

Lagrådsremiss

Utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 17 oktober 2002

Bosse Ringholm

Hases Per Sjöblom
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten utvidgas till att även omfatta andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar och andelar som blir kvalificerade hos säljaren.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003 och skall tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. Under vissa förutsättningar skall reglerna om framskjuten beskattning, på den skattskyldiges begäran, få tillämpas retroaktivt på andelsbyten som skett under tiden den 1 januari 1999 – den 31 december 2002. Motsvarande retroaktiva tillämpning föreslås i vissa fall även gälla den som under samma tid gjort ett andelsbyte men som då inte begärde uppskov med beskattningen.

Innehållsförteckning

1	Beslut	3
2	Lagtext	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	13
3	Ärendet och dess beredning	16
4	Bakgrund och gällande rätt	17
4.1	Allmänt	17
4.2	Bestämmelserna om beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag	17
4.3	Lättnadsreglerna	19
4.4	Lagstiftningen vid andelsbyten	20
4.5	Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten	21
4.6	Bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten	25
4.7	Kvittningsmöjligheter	26
4.8	Ett räkneexempel	28
5	Överväganden och förslag	31
5.1	Inledning	31
5.2	Skattereglernas utformning	31
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	41
7	Konsekvensanalys	47
8	Effekter för de offentliga finanserna	48
8.1	Framskjuten beskattning vid fysiska personers andelsbyten med onoterade andelar och kvalificerade andelar	48
8.2	Administrativa kostnader för skatteförvaltningen	54
9	Författningskommentar	55
9.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	55
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	59
	Promemorians lagförslag	61
	Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian	70
	Tabeller med beräkningsexempel	71

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 (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

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)¹
dels att 43 kap. 11 §, 49 kap. 8, 10, 16, 26, 27 och 32 §§ skall upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 43 kap. 11 §, 49 kap. 8, 10, 26, 27 och 32 §§ skall utgå,
dels att 48 a kap. 2, 7, 9 och 10 §§, 49 kap. 5, 13, 14, 19 och 25 §§, 56 kap. 8 § och 57 kap. 6 och 13 §§ samt rubrikerna närmast före 49 kap. 14 och 25 §§ och 57 kap. 13 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas sju nya paragrafer, 48 a kap. 4 a, 6 a, och 12–16 §§ samt närmast före 48 a kap. 6 a och 12–16 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

48 a kap.

2 §²

Med *andelsbyte* avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 5–8 §§ 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. 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. *Den avyttrade andelen skall vara marknadsnoterad vid tidpunkten för erbjudandet om byte och varken den eller den mottagna andelen får vara en kvalificerad andel.*

¹ Senaste lydelse av
49 kap. 26 § 2001:1176
49 kap. 27 § 2001:1176
49 kap. 8 § 2000:1341
rubriken närmast före 49 kap. 26 § 2001:1176.

² Senaste lydelse 2001:1176.

4 a §

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om kapitalvinsten enligt 49 a kap. vid avyttring av en skalbolagsandel skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Verksamhetskrav när den avyttrade andelen är kvalificerad

6 a §

Om det är en kvalificerad andel som avyttras och säljaren omedelbart efter avyttringen ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i det köpande företaget med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget, skall det köpande företags näringsverksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse.

Som rörelse anses i denna paragraf inte sådant innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande som avses i 2 kap. 24 § andra meningen. Med dotterföretag avses i denna paragraf ett företag i vilket det köpande företaget, direkt eller indirekt, äger andelar med mer än 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

7 §³

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 §.

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 § eller en svensk ekonomisk förening.

9 §⁴

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

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

³ Senaste lydelse 2001:1176.

⁴ Senaste lydelse 2001:1176.

Om en mottagen andel är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket skall ersättningen tas upp i inkomstslaget kapital i den utsträckning ersättningen ryms inom kapitalbeloppet beräknat enligt 13 §. Överskjutande del av ersättningen tas upp i inkomstslaget tjänst.

10 §⁵

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 till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera framgår av 49 kap. 19 §.

Verksamhetsvillkoret

12 §

Var den avyttrade andelen en kvalificerad andel och gällde villkoret enligt 6 a § för det köpande företags näringsverksamhet, skall kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt om villkoret inte längre är uppfyllt. Vid beräkningen av kapitalvinsten skall som ersättning för den avyttrade andelen inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §. 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

⁵ Senaste lydelse 2001:1176.

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.

Den avyttrade andelen var kvalificerad

13 §

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel, skall det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstslaget tjänst (tjänstebeloppet) om hela ersättningen skulle ha tagits upp.

Den mottagna andelen är kvalificerad

14 §

Om en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning, inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller den kvalificerade andelen.

Övriga bestämmelser

Turordning vid avyttring av andelar i det köpande företaget

15 §

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.

Genomsnittsmetoden

16 §

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 6 § andra stycket, skall de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

49 kap.

5 §⁶

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om

1. det finns förutsättningar – bortsett från förutsättningen i 25 kap. 11 och 12 §§ om begäran – att tillämpa bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar,

2. bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas, *eller*

3. kapitalvinsten enligt 49 a kap. vid avyttring av en andel i ett skalbolag skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

1. det finns förutsättningar – bortsett från förutsättningen i 25 kap. 11 och 12 §§ om begäran – att tillämpa bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar, *eller*

2. bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar skall tillämpas.

13 §

Om den avyttrade andelen är en tillgång som kapitalvinstbeskattas hos säljaren, skall det uppkomma en kapitalvinst. Om det lämnas ersättning i pengar för andelen, skall kapitalvinsten överstiga denna del av ersättningen.

Om den avyttrade andelen är en lagertillgång hos säljaren, skall ersättningen överstiga andelens skattemässiga värde. Om det lämnas

Om den avyttrade andelen är en kapitaltillgång hos säljaren, skall det uppkomma en kapitalvinst. Om det lämnas ersättning i pengar för andelen, skall kapitalvinsten överstiga denna del av ersättningen.

⁶ Senaste lydelse 2002:536.

ersättning i pengar för andelen, skall skillnaden mellan hela ersättningen och det skattemässiga värdet av andelen överstiga ersättningen i pengar.

Andel som kapitalvinstbeskattas

Andel som är en kapitaltillgång

14 §⁷

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.

Om den avyttrade andelen är en kapitaltillgång 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 §⁸

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. Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 a kap. och behandlas som ett sådant uppskovsbelopp som avses i första meningen.

Det uppskovsbelopp som enligt 14, 15, 17 och 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 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 delägens andel upphör att existera.

Efterföljande arv m.m.

Efterföljande testamente och gåva

25 §

Om en mottagen andel övergår till en ny ägare genom arv,

Om en mottagen andel övergår till en ny ägare genom testamente

⁷ Senaste lydelse 2001:1176.

⁸ Senaste lydelse 2001:1176.

testamente, gåva *eller bodelning*, *eller* gåva, inträder förvärvaren i inträder förvärvaren i överlåtarens överlåtarens skattemässiga situation när det situation när det gäller uppskovsbeloppet. uppskovsbeloppet.

56 kap.

8 §⁹

När det gäller fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. finns även särskilda bestämmelser om

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
- avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 18–23 §§,
- avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4–6 §§,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
- utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag i 42 kap. 20 §,
 - *uppskovsgrundande* andelsbyten i 48 a kap. 6 a §, andelsbyten i 49 kap. 10, 16 och 12–14, 16 och 17 §§, 32 §§,
- avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 §,
 - pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§,
 - familjebeskattnings i 60 kap. 12–14 §§, och
 - grundavdrag i 63 kap. 5 §.

57 kap.

6 §

Upphör ett företag att vara fåmansföretag, anses en andel *ändå* kvalificerad under fem beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 4 §. Detta gäller dock bara om andelsägaren eller någon närstående till honom Upphör ett företag att vara fåmansföretag, anses en andel kvalificerad under fem beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 4 §. Detta gäller dock bara om andelsägaren eller någon närstående till honom

1. ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad, eller

2. har förvärvat andelen med stöd av en sådan andel som avses i 1.

Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte, anses den mottagna andelen kvalificerad hos andelsägaren. Detsamma gäller om andelsägaren avyttrar den mottagna andelen till en närstående. En andel skall också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel.

⁹ Senaste lydelse 2001:1176.

Uppskovsgrundande andelsbyten *Andelsbyten*

13 §¹⁰

Om äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket övergår till någon annan skall den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 13 § vid andelsbytet. Detsamma gäller om delägarens andel upphör att existera.

Bestämmelser om fördelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid uppskovsgrundande andelsbyten finns i 49 kap. 16 §.

Bestämmelser om fördelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten finns i 48 a kap. 9 §.

Bestämmelser om beräkningen av gränsbeloppet vid uppskovsgrundande andelsbyten finns i 49 kap. 32 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003 och skall tillämpas på andelsbyten efter den 31 december 2002. För fysiska personer skall uppskovsbelopp som fördelats enligt äldre bestämmelser tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera om inte något annat anges i punkterna 2–5.

2. Om en kvalificerad andel har avyttrats genom ett andelsbyte under tiden den 1 januari 1999 – den 31 december 2002 och ett uppskovsbelopp har fördelats enligt äldre bestämmelser i denna lag eller enligt den upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten skall, om den skattskyldige begär det, uppskovsbeloppet avseende en mottagen andel inte tas upp till beskattning trots att äganderätten övergått till någon annan på annat sätt än genom ett andelsbyte eller om andelen upphört att existera. I stället skall bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. i deras lydelse efter ikraftträdandet tillämpas på andelsbytet. Bestämmelserna i första och andra meningen tillämpas också om ett uppskovsbelopp har fördelats på den mottagna andelen enligt 49 kap. 19 § första stycket sista meningen i dess lydelse före ikraftträdandet eller på andelsbytena om ett efterföljande uppskovsgrundande andelsbyte har skett.

3. Om en kvalificerad andel har avyttrats genom ett andelsbyte under den tid som avses i punkten 2 och det skulle ha funnits förutsättningar för

¹⁰ Senaste lydelse 2001:1176.

uppskov med beskattningen enligt äldre bestämmelser, skall bestämmelserna i punkten 2 tillämpas om den skattskyldige begär det. Punkten 2 skall också tillämpas på den skattskyldiges begäran om den skattskyldige har tagit upp uppskovsbeloppet till beskattning helt eller delvis.

4. Om ett uppskovsgrundande andelsbyte har skett under den tid som avses i punkten 2 första meningen och ett efterföljande andelsbyte sker efter den 31 december 2002 behöver uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning utan fördelas på de mottagna andelarna. Vid beräkning av ett lättnadsbelopp enligt 43 kap. eller ett gränsbelopp enligt 57 kap. för de mottagna andelarna, skall anskaffningsutgiften minskas med ett belopp som motsvarar uppskovsbeloppet. Om äganderätten till den mottagna andelen övergått till någon annan på annat sätt än genom ett andelsbyte eller andelen upphört att existera behöver uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning om den skattskyldige begär det. I stället skall bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. i deras lydelse efter ikraftträdandet tillämpas på andelsbytena.

5. Om en mottagen andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning skall i stället för vad som anges i punkterna 1, 2 och 4 förvärvaren inträda i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att 3 kap. 15 och 16 §§ och 10 kap. 9 § samt rubriken närmast före 3 kap. 15 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 15 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

***Uppskov vid koncerninterna Vissa andelsbyten m.m.
andelsavyttringar och vid
uppskovsgrundande andelsbyten***

15 §

Den som enligt 25 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) begär uppskov med beskattningen vid en koncernintern andelsavyttring skall lämna de uppgifter som skattemyndigheten behöver för att kunna besluta om uppskovet.

Detsamma gäller den som enligt 49 kap. 6 § den lagen begär uppskov med beskattningen vid ett uppskovsgrundande andelsbyte.

Den som har fått uppskov skall årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning. *Detsamma gäller den som har en andel för vilken uppskovsbelopp fördelats enligt 49 kap. 19 § första stycket inkomstskattelagen.*

Den som har fått uppskov skall årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning.

15 a §

Den som har mottagit en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna de uppgifter som behövs för att skattemyndigheten skall kunna bedöma om verksamhetsvillkoret enligt 48 a kap. 12 § inkomstskattelagen är uppfyllt samt besluta om kapitalbeloppet och tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 13 § den lagen. Vidare skall

uppgifter lämnas om utdelning och kapitalvinst på sådana andelar.

16 §

Om äganderätten till andelar som har förvärvats genom sådant uppskovsgrundande andelsbyte som avses i 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, skall förvärvaren lämna

1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,
2. uppgift om uppskovsbeloppet för varje andel, och
3. identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Den till vilken äganderätten till andelarna har övergått skall årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning.

Om äganderätten till andelar som har förvärvats genom *ett* sådant uppskovsgrundande andelsbyte som avses i 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)

eller som är kvalificerade enligt 57 kap. 6 § andra stycket den lagen har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, skall förvärvaren lämna

1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,
2. uppgift om uppskovsbeloppet för varje andel *eller, i fråga om kvalificerade andelar, uppgift om tjänstebeloppet*, och

3. identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Den till vilken äganderätten till andelarna har övergått skall årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet *eller, i fråga om kvalificerade andelar, kapitalbeloppet och tjänstebeloppet* skall tas upp till beskattning.

10 kap.

9 §

I kontrolluppgiften skall följande uppgifter lämnas:

1. vid avyttringen av delägarrätterna eller fordringsrätterna eller vid utfärdandet av en option, den ersättning som överenskommits efter avdrag för försäljningsprovision och liknande utgifter,
2. antalet delägarrätter eller fordringsrätter,
3. deras slag och sort, samt
4. den kontanta ersättningen vid *ett sådant andelsbyte* som avses i 49 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).
4. den kontanta ersättningen vid *sådana andelsbyten* som avses i 48 a kap. 2 § och 49 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Om ett terminsavtal slutförs genom att den ena parten säljer en tillgång samtidigt som samma part förvärvar en mindre tillgång av samma slag, skall uppgift lämnas om bruttoersättningen vid försäljningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003 och skall tillämpas på andelsbyten efter den 31 december 2002.

3 Ärendet och dess beredning

Inom Finansdepartementet utarbetades under våren 2002 en promemoria om de s.k. 3:12-reglerna och reglerna om andelsbyten (Fi2002/1588). Promemorian – som är daterad den 12 april 2002 – tar sikte på vilka komplikationer som kan uppkomma när de två regelsystemen tillämpas samtidigt. I promemorian redovisas fyra alternativa lösningar för framtida avyttringar. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. Remisstiden gick ut den 15 juni 2002. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2002/1588).

I ett betänkande, bet. 2001/02:SkU29, daterat den 24 april 2002, föreslog skatteutskottet med stöd av sin initiativrätt enligt 3 kap. 7 § riksdagsordningen att riksdagen skulle tillkännage för regeringen att den skall återkomma till riksdagen med ett förslag till en retroaktivt verkande lagändring som eliminerar de effekter som uppstår i förlustsituationer till följd av att ett tjänstebelopp skall tas upp till beskattning av den som genom ett uppskovsgrundande andelsbyte har avyttrat andelar i ett fåmansföretag. Utskottet uttalade att regeringen senast i augusti 2002 skulle återkomma till riksdagen med en proposition. Riksdagen biföll den 16 maj 2002 utskottets förslag och betänkandet överlämnades till regeringen samma dag (rskr. 2001/02:245).

I lagrådsremissen lämnas ett lagförslag som syftar till att eliminera de beskattningseffekter som avses i utskottsbetänkandet. Lagändringarna föreslås få retroaktiv verkan. Förslaget bygger på en av de modeller som presenterades i den tidigare nämnda promemorian och har kompletterats med övergångsbestämmelser. Under ärendets beredning i Finansdepartementet har synpunkter under hand inhämtats från Riksskatteverket, Svea Hovrätt, Kammarrätten i Göteborg och Länsrätten i Skåne län.

4 Bakgrund och gällande rätt

4.1 Allmänt

I olika sammanhang har uppmärksammats fall där mindre fåmansföretag, framför allt inom IT-branschen, har avyttrats och säljaren som ersättning erhållit aktier i det köpande bolaget som är ett börsbolag. I samband med avyttringen har säljaren och huvudägaren i det köpande bolaget avtalat om att säljaren inte får avyttra de mottagna andelarna förrän en viss tid förflutit eller att endast en viss del av andelarna årligen får säljas. Syftet med dessa villkor har regelmässigt varit att det köpande bolaget velat försäkra sig om att säljaren skall vara verksam i bolaget även efter överlåtelsen.

Säljaren kan välja mellan att på vanligt sätt beskattas för vinsten omedelbart eller att begära uppskov med beskattningen enligt de särskilda regler som gäller vid uppskovsgrundande andelsbyten. Om säljaren väljer att ta upp vinsten till beskattning kommer vinsten enligt de s.k. 3:12-reglerna att på visst sätt delas upp i två delar. Den ena delen beskattas i inkomstslaget kapital och den andra i inkomstslaget tjänst.

Även för det fall säljaren väljer att begära uppskov med beskattningen sker en uppdelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Enligt reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten gäller att vinsten från andelsbytet skall beskattas senast det beskattningsår då äganderätten till den andel som mottogs vid andelsbytet övergår till någon annan eller andelen upphör att existera. Om det köpande bolaget försätts i konkurs ses detta som en avyttring av de andelar som mottagits vid andelsbytet. Den skattskyldige gör i så fall en kapitalförlust samtidigt som vinsten från andelsbytet skall beskattas. Den del av uppskovsbeloppet som skall beskattas i inkomstslaget kapital får kvittas mot den kapitalförlust som uppkommit genom konkursen. Någon motsvarande kvittningsrätt finns däremot inte för den del av uppskovsbeloppet som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Situationen är densamma om andelarna i det köpande bolaget avyttras med förlust.

Kritiken mot de nuvarande reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten tar sikte på det förhållandet att den kapitalförlust som hänförs till de mottagna andelarna inte fullt ut kan kvittas mot den vinst som uppkom vid andelsbytet. Nedan lämnas ett förslag till lösning av problematiken.

4.2 Bestämmelserna om beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag

Regler om beskattning av aktiva andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Regleringen syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att

ägaren arbetat i företaget, skall beskattas som arbetsinkomster och inte som kapitalinkomster. Med fåmansföretag avses ett företag där ägaren eller ägarna så fullständigt kan behärska företaget att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan ägare och företaget. Om inkomster i bolaget delas ut, beskattas därför den mottagna utdelningen i inkomstslaget tjänst om utdelningen överstiger en schablonmässigt framräknad normalutdelning. De s.k. 3:12-reglerna omfattar även försäljningsvinster på andelar i fåmansföretag. Hälften av den del av kapitalvinsten, som överstiger sådan sparad utdelning som skulle ha beskattats i inkomstslaget kapital hos mottagaren om den hade delats ut, skall tas upp i inkomstslaget tjänst (se nedan).

De s.k. 3:12-reglerna är tillämpliga på andelsägarnivå och den andelsägare som omfattas av reglerna sägs inneha kvalificerade andelar i ett fåmansföretag. Med *kvalificerad andel* avses enligt 57 kap. 4 § IL en andel i ett fåmansföretag under förutsättning att 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. Detsamma gäller om 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. Dör ägaren till en kvalificerad andel anses andelen kvalificerad även hos dödsboet.

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget (minst 30 procent) och direkt eller indirekt har rätt till utdelning tillämpas 3:12-reglerna bara om det finns särskilda skäl (57 kap. 5 § IL). Enligt förarbetena (prop. 1989/90:110, s. 468 och 704) blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre i dessa fall eftersom utdelning och kapitalvinst tillfaller också dessa ägare.

Om ett företag upphör att vara fåmansföretag anses andelen ändå kvalificerad under fem beskattningsår därefter. Detta gäller under förutsättning att andelsägaren eller närstående ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad eller har förvärvat andelen med stöd av en sådan andel (57 kap. 6 § IL). Bestämmelsen har funnits sedan 3:12-reglerna infördes.

Vid tillämpning av 3:12-reglerna beräknas avkastningen på det kapital som har investerats i företaget schablonmässigt. Reglerna innebär att man beräknar en ”normalavkastning” som skall beskattas i inkomstslaget kapital hos ägaren. Normalavkastningen får inte överstiga ett visst s.k. gränsbelopp. Underlaget för gränsbeloppet utgörs av andelens omkostnadsbelopp, sparad utdelningsutrymme och ett löneunderlag. Gränsbeloppet erhålls genom att underlaget multipliceras med statslåneräntan ökad med fem procentenheter. Överstiger lämnad utdelning gränsbeloppet betraktas den överskjutande delen som arbetsinkomst och skall därför beskattas i inkomstslaget tjänst (57 kap. 7 och 8 §§ IL). I de fall lämnad utdelning understiger gränsbeloppet skall skillnaden föras vidare till nästa år och ökar då det kapitalinkomstbehandlade utrymmet som beräknas för det året (sparat

utdelningsutrymme, 57 kap. 10 § IL). Om en kvalificerad andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade utdelningsutrymme (57 kap. 11 § IL).

Även en kapitalvinst som uppkommer när andelar i ett fåmansföretag avyttras kan bero på att arbetsinkomster har hållits kvar i företaget. Ett rimligt skatteuttag vid försäljning av fåmansföretagsandelar har ansetts ligga på cirka 40 procent. Den tekniska lösning som har valts för att få det skatteuttaget är att fördela vinsten med 50 procent vardera på inkomstlagen tjänst och kapital. Bestämmelserna innehåller en takregel avseende beskattning av kapitalvinst i inkomstlagen tjänst. En kapitalvinst skall inte tas upp i inkomstlagen tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående till honom under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren sammanlagt tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 gånger prisbasbeloppet, eller 3 790 000 kronor uttryckt i 2002 års basbelopp (57 kap. 12 § IL).

Den s.k. 3:12-utredningen (Fi1999:12) lämnade sitt betänkande Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52) till regeringen den 18 juni 2002. Betänkandet remissbehandlas och remisstiden går ut den 31 oktober 2002.

4.3 Lättnadsreglerna

Vid utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade svenska och utländska företag ges en lättnad i beskattningen (prop. 1996/97:45), de s.k. lättnadsreglerna. Lättnadsreglerna innebär att ett visst utrymme kan beräknas varje år och att utdelning inom detta utrymme – lättnadsbeloppet – undantas från beskattning hos andelsägaren. Om lättnadsbeloppet inte utnyttjas eller utnyttjas endast till viss del under ett år kan den del av lättnadsbeloppet som kvarstår outnyttjat sparas till ett senare år. En förutsättning för lättnad i beskattningen är att andelsägaren är en fysisk person eller ett dödsbo som skall ta upp utdelning och kapitalvinst i inkomstlagen kapital.

Lättnadsbeloppet beräknas genom att en räntesats (70 procent av statslåneräntan) multipliceras med summan av ett underlag för lättnadsbelopp och sparad lättnadsutrymme (43 kap. 3 § IL). Underlaget för lättnadsbelopp utgörs av summan av omkostnadsbeloppet för andelarna, sparad lättnadsutrymme och viss del av de löner som har utbetalats i företaget (43 kap. 4 § IL).

Omkostnadsbeloppet beräknas enligt genomsnittsmetoden. Omkostnadsbeloppet får även beräknas genom att anskaffningsutgiften för andelar som förvärvats före år 1990 indexuppräknas (43 kap. 17 § IL) alternativt – för andelar som förvärvats före år 1992 – får omkostnadsbeloppet beräknas utifrån kapitalunderlaget i företaget (43 kap. 18–27 §§ IL). Det sparade lättnadsutrymmet ökar således dels det lättnadsbelopp som beräknas för nästa år, dels underlaget för lättnadsbeloppet.

Det sparade lättnadsutrymmet kan även utnyttjas av andelsägaren vid kapitalvinstbeskattningen. Den del av kapitalvinsten som motsvarar det sparade utrymmet undantas då från beskattning.

När lätttnadsbelopp skall beräknas för andelar som förvärvats genom ett uppskovsgrundande andelsbyte enligt bestämmelserna i 49 kap. IL skall anskaffningsutgiften för andelarna minskas med ett belopp som motsvarar uppskovsbeloppet (43 kap. 11 § och 49 kap. 32 § IL).

4.4 Lagstiftningen vid andelsbyten

Vid 1990 års skattereform infördes i den numera upphävda bestämmelsen i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, den s.k. *strukturregeln*. Den ersatte en äldre bestämmelse enligt vilken regeringen helt eller delvis kunde medge skattefrihet vid avyttring av aktier som innehafts två år eller mer, om beskattningen kunde antas hindra strukturrationalisering som var önskvärd från allmän synpunkt. Strukturregeln innebar att beskattningen sköts upp när aktier avyttrades till ett bolag mot ersättning i form av aktier i det köpande bolaget (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Den tekniska lösningen innebar att någon realisationsvinst inte ansågs uppkomma vid bytet, bortsett från eventuell kontant ersättning, och att de nya aktierna i stället övertog de avyttrade aktiernas anskaffningsvärde.

Inför Sveriges inträde i EG den 1 januari 1995 infördes lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, IGOL, (prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10), såsom en implementering av det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG). Den tekniska lösningen för realisationsvinstbeskattningen vid aktiebyten i IGOL innebar att någon vinst på grund av bytet inte skulle anses hänföra sig till det år då avyttringen skedde. I stället skulle som realisationsvinst det år då de vid bytet mottagna andelarna avyttrades anses såväl den då uppkomna vinsten som den vinst som uppkommit vid bytet. Strukturregeln var ursprungligen inte tillämplig i de fall som avsågs i IGOL men efter hand infördes en valrätt.

Med verkan fr.o.m. den 1 januari 1999 ersattes såväl strukturregeln som IGOL av lagen (1998:1601) om uppskov vid andelsbyten, UBA, (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5). I UBA användes samma teknik för uppskov som i IGOL. Fr.o.m. den 1 januari 2000 (med verkan fr.o.m. 2002 års taxering) finns bestämmelserna om andelsbyten i 49 kap. IL (prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2).

Det enhetliga uppskovssystemet har sedan den 1 januari 2002 ersatts med två parallella regelsystem, nämligen framskjuten beskattning vid andelsbyten (48 a kap. IL) och uppskovsgrundande andelsbyten (49 kap. IL). Reglerna om framskjuten beskattning är tillämpliga när en fysisk person byter marknadsnoterade andelar mot andelar som inte är kvalificerade eller byter mot andelar som inte blir kvalificerade hos den fysiska personen. De mottagna andelarna övertar de avyttrade andelarnas omkostnadsbelopp, dvs. en ny strukturregel har införts (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS 2001:1176). Den skattskyldige kan begära att få tillämpa reglerna redan fr.o.m. 2002 års taxering om villkoren är uppfyllda.

4.5 Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten

Allmänt

För att uppskov skall erhållas krävs bl.a. att fråga är om ett byte av andelar där kontantersättningen är högst tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde (49 kap. 2 § IL). Kontantersättningen tas upp som intäkt det beskattningsår då det uppskovsgrundande andelsbytet sker. Den del av hela den skattepliktiga kapitalvinsten som inte täcks av kontantersättningen fördelas på de mottagna andelarna. Det på varje andel beräknade uppskovsbeloppet fastställs vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet sker (49 kap. 14 § IL). Om två aktieserier byts mot en aktieserie i det köpande företaget skall det sammanlagda uppskovsbeloppet fördelas jämnt på samtliga erhållna aktier, även om kapitalvinsten per aktie varit olika för de olika aktieslagen eller vinst uppkommit enbart på det ena aktieslaget (RÅ 2000 ref. 23). Bestämmelserna om uppskov skall bara tillämpas om den skattskyldige begär det (49 kap. 6 § IL). Om uppskov inte begärs sker beskattning således i vanlig ordning. För att säljaren skall erhålla uppskov för en tillgång som kapitalvinstbeskattas måste det uppkomma en kapitalvinst. Om den avyttrade andelen är en lagertillgång hos säljaren måste ersättningen överstiga tillgångens skattemässiga värde (49 kap. 13 § IL). Om förlust uppkommer i samband med andelsbytet skall avdrag göras enligt allmänna regler under det beskattningsår då andelsbytet sker.

En förutsättning för att uppskov skall godtas är att uppskovsbeloppet blir föremål för beskattning i Sverige när de mottagna andelarna avyttras (prop. 1998/99:15 s. 179 ff). Det krävs därför att säljaren, om han är en fysisk person, vid tidpunkten för andelsbytet är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (49 kap. 8 § IL). Det räcker således inte med väsentlig anknytning eller tidigare bosättning i Sverige. Om förutsättningar finns för säljaren att få uppskov enligt reglerna för uppskov vid koncerninterna andelsöverlåtelser är andelsbytesreglerna inte tillämpliga (49 kap. 5 § IL).

Det köpande företaget skall enligt 49 kap. 9 § IL vara ett svenskt aktiebolag, ett utländskt bolag enligt definitionen i 6 kap. 9 § IL eller ett annat utländskt företag som hör hemma inom EU som uppfyller villkoren i fusionsdirektivet. Det köpande företaget måste vid utgången av det beskattningsår då avyttringen sker äga mer än hälften av rösterna i det avyttrade företaget. Detta röstvillkor är avsett att hindra skatteundandraganden (prop. 1998/99:15 s. 188–189). Om det finns särskilda skäl räcker det att villkoret är uppfyllt vid någon tidpunkt mellan det uppskovsgrundande andelsbytet och utgången av kalenderåret (49 kap. 12 § IL).

Uppskovsbelopp skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan eller om den mottagna andelen upphör att existera (49 kap. 19 § IL). Detta kan inträffa om det köpande företaget likvideras eller om aktiekapitalet i företaget sätts ned genom inlösen av andelar. När uppskovsbelopp tas upp som intäkt behandlas det som en vanlig kapitalvinst. Förluster på andelar, t.ex. de mottagna andelarna, kan dras av mot återförda uppskovsbelopp. Den skattskyldige kan välja att frivilligt ta upp hela

eller delar av uppskovsbeloppet som intäkt innan den mottagna andelen avyttras. Den frivilliga beskattningen aktualiseras främst när den skattskyldige behöver kvittningssgilla vinster mot realiserade förluster. Omkostnadsbeloppet för den mottagna andelen uppgår enligt allmänna regler till ett belopp som motsvarar marknadsvärdet för den avyttrade andelen.

Om den skattskyldige inte längre uppfyller villkoret i 49 kap. 8 § IL om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här skall uppskovsbeloppet tas upp till beskattning (49 kap. 26 § IL).

Om en mottagen andel övergår genom arv, testamente, gåva eller bodelning övertar förvärvaren överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet (49 kap. 25 § IL). Syftet med detta är bl.a. att andelsägarens benägenhet att delta i andelsbyten inte skall påverkas negativt (a. prop. s. 195).

Den avyttrade andelen är kvalificerad

Vid avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag medgavs enligt strukturen i 27 § 4 mom. SIL uppskov endast efter dispens från skattemyndigheten. Dispens fick inte lämnas om någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst enligt 3:12-reglerna. Metoden i strukturen gav alltså inte utrymme för beskattning enligt 3:12-reglerna när de mottagna andelarna avyttrades. Fusionsdirektivet tillåter dock inte att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag undantas från uppskovsmöjligheten.

Vid utbyte av aktier eller andelar får enligt artikel 8.1 i fusionsdirektivet tilldelningen av aktier eller andelar i det förvärvande bolaget till en delägare i det förvärvade bolaget i utbyte mot aktier eller andelar i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denne delägare. Enligt artikel 8.2 skall medlemsstaterna göra tillämpningen av punkt 1 beroende av att delägarna inte åsätter de mottagna aktierna eller andelarna ett skattemässigt värde som är högre än det som de utbytta värdepapperen hade omedelbart före utbytet (första stycket). Tillämpningen av punkt 1 skall inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid senare överlåtelse av de sålunda mottagna värdepapperen på samma sätt som de beskattar vinster vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före det i punkt 1 avsedda förvärvet (andra stycket). Med uttrycket ”skattemässigt värde” avses det belopp med utgångspunkt från vilket en eventuell vinst eller förlust beräknas vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst för en delägare i bolaget (tredje stycket). Då en delägare enligt lagstiftningen i den medlemsstat där han är bosatt får begära skattemässig behandling som skiljer sig från den som anges i punkt 2, skall enligt artikel 8.3 punkt 1 inte tillämpas på de värdepapper för vilka denna möjlighet utnyttjas.

Beträffande val av teknik för att ta tillbaka uppskov anfördes av 1992 års företagsskatteutredning bl.a. följande (SOU 1994:100 s. 67 f.).

¹I frånvaro av särskilda komplikationer kunde kraven i artikel 8 punkt 2 ha tillgodosetts genom en enkel regel om att de mottagna andelarna övertar anskaffningsvärdet för de

avyttrade andelarna. Den vinst som inte beskattas vid andelsbytet skulle med en sådan regel komma fram till beskattning när vederlagsandelarna avyttras. För att skatteutfallet skall bli riktigt med denna regel fordras emellertid att de regler som är tillämpliga vid avyttringen av vederlagsandelarna är desamma som de skulle ha tillämpats om beskattning hade skett redan vid andelsbytet. Utgörs de ursprungliga andelarna av svenska aktier, är endast hälften av en reavinst skattepliktig, medan hela reavinsten skall tas upp till beskattning när vederlagsandelarna (utländska andelar) avyttras. Man kan inte gärna med rätta hävda att i detta fall en vinst vid en avyttring av de mottagna andelarna beskattas *på samma sätt* som en vinst vid en avyttring av de ursprungliga andelarna skulle ha beskattats. Beskattningen sker snarare på ett hårdare sätt. En regel av det diskuterade slaget är problematisk även i relation till andra regler, bl.a. dem för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL.

Med hänsyn till det anförda förordar utredningen en annan lösning. Det belopp eller, om flera inkomstslag berörs, de belopp som undgår beskattning vid andelsbytet beskattas vid avyttringen av vederlagsandelarna vid sidan av den reguljära på grund av denna avyttring. Detta sker genom att den ursprungliga reavinsten hänförs till det beskattningsår då vederlagsandelarna avyttras. Från de belopp som enligt allmänna regler skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (för bolag), kapital (fysiska personer) eller tjänst (i fråga om aktier i fåmansföretag) avräknas belopp som beskattats i resp. inkomstslag vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet skedde på grund av att kontantvederlag utgätt. Avyttras vederlagsandelarna under olika beskattningsår, får en proportionering ske av de belopp som skall beskattas.”

Med den teknik som valdes för att ta tillbaka uppskov enligt lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) var det möjligt att tillämpa 3:12-reglerna vid den uppskjutna beskattningen. I förarbetena gjordes följande uttalande beträffande val av uppskovsteknik (prop. 1994/95:52 s. 37).

”Regeringen har lämnat förslag om att reavinstbeskattningen av svenska aktier skall omfatta hela reavinsten (prop. 1994/95:25). Det innebär att svenska och utländska aktier reavinstbeskattas på samma sätt. Det skulle alltså vara möjligt att ha samma lösning som i 27 § 4 mom. SIL, dvs. att vederlagsandelarna övertar anskaffningsvärdet. För lageraktier och för aktier som omfattas av 3 § 12 mom. SIL skulle emellertid särskilda regler behövas. Regeringen anser därför att den av utredningen föreslagna lösningen bör behållas.”

När de två regelsystemen slogs ihop år 1998 och ersattes av lagen (1998:1601) om uppskov vid andelsbyten, UBA, konstaterades att systemen hade mycket gemensamt men att det i enskildheter förelåg betydande skillnader, t.ex. vad gäller tekniken för att ta tillbaka uppskovet, möjligheterna för aktiva delägare i fåmansföretag att få uppskov samt lösningarna för att motverka att uppskov medför av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner. Det enhetliga uppskovssystemet utformades med utgångspunkt i den uppskovsteknik som användes i IGOL. Detta motiverades i första hand med att det enligt denna teknik är möjligt att tillämpa 3:12-reglerna vid den uppskjutna beskattningen (prop. 1998/99:15 s. 178 f.).

För att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster finns i 49 kap. 10 § IL en särskild bestämmelse av skatteflyktskaraktär för kvalificerade andelar. Vid avyttring av en sådan andel till ett företag i vilket säljaren omedelbart efter avyttringen ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andelar motsvarande minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i det köpande företaget uppställs vissa villkor. Skälet till att inte endast fall med röstmajoritet omfattas är att samordnade förfaranden mellan upp till fyra delägare bör fångas in av bestämmelsen (a. prop. s. 190).

I den senast beskrivna situationen krävs att det köpande företags näringsverksamhet åtminstone till huvudsaklig del består av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Med rörelse avses enligt huvuddefinitionen annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om dessa tillgångar innehas som ett led i rörelsen räknas innehavet dock till rörelsen (2 kap. 24 § IL). Detta innebär bl.a. att förvaltningsföretags innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande aldrig kan anses som rörelse. När den avyttrade andelen är kvalificerad har ordet rörelse en mer inskränkt betydelse på så sätt att kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar inte räknas till rörelse även om de innehas som ett led i rörelsen. Med dotterföretag avses i detta hänseende ett företag i vilket det köpande företaget direkt eller indirekt har röstmajoriteten. Med denna definition bör oklarheter inte uppkomma huruvida ett moder-dotterbolagsförhållande råder när det köpande företaget är utländskt (a. prop. s. 190). Vid bedömningen av om huvudsaklighetsvillkoret är uppfyllt tas hänsyn främst till storleken av intäkterna (a. prop. s. 277).

Uppfylls rörelsevillkoret vid avyttringen men ändras senare det köpande företags verksamhet så att villkoret inte längre uppfylls, skall avskattning av uppskovsbeloppet ske. Detta gäller dock endast om säljaren tillsammans med närstående även vid tidpunkten för förändringen av verksamheten äger andelar i det köpande företaget med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Kravet på att verksamheten inte ändras gäller t.o.m. utgången av det tjugonde året efter det uppskovsgrundande andelsbytet (49 kap. 27 § IL).

Om delägarna i ett fåmansföretag avser att överlåta andelarna i företaget till ett annat företag som ägs av dem och önskar behålla handlingsfriheten att senare utan skattekonsekvenser omvandla det köpande företaget till ett förvaltningsföretag, har de möjlighet att göra detta genom en underprisöverlåtelse i stället för som ett andelsbyte (a. prop. s. 191).

Ett uppskovsbelopp fastställs för varje andel vid taxeringen det beskattningsår då andelsbytet skett. För kvalificerade andelar beräknas de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) respektive inkomstslaget tjänst (tjänstebeloppet) om hela kapitalvinsten skulle ha tagits upp (49 kap. 16 § IL). Till den del kapitalbeloppet förslår tas eventuell kontant ersättning upp i inkomstslaget kapital det beskattningsår då andelsbytet sker. Eventuell resterande del tas upp i inkomstslaget tjänst. Återstående delar av kapital- och tjänstebeloppen fördelas på de mottagna andelarna. De beskattas när de mottagna andelarna säljs (a. prop. s. 277).

Det finns särskilda regler för beräkning av gräns- och lättnadsbelopp på kvalificerade andelar respektive onoterade andelar (jfr beskrivningen ovan). Vid beräkningen av såväl gräns- som lättnadsbeloppet är utgångspunkten anskaffningsutgiften för andelarna. För att underlaget för beräkning av gräns- och lättnadsbeloppet för de mottagna andelarna inte skall omfatta ett uppskovsbelopp som inte beskattas finns en bestämmelse som innebär att de båda beloppen även fortsättningsvis skall beräknas på de avyttrade andelarnas anskaffningsutgift (49 kap. 32 § IL).

4.6 Bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten

Det enhetliga uppskovssystemet har fr.o.m. den 1 januari 2002 ersatts av två parallella system, nämligen ett förenklat system med framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive uppskovsgrundande andelsbyten (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, rskr. 2001/02:123, SFS 2001:1176). Det förenklade systemet bygger på den gamla strukturregeln i den numera upphävda 27 § 4 mom. SIL och gäller endast när en fysisk person gör ett andelsbyte (48 a kap. 1 § IL). Reglerna är obligatoriska vid byten om den avyttrade andelen är marknadsnoterad under förutsättning att den inte är en kvalificerad andel och att byte inte sker mot en andel som blir kvalificerad hos säljaren. När det gäller gränsdragningen för det förenklade systemet med framskjuten beskattning anfördes i förarbetena att en utgångspunkt, liksom tidigare, är att gränsen bör dras så att kvalificerade andelar kan hanteras inom systemet. Vidare anfördes att gränsdragningen bör ske enligt ett lättillgängligt regelsystem och att det inte bör krävas några kvalificerade bedömningar (prop. 2001/02:46 s. 61).

När det gällde att bestämma vilka andelar som skall omfattas av det förenklade systemet var frågan om gränsdragningen för tillämpningen skulle ske mellan kvalificerade och icke kvalificerade andelar eller om gränsen skulle dras vid marknadsnoteringen. I förarbetena anfördes följande (a. prop. s. 61 f.).

”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. ---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 marknadsnoterade 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 den andra uppskovstekniken.---

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

Reglerna i 48 a kap. om framskjuten beskattning motsvarar i tillämpliga delar reglerna i 49 kap. om uppskovsgrundande andelsbyten. Den nya strukturregeln innebär att omkostnadsbeloppet för den andel som avyttras genom andelsbytet övergår på den mottagna andelen (48 a kap. 10 § första stycket IL). Avyttras den andel som mottagits vid andelsbytet genom ett nytt andelsbyte övertar den andel som tas emot vid det nya andelsbytet det omkostnadsbelopp som den först mottagna andelen övertagit från den ursprungligen avyttrade andelen. Successiva andelsbyten kan alltså ske utan att beskattning utlöses. Eventuell kontantersättning skall tas upp till beskattning det beskattningsår då andelsbytet sker (48 a kap. 9 § IL). Återstående del av kapitalvinsten

kommer att beskattas när den mottagna andelen avyttras. Kapitalförlust skall på motsvarande sätt dras av först när den andel som mottogs genom andelsbytet avyttras. Något krav på kapitalvinst uppställs inte vid framskjuten beskattning eftersom själva tekniken går ut på att de mottagna andelarna skall inträda i de avyttrade andelarnas skattemässiga situation.

På samma sätt som vid uppskovsgrundande andelsbyten ställs ett villkor för framskjuten beskattning om att det köpande företaget vid det beskattningsår då andelsbytet sker skall äga mer än hälften av rösterna i det avyttrade företaget (48 a kap. 8 § IL).

Vid framskjuten beskattning övergår som nämnts omkostnadsbeloppet för den andel som avyttrats på den mottagna andelen. Det övertagna omkostnadsbeloppet följer den mottagna andelen om den övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning. En sådan övergång av äganderätten till den mottagna andelen utlöser inte beskattning i enlighet med bestämmelserna om framskjuten beskattning.

Den som har bytt kvalificerade andelar mot marknadsnoterade och fått ett uppskovsbelopp fastställt i form av ett tjänstebelopp och ett kapitalbelopp kan enligt gällande bestämmelser komma in i systemet med framskjuten beskattning om ett nytt andelsbyte görs mot marknadsnoterade andelar. Den avyttrade andelen anses då förvärvat för det marknadsvärde som gällde när den kvalificerade andelen byttes mot en marknadsnoterad andel (48 a kap. 10 § andra stycket IL). Uppskovsbeloppet behöver inte tas upp till beskattning vid andelsbytet med framskjuten beskattning utan fördelas på de mottagna andelarna. Detta uppskovsbelopp tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera (49 kap. 19 § första stycket IL).

4.7 Kvittningsmöjligheter

Det svenska inkomstskattesystemet bygger på principen att beskattningen skall vara symmetrisk. Detta innebär att kapitalinkomster beskattas och avdrag skall göras för kapitalförluster. Av olika skäl är dock avdragsrätten begränsad. Genom 1990 års skattereform infördes för kapitalförluster på finansiella tillgångar en huvudregel som innebär att sådana förluster skall kvoterats till 70 procent. Om förluster behandlades symmetriskt i förhållande till vinster skulle, framhölls det i förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 391), de skattskyldiga kunna ”plocka russin ur kakan” genom att tidigt sälja tillgångar som minskat i värde och vänta med att sälja tillgångar med värdestegring. Genom förfarandet skulle en skattecredit uppkomma, vilket ansågs strida mot målet om likformig beskattning. En generell avdragsbegränsning till 70 procent för kapitalförluster ansågs (a. prop. s. 428) dock innebära en omotiverat hård behandling av aktieförsäljningar och det risktagande som aktieinnehav är förenat med. Full kvittning av förluster mot vinster borde därför tillåtas inom gruppen marknadsnoterade aktier och liknande värdepapperstillgångar. Ett undantag från huvudregeln infördes således för denna grupp. En motsvarande kvittningsrätt infördes från och med 1998 års taxering inom gruppen onoterade andelar (prop. 1996/97:45,

bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611). Denna innebar att förluster på onoterade andelar fick dras av mot vinst på sådana andelar. 1992 års företagsskatteutredning anförde följande när det gäller avdrags- och underskottskvoteringarna (SOU 1996:119 s. 114).

”Med endast seriös näringsverksamhet för ögonen borde enligt utredningens uppfattning avdrags- och underskottskvoteringarna tas bort för onoterade aktier. Bedömningen kan inte ske endast i detta perspektiv. Man kan inte bortse från riskerna för att ett borttagande av kvoteringarna skulle öppna möjligheter för skattskyldiga att få avdrag för kostnader för verksamheter av hobbykaraktär och andra kostnader för privat konsumtion, som förläggs till ett aktiebolag. Man kan inte heller bortse från risken för att genom vissa transaktioner ränteutgifter skulle kunna omvandlas till aktieförluster. Utredningen avstyrker därför ett borttagande av kvoteringarna.

I ett hänseende bör dock reglerna kunna lättas. All verksamhet i ett aktiebolag utgör en förvärvskälla. Resultatet av olika verksamhetsgrenar i samma aktiebolag kan därför utjämnas mot varandra. Mot bakgrund härav synes det onödigt långtgående att inte tillåta att förlust på onoterade aktier får dras av mot vinst på sådana aktier. Utredningen föreslår att det skall tillåtas.”

För att förbättra villkoren för extern kapitaltillförsel till onoterade företag utvidgades möjligheten att kvitta förluster på onoterade andelar till att även omfatta vinster på marknadsnoterade delägarätter och andelar i vissa värdepappersfonder genom lagstiftning år 1997 (prop. 1997/98:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:448). Den skattemässiga behandlingen av förluster ansågs vara av stor betydelse för risktagande i näringslivet och villigheten till nysatsningar. I syfte att ytterligare förbättra dessa villkor slopades år 2000 den kvarvarande begränsningen i kvittningsrätten så att kvittning numera också kan ske mellan vinster på onoterade delägarätter och förluster på marknadsnoterade delägarätter (prop. 1999/2000:100, bet. 1999/2000:FiU20, SFS 2000:540).

Utvecklingen av kvittningsmöjligheterna i inkomstslaget kapital innebär att full kvittningsrätt numera råder mellan vinster respektive förluster vid avyttring av marknadsnoterade delägarätter och onoterade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer. Om den skattskyldige efter att ha utnyttjat dessa kvittningsmöjligheter fortfarande redovisar förlust är denna avdragsgill till 70 procent mot övriga kapitalintäkter. Uppstår underskott i inkomstslaget kapital kan detta utnyttjas som skattereduktion mot kommunal och statlig skatt, dvs. skatt på övriga förvärvsinkomster, samt fastighetsskatt (41 kap. 12 § IL jämfört med 65 kap. 9 och 12 §§ samma lag). Skattereduktionen är 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och 21 procent av det återstående underskottet. En skattereduktion som inte kan utnyttjas vid taxeringen det beskattningsår den uppstått får inte sparas till nästföljande år.

Regeln om att underskott i inkomstslaget kapital till den del underskottet överstiger 100 000 kr berättigar till skattereduktion med 21 procent av underskottet infördes genom lagstiftning år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833). Regeln ersatte en ordning för begränsning av rätt till avdrag för utgiftsräntor, som infördes genom 1990 års skattereform. Syftet med regeln om kvotering av underskottet är att motverka skatteplanering. I frånvaro av regeln skulle nämligen en skattskyldig i större skala kunna erhålla skatteförmåner genom att lånefinansiera tillgångar vars avkastning har formen av

värdestegring som beskattas först vid realisation (a. prop. s. 78). I samband med införandet av de s.k. lättnadsreglerna (43 kap. IL) konstaterades att 3:12-reglerna innebär att investeringar som ger en långsiktig avkastning (efter bolagskatt) som överstiger den särskilda klyvningsräntan (statslåneräntan med tillägg av fem procentenheter) beskattas hårdare i fåmansföretag än i andra företag. Om reglernas inverkan på risktagandet anfördes följande (prop. 1996/97:45 s. 29 f.).

”De särskilda reglerna har en direkt inverkan på risktagandet hos investerarna. För det första kan en ägare som omfattas av reglerna vid värderingen av ett visst investeringsobjekt notera att lönsamheten efter skatt blir lägre i ett fåmansföretag än om projektet förverkligas i ett annat företag. För det andra kan denne vid värderingen av två olika projekt, som endast skiljer sig åt vad gäller osäkerheten i resultatet, konstatera att lönsamheten efter skatt skiljer sig åt för de två projekten. Ett högriskprojekt missgynnas av de särskilda reglerna.

Regeringen delar utredningens uppfattning att dessa neutralitetsbrister kan hämma tillväxten i fåmansaktiebolag med aktiva delägare. Som utredningen framhåller måste emellertid de särskilda reglerna för fåmansaktiebolagen behållas av grundläggande systemskäl.”

För att stimulera investeringar i små och medelstora företag genomfördes med verkan från 1998 års taxering en lättnad i beskattningen för andelar i onoterade företag genom att de skillnader i avkastning som finns mellan dessa företag och de större företagen reducerades. Lättnaden ges på ägarnivå till fysiska personer och dödsbon. Den tendens som före lättnadsreglernas tillkomst fanns i 3:12-regelsystemet att missgynna riskfyllda investeringar i förhållande till investeringar med mindre risk kom emellertid i viss mån att bestå trots den införda lättnaden. Lättnaden har nämligen stor betydelse för låga investeringsutfall, men får mindre betydelse relativt sett ju bättre ett utfall är.

Företagsskatteutredningen ansåg att 3:12-reglerna även missgynnar riskfyllda investeringar genom att positiva utfall på sådana investeringar beskattas enligt dessa regler utan att det finns någon kompenserande mekanism för negativa utfall (SOU 1996:119 s. 114). Enligt utredningen skulle en sådan kompenserande mekanism vara att, när andelarna i ett företag med kvarstående 3:12-utrymme, dvs. sparutdelningsutrymme, avyttras utan att vinst uppkommer mot vilket utrymmet kan utnyttjas, avdrag fick göras för det kvarstående utrymmet från inkomst av kapital. Av samma skäl som utredningen avstyrkte ett borttagande av avdrags- och underskottskvoteringsregler (se tidigare i detta avsnitt) avstyrkte man att symmetriskapande åtgärder vidtogs i förevarande sammanhang.

4.8 Ett räkneexempel

Bakgrunden till den kritik som riktas mot de nuvarande reglerna har på sätt som inledningsvis beskrivits sin grund i samspelet mellan å ena sidan de s.k. 3:12-reglerna och å andra sidan reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten.

Detta kan illustreras med ett exempel.

Ett börsbolag betalar 8 miljoner kronor för aktierna i ett fåmansföretag. I stället för kontant ersättning erhåller säljaren aktier i det köpande

bolaget. Börskursen är 800 kronor per aktie och säljaren får 10 000 aktier. Säljaren har inga sparade utdelnings- eller lätnadsutrymmen avseende sina fåmansföretagsaktier. Anskaffningsutgiften för fåmansföretagsaktierna antas vara 100 000 kronor. Fördelningvinsten blir $(8\,000\,000 - 100\,000 =) 7\,900\,000$ kronor. Härav skall med tillämpning av den s.k. takregeln i 57 kap. 12 § IL $3\,790\,000$ kronor redovisas i inkomstslaget tjänst. Takregeln innebär att tjänstebeloppet begränsas till 100 basbelopp och ett basbelopp antas uppgå till $37\,900$ kronor. Återstoden av kapitalvinsten, $4\,110\,000$ kronor, tas upp i inkomstslaget kapital. Skatten på en kapitalvinst om $7\,900\,000$ kronor uppgår för en person med tjänsteinkomster över brytpunkten till $(0,56 \times 3\,790\,000 + 0,30 \times 4\,110\,000 =) 3\,355\,400$ kronor, vilket motsvarar 42 procent av vinsten.

Eftersom villkoren enligt reglerna för uppskovsgrundande andelsbyten får antas vara uppfyllda väljer säljaren att begära uppskov. Uppskovsbeloppet fastställs till totalt $7\,900\,000$ kronor, varav tjänstebeloppet utgör $3\,790\,000$ kronor och kapitalbeloppet $4\,110\,000$ kronor.

Vid ett senare tillfälle antas att det köpande bolaget försätts i konkurs. De mottagna andelarna anses därmed avyttrade (44 kap. 8 § IL) och den uppkomna kapitalförlusten om $8\,000\,000$ kronor skall deklarerars. Av förlusten kan $4\,110\,000$ kronor kvittas mot den del av uppskovsbeloppet som är kapitalbelopp. Någon sådan kvittningsrätt finns däremot inte för den del av uppskovsbeloppet som är tjänstebelopp, vilket uppgår till $3\,790\,000$ kronor. Om säljaren för det aktuella beskattningsåret inte har några andra kapitalvinster eller ännu ej återförda uppskovsbelopp (kapitalbelopp) på andra andelar att kvitta den återstående kapitalförlusten mot är 70 procent av denna avdragsgill (48 kap. 24 § IL), dvs. $2\,723\,000$ kronor. Om säljaren inte har några intäktsposter i inkomstslaget kapital uppkommer ett underskott som kan utnyttjas enligt reglerna om skattereduktion. Skattereduktionen uppgår i exemplet till $(0,30 \times 100\,000 + 0,21 \times 2\,623\,000 =) 580\,830$ kronor.

I exemplet har säljaren tagit upp uppskovsbeloppet som intäkt samma år som det köpande bolaget försätts i konkurs. I annat fall skulle säljaren inte ha kunnat kvitta den del av kapitalförlusten på de mottagna andelarna som ryms inom uppskovsbeloppets kapitalbelopp om $4\,110\,000$ kronor. Tjänstebeloppet om $3\,790\,000$ kronor måste nu tas upp som intäkt. Om säljaren har andra förvärvsintäkter över brytpunkten uppgår skatten på tjänstebeloppet till $(0,56 \times 3\,790\,000 =) 2\,122\,400$ kronor. Den skattereduktion som säljaren är berättigad till uppgår enligt beräkningarna ovan till $580\,830$ kronor. Säljaren skall därför betala en nettoskatt om $(2\,122\,400 - 580\,830 =) 1\,541\,570$ kronor.

Antag att säljaren i stället väljer att göra en kontantaffär. Vinsten uppgår till $7\,900\,000$ kronor och skatten är enligt beräkningarna totalt $3\,355\,400$ kronor (jfr ovan). Skatten betalas. Nettovinsten, som därmed uppgår till $(7\,900\,000 - 3\,355\,400 =) 4\,544\,600$ kronor, antas återinvesteras i börsnoterade aktier med en avkastning på tio procent. Den årliga nettoavkastningen kan beräknas till $(0,10 \times 4\,544\,600 \text{ minus } 30 \text{ procent kapitalskatt} =) 318\,122$ kronor.

I andelsbytesfallet får säljaren i stället uppskov med hela den skatt om $3\,355\,400$ kronor som belöper på vinsten. Underlaget för beräkning av

den årliga avkastningen är då i stället de 10 000 aktier à 800 kronor som säljaren erhållit i byte mot sina kvalificerade andelar, dvs. 8 000 000 kronor. Även på dessa börsnoterade aktier antas avkastningen vara tio procent. Den årliga nettoavkastningen kan på motsvarande sätt beräknas till $(0,10 \times 8\,000\,000 \text{ minus } 30 \text{ procent kapitalskatt} =) 560\,000$ kronor, dvs. 241 878 kronor – eller över 75 procent – mer än i kontantaffärsfallet.

Att utfallen blir så olika beror på att säljaren i andelsbytesfallet får uppskov med beskattningen och därmed kommer i åtnjutande av en räntefri skattekredit även för den del av inkomsterna som skall redovisas i inkomstslaget tjänst. Den avkastning som belöper på denna del beskattas vid avyttring av de mottagna andelarna i inkomstslaget kapital. Detta har sin förklaring i att syftet med andelsbytesreglerna är att underlätta omstruktureringar i näringslivet. Den räntefria skattekrediten bör i vart fall vid tidpunkten för uppskovet ha framstått som en skatteförmån för säljaren. Det kan även antas att den säljare som väljer kontantaffärsalternativet troligen inte kan räkna med att andelarna värderas lika högt som i andelsbytesfallet. Skillnaden blir därför i realiteten ännu större mellan andelsbytesfallet och kontantaffärsfallet.

Den räntefria skattekrediten vid uppskov skiljer sig dock inte från den räntefria skattekredit som tillgodoräknas en ägare som inte genomför något andelsbyte, utan behåller de ursprungliga andelarna. Ur denna beskattningssynpunkt är uppskavsreglerna därför fördelaktigare än kontantaffärsalternativet men ekonomiskt likvärdiga med det fall då ägarna behåller de ursprungliga andelarna.

En förändrad beskattning av andelsbytesfallet medför vidare att statens andel av risken också kommer att omfatta skatten på tjänstebeloppet. Därmed kommer statens risktagande vid strukturaffärer med uppskov att likställas med det risktagande som finns då ägaren väljer att behålla verksamheten. Vid en jämförelse med kontantaffärsfallet innebär dock en eventuell förändrad beskattning ett ökat risktagande för staten. Sätillvida kan en förändrad beskattning av andelsbytesfallet påverka riskbeteendet genom att delägarna lägger mindre vikt vid riskanalyser av det köpande företaget. Den risk delägarna bär minskar dock inte i jämförelse med den risk som förelåg innan andelsbytet. En sådan omfördelning av risken torde därför inte ha medfört någon mer långtgående påverkan på riskanalyserna.

5 Överväganden och förslag

5.1 Inledning

Som ovan nämnts har ett antal fåmansföretagare hamnat i en svår ekonomisk situation genom att de först bytt 3:12-andelar mot marknadsnoterade andelar som sedan blivit värdelösa. Behovet av en lagstiftning som särskilt beaktar de problem som uppkommer på grund av samspelet mellan reglerna om andelsbyten och de s.k. 3:12-reglerna har därför accentuerats.

I den remitterade promemorian redovisades fyra olika lösningar, A – D. Innebörden av A – C är att andelsbytet betraktas som en försäljning av de ursprungliga andelarna, varvid ett uppskottsbelopp efter begäran bestäms vid andelsbytet. Modellerna innehåller därför olika metoder som syftar till att mildra beskattningskonsekvensen av andelsbytet (försäljningen) om det övertagande företaget försätts i konkurs eller om andelarna sjunker i värde. Modell D skiljer sig från de övriga genom att andelsbytet inte betraktas som en försäljning av den ursprungliga verksamheten i likhet med vad som gäller när fysiska personer gör andelsbyten med marknadsnoterade andelar. Beskattningstidpunkten sammanfaller med tidpunkten för en slutlig avyttring. I *bilaga 3* redovisas med beräkningsexempel hur utfallen blir enligt de olika modellerna.

5.2 Skattereglernas utformning

Regeringens förslag: Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten enligt 48 a kap. IL utvidgas till att även omfatta onoterade och kvalificerade andelar.

Den vid andelsbytet mottagna andelen övertar det omkostnadsbelopp som den avyttrade andelen hade. Vinst eller förlust beskattas först när den vid andelsbytet mottagna andelen avyttras.

Om den avyttrade andelen var kvalificerad anses den mottagna andelen kvalificerad hos andelsägaren. Detsamma gäller om andelsägaren avyttrar den mottagna andelen till en närstående. Det tjänstebelopp som skall tas upp i inkomstslaget tjänst när den mottagna andelen avyttras får högst uppgå till det belopp som motsvarar tjänstebeloppet vid andelsbytet.

Promemorians förslag: Promemorian innehåller fyra alternativa modeller till lösningar, A – D.

Enligt alternativ A skall kvittning tillåtas mellan inkomstslagen tjänst och kapital i de fall kvalificerade andelar har sålts mot ersättning som består av nya andelar, vilka senare blivit värdelösa eller avyttrats med förlust. Kapitalförlusten skall reducera tjänstebeloppet och

kapitalbeloppet lika mycket. I den mån halva kapitalförlusten överstiger tjänstebeloppet skall den överskjutande delen enbart betraktas som en kapitalförlust. Någon beskattning kommer inte att ske i inkomstslaget tjänst i konkursfallet eftersom en förlust som är lika stor som det tjänstebelopp och skall tas fram till beskattning på grund av avyttringen får dras av i tjänst. I inkomstslaget kapital återstår en kapitalförlust, vilken är lika stor som det kapitalbelopp som skall tas fram till beskattning.

Alternativ B innebär att om ett andelsbyte skett som vid avyttring av de mottagna andelarna leder till en kapitalförlust, så skall uppskovsbeloppet inte tas fram till beskattning. I stället skall skillnaden mellan ersättningen för de mottagna andelarna och omkostnadsbeloppet för de andelar som byttes tas upp som kapitalvinst. Vid beräkningen av kapitalvinsten tillämpas bestämmelserna i 44 och 48 kap. IL samt regeln i 57 kap. 12 § tredje stycket IL om att kapitalvinst skall fördelas i tjänst och kapital och maximalt tas upp till 100 prisbasbelopp i inkomstslaget tjänst.

Alternativ C innebär att det vid bytestillfället fastställs hur stor del av kapitalvinsten som är att hänföra till inkomstslaget tjänst (tjänstebelopp). När de mottagna andelarna avyttras skall eventuell vinst (dvs. om ersättningen för mottagna andelar överstiger omkostnadsbeloppet för de andelar som byttes) beskattas i inkomstslaget tjänst upp till det fastställda tjänstebeloppet. Detta innebär att tjänstebeloppet skall ”nollställas” innan beskattning i inkomstslaget kapital kan bli aktuell.

Enligt alternativ D utvidgas de nya reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten (48 a kap. IL) till att även omfatta onoterade andelar, dvs. även s.k. kvalificerade andelar. De vid andelsbytet mottagna andelarna övertar det omkostnadsbelopp som de avyttrade andelarna hade. De mottagna andelarna blir under viss tid kvalificerade. Någon vinst fastställs inte vid själva andelsbytet utan först när de mottagna andelarna avyttras. Uppdelning av vinsten i en tjänstedel och en kapitaldel sker således först vid avyttringen. Reglerna är tillämpliga vid ett andelsbyte oberoende av om en kapitalvinst eller en kapitalförlust uppkommit. Avdrag för kapitalförlust får göras först när de mottagna andelarna avyttras.

Promemorians alternativ D överensstämmer med regeringens förslag med den skillnaden att de mottagna andelarna kommer att vara kvalificerade utan tidsbegränsning samt att det belopp som skall beskattas i inkomstslaget tjänst begränsas till ett beräknat tjänstebelopp vid bytestillfället.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser som yttrat sig förordar alternativ D. *Riksskatteverket* anför att kvalificerade andelar är svåra att hantera inom systemet för framskjuten beskattning, om kapitalvinst som uppkommer vid andelsbytet och som skall hänföras till inkomstslaget tjänst skall kunna beskattas. Mot bakgrund av att alternativ D torde vara något lättare att förstå och redovisa i självdeklaration motsätter sig inte verket att modellen införs om förslaget kompletteras i vissa hänseenden. Verket föreslår att andelar som förvärvats genom andelsbyte och som är kvalificerade på grund av karensregeln inte skall anses vara av samma slag eller sort som andra andelar i företaget som delägaren innehar. Vidare föreslår verket en turordningsregel för de fall delägaren äger

andelar som enligt ovan inte är av samma slag eller sort. Den s.k. Lex ASEA bör enligt verket gälla även utdelning på mottagna andelar som är kvalificerade. För att inte försvåra taxeringskontroll finns ett behov av uppgiftsskyldighet motsvarande den som gäller vid uppskovsgrundande andelsbyten. Det är enligt verket troligt att även modell D kan utnyttjas för skatteundandraganden genom vissa former av värdeöverföringar. Vidare påpekar verket att den föreslagna karensregeln kan komma att utnyttjas i försök att undgå 3:12-beskattnings. Verket delar i promemorian framförda uppfattningen att en begränsning till de värden som gällde vid andelsbytet alltför lätt skulle öppna för manipulering av värdet vid bytestillfället respektive avyttringstillfället. Om reglerna om framskjuten beskattning skall omfatta nämnda andelar och inte vara alltför komplicerade talar det mesta för att effekten med värdeökning i tjänst får godtas. Som alternativ till modellerna föreslår verket att ett dispensförfarande övervägs.

Företagarnas Riksorganisation kan acceptera modellerna A – C eftersom de inte ger en ökad skattebelastning på värdestegringar efter andelsbytet. Modell D kan däremot inte accepteras i den föreslagna utformningen eftersom den innebär att en ökning av värdet på de tillbytta aktierna även kommer att beskattas enligt fåmansbolagsreglerna under fem år från andelsbytet. Detta innebär att även inkomst som inte härrör från ägarens arbetsprestationer kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst på ett sätt som inte kan beskrivas som annat än systemvidrigt. Modell D skulle dock kunna accepteras om den kompletterades med regler som gör det möjligt att begränsa det belopp som skall tas upp i inkomstslaget tjänst när de mottagna andelarna avyttras till ett belopp motsvarande den del som skulle ha beskattats i inkomstslaget tjänst om en uppdelning i en tjänstedel och en kapitaldel hade gjorts vid bytestillfället. På detta sätt slipper skatteförvaltningen att fastställa uppskovsbelopp utan får i stället göra ett fastställande i samband med beskattningen, dvs. vid avyttringen av tillbytta aktier.

Lantbrukarnas Riksförbund pekar på att den s.k. 3:12-utredningen föreslår att det tjänstebelopp som skall tas upp i inkomstslaget tjänst när de mottagna andelarna avyttras begränsas till ett belopp motsvarande den tjänstedel som skulle ha beskattats i inkomstslaget om en uppdelning i en tjänstedel och en kapitaldel hade gjorts vid bytestillfället. I promemorian anförs som argument mot en sådan lösning att värdet vid bytestillfället måste beräknas och dokumenteras. Förbundet kan inte se att någon avgörande skillnad i detta avseende uppstår med den föreslagna begränsningen i jämförelse med dagens regler. Vidare anförs att lösningen även öppnar möjligheter för att manipulera värdet vid bytestillfället respektive avyttringstillfället när det är fråga om byte av andelar i onoterade bolag. Mot bakgrund av att de flesta köpare i nu aktuella situationer är börsbolag torde dessa farhågor vara starkt överdrivna. Förbundet ställer sig således bakom den av 3:12-utredningen föreslagna begränsningen.

Sveriges Advokatsamfund anser att det i sig är olyckligt att en eventuell värdestegring efter andelsbytet enligt modell D beskattas som tjänsteinkomst, trots att värdestegringen inte beror av den skattskyldiges arbetsinsatser. Fördelen med dessa enklare regler överväger dock enligt samfundets uppfattning denna nackdel. Dessutom måste det konstateras

att 3:12-reglernas utformning i sig medför att värdestegringar ofta kan komma att beskattas i inkomstslaget tjänst även om de inte beror av den skattskyldiges arbetsinsatser. Detta är ett av de stora principiella problemen med dagens regler. Situationen blir dock endast marginellt påverkad av modell D.

Svenska Revisorsamfundet förordar i första hand en modifierad modell D. För att komma runt problematiken med att värdeökning behandlas som tjänsteinkomst kan antingen en proportionering ske av tjänsteinkomsten från början eller en möjlighet till avskattning införas. Det senare förordas. I andra hand förordas modell B.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund anför att nackdelen med modell D är att en viss framtida värdetillväxt på de erhållna andelarna kan komma att tjänstebeskattas vid den senare klyvningen upp till 100 basbelopp. Detta torde dock kunna accepteras mot den minskning av den skattskyldiges affärsrisk som de föreslagna förändringarna medför, samt den enklare struktur som denna modell innebär för det totala regelverket.

Landsorganisationen i Sverige är tveksam till promemorians förslag och anför att det skulle innebära ett avsteg från de s.k. 3:12-reglerna och ett avsteg från likformigheten i skattesystemet. Det är också tveksamt om staten skall ta över ytterligare riskkostnader från fåmansföretagen. Dessutom finns risk att förslaget öppnar för skatteplanering genom att det blir tillåtet att i vissa fall behandla arbetsinkomster som kapitalinkomster. De nämnda likviditetsproblemen behöver få en lösning, men det är inte givet att det skall handla om olika sätt att efterskänka skatteskulden. En mer rättfram lösning skulle vara att inte längre ge möjlighet att få en skattecredit på arbetsinkomster vid andelsbyten. Då skulle en del av köpesumman realiseras för att betala skatt på inarbetade löneinkomster i stället för att överföras till det köpande företaget.

Skälen för regeringens förslag

Valet av modell

De kapitalförluster som uppstår vid uppskovsgrundande andelsbyten är hänförliga till tillgångar vars avkastning enligt gällande 3:12-regler beskattas schablonmässigt i inkomstslagen tjänst och kapital. Som framgår av redovisningen i avsnitt 4.7 finns det av grundläggande systematiska skäl inte några kvittningsmöjligheter mellan de båda inkomstslagen. Om en kvittningsmöjlighet skulle införas i enlighet med alternativ A måste den, om den skall vara systemenlig, bygga på förutsättningen att aktiva delägars inkomster i sin helhet anses vara kapitalinkomst. Vid 1990 års skattereform infördes det duala inkomstskattesystemet, dvs. arbets- och kapitalinkomster beskattas var för sig. Reformen innebar att det är nödvändigt att ha särskilda regler för aktiva delägare i fåmansföretag. Utgångspunkten för 3:12-reglernas utformning är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning skall få samma skatt som en löntagare som äger aktier i t.ex. ett börsnoterat bolag vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst. Beskattningen av löntagare och aktiva delägare i ett fåmansföretag skall alltså vara neutral. Att eliminera den effekt som gällande 3:12-regler har genom att negativa utfall i

inkomstslaget kapital skulle få dras av i ett annat inkomstslag skulle innebära att avsteg görs från såväl den grundläggande systematiken i skattesystemet som målet om neutral beskattning av arbetsinkomster. Detta skulle i sin tur skapa problem på andra håll i skattesystemet.

Enligt alternativ B och C är det möjligt att lösa förlustproblematiken för kvalificerade andelsägare utan att en formell kvittningsmöjlighet införs mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Som framgår har det enhetliga uppskovssystemet fr.o.m. den 1 januari 2002 ersatts av två parallella system, nämligen ett förenklat system med framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive uppskovsgrundande andelsbyten. Ett av skälen till att förändringarna genomfördes var att uppskovssystemet uppfattas som mycket komplicerat för flertalet skattskyldiga att tillämpa. Om nya regler införs som innebär att det uppskovsgrundande systemet byggs ut och att ytterligare beräkningar krävs av den enskilde när det gäller kvalificerade andelar kommer systemet att kompliceras ytterligare. Vidare innebär det en särbehandling av förlustsituationen. Riksskatteverket har i sitt remissyttrande anfört att modellerna A – C, till skillnad mot modell D, vidmakthåller syftet med de s.k. 3:12-reglerna i den utsträckning som är möjlig om beskattning av kapitalvinst vid andelsbyte skall korrigeras på grund av kapitalförlust vid avyttring av mottagna andelar. Modellerna ger emellertid möjlighet till skatteundandragande genom inte alltför komplicerade former av värdeöverföringar. Enligt verket har modellerna A – C sådana brister i den föreslagna utformningen att verket avstyrker dem. I stället förordar verket modell D med vissa kompletteringar, alternativt att ett dispensförfarande övervägs. Regeringen gör mot bakgrund av detta bedömningen att det inte är en lämplig väg att bygga vidare på modellerna A – C. I stället bör en så enkel lösning som möjligt eftersträvas som inte heller ger möjligheter till skatteundandragande. Nästan alla remissinstanser har även ansett att modell D är det alternativ som innebär den bästa lösningen av problematiken och är enklast att tillämpa. Landsorganisationen har framfört att en lösning av problematiken skulle vara att inte längre ge möjlighet att få en skattecredit för arbetsinkomster. Det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG) tillåter dock inte en sådan lösning som innebär omedelbar beskattning, varför detta inte är en framkomlig väg. Ett dispensförfarande skulle inte heller vara lämpligt. Mot bakgrund av det anförda anser regeringen att övervägande skäl talar för en lagstiftning på grundval av promemorians alternativ D, dvs. tekniken med framskjuten beskattning.

Utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning

Tekniken med framskjuten beskattning gäller för närvarande vid fysiska personers andelsbyten med marknadsnoterade andelar och innebär i praktiken att ett byte av sådana andelar till andra marknadsnoterade eller onoterade andelar och en efterföljande avyttring av de mottagna andelarna kan ses som en enda skattepliktig händelse. Detta beror på att den vinst eller förlust som inte beskattas vid andelsbytet tas fram när de mottagna andelarna avyttras. Detsamma gäller i de fall flera andelsbyten följer på varandra innan de senast mottagna andelarna avyttras. Det

förhållandet att en värdestegring på de marknadsnoterade ursprungsandelarna inte är resultatet av omständigheter som kan kopplas till den skattskyldige personligen innebär att det är okomplicerat att av förenklingsskäl anlägga denna helhetssyn. De regler som skall tillämpas vid avyttringen av de mottagna andelarna är desamma som de regler som skulle ha tillämpats om beskattning skett vid bytestillfället. Genom förfarandet uppnår den skattskyldige en senareläggning av beskattningstidpunkten.

När ursprungsandelarna är kvalificerade är de regler som skall tillämpas vid avyttringen av de mottagna andelarna (allmänna regler) inte desamma som de regler som skulle ha tillämpats om beskattning hade skett redan vid andelsbytet (3:12-regler). Som framgår ovan kan emellertid den säljare av kvalificerade andelar som först gjort ett uppskovsgrundande andelsbyte mot marknadsnoterade andelar och fått ett tjänstebelopp respektive kapitalbelopp fastställt därefter göra ett andelsbyte med framskjuten beskattning. Uppskovsbeloppet fördelas då på de vid detta andelsbyte mottagna andelarna och skall tas fram till beskattning när de mottagna andelarna slutligen avyttras.

Om tekniken med framskjuten beskattning tillämpas även för onoterade och kvalificerade andelar i enlighet med alternativ D innebär detta såvitt gäller den här aktuella problematiken med uppskovsbelopp och andelar som sjunker i värde följande. De mottagna andelarna (marknadsnoterade) övertar de avyttrade andelarnas (kvalificerade andelar) anskaffningsutgift. När de mottagna andelarna avyttras beskattas hela vinsten enligt de regler som skulle ha tillämpats vid avyttringen (bytet) av de kvalificerade andelarna, dvs. enligt 3:12-reglerna. Detta för att 3:12-beskattningen skall komma till stånd. I promemorian föreslogs att de mottagna andelarna skall anses kvalificerade under de fem följande beskattningsåren. Riksskatteverket har påtalat att förslaget innebär att hela kapitalvinsten beskattas i inkomstslaget kapital efter utgången av den föreslagna karenstiden. Då karenregeln innebär en tidsbegränsning av 3:12-beskattningen är det enligt verket inte osannolikt att det kan leda till att andelsbyten kommer att utnyttjas i syfte att försöka undgå denna beskattning. Regeringen anser att de farhågor som Riksskatteverket har gett uttryck för är berättigade. Mot bakgrund av detta anser regeringen att någon tidsgräns inte bör bestämmas för de mottagna andelarnas kvalifikation för att skatteundandraganden skall förhindras.

Genom tekniken med framskjuten beskattning löser man även problemet med förlustfallen för kvalificerade andelar på ett konsekvent sätt. Om avyttringen av de mottagna andelarna leder till en förlust kommer någon beskattning inte att ske. Tekniken är vidare enkel att tillämpa och skulle, utöver vad som gäller i dag, omfatta samtliga onoterade och kvalificerade andelar. Förfarandet skulle emellertid i vissa situationer (när vinsten vid bytestillfället inte uppgått till 200 prisbasbelopp) kunna innebära att en del av en eventuell värdestegring som skett efter andelsbytet skulle komma att hänföras till inkomstslaget tjänst, trots att värdestegringen inte haft sin grund i den skattskyldiges arbetsinsatser. Det kan därför ifrågasättas om inte den del av vinsten som skall beskattas i inkomstslaget tjänst när den mottagna andelen avyttras borde begränsas till det belopp som skulle ha beskattats i inkomstslaget tjänst om 3:12-reglerna skulle ha tillämpats redan vid andelsbytet. En

sådan ordning skulle alltså innebära en maximering av tjänstebeloppet och att värdetillväxten därutöver efter andelsbytet i dessa fall beskattas i inkomstslaget kapital. Några remissinstanser har förordat en sådan lösning.

Att på detta sätt maximera det belopp som skall beskattas i inkomstslaget tjänst innebär att ett tjänstebelopp måste beräknas och dokumenteras. En del av de förenklingsvinster som modell D medför skulle därmed gå förlorade. Möjligen skulle en sådan reglering öka benägenheten att i vissa fall manipulera värdena vid byte av andelar i onoterade bolag för att minimera den del som skall beskattas i inkomstslaget tjänst.

Den förändring i förhållande till promemorieförslaget som regeringen föreslår – som ju innebär att det inte skall finnas någon begränsning av den tid som de mottagna andelarna skall vara kvalificerade – medför att frågan om maximering av tjänstebeloppet kommer i ett annat läge. Enligt promemorieförslaget skulle de mottagna andelarna anses vara kvalificerade i fem år efter andelsbytet. Att en viss del av en eventuell värdestegring hos en sådan andel beskattas i inkomstslaget tjänst trots att värdetillväxten inte har med ägarens eget arbete att göra kunde accepteras mot bakgrund av den relativt korta karenstiden. En evig karensregel är enligt regeringens mening inte godtagbar om den inte kombineras med en maximeringsregel. Även om man beaktar de invändningar mot en maximeringsregel som redovisats talar enligt regeringens mening övervägande skäl för att en sådan regel bör införas.

Enligt förslaget i promemorian skall den mottagna andelen anses kvalificerad hos andelsägaren. Riksskatteverket har föreslagit att en andel som överlåts till en närstående även bör anses kvalificerad för denne under karenstiden för att förhindra skatteundandraganden genom överlåtelser av andelar inom närståendekretsen.

Regeringen håller med om att en mottagen andel som överlåts till närstående även bör anses kvalificerad hos den närstående. En justering av förslaget i enlighet med detta bör därför göras.

Om kontantärsättning utgår vid ett andelsbyte skall denna tas upp till beskattning det beskattningsår då andelsbytet sker (48 a kap. 9 § och 49 kap. 14 § IL). För kvalificerade andelar gäller enligt nuvarande bestämmelser att ersättning i pengar skall tas upp i inkomstslaget kapital i den utsträckning delen ryms inom det fastställda kapitalbeloppet. Överskjutande del skall tas upp i inkomstslaget tjänst (49 kap. 16 § IL). I lagrådsremissen föreslås att bestämmelserna om framskjuten beskattning skall utvidgas till att även omfatta kvalificerade andelar och att ett kapitalbelopp och ett tjänstebelopp skall beräknas redan vid andelsbytet. En motsvarande fördelningsregel behövs för kontantärsättningen för andelar som är kvalificerade.

Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbelopp avses, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättring (anskaffningsutgifter, 44 kap. 13 och 14 §§). Enligt genomsnittsmetoden skall omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter och fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas. Hänsyn skall tas till de förändringar i innehavet som inträffat (48 kap. 7 § IL). Vid

uppskovsgrundande andelsbyten finns ett undantag från genomsnittsmetoden (49 kap. 29 § IL). Regeln kommer från 15 § lagen (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten. Genomsnittsmetoden modifieras på så sätt att om mottagna andelar vid ett andelsbyte inte är marknadsnoterade, skall de vid tillämpning av genomsnittsmetoden inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren (prop. 1998/99:15 och 1999/2000:2 del 2, bet. 1999/2000:SkU2, SFS 1999:1229).

Riksskatteverket har i sitt remissyttrande föreslagit att andelar som förvärvats genom andelsbyte och som är kvalificerade på grund av karensregeln inte skall anses vara av samma slag eller sort som andra andelar i företaget som delägaren innehar eller förvärvar. Motivet är att 3:12-beskattningen skall kunna upprätthållas i rimlig utsträckning. Av samma skäl torde enligt verkets mening även en uttrycklig turordningsregel behövas för de fall delägaren äger andelar som enligt ovan inte är av samma slag eller sort. En sådan turordningsregel skulle innebära att de kvalificerade andelarna anses avyttrade före andelar som förvärvats efter tidpunkten för andelsbytet.

Regeringen delar uppfattningen att en turordningsregel behövs vid andelsbyten med framskjuten beskattning. Denna turordningsregel bör motsvara den som gäller vid uppskovsgrundande andelsbyten (49 kap. 28 § IL). Andelarna anses då avyttrade i följande ordning: gamla andelar, de vid andelsbytet mottagna andelarna och slutligen nya andelar. När det gäller tillämpningen av genomsnittsmetoden vid andelsbyten med framskjuten beskattning anser regeringen att det, på samma sätt som redan gäller vid uppskovsgrundande andelsbyten, bör införas en bestämmelse om att onoterade andelar inte skall anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som säljaren innehar (49 kap. 29 § IL). Enligt 56 kap. 3 § IL är aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs inte fåmansföretag. Däremot kan företag vars andelar är marknadsnoterade utgöra fåmansföretag och andelarna vara att anse som kvalificerade enligt 57 kap. IL (jfr 48 kap. 5 § IL). För att även mottagna andelar som enligt förslaget blir kvalificerade för all framtid och som kan vara marknadsnoterade skall omfattas bör ett tillägg i lagtexten göras med denna innebörd.

Om en andel i ett fåmansföretag, som inte är kvalificerad, har förvärvats genom sådan utdelning på kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA) inte har beskattats tillämpas villkoren i 57 kap. 4 § första stycket IL som om det företag som den utdelade aktien avser var det företag som delat ut aktien (57 kap. 4 § andra stycket IL). Enligt verket bör denna bestämmelse omfatta utdelning av andel på sådan vid andelsbyte mottagen andel som är att anse som kvalificerad. För tillämpning av bestämmelsen i 57 kap. 4 § andra stycket IL föreskrivs att det utdelade företaget är ett fåmansföretag. Någon sådan förutsättning bör inte uppställas när det gäller utdelning på en sådan andel som mottagits vid ett andelsbyte. För den i promemorian föreslagna karensregelns tillämplighet krävs inte att de mottagna andelarna avser andelar i ett fåmansföretag. Motsvarande bör då enligt verkets mening gälla utdelade

andelar. Regeringen anser att en särskild reglering av det slag som verket efterlyser behövs. Värdeöverföringar från de mottagna andelarna kan även ske genom t.ex. fondemission och nyemission. Enligt regeringen är det angeläget att även sådana fall omfattas av regleringen. Bestämmelsen bör därför ges en sådan formulering att samtliga fall av värdeöverföringar omfattas.

Som framgår i avsnitt 4.5 och 4.6 finns såväl i bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten som i bestämmelserna om framskjuten beskattning ett villkor om röstmajoritet för det köpande företaget. Villkoret är avsett att hindra skatteundandraganden (jfr prop. 1998/99:15 s. 188 och 189). Bestämmelserna innebär ett krav på att det köpande företaget vid utgången av beskattningsåret skall äga andelar med mer än 50 procent av rösterna i det avyttrade företaget (48 a kap. 8 § och 49 kap. 12 § IL).

I bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten finns ett särskilt verksamhetskrav när det är en kvalificerad andel som avyttras (49 kap. 10 § IL). Bestämmelsen innebär att om säljaren i sådant fall omedelbart efter avyttringen ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andel i det köpande företaget med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget, skall det köpande företags näringsverksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse (jfr avsnitt 4.5). Uppfylls detta rörelsevillkor vid avyttringen av den kvalificerade andelen men ändras senare det köpande företags verksamhet så att det inte längre uppfylls skall uppskovsbeloppet skattas av. Kravet på att verksamheten i det köpande företaget inte ändras gäller t.o.m. tjugonde året efter det uppskovsgrundande andelsbytet (49 kap. 27 § IL). Motsvarande bestämmelser behövs också när kvalificerade andelar skall omfattas av systemet med framskjuten beskattning. Den kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet skall då tas upp till beskattning om villkoret inte längre uppfylls. Ersättning i pengar som tagits upp till beskattning vid andelsbytet skall räknas av.

Om en mottagen andel vid ett uppskovsgrundande andelsbyte övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning övertar enligt nuvarande bestämmelser förvärvaren överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet (49 kap. 25 § IL). En motsvarande regel behövs för att en kvalificerad andel vid framskjuten beskattning fortsatt skall anses kvalificerad hos förvärvaren.

Vid en utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning till att även omfatta kvalificerade andelar bör enligt Riksskatteverket även kontrollaspekten beaktas. Verket anför att en förutsättning för att 3:12-beskattningen skall kunna upprätthållas är att en uppgiftsskyldighet motsvarande den som gäller vid uppskovsgrundande andelsbyten införs. Den särskilda uppgiftsskyldigheten bör enligt verket, förutom uppgift om andelsbytet, under karenstiden omfatta verksamhetsvillkoret och om en mottagen andel överlåtits till närstående. Om sådan uppgiftsskyldighet inte finns kommer det att få till följd att kontrollen starkt försvåras eller helt omöjliggörs. De företag mot vilka andelar byts är i normalfallen inte fåmansföretag. För att underlätta kontrollen för de fall kvalificerade andelar ingår i ett andelsbyte bör en bestämmelse motsvarande vad

Riksskatteverket efterfrågat införas. Någon tidsbegränsning som hänger samman med kvalifikationen behövs dock inte eftersom det enligt regeringens förslag inte skall finnas någon begränsning för hur länge de mottagna andelarna skall anses kvalificerade.

Huvudskälet till de nu föreslagna förändringarna är, som tidigare redovisats, att nuvarande regler för uppskovsgrundande andelsbyten när det gäller kvalificerade andelar i kombination med 3:12-reglerna kan leda till ekonomiskt mycket kännbara resultat. Som framgått innebär det en rad svårigheter och komplikationer att behandla kvalificerade andelar inom systemet för framskjuten beskattning samtidigt som en beskattning enligt 3:12-reglerna bör upprätthållas. Det är även förenat med stor osäkerhet att förutse om och i så fall vilka problem detta kan leda till för framtiden. Utvecklingen bör därför följas noggrant.

Regeringens förslag föranleder ändringar i 48 a, 49, 56 och 57 kap. IL samt i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De nya bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten med onoterade och kvalificerade andelar skall träda i kraft den 1 januari 2003 och tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. Uppskovsbelopp som fördelats enligt äldre bestämmelser skall tas upp till beskattning senast när äganderätten övergår till någon annan eller andelen upphör att existera. Vid efterföljande andelsbyten efter den 31 december 2002 kan den skattskyldige begära att uppskovsbeloppet fördelas på de mottagna andelarna.

Om ett andelsbyte med en kvalificerad andel skett under tiden den 1 januari 1999–den 31 december 2002 och ett uppskovsbelopp har fördelats enligt äldre bestämmelser skall på den skattskyldiges begäran andelsbytet i stället anses ha skett i enlighet med bestämmelserna om andelsbyten i 48 a kap. och 57 kap. IL i deras lydelse efter ikraftträdandet.

Detsamma gäller för den som under motsvarande tid avyttrat en kvalificerad andel genom ett andelsbyte och där det skulle ha funnits förutsättningar för uppskov om den skattskyldige då hade begärt det.

Promemorians förslag: I promemorian föreslås inga särskilda övergångsbestämmelser.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har synpunkter i frågan, utom *Länsrätten i Skåne län*, anser att de nya bestämmelserna på den skattskyldiges begäran skall få tillämpas med retroaktiv verkan fr.o.m. den 1 januari 1999. *Verket för näringslivsutveckling* anser att lagstiftningen även bör ändras så att den som inte begärt uppskov kan få skatten omprövad i efterhand, dvs. en möjlighet till omprövning för den som inte sökt uppskov. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att retroaktiviteten bör tillämpas på andelsbyten för vilka uppskov redan getts. Det bör räcka om möjligheten kan utnyttjas inom ramen för det ordinarie omprövningsförfarandet. *Svensk Handel* anser att det för retroaktiv tillämpning skall krävas att den skattskyldige har begärt uppskov vid andelsbytet enligt de nuvarande reglerna samt begär omprövning enligt de nya reglerna.

Näringslivets Skattedelegation anser att retroaktiviteten bör få tillämpas på andelsbyten för vilka uppskov redan har getts. Det hade förmodligen varit administrativt enklare om regler införts med en generell tillbakaverkande effekt. En sådan åtgärd skulle dock strida mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § andra stycket RF eftersom de nuvarande uppskavsreglerna innebär en definitiv avskattning enligt 3:12-reglerna av de avyttrade aktierna. Metoden med framskjuten beskattning enligt alternativ D innebär däremot en skattemässig kontinuitet mellan de avyttrade och de tillbytta aktierna, inte bara i fråga om anskaffningsutgiften utan även i fråga om den femåriga karenstiden. Det betyder att de nya reglerna skulle vara oförmånliga i det fall ett uppskovsbelopp fastställts inom den femåriga karenstiden och aktierna

därefter stigit i värde. Det förutsätter dock att den fortsatta värdestegringen och avyttringen av ersättningsaktierna skett inom den femåriga karenstiden. Det förekommer att de tillbytta andelarna blir föremål för efterföljande uppskovsgrundande andelsbyten. I sådana fall övergår – enligt nu gällande regler – på den skattskyldiges begäran uppskovsbeloppet på de nya mottagna andelarna. Det betyder att en övergångsregel – för det fall den skattskyldige begär att de nya bestämmelserna om framskjuten beskattning skall tillämpas – skulle ha den innebörden att de senast mottagna andelarna skattemässigt anses ha samma anskaffningsutgift som de ursprungliga andelarna. Det är tillräckligt om denna möjlighet kan utnyttjas inom ramen för det ordinarie omprövningsförfarandet eftersom de första andelsbytena som kan bli aktuella att ”byta” mot framskjuten beskattning ägde rum under beskattningsåret 1999. *Sveriges Advokatsamfund* anser att reglerna bör införas med retroaktiv verkan från och med beskattningsåret 1999 för att ha avsedd effekt. Säljare som gjort kontantaffärer bör inte påverkas av den nya lagstiftningen, eftersom dessa vid beskattningstidpunkten haft en ökad skatteförmåga och därmed haft möjlighet att betala skatten. Däremot är det nödvändigt att alla som gjort andelsbyten från och med 1999 ges samma möjlighet att välja framskjuten beskattning i stället för uppskov.

Fastighetsägarna Sverige anser att ett villkor skall vara att den skattskyldige har begärt uppskov vid andelsbytet enligt de nuvarande reglerna. Det förekommer att de tillbytta andelarna blir föremål för efterföljande uppskovsgrundande andelsbyten. I sådana fall övergår, på den skattskyldiges begäran, uppskovsbeloppet på de nya mottagna andelarna. Det betyder att en övergångsregel, i de fall den skattskyldige begär att de nya bestämmelserna om framskjuten beskattning skall tillämpas, skulle ha den innebörden att de senast mottagna andelarna skattemässigt anses ha en anskaffningsutgift motsvarande den som de ursprungliga andelarna hade.

Länsrätten i Skåne län avstyrker retroaktiv tillämpning och ifrågasätter om det i detta fall finns särskilda skäl. Inför ett andelsbyte måste det förutsättas att säljaren gör en bedömning av den skattesituation som uppstår med anledning av försäljningen. Storleken av vinsten är också känd. Även den latent skatteskulden måste vara känd. Den omständigheten att den skattskyldige genom andelsbytet bundit upp sin försäljningslikvid i det övertagande bolaget och därmed öppnat för möjligheten att kapitalplaceringen utvecklas negativt, får anses vara en åtgärd som är att bedöma som ett normalt förekommande affärsmässigt risktagande. I detta risktagande måste också inbegripas att denne kalkylerat med att han vid en ogynnsam utveckling, när de mottagna aktierna avyttras, ändå skulle komma att tvingas betala en betydande del av den redan tidigare fastställda skatten. Oaktat detta har han genom sin uppskovsansökan visat sig vara beredd att ta den risken. Länsrätten kan inte finna att sådana i affärsvärlden vanligen förekommande överväganden motiverar att lagstiftningen ges retroaktiv verkan.

Skälen för regeringens förslag: De nya reglerna – som alltså innebär att bestämmelserna om framskjuten beskattning vid fysiska personers andelsbyten också skall omfatta onoterade och kvalificerade andelar – föreslås träda i kraft den 1 januari 2003 och skall tillämpas på

andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. Första gången de nya reglerna tillämpas blir alltså vid 2004 års taxering. För andelsbyten som skett dessförinnan och där uppskovsbelopp fördelats föreslås att detta skall tas fram till beskattning senast när äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera. Om en benefik äganderättsövergång sker föreslås dock att förvärvaren skall inträda i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet. Detta motsvarar vad som gäller vid uppskovsgrundande andelsbyten enligt nuvarande ordning. I de fall ett efterföljande andelsbyte sker efter den 31 december 2002 föreslås en särskild övergångsbestämmelse (se nedan).

Som framgått av tidigare avsnitt finns det ett behov av att de nya reglerna skall ges retroaktiv tillämpning och också gälla för andelsbyten som sker senast den 31 december 2002. Diskussionen kring den nu aktuella lagstiftningsfrågan tar i första hand sikte på de fall där delägare i fåmansföretag bytt 3:12-andelar mot börsbolagsaktier vilka sedan sjunkit i värde eller blivit värdelösa. Sådana andelsbyten genomfördes i huvudsak under slutet av år 1999 och i början av år 2000. Mot denna bakgrund gör regeringen bedömningen att de retroaktiva reglerna bör gälla andelsbyten där den avyttrade andelen är kvalificerad och som skett under tiden den 1 januari 1999 – den 31 december 2002. Enligt regeringens mening bör alla skattskyldiga som under den angivna tiden avyttrat kvalificerade andelar genom ett andelsbyte i princip omfattas av de nya reglerna. Det betyder att de retroaktiva reglerna inte bara kommer att omfatta dem som begärt uppskov utan även dem som inte begärde uppskov men där förutsättningar för uppskov förelåg vid andelsbytet. En sådan utformning står i överensstämmelse med riksdagens tidigare redovisade tillkännagivande. För dem som gjort andelsbyten under den aktuella tidsperioden bör en retroaktiv tillämpning av de nya reglerna göras beroende av att den skattskyldige själv begär det.

I övergångsbestämmelserna föreslås att den mottagna andelen skall anses förvärvad för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade kvalificerade andelen. Eftersom övergångsbestämmelsen tar sikte på de fall där den mottagna andelen anses slutligen avyttrad skall reglerna om kapitalvinst tillämpas. Enligt genomsnittsmetoden skall det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter och fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas. Som framgår ovan föreslås att ett undantag från genomsnittsmetoden skall tillämpas vid andelsbyten med onoterade och kvalificerade andelar (jfr avsnitt 5.2). För de fall som är aktuella för tillämpning av övergångsbestämmelsen innebär det att de vid andelsbytet mottagna andelarna dels skall anses vara kvalificerade, dels anses inte vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som säljaren innehar.

En kvalificerad andel kan ha bytts mot en marknadsnoterad andel och ett uppskovsbelopp (kapitalbelopp och tjänstebelopp) fördelats. Därefter kan ett nytt andelsbyte med framskjuten beskattning ha skett. Enligt regeringen bör det även i dessa fall finnas en möjlighet för den skattskyldige att i stället få tillämpa framskjuten beskattning utan hänsynstagande till det fördelade uppskovsbeloppet i kapital och tjänst.

När det gäller den som gjort ett andelsbyte men inte begärt uppskov utan betalat in skatten bör begäran om retroaktiv tillämpning vara knuten till avyttringen av de mottagna andelarna. Om den skattskyldige då begär det skall reglerna i 48 a kap. och 57 kap. IL i deras lydelse efter ikraftträdandet tillämpas på andelsbytet. En förutsättning är givetvis att det hade funnits förutsättningar för uppskov om den skattskyldige hade begärt det vid andelsbytet.

De nya bestämmelserna skall som tidigare angetts som huvudregel tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. Andelsbyten som fysiska personer gjort dessförinnan och där uppskovsbelopp fördelats skall tas upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera. För efterföljande andelsbyten som sker efter den 31 december 2002 behövs en särskild reglering för marknadsnoterade, onoterade och kvalificerade andelar. Vid ett sådant efterföljande andelsbyte behöver den skattskyldige inte ta upp uppskovet till beskattning utan detta kommer även framdeles att fördelas på de vid detta andelsbyte mottagna andelarna. Uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning senast när äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan på annat sätt än genom ett andelsbyte. Vidare skall uppskovsbeloppet tas upp till beskattning om andelen upphör att existera. Detta motsvarar den lösning som finns i nuvarande bestämmelser i de fall där ett uppskovsgrundande andelsbyte först har skett och ett andelsbyte med framskjuten beskattning därefter sker (49 kap. 19 § IL). Den skattskyldige kan som alternativ till att ta upp det fastställda uppskovsbeloppet begära att få tillämpa bestämmelserna om framskjuten beskattning i 48 a kap. och 57 kap. IL i deras lydelse efter ikraftträdandet på andelsbytena.

Om den skattskyldige vill begära omprövning av ett beslut skall han göra det före utgången av det femte året efter taxeringsåret enligt bestämmelserna i 4 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324). Några remissinstanser har ansett att det är tillräckligt att retroaktiv tillämpning kan ske inom den normala omprövningstiden. Enligt förslaget skall andelsbyten under tiden 1999 – 2002 omfattas av den retroaktiva tillämpningen. Regeringen anser därför att det inte är lämpligt att sätta någon gräns för under vilken tid den retroaktiva tillämpningen får begäras.

Tillämpningsexempel

En person har kvalificerade andelar i FÅAB med ett omkostnadsbelopp om 50 000 kr, vilka har stigit i värde till 100 000 kr. De kvalificerade andelarna byts under år 2000 mot marknadsnoterade andelar i ABA och uppskov erhålls i inkomstslaget tjänst och kapital enligt bestämmelserna i 49 kap. 16 § IL. Enligt allmänna regler är anskaffningsvärdet för andelarna i ABA 100 000 kr.

Andelarna i ABA byts under 2002 mot andra marknadsnoterade andelar i ABC. Vid sistnämnda andelsbyte är reglerna om andelsbyten med framskjuten beskattning i 48 a kap. IL som infördes den 1 januari 2002 tillämpliga (SFS 2001:1176). Dessa regler tillämpas enligt

huvudregeln på avyttringar efter ikraftträdandet, dvs. första gången vid 2003 års taxering. Om den skattskyldige begär det skall bestämmelserna i 48 a kap. dock tillämpas redan vid 2002 års taxering.

De mottagna andelarna i ABC anses förvärvade för det omkostnadsbelopp som gäller för de avyttrade andelarna i ABA enligt 48 a kap. 10 § första stycket IL. I detta fall har de avyttrade andelarna i ABA förvärvats genom ett tidigare andelsbyte och uppskov erhållits vid det tillfället enligt bestämmelserna i 49 kap. IL. De mottagna andelarna i ABC anses då förvärvade för 100 000 kr. Enligt övergångsbestämmelserna till SFS 2002:1176 skall bestämmelserna i 48 a kap. 10 § andra stycket IL tillämpas även när uppskov erhållits enligt bestämmelserna i 49 kap. i deras lydelse före ikraftträdandet.

Av 49 kap. 19 § första stycket andra meningen IL framgår att uppskovsbeloppet (som i detta fall består av ett kapital- och ett tjänstebelopp) inte behöver tas upp till beskattning vid ett andelsbyte med framskjuten beskattning. I stället fördelas uppskovsbeloppet på de mottagna andelarna i ABC och skall tas upp till beskattning när andelarna i ABC säljs. Om det företag där personen har de senast mottagna andelarna (ABC) t.ex. försätts i konkurs under år 2002 skall enligt gällande regler uppskovsbeloppet tas upp till beskattning.

Enligt den nu föreslagna lagstiftningen skall fysiska personers samtliga andelsbyten behandlas enligt reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap., dvs. såväl marknadsnoterade, onoterade som kvalificerade andelar. De nya reglerna skall tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. För fysiska personer föreslås uppskovsbelopp som fördelats enligt äldre bestämmelser tas upp till beskattning senast när äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera. Vid en benefik äganderättsövergång skall dock någon beskattning inte ske vid detta tillfälle utan förvärvaren övertar uppskovsbeloppet. Enligt förslaget tas den nuvarande regeln i 48 a kap. 10 § andra stycket IL om vilket omkostnadsbelopp som skall gälla bort liksom 49 kap. 19 § första stycket andra och tredje meningarna IL om fördelning av uppskovsbeloppet.

Den skattskyldige som avyttrat en kvalificerad andel genom ett andelsbyte ges i övergångsbestämmelserna till de nu föreslagna reglerna möjlighet att begära att bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. skall tillämpas i deras lydelse efter ikraftträdandet om äganderätten till andelen övergår till någon annan på annat sätt än genom ett andelsbyte eller om andelen upphör att existera. Det finns ingen tidsbegränsning för när detta skall inträffa. Det sagda innebär att man bortser från uppskovsbeloppet och vilka regler som tillämpats vid det uppskovsgrundande andelsbytet. I stället anses de andelar som mottogs vid det första andelsbytet, dvs. andelarna i ABA, överta det omkostnadsbelopp som de kvalificerade andelarna i FÅAB hade, dvs. 50 000 kr (48 a kap. 10 § i förslaget) och ett kapitalbelopp och ett tjänstebelopp beräknas (48 a kap. 13 § i förslaget). Om andelarna i ABC anses avyttrade på grund av att företaget har försatts i konkurs blir det således ingen beskattning om den skattskyldige begär retroaktiv tillämpning. Förfarandet blir detsamma om företaget skulle försättas i konkurs under 2003 eller senare. Även vid försäljning av andelarna i ABC kan de nya reglerna tillämpas på begäran av den skattskyldige. Det belopp som tas upp i inkomstslaget tjänst överstiger

enligt förslaget aldrig det tjänstebelopp som beräknades vid andelsbytet. Om i stället ett efterföljande andelsbyte sker under 2003 föreslås i övergångsbestämmelserna att uppskovsbeloppet inte behöver tas upp till beskattning utan fördelas på de andelar som mottogs vid andelsbytet. När äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom ett andelsbyte eller andelen upphör att existera kan den skattskyldige antingen ta upp uppskovsbeloppet till beskattning eller begära att bestämmelserna om framskjuten beskattning i 48 a kap. och 57 kap. IL i deras lydelse efter ikraftträdandet skall tillämpas på andelsbytena. Den andel som övergår till någon annan eller upphör att existera övertar då det omkostnadsbelopp som den ursprungligen avyttrade andelen i FÅAB hade.

De kvalificerade andelarna i FÅAB kan i stället under år 2000 ha bytts mot onoterade andelar i ABA och ett uppskovsbelopp bestämts i tjänst och kapital enligt 49 kap. 16 § IL. Om ABA försätts i konkurs under 2002 eller 2003 eller andelarna säljs kan personen på samma sätt enligt de nu föreslagna bestämmelserna begära retroaktiv tillämpning av bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. IL i deras lydelse efter ikraftträdandet. Detta innebär att man bortser från uppskovsbeloppet och de regler som tillämpats. Om i stället ett nytt andelsbyte sker under 2003 behöver uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning utan fördelas på de mottagna andelarna. Vid en försäljning kan den skattskyldige välja mellan att ta upp uppskovsbeloppet eller begära att få tillämpa framskjuten beskattning avseende andelsbytena.

Alternativt kan onoterade andelar som inte är kvalificerade ha bytts mot marknadsnoterade andelar i ABA och ett uppskovsbelopp bestämts enligt 49 kap. IL. Om ett efterföljande andelsbyte sker mot marknadsnoterade andelar i ABC efter den 1 januari 2002 tillämpas bestämmelserna om framskjuten beskattning. Den vid detta andelsbyte mottagna andelen övertar då marknadsvärdet från den avyttrade andelen (48 a kap. 10 § IL). Om ABC försätts i konkurs under 2002 eller 2003 skall uppskovsbeloppet tas upp till beskattning. I detta fall finns ingen uppdelning av uppskovsbeloppet i tjänst och kapital och det omfattas alltså inte av retroaktiviteten. Om i stället ett nytt andelsbyte sker under 2003 kan uppskovsbeloppet fördelas på de mottagna andelarna. Den skattskyldige kan slutligen välja att ta upp uppskovsbeloppet vid en försäljning av den mottagna andelen eller begära omvandling av uppskovsbeloppet till framskjuten beskattning.

En annan variant är att marknadsnoterade andelar byts mot onoterade andelar och ett uppskov bestäms enligt 49 kap. IL. Bytet behandlas enligt bestämmelserna om uppskov om inte något nytt andelsbyte med marknadsnoterade andelar sker härefter.

7 Konsekvensanalys

De föreslagna lagändringarna har till syfte att förhindra att de personer som äger kvalificerade andelar i fåmansföretag och som gjort andelsbyten drabbas av stora förluster till följd av att det köpande företaget försatts i konkurs och den skattskyldige inte kan kvitta den del av uppskovsbeloppet som är tjänstebelopp. Reglerna får således konsekvenser för småföretagens ägare.

Den remitterade promemorian innehåller fyra alternativ till lösning av problematiken (A – D). Genom alternativ D, som är det alternativ som föreslås i lagrådsremissen, kommer bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten att utvidgas till att även omfatta onoterade och kvalificerade andelar. Systemet kommer att innebära förenklingar för såväl skattemyndigheterna som för de skattskyldiga.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003 och skall tillämpas på andelsbyten efter den 31 december 2002. Om ett andelsbyte har skett avseende en kvalificerad andel och ett uppskovsbelopp har fastställts under tiden den 1 januari 1999 – den 31 december 2002 föreslås emellertid den skattskyldige efter begäran få tillämpa de nya bestämmelserna med retroaktiv verkan. Regeringen bedömer att de föreslagna övergångsbestämmelserna kommer att leda till en viss ökning av arbetsbelastningen hos skattemyndigheterna när det gäller möjligheten att begära tillämpning av de nya reglerna avseende kvalificerade andelsägare för förfluten tid. Dessa ärenden bedöms dock inte ha någon mer betydande omfattning.

8 Effekter för de offentliga finanserna

8.1 Framskjuten beskattning vid fysiska personers andelsbyten med onoterade andelar och kvalificerade andelar

Sammanfattning

Bedömningen av det material som redovisas i det följande kan sammanfattas dels i termer av de engångseffekter som uppkommer på grund av den föreslagna retroaktiviteten, dels som varaktiga årliga effekter. I de fall effekterna inte har kunnat kvantifieras har det angetts huruvida de leder till en över- eller underskattning av totaleffekten. De icke-kvantifierbara effekterna förefaller sammantaget innebära att effekten underskattas. De offentligfinansiella engångseffekterna i form av utebliven skatteintäkt som en konsekvens av att de föreslagna reglerna för andelsbyte införs uppgår till 283 mnkr, medan den varaktiga effekten uppgår till 9 mnkr per år i utebliven skatteintäkt. Det bör dock påpekas att uppskattningarna är behäftade med stor osäkerhet.

Olika scenarier att beakta vid bedömningen

Utgångspunkten för bedömningen är förslaget om framskjuten beskattning (modell D). För att uppskatta effekterna av den föreslagna retroaktiviteten är det av vikt att försöka karaktärisera olika scenarier som kan tänkas ha inträffat vid andelsbytestillfället och vad som har skett (kommer att ske) tiden därefter. De olika scenarierna som beaktas i bedömningen är sammanställda i Tabell 1. Scenarierna 2 och 5 karaktäriseras av sådana fall där andelsägarens totala behållning efter andelsbytet blir negativt på grund av ett lågt andelsvärde vid avyttringstillfället samtidigt som det föreligger en skatteskuld (skatt i inkomstslaget tjänst) vars belopp är bestämd vid andelsbytestillfället då värdet av andelarna var högre. Detsamma gäller för scenario 7, dvs. andelsägare i konkursbolag, beroende på att andelarna anses avyttrade i och med konkursen vilket utlöser beskattning.

Tabell 1. Olika scenarier vid andelsbytestillfället och tiden därefter

Scenario	Andelsbytestillfället / händelse därefter
1	Inget uppskov
2	Uppskov / negativ behållning vid realisation
3	Uppskov / positiv behållning vid realisation
4	Uppskov / uppskovet därefter återfört
5	Uppskov / uppskovet till viss del återfört, negativ behållning vid realisation
6	Uppskov / uppskovet till viss del återfört, positiv behållning vid realisation
7	Uppskov / företaget har begärts i konkurs

Den information som finns tillgänglig för att bedöma effekten för de offentliga finanserna är mycket bristfällig. Flera, och därtill oftast vaga, antaganden har därför blivit nödvändiga att göra. Den uppskattade effekten är därför behäftad med stor osäkerhet. De uppgifter som finns tillgängliga kommer främst från Riksskatteverket – deklarationsblanketterna K4C ”Uppskov reavinst kvalificerade aktier/andelar” och K10 ”Uppgifter från delägare m.fl. i fåmansföretag”. Den genomsnittliga marginalskatten på tjänsteinkomster för andelsägare i fåmansbolag som avyttrar sitt innehav uppgår till 51 procent, vilken är den marginalskatt som används i bedömningen.

Genomgång av de olika scenarierna

Scenario 1: Inget uppskov

År 1999 skedde 14 707 försäljningar av andelar (hela eller del av innehavet) i fåmansbolag (se Tabell 2). Motsvarande siffra för år 2000 uppgick till 15 784. Försäljningshändelserna omfattar både kontantaffärer och andelsaffärer (med och utan uppskov). Antalet uppskov för åren 1999 och 2000 uppgick till 294 respektive 779 stycken (se Tabell 3). Det innebär att antalet kontantaffärer och andelsaffärer utan uppskov uppgick till totalt 14 413 (=14 707-294) år 1999 och 15 005 (=15 784-779) år 2000. Hur många av dessa som utgjorde kontant- respektive andelsaffärer är inte känt.

Under antagande om en positiv värdetillväxt i de inbytta andelarna (vilket bör vara vad många individer förväntade sig vid andelsbytestillfället) föreligger starka ekonomiska incitament att begära uppskov eftersom andelsägaren då har möjligheten att investera ett bruttobelopp (före skatt) i stället för ett nettobelopp (efter skatt). Detta torde medföra att de flesta som genomförde en andelsbytesaffär också begärde uppskov. En rimlig utgångspunkt vid bedömningen av de offentligfinansiella effekterna är därför att de individer som genomförde ett andelsbyte också begärde uppskov. Om det, trots de incitamenteffekter som nämndes ovan, är så att det finns fall där andelsbyte inte följts av uppskov kommer den offentligfinansiella engångseffekten att underskattas. Detta beroende på att dessa individer

enligt förslaget har möjlighet att retroaktivt begära uppskov, vilket leder till en lägre skatt. Underskattningen kan vara betydande eftersom det rör sig om höga försäljningsvärden under åren 1999 och 2000.

Tabell 2. Försäljningsstatistik för fåmansbolag

		1999	2000	Total
Vinstaffärer	antal	11 296	12 560	23 856
	kapitalbelopp	11 900	15 390	27 290
				(1,144)
	tjänstebelopp	3 701	4 530	8 231
				(0,345)
Förlustaffärer	antal	3 411	3 224	6 635
Summa	antal	14 707	15 784	30 491

Belopp i miljontals kronor. Siffror i parantes avser belopp per affär.

Tabell 3. Uppskovsstatistik vid försäljning av fåmansbolag

		1999	2000	2001	Total
Antal uppskov		294	779	332	1 405
Bruttouppskov	tjänst	243,7	687,9	211,8	1 143,4
					(0,814)
	kapital	597,8	3 263,3	782,4	4 643,5
					(3,305)
Återföring	tjänst	1,6	63,9	25,6	91,1
					(0,065)
	kapital	2,5	379,2	180,7	562,4
					(0,400)
Nettouppskov	tjänst	242,1	624	196,2	1 052,3
					(0,749)
	kapital	595,3	2 884,1	601,7	4 081,1
					(2,905)

Belopp i miljontals kronor. Uppgifterna för år 2001 är inte fullständiga, utan utgör hitintills (juli 2002) inrapporterade fall. Siffror i parantes avser belopp per uppskov.

För att belysa innebörden av antagandet om att alla individer som genomförde en andelsaffär också begärde uppskov antas i stället att antalet andelsaffärer utan uppskov är detsamma som antalet andelsaffärer med uppskov, dvs. 1 073 (=294+779) affärer för åren 1999 och 2000. Utav den totala försäljningsvinsten skall, i enlighet med 3:12-reglerna, en viss del beskattas som inkomst av tjänst och den andra delen som inkomst av kapital. I genomsnitt är 1,144 mnkr/affär hänförligt till kapital medan 0,345 mnkr/affär är hänförligt till tjänst (se Tabell 2) för åren 1999 och 2000. Under antagandet att 1 073 affärer är andelsaffärer utan uppskov uppgår försäljningsvinsten av dessa fåmansbolag till 1 598 mnkr, varav 1 228 mnkr (=1 073*1,144) är hänförligt till kapital och 370 mnkr (=1 073*0,345) är hänförligt till tjänst. Baserat på dessa baser har kapitalinkomstskatt erlagts med 368 mnkr (=0,3*1 228) och tjänsteinkomstskatt med 189 mnkr (=0,51*370), vilket summerar till en totalt inbetald skatt om 557 mnkr för åren 1999 och 2000. Vid en retroaktiv lagstiftning vad gäller framskjuten beskattning vid andelsbyten möjliggörs omtaxering av dessa andelsägare. Skatteintäktsbortfallet (pga. återbetalning av skatt) kommer inte att uppgå till fulla 557 mnkr då en

viss skatt kommer att betalas även enligt reglerna om framskjuten beskattning. Skatteintäktsbortfallet kan dock anses vara betydande under förutsättning att en viss andel av alla försäljningar av fåmansbolag under åren 1999 och 2000 genomfördes genom andelsbyten utan uppskov.

Scenario 3: Uppskov / positiv behållning vid realisation

Scenario 6: Uppskov / uppskovet till viss del återfört, positiv behållning vid realisation

I de scenarier där andelsägaren skulle komma att redovisa en positiv behållning efter andelsbytestillfället vid realisation enligt nuvarande regler (eller redan har redovisat en positiv behållning) kommer de föreslagna reglerna innebära att skatten blir lägre för andelsägarna (retroaktivt för dem som redan har sålt). Dessa scenarier medför alltså att andelsägaren gynnas av införandet av de föreslagna reglerna för andelsbyte. Att beräkna den offentligfinansiella effekten för dessa scenarier kräver kännedom dels om den initiella kostnaden för de inbytta andelarna, dels om de nya andelarnas framtida värde vid realisation. Denna information, samt information om hur många av uppskoven som kan hänföras till dessa scenarier saknas, vilket omöjliggör en uppskattning av uteblivna skatteintäkter. Mot bakgrund av den kraftiga nedgången i andelsvärdena under senare tid torde dessa scenarier dock vara relativt få för den retroaktiva delen. Omfattningen framöver av dessa scenarier beror av framtida andelsvärden, och är därför omöjligt att ha en uppfattning om. Då underlag saknas för en bedömning kommer skatteintäktsbortfallet att underskattas.

Scenario 2: Uppskov / negativ behållning vid realisation

Scenario 5: Uppskov / uppskovet till viss del återfört, negativ behållning vid realisation

För de andelsägare som skulle få en negativ behållning efter skatt vid realisation av andelarna innebär dagens system för andelsbyte att dessa inte har några incitament att realisera sitt innehav. Under förutsättning att dessa andelsägare faktiskt inte realiserar sina innehav under gällande regler för andelsbyte kan de föreslagna reglerna om framskjuten beskattning innebära en offentligfinansiell intäkt. Detta beroende på att även om andelarna har sjunkit kraftigt i värde relativt tidpunkten för andelsbytet kan det fortfarande vara så att andelsvärdet är högre än det initiella värdet av de inbytta andelarna (dvs. värdet per andel vid det uppköpta fåmansbolagets bildande). I likhet med scenarierna 3 och 6 är denna effekt dock inte möjlig att kvantifiera, vilket gör att det totala skatteintäktsbortfallet överskattas.

Scenario 4: Uppskov / uppskovet därefter återfört

För de fall då hela eller del av uppskovet har återförts till beskattning är det möjligt att uppskatta det skatteintäktsbortfall (engångseffekt) som uppkommer vid införande av de föreslagna reglerna för andelsbyte. Återförda uppskov relaterade till tjänst uppgår till 1,6 mnkr för år 1999, 63,9 mnkr för år 2000 och för år 2001 finns hitintills 25,6 mnkr

inrapporterat (se Tabell 3). Motsvarande totalsiffra för den del av uppskovet som är relaterat till kapital är 562,4 mnkr. Den retroaktiva engångseffekten för dessa fall utgör utebliven (dvs. återbetalning av) tjänste- och kapitalinkomstskatt. Vid en 51 procentig marginalskatt på tjänsteinkomster uppgår detta bortfall till 215 mnkr ($=0,51*91,1+0,3*562,4$). Detta belopp kommer med all sannolikhet att öka då samtliga fall för år 2001 inte finns inrapporterade. Det bör påpekas att detta är ett bruttobelopp, till skillnad från det nettobelopp som kan beräknas med hänsyn till att en försäljning av andelsinnehavet medför en skatteintäkt (jämför med resonemanget för scenarierna 3 och 6). Precis som i scenarierna ovan kan dock denna effekt inte kvantifieras.

Scenario 7: Uppskov / företaget har begärts i konkurs

Ett varaktigt intäktsbortfall vid införande av de föreslagna reglerna för andelsbyten är att vänta för de fall där individerna begärt uppskov men där det uppköpande bolaget har försatts i konkurs eller kommer att försättas i konkurs. Enligt vanliga regler skall då andelarna anses avyttrade och beskattning ske. För åren 1999 och 2000 (samt hitintills inrapporterade fall för år 2001), har ett enda uppskovsbolag (med ett uppskov) försatts i konkurs (se Tabell 4), där uppskovsbeloppen uppgår till 1,5 mnkr hänförligt till tjänst och 3,6 mnkr hänförligt till kapital.

Tabell 4. Konkursstatistik för bolag som köpt upp fåmansbolag

	Bolag	Uppskov	Uppskovsbelopp	
			Tjänst	Kapital
Avslutad konkurs	1	1	1,6	3,6
Konkursförfarande inlett (bolaget identifierat)	16	56 (3,5)	33,5 (0,598)	120,9 (2,159)
Konkursförfarande inlett (bolaget ej identifierat)		ca. 400		
Uppskovsbolag	ca. 700-800			

Belopp i miljontals kronor, och avser åren 1999 och 2000 (samt de fall för år 2001 som fram till juli 2002 finns inrapporterade). Siffror i parantes avser uppskov per bolag och belopp per uppskov.

Vidare framgår det av Tabell 4 att konkursförfarande är inlett i 16 bolag (sammanlagt 56 uppskov). Uppskovsbeloppen är kända för dessa bolag. De uppgår totalt till 33,5 mnkr hänförligt till tjänst och 120,9 mnkr hänförligt till kapital, vilket medför genomsnittlig tjänste- och kapitaluppskov om 0,598 mnkr och 2,159 mnkr per uppskov. Konkursförfarande är inlett i ytterligare cirka 400 uppskovsfall till vilka det inte är möjligt att knyta några bolag. Under antagande om att uppskovsbeloppen är desamma för dessa bolag som för de identifierade bolagen tillkommer ytterligare uppskov om 239,2 mnkr ($=0,598*400$) hänförligt till tjänst och 863,6 mnkr ($=2,159*400$) hänförligt till kapital. Det betyder att de totala uppskovsbeloppen för de fall då konkursförfarande är inlett uppgår till 272,7 mnkr ($=239,2+33,5$) inom tjänst och 984,5 mnkr ($=863,6+120,9$) inom kapital. Uppgifter från Domstolsverket visar att, i genomsnitt över de senaste fem åren, 62 procent av de inledda konkursärendena leder till konkurs, vilket betyder

att utav det totala uppskovsbeloppet hänförligt till tjänst för bolag som inlett konkursförfarande kommer 169,0 mnkr ($=0,62*272,7$) att utgöra uppskov relaterat till fåmansbolag försatta i konkurs. Intäktsbortfallet relaterat till konkursärenden hänförligt till åren 1999 och 2000 uppgår alltså till 86 mnkr, dvs. 43 mnkr per år.

Från den 1 januari 1999 fram till 31 december 2001 har hitintills 1 405 uppskov beviljats (uppgifterna för år 2001 är vid dags dato inte fullständiga). Utav dessa har alltså ett (1) uppskov lett till konkurs och för cirka 456 uppskov är konkursförfarande inlett. Uppskattningsvis leder 283 ($=0,62*456$) fall till konkurs. Konkursrisken är alltså hela 20 procent ($=284/1407$) för fåmansbolag med uppskov. Då konkursandelen för aktiebolag är i genomsnitt cirka 4 procent kan man förmoda att den 20-procentiga konkursrisken beror på exceptionella förhållanden för denna typ av bolag för den aktuella perioden. För att beräkna det varaktiga intäktsbortfallet används i stället den lägre konkursrisken baserad på genomsnittligt tjänsteuppskovsbelopp för åren 1999 och 2000 som uppgick till 433 mnkr (siffrorna för år 2001 är inte fullständiga varför de utesluts). Med 51 procents marginalskatt på tjänsteinkomster uppgår den varaktiga effekten till 9 mnkr ($=0,04*433*0,51$) per år.

Skillnaden mellan intäktsbortfallen för åren 1999 och 2000, som baseras på den 20 procentiga konkursrisken, och de varaktiga intäktsbortfallen, som baseras på den 4 procentiga konkursrisken, uppgår till 34 mnkr ($=43-9$) för åren 1999 och 2000. Intäktsbortfallet utöver det varaktiga bortfallet för dessa år får karakteriseras som temporärt, och medför således en engångseffekt om 68 mnkr ($=2*34$).

En samlad bedömning

Bedömningen av effekterna för de offentliga finanserna vid införande av de föreslagna reglerna om framskjuten beskattning är behäftad med stor osäkerhet. Detta beroende på att information inte finns tillgänglig för att göra en bedömning av alla scenarier som kan tänkas uppkomma. I den sammanfattning av effekterna som återfinns i Tabell 5 har därför även angetts om bedömningen av de icke-kvantifierbara effekterna kan anses leda till en över- eller underskattning av skatteintäktsbortfallet. Sammantaget förefaller det som om de icke-kvantifierbara effekterna innebär att det totala bortfallet underskattas. På grund av den retroaktiva tillämpningen av de föreslagna reglerna uppkommer en rad engångseffekter som, i relation till den varaktiga effekten, är påtagliga. Skatteintäktsbortfallet uppskattas till 283 mnkr (engångseffekt) och 9 mnkr (varaktig effekt).

Tabell 5. Sammanfattning av effekterna på de offentliga finanserna

Scenario	Skatteintäktsbortfall		Över-/underskattning (av engångseffekterna)
	Engångseffekt	Varaktigt effekt	
1			Underskattning
2			Överskattning
3			Underskattning
4	215		Över-/underskattning
5			Överskattning
6			Underskattning
7	68	9	

Belopp i miljontals kronor.

Regeringen avser att återkomma med finansieringen av förslagen.

8.2 Administrativa kostnader för skatteförvaltningen

Regeringens förslag att utvidga bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten för fysiska personer till att även omfatta andelsbyten med onoterade och kvalificerade andelar innebär inte att skatteförvaltningen åläggs fler arbetsuppgifter än vad som redan sker enligt dagens system med uppskovsgrundande andelsbyten. Förslaget bedöms inte medföra några tillkommande administrativa kostnader för skatteförvaltningen. Enligt övergångsbestämmelserna föreslås de skattskyldiga även få möjlighet till retroaktiv tillämpning av bestämmelserna, vilket övergångsvis kan innebära en i viss mån ökad arbetsbelastning för skatteförvaltningen. Kostnaderna för detta ryms emellertid inom skatteförvaltningens ordinarie anslag.

9 Författningskommentar

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

48 a kap.

2 §

Paragrafen innehåller en definition av andelsbyten med framskjuten beskattning. Det är ett andelsbyte bara om villkoren i 5–8 §§ är uppfyllda. Vidare skall förutsättningarna i 2 § 1–3 vara uppfyllda. Reglerna gäller enligt den *tredje punkten* endast om den avyttrade andelen är marknadsnoterad och inte kvalificerad. Av samma punkt framgår vidare att bestämmelserna inte skall tillämpas om den mottagna andelen blir en kvalificerad andel hos säljaren. Eftersom de nya reglerna inte föreslås innehålla några begränsningar vare sig när det gäller de avyttrade eller mottagna andelarna tas punkten bort.

4 a §

Paragrafen är ny och innebär att bestämmelserna om andelsbyten inte skall få tillämpas om bestämmelserna i det nya 49 a kap. IL om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag skall tillämpas (jfr prop. 2001/02:165, bet. 2001/02:SkU23, SFS 2002:536). Bestämmelsen motsvarar 49 kap. 5 § punkten 3 IL, som föreslås tas bort.

6 a §

Paragrafen är ny och motsvarar nuvarande 49 kap. 10 § IL om verksamhetskrav när den avyttrade andelen är kvalificerad.

7 §

Eftersom 48 a kap. enligt förslaget inte längre begränsas till marknadsnoterade andelar kan ekonomiska föreningar bli aktuella som ”avyttrade företag” även i samband med andelsbyten med framskjuten beskattning. Ett tillägg har därför gjorts i enlighet med detta.

9 §

Eventuell ersättning i pengar tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker. I övrigt sker inte någon beskattning detta år. När andelsbyten med kvalificerade andelar skall behandlas enligt bestämmelserna om framskjuten beskattning behövs även en bestämmelse om att ersättning i pengar skall tas upp i inkomstslaget kapital i den utsträckning ersättningen ryms inom det kapitalbelopp som beräknats enligt 13 §. Eventuell resterade del av ersättningen tas upp i inkomstslaget tjänst. Den nuvarande bestämmelsen i 49 kap. 16 § första stycket andra och tredje meningarna samt andra stycket som ursprungligen kommer från 7 § andra stycket UBA tas bort.

10 §

Andra stycket, som tillkom i syfte att reglera de fall där ett uppskovsgrundande andelsbyte först har skett, har tagits bort till följd av att 49 kap. IL enligt förslaget bara kommer att innehålla bestämmelser för juridiska personer om uppskovsgrundande andelsbyten. I övergångsbestämmelserna finns bestämmelser som särskilt behandlar de fall där den avyttrade andelen var kvalificerad.

12 §

Paragrafen är ny och motsvarar nuvarande 49 kap. 27 § IL om verksamhetsvillkoret när den avyttrade andelen är kvalificerad enligt vilken uppskovsbeloppet skall tas upp som intäkt om villkoret inte längre är uppfyllt. I förhållande till paragrafen i 49 kap. har i första stycket en ny andra mening lagts till för att ersättning i pengar som redan tagits upp inte skall behöva tas upp igen vid beräkning av kapitalvinsten.

13 §

Paragrafen, som är ny, innehåller en bestämmelse om att den vinst som uppkommer i samband med att en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte skall beräknas. Bestämmelsen behövs för att begränsa det belopp som maximalt skall tas upp i inkomstslaget tjänst vid en framtida försäljning (jfr 57 kap. 13 § IL). En eventuell värdestegring efter andelsbytet avseende en mottagen andel kommer att beskattas i inkomstslaget kapital.

14 §

Paragrafen, som är ny, innebär att om en mottagen andel som anses kvalificerad på grund av bestämmelsen i 57 kap. 6 § andra stycket IL övergår till annan genom en benefik överlåtelse anses andelen kvalificerad även hos förvärvaren. Bestämmelsen har sin förebild i 49 kap. 25 § IL.

15 §

Paragrafen är ny. Vid ett andelsbyte kan säljaren sedan tidigare ha andelar i det köpande företaget (gamla andelar). Det kan också inträffa att säljaren förvärvar ytterligare andelar efter andelsbytet (nya andelar). När vissa av andelarna säljs behövs en turordningsregel som klargör om det är tidigare innehavda, genom andelsbytet mottagna eller senare förvärvade andelar i det köpande företaget som säljs. Bestämmelsen motsvarar 49 kap. 28 § IL.

16 §

Paragrafen, som är ny, innehåller en bestämmelse om att mottagna onoterade andelar inte skall anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som säljaren innehar. Detsamma gäller sådana mottagna andelar som anses kvalificerade på grund av regeln i 57 kap. 6 § andra stycket IL. Detta gäller oavsett om de kvalificerade andelarna är marknadsnoterade eller inte. Motsvarande bestämmelse finns för uppskovsgrundande andelsbyten när det gäller onoterade andelar i 49 kap. 29 § IL (jfr bet. 1999/2000:SkU2).

49 kap.

5 §

Den tredje punkten har tagits bort eftersom den endast avser fysiska personer. En motsvarande bestämmelse har i stället tagits in i 48 a kap. 4 a § IL.

13 §

Första stycket har justerats för att överensstämja med den terminologi som används när en juridisk person innehar andelar som inte är lagertillgångar.

14 §

Första stycket har justerats för att överensstämja med den terminologi som används när en juridisk person innehar andelar som inte är lagertillgångar.

19 §

49 kap. 16 § IL som handlar om uppskovsbelopp för kvalificerade andelar kan tas bort eftersom kvalificerade andelar enligt förslaget skall behandlas enligt bestämmelserna om andelsbyten med framskjuten beskattning. Till följd av detta kan hänvisningen i *första stycket* till 16 § tas bort. Även *andra och tredje meningarna i första stycket* kan tas bort eftersom bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten enligt förslaget bara skall tillämpas för juridiska personer.

25 §

Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten skall enligt förslaget endast tillämpas för juridiska personer. På grund härav kan hänvisningen till "arv" och "bodelning" tas bort eftersom juridiska personer inte kan vara föremål för sådana förvärv.

56 kap.

8 §

Den åttonde strecksatsen som hänvisar till 49 kap. 10, 16 och 32 §§ har konsekvensändrats så att hänvisning i stället görs till 48 a kap. 6 a, 12–14, 16 och 17 §§.

57 kap.

6 §

I *första stycket* har ordet "ändå" tagits bort för att paragrafen skall anpassas bättre till det nya andra stycket.

I ett nytt *andra stycke* har införts en bestämmelse som innebär att om en andel som är kvalificerad hos andelsägaren avyttras genom ett andelsbyte så skall även den mottagna andelen anses vara kvalificerad. Detsamma gäller när en sådan mottagen kvalificerad andel överläts till någon närstående till andelsägaren. Bestämmelsen gäller vid det aktuella andelsbytet och behövs för att 3:12-reglerna skall vara effektiva. Om en andel erhålls i utdelning på en andel som anses kvalificerad enligt denna paragraf och utdelningen är skattefri på grund av Lex Asea skall även

denna andel anses kvalificerad. Bestämmelsen skall även tillämpas vid t.ex. nyemission och fondemission.

13 §

I *första stycket*, som är nytt, finns en bestämmelse som begränsar det tjänstebelopp som vid avyttringen av den mottagna andelen skall tas upp i inkomstslaget tjänst till ett belopp som motsvarar tjänstebeloppet vid bytestidpunkten.

I det nuvarande första stycket som i stället blir ett nytt *andra stycke* samt i rubriken har följändringar gjorts. Det nuvarande andra stycket tas bort.

Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna om andelsbyten föreslås enligt *punkten 1* träda i kraft den 1 januari 2003 och tillämpas på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002. Uppskovsbelopp som fördelats enligt äldre bestämmelser skall tas upp till beskattning senast när den mottagna andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera om inte något annat följer av punkterna 2–5.

Enligt *punkten 2* föreslås den skattskyldige få möjlighet att hos skattemyndigheten begära att få framskjuten beskattning vid andelsbyten med kvalificerade andelar som skett under tiden den 1 januari 1999 – den 31 december 2002 och där ett uppskovsbelopp har fördelats enligt äldre bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Andelsbytet skall då anses ha skett enligt bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. i deras lydelse efter ikraftträdandet. Detta innebär att den vid andelsbytet enligt äldre bestämmelser mottagna andelen skall anses kvalificerad och förvärvad för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade kvalificerade andelen. Eventuell ersättning i pengar som tagits upp vid det uppskovsgrundande andelsbytet och beskattats (49 kap. 14 § IL) skall anses ha skett enligt 48 a kap. 9 § IL. Om även ett efterföljande uppskovsgrundande andelsbyte har skett under den angivna tiden skall andelens omkostnadsbelopp anses motsvara det som den ursprungliga andelen hade. Detsamma föreslås gälla för de fall där ett uppskovsgrundande andelsbyte avseende en kvalificerad andel först har gjorts. På den mottagna andelen, som är marknadsnoterad, har ett uppskovsbelopp i form av ett tjänstebelopp och ett kapitalbelopp fördelats. Därefter har den vid det uppskovsgrundande andelsbytet mottagna andelen avyttrats genom ett andelsbyte med framskjuten beskattning. Dessa bestämmelser infördes den 1 januari 2002 men får tillämpas redan vid 2002 års taxering om den skattskyldige begär det. Uppskovsbeloppet har då fördelats på de mottagna andelarna vid detta andelsbyte. Den skattskyldige ges på samma sätt möjlighet att begära att det omkostnadsbelopp som gällde för den kvalificerade andel som avyttrades vid det uppskovsgrundande andelsbytet skall övergå på den vid detta andelsbyte mottagna andelen.

I *punkten 3* regleras de fall där ett andelsbyte gjorts med en kvalificerad andel men där uppskov inte begärts. Även i dessa fall ges den skattskyldige möjlighet att begära tillämpning av bestämmelserna

om framskjuten beskattning. Även avskattade uppskov omfattas enligt sista meningen.

Av *punkten 4*, som avser samtliga slag av andelar, framgår att uppskovsbelopp vid efterföljande andelsbyten efter den 31 december inte behöver tas upp till beskattning utan kan fördelas på den mottagna andelen. I de fall lättnadsbelopp och gränsbelopp skall beräknas för de mottagna andelarna får uppskovsbeloppet vid andelsbytet inte räknas med i underlaget. Detta motsvarar den nuvarande bestämmelsen i 49 kap. 32 § IL, som föreslås bli upphävd. Om äganderätten därefter övergår till någon annan på annat sätt än genom ett andelsbyte eller om andelen upphör att existera behöver uppskovsbeloppet trots detta inte tas upp till beskattning utan den skattskyldige kan begära att den mottagna andelen skall anses förvärvat för det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen vid det första uppskovsgrundande andelsbytet. Bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. IL skall då tillämpas i deras lydelse efter ikraftträdandet.

Om en benefik äganderättsövergång sker avseende en mottagen andel inträder dock förvärvaren enligt *punkten 5* i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet. Detta motsvarar nuvarande bestämmelse i 49 kap. 25 § IL.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap.

15 §

Ändringen i *tredje stycket* är en följd av att bestämmelsen i 49 kap. 19 § första stycket andra och tredje meningarna inkomstskattelagen (1999:1229) om fördelning av uppskovsbelopp på en mottagen andel efter ett efterföljande andelsbyte med framskjuten beskattning har tagits bort.

15 a §

Paragrafen är ny. Om kvalificerade andelar byts mot t.ex. noterade andelar, begränsas den del av en framtida värdestegring som vid avyttringen av de mottagna andelarna skall tas upp i inkomstslaget tjänst med stöd av bestämmelserna i 48 a kap. 13 § IL. För att en sådan beräkning skall kunna ske och en kontroll av att verksamhetsvillkoret är uppfyllt skall kunna göras föreskrivs i denna paragraf att den skattskyldige skall lämna nödvändiga uppgifter till skattemyndigheten. Skyldigheten att lämna dessa uppgifter föreligger under den tid den mottagna andelen innehas av förvärvaren.

I andra meningen har införts en uppgiftsskyldighet för förvärvaren motsvarande den som enligt 21 § första stycket *punkten 2* gäller för företagsledare och delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående.

16 §

Nuvarande 16 § reglerar uppgiftsskyldigheten i samband med att bl.a. äganderätten till en andel, som en juridisk person har förvärvat genom ett

andelsbyte enligt 49 kap. IL, övergår till någon annan genom testamente eller gåva. I *första stycket* har ändringar gjorts till följd av att bestämmelserna även skall tillämpas för det fall att äganderätten till en andel, som en fysisk person har förvärvat genom ett andelsbyte enligt 48 a kap. och som anses kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL, övergår till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva. I den här situationen är det förvärvaren som skall lämna uppgifterna i sin deklaration. Uppgiftsskyldigheten föreligger tills andelen avyttras.

10 kap.

9 §

I *första stycket fjärde punkten* har en hänvisning till 48 a kap. 2 § IL lagts till.

Promemorians lagförslag

Modell A

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 3 §, 41 kap. 4 § samt 49 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

3 §¹¹

Till inkomstslaget tjänst räknas

1. utdelningar och kapitalvinster på aktier m.m., i den utsträckning som anges i 57 kap., i företag som är eller har varit fåmansföretag,

2. kapitalförluster på kvalificerade andelar i den utsträckning som anges i 49 kap. 19 § tredje stycket.

2. kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag i den utsträckning som anges i 50 kap. 7 §,

3. kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag i den utsträckning som anges i 50 kap. 7 §,

3. penninglån i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,

4. penninglån i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,

4. avskattning av pensionsförsäkring enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 §, och

5. avskattning av pensionsförsäkring enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 §, och

5. avskattning av pensionssparkonto enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 §.

6. avskattning av pensionssparkonto enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 §.

41 kap.

4 §

Utdelningar och kapitalvinster på delägarätter i företag som är eller har varit fåmansföretag eller därmed likställt företag räknas enligt 57 kap. 2 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

Kapitalförluster på kvalificerade andelar skall i den utsträckning som följer av 49 kap. 19 § tredje

¹¹ Senaste lydelse 200:1341.

stycket dras av i inkomstslaget tjänst.

Kapitalvinster på andelar i svenska handelsbolag räknas enligt 50 kap. 7 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

49 kap.

19 §¹²

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. Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 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 delägens andel upphör att existera.

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel och en kapitalförlust uppkommer då äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan eller upphör att existera, skall så stor del av kapitalförlusten dras av i inkomstslaget tjänst som motsvarar den andel av uppskovsbeloppet som utgörs av tjänstebeloppet. Kapitalförlusten får dock inte dras av i inkomstslaget tjänst med högre belopp än vad som motsvarar tjänstebeloppet.

¹² Senaste lydelse 2001:1176.

Modell B

Härigenom föreskrivs att 49 kap.19 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 kap. 19 §¹³

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. Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 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 delägars andel upphör att existera.

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel och en kapitalförlust uppkommer då äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera, skall uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning. I stället skall kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för de mottagna andelarna och omkostnadsbeloppet för de vid andelsbytet avyttrade andelarna. Den beräknade vinsten skall behandlas som en kapitalvinst på kvalificerade andelar.

¹³ Senaste lydelse 2001:1176.

Modell C

Härigenom föreskrivs att 49 kap.19 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 kap. 19 §¹⁴

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. Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 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 delägens andel upphör att existera.

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel och ersättningen för den mottagna andelen överstiger omkostnadsbeloppet, skall skillnaden mellan ersättningen och omkostnadsbeloppet tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst till den del skillnaden motsvarar tjänstebeloppet. Om tjänstebeloppet uppgår till ett högre belopp än skillnaden mellan ersättningen och omkostnadsbeloppet, skall den överskjutande delen av tjänstebeloppet inte tas upp som intäkt.

¹⁴ Senaste lydelse 2001:1176.

Modell D

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 43 kap. 11 §, 49 kap. 8, 10, 16, 26, 27 och 32 §§ samt 57 kap. 13 § skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 43 kap. 11 §, 49 kap. 8, 10, 26, 27 och 32 §§ samt 57 kap. 13 § skall utgå,

dels att 48 a kap. 2 och 7 §§, 49 kap. 13, 14, 19 och 25 §§, 56 kap. 8 § samt 57 kap. 6 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 48 a kap. 4 a, 6 a, 12 och 13 §§ samt närmast före 6 a, 12 och 13 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

48 a kap.

2 §¹⁵

Med *andelsbyte* avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 5-8 §§ 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. 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. Den avyttrade andelen skall vara marknadsnoterad vid tidpunkten för erbjudandet om byte och varken den eller den mottagna andelen får vara en kvalificerad andel.

4 a §

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om kapitalvinsten enligt 49 a kap. vid avyttring av en skalbolagsandel skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

¹⁵ Senaste lydelse 2001:1176.

Verksamhetskrav när den avyttrade andelen är kvalificerad

6 a §

Om det är en kvalificerad andel som avyttras och säljaren omedelbart efter avyttringen ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i det köpande företaget med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget, skall det köpande företags näringsverksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse.

Som rörelse anses i denna paragraf inte sådant innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande som avses i 2 kap. 24 § andra meningen. Med dotterföretag avses i denna paragraf ett företag i vilket det köpande företaget, direkt eller indirekt, äger andelar med mer än 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

7 §¹⁶

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 §.

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 § eller en svensk ekonomisk förening.

Verksamhetsvillkoret

12 §

Var den avyttrade andelen en kvalificerad andel och gällde villkoret enligt 6 a § för det köpande företags näringsverksamhet, skall kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt om villkoret inte längre är uppfyllt. Vid beräkningen av kapitalvinsten skall som ersättning för den avyttrade

¹⁶ Senaste lydelse 2001:1176.

andelen inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §. 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.

Den avyttrade andelen är kvalificerad

13 §

Bestämmelser om vad som gäller om den avyttrade andelen är kvalificerad finns i 57 kap. 6 § tredje stycket.

49 kap.

13 §

Om den avyttrade andelen är en *tillgång som kapitalvinstbeskattas* hos säljaren, skall det uppkomma en kapitalvinst. Om det lämnas ersättning i pengar för andelen, skall kapitalvinsten överstiga denna del av ersättningen.

Om den avyttrade andelen är en *kapitaltillgång* hos säljaren, skall det uppkomma en kapitalvinst. Om det lämnas ersättning i pengar för andelen, skall kapitalvinsten överstiga denna del av ersättningen.

Om den avyttrade andelen är en lagertillgång hos säljaren, skall ersättningen överstiga andelens skattemässiga värde. Om det lämnas ersättning i pengar för andelen, skall skillnaden mellan hela ersättningen och det skattemässiga värdet av andelen överstiga ersättningen i pengar.

Andel som kapitalvinstbeskattas

Andel som är en kapitaltillgång

14 §¹⁷

Om *vinsten på den avyttrade* Om den avyttrade andelen är en

¹⁷ Senaste lydelse 2001:1176.

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.

kapitaltillgång 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 §¹⁸

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. *Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 a kap. och behandlas som ett sådant uppskovsbelopp som avses i första meningen.*

Det uppskovsbelopp som enligt 14, 15, 17 och 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 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 delägens andel upphör att existera.

Efterföljande arv m.m.

Efterföljande testamente m.m.

25 §

Om en mottagen andel övergår till en ny ägare genom *arv*, testamente, gåva eller *bodelning*, inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet.

Om en mottagen andel övergår till en ny ägare genom testamente eller gåva, inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet.

¹⁸ Senaste lydelse 2001:1176.

56 kap.

8 §¹⁹

När det gäller fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. finns även särskilda bestämmelser om

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
 - avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
 - underprisöverlåtelse i 23 kap. 18-23 §§,
 - avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
 - när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4-6 §§,
 - kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
 - utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag i 42 kap. 20 §,
- *uppskovsgrundande* andelsbyten i 49 kap. 10, 16 och 32 §§, - andelsbyten i 48 a kap. 6 a §.
- avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 §,
 - pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§,
 - familjebeskattnings i 60 kap. 12-14 §§, och
 - grundavdrag i 63 kap. 5 §.

57 kap.

6 §

Upphör ett företag att vara fåmansföretag, anses en andel ändå kvalificerad under fem beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 4 §. Detta gäller dock bara om andelsägaren eller någon närstående till honom

1. ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad, eller
2. har förvärvat andelen med stöd av en sådan andel som avses i 1.

Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte, anses den mottagna andelen kvalificerad under de fem följande beskattningsåren.

¹⁹ Senaste lydelse 2001:1176.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian De s.k. 3:12-reglerna och reglerna om andelsbyten

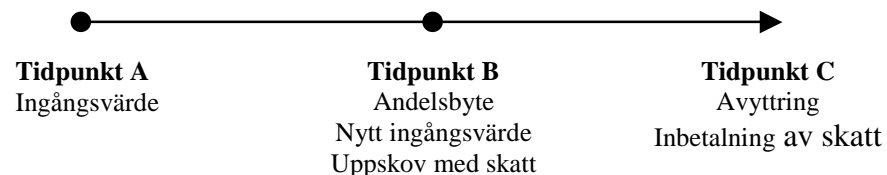
Efter remiss har yttranden över promemorian kommit in från Riksskatteverket (RSV), Svea Hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Skåne län, Riksrevisionsverket, Stockholms Handelskammare, Verket för näringslivsutveckling, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige, LO, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svensk Handel, Svenska Bankföreningen, Svenskt näringsliv, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges byggindustrier, 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, Centralorganisationen SACO, Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Handelskammarförbundet, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund och Tjänstemännens Centralorganisation TCO.

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

Stockholms Handelskammare, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svensk Handel, Svenska Bankföreningen och Svenskt Näringsliv hänvisar i sina remissvar till ett yttrande av Näringslivets Skattedelegation.

Utöver remissinstanserna har yttrande inkommit från Nätverket Pomperipossa, Stiftelsen Den Nya Välfärden, Investment AB Spiltan och Svensk Industriförening.



Nuvarande regler

	Förlustförsäljning		Konkurs	
Ingångsvärde tidpunkt A:		100 000		100 000
Andelsbyte tidpunkt B				
Ingångsvärde B:		2 500 000		2 500 000
Vinst på kvalificerad andel:	(2 500 000-100 000)	2 400 000	(2 500 000-100 000)	2 400 000
varav kapitalbelopp:	(0,5*2 400 000)	1 200 000	(0,5*2 400 000)	1 200 000
varav tjänstebelopp:	(0,5*2 400 000)	1 200 000	(0,5*2 400 000)	1 200 000
Kapitalvinstskatt:	(0,3*1 200 000)	360 000	(0,3*1 200 000)	360 000
Tjänsteinkomstskatt	(0,56*1 200 000)	672 000	(0,56*1 200 000)	672 000
Avyttring tidpunkt C				
Intäkt:		500 000		0
Kapitalförlust:	(2 500 000-500 000)	2 000 000	(2 500 000-0)	2 500 000
Efter kvittning mot kapitalbelopp:	(2 000 000-1 200 000)	800 000	(2 500 000-1 200 000)	1 300 000
Kapitalförlust kvoterar med 0,7	(800 000*0,7)	560 000	(1 300 000*0,7)	910 000
Skattereduktion:	(0,3*100 000+0,21*460 000)	126 600	(0,3*100 000+0,21*810 000)	200 100
Återstående tjänsteinkomstskatt:	(672 000-126 600)	545 400	(672 000-200 100)	471 900
Slutlig behållning efter skatt:	(500 000-545 400)	-45 400	(0-471 900)	-471 900

Förslag A

	Förlustförsäljning		Konkurs	
Ingångsvärde tidpunkt A:		100 000		100 000
Andelsbyte tidpunkt B				
Ingångsvärde B:		2 500 000		2 500 000
Vinst på kvalificerad andel:	(2 500 000-100 000)	2 400 000	(2 500 000-100 000)	2 400 000
varav kapitalbelopp:	(0,5*2 400 000)	1 200 000	(0,5*2 400 000)	1 200 000
varav tjänstebelopp:	(0,5*2 400 000)	1 200 000	(0,5*2 400 000)	1 200 000
Kapitalvinstskatt:	(0,3*1 200 000)	360 000	(0,3*1 200 000)	360 000
Tjänsteinkomstskatt	(0,56*1 200 000)	672 000	(0,56*1 200 000)	672 000
Avyttring tidpunkt C				
Intäkt:		500 000		0
Kapitalförlust:	(2 500 000-500 000)	2 000 000	(2 500 000-0)	2 500 000
Kvittning mot tjänstebelopp:	(0,5*2 000 000)	1 000 000	(0,5*2 500 000-50 000)	1 200 000
Kvittning mot kapitalbelopp:	(0,5*2 000 000)	1 000 000	(0,5*2 500 000+50 000)	1 300 000
Tjänsteinkomst	(1 200 000-1 000 000)	200 000	(1 200 000-1 200 000)	0
Kapitalvinst/Kapitalförlust:	(1 200 000-1 000 000)	200 000	(1 200 000-1 300 000)	-100 000
Tjänsteinkomstskatt	(0,56*200 000)	112 000	(0,56*0)	
Kapitalvinstskatt:	(0,3*200 000)	60 000	(0,3*0)	
Slutlig behållning efter skatt:	(400 000-112 000-60 000)	228 000	(0-100 000)	-100 000

Förslag B

		Förlustförsäljning		Konkurs	
Ingångsvärde tidpunkt A:			100 000		100 000
Andelsbyte tidpunkt B					
Ingångsvärde B:			2 500 000		2 500 000
Vinst på kvalificerad andel:		(2 500 000-100 000)	2 400 000	(2 500 000-100 000)	2 400 000
varav kapitalbelopp:		(0,5*2 400 000)	1 200 000	(0,5*2 400 000)	1 200 000
varav tjänstebelopp:		(0,5*2 400 000)	1 200 000	(0,5*2 400 000)	1 200 000
Kapitalvinstskatt:		(0,3*1 200 000)	360 000	(0,3*1 200 000)	360 000
Tjänsteinkomstskatt		(0,56*1 200 000)	672 000	(0,56*1 200 000)	672 000
Avyttring tidpunkt C					
Intäkt:			500 000		0
Vinst på ny andel:		(500 000-100 000)	400 000	(0-100 000)	-100 000
varav kapitalvinst:		(0,5*400 000)	200 000		-100 000
varav tjänsteinkomst:		(0,5*400 000)	200 000		0
Kapitalvinstskatt:		(0,3*200 000)	60 000		0
Tjänsteinkomstskatt		(0,56*200 000)	112 000		0
Slutlig behållning efter skatt:		(400 000-60 000-112 000)	228 000		-100 000

Förslag C

	Förlustförsäljning		Konkurs	
Ingångsvärde tidpunkt A:		100 000		100 000
Andelsbyte tidpunkt B				
Ingångsvärde B:		2 500 000		2 500 000
Vinst på kvalificerad andel:	(2 500 000-100 000)	2 400 000	(2 500 000-100 000)	2 400 000
varav kapitalbelopp:	(0,5*2 400 000)	1 200 000	(0,5*2 400 000)	1 200 000
varav tjänstebelopp:	(0,5*2 400 000)	1 200 000	(0,5*2 400 000)	1 200 000
Kapitalvinstskatt:	(0,3*1 200 000)	360 000	(0,3*1 200 000)	360 000
Tjänsteinkomstskatt	(0,56*1 200 000)	672 000	(0,56*1 200 000)	672 000
Avyttring tidpunkt C				
Intäkt:		500 000		0
Vinst på kvalificerad andel:	(500 000-100 000)	400 000	(0-100 000)	-100 000
varav kapitalvinst:	(vinst över 1 200 000)	0	(vinst över 1 200 000)	0
varav tjänsteinkomst:	(vinst under 1 200 000)	400 000	(vinst under 1 200 000)	0
Tjänsteinkomstskatt	(0,56*400 000)	224 000	(0,56*0)	0
Kapitalvinstskatt:	(0,3*0)	0	(0,3*0)	0
Slutlig behållning efter skatt:	(400 000-224 000)	176 000	(0-100 000)	-100 000

Förslag D

	Förlustförsäljning		Konkurs	
Ingångsvärde tidpunkt A:		100 000		100 000
Andelsbyte tidpunkt B				
Ingångsvärde B:		100 000		100 000
Avyttring tidpunkt C				
Intäkt:		500 000		0
Vinst på ny andel:	(500 000-100 000)	400 000	(0-100 000)	-100 000
varav kapitalvinst:	(0,5*400 000)	200 000		-100 000
varav tjänsteinkomst:	(0,5*400 000)	200 000		0
Kapitalvinstskatt:	(0,3*200 000)	60 000		0
Tjänsteinkomstskatt	(0,56*200 000)	112 000		0
Slutlig behållning efter skatt:	(400 000-60 000-112 000)	228 000		-100 000