt 49 kap. vid det andelsbytet, anses den avyttrade andelen förvärvad för det marknadsvärde som gällde för andelen vid det andelsbytet. Att uppskopsbeloppet skall tas upp som intäkt då äganderätten övergår till någon annan eller andelen upphör att existera framgår av 49 kap. 19 §.

10 §

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 4 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt.

48 kap.

Belopp som tagits upp som intäkt i inkomstslaget tjänst

17 a §

Om en tillgång har överlåtits genom en underprisöverlåtelse till ett företag, skall det belopp som tagits upp i inkomstslaget tjänst räknas in i omkostnadsbeloppet vid avyttring av andelarna i det

- 1. förvärvande företaget, eller*
- 2. företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget.*

49 kap. Uppskov beskattningen vid andelsbyten

49 kap. Uppskovsgrundande andelsbyten

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om uppskov med beskattningen vid andelsbyten.

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller bestämmelserna inte bara för andelar som är kapitaltillgångar utan också för andelar som är lagertillgångar.

2 §

Med andelsbyte avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 8–13 §§ samt följande förutsättningar:

1. En säljare (säljaren) skall avyttra en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget).

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio

I detta kapitel finns bestämmelser om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten.

Med uppskovsgrundande andelsbyte avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 8–13 §§ samt följande förutsättningar:

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio

procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det *inbetalade* kapitalet som belöper sig på andelarna.

procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det *inbetalda* kapitalet som belöper sig på andelarna.

3. Bestämmelserna i 43 a kap. om framskjuten beskattning vid andelsbyten är inte tillämpliga.

12 §

Vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker skall det köpande företaget inneha andelar i det avyttrade företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i det avyttrade företaget. Om särskilda skäl medfört att det köpande företaget avyttrat andelar i det avyttrade företaget efter andelsbytet, är det tillräckligt att företaget haft ett sådant innehav vid någon tidpunkt efter andelsbytet under det nämnda kalenderåret.

Vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker skall det köpande företaget inneha andelar i det avyttrade företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i det avyttrade företaget. Om särskilda skäl medfört att det köpande företaget avyttrat andelar i det avyttrade företaget efter *det uppskovsgrundande* andelsbytet, är det tillräckligt att företaget haft ett sådant innehav vid någon tidpunkt efter andelsbytet under det nämnda kalenderåret.

Första stycket gäller inte vid fusion eller fission.

14 §

Om vinsten på den avyttrade andelen skall kapitalvinstbeskattas hos säljaren, skall så stor del av kapitalvinsten som motsvarar ersättningen i pengar tas upp som intäkt det beskattningsår då andelsbytet sker.

Om vinsten på den avyttrade andelen skall kapitalvinstbeskattas hos säljaren, skall så stor del av kapitalvinsten som motsvarar ersättningen i pengar tas upp som intäkt det beskattningsår då *det uppskovsgrundande* andelsbytet sker.

Återstående del av kapitalvinsten skall fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som fördelas på en andel benämns uppskovsbelopp.

19 §

Det uppskovsbelopp som enligt 14–18 §§ avser en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera,

Det uppskovsbelopp som enligt 14–18 §§ avser en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera,

om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel.

om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel. *Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 43 a kap. och behandlas som ett sådant uppskovsbelopp som avses i första meningen.*

Om säljaren är ett svenskt handelsbolag och om äganderätten till en delägars andel i handelsbolaget – eller en delägars andel i något svenskt handelsbolag som direkt eller indirekt genom ett svenskt handelsbolag äger en andel i handelsbolaget – övergår till någon annan, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt det beskattningsår då detta inträffar. Detsamma gäller om delägarens andel upphör att existera.

Efterföljande andelsbyte

Efterföljande uppskovsgrundande andelsbyte

24 §

Om en mottagen andel avyttras genom ett andelsbyte, skall uppskovsbeloppet inte tas upp om den skattskyldige begär det. I stället övergår uppskovsbeloppet på de nya mottagna andelarna. Avyttras vid andelsbytet också andra andelar i det tidigare köpande företaget, övergår uppskovsbeloppet på samtliga nya mottagna andelar.

Om en mottagen andel avyttras genom ett *uppskovsgrundande* andelsbyte, skall uppskovsbeloppet inte tas upp om den skattskyldige begär det. I stället övergår uppskovsbeloppet på de nya mottagna andelarna. Avyttras vid *ett uppskovsgrundande* andelsbyte också andra andelar i det tidigare köpande företaget, övergår uppskovsbeloppet på samtliga nya mottagna andelar.

Vid bedömningen av om det är ett andelsbyte behöver villkoren i 13 § inte vara uppfyllda.

Vid bedömningen av om det är ett *uppskovsgrundande* andelsbyte behöver villkoren i 13 § inte vara uppfyllda.

Obegränsad skattskyldighet

Utflyttning

26 §

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 8 § om *obegränsad skattskyldighet*, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 8 § om *att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här*, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

27 §

Var den avyttrade andelen en kvalificerad andel och gällde villkoret enligt 10 § för det köpande företags näringsverksamhet, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt om villkoret inte längre är uppfyllt. Detta gäller i fråga om förändringar i det köpande företags näringsverksamhet till och med det tjugonde kalenderåret efter året för andelsbytet.

Första stycket gäller dock bara om säljaren, ensam eller tillsammans med närstående, också vid tidpunkten för förändringen av näringsverksamheten, direkt eller indirekt, äger andelar i det köpande företaget med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

28 §

Om säljaren äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för andelsbytet (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter andelsbytet (nya andelar), skall avyttringar anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. nya andelar.

Var den avyttrade andelen en kvalificerad andel och gällde villkoret enligt 10 § för det köpande företags näringsverksamhet, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt om villkoret inte längre är uppfyllt. Detta gäller i fråga om förändringar i det köpande företags näringsverksamhet till och med det tjugonde kalenderåret efter året för *det uppskovsgrundande* andelsbytet.

Om säljaren äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för *det uppskovsgrundande* andelsbytet (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter andelsbytet (nya andelar), skall avyttringar anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. nya andelar.

57 kap.

3 §

Vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2, 3 och 5 §§, följande.

Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i företaget i betydande omfattning, skall de anses som en enda *person*.

Vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag *eller fåmanshandelsbolag* gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap., följande.

Om flera delägare 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*, skall de

anses som en enda *delägare*.

4 §

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

1. andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag 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 och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta *företag*.

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

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

5 §

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

1. andelsägaren eller någon närstående till honom 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 till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta *fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag*.

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

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

Ett företag anses ägt av utomstående till den del *det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 4 §.*

Ett företag anses ägt av utomstående *utom till den del delägare i företaget*

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.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

2. Den nya bestämmelsen i 23 kap. 11 § tillämpas på överlåtelser efter den 1 februari 2001.

3. Bestämmelsen i 48 kap. 17 a § tillämpas på avyttringar efter den 1 februari 2001.

4. Bestämmelserna i 43 a kap. och de nya bestämmelserna i 49 kap. 1, 2, 12, 14, 19, 24 och 26–28 §§ tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet.

5. Om den skattskyldige begär det skall bestämmelserna i 43 a kap. tillämpas vid 2002 års taxering på andelsbyten som uppfyller villkoren i det kapitlet.

6. I fråga om uppskovsbelopp på mottagna andelar som erhållits enligt äldre bestämmelser gäller bestämmelserna i 49 kap. 19 §, 24–26 §§ och 28–31 §§ i deras lydelse före ikraftträdandet. Om en sådan mottagen andel därefter avyttras genom ett andelsbyte och bestämmelserna i nya 43 a kap. är tillämpliga skall denna andel anses vara förvärvat för det marknadsvärde som gällde för andelen vid det andelsbyte på vilket äldre bestämmelser har tillämpats.

7. De nya bestämmelserna i 57 kap. 3–5 §§ tillämpas på utdelning på och kapitalvinst vid avyttring av kvalificerad andel efter den 1 februari 2001.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet

dels att det skall införas en ny paragraf, 1 a §, samt före 1 a § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att 2 kap. 8 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

Definitioner

1 a §

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 kap.

8 §

En kronofogdemyndighet får ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 3 § 1–5, 9 och 10. Direktåtkomst till uppgifter som avses i 3 § 4, 5, 9 och 10 får endast avse den som är registrerad som gäldenär hos kronofogdemyndigheten eller make till gäldenären eller någon annan som likställs med make.

Tullverket får ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 3 § 1–5, 9 och 10. Åtkomsten får endast avse den som är eller kan antas vara gäldenär enligt tullagstiftningen *eller* skyldig att betala skatt för vara vid import.

Tullverket får ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 3 § 1–5, 9 och 10. Åtkomsten får endast avse den som är eller kan antas vara gäldenär enligt tullagstiftningen, skyldig att betala skatt för vara vid import *eller föremål för Tullverkets kontrollverksamhet enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.*

Regeringen meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter direktåtkomst enligt första och andra stycket får omfatta.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 7 § lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

7 §

Riksskatteverket och skattemyndigheterna får ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 3 § 1, 2, 5–7, 10 och 11 i fråga om personer som är eller kan antas vara skattskyldiga.

Riksskatteverket och skattemyndigheterna får ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 3 § 1, 2, 5–7, 10 och 11 i fråga om personer som är eller kan antas vara skattskyldiga *eller förekommer i ett ärende enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.*

Kronofogdemyndigheterna får ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 3 § 1, 2, 5–7, 10 och 11 i fråga om den som är registrerad som gäldenär hos kronofogdemyndigheten eller make till gäldenären eller någon annan som likställs med make.

Regeringen meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter direktåtkomst enligt första stycket får omfatta.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 28 § lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap. 28 §

En enskild får ha direktåtkomst till sådana uppgifter om sig själv i databasen som får lämnas ut till honom om regeringen har meddelat föreskrifter om det.

Om regeringen har medgivit det får en *enskild* ha direktåtkomst till uppgifter om mål eller ärenden där han är sökande, dock inte till handlingar som avses i 24 §.

En *sökande* får ha direktåtkomst till uppgifter om mål eller ärenden där han är sökande om regeringen har medgivit det, dock inte till handlingar som avses i 24 §.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om vilka uppgifter som får omfattas av direktåtkomst enligt första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

3 Ärendet och dess beredning

Inom Finansdepartementet har utarbetats en promemoria med förslag till ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag (Fi2001/438) och en promemoria med förslag till ändring i reglerna om beskattningen vid underprisöverlåtelser (Fi2001/437). Promemoriornas lagförslag finns i *bilagorna 1* och *2*. Promemoriorna har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilagorna 3* och *4*. Sammanställningar av remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendena (dnr Fi2001/437 respektive Fi2001/438).

Regeringen lämnade den 1 februari 2001 en skrivelse (Skr. 2000/01:64) till riksdagen med meddelande om kommande förslag om ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag samt i reglerna om underprisöverlåtelser. I skrivelsen aviserades tre ändringar i de särskilda skatteregler som gäller för vissa andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, samt en ändring i reglerna om beskattning i inkomstslaget tjänst vid underprisöverlåtelser. Regeringen föreslog med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att de kommande förslagen tillämpas på utdelningar på och avyttringar av andelar i fåmansföretag samt på underprisöverlåtelser fr.o.m. dagen efter avlämnande av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001. I denna lagrådsremiss lämnas förslag till en lagreglering med utgångspunkt i skrivelsen och promemoriorna.

Riksskatteverket har i januari 2001 hos Finansdepartementet begärt vissa ändringar i skattereglerna om försäljning av värdepapper. Förslagen har utarbetats av en arbetsgrupp inom verket. Denna arbetsgrupp har haft Riksskatteverkets uppdrag att föreslå förändringar av de materiella reglerna för beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust. Syftet är att det skall bli enklare för småsparare att deklarerat försäljningar av värdepapper. Arbetsgruppen lämnade i januari 2001 en slutrapport (dnr 362-01/100). I detta ärende behandlas ett av förslagen, nämligen att det enhetliga uppskovssystemet vid andelsbyten frångås och ersätts med två parallella regelsystem. Projektets lagförslag i denna del finns i *bilaga 5*. Förslaget har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2001/208). Synpunkter har härefter under hand inhämtats från Riksskatteverket.

I den del lagrådsremissen innebär förslag till ändringar i bestämmelserna om direktåtkomst i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet, lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet och lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet har under beredningen av förslagen synpunkter från Riksskatteverket, Tullverket och Datainspektionen inhämtats under hand.

4 Beskattning av andelsägare i fåmansföretag

4.1 Bakgrund och gällande rätt

Bestämmelserna för aktiva andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och rör beskattning vid utdelning från respektive kapitalvinst vid avyttring av andelar i företaget. Reglerna innebär att utdelning och kapitalvinst på visst sätt delas upp i kapitalinkomst och tjänsteinkomst. Bestämmelserna tillämpas på andelsägarnivå och den andelsägare som omfattas av reglerna sägs inneha kvalificerade andelar.

Vad som avses med fåmansföretag framgår av 56 kap. 2 § IL. Som fåmansföretag räknas aktiebolag och ekonomiska föreningar där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller

2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom andelsinnehav, avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

I 56 kap. 4 § IL finns motsvarande bestämmelser beträffande fåmanshandelsbolag. Vid bedömningen huruvida ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag skall, enligt 56 kap. 5 § IL en person och hans närstående anses som en delägare. Av 56 kap. 6 § första stycket IL följer att med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Motsvarande äldre bestämmelser fanns i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. I 56 kap. 7 § IL anges att vad som sägs om fysisk person i detta kapitel inte gäller dödsbon.

Med kvalificerad andel avses enligt 57 kap. 4 § IL andel i ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget, eller i ett annat fåmansföretag 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 och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta företag.

Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger andelarna i ett företag skall sådana delägare, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i företaget i betydande omfattning, anses som en enda person enligt 57 kap. 3 § IL, den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.

Om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning skall en andel enligt 57 kap. 5 § första stycket IL anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl (den s.k. utomståenderegeln). Föreligger inte särskilda skäl skall beskattning av utdelning och kapitalvinst ske enligt allmänna regler. Enligt Riksskatteverkets rekommendationer (RSV S 2000:25) bör den skattskyldige visa att utomstående äger minst 30 procent av andelarna för att det skall anses vara ”i betydande omfattning”. Ett företag anses enligt 57 kap. 5 § tredje stycket IL ägt av utomstående till den del det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL.

Den s.k. 3:12-utredningen (Fi 1999:12, Dir. 1999:72) ser för närvarande över bl.a. reglerna om beskattning av ägare i fåmansföretag. Utredningsuppdraget skulle enligt direktiven vara avslutat senast den 31 oktober 2001. Utredningen har begärt förlängning av utredningstiden t.o.m. den 31 maj 2002. Som angetts i budgetpropositionen för 2002 (avsnitt 8.5.3) avser regeringen att besluta om en sådan förlängning.

4.2 Överväganden och förslag

4.2.1 Allmänna utgångspunkter

Det är viktigt att de s.k. 3:12-reglerna kan tillämpas för samtliga aktiva delägare och att det inte genom olika bolagskonstruktioner är möjligt att komma förbi systemet. Syftet är att reglerna skall vara tillämpliga dels om andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller har varit verksam i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar, dels i de fall en andelsägare i ett fåmansföretag är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget. Regeringsrätten har funnit att den nuvarande lagtexten inte ger utrymme för att täcka in detta fall (RÅ 2001 ref. 5 I). En ändring i enlighet härmed föreslås därför. Vidare föreslås, som en följd av Regeringsrättens avgörande (RÅ 2001 ref. 5 II) en ändring så att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen kan tillämpas även på andelsägarna respektive deras närstående i exempelvis ett moderföretag i de fall verksamheten helt eller delvis bedrivs i ett eller flera dotterföretag. Syftet med reglerna är vidare att en andel som en fysisk person äger indirekt i ett fåmansföretag inte skall anses ägd av utomstående om andelen hade varit en kvalificerad andel om den i stället ägts direkt av den fysiska personen. Som en följd av två avgöranden från Regeringsrätten (RÅ 1999 ref. 62 och mål nr 7235-1998) föreslås en ändring så att denna möjlighet till kringgående förhindras.

Regeringen har i skrivelsen 2000/01:64 aviserat nämnda ändringar i 3:12-reglerna. Regeringen har i skrivelsen anfört att det för att förhindra att de gällande bestämmelserna utnyttjas för omfattande skatteplanering i syfte att erhålla skattelättnader är angeläget att de lösningar som aviserats med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket

regeringsformen tillämpas på utdelningar på och avyttringar av andelar i fåmansföretag fr.o.m. dagen efter överlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001.

Med anledning av regeringens skrivelse väcktes vid riksdagsbehandlingen tre motioner, vilka samtliga avslogs av riksdagen den 4 april 2001 (prot. 2000/01:91 och bet. 2000/01:SkU10). Skatteutskottet anförde bl.a.

”En särskild utredning prövar nu hur regelsystemet skall kunna förändras för att stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen. Viktiga inslag i arbetet är att förenkla systemet och att uppnå att aktiva ägare i fåmansföretag – i förhållande till passiva kapitalägare – inte skall missgynnas av reglerna. Skatteutskottet vill med hänvisning till riksdagens ställningstagande i höstas och till det utredningsarbete som nu pågår avstyrka motionerna---.

---De ändringar som aviserats i skrivelsen innebär att gällande regelsystem behöver kompletteras för att motverka konstruktioner som medför skattefördelar som inte har varit avsedda. Sådana ändringar är angelägna inte minst därför att företagare som inte har möjlighet att utnyttja sådana konstruktioner skall komma i ett sämre läge till följd av den särskilda regleringen. Utskottet anser följaktligen att riksdagen inte bör göra uttalanden med det innehåll som föreslås i motionerna---. Utskottet avstyrker därför även dessa motioner.”

Remissinstanserna har i stort varit positiva till förslagen i den remitterade promemorian och ansett att det är angeläget att föreslagen lagstiftning genomförs. Några remissinstanser, bl.a. *Hovrätten för Västra Sverige*, *Företagarnas Riksorganisation* och *Svensk Handel* anser att de föreslagna ändringarna inte bör tas upp nu utan att 3:12-utredningens resultat skall inväntas. Dessa remissinstanser samt *Sveriges Advokatsamfund* anser vidare att de föreslagna ändringarna inte skall tillämpas retroaktivt.

Företagarnas Riksorganisation anför att det inte finns några otillbörliga skatteförmåner eftersom transaktioner enligt nuvarande regler beskattas men till en något förmånligare skattesats. Företagare kan ha ingått avtal där kalkylen bygger på det rättsläge som Regeringsrätten angett som gällande rätt. En retroaktiv tillämpning skulle därför kunna få oskäligen konsekvenser för enskilda. Svensk Handel anser att regeringens rädsla för skatteflykt inte kan rättfärdiga retroaktiv lagstiftning på skatteområdet. De föreslagna ändringarna får inte bli tillämpliga förrän beslut om deras införande har tagits och de har publicerats samt offentliggjorts. Kravet på publicering och offentliggörande är inte uppfyllt i och med regeringens skrivelse. Sveriges Advokatsamfund ifrågasätter om särskilda skäl för retroaktiv skattelagstiftning föreligger i fråga om de förslag som lagts fram i promemorian. Möjligheten bör utnyttjas mycket sparsamt och endast då det är väsentlig statsfinansiell betydelse eller andra starka skäl talar för det.

Några remissinstanser har pekat på komplexiteten i regelsystemet och efterlyst förenklade regler som ger stabilitet och förutsägbarhet. *Näringslivets skattedelegation* har inga invändningar mot förslagen mot bakgrund av att avsikten är att ”täppa till” icke avsedda luckor i lagen. Delegationen påpekar dock vikten av att regelverket snarast ges en enklare och mer begriplig utformning.

Som ovan angetts ser 3:12-utredningen för närvarande över reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag (avsnitt 4.1). Förslagen i den remitterade promemorian behandlar endast de situationer som uppmärksammas genom Regeringsrättens domar. I promemorian togs således inte med övriga bestämmelser som för närvarande ses över av 3:12-utredningen. Förslagen syftar till att förhindra att nu gällande regler i aktuellt hänseende utnyttjas för omfattande skatteplanering i syfte att erhålla skattelättnader. Denna möjlighet till skatteundandragande bör förhindras utan att resultatet av utredningens arbete inväntas. Regeringen anser således att det är angeläget att redan nu genomföra de förslag till ändringar som är avsedda att förhindra ett kringgående av de aktuella bestämmelserna. Regeringen fullföljer därmed de förslag som aviserats i skrivelsen. Samma dag som skrivelsen lämnades till riksdagen (den 1 februari 2001) sändes en promemoria på remiss (Fi2001/438). Samma dag publicerades även ett pressmeddelande och promemorian lades ut på regeringens externa hemsida. Innehållet i regeringens förslag har alltså varit känt och några oskäligen konsekvenser för enskilda kan inte anses uppkomma. Bestämmelserna bör tillämpas på utdelningar på och avyttringar av andelar i fåmansföretag fr.o.m. dagen efter överlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001. Detta sker i enlighet med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen och någon otillåten retroaktivitet uppkommer därför inte.

De nu föreslagna ändringarna i 3:12-reglerna är således av begränsad omfattning och får ses som provisoriska i avvaktan på utredningens arbete.

När det gäller övergångsbestämmelserna har *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* tagit upp frågan om det skall vara möjligt att tillgodoräkna sig sparade gränsbelopp om fördelningsreglerna i 57 kap. IL inte har varit tillämpliga tidigare men blir tillämpliga efter lagändringarna. Någon sådan rätt bör enligt regeringens mening inte finnas. Det skulle dessutom vara förenat med stora svårigheter att fastställa ett sådant belopp.

4.2.2 Definitionen av kvalificerad andel

Regeringens förslag: En andel i ett fåmansföretag skall anses som kvalificerad även i det fall andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar. Detsamma skall gälla om andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller har varit verksam i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget.

Vid tillämpningen av 3:12-reglerna skall, vid bedömningen av om ett handelsbolag är fåmansägt, delägarna anses som en enda delägare om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har ingen erinran mot det. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att regeringen i detta sammanhang även bör ta ställning till ytterligare förändring av 57 kap. 4 § IL eftersom dotterföretagsägares verksamhet i moderföretag och systerföretag inte längre fångas upp av lagtexten efter slopandet av den s.k. koncernregeln. Se också vad *Företagarnas Riksorganisation, Svensk Handel* m.fl. anfört i avsnitt 4.2.1.

Skälen för regeringens förslag: Den utformning som 3:12-reglerna fick vid skattereformen (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, rskr. 1989/90:356, SFS 1990:651) innebar att en andel i ett fåmansföretag ansågs kvalificerad i de fall den skattskyldige (andelsägaren) eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under någon del av den senaste tioårsperioden. Detsamma gällde om andelsägaren varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedrev samma eller likartad verksamhet under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först nämnda företaget upphörde. Med verksamhet eller innehav av andelar i ett fåmansföretag likställdes verksamhet eller andelsinnehav i ett annat företag inom samma koncern.

I propositionen Skattelättnad för riskkapital, m.m. (prop. 1995/96:109 s. 66 ff) ändrades tillämpningsområdet delvis för 3:12-reglerna. Den väsentliga ändringen innebar att bestämmelsen om att verksamhet eller innehav av andelar i ett fåmansföretag likställdes med verksamhet eller andelsinnehav i ett annat företag inom samma koncern slopades. I stället infördes bestämmelsen om att en andel anses kvalificerad om företaget direkt eller indirekt äger andelar i ett annat fåmansföretag i vilket den skattskyldige (andelsägaren) eller någon honom närstående är verksam i betydande omfattning, dvs. ett företag i vilket den skattskyldige indirekt är delägare. I det sammanhanget uttalade regeringen att i de fall verksamheten bedrivs i ett handelsbolag, dvs. andelsägaren är verksam i ett handelsbolag i vilket aktiebolaget äger andelar, torde verksamheten jämföras med verksamhet i aktiebolaget och därmed skulle regelsystemet i 3 § 12 mom. i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, vara tillämpligt (prop. s. 68 f). Skäl att särskilt reglera denna situation i 3 § 12 mom. SIL ansågs då inte föreligga.

Bestämmelsen i 3 § 12 a mom. SIL (57 kap. 4 § IL) fick en ny utformning år 1997. Från och med 1998 års taxering skall endast de fem senaste beskattningsåren som närmast föregått det aktuella beskattningsåret beaktas vid bedömningen av om andelen är kvalificerad (prop. 1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, rskr. 1996/97:284, SFS 1997:448).

Skatterättsnämnden har i ett av Regeringsrätten fastställt förhandsbesked (RÅ 2001 ref. 5 I) ansett att aktier inte var kvalificerade hos en fysisk person, som äger ett aktiebolag och som är verksam i ett kommanditbolag vari aktiebolaget är delägare. Omständigheterna var följande.

En fysisk person A är anställd av ett kommanditbolag, KB, som bedriver konsultverksamhet. KB ägs till lika delar av ett antal aktiebolag (kommanditdelägare) som i sin tur vart och ett är helägt av en konsult

som är verksam i KB samt av ett aktiebolag, AB X (komplementär). AB X ägs till lika delar av de bolag som är kommanditdelägare i KB.

A hade erbjudits att bli delägare i verksamheten, dvs. att bli kommanditdelägare i KB och delägare i AB X. A hade för avsikt att bilda ett aktiebolag, AB Y, som skulle bli kommanditdelägare i KB. A skulle ensamt utgöra styrelse i AB Y. Mellan delägarbolagen upprättades ett avtal om bl.a. vinstfördelningen i KB.

Skatterättsnämndens förhandsbesked i denna del innebar – under förutsättning att A är anställd i kommanditbolaget och erhåller lön från detta för åt kommanditbolaget utfört arbete utan att också vara anställd i AB Y – att A:s andelar i AB Y inte är kvalificerade i den mening som anges i 3 § 12 a mom. SIL (57 kap. 4 § IL). Skatterättsnämnden förutsatte att den lön som utbetalas till A inte uppenbarligen står i missförhållande till det arbete han utfört i kommanditbolaget.

Som motivering för avgörandet angav Skatterättsnämnden att enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (jfr 56 kap. 2 och 4 §§ IL) räknas inte handelsbolag som fåmansföretag. Bestämmelserna i 3 § 12 a mom. SIL (jfr 57 kap. 4 § IL) reglerar på ett till synes uttömmande sätt i vilka fall andelar skall anses kvalificerade. Nämnden ansåg därför att det inte fanns utrymme att tillämpa stadgandet utöver dess ordalydelse.

Avgörandet visar att lagtexten inte ger utrymme för att i detta sammanhang jämställa verksamhet i ett handelsbolag med verksamhet i ett aktiebolag. För att förhindra uppenbara möjligheter att kringgå 3:12-reglerna är det nödvändigt att ändra regelsystemet så att det inte genom att använda handelsbolagsform är möjligt att kringgå reglerna. Det bör således uttryckligen framgå att verksamhet i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar jämställs med verksamhet i fåmansföretaget. Detsamma bör också gälla för de fall andelsägaren eller någon närstående till honom är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget.

Juridiska institutionen vid Lunds universitet har ansett att regeringen i detta sammanhang även bör ta ställning till ytterligare konstruktioner i kringgående syfte. Regeringen har under avsnitt 4.2.1 redovisat att förslagen i promemorian endast behandlar de situationer som uppmärksammats genom Regeringsrättens domar. Övriga frågor behandlas av 3:12-utredningen. Om det finns anledning till ytterligare förändringar av reglerna kan inte bedömas i detta sammanhang utan får först övervägas av utredningen.

Enligt 56 kap 6 § IL förstås med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag skall en person och hans närståendekrets anses som en delägare. Härutöver gäller vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag att aktiva delägare och aktiva närstående till delägare i företaget anses som en enda person (57 kap. 3 § andra stycket IL). Den senare bestämmelsen gäller endast vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL, dvs. vid tillämpningen av 3:12-reglerna, men bör även göras tillämplig på delägare och närstående i ett fåmanshandelsbolag. Regeringen föreslår därför att 57 kap. 3 § andra stycket IL ändras i enlighet med detta. Dessutom måste

definitionen av kvalificerad andel i 57 kap. 4 § första stycket punkterna 1 och 2 IL ändras så att även verksamhet i ett fåmanshandelsbolag beaktas vid bedömningen av om en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad.

Med de nu föreslagna ändringarna kan en andel i ett fåmansföretag – utöver vad som gäller i dag – vara kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående till honom är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget. Andelen kan också vara att anse som kvalificerad om fåmansföretaget – direkt eller indirekt – äger eller har ägt andelar i ett fåmanshandelsbolag i vilket andelsägaren i fåmansföretaget eller någon närstående till honom är eller har varit verksam i betydande omfattning. Andelsägaren i fåmansföretaget är även delägare i det senare företaget om än indirekt genom sitt andelsinnehav i det första företaget.

Regeringens förslag föranleder ändringar i 57 kap. 3 och 4 §§ IL.

4.2.3 Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Regeringens förslag: Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen skall göras tillämplig på moderföretaget även i de fall delägaren eller dennes närstående är eller har varit verksamma i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i samma företagsgrupp.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har ingen erinran mot det. *Riksskatteverket* anför att det bör övervägas om inte även delägars verksamhet i det direktägda företaget skall beaktas vid bedömningen om det indirekt ägda företaget är ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Se också vad *Företagarnas Riksorganisation, Svensk Handel* m.fl. anført i avsnitt 4.2.1.

Skälen för regeringens förslag: Vid 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 s. 470, bet. 1989/90:SkU30, rskr. 1989/90:356, SFS 1990:651) infördes den s.k. koncernregeln (3 § 12 mom. åttonde stycket SIL). Avsikten var att de särskilda skattereglerna för aktiva delägare i fåmansföretag inte skulle kunna kringgå genom att verksamheten respektive ägandet knöts till olika bolag inom en koncern. Koncernregeln ”smittade” såväl vertikalt som horisontellt. I den fortsatta reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen (prop. 1990/91:54) lämnades koncernregeln oförändrad.

Alltsedan skattereformen har även den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen funnits (3 § 12 a mom. fjärde stycket SIL). Syftet med denna bestämmelse är att ett företag som drivs gemensamt av flera delägare, som alla arbetar i företaget, skall behandlas som fåmansföretag (prop. 1989/90:110 s. 704). Bestämmelsen innebär att aktiva delägare skall anses som en person. Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen finns numera i 57 kap. 3 § andra stycket IL.

Till 1997 års taxering slopades ovan nämnda koncernregel. Koncernregeln hade inskränkande effekt i den meningen att 3:12-reglerna inte blev tillämpliga på fåmansföretag som ingick i en

företagsgrupp i vilken villkoren för att en koncern skulle anses föreligga inte var uppfyllda (jfr 1 kap. 5 § aktiebolagslagen [1975:1385]). Det var angeläget att regeln skulle omfatta även andra situationer med fåmansföretag där aktieinnehavet inte motsvarar så stort ägande eller inflytande att ett koncernförhållande föreligger. I stället för koncernregeln infördes därför bestämmelsen i 3 § 12 a mom. första stycket punkten 2 SIL att en andel i ett fåmansföretag är att anse som kvalificerad om företaget äger andelar i ett annat fåmansföretag i vilket delägaren eller någon denne närstående är verksam i betydande omfattning (prop. 1995/96:109 s. 67f och 88, bet. 1995/96:SkU20, rskr. 1995/96:135, SFS 1995:1626). Regeln innebär att regelsystemet skall tillämpas vid indirekt ägande av det företag i vilket den skattskyldige eller dennes närstående är verksam oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller inte. Förutsättningen är dock att även det företag i vilket andelsägaren direkt äger andelar är ett fåmansföretag. Denna bestämmelse finns numera i 57 kap. 4 § första stycket punkten 2.

Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked, vilka fastställts av Regeringsrätten (RÅ 2001 ref. 5 II och mål nr 3012-2000), ansett att aktier inte var kvalificerade hos en fysisk person som tillsammans med ett stort antal andra personer äger ett aktiebolag och liksom flertalet av de övriga ägarna är verksam i ett dotterbolag till detta.

I det ena fallet ägdes ett moderbolag av ett stort antal fysiska personer (183 st). Ett mindre antal av dessa (13 st) var verksamma i detta företag. Resterande delägare (170 st) var verksamma i ett helägt dotterbolag.

I det andra fallet var moderbolagets andelar uppdelade i 68 lika stora poster. I moderföretaget bedrevs inte någon verksamhet utan verksamheten bedrevs i ett helägt dotterbolag. I dotterbolaget fanns 63 anställda, varav 54 ägde var sin andelspost i moderbolaget. De övriga andelsposterna ägdes genom ett konsortium av samma personer.

Skatterättsnämnden ansåg i båda fallen att respektive moderbolag inte var att anse som ett fåmansföretag och att innehav av andelar i dessa företag inte var att anse som kvalificerade. Skatterättsnämnden uttalade bl.a. att för att ägarna enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen skall räknas som en person krävs att dessa (direktägarna eller de indirekta ägarna) varit verksamma i betydande omfattning i företaget i fråga. Dotterbolagen är att anse som fåmansföretag men för att även andelarna i moderföretaget skall vara kvalificerade krävs att moderbolaget i sig är ett fåmansföretag. Inte i något av fallen ansågs moderbolaget vara fåmansföretag enligt definitionen i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (56 kap. 2 § IL). Eftersom den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen endast avser det företag där den gemensamma verksamheten bedrivs, dvs. respektive dotterbolag, är moderbolaget inte heller enligt den utvidgade definitionen ett fåmansföretag. Andelarna i moderbolaget är då inte kvalificerade.

Riksskatteverket har i en skrivelse till Finansdepartementet den 3 april 2000 (Fi2000/1468) hemställt att en lagändring snarast genomförs.

Den nuvarande regleringen innebär att det är relativt enkelt att kringgå de särskilda reglerna för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag. Som tidigare angetts krävs för att ett fåmansföretag skall föreligga att fyra eller färre delägare innehar mer än 50 procent av rösterna i företaget. Närstående räknas som en person. Så snart det finns fler än fyra delägare

som inte är närstående till varandra i ett moderföretag i vilket det inte förekommer någon verksamhet kan man undgå de särskilda skattereglerna. Som förutsättning gäller dock att inte mer än 50 procent av rösterna ägs av fyra eller färre delägare. Moderföretaget är då varken enligt den allmänna definitionen av fåmansföretag i 56 kap. 2 § IL eller enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL att anse som ett fåmansföretag.

Regeringen har i skrivelsen aviserat ett kommande förslag om ändrad utformning av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. För att förhindra att 3:12-reglerna kringgås genom att verksamheten förläggs till ett dotterföretag föreslog regeringen att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen görs tillämplig på moderföretaget även i de fall delägaren varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. I den situationen då någon delägare är aktiv i ett företag i vilket denne indirekt äger andelar bör detta slå igenom på det direktägda företaget så att även det är att anse som ett fåmansföretag. Det bör heller inte vara möjligt att dela upp verksamheten på flera dotterföretag så att moderföretaget av den anledningen inte är att anse som ett fåmansföretag. Inte heller denna åtgärd bedöms kunna avvakta 3:12-utredningens förslag.

Riksskatteverket har ifrågasatt om delägare i ett fåmansföretag som i sin tur äger andelar i ett annat företag kan komma att undgå beskattning enligt 3:12-reglerna trots föreslagen till ändring i den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Verket nämner som exempel att 100 fysiska personer med lika delar äger ett aktiebolag som i sin tur har ett helägt dotterbolag. Av delägarna är 60 verksamma i moderbolaget, medan resterande 40 är verksamma i dotterbolaget. Moderbolaget utgör ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Dotterbolaget å andra sidan är däremot inte att anse som ett fåmansföretag. För röstmajoritet i dotterbolaget krävs utöver de i samma bolag aktiva delägarna ytterligare 11 delägare. Delägare som är verksamma i dotterbolaget torde därmed, enligt verkets bedömning, inte inneha kvalificerade andelar i moderbolaget. Detta följer av att företaget (moderbolaget) inte ägt andelar i ett annat fåmansföretag i vilket företag delägarna varit verksamma. Detta leder i sin tur till att moderbolaget ägs till 40 procent av utomstående delägare. Detta följer av att nämnda delägare inte äger kvalificerade andelar i det företag (moderbolaget) i vilket övriga 60 delägare är verksamma. Samtliga 100 delägare synes således undgå beskattning enligt 3:12-reglerna. Enligt verket bör det därför övervägas om inte även delägars verksamhet i det direktägda företaget skall beaktas vid bedömningen av om det indirekt ägda företaget är ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.

Enligt 56 kap. 2 § IL avses med fåmansföretag aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget (6 §). Indirekt ägande skall således beaktas vid prövningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte. Om ett

aktiebolag vars aktier ägs av en enda fysisk person (eller ett fåtal) i sin tur har ett dotterbolag blir såväl moderbolaget som dotterbolaget att anse som fåmansföretag (jfr prop. 1995/96:109 s. 67 och prop. 1999/2000:15 s. 49 och 51).

Vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpningen av bestämmelserna i 57 kap., utöver bestämmelserna i 56 kap., den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § IL. Om man i det exempel som Riksskatteverket tar upp tillämpar den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen och gör bedömningen att moderföretaget ägs av ett fåtal personer är moderföretaget ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL eftersom en person äger andelar som motsvar mer än 50 procent av rösterna. Enligt regeringens bedömning blir därmed även det helägda dotterföretaget ett fåmansföretag eftersom andelarna i dotterföretaget indirekt ägs av ett fåtal. Härfter skall bedömas om andelarna i moderföretaget är kvalificerade. För de 60 delägare som arbetar i moderföretaget bedöms andelarna vara kvalificerade med stöd av 57 kap. 4 § punkten 1. För övriga 40 delägare i moderföretaget bedöms andelarna vara kvalificerade med stöd av punkten 2 samma paragraf eftersom de arbetar i ett fåmansföretag som moderföretaget äger. Någon justering i detta avseende synes enligt regeringens bedömning således inte nödvändig.

Regeringens förslag innebär att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen inte bara skall tillämpas på det företag i vilket verksamheten förekommer utan även på det företag i vilket den aktive andelsägaren äger andelar direkt.

Regeringens förslag föranleder en ändring i 57 kap. 3 § IL.

4.2.4 Utomståenderegeln

Regeringens förslag: Vid bedömningen av om utomstående äger andel i ett fåmansföretag skall även indirekt ägande beaktas. En delägare skall inte anses som utomstående om han äger kvalificerade andelar i företaget eller indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om han i stället ägt dem direkt. Detsamma skall gälla för en delägare som äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inget att erinra mot det. *Riksskatteverket* anför att det bör övervägas om inte med ”företag” i utomståenderegeln även skall avses det företag i vilket delägaren äger kvalificerad andel. Användandet av begreppet delägare i utomståenderegeln torde medföra att dödsbo inte kan vara utomstående delägare. En särreglering avseende dödsbo kan därför vara erforderlig. Vidare används begreppet kvalificerad andel avseende andel i fåmansägt handelsbolag. Bestämmelse med innebörden att andel i fåmansägt handelsbolag kan vara att anse som kvalificerad

saknas. Hänvisningen i utomståenderegeln till annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL bör enligt verket preciseras. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* anser att den föreslagna lagtexten skapar en viss osäkerhet angående vem som kan anses som utomstående. I förtydligande syfte bör en omformulering av lagtexten övervägas så att det framgår att även indirekta ägare kan vara utomstående. Vid en bokstavstolkning syftar uttrycket ”företaget” till det där den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning. Det leder till ett materiellt tillfredställande resultat i de fall det utomstående ägandet föreligger i ett dotterbolag till det bolag där den skattskyldige har kvalificerade andelar. Däremot kan utomståenderegeln inte användas om utomstående äger 30 procent i moderbolaget och personer med kvalificerade andelar inte är aktiva i moderbolaget, utan bara i dotterbolaget. En sådan effekt kan inte vara förenlig med regelsystemets syfte. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att förslaget med nuvarande formulering inte kan läggas till grund för lagstiftning. Utomståenderegeln kommer inte att kunna tillämpas för alla de företag där t.ex. börsbolag, stiftelser, ideella föreningar eller andra organ är delägare, oavsett om dessa har samma rätt till utdelning som huvudägaren. Detta går långt utöver de syften som den föreslagna ändringen har. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* anser att utomståenderegeln inte skall tillämpas vid indirekt ägande via det bolag där ägarkretsen är oförändrad om genomsyn av ägandet via bolaget sker. I denna del stödjer därför förbundet förslagets genomförande. Däremot avstyrker förbundet den föreslagna inskränkningen att utomstående enbart skall kunna vara fysiker, då detta kan allvarligt begränsa företagets tillgång till riskkapital via andra bolag. Se också vad *Företagarnas Riksorganisation, Svensk Handel* m.fl. anfört i avsnitt 4.2.1.

Skälen för regeringens förslag: Syftet med 3:12-reglerna är att förhindra att delägaren vinner skattemässiga fördelar genom att ta ut inkomst som lägre beskattad kapitalinkomst i stället för som arbetsinkomst. Vid 3:12-reglernas tillkomst uttalades att om utomstående äger minst 30 procent av andelarna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och kapitalvinst tillfaller också dessa ägare (prop. 1989/90:110 s. 468).

Definitionen av *företag* respektive *utomstående* fick sin utformning år 1995, men en motsvarighet fanns med redan vid reglernas tillkomst, då i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL.

Vid 1995 års ändring uttalades att 3:12-reglerna även bör tillämpas om delägaren är verksam i ett företag i vilket denne indirekt äger andelar under förutsättning att även det företaget kan anses utgöra ett fåmansföretag. Det uttalades också att det var av vikt att det särskilda regelsystemet skulle tillämpas på samtliga aktiva delägare och att det inte genom olika bolagskonstruktioner skulle vara möjligt att komma förbi systemet (prop. 1995/96:109 s. 68 f). Vidare angavs att en fysisk person eller ett dödsbo som äger kvalificerad andel i det företag i vilket andelsägaren eller närstående är verksam eller i annat fåmansföretag som avses i 3 § 12 a mom. första stycket SIL inte utgör en utomstående enligt definitionen i 3 § 12 e mom. SIL. (s. 92 f).

Genom IL har den s.k. utomståenderegeln (3 § 12 e mom. andra stycket SIL jämfört med 57 kap. 5 § tredje stycket IL) formulerats delvis

annorlunda. I propositionen har emellertid inte angetts att någon materiell förändring skulle vara avsedd (prop. 1999/2000:2 s. 625 f).

Regeringsrätten har i två domar den 19 november 1999 (RÅ 1999 ref. 62 och mål nr 7235-1998) prövat innebörden av 3 § 12 e mom. SIL (57 kap. 5 § IL). Enligt Regeringsrättens bedömning tar regleringen i första stycket första meningen endast sikte på den egentliga andelsägarkretsen eftersom rätt till utdelning bara tillkommer den som direkt äger andelar i företaget. Med den utgångspunkten fann Regeringsrätten att den i andra stycket angivna definitionen av begreppet utomstående inte kan ges annan innebörd än att till utomstående skall räknas alla andra andelsägare i det aktuella företaget än vissa fysiska personer och dödsbon. Regeringsrätten angav vidare att mycket tyder på att avsikten varit att till annan än utomstående även hänföra ett aktiebolag som innehar aktier i de fall då dessa skulle ha ansetts kvalificerade om de ägts direkt av aktiebolagets ägare. Utformningen av bestämmelsen kunde emellertid inte ge utrymme för en sådan begränsning av begreppet utomstående. Regeringsrättens slutsats var därför att samtliga andelar som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående.

Riksskatteverket har i en skrivelse till Finansdepartementet den 20 december 1999 (Fi1999/4846) hemställt att bestämmelsen ändras så att utomståenderegeln inte har denna långtgående räckvidd.

Genom vissa bolagskonstruktioner går det alltså att komma förbi 3:12-systemet genom utomståenderegeln. T.ex. kan delägaren dela upp ett innehav av andelar så att han dels äger dem direkt, dels indirekt genom ett annat fåmansföretag. Förläggs minst 30 procent av andelarna till det indirekta innehavet skall andelarna som ägs direkt anses vara kvalificerade enligt den s.k. utomståenderegeln bara om det finns särskilda skäl. Genom en sådan konstruktion kan alltså andelsägaren anses som utomstående till sig själv. Det är därför nödvändigt att ändra bestämmelserna för att förhindra bl.a. sådana upplägg som det nyss beskrivna. Inte heller de nu aktuella åtgärderna kan avvakta 3:12-utredningens förslag.

Vid bedömning av frågan om utomstående äger andel i ett fåmansföretag bör inte endast den som direkt äger andel i företaget omfattas. Om det bland andelsägarkretsen finns ett annat företag bör bedömningen även ske i det senare företagets andelsägarkrets. Av direkt betydelse för bedömningen av om utomstående äger andelar bör vara vilka fysiska personer som finns i ägarkedjan. I promemorian angavs att endast fysiska personer (delägare) eller dödsbon bör kunna vara att anse som utomstående, dvs. att indirekta innehav av andelar i ett fåmansföretag bör beaktas. Om det i andelsägarkretsen i ett ägarföretag finns en delägare vars innehav i det ägda fåmansföretaget skulle vara att bedöma som kvalificerat om han ägt andelen direkt, bör denne inte bedömas som en utomstående delägare i fåmansföretaget. Det får då utifrån dennes – och eventuellt andra fysiska personers innehav av på det beskrivna sättet ”indirekt kvalificerade” andelar – ägarandel i ägarföretaget bedömas hur stor andel utomstående som ägarbolaget representerar. Redan i dag gäller t.ex. att inte heller den som äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet kan anses som utomstående. Detta föreslås även

gälla för den som äger ”kvalificerade andelar” i ett fåmanshandelsbolag. Följande exempel kan belysa det sagda.

X äger kvalificerade andelar i fåmansföretaget AB A motsvarande 35 procent av andelarna. En annan fysisk person, Å, äger 20 procent av andelarna och även dessa är att bedöma som kvalificerade. 10 procent av andelarna ägs av ett börsbolag, AB C. AB C har rätt till utdelning i AB A. Resterande 35 procent av andelarna ägs av ett fåmansföretag AB B som inte bedriver samma eller likartad verksamhet som AB A. Även AB B har rätt till utdelning i AB A.

Fåmansföretaget AB B ägs till 50 procent av Y och resterande 50 procent av Z. Z är inte aktiv i något av företagen AB A eller AB B. Y är däremot aktiv i fåmansföretaget AB A. Genom den nu föreslagna ändringen är Y:s indirekta innehav i AB A att anse som kvalificerat, eftersom innehavet skulle ha varit kvalificerat om han hade ägt andelarna direkt i fåmansföretaget AB A. Z:s innehav är däremot inte kvalificerat. Detta innebär således att $(10 + 35/2)$ 27,5 procent av andelarna i AB A ägs direkt eller indirekt av utomstående och att X liksom Å därför skall beskattas enligt 3:12-reglerna. Y:s andelar i fåmansföretaget AB B skall inte beskattas enligt 3:12-reglerna eftersom hans andelsinnehav inte är kvalificerat. Detta beror på att utomstående (Z) i betydande omfattning (>30 procent) äger del i och har rätt till utdelning i företaget AB B.

Flera remissinstanser har påpekat att lagförslaget i promemorian när det gäller utomståenderegeln fått en alltför långtgående räckvidd. Utomståenderegeln skulle med den föreslagna lagtexten inte omfatta de fall då företaget i betydande omfattning ägs av t.ex. stiftelser, 6:e AP-fonden, kommuner, statliga företag och andra rättssubjekt som inte ägs av fysiska personer. Detta skulle allvarligt kunna begränsa tillförseln av riskkapital. Det har vidare framförts att den i promemorian föreslagna utformningen av 57 kap. 5 § tredje stycket punkten 3. IL skulle kunna tolkas så att varje fysisk person som har kvalificerade andelar i ett fåmansföretag aldrig kan åberopa utomståenderegeln.

Begreppet delägare definieras i 56 kap. 6 § IL. Med delägare avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger andel i företaget. Enligt 56 kap. 7 § IL gäller vad som sägs i samma kapitel om fysiska personer inte dödsbon. Om begreppet utomstående kopplas till begreppet delägare kan, med den formulering 57 kap. 5 § IL fått i promemorian, konsekvensen bli att ett dödsbo inte kan vara utomstående, vilket inte är avsett. När det gäller de fall då företaget i betydande omfattning ägs av en stiftelse m.fl. rättssubjekt som inte ägs av fysiska personer skulle, med den utformning lagförslaget fått i promemorian, förslaget kunna tolkas på så sätt att dessa rättssubjekt inte kan vara utomstående. Regeringens avsikt är inte att dessa generellt skall vara avklippta från möjligheten att vara utomstående. För att denna avsikt klart skall komma till uttryck bör lagtexten justeras. Detta sker lämpligen genom att ordet *delägare* tas bort i första stycket. Därigenom kan även tidigare nämnda rättssubjekt vara utomstående.

Juridiska fakulteten vid Lunds universitet anför att en besvärande oklarhet i regeln är vad uttrycket ”företaget” i utomståenderegeln syftar på. Regeringen kan bara konstatera att 57 kap. 5 § andra stycket IL och tidigare motsvarighet i SIL (3 § 12 e mom. andra stycket) har haft denna lydelse sedan regeln infördes den 1 januari 1996 (prop. 1995/96:109. bet.

1995/96:SkU20, rskr 1995/96:135, SFS 1995:1626). Eventuell förändring får övervägas i ett annat sammanhang.

När det gäller 57 kap. 5 § tredje stycket punkten 3 IL anges redan enligt motsvarande gällande lydelse att ett företag inte anses ägt av utomstående till den del det ägs av fysiska personer som äger andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § IL.

I promemorian (s. 8 och 10) föreslås att delägare i fåmansföretag som äger "kvalificerade andelar" i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget inte skall kunna anses som utomstående. Definitionen av kvalificerad andel i 57 kap. 4 § IL omfattar enbart andel i fåmansföretag. Enligt 56 kap. 2 § samma lag kan enbart aktiebolag och ekonomisk förening utgöra fåmansföretag. För att intentionerna med lagstiftningen skall kunna komma till tillämpning torde, som Riksskatteverket påpekat, krävas att lagtexten görs tydligare på denna punkt. Regeringen föreslår därför att förslaget till lydelse av 57 kap. 5 tredje stycket punkten 3 IL förtydligas med en hänvisning till andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i 57 kap. 4 § IL.

Riksskatteverket har framfört önskemål om ett klargörande av hur beräkningen av det utomstående ägandet skall ske vid indirekt ägande genom handelsbolag. Beräkningen kan principiellt tänkas ske utifrån ägarandel, kapitalandel eller vinstfördelningen i handelsbolaget. Beroende på vilket underlag som väljs för beräkningen kan utfallet i det enskilda fallet variera. Vinstfördelningen kan förändras inte bara mellan åren utan också under året. Även kapitalandelen kan förändras men ändringen motsvaras av ett kapitaltillskott av någon eller några av bolagsmännen. Förhållandet mellan handelsbolagsmännen regleras i bolagsavtalet och om bolagsmännen är överens kan förutsättningarna lätt ändras (t. ex. vinstfördelningen). Vilken metod som är mest lämplig för beräkningen kan variera från fall till fall och ett kategoriskt uttalande om vilken metod som bör användas skulle kunna leda till kringgåenden. I många fall kan vinstfördelningen vara en lämplig utgångspunkt men en helhetsbedömning av samtliga omständigheter måste alltid göras. Regeringen anser därför att detta är en tillämpningsfråga som får lösas i praxis.

Den föreslagna ändringen innebär således att till kretsen av utomstående kan hänföras den som direkt eller indirekt äger andel i fåmansföretaget. Vidare att – i vart fall vid tillämpning av denna bestämmelse – en utomstående kan ha rätt till utdelning i företaget såväl direkt som indirekt.

Regeringens förslag föranleder en ändring i 57 kap. 5 § IL.

5 Underprisöverlåtelse

5.1 Beskattningen av underprisöverlåtelse

Regeringens förslag: Undantagsbestämmelsen om att en underprisöverlåtelse från ett företag inte skall medföra att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen tas upp som intäkt i inkomstlaget tjänst ändras. Undantaget inskränks till att gälla för förvärvaren, den som innehar en kvalificerad andel i det förvärvande företaget eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.

Belopp som tagits upp som intäkt i inkomstlaget tjänst skall räknas in i omkostnadsbeloppet vid avyttring av andelarna i det förvärvande företaget eller i det företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens. I promemorian fanns dock inget förslag om vad som skulle gälla när andelarna i förvärvaren avyttras.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som svarat, utom *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet*, *Företagarnas Riksorganisation* och *Svensk Handel*, tillstyrker förslaget. *Riksskatteverket* efterfrågar uttryckliga regler om det är tänkt att tjänstebeskattningen skall påverka omkostnadsbeloppet på andelarna i det förvärvande företaget. *Hovrätten för Västra Sverige* saknar en diskussion om huruvida det går att förhindra förfarandet redan inom ramen för gällande rätt, t.ex. genom en s.k. genomsyn eller en tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt och anser att detta bör diskuteras i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Vidare har hovrätten vissa synpunkter på den föreslagna lagtekniska utformningen. *Länsrätten i Skåne län* anser att kompletterande regler kan behövas för att undvika ytterligare beskattning när andelarna i det förvärvande företaget avyttras. *Sveriges Advokatsamfund* framhåller att ett anställningsförhållande inte i sig behöver medföra att en underprisöverlåtelse skall beskattas i inkomstlaget tjänst (jfr RÅ 1993 ref. 56), eftersom det kan förekomma fall där det låga priset inte har något orsakssamband med anställningen. Vidare avstyrker samfundet ett retroaktivt ikraftträdande av den föreslagna bestämmelsen. *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* ifrågasätter om det är konsekvent att predestinera en förmån till inkomstlaget tjänst för den som inte innehar en kvalificerad andel i ett fåmansföretag, bl.a. med hänsyn till att regeringen nyligen valt att avskaffa flertalet särregler som innebar en sådan predestinering av förtäckta förmåner. En sådan behandling bör regleras uttömmande i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Övriga fall bör bedömas enligt allmänna regler. Argumentet att man annars kan få uppskov med beskattningen är inte förenligt med valet att undanta utdelning från

beskattning. *Företagarnas Riksorganisation* är i grunden emot speciella skatteregler för utdelning i fåmansföretag men när sådana regler ändå finns bör de vara konsekventa och förändringarna skulle därför i princip kunna accepteras. Eftersom den s.k. 3:12-utredningen beräknas vara klar i höst bör promemoriornas förslag tas upp i samband med utredningens förslag. Det finns inte skäl att tillåta en retroaktiv tillämpning av reglerna. *Svensk Handel* anser att den skattemässiga särbehandlingen av fåmansföretag och deras ägare bör upphöra för att förbättra för ägarna i små och medelstora företag och understryker vikten av att de föreslagna ändringarna inte tillämpas retroaktivt.

Bakgrunden till regeringens förslag: Under hösten 1998 beslutade riksdagen om nya skatteregler för omstruktureringar av företag (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, rskr. 1998/99:67, SFS 1998:1600 m.fl.). Lagstiftningen byggde på Företagsskatteutredningens betänkande Omstruktureringar och beskattning (SOU 1998:1). De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1999. Underprisöverlåtelse var ett av de områden som omfattades av den nya lagstiftningen.

Bestämmelserna om underprisöverlåtelse togs in i en särskild lag, lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris (UPL). Lagen upphörde att gälla den 1 januari 2000 i samband med att den nya inkomstskattelagen (1999:1229), IL, trädde i kraft och bestämmelserna finns numera i 23 kap. IL.

En överlåtelse till underpris som inte är affärsmässigt motiverad medför normalt uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. I den nya lagstiftningen anges konkret under vilka förutsättningar en sådan överlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning. Det är endast kravet på att överlåtelsen inte får medföra en otillbörlig skatteförmån som har behållits från vad som tidigare gällde enligt praxis. Kravet finns inte uttryckt i lagtexten. De nya reglerna är i stället konstruerade på ett sådant sätt att uttagsbeskattning alltid kan ske i de fall en otillbörlig skatteförmån skulle kunna uppkomma. Ett förfarande som inte medför uttagsbeskattning enligt den nya lagstiftningen bör därför normalt inte kunna falla inom tillämpningsområdet för lagen (1995:575) mot skatteflykt (prop. 1998/99:15 s. 147).

I den nya lagstiftningen regleras vad som krävs för att en överlåtelse till underpris inte skall medföra uttagsbeskattning. Dessutom finns det bestämmelser om de övriga beskattningskonsekvenserna när en sådan överlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning.

Med *underprisöverlåtelse* avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 23 kap. 14–29 §§ IL är uppfyllda (23 kap. 3 § IL). En underprisöverlåtelse skall inte medföra uttagsbeskattning (23 kap. 9 § IL). Om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp (23 kap. 10 § IL).

Utgångspunkten i den nya lagstiftningen är att underprisöverlåtelse inte skall medföra några beskattningskonsekvenser för direkta och indirekta ägare i företag som är avtalsparter i en underprisöverlåtelse. Det innebär att det värde som överförs genom överlåtelsen inte skall

behandlas som utdelning hos någon som direkt eller indirekt äger andelar i det överlåtande företaget. Det överförda värdet skall inte heller behandlas som förbättringsutgift hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i det förvärvande företaget.

När UPL trädde i kraft gällde fortfarande de s.k. stoppreglerna, dvs. de särskilda skatteregler som tog sikte på transaktioner mellan fåmansägda företag och deras ägare. Bestämmelserna fanns i punkt 14 av anvisningarna till 32 § i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL. En av de situationer som reglerades var när en delägare i ett fåmansföretag eller en delägaren närstående person förvärvade egendom från företaget till ett pris som understeg egendomens marknadsvärde. Ett belopp motsvarande skillnaden skulle då beskattas som intäkt i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren. För att inte denna stoppregel skulle medföra beskattning när UPL var tillämplig infördes en bestämmelse som gjorde ett undantag för den situationen (prop. 1998/99:15 s. 295).

Flertalet av stoppreglerna slopades genom ny lagstiftning som trädde i kraft den 31 december 1999 (prop. 1999/2000:15, bet. 1999/2000:SkU5, rskr. 1999/2000:65, SFS 1999:1149–1150). Stoppregeln om förvärv till underpris upphävdes. Detta innebar i sin tur att man även upphävde det undantag från beskattning i inkomstslaget tjänst som gällde när UPL var tillämplig. För att inte förvärvaren skulle behöva ta upp skillnaden mellan det skattemässiga värdet och marknadsvärdet vid en underprisöverlåtelse föreslog skatteutskottet en justering av bestämmelserna om beskattning när uttagsbeskattning inte skall ske (bet. 1999/2000:SkU5 s. 12 och 13). Eftersom UPL skulle upphävas i samband med att IL trädde i kraft föreslog skatteutskottet motsvarande justering i förslaget till 23 kap. 11 § första stycket IL (bet. 1999/2000:SkU2 s. 9). Riksdagen beslutade i enlighet med skatteutskottets två förslag.

Skälen för regeringens förslag: Utgångspunkten i lagstiftningen om underprisöverlåtelser är att uttagsbeskattning bara får underlåtas om detta inte skulle leda till en otillbörlig skatteförmån. Lagstiftningen är utformad på ett sådant sätt att det inte skall vara möjligt att uppnå skattefördelar när överlåtelserna inte medför uttagsbeskattning.

Om tillgången överlåts av ett företag gäller enligt 23 kap. 11 § första stycket IL att överlåtelserna inte skall medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt. Om tillgången överlåts till en fysisk person gäller enligt andra stycket inte detta för det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet gäller det inte för det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen. Om tillgången överlåts till ett svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare tillämpas enligt tredje stycket bestämmelserna i andra stycket på dessa personer.

Avsikten med bestämmelsen i 23 kap. 11 § första stycket IL är *dels* att den som direkt eller indirekt äger en andel i det överlåtande företaget inte skall behöva ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning, *dels* att en förvärvare som är en fysisk person inte skall behöva ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som

intäkt i inkomstslaget tjänst. Det bör noteras att det skattemässiga värdet alltid måste tas upp enligt andra stycket. Ordalydelsen i första stycket tillåter dock ett något vidare tillämpningsområde än vad som var avsikten. Inte heller direkt eller indirekt ägare i det förvärvande företaget behöver ta upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst. En underprisöverlåtelse kan därför i vissa fall medföra en otillbörlig skatteförmån för en sådan andelsägare.

En fysisk person som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget kan vara anställd i det överlåtande företaget. En underprisöverlåtelse innebär att marknadsvärdet på andelarna i det förvärvande företaget ökar. Överlåtelsen borde därför medföra att den anställde andelsägaren tar upp en viss del av skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och ersättningen som intäkt i inkomstslaget tjänst. Enligt gällande regler får andelsägaren i stället uppskov med beskattningen tills han säljer andelarna och då tas mellanskillnaden upp i inkomstslaget kapital. Detta innebär alltså att andelsägaren dels får uppskov med beskattningen, dels att skattebördan blir lägre än om han tagit upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst. Detta är inte rimligt. Det var inte heller meningen att bestämmelsen skulle innebära detta när den ändrades i samband med att stoppreglerna slopades.

Den aktuella situationen kan illustreras med ett exempel. Ett börsnoterat företag (XAB) tänker överlåta en näringsfastighet till ett nystartat dotterföretag (NAB) för en ersättning som understiger marknadsvärdet. För att en underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång inte skall medföra uttagsbeskattning krävs att det överlåtande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 17 § första stycket IL). Om XAB innehar mer än 90 % av andelarna i NAB, har XAB avdragsrätt för koncernbidrag som lämnas till NAB. XAB låter först sin verkställande direktör (Y) förvärva 9 % av andelarna i NAB. Y:s andelar är inte kvalificerade enligt 57 kap. IL. Han omfattas därför inte av de särskilda skatteregler (de s.k. 3:12-reglerna) som innebär att aktiva andelsägare på visst sätt skall dela upp intäkter i form av utdelning och kapitalvinst i inkomstslagen kapital och tjänst. När näringsfastigheten sedan överlåts till underpris till NAB medför detta inte någon uttagsbeskattning för XAB. Marknadsvärdet på aktierna i NAB stiger till följd av underprisöverlåtelsen. Y behöver enligt bestämmelsens ordalydelse likväl inte ta upp sin andel av skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och dess skattemässiga värde som intäkt i inkomstslaget tjänst. När Y sedan säljer sina andelar i NAB beskattas hela vinsten, inklusive det övervärde som beror på underprisöverlåtelsen, i inkomstslaget kapital. Eftersom skattebelastningen i inkomstslaget kapital är lägre än i inkomstslaget tjänst uppkommer en inte avsedd skatteförmån för Y. Dessutom får Y uppskov med beskattningen av beloppet till dess han avyttrar sina andelar i NAB.

Det är osäkert om denna typ av otillbörliga skatteförmåner kan angripas vare sig med stöd av genomsyn eller med tillämpning av lagen om skatteflykt. För att kunna motverka förfarandet och dessutom uppnå största möjliga förutsebarhet för både skattemyndigheterna och de skattskyldiga bör därför bestämmelsen i 23 kap. 11 § första stycket IL ändras.

En underprisöverlåtelse bör liksom hittills inte medföra att direkt eller indirekt ägare i det överlåtande företaget skall behöva ta upp skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och ersättningen som utdelning. Förvärvaren skall inte heller fortsättningsvis generellt behöva ta upp mellanskillnaden som intäkt i inkomstslaget tjänst (utom det skattemässiga värdet med anledning av bestämmelsen i 23 kap. 11 § andra stycket IL). Däremot kan det i vissa fall vara motiverat att en direkt eller indirekt ägare i det förvärvande företaget tar upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst.

Om en fysisk person innehar en *kvalificerad* andel i det förvärvande företaget finns det ett begränsat utrymme för att ta upp utdelning på en sådan andel i inkomstslaget kapital. Till den del utdelningen på den kvalificerade andelen överstiger gränsbeloppet tas den upp i inkomstslaget tjänst (57 kap. 7 § IL). Om en kvalificerad andel säljs skall 50 procent av den del av vinsten som överstiger det sparade utdelningsutrymmet tas upp i inkomstslaget tjänst (57 kap. 12 § första stycket IL). Skälen som talar för att ändra regeln i 23 kap. 11 § första stycket IL är därför inte lika starka när det gäller personer som innehar kvalificerade andelar som för andra andelsägare. Motsvarande resonemang gäller för personer som innehar kvalificerade andelar i företag som direkt eller indirekt äger en andel i det förvärvande företaget.

Sammanfattningsvis bör alltså gälla att en underprisöverlåtelse skall kunna medföra att skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och ersättningen skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst i sådana situationer då tjänstebeskattning kan komma i fråga enligt allmänna regler. Förvärvaren, den som innehar kvalificerade andelar i det förvärvande företaget och den som indirekt genom innehav av kvalificerade andelar äger en andel i det förvärvande företaget bör dock undantas från tillämpning av allmänna regler i inkomstslaget tjänst. För en förvärvare som är fysisk person gäller även fortsättningsvis de speciella reglerna i 23 kap. 11 § andra stycket IL som innebär att det skattemässiga värdet ändå kan tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst.

Att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt framgår av 11 kap. 1 § första stycket IL. Alla former av värdeöverföringar från arbetsgivare till anställda som har sin grund i en arbetsprestation är en förmån. Det behövs därför ingen särskild bestämmelse som anger att förmånsbeskattning kan komma i fråga vid underprisöverlåtelser. För övrigt kan noteras att förslaget inte innebär någon nyhet utan är en återgång till vad som gällde innan stoppreglerna togs bort och 14 § första stycket UPL (motsvarar 23 kap. 11 § första stycket IL) ändrades. Att 23 kap. 11 § IL i sin helhet tillämpas i inkomstslaget tjänst framgår av 11 kap. 1 § andra stycket. Det bör understrykas att tjänstebeskattning enligt allmänna regler endast kan komma i fråga för direkta eller indirekta andelsägare i det förvärvande företaget som är eller har varit verksamma hos det överlåtande företaget eller hos någon i intressegemenskap med denne. Som framgår av 11 kap. 1 första stycket skall förmånen ha erhållits på grund av tjänst, vilket innebär att det överförda värdet inte beskattas om den skattskyldige kan visa att värdeöverföringen har sin grund i något annat förhållande (jfr RÅ 1993 ref. 56).

Riksskatteverket och Länsrätten i Skåne län har uppmärksammat en fråga som inte togs upp i promemorian, nämligen om det tjänstebeskattade beloppet skall påverka omkostnadsbeloppet när andelarna i det förvärvande företaget avyttras. Vad allmänna regler innebär här är oklart och frågan bör uttryckligen regleras. Det är givetvis inte rimligt att en person som blivit beskattad i samband med en underprisöverlåtelse skall behöva bli beskattad för beloppet ytterligare en gång när andelarna i det förvärvande företaget avyttras. Detsamma gäller en person som blivit tjänstebeskattad och är indirekt ägare i det förvärvande företaget. Det bör därför införas en ny bestämmelse som innebär att det belopp som tagits upp som intäkt i inkomstslaget tjänst skall räknas in i omkostnadsbeloppet vid avyttring av andelarna i det förvärvande företaget eller i det företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget.

Förslagen föranleder en ändring i 23 kap. 11 § IL och att en ny bestämmelse, 17 a §, tas in i 48 kap. IL.

Frågan om från vilken tidpunkt bestämmelserna skall få tillämpas tas upp i nästa avsnitt. De synpunkter som framförts på utformningen av lagtexten tas upp i författningskommentaren.

5.2 Övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Bestämmelsen skall tillämpas på överlåtelser efter den 1 februari 2001.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Företagarnas Riksorganisation, Svensk Handel* och *Sveriges Advokatsamfund* anser inte att reglerna bör få retroaktiv tillämpning. *Företagarnas Riksorganisation* anser inte att skatteförmånen är otillbörlig eftersom transaktioner enligt nuvarande regler beskattas men till en något förmånligare skattesats. En retroaktiv tillämpning skulle kunna få oskäliga konsekvenser för enskilda. Att avvakta med en tillämpning till ikraftträdandet skulle kunna medföra ett mindre skattebortfall men drabbar inte någon enskild medborgare eller något enskilt företag. Det finns därför inte skäl att tillåta en tillämpning av reglerna retroaktivt. *Svensk Handel* anser att retroaktiv beskattning är helt oacceptabelt i en rättsstat. Regeringens rädsla för skatteflykt kan inte rättfärdiga retroaktiv lagstiftning på skatteområdet. Ändringarna kan inte bli tillämpliga förrän beslut om dess införande har tagits samt de har publicerats och offentliggjorts. Kravet på publicering och offentliggörande är inte uppfyllt i och med regeringens skrivelse till riksdagen. De företag och företagare som är målgrupp för ändringarna måste ha möjlighet att överblicka de regler som kommer att tillämpas avseende deras transaktioner. *Sveriges Advokatsamfund* anser att möjligheten att genomföra retroaktiv skattelagstiftning bör tillämpas med stor restriktivitet och ifrågasätter om det föreligger särskilda skäl för förslaget. Situationen måste vara mycket ovanlig och det förefaller osannolikt att underprisöverlåtelser av aktuellt slag skulle sättas i system under 2001 för att utnyttja den lucka i lagen som existerar. Möjligheten att föreskriva ett retroaktivt ikraftträdande av skattelag bör utnyttjas

mycket sparsamt och endast då det är av väsentlig statsfinansiell betydelse eller andra starka skäl talar för det.

Skälen för regeringens förslag: För att förhindra att den aktuella bestämmelsen om beskattningen vid underprisöverlåtelser används för att uppnå otillbörliga skatteförmåner är det angeläget att den föreslagna ändringen kan börja tillämpas på överlåtelser som sker efter det att innehållet i promemorian blev känt.

Samma dag som promemorian remitterades lämnade regeringen en skrivelse till riksdagen (Skr. 2000/01:64). I skrivelsen föreslog regeringen att riksdagen med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen skulle besluta att det kommande lagförslaget skall tillämpas på överlåtelser som görs fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen. Samma dag publicerades ett pressmeddelande och promemorian lades ut på regeringens externa hemsida. Riksdagen har den 4 april 2001 avslagit tre motioner som väckts med anledning av skrivelsen (prot. 2000/01:91, bet. 2000/01:SkU19).

Regeringen anser att de skäl som angavs i promemorian för att tillämpa reglerna fr.o.m. den 2 februari 2001 fortfarande är giltiga och vidhåller därför sitt förslag i skrivelsen. Innehållet i promemorian och skrivelsen har varit kända sedan den dagen de skickades ut på remiss respektive överlämnades till riksdagen (den 1 februari 2001). Några rättsförluster kan det därför inte bli tal om. En sådan tillämpning sker i enlighet med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen och någon otillåten retroaktivitet uppkommer därför inte heller.

Bestämmelsen om att det tjänstebeskattade beloppet skall få räknas in i omkostnadsbeloppet vid avyttring av andelarna i det förvärvande företaget eller i det företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget fanns inte med i promemorian och nämns följaktligen inte i skrivelsen. Eftersom bestämmelsen inte innebär att något ytterligare skatteuttag skall ske utan tvärtom innebär en begränsning av det belopp som kan tas ut bör även den bestämmelsen kunna tillämpas på avyttringar fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001.

6 Andelsbyten

6.1 Beskattningen vid andelsbyten

Regeringens förslag: Det enhetliga uppskovssystemet vid andelsbyten ersätts med två parallella system, nämligen framskjuten beskattning vid andelsbyten och uppskovsgrundande andelsbyten. Reglerna om framskjuten beskattning gäller endast när en fysisk person är säljare.

Riksskatteverkets förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Regeringens förslag gäller endast när en fysisk person är säljare.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser som yttrat sig tillstyrker förslaget eller har inga erinringar. *Sveriges Advokatsamfund* anser att strukturregeltekniken bör bli generellt tillämplig vid alla andelsbyten. Om detta anses uteslutet bör endast kvalificerade andelar där kapitalvinst på grund av avyttringen av den inbytt andelen till någon del skall beskattas i inkomstlagen tjänst undantas från strukturregelns tillämpning. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att innehavaren av den marknadsnoterade andelen bör ha möjlighet att välja mellan att redovisa andelsbytet och därmed få uppskov med andelsbytet och att inte redovisa andelsbytet. *Svenska Bankföreningen m.fl.* instämmer i Riksskatteverkets bedömning att det är lämpligt att alla onoterade aktier omfattas av de nuvarande andelsbytesreglerna.

Bakgrunden till regeringens förslag

Den gamla strukturregeln och IGOL

Den 1 januari 1999 trädde lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, andelsbyteslagen, i kraft (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, rskr. 1998/99:67). Lagen ersatte den s.k. *strukturregeln* i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, och reglerna om *internationella andelsbyten* i lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, IGOL. Andelsbyteslagen gällde taxeringsåren 2000–2001. Bestämmelserna har utan saklig ändring flyttats till 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I detta sammanhang kommer uttrycket andelsbyteslagen att användas även för 49 kap. IL om inte annat anges.

Enligt strukturregeln kunde uppskov med reavinstbeskattningen medges om en fysisk eller juridisk person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller till ett motsvarande utländskt bolag. Som förutsättning gällde att vederlaget utgjordes av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. En kontant ersättning på högst 10 procent av det nominella

värdet av de nyemitterade aktierna tilläts utan att det hindrade uppskovet. Strukturregeln torde också ha omfattat andelar i ekonomiska föreningar och i utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag.

Tekniskt innebar uppskovet att den kontanta delen (kontantdelen) av vederlaget beskattades omedelbart och att de mottagna aktierna övertog det skattemässiga omkostnadsbeloppet för de avyttrade aktierna. Kapitalvinsten kom på så sätt att beskattas när de mottagna aktierna avyttrades.

Strukturregeln gällde inte för personer som flyttat från Sverige men som på grund av reglerna om väsentlig anknytning till landet ändå anses bosatta här. Avskattning skedde när den skattskyldige flyttade utomlands. Detta gällde dock endast om uppskovet avsåg en vinst vid en avyttring till ett utländskt bolag. Regeln gällde inte heller om den s.k. förlustregeln och koncernregeln (2 § 4 mom. SIL) var tillämpliga på transaktionen.

Vid avyttring av andelar i fåmansföretag, som är kvalificerade enligt det s.k. 3:12-systemet (57 kap. IL), krävdes skattemyndighetens medgivande för uppskov. Sådant medgivande fick inte lämnas om någon del av vinsten skulle tas upp i inkomstslaget tjänst.

Enligt 6 § i den upphävda IGOL avsågs med internationellt andelsbyte ett förfarande genom vilket ett bolag förvärvade andelar i ett annat bolag av andelsägare i det senare bolaget. Vederlaget skulle utgå i form av andelar i det köpande bolaget. En kontant andel på högst 10 procent av det nominella värdet på de andelar som lämnades som vederlag tilläts utan att det hindrade uppskovet. Som förutsättning för uppskov gällde att någon andelsägare i det överlåtna bolaget var hemmahörande i Sverige och att det köpande företaget var hemmahörande i en annan stat som var medlem i EG. Den skattskyldige kunde alternativt begära att strukturregeln tillämpades.

Tekniskt medgavs uppskov genom att skattemyndigheten fastställde kapitalvinsten på de avyttrade andelarna vid tidpunkten för avyttringen men beskattningen skedde när de mottagna andelarna avyttrades. Den kontanta delen beskattades dock omedelbart. De mottagna andelarna i det köpande bolaget ansågs anskaffade för ett belopp som motsvarade deras marknadsvärde. I motsats till vad som gällde enligt strukturregeln medgavs enligt IGOL uppskov även vid överlåtelse av andelar som utgör lagertillgångar. Vidare omfattade IGOL kvalificerade andelar. Bestämmelserna i IGOL baserades på ett EG-direktiv, det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG). Direktivet tillåter inte att avyttringar av kvalificerade andelar eller lagerandelar undantas från uppskovsmöjligheten, varför uppskov medgavs enligt IGOL även i sådana fall.

Gällande uppskavsregler

Som angetts ersattes strukturregeln och reglerna för internationella andelsbyten (IGOL) med ett enhetligt regelsystem. Detta skedde på förslag av Företagsskatteutredningen (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, rskr. 1998/99:67, SFS 1998:1601). Anledningen var att det ansågs förenat med praktiska och principiella nackdelar att ha två system för uppskov vid andelsbyten.

Det enhetliga regelsystemet utformades med utgångspunkt i den teknik som användes för internationella andelsbyten. Detta motiverades i första hand med att tekniken för internationella andelsbyten möjliggör att ta tillbaka uppskavsbelopp avseende kvalificerade andelar. Det konstaterades att metoden i strukturen inte gav utrymme för beskattning enligt de s.k. 3:12-reglerna när de mottagna andelarna avyttrades, om de mottagna andelarna inte utgjorde kvalificerade andelar vid tidpunkten för avyttringen.

Tekniken för den nu gällande lagstiftningen vid andelsbyten innebär således att en kapitalvinst måste räknas fram för varje andelsbyte och att den skattskyldige måste begära uppskov i sin deklaration. Skattemyndigheterna skall fastställa uppskavsbeloppet vid taxeringen för det beskattningsår andelsbytet sker. Uppskavsbeloppet fördelas på de mottagna andelarna. Det fastställda uppskavsbeloppet skall tas upp som intäkt senast när den mottagna andelen avyttras. Den skattskyldige kan dock välja att frivilligt ta upp hela eller delar av uppskavsbeloppet som intäkt innan den mottagna andelen avyttras. Den frivilliga beskattningen aktualiseras framför allt när den skattskyldige behöver kvittningssgilla vinster mot realiserade förluster. Omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna uppgår enligt allmänna regler till ett belopp som motsvarar marknadsvärdet för de avyttrade andelarna.

Bestämmelserna i 49 kap. IL, liksom tidigare bestämmelser i andelsbyteslagen, gäller både i inkomstslaget kapital och näringsverksamhet. Det finns också några bestämmelser som gäller i inkomstslaget tjänst. Bestämmelserna om uppskov med beskattningen av kapitalvinst finns även i fråga om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6–27 §§ IL. Dessa bestämmelser gäller bara i inkomstslaget näringsverksamhet.

Skälen för regeringens förslag

Behovet av en översyn

Nuvarande uppskovsteknik har blivit föremål för stark kritik och uppfattas som mycket svår att tillämpa. Kritiken har inriktats på att det varit svårt för flertalet skattskyldiga att deklarerat uppskavsbeloppet. Komplexiteten blir ännu större när den mottagna andelen i sin tur ingår i ett nytt andelsbyte (efterföljande andelsbyte), när den skattskyldige innehar andra andelar av samma slag och sort eller när den mottagna andelen omfattas av split, fondemission m.m. Vid innehav av mottagna andelar och andelar av samma slag och sort som inte utgör mottagna andelar gäller en turordning vid avyttringen. Vid split och fondemission måste uppskavsbeloppet fördelas om.

Eftersom uppskovet är frivilligt måste den skattskyldige begära uppskov i sin deklaration. För detta ändamål har Riksskatteverket tagit fram två särskilda deklaraionsblanketter; K4B för försäljning av icke kvalificerade andelar och K4C för försäljning av kvalificerade andelar. K4B-blanketten berör de flesta som vill ha uppskov och anses mycket svår att fylla i. Först skall kapitalvinsten på den avyttrade andelen redovisas och därefter även uppskavsbeloppet. Uppskavsbeloppet skall fördelas på samtliga mottagna andelar. Blanketten skall också användas

för beräkning av kapitalvinst vid byte av mottagen andel (efterföljande byte), återföring av uppskovsbelopp vid avyttring av mottagna andelar, beskattning av uppskovsbelopp utan samband med avyttring (t.ex. frivilligt och på grund av utflyttning). Vidare innehåller blanketten ett utrymme för frivilliga uppgifter (förändringar på grund av t.ex. split och fondemission).

Reglerna har medfört att skattemyndigheterna fått satsa stora resurser på granskningen och fastställandet av uppskovsbeloppen trots att det inte är fråga om transaktioner som direkt påverkar beskattningsunderlaget det aktuella beskattningsåret. Fastställandet av uppskovsbeloppet utvecklades till en masshantering redan under första året det nya systemet började tillämpas.

Från praktiska utgångspunkter finns det stora nackdelar med den nuvarande tekniken eftersom den innebär resurskrävande insatser från de skattskyldiga, skattemyndigheterna och bankerna. Några enstaka andelsbyten i marknadsnoterade företag berörde flera hundra tusen aktieägare under 1999. I andelsbytet mellan Astra och Astra Zeneca deltog ca 250 000 aktieägare. Motsvarande siffra för bytet mellan ABB AB och ABB Ltd uppgick till ca 192 000 aktieägare. Under samma år berördes ca 300 säljare av kvalificerade andelar av uppskovsreglerna.

I Riksskatteverkets rapport anges att det kan antas att antalet andelsbyten i publika företag kommer att öka väsentligt framöver eftersom det direkta ägandet av aktier och förändringarna inom tillväxtbranscherna ökar. Riksskatteverket anser därför att regelsystemet bör ändras för att minska komplexiteten och göra uppskovstekniken för flertalet skattskyldiga enklare att tillämpa. Även regeringen bedömer att nuvarande system medför så stora hanteringsproblem att en ny ordning bör övervägas.

Regeringen anser vidare, liksom Riksskatteverket, att regleringen av andelsbyten skall uppfylla två krav. För det första skall kvalificerade andelar kunna hanteras inom systemet. Kapitalvinst som uppstår vid bytet och som skall hänföras till inkomstslaget tjänst skall kunna beskattas när den mottagna andelen avyttras. För det andra skall de tidigare nämnda praktiska problemen undvikas. Dessa krav kan emellertid inte få en tillfredsställande lösning inom ett enhetligt system utan att det blir komplicerat och svårtillämpat. Ett förenklat system som löper parallellt med nuvarande uppskovsreglering bör därför övervägas. En förutsättning är att denna ordning är förenligt med EG-rätten.

Det nu gällande enhetliga uppskovssystemet baseras på EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEG). Direktivet ställer som krav att ett andelsbyte inte skall utlösa omedelbar beskattning. Direktivet kräver däremot inte att systemet skall vara enhetligt. Fusionsdirektivet hindrar således inte att olika tekniska lösningar väljs för olika typer av andelar och att ett förenklat system införs. I direktivet anvisas medlemsländerna en teknik som motsvarar strukturregeln, s.k. roll-over relief. Regeringen anser att det enhetliga systemet bör frångås för att förenkla hanteringen av andelsbyten för flertalet skattskyldiga. Det förenklade systemet bör byggas på den tidigare strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL.

Två parallella system

Ett av huvudargumenten för den enhetliga uppskovstekniken var att den var mest lämpad för att återta uppskovsbeloppet när den avyttrade andelen är kvalificerad (jfr prop. 1998/99:15). En utgångspunkt är även i fortsättningen att gränsen bör dras så att kvalificerade andelar kan hanteras inom systemet. Vidare bör gränsdragningen ske enligt ett lättillgängligt regelsystem. Det bör inte krävas några komplicerade bedömningar vid gränsdragningen.

Ett alternativ är att dra gränsen för tillämpningen mellan kvalificerade och icke kvalificerade andelar. Kvalificerade andelar behandlas då enligt den nuvarande uppskovstekniken. Alla andra andelsbyten hanteras enligt strukturregeln. Ett annat alternativ är att dra gränsen vid marknadsnoteringen. Strukturregelns tillämpning begränsas då till marknadsnoterade andelar. Icke marknadsnoterade andelar hanteras därmed enligt den gällande uppskovstekniken. Även icke marknadsnoterade andelar som inte är kvalificerade skulle omfattas av den gällande uppskovstekniken.

Det som talar för en gränsdragning mellan kvalificerade och icke kvalificerade andelar är att alla icke kvalificerade andelar som inte måste behandlas enligt den nuvarande uppskovstekniken kommer att omfattas av den föreslagna enklare tekniken, dvs. strukturregeln. Sveriges Advokatsamfund anser att endast kvalificerade andelar där kapitalvinst på grund av avyttringen av den inbytta andelen till någon del skall beskattas i inkomstslaget tjänst bör undantas från strukturregelns tillämpning.

Vid en sådan gränsdragning måste en bedömning göras om andelen är en kvalificerad andel. En kvalificerad andel föreligger under förutsättning att andelsägaren eller närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget (jfr 57 kap. 4 § IL). När man skall avgöra om en andel är kvalificerad får andelsägarens personliga arbetsinsatser i företaget en avgörande betydelse. Kopplingen till andelsägarens personliga arbetsinsats gör vidare att andelarna i ett företag inte generellt kan betecknas som kvalificerade. Bedömningen måste avse den enskilde andelsägarens innehav. Detta betyder också att det i ett och samma icke marknadsnoterat företag kan förekomma både kvalificerade och icke kvalificerade andelar. De nämnda omständigheterna gör att det kan bli komplicerat att avgöra om den avyttrade andelen skall omfattas av den ena eller andra uppskovstekniken. De administrativa fördelarna och förenklingen för de skattskyldiga skulle vid en gränsdragning enligt ovan gå förlorade. Strukturregeln bör nämligen kunna tillämpas utan att den skattskyldige begär det och således hanteras utanför deklaraionsförfarandet. Med hänsyn härtill bör en annan gränsdragning övervägas.

Vid gränsdragningen enligt det andra alternativet, dvs. mellan noterade och icke marknadsnoterade företag, uppstår i normalfallet inte några särskilda tillämpningsproblem. Dessutom kommer samtliga aktier i företaget eller samtliga aktier av det aktuella slaget, med något undantag, att omfattas av bedömningen. Någon koppling till personliga

förhållanden hos andelsägaren blir inte aktuell. En gränsdragning vid marknadsnotering innebär att så gott som alla kvalificerade andelar faller utanför tillämpningsområdet för den nämnda regeln utan att någon komplicerad bedömning behöver göras. De omfattande praktiska problemen uppstår företrädesvis när de avyttrade andelarna är marknadsnoterade. Riksskatteverket har därför föreslagit att strukturen återinförs för sådana andelsbyten där den avyttrade aktien är marknadsnoterad. Regeringen delar verkets bedömning.

Marknadsnoterade andelar kan i enstaka fall vara kvalificerade. Sådana andelar bör också uteslutas från tillämpningsområdet för den föreslagna strukturen. Enligt 49 kap. IL kan både en fysisk person och en juridisk person vara säljare. Riksskatteverkets förslag omfattar på samma sätt både när en fysisk person och en juridisk person är säljare. Om reglerna skall tillämpas även för juridiska personer uppstår enligt regeringens bedömning svåra tillämpningsproblem och kollisioner mellan olika regelsystem som tillåter uppskov vid andelsbyten, t.ex. reglerna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. IL. Regeringen anser därför att de nya reglerna bör begränsas till att endast gälla när fysiska personer är säljare. Det är dessutom på det sättet att den övervägande delen skattskyldiga som berörs av de tidigare nämnda deklarationsproblemen hör till denna grupp. Reglerna bör inte heller tillämpas när byte sker mot kvalificerade andelar eftersom problem kan uppstå när vinsten, som i dessa fall kan beskattas i såväl inkomstslaget tjänst som kapital, skall sammanläggas med vinsten på andra andelar som endast beskattas i inkomstslaget kapital. De nya reglerna om framskjuten beskattning bör således enligt regeringens bedömning omfatta enbart sådana marknadsnoterade andelar som inte är kvalificerade. Reglerna bör inte heller tillämpas när byte sker mot kvalificerade andelar.

Föreningen Auktoriserade Revisorer anser att förslaget bör kompletteras med en bestämmelse om att innehavaren av den marknadsnoterade andelen skall få välja mellan att redovisa andelsbytet och därmed få uppskov med andelsbytet och att inte redovisa andelsbytet.

En fördel med det befintliga systemet är att uppskovet är frivilligt och att det fastställda uppskovsbeloppet när som helst kan tas upp som intäkt. Därigenom kan den skattskyldige kvitta en förlust mot hela eller delar av uppskovsbeloppet. Motsvarande möjlighet i ett system som bygger på strukturen skulle dock innebära att de praktiska fördelarna med ett sådant system delvis går förlorade. Den tidigare strukturen gav inte heller någon sådan möjlighet. Regeringen gör med hänsyn härtill bedömningen att någon valfrihet inte bör finnas vid tillämpningen av den nu aktuella strukturen, dvs. den bör tillämpas oavsett om den skattskyldige begär det eller ej. Själva andelsbytet behöver då inte deklarerats av den skattskyldige.

Eventuell kontantersättning skall tas upp till beskattning som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker. Den skattemässiga anskaffningsutgiften för den avyttrade andelen övergår på den mottagna andelen. Återstående del av kapitalvinsten kommer att beskattas när den mottagna andelen avyttras. Motsvarande gällde för den gamla strukturen.

Definitionen av andelsbyte finns i 49 kap. 2 § IL. Eftersom denna definition gäller såväl kvalificerade som icke kvalificerade andelar bör en särskild definition införas vid tillämpningen av strukturegeln. För strukturegeln föreslås därför en inskränkt definition av andelsbyten. Ett andelsbyte som omfattas av strukturegeln bör i övrigt i tillämpliga delar uppfylla de förutsättningar som anges i 49 kap. 2 § IL. Detta innebär bl.a. att den kontanta delen av vederlaget får uppgå till högst 10 procent av det nominella värdet av de mottagna andelarna. Kravet på att säljaren skall vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här bör också gälla strukturegeln (8 §). Definitionerna av det köpande företaget (9 §) och kravet på röstetal (12 §) bör vara samma, oberoende av vilken regel som är tillämplig. När det gäller definitionen av det avyttrade företaget (11 §) bör dock inte andelar i ekonomiska föreningar omfattas av strukturegeln eftersom sådana andelar inte är marknadsnoterade.

I 49 kap. 13 § IL anges att om den avyttrade andelen är en tillgång som kapitalvinstbeskattas hos säljaren skall det uppkomma en kapitalvinst. Av praktiska skäl bör något sådant krav inte gälla för strukturegeln. Detta då själva tekniken går ut på att de mottagna andelarna skall överta omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna. Strukturegeln bör således gälla oavsett om bytet föranleder förlust eller vinst. Motsvarande gällde också för den tidigare strukturegeln.

Regeringens förslag föranleder att ett nytt kapitel 43 a införs i IL. Vidare föranleder förslaget ändringar i 49 kap. 1, 2, 12, 14 19, 24 och 26–28 §§.

6.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall de nya bestämmelserna tillämpas vid 2002 års taxering på andelsbyten som uppfyller villkoren.

Riksskatteverkets förslag: Riksskatteverket har inte föreslagit några särskilda övergångsbestämmelser.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen m.fl.* anför att den övergångsproblematik som uppkommer när strukturegeln återinförs för noterade aktier inte har berörts i Riksskatteverkets förslag. Fastställda uppskovsbelopp kommer att finnas kvar tills de tillbytta aktierna avyttras. En möjlighet att frivilligt skatta av uppskovsbeloppet kvoterat till 50 procent bör införas. Det bör även klargöras att ett efterkommande andelsbyte inte skall utlösa beskattning av ett redan fastställt uppskovsbelopp när strukturegeln tillämpas på det efterföljande andelsbytet. Även *Sveriges Aktiesparares Riksförbund* efterlyser någon form av övergångsregler.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen anser att de förbättringar som de föreslagna reglerna innebär för de skattskyldiga bör tas till vara så snart som möjligt. De bör därför tillämpas så snart som lagändringarna har trätt i kraft. De nya bestämmelserna om andelsbyten föreslås träda i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Den skattskyldige bör emellertid få möjlighet att begära

att de nya reglerna skall tillämpas redan vid 2002 års taxering om villkoren är uppfyllda. En särskild övergångsbestämmelse föreslås därför för detta.

Även i ett annat avseende finns det behov av en särskild övergångsregel. Det gäller den situationen då ett uppskovsgrundande andelsbyte skett före ikraftträdandet och uppskovsbelopp fördelats på de mottagna andelarna enligt bestämmelserna i 49 kap. IL. Om ett andelsbyte härefter sker beträffande en sådan mottagen marknadsnoterad andel och bestämmelserna om framskjuten beskattning i 43 a kap. IL är tillämpliga skall denna andel anses förvärvad för det marknadsvärde som gällde vid det uppskovsgrundande andelsbytet. Uppskovsbeloppet behöver inte tas upp till beskattning i anledning av andelsbytet enligt 43 a kap. utan skall i stället fördelas på de mottagna andelarna vid detta andelsbyte och behandlas som ett uppskovsbelopp hänförligt till en mottagen andel enligt 49 kap. Detta innebär att uppskovsbeloppet skall tas upp som intäkt senast då äganderätten övergår till någon annan eller andelen upphör att existera. Motsvarande situation för andelsbyten och uppskovsbelopp hänförliga till tiden efter ikraftträdandet regleras i de föreslagna bestämmelserna i 43 a kap. 9 § och 49 kap. 19 § IL.

Svenska Bankföreningen m.fl. anför att fastställda uppskovsbelopp kommer att finnas kvar tills de mottagna aktierna avyttras och anser att en möjlighet att frivilligt skatta av uppskovsbeloppet kvoterat till 50 procent bör införas. Regeringen håller med om att uppskov som erhållits enligt gällande regler bör få skattas av om den skattskyldige begär det. Någon skatterabatt vid sådan frivillig avskattning är däremot inte motiverad.

7 Behandlingen av uppgifter inom skatteförvaltningen, tullen och exekutionsväsendet

7.1 Definition av termer och uttryck i beskattningsdatabasen

Regeringens förslag: Termer och uttryck som används i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet skall ha samma betydelse och tillämpningsområde som de har i inkomstskattelagen (1999:1229).

Skälen för regeringens förslag: I lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet regleras Riksskatteverkets och skattemyndigheternas behandling av personuppgifter. Termer och uttryck som används i den lagen skall ha samma betydelse och tillämpningsområde som de har i inkomstskattelagen (1999:1229). Det föreslås därför att det i lagen införs en ny paragraf, 1 kap. 1 a §, med denna innebörd.

7.2 Tullverkets direktåtkomst till beskattningsdatabasen

Regeringens förslag: Tullverket skall få ha direktåtkomst till uppgifter i beskattningsdatabasen om personer som är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet.

Bakgrund: Tullverket hade tidigare möjlighet att ha terminalåtkomst till uppgifter i alkohol-, tobaks- och energiskatterregistret (det s.k. SEED-registret) med stöd av bestämmelser i förordningen (1994:1613) om tobaksskatt, förordningen (1994:1614) om alkoholskatt och förordningen (1994:1784) om skatt på energi. I och med att SEED-registret fr.o.m. den 1 oktober 2001 ses som en del av beskattningsdatabasen finns inte längre något behov av bestämmelser om terminalåtkomst till SEED-registret i nyss nämnda förordningar. Bestämmelserna om terminalåtkomst upphävs därför den 1 november 2001.

Ändamålet med det s.k. SEED-registret var att tillhandahålla skattskyldiga och behöriga myndigheter i Sverige och annat EU-land uppgifter om godkännande och registrering av upplagshavare, varumottagare och skatteupplag. I övriga EU-länder finns motsvarande register. Ändamålet för SEED-registret ingår numera i de ändamål för vilka beskattningsdatabasen skall användas.

Tullverket får ha direktåtkomst till vissa uppgifter i beskattningsdatabasen om en person som är eller kan antas vara gäldenär enligt tullagstiftningen eller skyldig att betala skatt för vara vid import.

Skälen för regeringens förslag: Tullverket har i sin kontrollverksamhet bl.a. enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter fortlöpande behov av direktåtkomst till uppgifter om upplagshavare, varumottagare och skatteupplag. Tullverket har i denna verksamhet behov av direktåtkomst till uppgifter även om personer som inte är eller kan antas vara gäldenärer enligt tullagstiftningen eller skyldiga att betala skatt för vara vid import. Lagstiftningen om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet innebär i detta avseende en inte avsedd begränsning av Tullverkets möjligheter till direktåtkomst till uppgifter. Kretsen av personer vars uppgifter Tullverket får ha direktåtkomst till i beskattningsdatabasen behöver vidgas för att tullen skall kunna bedriva sin verksamhet på samma sätt som före den 1 oktober 2001. Detta sker lämpligen genom en bestämmelse som innebär att Tullverket får ha direktåtkomst till uppgifter om personer som är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet.

7.3 Riksskatteverkets och skattemyndigheternas direktåtkomst till tulldatabasen

Regeringens förslag: Riksskatteverket och skattemyndigheterna skall få ha direktåtkomst till uppgifter i tulldatabasen om personer som förekommer i ett ärende enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

Bakgrund: Riksskatteverket hade till den 1 oktober 2001 möjlighet att ha terminalåtkomst till sådana uppgifter i tulldatabasen som avsåg kontroll och beslut enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Skattemyndigheterna hade motsvarande åtkomst för verksamheten med prövning av och tillsyn över upplagshavare, skatteupplag och registrering som varumottagare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. En bestämmelse om Riksskatteverkets och skattemyndigheternas terminalåtkomst fanns i 6 § andra och tredje styckena tullregisterlagen (1990:137). Den bestämmelsen upphörde att gälla vid utgången av september 2001 som en konsekvens av att tullregistret sedan dess ingår i tulldatabasen. Behandlingen av uppgifter i Tullverkets verksamhet regleras från den 1 oktober 2001 av lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet (prop. 2000/01:33 s. 176-178).

Riksskatteverket och skattemyndigheterna får ha direktåtkomst till vissa uppgifter i tulldatabasen om personer som är eller kan antas vara skattskyldiga.

Skälen för regeringens förslag: Riksskatteverket och skattemyndigheterna har i sina respektive verksamheter alljämt behov av

att ha direktåtkomst till vissa uppgifter i tulldatabasen avseende personer som inte är eller kan antas vara skattskyldiga. Riksskatteverket och skattemyndigheterna har behov av direktåtkomst i verksamheten med prövning av och tillsyn över upplagshavare, skatteupplag och registrering som varumottagare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Lagstiftningen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet innebär i detta avseende en inte avsedd begränsning av Riksskatteverkets och skattemyndigheternas möjligheter till direktåtkomst till uppgifter.

För att Riksskatteverket och skattemyndigheterna skall få direktåtkomst till uppgifter i tulldatabasen i samma omfattning som de tidigare hade terminalåtkomst till tullregistret krävs att kretsen personer vars uppgifter kan bli föremål för direktåtkomst vidgas. Detta sker lämpligen genom att tillägg görs i bestämmelsen i 2 kap. 7 § första stycket lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet som reglerar vilka uppgifter Riksskatteverket och skattemyndigheterna får ha direktåtkomst till. Bestämmelsen utvidgas därför på så sätt att Riksskatteverket och skattemyndigheterna skall få ha direktåtkomst till uppgifter i tulldatabasen om personer som förekommer i ett ärende enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

7.4 Direktåtkomst för alla sökande till utsöknings- och indrivningsdatabasen

| |
|--|
| <p>Regeringens förslag: Den begränsning som består i att regeringen endast får medge enskilda sökande direktåtkomst till utsöknings- och indrivningsdatabasen skall tas bort.</p> |
|--|

Skälen för regeringens förslag: Förslaget innebär att regeringen i förordning kan medge även andra än enskilda sökande direktåtkomst till utsöknings- och indrivningsdatabasen avseende uppgifter i mål eller ärenden där de är sökande. Detta är i princip en återgång till vad som gällde enligt 7 § tredje stycket utsökningsregisterlagen (1986:617) och 2 b § utsökningsregisterförordningen (1986:678) före den 1 oktober 2001. Enligt de äldre bestämmelserna skulle Riksskatteverket dock i det enskilda fallet lämna ett medgivande till terminalåtkomst för sökanden.

8 Offentligfinansiella konsekvenser

Förslaget om andelsbyten har inga statsfinansiella konsekvenser. De föreslagna ändringarna innebär en enklare hantering av andelsbyten för flertalet skattskyldiga. Kostnaderna för de skattskyldiga minskar och skattemyndighetens resurser frigörs till andra arbetsuppgifter. Ändringarna kommer inte att medföra minskade skatteintäkter eftersom det enbart är fråga om byte av teknik för att senarelägga kapitalvinsten.

9 Författningskommentar

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

23 kap.

11 §

Ändringen i *första stycket* innebär att underprisöverlåtelser enligt huvudregeln kan medföra tjänstebeskattning, om övriga förutsättningar för en sådan beskattning är uppfyllda. Bestämmelsen i andra meningen är utformad som ett undantag från vad som gäller enligt allmänna regler i inkomstslaget tjänst. Av meningen framgår att tjänstebeskattning aldrig kan komma i fråga för den som innehar en kvalificerad andel i det förvärvande företaget och den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget. Även förvärvaren omfattas av meningen. Undantaget från allmänna regler gäller dock i det fallet enligt andra stycket inte för belopp som motsvarar tillgångens skattemässiga värde eller skillnaden mellan detta värde och ersättningen.

Hovrätten i Västra Sverige anser att den lagtekniska utformningen innebär att det endast genom ett motsatsslut framgår i vilka fall beskattning skall ske och ifrågasätter om det efter stoppreglernas slopande finns någon huvudregel som innebär att tjänstebeskattning kan ske i ett sådant fall. Vad som sägs i 11 kap. 1 § andra stycket IL om att man i inkomstslaget tjänst skall tillämpa bestämmelserna om förvärv av tillgångar till underpris i 23 kap. 11 § IL kan enligt hovrätten knappast ges en sådan innebörd. Hovrätten anser för övrigt att hänvisningen är oklar eftersom den enligt sin ordalydelse även kan avse andra stycket i 23 kap. 11 § IL. Hovrätten önskar att den nya bestämmelsen ges en utformning som på ett mera direkt sätt anger vad som gäller och anser att det vore mer lämpligt att reglera situationen i den avdelning i lagen som behandlar inkomstslaget tjänst.

Regeringen anser inte att det behövs någon särskild regel som anger i vilka fall tjänstebeskattning kan ske eftersom det av den allmänna regeln i 11 kap. 1 § första stycket IL framgår att förmåner som erhålls på grund av tjänst skall tas upp som intäkt. Regeln i 23 kap. 11 § första stycket andra meningen IL skall alltså ses som en undantag från denna allmänna regel. Att bestämmelsen är tillämplig i inkomstslaget tjänst framgår av hänvisningen i 11 kap. 1 § andra stycket IL, som även gäller andra och tredje styckena i 23 kap. 11 § IL.

Hovrätten anser dessutom att det är ett problem att det är mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som skall tas upp som intäkt eftersom man vid underprisöverlåtelser normalt inte behöver fastställa något marknadsvärde på tillgången. De storheter man laborerar med i 23 kap. IL är tillgångens skattemässiga värde och den

ersättning som betalas för den. Det ligger också i sakens natur att det närstående företag emellan kan ske överlåtelser utan att den överlåtna tillgången marknadsvärderas på ett sådant sätt att man får ett underlag för beskattning enligt den föreslagna regeln.

Regeringen anser inte att det är något hållbart argument mot att ändra bestämmelserna. Problemet med marknadsvärdering av förmåner är inte unikt för underprisöverlåtelser utan gäller generellt. Att inkomster i annat än pengar skall värderas till marknadsvärdet framgår av 61 kap. 2 § IL. Att det många gånger kan vara svårt att sätta ett marknadsvärde på tillgångar är ingenting nytt och innebär inte att beskattning bör underlåtas. Ett av huvudsyftena med 1990 års skattereform var att skapa en neutral beskattning av arbetsinkomster och därför skall skattesystemet i princip vara utformat så att alla typer av ersättningar för arbetsinsatser beskattas likformigt (prop. 1989/90:110 s. 304 f). Hur värderingen av förmåner skall gå till är en tillämpningsfråga och får lösas i praxis.

43 a kap. Framskjuten beskattning vid andelsbyten

I detta kapitel, som är nytt, föreslås att ett nytt system med framskjuten beskattning vid andelsbyten införs vid sidan av det nu gällande uppskovssystemet vid andelsbyten. Förslaget innebär i huvudsak en återgång till den s.k. strukturegeln och är tillämpligt vid andelsbyten av marknadsnoterade andelar. Reglerna gäller dock endast när en fysisk person är säljare. Förslaget i detta kapitel motsvarar i tillämpliga delar de bestämmelser som finns i 49 kap. IL. Rubriken till 49 kap. skall enligt förslaget ändras till "Uppskovsgrundande andelsbyten".

1 §

Paragrafen är en inledning till kapitlet.

2 §

Definitionen av andelsbyte kommer från 1 § första och tredje styckena lagen (1998:160) om uppskov vid andelsbyten, andelsbyteslagen, och infördes i 49 kap. 2 § IL. Definitionen har utformats så att det är ett andelsbyte bara om villkoren i 4–7 §§ är uppfyllda. Av punkten 1 framgår att säljaren skall vara en fysisk person. Reglerna gäller enligt punkten 2 endast när den avyttrade andelen är marknadsnoterad och inte kvalificerad. Andelen skall vara marknadsnoterad vid tidpunkten för erbjudandet om byte. I samma punkt anges vidare att bestämmelserna inte skall tillämpas om byte sker mot en kvalificerad andel. Punkten 3, som bl.a. reglerar högsta tillåtna kontantersättning, motsvarar helt 49 kap. 2 § punkten 2.

3 §

Bestämmelsen reglerar när ett utländskt företag anses höra hemma i Europeiska unionen. Motsvarande bestämmelse finns för uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. 3 § och kommer från 6 § andelsbyteslagen.

4 §

En motsvarande bestämmelse fanns i 5 § punkten 1 andelsbyteslagen. Regeln fördes över till 49 kap. 8 § IL.

5 §

Uppräkningen av vilka företag som kan vara det köpande företaget kommer ursprungligen från 5 § punkten 2 andelsbyteslagen och fördes in i 49 kap. 9 § IL. Vilka utländska företagsformer och skatter som avses framgår av bilagorna 37.1 och 37.2.

6 §

Bestämmelsen om vilka juridiska personer som kan vara det avyttrade företaget kommer från 5 § punkten 4 andelsbyteslagen och fördes in i 49 kap. 11 § IL. Eftersom den avyttrade andelen enligt 43 a kap. skall vara marknadsnoterad finns emellertid inte ekonomiska föreningar med.

7 §

Bestämmelsen om att det köpande företaget skall ha en viss andel av rösttalet i det avyttrade företaget kommer från 5 § punkten 5 andelsbyteslagen och fördes in i 49 kap. 12 § IL.

8 §

Eventuell ersättning i pengar tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker. I övrigt sker inte någon beskattning detta år.

9 §

Av *första stycket* framgår att den mottagna andelen övertar omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen. Därigenom blir det kontinuitet i beskattningen. Vinst eller förlust på den avyttrade andelen kommer att påverka taxeringen först när den mottagna andelen säljs.

I *andra stycket* regleras de fall då den avyttrade andelen förvärvats genom ett tidigare andelsbyte och uppskov erhållits vid det tillfället enligt bestämmelserna i 49 kap. Följande exempel illustrerar.

En person innehar kvalificerade andelar (FÅAB) med ett omkostnadsbelopp om 50 000 kr, vilka har stigit i värde till 100 000 kr. De kvalificerade andelarna byts mot marknadsnoterade andelar (ABA) och uppskov erhålls i inkomstslaget tjänst och kapital enligt reglerna i 49 kap. Enligt allmänna regler är anskaffningsvärdet för andelarna i ABA 100 000 kr. Andelarna i ABA byts härefter mot andra marknadsnoterade andelar (ABC). Vid sistnämnda andelsbyte är reglerna i 43 a kap. tillämpliga.

Om andelarna i ABC härefter säljs uppstår frågan om vilket omkostnadsbelopp dessa andelar har och hur det tidigare erhållna uppskovet i tjänst och kapital skall behandlas. Enligt första stycket skall andelarna i ABC anses förvärvade för det omkostnadsbeloppet som gällde för ABA, dvs. 100 000 kr enligt allmänna regler. För att detta klart skall framgå har situationen reglerats i andra stycket. Av 49 kap. 19 § första stycket framgår att uppskovsbeloppet fördelas på de mottagna andelarna i ABC och skall tas upp till beskattning när andelarna i ABC säljs.

10 §

Avskattning skall ske om säljaren inte längre uppfyller villkoret att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här. Avskattning skall ske det år villkoret inte längre uppfylls. Motsvarande bestämmelse för uppskovsgrundande andelsbyten kommer från 23 § andelsbyteslagen och fördes in i 49 kap. 26 § IL. Bestämmelsen fungerar på samma sätt som 49 kap. 26 § trots att ingen kapitalvinst fastställts vid andelsbytet utan först i efterhand. Den mottagna andelen anses avyttrad för det marknadsvärde som gällde vid andelsbytet.

48 kap.

17 a §

Paragrafen är ny. Den innehåller en bestämmelse om att den som blir tjänstebeskattad i samband med en underprisöverlåtelse har rätt att räkna in det tjänstebeskattade beloppet i omkostnadsbeloppet vid avyttring av andelarna i det förvärvande företaget eller i det företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget.

49 kap. Uppskovsgrundande andelsbyten

1 §

I paragrafen införs en ny beteckning på de andelsbyten som skall hanteras enligt 49 kap., nämligen uppskovsgrundande andelsbyten.

2 §

I *första stycket* ändras definitionen av andelsbyten som skall behandlas enligt detta kapitel till uppskovsgrundande andelsbyte. I en ny punkt 3 förtydligas att bestämmelserna i 43 a kap. och 49 kap. inte är tillämpliga samtidigt.

12 och 14 §§

Ändringarna är följdändringar.

19 §

I *första stycket* har två nya meningar lagts till. Om ett uppskovsbelopp erhållits för en andel enligt bestämmelserna i 49 kap. behöver detta inte tas upp till beskattning vid ett andelsbyte enligt bestämmelserna i 43 a kap. I stället skall uppskovsbeloppet fördelas på mottagna andelar vid andelsbytet enligt 43 a kap. Uppskovsbeloppet behandlas som om det avsåg en sådan mottagen andel som avses i första meningen.

24 §

I *första och andra styckena* samt i rubriken har följdändringar gjorts.

26 §

Ändringen är en följdändring och innebär att terminologin har anpassats till en ändring i 49 kap. 8 § IL som trädde i kraft den 1 januari 2001 (prop. 2000/01:22, bet. 2000/01:SkU9, rskr. 2000/01:108, SFS 2000:1341).

27 och 28 §§

Ändringarna är följdändringar.

57 kap.

3 §

I bestämmelsen finns den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen som gäller vid bedömningen av om ett företag är att anse som ett fåmansföretag vid tillämpningen av de särskilda skattereglerna vid utdelning från och kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar i fåmansföretag. Den allmänna definitionen av fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § IL.

Av ändringen i *första stycket* framgår att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen skall vara tillämplig även på fåmanshandelsbolag i vissa fall. Den allmänna definitionen av fåmanshandelsbolag finns i 56 kap. 4 § IL.

Ändringen i *andra stycket* innebär att den som är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett företag i vilket denne indirekt äger andelar skall tillsammans med andra direkta eller indirekta på angivet sätt aktiva delägare anses som en enda delägare. Även aktiva närstående till delägaren omfattas.

Vidare innebär ändringen i *andra stycket* att ett företag kan vara att anse som fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag om delägaren i det företaget är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket det första företaget, direkt eller indirekt, äger andelar, dvs. då delägaren indirekt äger andelar i det fåmansföretag han är verksam i.

4 §

I bestämmelsen definieras vad som avses med kvalificerad andel. Bestämmelsen föreslås bli tillämplig även på fåmanshandelsbolag.

5 §

Ändringen i *första stycket* föranleds av Regeringsrättens bedömning att bestämmelsen endast tar sikte på den egentliga andelsägarkretsen. I förening med ändringsförslaget i *tredje stycket* innebär bestämmelsen att delägare (fysisk person) som direkt eller indirekt äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen inte kan vara att anse som utomstående. Förslaget innebär att även t.ex. dödsbo samt stiftelse, m.fl. rättssubjekt som inte är fysiska personer kan vara utomstående ägare. Se i övrigt avsnitt 4.2.4.

Övergångsbestämmelser

Den nya bestämmelsen i 23 kap. 11 § första stycket IL bör kunna tillämpas på överlåtelser efter den 1 februari 2001 för att inte den nuvarande bestämmelsen skall kunna tillämpas på ett inte avsett sätt. Den nya bestämmelsen i 48 kap. 17 a § IL om att det tjänstebeskattningsbeloppet skall få räknas in i omkostnadsbeloppet vid avyttring av andelarna i det förvärvande företaget eller i det företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget innebär en minskad

skattebelastning. Den bestämmelsen måste därför få tillämpas på avyttringar fr.o.m. samma tidpunkt.

De nya bestämmelserna om andelsbyten föreslås träda i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Den skattskyldige föreslås emellertid få möjlighet att begära att de nya reglerna skall tillämpas redan vid 2002 års taxering om villkoren är uppfyllda. Detta framgår av punkten 5 i övergångsbestämmelserna.

I punkten 6 regleras hur uppskavsbelopp som erhållits före ikraftträdandet skall behandlas. I andra meningen finns en särskild bestämmelse som motsvarar nya 43 a kap. 9 § andra stycket IL med den skillnaden att det tidigare andelsbytet skett före ikraftträdandet. I övrigt är punkten 4 tillämplig.

De föreslagna ändringarna i 57 kap. 3–5 §§ IL föreslås träda i kraft den 1 januari 2002. En riksdagsskrivelse vari de föreslagna åtgärderna aviseras överlämnades till riksdagen den 1 februari 2001. Med den föreslagna regleringen kommer ändringarna att tillämpas på utdelning som lämnas efter den 1 februari 2001 och på kapitalvinst på avyttringen efter samma datum. Den ändrade definitionen av kvalificerad andel får således enbart tillbakaverkande genomslag när det är fråga om utdelning eller kapitalvinst. I övriga sammanhang där uttrycket används, t.ex. 23 kap. 18 och 19 §§, 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 § IL, gäller den äldre lydelsen av definitionen till och med utgången av år 2001.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet

1 kap.

1 a §

Bestämmelsen är ny. Genom bestämmelsen klargörs att lagens termer och uttryck har samma betydelse och tillämpningsområde som de har i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 kap.

8 §

Ändringen i *andra stycket* syftar till att återskapa den möjlighet till direktåtkomst (terminalåtkomst) Tullverket före den 1 oktober 2001 hade till det s.k. SEED-registret. Ändringen innebär att Tullverket även får ha direktåtkomst till uppgifter om personer som är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet enligt lagen (1998:5069) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter utan att de för den skull är eller kan antas vara gäldenärer enligt tullagstiftningen eller skyldiga att betala skatt för varor vid import. Tullverket kan härigenom få behövlig direktåtkomst till uppgifter avseende personer som är upplagshavare eller registrerade varumottagare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi samt till motsvarande uppgifter om aktörer i andra EU-länder.

9.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet

2 kap.

7 §

Ändringen i *första stycket* syftar till att återskapa den möjlighet till direktåtkomst (terminalåtkomst) Riksskatteverket och skattemyndigheterna före den 1 oktober 2001 hade till tullregistret. Ändringen innebär att Riksskatteverket och skattemyndigheterna även får ha direktåtkomst till uppgifter i tulldatabasen om personer som förekommer i ett ärende enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Genom ändringen tillgodoses Riksskatteverkets behov av direktåtkomst till uppgifter i tulldatabasen för verksamheten med att föra det allmännas talan i mål enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Ändringen tillgodoser även skattemyndigheternas behov av direktåtkomst till uppgifter i tulldatabasen för verksamheten med prövning av och tillsyn över upplagshavare, skatteupplag och registrering som varumottagare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

9.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet

2 kap.

28 §

Ändringen i *andra stycket* innebär att regeringen kan medge även andra sökande än enskilda sökande direktåtkomst till utsöknings- och indrivningsdatabasen avseende uppgifter i mål eller ärenden som givits in av sökanden. Genom ändringen återskapas den möjlighet som före den 1 oktober 2001 fanns för även andra sökande än enskilda sökande, dvs. myndigheter, att ha direktåtkomst till uppgifter i ärenden och mål som de gett in till en kronofogdemyndighet.

Lagförslag i promemoria med förslag till ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag (Fi2001/438)

Härigenom föreskrivs att 57 kap. 3—5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

3 §

Vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2, 3 och 5 §§, följande.

Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i företaget i betydande omfattning, skall de anses som en enda *person*.

Vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag *eller fåmanshandelsbolag* gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap., följande.

Om flera delägare 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*, skall de anses som en enda *delägare*.

4 §

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

1. andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag 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 och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta

1. andelsägaren eller någon närstående till honom 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, 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 till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren

företag.

varit verksam i betydande omfattning i detta företag. Bilaga 1

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

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

5 §

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

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

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

Ett företag anses ägt av utomstående till den del det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 4 §.

Ett företag anses ägt av utomstående *delägare* till den del *denne inte*

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 eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på utdelning på och kapitalvinst vid avyttring av kvalificerad andel som sker efter den 1 februari 2001.

Lagförslag i promemoria med förslag till ändring i reglerna om beskattningen vid underprisöverlåtelser (Fi2001/437)

Härigenom föreskrivs att 23 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap.

11 §

Om tillgången överlåts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som *intäkt*.

Om tillgången överlåts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon *som direkt eller indirekt äger andel i överlåtaren* skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som *utdelning*. *Överlåtelsen skall inte heller medföra att skillnaden skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av*

- 1. förvärvaren,*
- 2. den som innehar en kvalificerad andel i förvärvaren, eller*
- 3. den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i förvärvaren.*

Om tillgången överlåts till en fysisk person och ersättning inte lämnas, gäller bestämmelserna i första stycket inte för det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

Om tillgången överlåts till ett svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas bestämmelserna i andra stycket på dessa personer.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på överlåtelser som görs efter den 1 februari 2001.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemoria med förslag till ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag (Fi2001/438)

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av Riksskatteverket, Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Skåne län, Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Stockholms Handelskammare, Närings- och teknikutvecklingsverket, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Sveriges byggindustrier, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige, LO, Lantbrukarnas Riksförbund, Svensk Handel, Föreningen Svensk Näringsliv (tidigare Sveriges Industriförbund och Svenska Arbetsgivareföreningen), Svenska Bankföreningen, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter. Handelshögskolan i Stockholm, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Centralorganisationen SACO, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk Industriförening, Svenska Handelskammarförbundet, Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Tjänstemännens Centralorganisation TCO och Tjänsteförbundet.

Riksskatteverket har inhämtat yttranden från skattemyndigheterna i Stockholm, Göteborg, Malmö och Växjö.

Stockholms Handelskammare, Föreningen Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen hänvisar i sina remissvar till ett yttrande av Näringslivets Skattedelegation.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över Promemoria med förslag till ändring i reglerna om beskattningen vid underprisöverlåtelser (Fi2001/437)

Efter remiss har yttranden över promemorian kommit in från Riksskatteverket (RSV), Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Skåne län, Stockholms Handelskammare, Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund, Svensk Handel, Föreningen Svenskt Näringsliv (tidigare Svenska Arbetsgivarföreningen, SAF och Svenska industriförbundet), Svenska Bankföreningen, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Riksskatteverket har inhämtat yttranden från skattemyndigheterna i Stockholm, Göteborg, Malmö och Växjö.

Stockholms Handelskammare, Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen har åberopat ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Handelshögskolan i Stockholm, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Centralorganisationen SACO, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk industriförening, Svenska handelskammarförbundet, Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Tjänsteförbundet och Tjänstemännens Centralorganisation, TCO har avstått från att yttra sig.

Lagförslag i rapporten Förenklade skatteregler vid försäljning av värdepapper (Fi2001/208) i aktuell del

Förslag till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

49 kap. Uppskov med beskattningen vid andelsbyten

33 § Om den avyttrade andelen är marknadsnoterad, tillämpas bestämmelserna i 34–36 §§ istället för 6–7 §§, 10 §, 13–32 §§ under förutsättning att

1. den avyttrade andelen inte är kvalificerad, eller
2. den avyttrade andelen inte utgör lagertillgång.

Vid tillämpningen av första stycket och 34–36 §§ avses med andelsbyte ett förfarande som uppfyller villkoren i 8–9 §§, 11–12 §§ samt förutsättningarna 1 och 2 i 2 §.

34 § Ersättning i pengar skall tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker.

35 § Den mottagna andelen skall anses förvärvad till det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen.

36 § Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 8 § om obegränsad skattskyldighet, skall skattepliktig kapitalvinst anses uppkomma det år sådant villkor inte längre uppfylls.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över rapporten Förslag om förenklade skatteregler vid försäljning av värdepapper samt promemoria om statsfinansiella effekter (Fi2001:208)

Efter remiss har yttranden över rapporten och promemorian avgetts av Hovrätten för Övre Norrland, Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Stockholms län, Ekobrottsmyndigheten, Statskontoret, Riksgäldskontoret, Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Juridiska fakulteten vid Lunds Universitet, Närings- och teknikutvecklingsverket, Sveriges advokatsamfund, Företagarnas Riksorganisation, Kooperativa förbundet, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Landsorganisationen i Sverige, LO, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fondbolagens förening, OM Gruppen AB, Stockholms Handelskammare, Svenska Fondhandlareföreningen, Sveriges Aktiesparares Riksförbund, Värdepapperscentralen, VPC AB.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter. Bokföringsnämnden, Företagsekonomiska institutionen vid Handelshögskolan i Göteborg, Handelshögskolan i Stockholm, Svensk Handel och Tjänsteföretagen, Svenska Revisorssamfundet, SRS, Tjänstemännens Centralorganisation, TCO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO, Näringslivets nämnd för regelgranskning, NNR, Aktiefremjandet, Obligationsfremjandet, Stockholms Fondbörs AB, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Fondbolagens förening, Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen har avgett ett gemensamt remissvar.

Föreningen Svenskt Näringsliv och Stockholms Handelskammare har avgett gemensamt remissvar och hänvisat till det yttrande som Svenska Bankföreningen m.fl. lagt fram.