

# Lagrådsremiss

## Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 15 september 2005

*Pär Nuder*

*Hases Per Sjöblom*  
(Finansdepartementet)

### Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås ändringar i reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag. Ändringarna innebär att utbetalda löner i företaget ges ökad tyngd vid beräkningen av den inkomst som skall kapitalbeskattas hos ägaren. Fåmansföretag med många anställda och där ägaren tar ut en lön av viss storlek kommer i princip att undantas från de s.k. 3:12-reglerna som i dag finns i 57 kap. inkomstskattelagen.

Ägare av mindre företag kommer att kunna använda sig av en förenklingsregel som innebär att ett och ett halvt inkomstbasbelopp fördelat på andelarna i företaget alltid skall kunna tas ut som kapitalbeskattad inkomst.

Den beräkning med en viss s.k. klyvningsränta som i dag bestämmer hur stor del av ett fåmansföretags inkomster som skall beskattas i inkomstslaget kapital ändras. Räntan är i dag statslåneräntan plus sju procentenheter. En högre räntesats, nämligen statslåneräntan plus nio procentenheter, skall användas för den beräkning som görs baserad på omkostnadsbeloppet och lönesumman medan en lägre räntesats nämligen statslåneräntan plus tre procentenheter skall användas för uppräknings av sparutrymme för kapitalbeskattning från tidigare år.

Den del av kapitalvinster som i dag delas upp i lika delar i inkomstlagen tjänst och kapital kommer i fortsättningen på samma sätt som utdelningsinkomster att beskattas i inkomstslaget tjänst. Den s.k. 100-basbeloppsregeln som innebär att den del av kapitalvinster som beskattas som tjänsteinkomst maximalt kan uppgå till ett belopp motsvarande 100 prisbasbelopp behålls men gränsen sätts i inkomstbasbelopp.

De s.k. lättnadsreglerna som innebär skattefrihet för viss utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar avskaffas. I stället sänks skattesatsen för den del av utdelningar och kapitalvinster från fåmansföretag som

beskattas i inkomstslaget kapital från 30 procent till 20 procent. För onoterade andelar som inte är kvalificerade sänks skattesatsen till 25 procent.

Vissa regler införs för att motverka skatteplanering med hjälp av bl.a. optioner och andelar som mottagits vid andelsbyten.

En ändring av teknisk karaktär görs så att det framgår att taxeringar i vissa fall, när andelar som mottagits vid ett andelsbyte avyttras, skall kunna omprövas trots att den ordinarie femårsfristen i taxeringslagen passerats.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2006.

# Innehållsförteckning

1	Beslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).....	28
2.3	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324) ..	29
3	Ärendet och dess beredning .....	30
4	Nuvarande regler och utgångspunkter för en reform .....	31
4.1	Bestämmelserna om beskattning av delägare i fåmansföretag.....	31
4.2	Lättnadsreglerna.....	33
4.3	Utgångspunkter för ett reformerat regelverk .....	34
4.3.1	Schablonen i regelverket – kapitalavkastning eller normallön? .....	34
4.3.2	Neutral beskattning av riskfyllda investeringar i fåmansföretag i ett strikt proportionellt skattesystem .....	35
4.3.3	Ökad ekonomisk risk med ett ökat antal anställda .....	37
4.3.4	Behovet av förenklingar .....	38
5	En reformerad löneunderlagsregel .....	39
5.1	Allmänna utgångspunkter .....	39
5.2	En utvidgad och enklare löneunderlagsregel .....	40
5.3	Krav på löneuttag.....	44
6	En förenklingsregel – ett schablonbelopp som gränsbelopp .....	49
7	Klyvningsränta och ränta på sparat utdelningsutrymme .....	51
8	Kapitalvinstbeskattningen av kvalificerade andelar.....	53
8.1	Fördelningen mellan kapitalinkomst och tjänsteinkomst ..	53
8.2	100-basbeloppsregeln .....	56
8.3	Skall det införas särskilda övergångsbestämmelser?.....	57
9	De s.k. lättnadsreglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag avskaffas .....	59
10	Sänkt kapitalskattesats.....	61
11	Skall det införas en inträdesregel? .....	64
12	Några andra ändringar i och med anknytning till reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen .....	66
12.1	Inledning .....	66
12.2	Beskattning av optioner, konvertibler, vinstandelsbevis m.m. samt följdändringar i 57 kap. IL på grund av ny aktiebolagslag .....	66
12.3	Omprövning vid retroaktiv tillämpning av reglerna om framskjuten beskattning.....	71

12.4	Intern försäljning av kvalificerade andelar som mottagits vid ett andelsbyte .....	73
13	Offentligfinansiella effekter .....	74
14	Hanteringskostnader för skattskyldiga och Skatteverket .....	76
15	Författningskommentar .....	76
15.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	76
15.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen(1999:1229).....	86
15.3	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	86
Bilaga 1	Förteckning över remissinstanserna (Beskattning av småföretagare SOU 2002:52).....	88
Bilaga 2	Expertgruppens lagförslag.....	89
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna (Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet 3:12).....	118
Bilaga 4	Lagförslag (delvis) från 2002 års företagsskatteutredning..	119
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanser (Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet SOU 2005:19)..	120
Bilaga 6	Beskattning av kvalificerade andelar i ett icke-proportionellt skattesystem.....	121
Bilaga 7	Fördelning av kapitalvinst på kvalificerade andelar mellan kapital och tjänst.....	125

# 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 (1999:1239) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229),
3. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).

## 2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>

*dels* att 43 och 57 kap. skall upphöra att gälla,

*dels* att 1 kap. 8 §, 2 kap. 1 §, 23 kap. 19 §, 42 kap. 1 och 3 §§, 48 kap. 1, 20 och 24 §§, 48 a kap. 8 a, 10, 14 och 16 §§ samt 65 kap. 13 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 57 kap., av följande lydelse,

*dels* att det skall införas två nya paragrafer, 42 kap. 15 a § och 48 kap. 20 a §, samt närmast före 42 kap. 15 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **1 kap.**

##### 8 §

Bestämmelser om beräkning av resultatet i de olika inkomstlagen finns för

- inkomstslaget tjänst i 10-12 kap.,

- inkomstslaget näringsverksamhet i 13–40 kap., och

- inkomstslaget kapital i 41–43 kap.

Bestämmelser om beräkning av resultatet i de olika inkomstlagen finns för

- inkomstslaget tjänst i 10-12 kap.,

- inkomstslaget näringsverksamhet i 13–40 kap., och

- inkomstslaget kapital i 41–42 kap.

#### **2 kap.**

##### 1 §<sup>2</sup>

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av  
43 kap. 2 § 2003:224  
43 kap. 7 § 2004:1040  
43 kap. 8 § 2002:536  
43 kap. 12 § 2001:997  
43 kap. 15 § 2000:997  
43 kap. 16 § 2000:997  
57 kap. 2 § 2000:78  
57 kap. 3 § 2001:1176  
57 kap. 4 § 2000:1176  
57 kap. 5 § 2001:1176

57 kap. 6 § 2002:1143  
57 kap. 6 a § 2000:78  
57 kap. 7 § 2003:1200  
57 kap. 11 a § 2004:1040  
57 kap. 12 § 2002:536  
57 kap. 12 a § 2002:536  
57 kap. 13 § 2002:1143.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2004:985.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

-----	-----
kooperativ förening i 39 kap. 21 §	kooperativ förening i 39 kap. 21 §
kvalificerad andel i 57 kap. 4–6 a §§	kvalificerad andel i 57 kap. 4–7 §§
kvalificerad fission i 37 kap. 6 §	kvalificerad fission i 37 kap. 6 §
-----	-----

### 23 kap.

#### 19 §<sup>3</sup>

Om överlåtaren är ett företag och om någon andel i företaget är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare.

Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 6 § *andra stycket*.

Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 7 §.

Om överlåtaren är ett företag och om någon andel i företaget är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare.

### 42 kap.

#### 1 §

Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 eller 43 kap.

Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 kap.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. Begränsat skattskyldiga får dock inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

#### 3 §

Bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 43 kap.

Bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44–

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2002:1143.

8 §, 44–54 kap. och 57 kap. 12 §.

Bestämmelser om insättningsgaranti och investerarskydd finns i 55 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

54 kap. och 57 kap. 21–22 §§.

Bestämmelser om insättningsgaranti och investerarskydd finns i 55 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

### ***Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag***

#### *15 a §*

*Utdelning och kapitalvinst på följande aktier och andelar tas upp till fem sjättedelar:*

- aktier i svenska aktiebolag,*
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och*
- andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.*

*Första stycket tillämpas inte om*

- andelarna är kvalificerade,*
- företaget är marknadsnoterat,*
- företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, eller*

*– företaget är ett privatbostadsföretag.*

*Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.*

## **48 kap.**

### **1 §**

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av delägarätter och fordringsrätter. Vidare finns bestämmelser



om förpliktelser vars underliggande tillgångar består av delägarätter eller fordringsrätter. De grundläggande bestämmelserna finns i 44 kap.

*I 42 kap. 15 a § finns bestämmelser om att kapitalvinster på andelar i onoterade företag i vissa fall skall tas upp till fem sjättedelar.*

#### 20 §<sup>4</sup>

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall dras av *i sin helhet* mot kapitalvinster på sådana tillgångar.

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § skall dras av *i sin helhet* samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall dras av *till fem sjättedelar* mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster skall dras av till två tredjedelar.

*Avdrag för kapitalförluster enligt första stycket skall göras i följande ordning:*

- 1. kapitalförluster som skall dras av i sin helhet,*
- 2. kapitalförluster som skall dras av till fem sjättedelar,*
- 3. kapitalförluster som skall dras av till två tredjedelar.*

#### 20 a §

*Till den del en kapitalförlust på marknadsnoterade andelar inte kan dras av enligt 20 §, skall 70 procent dras av.*

*Till den del en kapitalförlust på andelar som inte är marknadsnoterade inte kan dras av enligt 20 §, skall fem sjättedelar av 70 procent dras av.*

*Till den del en kapitalförlust på kvalificerade andelar inte kan dras av enligt 20 §, skall två tredjedelar av 70 procent dras av.*

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2000:540.

24 §<sup>3</sup>

Om inte *hela* kapitalförlusten skall dras av enligt bestämmelserna i 20, 21 eller 23 §, skall 70 procent dras av.

Om en kapitalförlust inte skall dras av enligt bestämmelserna i 20, 20 a, 21 eller 23 §, skall 70 procent dras av.

**48 a kap.**

8 a §<sup>5</sup>

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 bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga. Om det sparade utdelningsutrymme som har fördelats på de mottagna andelarna enligt 57 kap. 11 a § är högre än det sparade utdelningsutrymme som belöper på de mottagna andelarna när de avyttras, skall *hälften* av mellanskillnaden läggas till tjänstebeloppet.

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 bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga. Om det sparade utdelningsutrymme som har fördelats på de mottagna andelarna enligt 57 kap. 15 § är högre än det sparade utdelningsutrymme som belöper på de mottagna andelarna när de avyttras, skall mellanskillnaden läggas till tjänstebeloppet.

10 §<sup>6</sup>

Mottagna andelar skall anses förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen.

*Sparat lättnadsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna skall fördelas på de mottagna andelarna.*

*Om de mottagna andelarna hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat, skall det sparade lättnadsutrymmet läggas till anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna. Är andelarna i det marknadsnoterade företaget kvalificerade, skall i stället det sparade lättnadsutrymmet beaktas när kapitalvinsten fördelas enligt 57 kap. 12 §.*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2000:540.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2004:1040.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2004:1040.

#### 14 §<sup>7</sup>

Övergår äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § *andra stycket* genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, skall andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Övergår äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7 § genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, skall andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

#### 16 §<sup>8</sup>

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.

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7 §, 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.

### **57 kap. Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag**

#### **Innehåll**

##### 1 §

*I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor, andra inkomster och kapitalvinster på tillgångar och förpliktelser i eller avseende fåmansföretag och tidigare fåmansföretag.*

*Av 7 § framgår att bestämmelserna även gäller andelar, optioner och förpliktelser i andra företag än fåmansföretag.*

#### **Huvudregler**

##### 2 §

*Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar skall hos fysiska personer i den omfattning som anges i 20–22 §§ tas upp i*

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2002:1143.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2002:1143.

*inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid minskning av aktiekapital med indragning av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.*

*Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarrätter i eller avseende företag och med utdelning ränta och annan inkomst på grund av innehav av sådana tillgångar. Vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler skall behandlas som delägarrätter oavsett i vilken valuta de getts ut. Med andelar likställs även förpliktelser avseende optioner som avses i 44 kap. 31 § andra stycket.*

### **Definitioner för kvalificerade andelar**

#### **3 §**

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

*Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, skall de anses som en enda delägare.*

#### **4 §**

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

*1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående*

*beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller*

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

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

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

## *5 §*

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

*beaktas.*

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

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

*1. äger kvalificerade andelar i företaget,*

*2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller*

*3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.*

*6 §*

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

*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 aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, skall den från bolaget förvärvade aktien anses som en kvalificerad andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den.*

*7 §*

*Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte, skall mottagna andelar anses*

*kvalificerade hos andelsägaren. Detsamma gäller om andelen därefter övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. En andel skall också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel.*

*Om en andel som skall anses kvalificerad enligt första stycket avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel i, skall tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § minskat med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst i första hand fördelas på säljarens andelar och i andra hand på närståendes andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat den kvalificerade andelen. Dessa andelar skall anses kvalificerade.*

*Om optioner och förpliktelser som avses i 2 § andra stycket avser andelar som är kvalificerade enligt första eller andra stycket, skall optionerna och förpliktelserna anses kvalificerade.*

### ***Definitioner för utdelning och kapitalvinst***

#### ***Statslåneränta***

##### ***8 §***

*Med statslåneränta avses i detta kapitel statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret.*

#### ***Inkomstbasbelopp***

##### ***9 §***

*Med inkomstbasbelopp avses detsamma som i 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension året före beskattningsåret.*

## Gränsbelopp

### 10 §

Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av

1. årets gränsbelopp, och
2. sparat utdelningsutrymme multiplicerat med statslåneräntan ökad med 103 procentenheter.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket skall det sparade utdelningsutrymmet i stället multipliceras med statslåneräntan ökad med 101 procentenheter.

## Årets gränsbelopp

### 11 §

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar ett och ett halvt inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2. summan av

– underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och

– för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 §§.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket skall statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 §§ gäller inte för sådana tillgångar.

Årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger en andel vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året. Om flera utdelningar sker under året på samma andel, skall årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället. Bestämmelserna i 16–19 §§ tillämpas bara



*för andelar som ägdes vid årets ingång.*

#### *Underlag för årets gränsbelopp*

##### *12 §*

*Underlaget för årets gränsbelopp är*

*1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen, eller*

*2. om utdelning inte lämnats under beskattningsåret, det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets utgång.*

*Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas 24–34 §§.*

#### *Sparat utdelningsutrymme*

##### *13 §*

*Om utdelningen understiger gränsbeloppet, skall skillnaden (sparat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Lämnar företaget inte någon utdelning, skall hela gränsbeloppet beräknat vid beskattningsårets utgång föras vidare. Sparat utdelningsutrymme skall föras vidare även om andelen under något år inte är kvalificerad.*

*Om en andel avyttras utan att utdelning har skett under året, skall det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Sparat utdelningsutrymme för tillgångar som avses i 2 § andra stycket skall i stället räknas upp med statslåneräntan ökad med en procentenhet.*

##### *14 §*

*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.

#### 15 §

Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, skall sparad utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

#### Lönebaserat utrymme

#### 16 §

Det lönebaserade utrymmet är  
– 16 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§, och  
– 34 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som motsvarar 60 gånger inkomstbasbeloppet.

Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

#### 17 §

Löneunderlaget skall beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren skall tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Motsvarande ersättning som betalats ut till arbetstagare i utlandet räknas också in i löneunderlaget om företaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som kontant ersättning avses även sådan ersättning som andelsägare eller närstående fått från företaget och som skulle tagits upp i inkomstslaget tjänst om inte undantag gällt enligt 3 kap. 9 § eller på grund av bestämmelse i skatteavtal. Som kontant ersättning avses inte

– kostnadsersättning, eller

– belopp som skall tas upp i inkomstslaget tjänst enligt detta kapitel.

Löneunderlaget är den del av den sammanlagda ersättningen som överstiger ett belopp som motsvarar tio gånger inkomstbasbeloppet.

Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, skall så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, skall bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

#### 18 §

Vid beräkningen av löneunderlaget skall ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader inte räknas med.

#### 19 §

Lönebaserat utrymme skall beräknas bara om andelsägaren eller någon närstående enligt 56 kap. 5 § under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget eller dess dotterföretag och som skall tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

– sex inkomstbasbelopp med tillägg för 5 procent av hela löneunderlaget i företaget och i dess dotterföretag, och

– femton inkomstbasbelopp.

### **Utdelning**

#### 20 §

Utdelning på en kvalificerad andel skall tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger

gränsbeloppet. Utdelning upp till gränsbeloppet skall tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.

### **Kapitalvinst**

#### *21 §*

*Kapitalvinst på en kvalificerad andel som överstiger det sparade utdelningsutrymmet skall tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar det sparade utdelningsutrymmet skall tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.*

*Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före 1992 överstiger sparat utdelningsutrymme, skall den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 24–34 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst.*

#### *22 §*

*En kapitalvinst skall inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 gånger det inkomstbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension som gällde för avyttringsåret.*

#### *23 §*

*Bestämmelserna i 21 och 22 §§ gäller inte om kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. 11 §.*

## ***Andelar förvärvade före år 1990***

### *24 §*

*Anskaffningsutgiften för andelar som har förvärvats före år 1990 skall vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt 12 § räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till och med år 1989. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.*

*Bestämmelserna i första stycket gäller inte om omkostnadsbeloppet beräknas med tillämpning av 25 §.*

## ***Andelar förvärvade före år 1992***

### *Beräkning av omkostnadsbeloppet*

### *25 §*

*Som anskaffningsutgift för andelar som har förvärvats före år 1992 får vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt 12 § tas upp det justerade kapitalunderlaget i företaget enligt 26–34 §§ fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före utgången av det beskattningsår som avses i 26 §.*

*Som förutsättning för tillämpning av första stycket gäller att denna beräkning används för samtliga andelar i företaget som andelsägaren förvärvat före år 1992.*

*Bestämmelserna i första stycket gäller bara i fråga om andelar i juridiska personer som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.*

## Beräkning av kapitalunderlaget

### 26 §

*Kapitalunderlaget är skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i företaget vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1993. Om företaget inte taxerades då, är kapitalunderlaget motsvarande skillnad det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1992.*

### 27 §

*Tillgångarna skall tas upp till det skattemässiga värdet, om inte annat följer av andra stycket eller av 28 eller 29 §.*

*Sådan andelar i svenska handelsbolag som är kapitaltillgångar tas upp till den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap.*

### 28 §

*Andelar i andra dotterföretag än handelsbolag skall tas upp till ett värde som motsvarar kapitalunderlaget i dotterföretaget. Om dotterföretaget inte var helägt, skall så stor del av detta värde tas upp som motsvarar moderföretagets andel av antalet andelar i dotterföretaget.*

*Bestämmelserna i första stycket gäller bara i fråga om andel i dotterföretag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.*

### 29 §

*Fastigheter som var kapitaltillgångar och som har förvärvats före utgången av år 1990 får i stället anses förvärvade den 1 januari 1991. I sådant fall skall hänsyn inte tas till utgifter och avdrag före år 1991, utöver vad som anges i andra stycket.*

*Vid tillämpning av första stycket skall anskaffningsutgiften för*

*fastighet i Sverige anses motsvara den i det följande angivna delen av fastighetens taxeringsvärde för år 1991 minskad med värdeminskingsavdrag vid 1982–1991 års taxeringar, till den del avdraget per år uppgått till minst 10 procent av denna del av taxeringsvärdet. För fastighet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, skall fastighetens taxeringsvärde anses motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde vid utgången av år 1989. Den del av taxeringsvärdet eller marknadsvärdet som skall användas är för*

- 1. småhusenheter 70 procent,*
  - 2. hyreshusenheter 60 procent,*
  - 3. industrienheter 75 procent,*
- och*

*4. lantbruksenheter 100 procent.*

*Om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar som anses förvärvade den 1 januari 1991 vid beskattningsårets utgång understeg 75 procent av anskaffningsutgiften enligt andra stycket, skall denna utgift justeras i skälig mån.*

*Det som sägs om värdeminskingsavdrag gäller också liknande avdrag, såsom skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt sådana belopp med vilka ersättningsfonder och liknande fonder tagits i anspråk.*

### *30 §*

*Som skuld räknas 28 procent av*

*1. en avsättning till skatteutjämningsreserv enligt den upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv,*

*2. sådant uppskovsbelopp som avses i den upphävda lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver till den del det vid beskattningsårets utgång inte hade återförts, och*

*3. avsättningar till ersättnings-*

*fonder och liknande fonder.*

*Avsättningar för framtida utgifter räknas som skuld till den del avdrag gjordes vid beskattningen.*

#### *Justering av kapitalunderlaget*

##### *31 §*

*Om företaget gjorde avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering, får 28 procent av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv minst skall återföras vid 1995–2002 års taxeringar tas upp som skuld i stället för vad som anges i 30 § första stycket 1. Om avdraget för avsättning är lägre än det avdrag som avses i den bestämmelsen, skall kapitalunderlaget minskas med 28 procent av skillnaden.*

##### *32 §*

*Kapitalunderlaget skall minskas med vinstutdelning som lämnats för det räkenskapsår för vilket taxering skedde år 1993 eller, om företaget inte taxerades då, det räkenskapsår för vilket taxering skedde år 1992.*

##### *33 §*

*Vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår än som avses i 32 § skall minska kapitalunderlaget till den del utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning eller, i förekommande fall, fastställd koncernbalansräkning.*

*Kapitalunderlaget i ett aktiebolag skall minskas med belopp som motsvarar utbetalningar från bolaget som gjorts i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden, om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades.*



*Kapitalunderlaget i en ekonomisk förening skall minskas med belopp som motsvarar utbetalningar enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid återbetalning av överskjutande medlemsinsatser. Detta gäller bara om utbetalningen har gjorts efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades.*

#### *34 §*

*När kapitalunderlaget justeras på grund av utdelningar och andra utbetalningar som avses i 33 §, tillämpas det nya kapitalunderlaget för utdelningar som görs och kapitalvinster som uppkommer efter den utbetalning som medfört justeringen.*

### ***Andelsbyten***

#### *35 §*

*Om en andel som är kvalificerad enligt 7 § första stycket avyttras eller upphör att existera, skall den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § vid andelsbytet. Om andelen i stället är kvalificerad enligt 7 § andra stycket, skall den del av kapitalvinsten som skall tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga det tjänstebelopp som har fördelats enligt den bestämmelsen.*

*Första stycket gäller inte om en mottagen andel är kvalificerad enligt 4 § eller 6 § första stycket då den avyttras.*

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

## **Skatteberäkning inom familjen**

### **36 §**

*Om andelsägarens make i betydande omfattning är eller under någon del av den senaste femårsperioden har varit verksam i ett fåmansföretag som avses i 4 §, gäller följande. Understiger andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från vad som enligt detta kapitel skall tas upp i inkomstslaget tjänst (tjänsteintäkten), makens beskattningsbara förvärvsinkomst, skall skatten på tjänsteintäkten beräknas enligt 65 kap. 5 § som om andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från tjänsteintäkten, motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst.*

*Det som sägs om make i första stycket skall, om andelsägaren fyller högst 18 år under beskattningsåret, i stället avse dennes föräldrar.*

*Som makar anses vid tillämpning av denna paragraf de som skall behandlas som makar under större delen av beskattningsåret.*

## **65 kap.**

### **13 §**

Bestämmelser om skatteberäkning inom familjen i fåmansföretagsförhållanden finns i 57 kap. 14 §.

Bestämmelser om skatteberäkning inom familjen i fåmansföretagsförhållanden finns i 57 kap. 36 §.

Bestämmelser om särskild skatteberäkning i vissa fall för inkomst som hänförs till minst två beskattningsår finns i 66 kap.

Bestämmelser om begränsning av skatten finns i lagen (1997:324) om begränsning av skatt.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

2. Om det vid utgången av år 2005 finns sparat lättnadsutrymme enligt upphävda 43 kap. 6 § får detta föras över till kommande beskattningsår och utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010 enligt vad som anges i denna punkt. Dessa beskattningsår skall utdelning tas upp bara till den del den överstiger sparat lättnadsutrymme. Om utdelningen understiger

sparat lättnadsutrymme, skall skillnaden föras vidare som sparad lättnadsutrymme till nästa beskattningsår. Av en kapitalvinst på en andel som uppkommer under beskattningsåren 2006–2010 skall bara ett belopp som överstiger det sparade lättnadsutrymmet tas upp. Detta gäller inte om kapitalvinsten skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. Om en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade lättnadsutrymme. Om en andel avyttras genom ett andelsbyte och villkoren i 48 a kap. för framskjuten beskattning är uppfyllda, skall sparad lättnadsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna fördelas på de mottagna andelarna. Om de mottagna andelarna hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat, skall det sparade lättnadsutrymmet läggas till anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna. Är andelarna i det marknadsnoterade företaget kvalificerade, skall i stället det sparade lättnadsutrymmet beaktas när kapitalvinsten fördelas enligt 57 kap. 20–22 §§.

3. Om sparad lättnadsutrymme enligt punkt 2 överstiger gränsbeloppet, skall utdelning utöver sparad lättnadsutrymme tas upp i inkomstslaget tjänst.

4. Om sparad lättnadsutrymme enligt punkt 2 överstiger sparad utdelningsutrymme, tillämpas bestämmelserna i 57 kap. 21 § första stycket på kapitalvinst som överstiger sparad lättnadsutrymme.

5. Sparad utdelningsutrymme för tid före den 1 januari 2006 skall beräknas enligt reglerna i det upphävda 57 kap. Sådant sparad utdelningsutrymme skall anses som sparad utdelningsutrymme enligt denna lag.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

*dels att 4 kap. 67 § skall upphöra att gälla,*

*dels att 4 kap. 102 § skall ha följande lydelse.*

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 102 §

Om den skattskyldige eller någon närstående till honom har avyttrat en del av andelarna i ett företag under *något av beskattningsåren 1991–1996* och någon del av en kapitalvinst togs upp som intäkt av tjänst på grund av bestämmelserna i 3 § 12 mom. i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall vid avyttring av återstående andelar i stället för perioden på fem år i 57 kap. 12 § *tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229)* gälla en period på tio år.

Första stycket tillämpas under *tio beskattningsår efter det senaste år då en kapitalvinst på grund av en avyttring under något av beskattningsåren 1991–1996 togs upp som intäkt av tjänst.*

Om den skattskyldige eller någon närstående till honom har avyttrat en del av andelarna i ett företag under *beskattningsåret 1996* och någon del av en kapitalvinst togs upp som intäkt av tjänst på grund av bestämmelserna i 3 § 12 mom. i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, skall vid avyttring av återstående andelar i stället för perioden på fem år i 57 kap. 22 § *lagen (2005:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)* gälla en period på tio år.

Första stycket tillämpas under *beskattningsåret 2006.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

## 2.3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att det i taxeringslagen (1990:324) skall införas en ny paragraf, 4 kap. 11 b §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **4 kap.**

#### *11 b §*

*Om en skattskyldig enligt punkt 3 eller 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) begär att reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. och 57 kap. inkomstskattelagen skall tillämpas och detta medför att beslut avseende tidigare taxeringsår påverkas, får beslut avseende dessa taxeringsår omprövas även om tiden för omprövning gått ut enligt 9 § första stycket.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

### 3 Ärendet och dess beredning

Regeringen tillsatte den 9 september 1999 en utredning som hade till uppgift att bl.a. se över de regler som gäller för beskattning av utdelning från och kapitalvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag samt de särskilda reglerna i arvs- och gåvoskattelagstiftningen som gäller arv och gåva av företag (dir. 1999:72). Utredningen antog namnet 3:12-utredningen. I juni 2002 överlämnade utredningen sitt betänkande Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52). Betänkandet omfattar två delar – 1 och 2 – som behandlar 3:12-reglerna respektive generationsskiftesreglerna m.m. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2002/2455). För 3:12-reglerna lämnade utredningen bl.a. ett förslag som innebar att den inkomst som skall beskattas som kapitalinkomst skulle kunna beräknas med utgångspunkt från bolagets beskattade egna kapital, den s.k. BEK-modellen.

I budgetpropositionen för 2004 (prop. 2003/04:1 volym 1, avsnitt 8.3.1 s. 204 och 205) aviserades att ett första steg i arbetet med 3:12-reglerna skulle tas genom att nivån på klyvningsräntan fr.o.m. 2005 års inkomsttaxering skulle höjas med två procentenheter till ett belopp motsvarande statslåneräntan ökad med sju procentenheter. Nivån på klyvningsräntan har betydelse för hur stor del av kapitalinkomster i form av utdelning och kapitalvinst som skall beskattas i inkomstlagen kapital och tjänst. Ett förslag om detta lades fram i oktober 2003 (prop. 2003/04:17) och ledde till lagstiftning under december 2003 (bet. 2003/04:SkU9, rskr. 2003/04:117, SFS 2003:1200).

För det fortsatta arbetet aviserade regeringen i budgetpropositionen för 2004 olika alternativa skattelättnader som tillsammans med den redan genomförda åtgärden skulle ge en varaktig skattesänkning på 1 miljard kronor. Ett alternativ var en ytterligare höjning av klyvningsräntan. Ett andra alternativ var en justering av den lönesummeregeln som bestämmer hur löner till anställda på visst sätt får medräknas i underlaget för beräkning av kapitalbeskattad utdelning och kapitalvinst. Ett tredje alternativ var en förändring av reglerna för kapitalvinstbeskattning och ett fjärde den s.k. BEK-modellen.

I den efterföljande diskussionen, bl.a. i anslutning till tillväxtsamtalen mellan företrädare för näringslivet och regeringen, aktualiserades även andra alternativ. Ett sådant innebar att det skulle införas regler där ägare till kvalificerade andelar under vissa förutsättningar – vid en viss storlek på antalet anställda och företagsledarens/ägarens egna löneuttag – inte skulle omfattas av 3:12-reglerna. Ett annat alternativ gällde möjligheten att utvidga den s.k. 100-basbeloppsregeln. Denna regel begränsar den del av kapitalvinster som skall tjänstebeskaas. Utvidgningen skulle innebära att även tjänstebeskaade inkomster skulle beaktas.

Mot denna bakgrund förordnade dåvarande finansministern Bosse Ringholm den 3 juni 2004 en expertgrupp med uppgift att genomföra en fördjupad prövning av 3:12-reglerna.

I budgetpropositionen för 2005 (prop. 2004/05:1 volym 1, avsnitt 8.3.4 s. 211 och 212) gjorde regeringen bedömningen att 3:12-reglerna bör förändras så att de blir mer gynnsamma för företagen. Regeringen

hänvisade till det fördjupade analysarbete om reglerna som bedrevs av den av finansministern särskilt förordnade expertgruppen. Denna expertgrupp redovisade i januari 2005 i promemorian Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet – resultatet av sitt arbete. Gruppen presenterade två förslag. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Ett av dessa förslag – det s.k. begränsade alternativförslaget – har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2005/522). I lagrådsremissen lämnas ett förslag som huvudsakligen bygger på detta alternativförslag. Till en del lämnas dessutom förslag som bygger på 3:12-utredningens förslag.

Vidare föreslås en ändring i taxeringslagen (1990:324, TL) som innebär att den femåriga omprövningstiden för beslut om taxering inte skall gälla i vissa fall vid en retroaktiv tillämpning av reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten. I de fall som avses har kvalificerade andelar avyttrats genom ett andelsbyte före den 1 januari 2003. Frågan har aktualiserats av Skatteverket i en skrivelse till Finansdepartementet den 14 februari 2005 (dnr Fi2005/966). Regeringens förslag, som inte kan innebära nackdelar för någon skattskyldig, har beretts med *Skatteverket*.

Slutligen föreslås en särskild bestämmelse för andelar som är kvalificerade på grund av att de mottagits vid ett andelsbyte. Om en sådan andel avyttrats till ett företag som säljaren direkt eller indirekt äger andelar i, skall andelarna i det förvärvande företaget anses kvalificerade. Förslaget bygger på ett förslag som lämnats av 2002 års företagskatteutredning i delbetänkandet *Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet* (SOU 2005:19). Utredningens lagförslag i denna del finns i *bilaga 4*. Förslaget har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. Remissyttrande som behandlar förslaget finns tillgängligt i lagstiftningsärendet (dnr Fi2005/1670). Utredningens övriga förslag bereds för närvarande inom Finansdepartementet.

## 4 Nuvarande regler och utgångspunkter för en reform

### 4.1 Bestämmelserna om beskattning av delägare i fåmansföretag

I och med 1990 års skattereform introducerades den s.k. duala inkomstskattmodellen. Den innebär att förvärvsinkomster, t.ex. löner, beskattas enligt en progressiv skatteskala med en högsta marginalskatt på 57 procent vid en kommunalskatt på 32 procent. Kapitalinkomster, t.ex. utdelning och kapitalvinster, beskattas däremot proportionellt med en skattesats på 30 procent. Utdelningsinkomster har också beskattats i bolaget med bolagsskatt på 28 procent. Löneinkomster påförs dessutom socialavgifter, 24,6 procent när avgifterna uttrycks som en andel av lönen inkl. avgifter. Det totala skatteuttaget kan på marginalen uppgå till 67,6 procent för förvärvsinkomster och för utdelning till 49,6 procent.

I fåmansföretag råder ofta ett formellt men inte ett reellt tvåpartsförhållande. Delägare i sådana företag anses därför ha stora möjligheter att ta ut vad som i verkligheten är arbetsinkomster som utdelningsinkomster och därigenom undgå den progressiva beskattningen. Därmed kan ägarna sänka skatteuttaget med upp till 18 procentenheter på arbetsinkomster (67,6 procent minus 49,6 procent).

Detta är i korthet bakgrunden till de särskilda reglerna om beskattning av aktiva andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna finns nu i 56 och 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Syftet med regelverket är att förhindra skattemässig inkomstomvandling. Reglerna består dels av regler som avgör vilka företag och andelsägare som berörs, dels av regler om hur skatten skall beräknas. I detta avsnitt ges en översiktlig genomgång av regelverket. En mer detaljerad redogörelse lämnas i de följande avsnitten i samband med att de olika förslagen redovisas.

För att en ägare skall beröras av de särskilda reglerna skall, för det första, aktie- eller andelsinnehavet avse ett fåmansföretag, dvs. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som har ett fåtal ägare. För det andra skall ägaren ha varit verksam (aktiv) i företaget i betydande omfattning någon gång under de senaste fem åren. Ägarens andelar sägs då vara kvalificerade. Reglerna tillämpas också vid beskattningen av inkomster från ett fåmansföretag till den som är närliggande till en aktiv delägare. Om flera ägare varit aktiva i företaget skall de enligt den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen anses som en enda person. Detta betyder att reglerna kan vara tillämpliga i t.ex. ett konsultföretag trots att antalet ägare kan vara betydande.

Regelverket tar sikte på beskattningen av ägarnas kapitalinkomster från företaget i form av utdelning och kapitalvinster vid försäljning av andelar i företaget som är kvalificerade.

Reglerna innebär att aktiva delägars utdelnings- och kapitalvinstinkomster skall delas upp i inkomstlagen kapital och tjänst. Först bestämmer man schablonmässigt det maximala belopp som skall beskattas som kapitalinkomst, det s.k. gränsbeloppet. Om andelsägaren mottagit utdelning utöver gränsbeloppet, s.k. överutdelning, skall det överskjutande beloppet beskattas i inkomstlagen tjänst. Om ägaren ett visst år inte utnyttjat hela sitt utrymme för kapitalinkomstbeskattning kan ägaren spara detta, s.k. sparad utdelningsutrymme, och utnyttja detta ett senare år. Kapitalvinster över sparad utdelningsutrymme fördelas lika mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Det finns ett tak, 100 prisbasbelopp, för hur stor del av vinsterna som skall tas upp i inkomstlagen tjänst. Kapitalvinster utöver detta tak beskattas som kapitalinkomst.

Grundtanken bakom beräkningen av gränsbeloppet är att ägaren varje år skall kunna få bli kapitalinkomstbeskattad dels för ett belopp som beror på hur mycket kapital som hon eller han tillfört företaget, dels för ett belopp som beror på hur mycket sysselsättning företaget skapar.

En grundläggande princip i regelverket är att underlaget för att beräkna den schablonmässiga kapitalinkomsten skall utgöras av dubbelbeskattat kapital, dvs. kapital som utöver bolagsskatt även belastats med personlig inkomstskatt. Om kapitalet enbart belastats med bolagsskatt talar man om enkel- eller bolagsbeskattat kapital.



Underlaget utgörs av omkostnadsbeloppet för ägarens andelar. Omkostnadsbeloppet är det sammanlagda värdet av vad ägaren dels har betalat för andelarna, anskaffningsutgiften, dels skjutit till vid eventuella nyemissioner. För andelar som anskaffats före 1990 respektive 1992 finns två alternativ till anskaffningsutgiften. Det ena är den s.k. indexregeln, det andra är den regel som ibland kallas 1992-regeln. Vid tillämpningen av den senare regeln utgörs underlaget av det enkelbeskattade kapitalet i företaget vid utgången av 1992. Denna regel är alltså ett avsteg från grundprincipen om att underlaget skall baseras på dubbelbeskattat kapital.

Den del av gränsbeloppet som är beroende av sysselsättningen i företaget beräknas utifrån det s.k. löneunderlaget som består av löner till de anställda till den del dessa överstiger 10 prisbasbelopp. Löner till ägare med kvalificerade andelar räknas dock inte med i löneunderlaget. En aktiv delägare får räkna med löneunderlag endast under förutsättning att ägaren har gjort ett eget löneuttag som överstiger vissa gränser.

På det sammanlagda underlaget, dvs. omkostnadsbeloppet ökat med löneunderlaget plus eventuellt sparade utdelningsutrymme, tillämpas sedan den s.k. klyvningsräntan. Denna utgörs av statslåneräntan med ett visst tillägg, som ofta har kallats riskpremie. För närvarande uppgår tillägget till 7 procentenheter efter den höjning med två procentenheter som skett fr.o.m. 2005 års taxering.

När klyvningsräntan multipliceras med det sammanlagda underlaget får man fram summan av gränsbeloppet som alltså utgör det maximala belopp av avkastningen från företaget som en ägare, som äger hela företaget, får ta upp till kapitalinkomstbeskattning. En ägare, som äger en del av företaget, skall beräkna gränsbeloppet utifrån sin ägarandel. Om ägaren har utdelningsinkomster som överstiger gränsbeloppet ”klyvs” inkomsterna och överutdelningen beskattas som arbetsinkomst. Detta är bakgrunden till begreppet ”klyvningsränta”.

Reglerna innebär att det sparade utdelningsutrymmet varje år räknas upp med en uppräkningsränta. Uppräkningsräntan är densamma som klyvningsräntan.

När kvalificerade andelar säljs finns två regler som ytterligare begränsar den inkomst som skall arbetsinkomstbeskattas. Om kapitalvinsten blir så stor att den inte ryms inom det sparade utdelningsutrymmet fördelas bara hälften av det överskjutande beloppet till tjänsteinkomst, medan den andra halvan beskattas som kapitalinkomst (50/50-regeln). Dessutom behöver under en sexårsperiod maximalt ett belopp motsvarande 100 prisbasbelopp (cirka 4 miljoner kronor) av kapitalvinster tjänsteinkomstbeskattas. Den regeln brukar kallas 100-basbeloppsregeln.

## 4.2 Lättnadsreglerna

Alla kvalificerade andelar omfattas också av lättnadsreglerna, som innebär att en viss del av inkomsten i form av utdelning och kapitalvinst är skattefri för mottagaren. Underlaget för att beräkna det skattefria beloppet – det s.k. lättnadsbeloppet – är identiskt med det som gäller enligt reglerna i 57 kap. IL, förutom att sparade utdelningsutrymme ersätts

med sparat lättnadsutrymme. På detta underlag tillämpas en ränta, som är 70 procent av statslåneräntan, dvs. en betydligt lägre nivå än klyvningsräntan.

Lättnadsreglerna omfattar, förutom de kvalificerade andelarna, även övriga onoterade andelar.

### 4.3 Utgångspunkter för ett reformerat regelverk

Reformeringen av beskattningsreglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag syftar bl.a. till att förbättra regelverkets effekter på risktagande i näringslivet. Samtidigt skall reglernas preventiva funktion bibehållas, dvs. att reglerna skall motverka skattemässig inkomstomvandling. Det är också viktigt att de särskilda beskattningsreglerna så långt som möjligt är neutrala och att ersättning för utfört arbete och investerat kapital beskattas på samma sätt oavsett om arbetet och investeringarna sker i det egna företaget eller på den öppna marknaden. Vidare måste reglerna bli enklare.

#### 4.3.1 Schablonen i regelverket – kapitalavkastning eller normallön?

Reglerna i 57 kap. IL syftar till att dela upp inkomsten från ett fåmansföretag i vad som kan hänföras till kapital- respektive arbetsinkomst. Detta kan i princip ske på två olika sätt. Det ena innebär att man först bestämmer en normallön och det andra att man först bestämmer en normal kapitalavkastning.

I princip skulle en normallönemodell fungera så att alla utbetalningar från företaget till ägarna upp till ett visst takbelopp karaktäriseras som arbetsinkomst och beskattas som sådan. Överskjutande belopp anses vara utdelning och beskattas som kapitalinkomst.

Expertgruppen och flera tidigare utredningar, Utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF; SOU 1989:34) och 3:12-utredningen (SOU 2002:52), har avfärdat normallönemodellen. De motiv som har framförts är för det första att det är svårt att definiera vad en normallön är. Vad som är ”normalt” är beroende av en rad svårbedömda faktorer såsom kompetens, arbetets beskaffenhet m.m. För det andra skulle modellen i praktiken innebära att den statliga inkomstskatten för företagare som driver sin verksamhet i aktiebolagsform avskaffas samtidigt som motsvarande arbetsinkomst för löntagare beskattas med statlig inkomstskatt. Men den skulle också medföra att man vid låg utdelning och ingen lön skulle beskatta faktiska kapitalinkomster som arbetsinkomster. Det är motiv av detta slag som gjort att andra länder med ett dualt inkomstskattesystem inte använder en normallönemodell.

Regeringen delar de olika utredningarnas bedömningar angående normallönemodellen. Regelverket bör således liksom enligt vad som gäller i dag baseras på en kapitalavkastningsmodell, där man på ett schablonmässigt sätt bestämmer kapitalinkomsten och där uttag över denna nivå beskattas som arbetsinkomst.

### 4.3.2 Neutral beskattning av riskfyllda investeringar i fåmansföretag i ett strikt proportionellt skattesystem

De särskilda beskattningsreglerna i 57 kap. IL skall vara väl avvägda och anpassade till rådande skattesystem för personer och företag. För denna avvägning är det viktigt att notera att det svenska inkomstskattesystemet inte är strikt proportionellt i den meningen att hög och låg avkastning beskattas med en och samma skattesats. I ett strikt proportionellt skattesystem skulle mot en skatt på positiva utfall på exempelvis 30 procent svara en negativ skatt genom avdrag eller återbäring på 30 procent vid negativa utfall. Avsaknaden av strikt proportionalitet innebär att goda och dåliga utfall behandlas skattemässigt olika. Vid riktigt hög avkastning kan skatteuttaget i ägarledet uppgå till 57 procent, medan exempelvis förlustfallen i vissa fall endast medför en skattelättnad på cirka 15 procent eller, i extremfallet, ingen skattelättnad alls.

Vid reformeringen av regelverket måste också reglernas inverkan på ägarens risktagande beaktas. Med risk avses den osäkerhet som råder om de framtida utfallen av en investering. Typiskt sett tas investeringsbeslut under osäkerhet, dvs. när investerare fattar sina beslut vet de inte vilken avkastning som en viss investering kommer att ge. Enligt ekonomisk teori skall man därför bedöma skattens inverkan på förhand, dvs. hur skatten ter sig i beslutsögonblicket, innan investeraren känner utfallet. Det innebär att vid riskfyllda investeringar skall investeraren inte bara tänka på hur mycket skatten blir vid ett bra utfall, utan också hur mycket negativ skatt (avdragseffekt) som eventuella dåliga utfall (förluster) kan ge.

En strikt proportionell skatt innebär att marginalbeskattningen är konstant och densamma både vid vinster och vid förluster. Ju högre skattesatsen är i ett strikt proportionellt system desto mer reduceras investerarens risk. Expertgruppen har illustrerat detta med ett exempel som visar skattesystemets riskreducerande effekt.

En investerare skall satsa 100 kronor och är beredd att förlora hela kapitalet. Investeraren vet att av 10 investeringsalternativ innebär 9 en totalförlust. Det finns 1 chans på 10 till ett starkt positivt utfall – nämligen att vinsten blir tiofaldig, dvs. 1 000 kronor. I det långa loppet kan man förvänta sig att av 10 investeringar blir det 9 förluster på sammanlagt 900 och 1 vinst på 1 000 kronor – alltså en nettovinst på 100 kronor på satsade 1 000 kronor. Det betyder att den förväntade avkastningen – i ett system utan skatt – är 10 procent.

Om en strikt proportionell skatt på 75 procent införs innebär det att man inte kan förlora hela det satsade kapitalet. Den negativa skatten tar ju hand om tre fjärdedelar av bruttoförlusten. En investerare som är beredd att förlora 100 kronor kan i ett system med en 75-procentig skatt i stället satsa 400 kronor. Det innebär att man 9 gånger av 10 gör en nettoförlust på 100 kronor, men den tionde gången vinner man det tiofaldiga beloppet, dvs. 4 000 kronor brutto. Efter skatt blir det kvar 1 000 kronor i ägarens hand. Om en investerare satsar fyrdubbelt mer i ett 75-procentigt skattesystem – jämfört med en skattefri miljö – möter hon eller han alltså exakt samma risk och exakt samma förväntade nettoavkastning som i ett system utan skatt.

Med utgångspunkt i ett strikt proportionellt beskattningssystem redogör expertgruppen vidare för den inbördes relationen av beskattningen på kapitalavkastningen dels i ett fåmansföretag, dels i övriga företag.

- Ägarna till kvalificerade andelar möter en konstant 57-procentig marginalskatt på avkastningen, medan andra aktieägares marginalskatt är 30 procent.
- Vid en kapitalavkastning på 12 procent (nuvarande klyvningsränta) betalar bägge ägartyperna lika mycket skatt. Fåmansföretagsägarna betalar mindre skatt än andra om avkastningen blir lägre än så, men mera skatt om avkastningen blir högre än klyvningsräntan.
- En riskfri investering kan förväntas ge en avkastning i nivå med statslåneräntan, dvs. 7 procentenheter under klyvningsräntan med nuvarande regler. Det innebär att riskfria investeringar och lågrisksatsningar har en gynnsam beskattning för ägare med kvalificerade andelar.
- Men även vid investeringar med hög risk, och därmed hög förväntad avkastning, framstår beskattningen enligt 57 kap. IL som fördelaktig på förhand. Detta beror dels på den höga marginalskattens riskreducerande effekt (mekanismen beskrevs i exemplet ovan), dels på att klyvningsräntan ligger långt över den riskfria räntan. Det innebär att ett fåmansföretag med samma ”nettorisk” som ett annat företag har en högre förväntad avkastning efter ägarskatter i ett strikt proportionellt skattesystem.
- Likväl upplever aktiva ägare som lyckats uppnå en hög avkastning att de blir orättvist behandlade, just beroende på att skatten betalas i efterskott på det faktiska utfallet. Det faktum att mindre lyckosamma investeringar får desto lägre skatt utgör föga tröst.

Expertgruppen konstaterar att det finns en hållbar teori och analys som, under förutsättningen om strikt proportionalitet, innebär att nuvarande beskattning enligt 57 kap. IL snarast är mer förmånlig ur risk- och investeringssynpunkt än traditionell beskattning. Det faktum att investeringar med en mycket hög avkastning i efterskott beskattas hårdare hos aktiva ägare än övriga ägare skapar dock enligt gruppen ett trovärdighets- och legitimitetsproblem.

Att utifrån teorin utforma regler som i ett förhandsperspektiv – under förutsättning av strikt proportionalitet – beaktar risk samtidigt som kraven på prevention och neutralitet uppfylls, skulle enligt expertgruppen i sig inte vara något större problem. Det skulle uppnås genom att klyvningsräntan sattes lika med statslåneräntan. I avsaknad av strikt proportionalitet anser gruppen däremot att det är svårare att konstruera ett system som kan få bred acceptans och legitimitet i efterhand, dvs. efter det att utfallen av olika investeringar är kända, särskilt som skattesystemet i övrigt är uppbyggt för att beskatta verkliga utfall.

Enligt regeringen måste vid reformeringen av beskattningsreglerna i 57 kap. IL en avvägning göras mellan å ena sidan kraven på prevention och neutral behandling av olika framtidsalternativ och å andra sidan kravet på acceptans för regelverket vid beskattningen av faktiska utfall.

Reglerna skall också konstrueras så att de ger ett tillfredsställande utfall för olika typer av företagare. Gruppen av kvalificerade ägare är ju i själva verket inte enhetlig i den meningen att för vissa är skattesystemet i

praktiken strikt proportionellt och för andra inte. I *bilaga 6* återges expertgruppens redogörelse för beskattningen av kvalificerade andelar i ett skattesystem som innehåller sådana olika grupper av företagare.

I 1991 års skattereform betonades starkt principen om neutral beskattning. Denna innebär att olika ekonomiska aktörers beteende i så liten utsträckning som möjligt skall påverkas av skattereglerna i den meningen att de val aktörerna gör i en värld med skatter inte avviker från valen i en värld utan skatter. Neutralitetsfrågor aktualiseras i flera olika sammanhang både mellan olika former av företag, såsom mellan fåmansföretag och företag med ett spritt ägande, noterade och onoterade företag, små och stora företag, etc. De uppkommer också när företag skall välja mellan olika investeringsalternativ eller mellan att ta ut vinstmedel eller att spara dem i företaget.

Ett vanligt förekommande mått på graden av neutralitet mellan olika företagsformer bygger på att man jämför de kapitalkostnader olika företag möter. Kapitalkostnaden visar den lägsta acceptabla avkastningen före skatt på en marginell nyinvestering. Vid bedömningen av skattereglernas inverkan på investeringar i fåmansföretag, där ägarna innehar kvalificerade andelar, har i många sammanhang kapitalkostnaden i aktiebolag med ett spritt ägande fått utgöra referensramen. Med denna referensram kan sedan huvuddragen i kapitalavkastningsmodellen beaktas. Detta ger en första utgångspunkt för hur beskattningsreglerna i 57 kap. IL bör vara utformade i en ekonomi där skattesystemet är strikt proportionellt.

Mot bakgrund av att skattesystemet inte är strikt proportionellt är det dock nödvändigt att ge skattelättnader – i form av tillägg till den riskfria räntan eller genom nedsättning av skatten på stora kapitalvinster – för att skapa samhällsekonomisk neutralitet. Regeringen anser det dock vara motiverat att gå ett steg längre och ge ytterligare skattelättnader som i sig är omotiverade utifrån neutralitetshänsyn därför att skattereglerna också skall uppfattas som legitima. Det handlar om att beskattningen av faktiska utfall i så stor utsträckning som möjligt skall uppfattas som legitim av företagarna. Dessa tillkommande skattelättnader medför att de föreslagna reglerna kommer att gynna investeringar i företag med aktiva ägare jämfört med investeringar i andra företag. Men så bör ske för att man skall undvika en alltför hög beskattning av ägare till företag med mycket hög avkastning.

Omfattningen av olika skattelättnader måste dock avvägas mot risken att reglerna möjliggör rena arbitrageaffärer i en oacceptabel omfattning eller att avvikelserna från samhällsekonomisk neutralitet blir alltför stora.

Avslutningsvis vill regeringen framhålla att det inom en generell lagstiftning av fåmansföretagsreglernas art, som skall reglera beskattningen för mer än 200 000 ägare av andelar i fåmansföretag, inte är möjligt att beakta de speciella omständigheter som råder för olika företagsgrupper annat än i grova drag.

### **4.3.3 Ökad ekonomisk risk med ett ökat antal anställda**

Av neutralitets- och legitimitetsskäl anser regeringen alltså att det är motiverat att ge olika former av lättnader, exempelvis ett tillägg till den

riskfria räntan vid bestämningen av klyvningsräntan eller nedsättning av skatten vid stora kapitalvinster. Men därutöver är det också motiverat att ge skattelättnad genom att öka utrymmet för kapitalbeskattad inkomst i relation till antalet anställda.

För det första innebär anställning av personal en rad långsiktiga förpliktelser som i sig medför risk. För det andra finns det skäl att tro att proportionaliteten i skattesystemet minskar med antalet anställda. I två företag med i övrigt identiska ägarförhållanden (ägarlön, ägarens kapitalinsats, etc.) som är verksamma inom samma bransch bör resultatet i företaget med flest antal anställda variera mer (mer volatilt resultat, dvs. större spridning) än i företaget med färre anställda. Det innebär vidare en ökad spridning i ägarens avkastning – i förhållande till insatt kapital – i företaget med fler antal anställda. Detta förhållande innebär stora avvikelser från strikt proportionalitet, vilket i sin tur ökar behovet av lättnader utifrån neutralitetsskäl.

Tillägget till statslåneräntan kan i fallet med många anställda anses vara en för grov schablon för att kompensera för icke-proportionaliteten. En företagare som relativt det satsade kapitalet haft en avkastning i sitt företag – en avkastning som möjliggjorts genom att företagaren har många anställda – som över tiden markant överstiger den schablonbestämda avkastningen uppfattar ofta inte skattesystemet som legitimt. Att detta vid strikt proportionalitet skulle vara den mest korrekta beskattningen även när det råder osäkerhet – företaget hade ju lika gärna kunnat ha en låg avkastning och på så sätt gynnas av regelsystemet – är av underordnad betydelse i detta fall. Regelsystemet måste uppfattas som legitimt även i situationer med extremt hög avkastning.

Det är också angeläget att begränsa regelverkets tillämpningsområde så långt som möjligt utan att ge avkall på det preventiva syftet. Det finns exempelvis företag som är fåmansföretag, dvs. har en koncentrerad ägarstruktur men som i övrigt uppvisar samma särdrag som ett företag med spritt ägande. Med antalet anställda ökar kravet på en organisationsstruktur som påminner om företag med ett spritt ägande. Om ägaren därtill tar ut en marknadsmässig lön i samma storleksordning som en extern verkställande direktör bör reglerna i 57 kap. IL i praktiken inte tillämpas.

Regeringen anser alltså att det finns skäl att beakta lönesumman vid bestämningen av vad som skall beskattas som kapitalinkomst. Närmare argument för detta redovisas i avsnitt 5 där regeringen presenterar förslaget till en reformerad löneunderlagsregel.

#### **4.3.4 Behovet av förenklingar**

En ytterligare utgångspunkt är att det är önskvärt med ett enklare regelsystem. Dagens regler i 57 kap. IL uppfattas som komplicerade av såväl skattskyldiga som Skatteverket. Detta gäller allt från reglernas materiella innehåll till den information som skall lämnas på deklarationsblanketterna. Det skattesystematiska problem som skall hanteras – med grund i den duala inkomstskattemodellen – gör dock att det är oundvikligt med en viss komplexitet. Det är ändå viktigt att så långt som möjligt utnyttja det utrymme för förenklingar som finns. Det gäller

särskilt för det stora antalet mindre företag med såväl ett litet kapital som få anställda som skall tillämpa reglerna. För dessa föreslår regeringen en särskild förenklingsregel vid beräkningen av det belopp som skall kapitalbeskattas.

## 5 En reformerad löneunderlagsregel

### 5.1 Allmänna utgångspunkter

Dagens regler om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL innebär att gränobeloppet kan påverkas av löner till anställda i företaget.

Regeringen anser att löneunderlagsreglerna bör förändras så att ägare till kvalificerade andelar under vissa förutsättningar i praktiken inte skall beskattas i inkomstslaget tjänst för inkomster i form av utdelning och kapitalvinster. Detta kan ske antingen direkt genom nya, särskilda regler eller genom att de befintliga reglerna ändras i olika avseenden. Oavsett vilken metod som används skall dock regelsystemets preventiva funktion, dvs. att förhindra skattemässig inkomstomvandling, upprätthållas.

En modell där undantag ges direkt genom särskilda regler presenterades 2003 av Svenskt Näringsliv. Modellen innebär att reglerna inte skall tillämpas under förutsättning att de anställda i företaget under en följd av år överstiger ett visst antal och att ägaren till kvalificerade andelar, också under ett visst antal år, gjort egna löneuttag över en viss nivå. I så fall skall utdelningar och kapitalvinster i sin helhet beskattas som kapitalinkomst.

En s.k. undantagsmodell är ett av de reformalternativ som expertgruppen har haft i uppdrag att undersöka. Gruppen avvisade en sådan modell av det skälet att den skulle bli för komplicerad att tillämpa.

Undantagsmodellen skulle bl.a. kräva omfattande uppgifter om löneuttag m.m. som är svåra att kontrollera. Modellen skulle också kräva särskilda bestämmelser för den som under en period varit undantagen från regelverket men återigen skall omfattas därför att något villkor inte längre är uppfyllt. Undantagsmodellen skulle även aktualisera en rad lagtekniska problem. Regeringen delar därför gruppens bedömning att en sådan modell inte bör införas. De önskvärda effekterna bör i stället åstadkommas genom förändringar i det befintliga regelverket. Det finns ett antal motiv för att undantag från reglerna i 57 kap. IL i vissa fall skulle kunna vara berättigade. Dessa motiv är starkt knutna till det förhållandet att det finns många anställda i företagen.

Det allmänna syftet med reglerna i 57 kap. IL är att de skall motverka skattebetingad inkomstomvandling och ge samhällsekonomisk neutralitet även i andra avseenden.

Det typiska tillämpningsområdet för reglerna är den situation där företagsledaren även är dominerande ägare till företaget. Målet är att aktiva ägares arbetsinkomster skall beskattas på samma sätt som anställdas arbetsinkomster.

Reglerna skall vidare säkerställa en korrekt beskattning av det förädlingsvärde som skapas i fåmansföretag. Reglerna måste behandla risktagande på ett neutralt sätt. Av legitimitetsskäl är det också viktigt att regelverket är väl avvägt när en företagare skall välja företagsform och investeringar inför en osäker framtid.

När det egna kapitalet i företaget är förhållandevis litet innebär de nuvarande reglerna att en betydande del av resultatet vid hög faktisk avkastning blir beskattat som tjänsteinkomst. Detta gäller särskilt i företag med stor lönesumma och när kapitalavkastningen beskattas med varierande marginalsatser. I de nu beskrivna situationerna kan det av neutralitetsskäl vara motiverat med skattelättnader samtidigt som en hög lönesumma minskar behovet av att förhindra inkomstomvandling. Skattelättnaderna kan åstadkommas genom att man tar hänsyn till de anställdas löner på i princip det sätt som sker i dagens löneunderlagsregel.

Det förslag till reformerade regler om löneunderlag som regeringen presenterar i nästa avsnitt bygger vidare på de regler som redan gäller.

## 5.2 En utvidgad och enklare löneunderlagsregel

**Regeringens förslag:** En procentandel av lönesumman som överstiger 10 inkomstbasbelopp i företaget, det s.k. lönebaserade utrymmet, skall under vissa villkor läggas till gränsbeloppet, som är det maximala belopp som skall beskattas som kapitalinkomst. För en ägare till kvalificerade andelar får gränsbeloppet ökas med ett belopp motsvarande ägarens andel av antalet andelar i företaget multiplicerat med summan av 16 procent av totalt utbetalda löner från företaget och 34 procent av utbetalda löner överstigande 60 inkomstbasbelopp. Med utbetalda löner avses kontant utbetalda löner kalenderåret före beskattningsåret till alla anställda, dvs. även till anställda som innehar kvalificerade andelar.

**Expertgruppens förslag:** Överensstämmer i princip med regeringens förslag. Gruppen föreslog dock att en något större andel, 20 procent, av utbetalda löner upp till 60 inkomstbasbelopp skulle läggas till gränsbeloppet.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna är positiva till en utvidgad löneunderlagsregel. *Skatteverket* tillstyrker i huvudsak de förenklningar av bestämmelserna som föreslås och har i övrigt följande synpunkter. Lönesumman bör inte få läggas till gränsbeloppet för kvalificerade andelar som inte avser fåmansföretag. Moderföretagets del av löner i dotterföretag som är handelsbolag bör svara mot den faktiska ägarandelen. *Näringslivets Skattedelegation NSD* avstyrker att det skall göras ett avdrag för de första 10 basbeloppen och anser att även förmåner skall få räknas in i löneunderlaget. *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget men anser av förenklings- och neutralitetsskäl att samma andel av lönesumman i företaget bör få beaktas vid beräkningen av löneunderlaget oavsett lönesummans storlek. Samfundet ifrågasätter att det är ett reellt problem med värderingen av förmåner. *Företagarna* tillstyrker att alla anställdas löner skall ingå i löneunderlaget. *Företagarförbundet* anför att förmåner skall jämföras med kontant lön.



Förbundet anför vidare att de föreslagna reglerna kommer att hämma tillväxten eftersom delägare i mindre lönsamma företag riskerar att inte kunna utnyttja löneunderlaget om företaget anställer fler medarbetare. *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* tycker att även den första delen av lönesumman bör få räknas med. *Svenska Riskkapitalföreningen SVCA* avstyrker att lönesumman skall minskas med 10 basbelopp. *Svenska Revisorsamfundet SRS* tycker att de första 10 basbeloppen bör få räknas med i underlaget och att det inte finns anledning att särskilja förmåner från kontant lön samt att alla inkomster som beskattas progressivt bör få räknas med. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* menar att uppgifterna i rapporten visar att förslaget till den nya löneunderlagsregeln inte berör huvuddelen av företagen i någon större utsträckning. SRF anser vidare att löneunderlaget inte bör begränsas med avdrag och spärrar samt att prisbasbeloppet skall användas, och inte det högre inkomstbasbeloppet. *LO* avstyrker att ägarens lön skall ingå i löneunderlaget.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Om förutsättningarna för att tillämpa de särskilda reglerna i 57 kap. IL är för handen beskattas utdelning som överstiger gränsbeloppet i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som överstiger sparutrymme delas upp och 50 procent förs till inkomstslaget kapital och 50 procent till inkomstslaget tjänst upp till ett tak på 100 prisbasbelopp. Är andelarna onoterade är viss del av utdelnings- och kapitalvinstinkomsten skattefri för andelsägaren enligt lättnadsreglerna i 43 kap. IL.

Beräkningen av gränsbeloppet görs i princip med utgångspunkt i omkostnadsbeloppet för andelarna med tillägg dels för eventuellt sparutrymme, dels i vissa fall ett löneunderlag. Genom att multiplicera denna summa med statslåneräntan ökad med ett tillägg på 7 procentenheter och med tillägg för sparutrymme får man fram gränsbeloppet.

Bestämmelserna om löneunderlag finns i 43 kap. IL dit reglerna i 57 kap. IL hänvisar. Löneunderlaget beräknas på samma sätt för onoterade andelar oavsett om de är kvalificerade eller inte. Löneunderlaget består av lönesumman i företaget kalenderåret före beskattningsåret, exklusive ersättningar till innehavare av kvalificerade andelar och ersättningar som täcks av statliga bidrag. Även lön till anställda i dotterföretag räknas med i lönesumman i proportion till moderföretagets ägarandel. Lön till passiva ägare, dvs. ägare som inte omfattas av reglerna i 57 kap. IL, får räknas in i underlaget liksom lön som betalats ut till närstående som inte är aktieägare eller innehar andra kvalificerade delägarätter i företaget.

Från lönesumman görs alltid ett avdrag för de första 10 prisbasbeloppen. Det är prisbasbeloppet året före beskattningsåret som tillämpas.

Löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i bolaget. För en aktiv delägare får det sammanlagda löneunderlaget som avser hans eller hennes ägarandel inte överstiga 50 gånger det egna löneuttaget.

**Skälen till regeringens förslag:** Gällande regler är komplicerade och innebär att löner till de anställda på ett indirekt sätt påverkar gränsbeloppet via adderingen till underlaget för gränsbelopp och den därpå följande beräkningen med klyvningsräntan. Enligt regeringens mening finns det anledning att förenkla reglerna så långt som möjligt och

samtidigt låta de anställdas löner på ett mer direkt sätt påverka gränsbeloppet.

En av komplikationerna i nuvarande löneunderlagsregel är undantaget för löner till kvalificerade ägare. Det innebär att löner till dessa ägare måste särredovisas i företaget. Av förenklingsskäl anser regeringen att alla anställdas löner bör få räknas med i löneunderlaget.

En annan begränsning i dagens regler är att aktiva delägare inte får utnyttja löneunderlaget fullt ut. Den del av löneunderlaget som dessa delägare får tillgodoräkna sig får inte vara större än 50 gånger det egna löneuttaget. Regeringen anser att även denna begränsning bör avskaffas av förenklingsskäl.

För ägarna av kvalificerade andelar innebär den nuvarande kombinationen av reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst och lättnadsreglerna också en komplikation. I avsnitt 9 föreslår regeringen att lättnadsreglerna skall avskaffas vilket leder till att skattereglerna väsentligt förenklas. Samtidigt måste konsekvenserna av att löneunderlagsreglerna flyttas över till 57 kap. IL beaktas. Reglernas nuvarande placering i 43 kap. IL innebär att löneunderlag bara får beräknas för andelar i onoterade bolag. Som *Skatteverket* har påpekat anses mottagna andelar vid ett andelsbyte kvalificerade om de utbytta andelarna var kvalificerade. Det gäller även om företaget som gett ut de mottagna andelarna inte är ett fåmansföretag och även om företaget är marknadsnoterat. En andel kan också vara kvalificerad under en karenstid efter det att företaget upphört att vara fåmansföretag. Skatteverket anser att löneunderlag bara skall få läggas till gränsbeloppet för kvalificerade andelar i fåmansföretag. Enligt regeringens uppfattning skall löneunderlag även i fortsättningen bara läggas till gränsbeloppet för kvalificerade andelar som är onoterade. Under karenstiden bör gränsbeloppet för kvalificerade andelar – på samma sätt som enligt gällande regler – få ökas med ett löneunderlag även om företaget inte längre är ett fåmansföretag, under förutsättning att företaget inte är marknadsnoterat.

Flera remissinstanser är kritiska till expertgruppens förslag att koppla reglerna om löneuttag m.m. till utvecklingen av inkomstbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension. Eftersom reglerna på detta sätt knyts till realinkomstutvecklingen i samhället anser regeringen dock att förslaget bör genomföras. Det är inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret som skall tillämpas om inget annat sägs.

Om den nuvarande löneunderlagsregeln utvidgas genom att utbetalda löner i företaget direkt får påverka gränsbeloppet aktualiseras en avvägning mellan å ena sidan önskemålet att undvika skattebetingad inkomstomvandling och å andra sidan önskemålet att från tillämpningen av reglerna i 57 kap. IL undanta företag med tillräckligt stora löneutbetalningar. Detta avvägningsproblem bör lösas genom att man dels bestämmer hur stor del av de anställdas löner som får läggas till gränsbeloppet, dels bestämmer vilka krav på eget löneuttag som skall ställas på ägare till kvalificerade andelar för att löneunderlaget skall få påverka gränsbeloppet.

Kalibreringen av hur stor del av lönesumman som skall läggas till gränsbeloppet och kalibreringen av löneuttagskravet kan inte ske oberoende av varandra.

Huvudfrågan för kalibreringen är hur regeln skall kunna utvidgas så att företag med ”många” anställda i praktiken undantas från regelverket samtidigt som det preventiva syftet med reglerna uppfylls, samhällsekonomisk neutralitet upprätthålls även i andra avseenden och företagare med låg intjäningsförmåga och litet antal anställda får ett lämpligt utfall.

Det preventiva kravet gör sig särskilt gällande där företagsledaren/ägaren har en förhållandevis hög intjäningsförmåga och företaget har ett fåtal anställda. I dessa situationer är det angeläget att reglerna inte utformas på ett sätt som gör att den progressiva arbetsinkomstbeskattningen urholkas alltför mycket. Med intjäningsförmågan avses marknadslönen för en verkställande direktör.

Expertgruppen har studerat hur olika regler påverkar skatteutfallet när det gäller olika kombinationer av marknadsmässig intjäningsförmåga hos ägaren och antalet anställda i företaget. Om lönesumman överstiger 60 inkomstbasbelopp, motsvarande 2 598 000 kronor vid inkomstbasbeloppet för 2005 som är 43 300 kronor, ansåg gruppen att löneunderlagsregeln kunde utformas på ett särskilt generöst sätt. Vid en marknadsmässig intjäningsförmåga hos ägaren på 400 000 kronor och vid en genomsnittslön till de anställda på 250 000 kronor kommer detta att gälla för företag med drygt 9 heltidsanställda. För lönesummor under 2 598 000 kronor, i 2006 års förhållanden eller vid 2007 års taxering, borde reglerna i stället vara mer restriktiva enligt gruppen.

Expertgruppens förslag innebar att en fast procentandel av lönesumman skall läggas till gränsbeloppet. För den del av den totala lönesumman året före beskattningsåret som understiger 2 598 000 kronor skall 20 procent få läggas till gränsbeloppet. För den del av den totala lönesumman året före beskattningsåret som överstiger 2 598 000 kronor skall en betydligt högre andel, nämligen 50 procent, få läggas till gränsbeloppet.

Enligt regeringens uppfattning är förslaget i sig väl avvägt. Regeringen föreslår dock i nästa avsnitt att kravet på löneuttag sänks jämfört med expertgruppens förslag vilket innebär att andelsägaren får ett högre gränsbelopp. Det ökar i sin tur möjligheterna till inkomstomvandling på ett inte obetydligt sätt och regeringen anser därför att detta bör motverkas genom att endast 16 procent av lönesumman upp till 60 inkomstbasbelopp året före beskattningsåret, eller för 2005 2 598 000 kronor, får läggas till gränsbeloppet. Regeln bör utformas så att 16 procent av hela företagets lönesumma får läggas till gränsbeloppet och för den del av lönesumman som överstiger 60 inkomstbasbelopp, får ytterligare 34 procent av lönerna läggas till.

Löneunderlagsregeln bör kombineras med att avdraget för de första 10 inkomstbasbeloppen behålls. Den kritik som har framförts mot förslaget att reducera löneunderlaget på detta sätt skall ställas mot effekterna av förslaget om att införa en förenklingsregel. Regeringen återkommer till detta i avsnitt 6.

Det är lönesumman i företaget kalenderåret före beskattningsåret som skall vara löneunderlaget. Att använda årets lönesumma skulle ställa nya

krav på hanteringen av kontrolluppgifter. En fördel med att använda föregående års lönesumma är att det före inkomst- och beskattningsåret är klarlagt vilket årets gränobelopp kommer att bli.

Några remissinstanser anser att förmåner även i fortsättningen skall få räknas in i löneunderlaget. Expertgruppen har tagit upp risken för långdragna värderingsprocesser som ett skäl för att inte låta förmåner ingå i underlaget. Om förmåner skall ingå måste det också gälla förmåner som utbetalas till arbetstagare i andra länder inom EES-området och det är uppenbart att värderingen av dessa kan leda till tillämpningsproblem. Regeringen delar expertgruppens uppfattning att förenklings-skäl talar för att endast kontant lön får räknas med i löneunderlaget.

Löner i dotterföretag skall räknas med på samma sätt som enligt nuvarande regler, dvs. i förhållande till moderbolagets ägarandel i dotterbolaget. Skatteverket anser att om dotterföretaget är ett handelsbolag skall moderföretagets del av lönerna svara mot den faktiska ägarandelen. Enligt verkets uppfattning kan det ifrågasättas om inte underlaget bör fördelas utifrån resultatfördelningen eller delägarens andel av kapitalet i handelsbolaget.

I ett handelsbolag måste det finnas minst två andelar, en andel för varje delägare. Handelsbolagsdelägarna kan i bolagsavtalet bestämma att bolaget skall delas upp i ett visst antal andelar. Andelarna slås dock i praktiken samman så att varje delägare har en andel. En bolagsmans andel omfattar i princip bolagsmannens ekonomiska rättigheter i bolaget. Hur resultatet fördelas sig mellan delägarna utgår från deras överenskommelse i bolagsavtalet. Det kan alltså som Skatteverket påpekat vara oklart hur stor del av lönerna som skall räknas med i löneunderlaget om dotterföretaget är ett handelsbolag. Det saknas dock underlag för att i detta sammanhang ta ställning till hur frågan skulle kunna lösas. Regeringen får därför återkomma i denna del.

### 5.3 Krav på löneuttag

**Regeringens förslag:** För att få tillämpa löneunderlagsregeln skall en ägare av kvalificerade andelar under året före beskattningsåret ha gjort ett eget löneuttag som inte understiger det lägsta av

1. summan av 6 inkomstbasbelopp med ett tillägg av 5 procent av lönerna till de anställda, och
2. 15 inkomstbasbelopp.

Inom en närståendekrets skall minst en person uppfylla löneuttagskravet.

Nivåerna skall kopplas till inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret.

**Expertgruppens förslag:** Gruppen föreslog att det alternativa löneuttagskravet skulle vara högre, nämligen 7 inkomstbasbelopp, med ett tillägg av 5 procent av lönerna till de anställda. I övrigt överensstämmer gruppens förslag med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Skatteverket anser att kravet på löneuttag även i fortsättningen bara bör gälla för enskild andelsägare som är verksam i betydande omfattning i företaget under året före beskattningsåret. Verket

noterar vidare att begränsningen till 15 inkomstbasbelopp medför att vissa yrkesgrupper ges möjlighet till betydande omvandling av arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster. *Näringslivets Skattedelegation NSD* och *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* anser att kravet på eget löneuttag på samma sätt som dagens regler skall sättas till maximalt 10 prisbasbelopp. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* tillstyrker förslaget. *Företagarna* avstyrker att det uppställs krav på eget löneuttag. *Företagarförbundet* anser att löneuttagskravet är satt för högt. *Svenska Riskkapitalföreningen SVCA* anser att kravet på eget löneuttag måste mildras väsentligt. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* anser att nuvarande löneuttagskrav på 10 basbelopp bör behållas men att regeln kan förenklas genom att ägarlöner inte bör ingå i underlaget för beräkning av tillägget om 5 procent. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att nivån på löneuttagskravet är orealistiskt högt och att en nivå på cirka 7 basbelopp är bättre avvägd. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* tycker att uttagskravet bör normeras enligt förmånstaket för socialavgifter, dvs. till 7,5 basbelopp. *White arkitekter AB* anser att förslaget utgör ett direkt hot mot medarbetarägda större konsultföretag och menar att uttagskravet i stället bör ligga vid 300 000–400 000 kronor per år.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** I dagens regler om löneunderlag krävs att en aktiv andelsägare tar ut lön över en viss nivå för att löneunderlaget skall kunna beaktas vid beräkningen av gränobeloppet (och lättnadsbeloppet). Andelsägaren måste själv under året före beskattningsåret ha tagit ut en lön från företaget eller dotterföretaget som motsvarar det lägsta av 120 procent av den lön som betalats ut till den högst betalde anställde och 10 prisbasbelopp.

En delägare som arbetar i ett fåmansföretag utan att vara verksam i betydande omfattning men som är närstående till en aktiv delägare, får beräkna löneunderlag utan att det ställs något krav på eget löneuttag. Detsamma gäller för närstående passiva delägare. För makar som båda är delägare i ett fåmansföretag innebär detta följande. Löneunderlag skall alltid beräknas för en make som är passiv eller som är verksam utan att vara aktiv. En make som är aktiv får bara beräkna löneunderlag om hon eller han själv uppfyller löneuttagskravet.

**Skälen för regeringens förslag:** Expertgruppen ansåg att det är nödvändigt att behålla vissa krav på eget löneuttag även i den nya löneunderlagsregeln. Gruppen föreslog således att gränsen för delägarrens löneuttag i fåmansföretag som har många anställda och därmed stor lönesumma skulle sättas till 15 inkomstbasbelopp vilket svarar mot en årsinkomst på 649 500 kronor vid ett inkomstbasbelopp på 43 300 kronor (2005 års nivå). Gruppen föreslog att det liksom i nuvarande bestämmelser också skulle finnas ett alternativt lägre löneuttagskrav. Enligt detta alternativ skulle det krävas att en aktiv ägare tar ut en lön som motsvarar minst summan av 7 inkomstbasbelopp och 5 procent av lönerna till alla anställda i företaget. Dessa uttagskrav skulle samordnas på följande sätt. För att få utnyttja löneunderlagsregeln skulle en aktiv delägare göra ett eget löneuttag som inte understiger det lägsta av 1) summan av 7 inkomstbasbelopp med ett tillägg av 5 procent av lönerna till de anställda och 2) 15 inkomstbasbelopp.

De flesta remissinstanserna är kritiska till det föreslagna löneuttagskravet. En del anser att dagens krav på löneuttag motsvarande 10 basbelopp bör behållas. Flertalet av remissinstanserna anser dock att kravet på löneuttag bör sänkas jämfört med dagens nivå eller helt tas bort. Några av argumenten som förs fram är följande. Ökade löneuttag riskerar leda till likviditetsproblem för företagen. De ändrade reglerna om förmånsrätt leder till att företagare måste öka amorteringarna i stället för att göra större löneuttag. Förslaget innebär svårigheter för medarbetarägda konsultföretag. Ökade löneuttagskrav förstärker problemen för de företagare som arbetar deltid och som redan i dag har svårt att utnyttja löneunderlagsregeln.

Den utvidgade löneunderlagsregeln innebär att antalet anställda i ett fåmansföretag kommer att ges en väsentligt ökad tyngd vid beskattningen av kvalificerade andelar genom de olika förändringar som redovisats i föregående avsnitt. För att säkerställa att en aktiv delägare själv tar ut en rimlig lön från företaget och att arbetsinkomsten får en korrekt beskattning är det nödvändigt att behålla vissa krav på eget löneuttag. Regeringen delar alltså expertgruppens bedömning i denna fråga.

Den exakta nivån på löneuttaget kan diskuteras och effekterna som uttagskravet får för olika typer av företagare bör uppmärksammas. Lagstiftningen som skall omfatta ett stort antal fåmansföretagare bör emellertid vara så generell som möjligt. Målet är att begränsa tillämpningsområdet för reglerna i 57 kap. IL samtidigt som skattemässig inkomstomvandling motverkas.

En utgångspunkt för att formulera uttagskravet är att företagsledarens arbetsinkomster skall beskattas på samma sätt som andra anställdas arbetsinkomster och därmed blir föremål för progressiv beskattning. Enligt skatteskalen för 2006 (2007 års taxering) ligger den nedre brytpunkten för uttag av statlig skatt vid 317 700 kronor i årsinkomst (taxerad förvärvsinkomst) medan den övre brytpunkten – över vilken inkomsten träffas av 25 procent i statlig skatt – ligger på 472 300 kronor.

En grundläggande fråga är vad som skall anses vara ersättning för den egna arbetsinsatsen. Den marknadsmässiga intjäningsförmågan hos en företagsledare varierar från företag till företag. Det är rimligt att anta att marknadslönen påverkas av antalet anställda i företaget och lönerna till dessa. Med antalet anställda ökar kravet på en organisationsstruktur som påminner om företag med ett spritt ägande. Om ägaren av ett företag med många anställda tar ut en lön i samma storleksordning som en extern verkställande direktör bör det särskilda regelverket i princip inte tillämpas. Om förhållandena i företaget är de omvända, dvs. företagsledaren har en låg intjäningsförmåga och antalet anställda är få, måste skatteutfallet hamna på en rimlig nivå.

Ett uttagskrav på minst 15 inkomstbasbelopp innebär att ägare till fåmansföretag som har en stor lönesumma kommer att redovisa progressivt beskattad arbetsinkomst på en nivå som ligger på ungefär den dubbla nedre brytpunkten. Att enbart arbeta med detta uttagskrav skulle dock medföra att en betydande del av ägarna till kvalificerade andelar inte skulle kunna tillgodoräkna sig något löneunderlag. Det gäller sådana företagare som har en lägre marknadsmässig intjäningsförmåga men där företaget har framtida utvecklingsmöjligheter och där det redan i

startfasen finns anledning att skapa ett utrymme så att framtida kapitalvinster inte till betydande del kommer att beskattas som arbetsinkomst. Det behövs därför ett alternativ till löneuttagskravet på 15 inkomstbasbelopp som är lägre.

Dagens socialförsäkringssystem kan tas som utgångspunkt för utformningen av det lägre löneuttagskravet för mindre företag. Det innebär bl.a. att löner upp till en nivå på 7,5 prisbasbelopp (295 500 kronor i 2005 års förhållanden) ger tillkommande sociala förmåner i form av framtida allmän pension. Det är rimligt att anta att aktiva ägare i fåmansföretag tar ut löner upp till den nivån under förutsättning att den marknadsmässiga intjäningsförmågan är minst så hög.

Regeringen delar den uppfattning som några av remissinstanserna gett uttryck för, nämligen att kravet på löneuttag bör ligga ungefär i nivå med det nuvarande förmånstaket. Ett sådant krav skulle ses som en skattemässig kodifiering av de incitament som dagens socialförsäkringssystem redan ger. Regeringen föreslår att det lägre löneuttagskravet, för att inte urholka de särskilda beskattningsreglernas syfte, utgörs av dels ett fast belopp, dels en viss del av företagets totala lönesumma. Det fasta beloppet kan sättas något lägre än vad expertgruppen föreslagit. Regeringen föreslår att gränsen sätts vid 6 inkomstbasbelopp vilket motsvarar 255 800 kronor vid 2005 års inkomstbasbelopp.

Genom att man till det fasta beloppet lägger en andel av företagets lönesumma kommer kravet på eget löneuttag att bli beroende av förhållandena i det enskilda företaget. Löneuttagskravet kommer därmed att ligga högre för ett företag med många anställda och en stor lönesumma än för ett företag med färre anställda och en lägre lönesumma. En sådan regel svarar mot det förhållandet att den marknadsmässiga ersättningen till företagsledare i allmänhet är högre när antalet anställda är fler.

Hur starkt sambandet mellan löner till företagsledningar och lönesumman till de anställda är kan diskuteras. Expertgruppen ansåg att kopplingen mellan det egna löneuttagskravet och löner till anställda skulle göras så att 5 procent av löner till anställda läggs till det fasta beloppet. Regeringen delar gruppens bedömning i denna del.

Regeringens förslag till löneuttagskrav enligt det lägre alternativet ligger under dagens nivå på löneuttagskravet som innebär ett krav på 10 prisbasbelopp (394 000 kronor vid 2005 års prisbasbelopp). Dagens regler innehåller dock även den kompletterande regeln att det alternativt krävs att löneuttaget överstiger 120 procent av lönen till den anställde som är högst avlönad.

Förslaget innebär att om lönesumman i företaget är högre än 180 inkomstbasbelopp (7 794 000 kronor vid 2005 års inkomstbasbelopp) kommer taket för hur stort löneuttaget behöver vara bestämmas av beloppet på 15 inkomstbasbelopp. När lönesumman är lägre är det i stället det andra alternativet på 6 inkomstbasbelopp med ett tillägg på 5 procent av lönerna som bestämmer uttagskravet. Det kan noteras att sänkningen från 7 till 6 inkomstbasbelopp medför att den lönesummegräns över vilken kravet på 15 inkomstbasbelopp tar över ökar från 6 928 000 kronor till 7 794 000 kronor. Förändringen i förhållande till utredningsförslaget innebär alltså att det maximala

löneuttagskravet blir aktuellt när lönesumman och antalet anställda är högre.

Avvägningen av nivåerna för det ökade löneunderlaget och kraven på löneuttag leder till att andelar i företag med många anställda i praktiken undantas från beskattningsreglerna i 57 kap. IL och att företagare med låg intjäningsförmåga och ett fåtal anställda får ett rimligt utfall.

Reformeringen av det särskilda regelverket för fåmansföretag innehåller också en förenklingsregel som innebär att alla delägare i fåmansföretag kommer att kunna ta ut en viss del av utdelnings- och kapitalvinstinkomsten från bolaget och få den beskattad i inkomstslaget kapital utan beaktande av bl.a. insatt kapital och utbetald lön. Detta är viktigt för de grupper som på grund av deltidsarbete har svårt att ta ut lön i nivå med de löneuttagskrav som redovisats ovan. Regeringen utvecklar förslaget till förenklingsregeln i avsnitt 6.

Vid tillämpningen av det lägre alternativet av krav på löneuttag och beräkningen av tillägget på 5 procent skall löner till anställda i dotterföretag beaktas på samma sätt som när löneunderlaget bestäms. Kravet på löneuttag avser förhållandena kalenderåret före beskattningsåret och skall kopplas till inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret.

*FAR* anser att ägarlöner av förenklingsskäl inte bör ingå i den summa som utgör underlaget för beräkning av tillägget till beloppet på 6 inkomstbasbelopp som skall göras med 5 procent. Eftersom alla anställdas löner, dvs. även löner till kvalificerade ägare, skall ingå i löneunderlaget bör samma princip gälla vid tillämpningen av löneuttagsregeln. Vad *FAR* anfört kan inte anses innebära någon förenkling.

I ett företag kan det finnas flera delägare som har kvalificerade andelar och dessa ägare kan ingå i olika närstående-kretsar. Frågan är hur löneuttagskravet skall formuleras i dessa fall.

Expertgruppens föreslog att löneunderlaget skulle tillgodoräknas alla delägare i en krets av närstående, i proportion till varje enskild delägars andel i företaget, under förutsättning att minst en delägare i kretsen uppfyller löneuttagskravet. För det fall att ingen delägare i en närstående-krets uppfyller uttagskravet får inte någon i kretsen tillgodoräkna sig löneunderlag. Även om det finns fler närstående-kretsar föreslår expertgruppen av förenklingsskäl att löneuttagskravet skall styras av hela lönesumman i företaget, dvs. utan någon form av proportionering baserad på ägarandelar.

*Skatteverket* anser att förslaget i den här delen skulle kunna leda till inkomstomvandling inom en närstående-krets genom att delägarna kan låta uttagskravet rotera. Som exempel nämner verket att om tre personer inom en närstående-krets är verksamma i ett företag så är det tillräckligt att en av dem under kalenderåret före beskattningsåret tar ut lön motsvarande det ställda kravet. De övriga kan ta ut ersättning i form av kapitalbeskattad utdelning. Följande år kan en av de andra delägarna ta ut lön till förmån för de andra två. Vidare innebär förslaget enligt verket ett ökat kontrollbehov. Skatteverket påpekar också att löneuttagskravet i vissa fall innebär en skärpning jämfört med nuvarande bestämmelser. Det gäller delägare som inte själva är aktivt verksamma i företaget men



som är närstående till aktiva delägare. Dessa får enligt nuvarande regler beräkna löneunderlag utan att det ställs krav på löneuttag.

Skatteverkets synpunkt om en ökad risk för inkomstomvandling måste ställas i relation till vilka effekter det nuvarande löneuttagskravet har inom en närståendekrets. Från jämställdhetssynpunkt är det viktigt att makar som båda är aktiva delägare inte behandlas olika vid tillämpningen av löneunderlagsregeln. Dagens krav på löneuttag – där båda makarna måste uppfylla kravet – innebär ofta att kvinnorna inte får tillgodoräkna sig något löneunderlag eftersom de många gånger har lägre avlönade befattningar än männen. Med expertgruppens förslag kommer båda makarna få beräkna löneunderlag under förutsättning att en av dem uppfyller uttagskravet.

Som Skatteverket påpekar kan förslaget leda till en viss försämring för sådana delägare som inte är aktivt verksamma eller som är passiva delägare men är närstående till en aktiv delägare. Det finns dock enligt regeringens uppfattning inte skäl att behandla passiva delägare och delägare som inte är att anse som aktivt verksamma mer gynnsamt än aktiva delägare i detta sammanhang. Risken för ”kringgående” uppvägs till en del av att det är rimligt att anta att aktiva ägare i fåmansföretag tar ut löner upp till en nivå motsvarande gränsen för förmånstaket. Regeringen ansluter sig således till expertgruppens förslag i dessa delar. Regeringen har dock för avsikt att följa utvecklingen för att se till att reglerna inte missbrukas.

Regeringens förslag till löneunderlagsregeln finns i 57 kap. 16–19 §§ IL.

## 6 En förenklingsregel – ett schablonbelopp som gränsbelopp

**Regeringens förslag:** En förenklingsregel för beräkning av gränsbelopp införs. En ägare av en kvalificerad andel får använda ett belopp motsvarande 1,5 inkomstbasbelopp multiplicerat med den egna ägarandelen i företaget som gränsbelopp.

**Expertgruppens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag utom i fråga om schablonbeloppets storlek. Gruppen föreslog att schablonbeloppet skulle uppgå till 75 procent av ett inkomstbasbelopp.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser som har uttalat sig om förslaget tillstyrker att det införs en förenklingsregel. Flertalet anser att schablonbeloppet bör höjas till två basbelopp.

**Skälen för regeringens förslag:** En del av förslagen till reformerade beskattningsregler för utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag innebär klara förenklingar för de skattskyldiga samtidigt som andra förslag gör att reglerna kompliceras ytterligare. För att uppnå sitt syfte är det oundvikligt att regelverket innehåller komplicerade inslag. För de skattskyldiga vars skattemässiga resultat påverkas positivt vid tillämpningen av reglerna och som har resurser att hantera de olika komplikationerna är detta acceptabelt.

Situationen är ofta annorlunda för de företagare som har ett litet kapital och ett fåtal anställda. Detta gäller bl.a. för många nystartade företag. Att tvinga dem att använda komplicerade regler som bara ger marginella effekter på deras ekonomiska förhållanden är inte lämpligt. Regeringen delar remissinstansernas synpunkt att de särskilda beskattningsreglerna bör förenklas i så stor utsträckning som möjligt. Regelverket bör därför kompletteras med en förenklingsregel som innebär att gränsbeloppet kan bestämmas utan att hänsyn tas till förhållandena i det enskilda företaget.

Ytterligare ett skäl till en kompletterande regel är att den föreslagna löneunderlagsregeln har ett begränsat värde för t.ex. ägare till nystartade företag eftersom kravet på eget löneuttag, även efter sänkningen av nivån som regeringen föreslagit, ligger förhållandevis högt. I ett start- eller expansionsstadium är det vanligt att marknadslönen för företagaren inte är så hög. Ett betydande antal fåmansföretagare kommer därför inte ha möjlighet att utnyttja löneunderlagsregeln. Kapitalunderlaget är också litet för många i den här gruppen.

Expertgruppens förslag till en förenklingsregel bygger på den alternativregel som 3:12-utredningen föreslog. Regeringen ansluter sig till vad expertgruppen föreslagit om utformningen av regeln. Det innebär att som en första förutsättning bör gälla att företaget skall uppfylla kraven för att vara ett fåmansföretag och att ägaren skall vara aktiv i företaget. Många företag kommer att växa i takt med att kapitalunderlaget och antalet anställda ökar och då kommer de vanliga reglerna för att beräkna gränsbelopp och löneunderlag att få större betydelse. Av detta följer att en förenklingsregel bör infogas i regelsystemet så att det kan fungera när företagen expanderar.

Expertgruppens förslag innebär att förenklingsregeln kopplas till inkomstbasbeloppet och att det schablonmässiga beloppet skall avse hela företaget. En delägare får tillgodoräkna sig ett belopp motsvarande sin ägarandel och måste använda en och samma regel för hela sitt aktieinnehav. Det skall alltså inte vara möjligt att använda vanliga regler med beräkning av löneunderlag m.m. för en del av innehavet och förenklingsregeln för den resterande delen. Regeringen delar expertgruppens bedömningar även i den här delen.

Förenklingsregeln är ett alternativt sätt att beräkna årets gränsbelopp. Reglerna för sparade utdelningsutrymmen är oberoende av om årets gränsbelopp har beräknats enligt huvudregeln eller förenklingsregeln.

Flertalet remissinstanser anser att nivån på schablonbeloppet bör vara betydligt högre än 75 procent av ett inkomstbasbelopp som expertgruppen föreslog. Frågan är då vilken nivå det schablonmässiga beloppet bör ligga på.

Enligt regeringen bör gränsen för det schablonmässiga beloppet bestämmas så att de tröskeleffekter som uppstår på grund av löneuttagskravet mildras. För delägare som inte har möjlighet att uppfylla löneuttagskravet, t.ex. i samband med föräldraledighet, är det också viktigt att det finns en möjlighet att under ett visst år i stället välja att tillämpa förenklingsregeln. I detta sammanhang kan också nämnas att de första 10 inkomstbasbeloppen av lönesumman liksom vid dagens regler inte får räknas med. Det betyder att en stor del av fåmansföretagarna faktiskt inte når upp till gränsen för att beräkna

löneunderlag. För dessa företagare är förenklingsregeln ett viktigt alternativ när det gäller att beräkna gränsbelopp.

Regeringen anser att förenklingsregeln bör utformas generöst och föreslår att schablonbeloppet bestäms till 1,5 inkomstbasbelopp. Det är inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret som skall tillämpas. Vid 2005 års inkomstbasbelopp innebär detta ett schablonbelopp på 64 950 kronor. Den föreslagna nivån på beloppet gör att en stor del av delägarna i fåmansföretag kommer att utnyttja förenklingsregeln i stället för de vanliga reglerna för att beräkna gränsbelopp. Enligt gjorda beräkningar medför justeringen i förhållande till expertgruppens förslag att uppemot 60 procent av ägarna till kvalificerade andelar kommer att föredra förenklingsregeln, att jämföra med något under 50 procent med expertgruppens förslag.

Vid den föreslagna nivån kommer den maximala skattelättnaden när ägaren använder förenklingsregeln att uppgå till cirka 18 800 kronor, nämligen om ägaren har en marginalsatt på 57 procent och vid en statslåneränta på 5 procent samt vid 2005 års inkomstbasbelopp.

Med tanke på att det är förenat med vissa kostnader att bilda ett bolag bedömer regeringen att negativa återverkningar i form av ökade skatteplaneringsmöjligheter är begränsade.

Förslaget om en förenklingsregel finns i 57 kap. 11 § IL.

## 7 Klyvningsränta och ränta på sparat utdelningsutrymme

**Regeringens förslag:** Klyvningsräntan är statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med 9 procentenheter. Räntan på sparat utdelningsutrymme, uppräkningsräntan, är statslåneräntan ökad med 3 procentenheter.

**Expertgruppens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* har inga synpunkter på klyvnings- och uppräkningsräntans höjd men ifrågasätter om de föreslagna reglerna sammantaget förhindrar möjligheten till skattearbitrage. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget att ha olika räntesatser och anför att det komplicerar regelsystemet. *Företagarna* tillstyrker att klyvningsräntan höjs och anser att räntan på sparade utdelningsutrymmen skall vara lika hög. *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* anser att två skilda räntesatser medför att reglerna blir omotiverat komplicerade. LRF anser vidare att avkastningsnivån i s.k. riskkapitalbolag bör tjäna som utgångspunkt och föreslår att räntenivån skall ligga på statslåneräntan ökad med 10 procentenheter. *Svenska Revisorssamfundet SRS* anser att det kan finnas skäl för att ha skilda räntenivåer men påpekar att förslaget förstärker de negativa effekterna när det gäller uppbyggnad av kapital i bolagen. SRS säger vidare att jämförelser med alternativa kapitalplaceringar inte är relevanta och att förslaget inte beaktar att uppräkningsräntan bör spegla den risk som ligger i att låta kapitalet vara kvar i bolaget. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* tillstyrker

att klyvningsräntan höjs med 2 procentenheter som en nödvändig riskkompensation p.g.a. sämre ställning för eget kapital och ett ökat säkerhetsbehov för att få finansiering. SRF avstyrker sänkt ränta för kvarhållna vinstmedel. *Landsorganisationen LO* avstyrker att klyvningsräntan höjs eftersom det skapar utrymme för skatteplanering.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Reglerna i 57 kap. IL innebär att utdelning och kapitalvinst, som normalt skall beskattas i inkomstslaget kapital, delas upp i kapitalinkomst (gränsbeloppet) och tjänsteinkomst. När gränsbeloppet beräknas tillämpas en s.k. klyvningsränta som är statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med 7 procentenheter. Hänsyn tas också till om andelsägaren tidigare år inte utnyttjat hela gränsbeloppet. Den del av gränsbeloppet som inte utnyttjats får sparas till nästa år, s.k. sparat utdelningsutrymme, och ökar då gränsbeloppet för det året. Det sparade utdelningsutrymmet ingår även i underlaget för beskattningsårets gränsbelopp och räknas därigenom också upp med klyvningsräntan vilket leder till en ränta-på-ränta-effekt.

Det sparade utdelningsutrymmet tillkommer den som ägde andelarna vid utdelningstillfället. Om någon utdelning inte lämnats under ett år beräknas gränsbelopp och sparat utdelningsutrymme vid beskattningsårets utgång.

**Skälen för regeringens förslag:** Som framgår av avsnitt 5 är den föreslagna reformerade löneunderlagsregeln ett resultat av en avvägning mellan att å ena sidan uppfylla samhällsekonomisk effektivitet inklusive kravet på att undvika skattemotiverad inkomstomvandling och, å andra sidan, önskemålet att undanta företag med många anställda från reglerna i 57 kap. IL.

Frågan är då vilka nivåer som skall gälla för klyvningsräntan och räntan på sparat utdelningsutrymme. Här finns flera faktorer att beakta. En utgångspunkt är företagets kostnader för olika finansieringsalternativ. En annan är hur respektive nivå på klyvningsräntan och uppräkningsräntan påverkar beteendet och neutraliteten inom regelsystemet för fåmansföretag och då främst möjligheten till rena arbitrageaffärer.

Arbitragemöjligheter uppkommer i det fall ägaren till ett fåmansföretag köper riskfria räntebärande tillgångar, t.ex. statsobligationer, genom sitt företag i stället för att köpa dessa som privatperson. Sparande via företaget genererar enligt gällande regler både lättnads- och gränsbelopp vilket sänker skatteuttaget.

En för hög uppräkningsränta på sparat utdelningsutrymme skulle för det första kunna urholka den avvägning som har gjorts vid utformningen av löneunderlagsregeln. För det andra innebär en hög uppräkningsränta starka incitament att hålla kvar vinstmedel i företaget i syfte att minska skattebördan mätt i nuvärde. För det tredje ökar risken för rena arbitrageaffärer med nivån på uppräkningsräntan. Samtidigt är det önskvärt att uppräkningsräntan inte är så låg att den leder till en i ett samhällsekonomiskt perspektiv alltför hög vinstutdelning. I princip bör skattereglerna utformas så att utdelningar i dag beskattas på samma sätt som utdelningar och avyttringar i framtiden.

När det gäller utrymmet för skattearbitrage har uppräkningsräntan stor betydelse. Arbitragevinsten blir större ju högre klyvnings- och uppräknings-

ningsräntan är och i det sammanhanget är uppräkningsräntan särskilt betydelsefull. Enligt nuvarande regler ligger klyvnings- och uppräkningsräntan på en och samma nivå.

För att undvika skatteskärpningar har expertgruppen föreslagit att uppräkningsräntan skall sänkas samtidigt som klyvningsräntan höjs något. Enligt gruppen bör uppräkningsräntan vara statslåneräntan ökad med 3 procentenheter. Klyvningsräntan föreslås vara statslåneräntan ökad med 9 procentenheter, dvs. 14 procent om statslåneräntan är 5 procent.

Förslaget kritiseras av flera remissinstanser. Skälen som anförs är främst att två räntenivåer komplicerar regelsystemet och att räntenivåerna inte beaktar risktagandet i fåmansföretagen.

Regeringen gör följande bedömning. Om räntesatserna är för höga finns det en risk att skatteuttaget blir för lågt med hänsyn till kraven på prevention och samhällsekonomisk neutralitet. Särskilt gäller detta vid en för hög uppräkningsränta. Regeringen delar därför expertgruppens uppfattning att klyvningsräntan och räntan på sparad utdelningsutrymme bör skilja sig åt även om det jämfört med dagens system innebär att regelsystemet kompliceras något. Uppräkningsräntan bör ligga under klyvningsräntan för att motverka att delägarna sparar utdelningsutrymme eftersom det urholkar reglernas preventiva syfte. Att öka statslåneräntan med 3 procentenheter får anses vara en lämplig räntenivå för sparad utdelningsutrymme. Sänkningen av räntesatsen minskar också utrymmet för långsiktigt skattearbitrage. Regeringen anser dock att tillägget till den riskfria räntan vid bestämmande av klyvningsräntan kan sättas något högre än dagens nivå och föreslår att den ökas med 2 procentenheter. Sammantaget ger förslaget i stort sett samma skatteuttag som nuvarande system.

Reglerna om klyvningsränta och ränta på sparad utdelningsutrymme vid beräkning av årets gränsbelopp finns i 57 kap. 11 § IL.

## 8 Kapitalvinstbeskattningen av kvalificerade andelar

### 8.1 Fördelningen mellan kapitalinkomst och tjänsteinkomst

**Regeringens förslag:** Den del av kapitalvinsten på kvalificerade andelar som överstiger sparad utdelningsutrymme tas i sin helhet upp i inkomstlaget tjänst till ett visst tak.

**Expertgruppens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* tillstyrker förslaget. *Näringslivets Skattedelegation NSD* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* avstyrker förslaget och anser att reglerna för beskattning av kapitalvinster bör mildras eller i vart fall vara oförändrade. De anser att det i stället är bättre att införa en särskild reglering för att förhindra interna aktieöverlåtelser. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* tillstyrker förslaget. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker att

fördelningsregeln tas bort. *Företagarna* avstyrker förslaget och anför att det skulle innebära en kraftig skärpning av kapitalvinstbeskattningen för småföretagarna. *Företagarförbundet* anser att nuvarande fördelningsregler bör behållas för de första fem åren och att kapitalvinst därefter beskattas i inkomstslaget kapital. *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* anser att förslaget som skärper beskattningen för småföretagare är oacceptabelt. *Svensk Riskkapitalförening SVCA* avstyrker förslaget och anser att förslaget är diskriminerande mot de mindre företagen. Samma uppfattning har *Svenska Revisorsamfundet SRS* som också avstyrker förslaget och bl.a. anför att effekten kommer att bli att företagen dräneras på mycket pengar genom att en större del av vinsten tas ut som utdelning i stället för i samband med överlåtelse av andelarna. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* avstyrker förslaget och anför att preventionen avseende interna aktieöverlåtelser kan lösas på annat sätt.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Reglerna i 57 kap. IL innehåller dels regler om beskattning av utdelningsinkomster, dels regler om beskattning av kapitalvinster vid avyttring av andelar i fåmansföretag. Följande gäller normalt för beräkning och beskattning av en kapitalvinst på sådana andelar. Först beräknas vinsten enligt allmänna regler som skillnaden mellan försäljningspriset och omkostnadsbeloppet. Av kapitalvinsten skall ett belopp motsvarande sparad utdelningsutrymme beskattas i inkomstslaget kapital. Resten av kapitalvinsten fördelas mellan inkomstlagen kapital och tjänst genom att 50 procent förs till kapital och 50 procent förs till tjänst. Den s.k. 100-basbeloppsregeln innebär dock ett tak för hur stort belopp av en vinst som kan träffas av tjänstebeskattnings.

Beloppstaket på 100 prisbasbelopp gäller totalt sett för alla försäljningar inom en närstående krets under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren avseende andelar i samma företag. För inkomståret 2005 är detta belopp 3 940 000 kronor.

Eftersom utdelning som överstiger gränsbeloppet, s.k. överutdelning, i sin helhet beskattas som tjänsteinkomst är det naturligt att fråga sig varför inte samma regel gäller för beskattningen av kapitalvinster. Bakgrunden till gällande hälftindelning vid vinstbeskattningen är vissa bedömningar som gjordes i 1990 års skattereform. Man ansåg då att vinstmedel i ett bolag inte värderades till sitt fulla värde i samband med försäljning av bolaget. En krona kan inte säljas för en krona utan för ett mindre belopp bl.a. beroende på skattesituationen för köparen. Full tjänstebeskattnings av en kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet skulle innebära att nettot efter skatt för en ägare av kvalificerade andelar skulle bli mindre än om inkomsten i bolaget hade delats ut och beskattats som tjänsteinkomst. Skatten på kapitalvinster kunde därmed sättas ned utan att möjligheterna till inkomstomvandling skulle bli alltför stora.

Om man värderar hälftindelningen enligt de skattesatser som gällde 1991 kan man beräkna att en vinstkrona i bolaget är värd 83 öre (se bilaga 7).

Sedan skattereformen har den högsta marginals-katten på tjänsteinkomster – den som är mest relevant i sammanhanget – stigit från 50 procent till 57 procent. Vid en oförändrad hälftindelning innebär detta att den underliggande värderingen av en vinstkrona sjunker. Vid dagens skattesatser uppgår värderingen till 76 öre. Den justering som skulle

behöva göras för att den tidigare värderingen till 83 öre fortfarande skall gälla är att andelen beskattad som tjänsteinkomst höjs till 68 procent.

**Skälen för regeringens förslag:** Det finns anledning att justera upp andelen av en kapitalvinst utöver det sparade utdelningsutrymmet som skall tjänstebeskattas från dagens nivå på 50 procent. Skälet till det är bl.a. att den högsta marginalskatten på tjänsteinkomster stigit. Synsättet att det inte är möjligt tillgodogöra sig en vinstkrona i bolaget till dess fulla värde kan enligt regeringen ifrågasättas. Detta kan ha gällt vid tiden för skattereformen men bl.a. en effektivisering av kapitalmarknaden gör det mindre sannolikt att detta gäller i dag. I normalfallet torde det därför vara möjligt att tillgodogöra sig vinstmedel i bolaget till dess fulla värde.

Sedan skattereformen har incitamenten ökat för ägare till kvalificerade andelar att tillgodogöra sig vinster i bolaget genom avyttring i stället för genom utdelning. Skatteplanering genom s.k. interna aktieöverlåtelse i syfte att få en lindrigare beskattning av sparade arbetsinkomster är allt vanligare. Tillgänglig statistik visar också att utdelningarna på kvalificerade andelar är förhållandevis små.

För att motverka sådan skatteplanering finns det enligt regeringen två alternativa vägar att gå. Ett alternativ är att höja andelen av en kapitalvinst, utöver det sparade utdelningsutrymmet, som skall beskattas som tjänsteinkomst, dock inte till 100 procent. En sådan höjning måste kombineras med någon form av särreglering för interna aktieöverlåtelse.

Det andra alternativet innebär att beskattningen sker på det systematiskt korrekta sättet, dvs. en kapitalvinst utöver sparad utdelningsutrymme skall i sin helhet beskattas som tjänsteinkomst inom ramen för en takregel. I detta fall behövs ingen särreglering för interna aktieöverlåtelse.

Expertgruppen har prövat möjligheten av en särreglering för interna aktieöverlåtelse men avvisar att sådana regler införs på grund av att det skulle öka regelsystemets komplexitet avsevärt. Gruppen förordar i stället det andra alternativet och föreslår att reglerna om hälftindelning av kapitalvinster tas bort.

Expertgruppens förslag om att hela kapitalvinsten utöver sparad utdelningsutrymme skall beskattas i inkomstslaget tjänst upp till 100 inkomstbasbelopp innebär, som flera remissinstanser har påpekat, en skatteskärpning jämfört med nuvarande regler. Enligt regeringen måste dock reformeringen av reglerna i 57 kap. IL bedömas utifrån ett helhetsperspektiv. Det höjda skatteuttaget vid vinstbeskattningen måste ställas i relation till övriga förslag som regeringen lägger fram och som sammanlagt innebär en satsning på fåmansföretagen med drygt 1 miljard kronor.

Reglerna bör i så stor utsträckning som möjligt uppfattas som legitima av de berörda företagarna. Men det är samtidigt viktigt att reglerna är legitima sett ur löntagarnas synvinkel. Regelverket får inte heller skapa allvarliga snedvridningar. Den progressiva beskattningen av arbetsinkomster kan t.ex. kringgåas genom att bilda bolag med sig själv som ende anställd.

Med utgångspunkt i kraven på likformighet, prevention, legitimitet och förenkling föreslår regeringen således att hela kapitalvinsten utöver sparad utdelningsutrymme – på samma sätt som utdelningsinkomster – skall beskattas i inkomstslaget tjänst upp till en viss nivå.

Flera remissinstanser förordar att det införs särskilda regler för interna aktieöverlåtelser i stället för expertgruppens förslag. Regeringen delar emellertid expertgruppens uppfattning att reglerna i 57 kap. IL inte bör tyngas med särskilda regler för interna aktieöverlåtelser. En sådan reglering skulle bli mycket komplex bl.a. därför att det skulle vara nödvändigt att ge utrymme för vissa ”ventiler” för sådana överlåtelser som rimligen bör tillåtas. Gränsdragningen mellan tillåtna och otillåtna fall skulle leda till betydande tillämpningsproblem. En försäljning till en närstående skulle ofta innebära högre skatt än försäljningar till andra, vilket skulle skapa legitimitetsproblem. Det skulle också krävas komplicerade regler som förhindrar kringgående genom försäljning via fysiska eller juridiska personer som inte omfattas av särreglerna. Ökade kontrollproblem skulle också vara en effekt av särskilda regler för interna aktieöverlåtelser.

Förslaget föranleder nya regler i 57 kap. 21–22 §§ IL.

## 8.2 100-basbeloppsregeln

**Regeringens förslag:** Gällande regler om att den del av kapitalvinster vid avyttring av kvalificerade andelar som beskattas som tjänsteinkomst maximalt kan uppgå till ett belopp motsvarande 100 prisbasbelopp över en sexårsperiod ändras endast genom att gränsen i stället uttrycks i inkomstbasbelopp.

**Expertgruppens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* tillstyrker förslaget. *Sveriges advokatsamfund* anser att den befintliga 100-basbeloppsregeln bör omfatta försäljning av andelar i flera olika bolag där andelarna är kvalificerade. Samfundet anser vidare att även överutdelning bör omfattas av regeln. *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* anför att dagens takbelopp bör kompletteras med en regel som innebär att takbeloppet sänks med uttagen lön under de senaste tio åren.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** I gällande regler maximeras den kapitalvinst på kvalificerade andelar som skall beskattas som tjänsteinkomst till 100 prisbasbelopp. Genom regeln beaktas avyttringar som har gjorts av personer inom en närståendekrets under beskattningsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren. Det innebär att vid successiva avyttringar som genomförs av personer inom en närståendekrets under sex år, maximalt 100 prisbasbelopp skall beskattas som inkomst av tjänst. Regeringsrätten har slagit fast att beloppstaket gäller kapitalvinster på aktier i ett och samma fåmansföretag, RÅ 2004 ref. 2. Vidare har Regeringsrätten nyligen i en dom den 2 juni 2005 (mål nr 4678-02) uttalat att endast sådan kapitalvinst som enligt gällande regler skall tas upp till beskattning skall räknas in vid bedömningen av om beloppstaket uppnåtts eller inte.

I expertgruppens uppdrag ingick särskilt att pröva möjligheterna att utvidga denna regel till att avse även andra tjänstebeskattade inkomster från ett bolag där det finns ägare med kvalificerade andelar. Gruppen gjorde bedömningen att en sådan utvidgning inte skulle göras.



**Skälen för regeringens förslag:** Dagens regler innebär en skattemässig förmånsbehandling av kapitalvinster i förhållande till utdelningar. Det ger ett incitament för ägare att tillgodogöra sig avkastningen genom avyttring av andelar, helt eller delvis, i stället för genom utdelning. I samhällsekonomiskt avseende uppkommer snedvridningar och inlåsnings effekter. Förmånsbehandlingen minskar dock i betydande omfattning genom förslaget att hela kapitalvinsten skall beskattas som tjänsteinkomst inom ramen för 100-basbelopsregeln.

Ett möjligt reformalternativ skulle kunna vara att utvidga 100-basbelopsregeln till att inkludera även utdelning. I denna ram bör i princip också inkluderas ägarens löneuttag utöver gränsen för uttag av statlig inkomstskatt. En sådan utvidgad regel skulle motverka kvarvarande incitament till förmån för avyttringar eftersom varje utdelnings- eller lönekrona i princip skulle avräknas mot ramen och medföra att andelen kapitalbeskattad kapitalvinst vid en framtida avyttring skulle komma att öka.

En regel av detta slag skulle emellertid innebära att regelverket blir än mer komplext än i dag. Det skulle exempelvis bli nödvändigt att löpande registrera utdelningar över gränslöppet och löneuttag utöver brytpunkten. I princip skulle en sådan registrering behöva ske från det år andelarna förvärfvas till dess att de avyttras. Dessutom skulle progressiviteten i arbetsinkomstbeskattningen för ägare med hög intjäningsförmåga sättas ur spel.

Att utvidga 100-basbelopsregeln till att omfatta även försäljning av kvalificerade andelar i flera olika bolag som *Sveriges advokatsamfund* föreslår skulle innebära tillämpningsproblem. Det beror på att basbeloppstaket inte är begränsat till försäljningar som genomförs av en person utan till försäljningar inom en närstående krets under en femårsperiod. Regeln bör därför inte utvidgas på detta sätt.

Om övriga tjänstebeskattade inkomster omfattas av 100-basbelopsregeln skulle en justering av nivån kunna aktualiseras. Eftersom regeringen inte föreslår en sådan förändring minskar emellertid behovet av en justering. Dagens nivå är också väl avvägd. Med den karenstid på fem år som gäller i dag innebär regeln att man schablonmässigt uppfattar att de årliga arbetsinkomsterna från ett bolag maximalt bedöms kunna uppgå till 20 inkomstbasbelopp eller till 866 000 kronor per år vid 2005 års inkomstbasbelopp. Enligt regeringens uppfattning bör regeln inte ändras annat än genom att gränsen i stället skall uttryckas i inkomstbasbelopp.

Förslaget finns i 57 kap. 22 § IL.

### 8.3 Skall det införas särskilda övergångsbestämmelser?

**Regeringens bedömning:** Det bör inte införas några övergångsbestämmelser för försäljningar som sker efter att de nya reglerna trätt i kraft.

**Expertgruppens förslag:** Särskilda övergångsbestämmelser införs för försäljningar som sker under åren 2006–2010.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anser att de föreslagna övergångsreglerna i vissa avseenden är för förmånliga. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* avstyrker införandet av övergångsbestämmelserna och anför att det är olyckligt ur förenklingssynpunkt om ett nytt komplicerande inslag införs. Vidare är den likabehandling som bestämmelserna syftar till att uppnå ofullständig. *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* har inte något att erinra mot den föreslagna övergångsregleringen men anser att regleringen på intet sätt löser den oacceptabla skärpningen som förslaget medför för de mindre företagen. *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker övergångsreglerna men är tveksamt till om reglerna tillgodoser behovet av förenklade regler på området. Om kapitalvinst över gränobeloppet i sin helhet skall tas upp i inkomstslaget tjänst, är någon form av övergångsregler nödvändiga för att företagare under en övergångsperiod inte skall bli föremål för en alltför sträng beskattning. Utredningens förslag till övergångsregler är dock enligt samfundet mycket komplicerade och sannolikt alltför svårbegripliga och oöverskådliga för de flesta skattskyldiga. Mot denna bakgrund bör övergångsreglerna förenklas.

**Skälen för regeringens bedömning:** Expertgruppen föreslår en särskild övergångsregel för att beskattning av hela den överskjutande kapitalvinsten upp till 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst inte skall ge alltför hög skatt innan övriga förslag fått fullt genomslag. Förslaget innebär att det vid försäljningar under åren 2006–2010 skall finnas en möjlighet att beräkna sparade utdelningsutrymme på ett alternativt sätt. Alternativet innebär att ägaren i stället för faktiskt sparade utdelningsutrymme vid beskattningsårets ingång får beräkna gränobelopp enligt beskattningsårets regler – exempelvis med användande av den reformerade löneunderlagsregeln – för fem beskattningsår som föregår avyttringsåret. Därvid får faktiska sparade utdelningsutrymmen vid ingången av beräkningsperioden beaktas. Dock skall uppgifter om de aktuella beskattningsårens inkomstbasbelopp och statslåneränta användas. För 2005 och tidigare ställs dock inget krav på eget löneuttag för att tillämpa den nya reformerade löneunderlagsregeln.

*Skatteverket* har anført att bestämmelserna kan förväntas leda till ett stort antal interna andelsöverlåtelser under 2006 i de fall där det finns stora löneunderlag. Överlåtelser av andelarna torde vid sådan intern andelsöverlåtelser ske till belopp motsvarande sparade utdelningsutrymme varvid beskattning enbart sker i kapital med 20 procent. De ”gamla” löneunderlagen kan ha utnyttjats för att lyfta skattefria utdelningar upp till lättnadsbeloppet. Nu kan man använda löneunderlaget igen fast med betydligt större effekt för att få en 20-procentig beskattning på den delen som överstiger tidigare utnyttjade lättnadsbelopp.

*Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* har anført att den likabehandling som bestämmelserna syftar till att uppnå är ofullständig. Bestämmelserna gynnar endast dem som avvaktat med att sälja aktier till efter 2005, eventuellt kombinerat med ackumulation av enkelbeskattade vinstmedel i företaget. De som i stället gjort löpande löneuttag och utdelningar under åren dessförinnan har t.ex. varit tvungna att iaktta kraven på egna löneuttag. Dessa kategorier av andelsägare kommer enligt fakultetsstyrelsen att behandlas olika.

Regeringen anser att de föreslagna reglerna kan medföra effekter som inte är rimliga och att den olika behandling av skattskyldiga beträffande löneuttagskraven som Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet pekar på inte är acceptabel. De föreslagna övergångsreglerna är också mycket komplicerade med beräkningar bakåt i tiden enligt bl.a. den reformerade löneunderlagsregeln. Vidare har regeringen föreslagit ett lägre löneuttagskrav och ett betydligt högre schablonbelopp än expertgruppen. Mot denna bakgrund är regeringen inte beredd att föreslå att den av expertgruppen föreslagna regeln läggs fram.

## 9 De s.k. lättnadsreglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag avskaffas

**Regeringens förslag:** Reglerna om skattefrihet för viss utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar, lättnadsreglerna, avskaffas.

**Expertgruppens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* tillstyrker förslaget och anför att det innebär en betydande förenkling. *Näringslivets Skattedelegation NSD* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* avstyrker förslaget och anför att dubbelbeskattning av eget kapital och enkelbeskattning av lånefinansierade investeringar ger en snedvridning i ekonomin. NSD och FAR anför vidare att trenden i andra EU-länder är att lättnader i dubbelbeskattningen införs på investerarnivå genom att utdelning är skattepliktig endast till den del utdelningen överstiger ett visst belopp och då är det oftast endast en andel av utdelningsinkomsten som är skattepliktig. NSD och FAR anser att förslaget innebär en oacceptabel skatteskärpning för onoterade företag. *Sveriges advokatsamfund* anför att förslaget ligger helt i linje med det övergripande målet att uppnå ökad neutralitet mellan investeringar med olika risk och att förenkla regelsystemet. *Företagarna* anser att utbytet av lättnadsreglerna mot en sänkning av kapitalbeskattningen bör gälla för samtliga ägare till onoterade företag för att skillnaden i beskattningen mellan passiva och aktiva ägare inte skall bli för stor. *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* avstyrker förslaget. Enligt *Svenska Riskkapitalföreningen SVCA* kommer återinförandet av dubbelbeskattningen att försämra kapitaltillgången i synnerhet för de mindre företagen. SVCA anser att den sänkta kapitalskattesatsen från 30 till 25 procent inte kompenserar skatteskärpningen som förslaget innebär för onoterade företag som inte är 3:12-bolag. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att det är önskvärt att lättnadsreglerna behålls bl.a. eftersom de främjar riskkapitalförsörjningen. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* tillstyrker förslaget under förutsättning att kapitalskattesatsen sänks från 30 till 20 procent på utdelning och kapitalvinst upp till gränsbeloppet. *Näringslivets Regelnämnd NNR* motsätter sig förslaget om inte förmögenhetsskatten samtidigt avskaffas.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Enligt nuvarande regler undantas en del av avkastningen på onoterade andelar från beskattning hos andelsägaren genom de s.k. lätttnadsreglerna i 43 kap. IL. När lätttnadsreglerna infördes motiverades detta med att det fanns vissa skäl att underlätta små och medelstora företags försörjning med externt riskkapital. Det gällde särskilt för de företag vars andelar inte var noterade på någon börs.

Lätttnadsreglerna är uppbyggda på samma sätt som reglerna i 57 kap. IL och innebär att viss del av en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning, när den tas ut från bolagen, inte beskattas hos andelsägaren. Före uttaget har dock inkomsten belastats med bolagsskatt. På samma sätt som för reglerna i 57 kap. IL bestäms det belopp som berörs av reglerna, lätttnadsbeloppet, genom att en viss ränta multipliceras med ett underlag.

Den ränta som används är 70 procent av statslåneräntan. Valet av räntenivå har motiverats med att uttag som utdelning skulle behandlas på samma sätt som om avkastningen från bolaget tillföll ägaren som ränta på inlåning till företaget.

För att en aktiv andelsägare skall få tillgodoräkna sig ett löneunderlag ställs samma krav på löneuttag som i 57 kap. IL.

Ett lätttnadsbelopp som inte utnyttjas kan sparas till nästa år, sparat lätttnadsutrymme, och det sparade beloppet räknas också upp – liksom gränsbeloppet – dock endast med 70 procent av statslåneräntan.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt regeringens mening är det önskvärt att olika slag av aktiebolag, oberoende av om andelarna i bolagen är noterade på börs eller inte, så långt som möjligt möter samma skattemässiga villkor. De associationsrättsliga reglerna är dock inte identiska för noterade och onoterade företag. Bland annat gäller vissa begränsningar i rätten att genom annonsering sprida aktier och teckningsrätter i s.k. privata bolag. Det innebär att det för onoterade företag kan vara svårare att attrahera riskkapital från potentiella externa ägare eftersom informationen om dessa företag och deras lönsamhets- och produktionsförutsättningar i allmänhet är sämre än för de företag som är marknadsnoterade. Det är dock inte skattesystemets uppgift att kompensera för detta slag av skillnader i information.

Det finns en risk att särskilda skattelättnader till ägare av andelar som är onoterade skulle kunna leda till en samhällsekonomiskt ineffektiv fördelning av riskkapitalet. Sådana skattelättnader innebär t.ex. att företagens övergång från att vara onoterade till att bli noterade försvåras.

Lätttnadsreglerna utgör ett exempel på en s.k. skatteutgift som beräknas ge ett årligt skattebortfall på cirka 2,6 miljarder kronor. Regelverket har inte varit föremål för någon mer omfattande utvärdering. Dåvarande Riksrevisionsverket RRV redovisade dock 1999 resultatet av en enkätundersökning av vilken ingen annan säker slutsats kunde dras än att regelverket då var relativt okänt för företagarna och bl.a. därför inte i någon betydande omfattning påverkat investeringsbesluten.

Lätttnadsreglerna är en lätttnad i den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsinkomster. Den typ av lätttnad som dagens lätttnadsregler är kan ses som en variant av de avräkningssystem som fanns i många av EU:s medlemsländer när reglerna infördes. Dessa avräkningssystem har i

allmänhet övergetts bl.a. på grund av att de ansetts strida mot EG-fördragets regler om kapitalets fria rörlighet.

För ägarna av kvalificerade andelar innebär kombinationen av reglerna i 57 kap. IL och lättnadsreglerna en komplikation. Många av remissinstanserna är kritiska till att lättnadsreglerna avskaffas men flera anger samtidigt att den internationella trenden är att bolagsinkomster bör dubbelbeskattas dock med vissa skattelättnader på investerarnivå.

Lättnadsreglerna framstår numera som en internationellt sett udda konstruktion. Eventuella lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen bör i stället knytas till det dubbelbeskattade kapitalet. Enligt regeringens mening finns det också samhällsekonomiska skäl mot särskilda regler i det här fallet. Även osäkerheten kring om regelverket över huvud taget haft några positiva effekter och behovet av enklare skatteregler är viktiga argument för att lättnadsreglerna bör avskaffas.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen därför att reglerna slopas. Övergångsvis kommer sparade lättnadsutrymme att kunna utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010.

Regeringen återkommer i nästa avsnitt till ställningstaganden när det gäller nivån på kapitalskattesatsen.

## 10 Sänkt kapitalskattesats

**Regeringens förslag:** Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar upp till ett belopp motsvarande gränobeloppet beskattas med 20 procent. Utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar som inte är kvalificerade beskattas med 25 procent.

**Expertgruppens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* påpekar att det innebär kontrollsvårigheter att säkerställa att det reformerade regelverket inte tillämpas av skattskyldiga som inte har kvalificerade andelar. Verket anför vidare att samma kapitalskattesats bör gälla för kvalificerade andelar och onoterade andelar. *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget. *Företagarna* anför att utbytet av lättnadsreglerna mot en sänkning av kapitalbeskattningen bör gälla för samtliga ägare till onoterade företag. *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* anser att den valda nivån på 20 procent för kvalificerade andelar inte är en tillräcklig sänkning av skattesatsen som kompensation för de slopade lättnadsreglerna. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att lättnadsreglerna bör behållas i stället för att sänka kapitalskattesatsen men påpekar att en nedsättning framstår som motiverad om lättnadsreglerna avskaffas. *TCO* anför att en sänkning av kapitalskattesatsen till 20 procent innebär ytterligare en specialregel som riskerar att ses som en ingång till framtida sänkningar av kapitalbeskattningen. *LO* menar att olika kapitalskattesatser för 3:12-bolag och övriga onoterade bolag riskerar att underminera legitimiteten för att behålla en kapitalbeskattning med 30 procent på övriga kapitalinkomster.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Inkomster i form av utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar upp till ett belopp

motsvarande gränsbeloppet beskattas i dag med 30 procent. Utdelning som överstiger gränsbeloppet – som i sin helhet beskattas som tjänsteinkomst – träffas av den marginalskaft som för den berörda andelsägaren gäller för beskattningen av förvärvsinkomster. För en person med förvärvsinkomster som överstiger den övre brytpunkten i inkomstskatteskalen gäller alltså att en sådan person möter två marginalskafter dels 30 procent, dels 57 procent.

För kapitalvinster som överstiger gränsbeloppet gäller andra marginalskafter än för överutdelning. Detta beror på att sådana vinster till 50 procent beskattas som kapitalinkomst och till 50 procent som tjänsteinkomst. För en person som har förvärvsinkomster över den övre brytpunkten ger detta en marginalskaft på 43,5 procent ( $0,5 \times 30 + 0,5 \times 57$ ). Dock innebär 100-basbeloppsregeln att för tillräckligt stora kapitalvinster beskattas dessa på marginalen som kapitalinkomst med 30 procent. För kapitalvinster gäller alltså att marginalskaftetrappan för en sådan person har tre steg, 30 procent, 43,5 procent och 30 procent.

Utöver de grundläggande reglerna i 57 kap. IL finns även lättnadsreglerna som innebär att en viss del av utdelningsinkomster och kapitalvinster inte tas upp till beskattning. Därigenom utökas marginalskaftetrappan i botten med ytterligare ett steg med en nollskattesats.

**Skälen för regeringens förslag:** I det föregående avsnittet föreslår regeringen att lättnadsreglerna skall avskaffas. Detta innebär en skattehöjning för alla ägare till onoterade andelar, dvs. även för ägarna till kvalificerade andelar.

Förslaget att slopa lättnadsreglerna och avsaknaden av strikt proportionalitet vid beskattningen av vinster och förluster motiverar att ägare av onoterade företag kompenseras för den skatteskärpning som följer av det förslaget.

Vissa allmänna skäl, bl.a. olika skatters inverkan på företagets investeringar, kan sägas tala för att compensationen, i form av en skattelättnad, läggs på bolagsnivå. Expertgruppen ansåg dock att det skulle vara olämpligt eftersom skattelättnaden då blir beroende av ägarbilden i företaget. En sådan lösning skulle t.ex. innebära att en högre ägarandel för externa, passiva ägare skulle leda till högre bolagsskaft. Gruppen föreslog därför att skattelättnaden skulle läggas på ägarnivå genom en sänkt kapitalskattesats. Regeringen delar denna uppfattning.

För kvalificerade andelar är dock frågan om ett lägre skatteuttag kan leda till ökad skatteanpassning och skatteomvandling. Det är alldeles uppenbart att en generell sänkning av skatten på utdelningar och kapitalvinster – vid oförändrad beskattning av arbetsinkomster – skulle kunna få sådana effekter i avsaknad av det särskilda regelverket i 57 kap. IL. Däremot uppkommer inga särskilda problem om man inom ramen för detta regelverk väljer ett lägre skatteuttag på inkomster upp till gränsbeloppet. En lämplig skattenivå är 20 procent eftersom det ger ungefär samma effekt som gällande lättnadsregler. Det finns en risk att det reformerade regelverket kan komma utnyttjas även av andelsägare som inte har kvalificerade andelar. Det är dock svårt att säga vilken omfattning ett sådant utnyttjande av reglerna skulle få och därmed vilka kontrollproblem som skulle kunna uppkomma för Skatteverket.

Regeringen föreslår således att kapitalskattesatsen sänks till 20 procent på utdelnings- och kapitalvinstinkomster upp till gränsbeloppet. Detta

uppnås tekniskt genom att två tredjedelar av utdelning och kapitalvinst motsvarande gränobeloppet beskattas med 30 procent.

Kapitalskattesatsen måste också sänkas när det gäller beskattningen av övriga ägare till onoterade företag, dvs. de som inte är kvalificerade ägare. Expertgruppens förslag innebär att skatteuttaget i dessa fall sänks från 30 till 25 procent. Flera remissinstanser anser att en sådan sänkning inte kompenserar skattes kärpningen som följer av de slojade lätttnadsreglerna. Regeringen kan konstatera att den aktuella ägargruppen enligt nuvarande bestämmelser gynnas framför andra andelsägare. Expertgruppens förslag som finansiellt balanserar de avskaffade lätttnadsreglerna bör därför genomföras. Det sänkta skatteuttaget skall gälla både utdelning och kapitalvinst.

För kvalificerade andelar innebär sänkningen av kapitalskattesatsen att de nya marginals-katterna på utdelningsinkomster för en person med hög förvärvsinkomst blir 20 och 57 procent. För inkomster i form av kapitalvinster blir den nya marginals-kattetrappan 20 procent, 57 procent och 30 procent. Att den högsta marginals-katten i mellanskiktet blir 57 procent beror på förslaget att kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme skall beskattas som tjänsteinkomst upp till ett belopp motsvarande 100 inkomstbasbelopp.

En särskild fråga gäller behandlingen av den del av en kapitalvinst som enligt dagens regler fördelas till inkomstslaget kapital på grund av att indexregeln eller 1992-regeln. Ett exempel belyser innebörden av denna reglering.

Vid en försäljning av andelar för 400 000 kronor antas det faktiska anskaffningsvärdet vara 100 000 kronor, 1992-regeln antas innebära ett högre omkostnadsbelopp på 190 000 kronor medan sparad utdelningsutrymme antas vara 25 000 kronor. Den faktiska kapitalvinsten blir 300 000 kronor ( $400\ 000 - 100\ 000$ ). Denna vinst fördelas mellan kapital och tjänst på följande sätt.

Först beräknas en fördelningsvinst genom att försäljningsvärdet minskas med det alternativa omkostnadsbeloppet och sparad utdelningsutrymme vilket ger 185 000 kronor ( $400\ 000 - 190\ 000 - 25\ 000$ ). Genom förslaget i avsnitt 8 att hela den överskjutande kapitalvinsten skall beskattas som tjänsteinkomst förs hela detta belopp till inkomstslaget tjänst. Resterande del av den faktiska vinsten på 300 000 kronor, 115 000 kronor ( $300\ 000 - 185\ 000$ ) skall inte beskattas som arbetsinkomst.

Frågan är då hur skillnaden mellan det alternativa omkostnadsbeloppet och anskaffningsvärdet – i exemplet 90 000 kronor – skall beskattas när kapitalavkastning upp till ett belopp motsvarande sparad utdelningsutrymme skall beskattas med 20 procent.

Reglerna om fördelningsvinst innebär att äldre aktieinnehav får en gynnsammare behandling än yngre aktieinnehav. Regeringen anser inte att denna behöver förstärkas ytterligare. Regeringen föreslår därför att skillnaden mellan det alternativa omkostnadsbeloppet och den verkliga anskaffningskostnaden beskattas med normala 30 procent. Detta innebär att om det vid en försäljning av kvalificerade andelar finns ett omkostnadsbelopp som överstiger anskaffningsvärdet blir marginals-kattetrappan för en person med hög förvärvsinkomst 20 procent, 30 procent, 57 procent och 30 procent.

Uttryckt med hjälp av det tidigare exemplet innebär förslaget att av fördelningsvinsten på 115 000 kronor som inte beskattas som arbetsinkomst skall de 25 000 kronor som svarar mot sparad utdelningsutrymme träffas av 20 procent skatt medan det resterande beloppet, 90 000 kronor, skall beskattas med 30 procent.

En annan fråga gäller hur kapitalförluster skall behandlas om kapitalvinster beskattas med 20 respektive 25 procent. Regeringen anser att kapitalförluster på kvalificerade andelar och övriga onoterade andelar efter kvotering skall kunna kvittas mot andra kapitalvinster.

Förslagen finns i 42 kap. 15 a §, 48 kap. 20, 20 a och 24 §§ samt i 57 kap. 20 och 21 §§ IL.

## 11 Skall det införas en inträdesregel?

<b>Regeringens bedömning:</b> Det bör inte införas någon inträdesregel.
---

**Expertgruppens förslag:** Om en andel blir kvalificerad skall det beräknas ett positivt eller negativt sparad gränsbelopp för den tid andelen innehåfts, dock längst fem år. Beräkningen skall i princip ske enligt inträdesårets beskattningsregler som om andelen varit kvalificerad under hela innehavstiden. Lönebaserat utrymme skall, under vissa förutsättningar, beaktas om andelsägaren begär det.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anser att det kan finnas behov av reglerna men anför att de föreslagna reglerna är för komplicerade och även innehåller oklarheter. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* avstyrker införandet av regeln och anför att regelsystemet inte bör belastas med ytterligare komplexitet av det slag som inträdesregeln representerar. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget och anför att regeln till sin natur är mycket komplicerad och svårförståelig och att det kan antas att en tillämpning av reglerna kommer att kräva betydande arbetsinsatser av såväl fåmansföretagarna som Skatteverket. Vidare ifrågasätter samfundet behovet av reglerna. *Svenska Revisorsamfundet SRS* avstyrker förslaget och hänvisar bl.a. till komplexiteten och att det saknas analys av förslagets effekter. Regeln kan enligt revisorsamfundet komma att försvåra för företag i en tillväxtfas.

**Skälen för regeringens bedömning:** En andel som inte var kvalificerad föregående beskattningsår kan bli kvalificerad t.ex. genom att andelsägaren blir verksam i betydande omfattning eller genom att utomstående ägare säljer sina andelar och den s.k. utomståenderegeln därför inte längre skall gälla.

I de fall andelen aldrig varit kvalificerad får andelsägaren vid nuvarande regler beräkna sitt underlag för gränsbelopp utifrån sitt omkostnadsbelopp. Något sparad utdelningsutrymme för den tid andelen inte varit kvalificerad får inte beräknas.

Om andelen förvärvats före år 1990 får indexregeln, eller om de förvärvats före år 1992, kapitalunderlagsregeln tillämpas.

Det kan också inträffa att en andel som i dag inte betraktas som kvalificerad t.ex. på grund av utomståenderegeln, men tidigare varit kvalificerad åter blir kvalificerad. I vilken mån andelsägaren i sådana fall



får använda tidigare inte utnyttjat sparad utdelningsutrymme får betraktas som oklart. *Skatteverket* anser att så inte kan ske.

Expertgruppen har ansett att dagens regler för inträde inte ger ett materiellt tillfredsställande resultat. I stället bör underlaget för klyvning i tjänst och kapital beräknas på ett så ekonomiskt korrekt sätt som möjligt. I princip bör underlaget motsvara det dubbelbeskattade kapital som andelsägaren investerat i företaget.

Vid inträde bör reglerna i möjligaste mån jämställa en ägare som under en period varit passiv med en ägare som under samma period varit aktiv. Det är enligt expertgruppens uppfattning inte rimligt att den tidigare passive ägaren får väsentligt lägre eller högre utrymme för kapitalbeskattning än vad den aktive ägaren har. Vidare bör skatteplanering förebyggas. Det skall enligt expertgruppen inte vara möjligt att köpa andelar, erhålla hög utdelning på de då okvalificerade andelarna och kort tid därefter inträda i 3:12-systemet med ett ekonomiskt omotiverat högt kapitalunderlag.

En modell för att åstadkomma detta är att beskatta värdeförändringen på andelen i företaget fram till inträdestillfället i inkomstslaget kapital och utlösa denna beskattning även om avyttring inte skett. Andelsägaren får härefter använda det värde som använts vid avskattningen som underlag. En sådan lösning kan emellertid medföra värderingsproblem och likviditetsproblem, varför expertgruppen inte förordade denna.

I stället föreslog expertgruppen en inträdesregel som innebär beräkning av ett positivt eller negativt sparad gränsbelopp vid utgången av året före det år då andelen blir kvalificerad. Beräkningen skulle ske som om andelen varit kvalificerad under hela innehavstiden, dock längst fem år. Därvid beräknades årets gränsbelopp för föregående inkomstår. Beräkningen skulle i princip ske enligt inträdesårets skatteregler. Inkomstbasbelopp och statslåneränta skulle dock vara de som använts för kvalificerade andelar under respektive inkomstår. Regeln föreslogs vara obligatorisk, vilket innebar att andelsägaren skulle vara tvungen att ta hänsyn till såväl ett negativt som positivt sparad gränsbelopp vid inträdet. Vad gäller lönebaserat utrymme ansåg expertgruppen att det kunde vara svårt för andelsägaren och *Skatteverket* att få fram korrekta uppgifter. Sådant utrymme skulle därför endast beaktas om andelsägaren begärde att så skulle ske och tog fram uppgifter för beräkningen. Om en annan delägare innehaft en kvalificerad andel skulle sådant utrymme endast beaktas om han eller hon varit berättigad att tillgodoräkna sig löneunderlag under den aktuella tiden. Om ingen delägare innehaft någon kvalificerad andel fick löneutrymme ändå beräknas.

Expertgruppen ansåg att beräkningen inte borde göras för en längre period än fem år, eftersom regeln kunde bli komplicerad om beräkningen skulle göras lång tid tillbaka. Förslaget innebar att beräkningen skulle ske även för åren före de nya reglerna trätt i kraft. I stället för prisbasbelopp skulle inkomstbasbelopp användas för dessa år.

Regeringen anser liksom expertgruppen att en regel för avskattning vid inträdestillfället skulle medföra värderingsproblem och likviditetsproblem. En sådan regel bör därför inte införas.

Den föreslagna inträdesregeln är mycket komplicerad och förutsätter beräkningar bakåt i tiden. Vidare torde regeln inte komma att tillämpas särskilt ofta. I de fall regeln ändå skall tillämpas torde den komma att

kräva betydande arbetsinsatser från såväl berörda företag som Skatteverket. Mot denna bakgrund är regeringen inte beredd att föreslå att den av expertgruppen föreslagna regeln införs. Regeringen är medveten om att avsaknad av en inträdesregel kan medföra att klyvningen i tjänst och kapital kan komma att beräknas på ett sätt som inte är ekonomiskt korrekt. Så är emellertid även fallet i dag och inte heller den föreslagna regeln medför alltid ett resultat som inte kan ifrågasättas från dessa utgångspunkter.

När det gäller den speciella situationen att en andel som i dag inte betraktas som kvalificerad men tidigare varit det åter blir kvalificerad bör det klargöras vad som gäller. Regeringen anser att andelsägaren i sådana fall bör få använda tidigare inte utnyttjat sparutdelningsutrymme. En regel om detta införs i 57 kap. 13 § IL.

## 12 Några andra ändringar i och med anknytning till reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen

### 12.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas några andra frågor avseende och med anknytning till reglerna i 57 kap. IL. Förslagen bygger både på expertgruppens förslag och 3:12-utredningens förslag. Dessutom föreslås en ändring i taxeringslagen (1990:324, TL) så att det framgår att den femåriga omprövningstiden för beslut om taxering inte skall gälla i vissa fall vid en retroaktiv tillämpning av reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten. I de fall som avses har kvalificerade andelar avyttrats genom ett andelsbyte innan 2003. Slutligen behandlas ett förslag från 2002 års företagsskatteutredning som gäller intern försäljning av kvalificerade andelar som mottagits vid ett andelsbyte.

### 12.2 Beskattning av optioner, konvertibler, vinstandelsbevis m.m. samt följdändringar i 57 kap. IL på grund av ny aktiebolagslag

**Regeringens förslag:** Optioner som avser ett företag vars andelar är eller skulle varit kvalificerade om de ägts av optionsinnehavaren skall omfattas av reglerna i 57 kap. IL. Reglerna i 57 kap. skall gälla för konvertibler, vinstandelsbevis och kapitalandelsbevis oavsett i vilken valuta de getts ut. Vidare skall all avkastning på tillgångar som avses i kapitlet jämföras med utdelning.

**3:12-utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag såvitt gäller vinstandelsbevis. I övrigt har utredningen inte lämnat något förslag i denna del.

**Remissinstanserna:** Skatteverket tillstyrker förslaget men anser att det även skall omfatta konvertibler i utländsk valuta. Länsrätten i Stockholms län, Företagarnas riksorganisation, Näringslivets

*Skattedelegation NSD* och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget.

**Expertgruppens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Gruppen har dock inte lämnat något förslag om att all avkastning på tillgångar som avses i 57 kap. IL skall jämföras med utdelning.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* som tillstyrker att förslaget genomförs har synpunkter på utformningen av reglerna. Vidare föreslår verket att all avkastning på tillgångar som avses i 57 kap. IL skall jämföras med utdelning vid tillämpning av kapitlet. *Näringslivets Skattedelegation NSD* anför att det bör framgå att bestämmelsen om optioner m.m. endast skall gälla under förutsättning att de avser ett företag i vilket delägaren är verksam. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet*, *Lantbrukarnas Riksförbund LRF* och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL likställs med andelar andra delägarrätter som getts ut av företaget och med utdelning ränta på sådana delägarrätter. Med delägarrätt avses förutom aktie och andel i en ekonomisk förening enligt 48 kap. 2 § IL första stycket följande rättigheter

- rätt på grund av teckning av aktier,
- teckningsrätt,
- delrätt,
- andel i en investeringsfond, och
- annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.

I 48 kap. 2 § andra stycket IL anges att bestämmelserna om delägarrätter också skall tillämpas på

- vinstandelsbevis som avser lån i svenska kronor,
- konvertibelt skuldebrev i svenska kronor,
- termin och option vars underliggande tillgångar består av aktier eller termin och option som avser aktieindex, och
- annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.

Andel i privatbostadsföretag anses inte som delägarrätt.

Innebörden är att bestämmelserna i 57 kap. IL om andelar skall tillämpas på samtliga instrument som nämns i 48 kap. 2 § förutom andel i privatbostadsföretag.

Bestämmelser som anger vilka tillgångar som skall likställas med aktier och andelar vid tillämpningen av 3:12-reglerna infördes i samband med reglernas tillkomst 1990 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, rskr. 1989/90:356, SFS 1990:651). I dåvarande 3 § 12 mom. tionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, angavs att av företaget utgivna finansiella instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL skulle likställas med aktier och andelar. I denna bestämmelse nämndes interimbevis, andel i aktiefond, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis, konvertibelt skuldebrev, skuldebrev som är eller varit förenat med optionsrätt, optionsbevis, samt termin och köp- eller säljoption avseende aktie eller aktieindex samt andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningssätt liknar tidigare angivna finansiella instrument.

Riksdagen har under 2005 beslutat om en ny aktiebolagslag (prop. 2004/05:85, bet. 2004/05:LU23, rskr. 2004/05:291, SFS 2005:551) som

träder i kraft den 1 januari 2006. Inom Finansdepartementet har tagits fram en promemoria Vissa skattefrågor med anledning av ny aktiebolagslag, m.m. (dnr Fi2005/3215) med förslag till följdändringar i IL. I en lagrådsremiss den 15 september 2005 föreslås att ordet ”delrätt” i 48 kap. 2 § IL första stycket byts ut mot ”fondaktierätt” i enlighet med terminologin i nya aktiebolagslagen. Det föreslås också att andra stycket ändras så att bestämmelserna om delägarätter också skall tillämpas på kapitalandelsbevis, inlösenrätter och säljrätter. Vidare ersätts uttrycket ”nedsättning av aktiekapital” i bl.a. 57 kap. 2 § IL med ”minskning av aktiekapital” och uttrycket ”konvertibelt skuldebrev” med ”konvertibel” i enlighet med den nya terminologin.

## Skälen för regeringens förslag

### *Optioner*

Expertgruppen har uppmärksammat att optioner kan användas i skatteundrandragande syfte och lämnat förslag för att komma till rätta med detta.

Ett rättsfall som belyser problematiken med optioner är RÅ 1997 ref. 71, där omständigheterna var följande. Ett fåmansföretag hade till verkställande direktören i ett helägt dotterbolag mot betalning motsvarande marknadspriset utfärdat en option som gav en ovillkorlig rätt att i framtiden erhålla betalning vars storlek berodde på värdet av aktierna i dotterbolaget en viss dag (s.k. syntetisk option). Regeringsrätten fann att syntetiska optioner är sådana tillgångar som avsågs i dåvarande 27 § 1 mom. SIL. Vid sin tolkning av uttrycket ”utgivna av företaget” (då 3 § 12 mom. tredje stycket SIL, nu ”getts ut av företaget” i 57 kap. 2 § andra stycket IL) anförde domstolen att uttrycket måste ses som inriktat på sådana fall där ett bolag har utfärdat en option som avser aktier i ett annat bolag. Bestämmelsens innebörd blir då att klarlägga att optionen skall likställas med aktier i det utfärdande bolaget, inte med de aktier som optionen avser. Domstolen fann emellertid det uppenbart att bestämmelsens innebörd inte kunde vara att optioner som ett företag har utfärdat avseende aktier i ett annat företag utan undantag skall likställas med aktier i det utfärdande företaget. Detta är särskilt tydligt då optionerna avser aktier som handlas på marknaden och där företagen inte har någon intressegemenskap. Det låg i stället enligt domstolen närmast till hands att det grundläggande rekvisitet är att det är fråga om en rätt att förvärva aktier eller motsvarande i ett visst bolag och att uttrycket ”av bolaget utfärdade” innebär en inskränkning genom att rätten också måste härröra från bolaget.

Expertgruppen anser att reglerna bör ändras så att det framgår att optioner skall omfattas även om de inte getts ut av företaget.

Regeringen anser att optioner som avser ett företag vars andelar är eller skulle varit kvalificerade om de ägts av optionsinnehavaren skall omfattas av reglerna. Det bör gälla även om optionen utfärdats av ett annat företag. I annat fall kan reglerna kringgås. Ändringen åstadkoms genom att uttrycket ”getts ut av” i 57 kap. 1 och 2 §§ IL ändras till ”i eller avseende”. Vidare läggs orden ”i eller avseende” till i 57 kap. 4 § IL.

*Skatteverket* har påpekat att expertgruppens förslag inte torde medföra beskattning av en utfärdad option. Problematiken belyses med följande exempel. En person, A, äger kvalificerade aktier som han önskar sälja. Aktierna har ett omkostnadsbelopp på 50 000 kronor och ett marknadsvärde på 100 000 kronor. Vid en försäljning skulle 50 000 kronor tas upp i inkomstslaget tjänst om A inte har något sparad lättnads- eller sparad utdelningsutrymme. A väljer i stället att utfärda en köpoption på nivån 50 000 kronor. Optionen löper över ett årsskifte utan möjlighet till förtida lösen. Eftersom optionens realvärde uppgår till 50 000 kronor bör A få minst detta belopp i premie. A skall i enlighet med 44 kap. 31 § andra stycket IL beskattas för optionspremien det beskattningsår optionen utfärdas. 57 kap. IL innehåller inte några regler om vinster gjorda på förpliktelser. Hela premien skall därför beskattas som inkomst av kapital. När de kvalificerade aktierna säljs år 2 på grund av lösen av optionen uppkommer ingen kapitalvinst (lösenpriset, 50 000 kronor – omkostnadsbeloppet, 50 000 kronor = 0).

Regeringen vill framhålla att omständigheterna kring den typ av förfarande som beskrivs kan vara sådana att transaktionerna skatterättsligt kan vara att betrakta som en försäljning med två delbetalningar. Det är inte heller uteslutet att beskattning enligt 57 kap. IL kan uppkomma på annan grund. Oavsett hur det ligger till med detta, bör denna typ av skatteplanering förebyggas. Det bör därför klarläggas att förpliktelser avseende optioner som avses i 44 kap. 31 § andra stycket skall omfattas av 57 kap. IL. Ändringar föranleder tillägg till 57 kap. 1 och 2 §§ IL.

*Näringslivets Skattedelegation* anser att det bör framgå att reglerna om optioner m.m. endast skall gälla under förutsättning att optionerna m.m. avser ett företag i vilket delägaren är verksam i enlighet vad som anges i 57 kap. 4 § IL. Regeringens förslag är utformat så att optioner m.m. avseende ett fåmansföretag som anges i 57 kap. 4 § IL skall likställas med andelar vid tillämpning av 57 kap. IL. Härigenom kommer det av 57 kap. 4 § IL att framgå i vilka fall som optioner m.m. kommer att likställas med kvalificerade andelar. I en del fall kommer på samma sätt som för övriga andelar även optioner m.m. avseende ett företag i vilket andelsägaren inte är verksam i betydande omfattning att omfattas.

*Skatteverket* har även anfört att optioner avseende andelar som mottagits vid andelsbyten bör omfattas. Verket har anfört att eftersom det är vanligt att de vid andelsbytena mottagna andelarna inte avser fåmansföretag kommer nämnda optioner inte att omfattas av expertgruppens förslag. Enligt regeringens mening bör även dessa optioner omfattas av reglerna i 57 kap. IL. I annat fall finns risk för att reglerna kringgås. En bestämmelse som avser dessa optioner föreslås i ett nytt tredje stycke i 57 kap. 7 § IL.

#### *Konvertibler, vinstandelsbevis och kapitalandelsbevis*

Konvertibla skuldebrev ges ut av aktiebolag mot vederlag och kan bytas ut mot aktier i bolaget. I den nya aktiebolagslagen (2005:551) används termen konvertibler.

Med vinstandelslån avses ett lån där räntans storlek helt eller delvis är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst. Med

vinstandelsbevis avses det värdepapper som ger rätt till andel i vinstandelslånet. I 24 kap. 5–10 §§ IL finns bestämmelser som reglerar under vilka omständigheter ränta som betalas på vinstandelslån får dras av hos låntagaren.

I RÅ 2001 ref. 12 behandlades vinstandelsbevis som avsåg vinstandelslån som getts ut i utländsk valuta. Ett fåmansföretag avsåg att erbjuda samtliga anställda med viss anställningstid ett förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. Vinstandelslånen löpte med rörlig ränta och skulle utställas i ecu/euro. Skatterättsnämnden konstaterade att vinstandelsbevisen inte omfattades av 27 § 1 mom. SIL (nu 48 kap. 2 § andra stycket IL) eftersom lånet emitterats i främmande valuta. Vinstandelsbevisen omfattades således inte av 3:12-reglerna. Räntan skulle därför hos mottagarna beskattas i inkomstslaget kapital. I förhandsbeskedet prövades även frågan om skatteflyktslagen skulle tillämpas på förfarandet för en i fåmansföretaget aktiv delägare. Frågan besvarades nekande av Skatterättsnämnden. Dåvarande Riksskatteverket överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg skatteflyktslagen. Regeringsrätten instämde i bedömningen att 3:12-reglerna inte var tillämpliga på de aktuella vinstandelsbevisen och gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden vad gäller skatteflyktslagen.

3:12-utredningen har föreslagit att vinstandelsbevis som avser lån i utländsk valuta skall likställas med andra andelar vid tillämpning av 57 kap. IL. Expertgruppen har föreslagit att även konvertibla skuldebrev som utgetts i utländsk valuta skall omfattas av reglerna i 57 kap. IL.

Regeringen konstaterar att vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev som avser lån i utländsk valuta inte omfattas av tillämpningsområdet för 57 kap. IL. Regeringen kan inte se något bärande skäl till detta förhållande som dessutom kan utnyttjas för att kringgå regelsystemet. Reglerna bör därför ändras. De nya reglerna bör även omfatta kapitalandelsbevis som föreslås införas i 48 kap. 2 § andra stycket IL genom lagrådsremissen den 15 september 2005. Vissa skattefrågor med anledning av ny aktiebolagslag m.m.

#### *Annan avkastning*

Bestämmelsen i 57 kap. 2 § andra stycket IL att ränta på andra delägarätter än andelar likställs med utdelning infördes i samband med inkomstskattelagens tillkomst (prop. 1999/2000:2 s. 623). Regeringen anförde att till andra delägarätter räknas till exempel vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev. Eftersom avkastningen på dessa faller ut i form av ränta föreslogs en uttrycklig bestämmelse om att ränta skall likställas med utdelning vid tillämpning av 57 kap. IL.

Skatteverket har anförts att viss avkastning på en del hybridinstrument som t.ex. aktieobligationer varken behandlats som utdelning eller ränta utan som annan avkastning (se t.ex. RÅ 2003 ref. 48). Eftersom det ständigt skapas nya finansiella produkter och då svårighet föreligger att förutse hur avkastningen på dessa produkter kommer att beskattas bör, enligt Skatteverkets mening, all avkastning på tillgångar jämföras med utdelning vid tillämpning av 57 kap. IL. Regeringen kan inte se några bärande skäl till en annan bedömning. En sådan ändring bör därför göras, vilket medför bestämmelser i 57 kap. 1 § första stycket och 2 § andra

stycket IL. I stället för av verket föreslagna ”annan avkastning på tillgång” används dock uttrycket ”andra inkomster”.

### 12.3 Omprövning vid retroaktiv tillämpning av reglerna om framskjuten beskattning

**Regeringens förslag:** En ändring görs i taxeringslagen (1990:324) så att det framgår att den femåriga omprövningstiden inte skall gälla i vissa fall vid en retroaktiv tillämpning av reglerna om framskjuten beskattning.

**Skälen till regeringens förslag:** *Skatteverket* har i en skrivelse till Finansdepartementet den 14 februari 2005 (Dnr Fi 2005/966) aktualiserat vissa frågor som föranleds av att bestämmelserna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten skall tillämpas retroaktivt när byte skett av kvalificerade andelar.

Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten infördes under 2001 (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, rskr. 2001/02:123, SFS 2001:1176). Bestämmelserna ersatte, tillsammans med regelsystemet för uppskovsgrundande andelsbyten, det enhetliga uppskovssystemet för andelsbyten som infördes 1999 efter förslag av Företagsskatteutredningen i betänkandet Omstruktureringar och beskattning (SOU 1998:1).

Reglerna om framskjuten beskattning, som finns i 48 a kap. och 57 kap. IL, gällde från början bara när en fysisk person avyttrade marknadsnoterade andelar. Reglerna utvidgades genom regler som trädde i kraft den 1 januari 2003 (prop. 2002/03:15, bet. 2002/03:SkU5, rskr. 2002/03:80, SFS 2002:1143) till att även omfatta andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar och andelar som blir kvalificerade hos säljaren. Reglerna får tillämpas på andelsbyten som har skett efter den 31 december 2002 och under vissa förutsättningar även på byten av andelar som skett före den 1 januari 2003 om den skattskyldige begär det.

Bakgrunden till den nämnda ändringen av reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten var de ekonomiska svårigheter som drabbade många fåmansföretagare, framför allt inom IT-branschen, sedan de bytt sina kvalificerade andelar mot marknadsnoterade andelar som blivit värdelösa. Vid dessa byten skulle reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL tillämpas och i samband därmed också en uppdelning av vinsten i inkomstlagen tjänst och kapital. När sedan de mottagna andelarna blev värdelösa i samband med konkurs ansågs andelarna avyttrade och uppskovsbeloppen skulle tas upp till beskattning. Den del av uppskovsbeloppet som skulle beskattas i inkomstlaget kapital kunde kvittas mot den kapitalförlust som uppkommit genom konkursen. Någon motsvarande kvittningsrätt fanns däremot inte för den del av uppskovsbeloppet som skulle beskattas i inkomstlaget tjänst.

Problemen med kombinationen av 3:12-reglerna och uppskovstekniken i andelsbytesreglerna löstes alltså genom att reglerna om framskjuten

beskattning i stället utvidgades till att omfatta även andelsbyten med onoterade och kvalificerade andelar.

Enligt övergångsbestämmelserna punkt 3 och 4 till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen har en skattskyldig som avyttrar mottagna andelar på annat sätt än genom ett byte av andelar rätt att begära att reglerna om framskjuten beskattning tillämpas retroaktivt. Enligt punkten 3 kan den skattskyldige begära detta om han tidigare avyttrat en kvalificerad andel genom ett byte av andelar och ett uppskovsbelopp har fördelats enligt äldre bestämmelser. Uppskovsbeloppet skall då inte tas upp till beskattning. I stället skall bestämmelserna om framskjuten beskattning tillämpas. En begäran om att uppskovsbeloppet inte skall tas upp skall avse samtliga mottagna andelar. Enligt punkten 4 kan vidare en skattskyldig som avyttrat kvalificerade andelar genom ett byte men inte fått uppskov begära att reglerna om framskjuten beskattning tillämpas retroaktivt när de mottagna andelarna avyttras på annat sätt än genom ett byte av andelar. Som förutsättning gäller att det skulle ha funnits förutsättningar för uppskov.

Reglerna har ändrats under 2004 (prop. 2003/04:33, bet. 2004/05:SkU11, rskr. 2004/05:61, SFS 2004:1040). Ändringarna, som trädde i kraft den 1 januari 2005 innebär att s.k. sparad lättnadsutrymme och sparad utdelningsutrymme som är kopplat till utbytta andelar skall fördelas på de mottagna andelarna. Ändringarna gäller retroaktivt i fråga om andelsbyten som har skett efter den 31 december 2002. På begäran av den skattskyldige kan reglerna under vissa förutsättningar också tillämpas vid andelsbyten som har skett tidigare.

Skatteverket visar med två exempel att övergångsbestämmelserna till ändringarna som infördes 2002 (SFS 2002:1143) och trädde i kraft den 1 januari 2003 kan medföra att taxeringarna för år före ikraftträdandet måste ändras. I det första exemplet byter A kvalificerade andelar mot marknadsnoterade andelar år 2001 och får uppskov. Hälften av de mottagna andelarna avyttras på annat sätt än genom andelsbyte år 2002 och uppskovsbeloppet på dessa andelar tas upp till beskattning. Några år senare säljer A resterande andelar och begär att reglerna om framskjuten beskattning skall tillämpas. Enligt punkt 3 av övergångsbestämmelserna skall begäran om att uppskovsbeloppet inte skall tas upp avse samtliga mottagna andelar, dvs. även de vid andelsbytet mottagna som avyttrades år 2002. Taxeringen för 2003 måste därför ändras.

I det andra exemplet begär A inte uppskov utan beskattas vid andelsbytet år 2001. När han ett antal år senare säljer de mottagna andelarna begär han att reglerna om framskjuten beskattning skall tillämpas på andelsbytet. Denna begäran medför att taxeringen för 2002 måste ändras och eventuell erlagd skatt återbetalas.

I förarbetena (prop. 2002/03:15 s. 50) sägs att den retroaktiva tillämpningen knyts till att den mottagna andelen avyttras på annat sätt än genom ett andelsbyte. Vidare sägs att reglerna innebär att den skattskyldige inte behöver avyttra de mottagna andelarna inom den tid som gäller för omprövning. Detta är en förmån som innebär att den skattskyldige i många fall själv kan styra över när avyttring av den mottagna andelen skall ske utan att styras av skatterättsliga regler.



Regeringen ansåg därför att det inte var lämpligt att sätta någon gräns för under vilken tid den retroaktiva tillämpningen skulle få begäras.

Skatteverket pekar på att någon uttrycklig regel om undantag från den femåriga omprövningstiden i 4 kap. 9 § första stycket taxeringslagen (1990:324) inte tagits in i taxeringslagen och inte heller i övergångsbestämmelserna till de aktuella lagändringarna. Verket anser därför att den i 4 kap. 9 § TL angivna fristen för omprövning gäller. Om man vill ändra på detta krävs enligt verket en särskild bestämmelse.

Skatteverket anser emellertid att den tidsfrist om fem år som gäller i dag inte bör frångås. Skälet är att självdeklarationer och andra handlingar till ledning för taxering inte bevaras under längre tid än till utgången av det sjätte året efter taxeringsåret. Skatteverket saknar således underlag för omprövning av taxering som ligger längre tillbaka i tiden än sex år. Formellt behövs därför ingen lagändring. Skatteverket föreslår däremot ett förtydligande i övergångsbestämmelserna för att reglerna inte skall missförstås.

Regeringen anser fortfarande att det inte är lämpligt att sätta någon gräns för under vilken tid den retroaktiva tillämpningen får begäras. Som Skatteverket anför kan detta medföra att även tidigare taxeringsår kan behöva ändras. Det torde emellertid inte vara fråga om många fall. Dessa fall får behandlas på bästa möjliga sätt trots de kontrollproblem som kommer att föreligga. Det ligger i sakens natur att den skattskyldige i dessa fall måste lämna handlingar som stöder en begäran om retroaktiv tillämpning av reglerna i 48 a kap. och 57 kap. IL för att en omprövning skall kunna ske.

Som Skatteverket anför behövs det en särskild bestämmelse för att det skall framgå att tiden för att begära omprövning i dessa fall är längre än fem år efter taxeringsårets utgång. En ny sådan bestämmelse bör införas i 4 kap. 11 b § TL.

## 12.4 Intern försäljning av kvalificerade andelar som mottagits vid ett andelsbyte

**Regeringens förslag:** En särskild bestämmelse införs för andelar som är kvalificerade på grund av att de mottagits vid ett andelsbyte. Om en sådan andel avyttras till ett företag som säljaren direkt eller indirekt äger andelarna i, skall andelarna i det förvärvande företaget anses kvalificerade.

**2002 års företagsskatteutredning förslag:** Överensstämmer förutom i en detalj med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* har en teknisk synpunkt på utformningen av regeln. Övriga remissinstanser har inte yttrat sig.

**Skälen för regeringens förslag:** 2002 års företagsskatteutredning har i delbetänkandet *Beskattningen vid omstruktureringar* enligt fusionsdirektivet (SOU 2005:19) lämnat ett förslag i syfte att motverka kringgående av reglerna för kvalificerade andelar som mottagits vid ett andelsbyte. Regeringen anser att förslaget snarast bör leda till lagstiftning. Förslaget behandlas därför i detta lagstiftningsärende.

Utredningens övriga förslag bereds för närvarande inom Finansdepartementet.

En kvalificerad andel kan avyttras genom ett andelsbyte. Beskattningen kan under vissa förutsättningar skjutas fram genom särskilda regler i 48 kap. och 57 kap. IL. Om så sker anses enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL mottagna andelar kvalificerade. I 57 kap. 13 § har det dock tagits in en maximeringsregel som innebär att det sätts ett tak för hur stor del som skall tas upp i inkomstslaget tjänst vid kapitalvinstbeskattningen när de mottagna andelarna avyttras. Det skall därför enligt 48 a kap. 8 a § IL vid andelsbytet göras en beräkning av det belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital och i inkomstslaget tjänst om reglerna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

Om ägaren till en mottagen kvalificerad andel överlåter andelen till ett företag som han själv äger andelar i blir andelarna i det förvärvande företaget inte kvalificerade enbart på den grund att företaget innehar andelar som tidigare var kvalificerade enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL. Rättsverkningarna av den särskilda kvalificeringen faller härigenom bort. En sådan överlåtelse kan genomföras utan skattekonsekvenser genom att priset sätts lika med omkostnadsbeloppet. Enligt företagsskatteutredningens uppfattning är denna möjlighet att undkomma den särskilda kvalificeringen så enkel att den kan göra den särskilda kvalificeringen rätt verkningslös. Utredningen anser därför att en bestämmelse skall införas som motverkar denna möjlighet till kringgående.

Utredningen har föreslagit en regel som innebär att om en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL avyttras till ett företag som säljaren direkt eller indirekt äger andelar i skall tjänstebeloppet, minskat med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst för andelen, fördelas på säljarens andelar i det företag som direkt eller indirekt köpt andelarna. De nya andelarna skall anses kvalificerade enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL.

Regeringen anser liksom utredningen att möjligheten att undkomma den särskilda kvalificeringen är så enkel att en bestämmelse skall införas som motverkar kringgåendemöjligheten. Bestämmelsen tas in i 57 kap. 7 § andra stycket IL. Vidare skall i 57 kap. 35 § IL klarläggas vad som gäller när andelarna i det förvärvande bolaget avyttras.

## 13 Offentligfinansiella effekter

Regeringen redovisar här effekterna för de offentliga finanserna av förslagen i lagrådsremissen. Vid bedömningarna tillämpas samma metodik som arbetsgruppen använde sig av och som redovisas detaljerat i avsnitt 15 i deras rapport.

Allmänt sett gäller att beräkningarna gjorts på mikrodata över kvalificerade ägare avseende inkomståret 2002 varefter en uppräknings av effekter med förändringen av nominell BNP under perioden 2002–2006 skett. Vidare gäller att utgångsläget ges av de regler som gällde 2002, dvs. före det att klyvningsräntan höjdes med 2 procentenheter fr.o.m. inkomståret 2004. Detta innebär att redovisade effekter avser effekterna

av reformens båda steg där alltså den avsatta ramen uppgår till 1 miljard kronor.

Beräkningarna av de varaktiga effekterna bygger på att man jämför skatteeffekterna av att ägarna tillgodogör sig överskotten i aktiebolaget på det skattebilligaste sättet under de olika regelverken. Detta ger större effekter än vid en motsvarande statisk beräkning eftersom det bl.a. förutsätter andra beteendeförändringar men också att alla skattekrediter beaktas.

De finansiella effekterna redovisas i tabell 1 där på den första raden effekterna enligt expertgruppens begränsade alternativförslag, före de justeringar av detta som regeringen föreslår, återges. Därefter redovisas effekterna av höjningen av förenklingsbeloppet från 0,75 till 1,5 inkomstbasbelopp, av nedjusteringen av det fasta beloppet i löneuttagskravet från 7 till 6 inkomstbasbelopp och av den förändrade löneunderlagsregeln där procentsatsen i det lägre intervallet sänkts från 20 till 16 procent. Vidare redovisas i den nedre delen av tabellen effekterna av avskaffade lättnadsregler för övriga ägare till onoterade andelar (för aktiva ägare inkluderas effekten av avskaffade lättnadsregler under rubriken Åtgärder för aktiva ägare) och införandet av 25 procents kapitalskatt för dessa.

*Tabell 1 Offentligfinansiella effekter av regeringens förslag.*

Periodiserade och varaktiga effekter i 2006 års ekonomiska förhållanden.  
Miljarder kronor

	2006	2007	2008	Varaktigt
Åtgärder för aktiva ägare enl. utredningsförslag	-0,1	-0,1	-0,1	-0,8
Höjt förenklingsbelopp	*	*	*	-0,21
Justerat löneuttagskrav	*	*	*	-0,14
Ändrad löneunderlagsregel	*	*	*	+0,15
Avskaffade lättnadsregler övriga ägare onoterade andelar	+0,8	+0,8	+0,8	+1,6
25 procents kapitalskatt, övriga	-0,8	-0,8	-0,8	-1,6
Sammantaget	-0,1	-0,1	-0,1	-1,0

\* Begränsade effekter på kort sikt

## 14 Hanteringskostnader för skattskyldiga och Skatteverket

En utgångspunkt för förslaget om nya regler har varit önskemålet om ett enklare regelsystem som medför förenklingar och lägre hanteringskostnader för de skattskyldiga men även för Skatteverket. Avsikten är att de uppgifter – förutom årets utdelning – som i normalfallet behövs för den skattskyldiges beräkningar i samband med deklarationen kan förtryckas på deklarationsblanketten. För de olika delarna av förslaget kan särskilt följande framhållas.

Löneunderlagsregeln utvidgas och görs mindre komplicerad genom att löner till alla anställda, alltså även löner till kvalificerade ägare, skall räknas med. Takregeln som innebär att löneunderlaget inte får utnyttjas till den del det överstiger ett belopp motsvarande 50 gånger den kvalificerade delägarrens lön tas bort.

Det införs en förenklingsregel som främst riktar sig till företag med litet kapital och ett fåtal anställda. Regeln innebär att en kvalificerad ägare som ett alternativt gränsbelopp får använda ett och ett halvt inkomstbasbelopp. Regeln kommer att medföra att skattskyldiga inte tvingas att i deklarationen genomföra de annars förhållandevis komplicerade beräkningar som krävs för att beräkna gränsbeloppet. En väsentlig förenkling uppnås genom att lättnadsreglerna slopas som särskilt för ägare till kvalificerade andelar är komplicerade att tillämpa samtidigt med 3:12-reglerna.

Sammantaget bedöms förslagen innebära att den administrativa bördan för de skattskyldiga och för Skatteverket kommer att minska. Förslagen kan på sikt leda till minskade kostnader för Skatteverket.

## 15 Författningskommentar

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

#### **1 kap.**

##### *8 §*

Bestämmelsen ändras bara genom att hänvisningen till 43 kap. tas bort.

#### **2 kap.**

##### *1 §*

Bestämmelsen ändras bara genom att hänvisningen i fråga om kvalificerade andelar ändras till 57 kap. 4–7 §§.

#### **23 kap.**

##### *19 §*

Bestämmelsen i *andra stycket* ändras bara genom att hänvisningen till 57 kap. 6 § *andra stycket* ändras till 57 kap. 7 §.

#### **42 kap.**

### 1 §

Bestämmelsen i *första stycket* ändras bara genom att hänvisningen till 43 kap. tas bort.

### 3§

Bestämmelsen i *första stycket* ändras bara genom att hänvisningen till 43 kap. 8 § tas bort och hänvisningen till 57 kap. 12 § ändras till 57 kap. 21–22 §§.

### 15 a §

Tidigare fanns bestämmelser om viss skattefrihet på onoterade andelar i 43 kap. IL, de s.k. lätttnadsreglerna. Skälen för att ta bort dessa regler och ersätta dem med regler som innebär att utdelning och kapitalvinst skall beskattas med 25 procent finns i avsnitt 9 och 10. I paragrafen, som är ny, anges i *första stycket* att utdelningar och kapitalvinster skall tas upp till fem sjättedelar. På så sätt uppnås att beskattning sker med en procentsats på 25 procent.

För onoterade andelar som är kvalificerade gäller i stället de särskilda beskattningsreglerna i 57 kap. I *andra stycket* sägs därför att bestämmelserna inte gäller för sådana andelar. I andra stycket finns också de bestämmelser som tidigare fanns i 43 kap. 2 § och som bl.a. säger att marknadsnoterade andelar inte omfattas.

Reglerna som fanns i 43 kap. 9 och 10 §§ som innebar att lätttnadsreglerna under vissa förutsättningar även skulle tillämpas efter en marknadsnotering har inte någon motsvarighet i de nya reglerna.

## 48 kap.

### 1 §

Det införs ett *nytt andra stycke* i paragrafen där det finns en upplysning om att det i 42 kap. 15 a § finns särskilda regler för kapitalvinstbeskattning av andelar i onoterade företag.

### 20 §

*Första stycket* har ändrats genom att det anges att kapitalförluster på onoterade andelar som tidigare fick dras av i sin helhet nu skall dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster. Vidare har ett tillägg gjorts som innebär att kapitalförluster på kvalificerade andelar skall dras av till två tredjedelar när de dras av mot tillgångar som anges i denna bestämmelse. Detta gäller även om de kvalificerade andelarna skulle vara marknadsnoterade t.ex. genom ett andelsbyte.

I ett *nytt andra stycke* finns en turordningsregel för de fall de sammanlagda förlusterna som skall dras av skulle vara större än de skattepliktiga vinsterna. I sådana fall skall avdrag först göras för förluster som skall dras av i sin helhet, därefter för förluster som skall dras av till fem sjättedelar och sist skall avdrag för förluster som skall dras av till två tredjedelar göras.

### 20 a §

I bestämmelsen som är ny sägs vad som gäller för kapitalförluster på sådana tillgångar som anges i 20 § och som inte dragits av mot kapitalvinster enligt den paragrafen.

#### 24 §

I bestämmelsen anges vad som gäller för en kapitalförlust som inte skall dras av enligt 20, 20 a, 21 eller 23 §. Det kan t.ex. vara fråga om förluster på premieobligationer och icke marknadsnoterade fordringsrätter.

#### **48 a kap.**

##### 8 a §

I bestämmelsen har en konsekvensändring gjorts till följd av att kapitalvinst på kvalificerade andelar över sparad utdelningsutrymme enligt förslaget till 57 kap. 21 § i sin helhet skall beskattas i inkomstslaget tjänst.

##### 10 §

Andra och tredje styckena har upphävts, eftersom lättnadsreglerna avskaffats. I förslaget till punkt 2 av övergångsbestämmelserna finns dock motsvarande bestämmelser eftersom sparad lättnadsutrymme kommer att kunna utnyttjas t.o.m. beskattningsåret 2010.

##### 14 §

Bestämmelsen ändras bara genom att hänvisningen till 57 kap. 6 § andra stycket ändras till 57 kap. 7 §.

##### 16 §

Bestämmelsen ändras bara genom att hänvisningen till 57 kap. 6 § andra stycket ändras till 57 kap. 7 §.

#### **57 kap. Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag**

I lagrådsremissen föreslås att 43 kap. och 57 kap. inkomstskattelagen (1991:1229, IL) skall upphävas. Reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag i 43 kap, lättnadsreglerna, slopas och ersätts med bestämmelser som innebär att utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar som inte är kvalificerade skall beskattas med 25 procent. Dessa regler tas in i en ny paragraf i 42 kap.

Ett nytt kapitel, 57 kap., införs i IL. Det nya kapitlet har 36 paragrafer. Bland annat har kapitlet, jämfört med det upphävda 57 kap., utökats med ett antal definitionsbestämmelser som behövs för uppdelningen av utdelnings- och kapitalvinstinkomster enligt de reformerade reglerna.

Vidare har reglerna i 43 kap. om beräkning av löneunderlag som också gällt för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag i 57 kap. efter omarbetning tagits in i det nya 57 kap. IL.

Den särskilda bestämmelsen som gäller för beräkning av anskaffningsutgiften för andelar som förvärvats före 1990, indexregeln, har också flyttats från det upphävda 43 kap. till det nya 57 kap. Detsamma gäller bestämmelserna om beräkning av omkostnadsbeloppet m.m. för andelar som förvärvats före år 1992, kapitalunderlagsregeln.

##### 1 §

Paragrafen, som motsvarar den gamla bestämmelsen i 57 kap. 1 §, inleder kapitlet och anger dess innehåll. I bestämmelsen anges att utdelningar, räntor, andra inkomster och kapitalvinster på tillgångar och förpliktelser *i eller avseende* fåmansföretag omfattas. Enligt nuvarande lydelse omfattas andelar och andra delägarrätter *som getts ut av* fåmansföretag. *Andra inkomster* på tillgångar kommer att jämföras med utdelning och ränta. I 2 § andra stycket finns reglerna som närmare anger vilka tillgångar som skall jämföras med andelar och vilka inkomster som omfattas. Skälen till ändringarna har utvecklats i avsnitt 12.2.

I ett nytt *andra stycke* sägs att det av 7 § framgår att andelar, optioner och förpliktelser som inte avser fåmansföretag eller tidigare fåmansföretag kan omfattas av kapitlet. Detta beror på att mottagna andelar som erhållits vid ett andelsbyte där kvalificerade andelar avyttrats anses kvalificerade. Dessa mottagna andelar blir kvalificerade trots att de inte avser fåmansföretag eller tidigare fåmansföretag.

## 2 §

I bestämmelsen som motsvarar upphävda 57 kap. 2 § hänvisas till 20–22 §§ i stället för till 7 och 12 §§ när det gäller vilka bestämmelser som anger att utdelning och kapitalvinst i viss omfattning skall tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital.

*Andra stycket* har ändrats. Ändringen beror på att reglerna skall gälla för optioner avseende ett fåmansföretag även om företaget inte utfärdat optionen. Uttrycket *”getts ut”* har därför ändrats till *”i eller avseende”*. Vidare anges att med utdelning jämföras ränta eller annan inkomst på grund av innehav av de aktuella tillgångarna. Ändringen har tillkommit på *Skatteverkets* initiativ. Konvertibler, vinstandelsbevis och kapitalandelsbevis skall omfattas av 57 kap. även om de inte getts ut i svenska kronor. Termen kapitalandelsbevis skall införas i inkomstskattelagen enligt förslag i lagrådsremiss den 15 september 2005. Vissa skattefrågor med anledning av ny aktieförhållningslag m.m. Vidare kommer kapitalvinst på *förpliktelser* som avses i 44 kap. 31 § andra stycket att omfattas av reglerna framöver. Skälen till ändringarna har utvecklats i avsnitt 12.2.

## Rubriken framför 3–7 §§

Rubriken framför 3–7 §§ har ändrats i förhållande till motsvarande rubrik i nuvarande 57 kap. Anledningen till ändringen är att det även behövs andra särskilda definitioner för den uppdelning av utdelning och kapitalvinst som skall ske enligt de nya bestämmelserna.

## 3 §

Bestämmelsen som fanns i 57 kap. 3 § har bara ändrats redaktionellt.

## 4 §

Bestämmelserna motsvarar den upphävda 57 kap. 4 § och anger under vilka förutsättningar en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad. I *första stycket* har en ändring gjorts genom att orden *”i eller avseende”* har lagts till. Se kommentaren till 57 kap. 1 och 2 §§. I övrigt har redaktionella ändringar gjorts i *första* och *sista stycket*.

## 5 §

I paragrafen har den s.k. utomståenderegeln tagits in som fanns i 57 kap. 5 §. Bestämmelsen har bara ändrats redaktionellt.

## 6 §

I paragrafens *första stycke* finns den s.k. karensregeln eller femårsregeln som med vissa redaktionella ändringar motsvarar bestämmelsen som fanns i 57 kap. 6 § första stycket. Andra stycket i upphävda 57 kap. 6 § har placerats i det nya 57 kap. 7 § första stycket.

I paragrafens *andra stycke* finns bestämmelsen som tidigare fanns i 57 kap. 6 a §.

## 7 §

Bestämmelsen i *första stycket*, som inte har ändrats i sak, fanns tidigare i 57 kap. 6 § andra stycket.

I *andra stycket* har tagits in en bestämmelse som innebär att om en andel som är kvalificerad på grund av ett andelsbyte, avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel i, skall andelarna i det förvärvande bolaget anses kvalificerade. Vidare skall tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § IL minskat med kapitalvinst som har tagits upp i inkomstslaget tjänst överförs på säljarens eller närståendes andelar i det förvärvande bolaget. I första hand skall tjänstebeloppet fördelas på säljarens andelar. Om säljaren inte äger några andelar skall tjänstebeloppet fördelas på närståendes andelar. Skälen för bestämmelsen har angetts i avsnitt 12.4.

I *tredje stycket* anges att den typ av optioner och förpliktelser som avses i 57 kap. 2 § andra stycket och som är andelar som mottagits vid andelsbyten skall anses kvalificerade.

## Rubriken framför 8–19 §§

Rubriken framför 8–19 §§ är ny och markerar att de följande paragraferna innehåller definitioner som behövs för uppdelning av utdelning och kapitalvinst. I 20–22 §§ görs sedan beräkningarna med hjälp av dessa definitioner.

## 8 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i det upphävda 57 kap. I bestämmelsen anges att det är statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret som skall användas i detta kapitel.

## 9 §

Paragrafen har inte någon motsvarighet i det upphävda kapitlet. I bestämmelsen definieras uttrycket inkomstbasbelopp som används i 11, 16, 17, 19 och 22 §§. Med detta avses inkomstbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension. I 9 § anges vidare att det är inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret som avses om inget annat sägs. I 22 § anges särskilt att det i stället är inkomstbasbeloppet för avyttringsåret som avses.

## 10 §



I bestämmelsen anges vad som menas med *gränsbelopp*. Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av årets gränsbelopp som definieras i 11 § och det sparade utdelningsutrymmet som definieras i 13 § multiplicerat med statslåneräntan ökad med 103 procentenheter.

Tekniken för beräkning av gränsbeloppet skiljer sig från dagens teknik i flera avseenden främst beroende på att flera räntesatser skall användas till skillnad mot i dag. Klyvningsräntan som enligt huvudregeln motsvarar statslåneräntan året före beskattningsåret ökad med nio procentenheter tillämpas vid beräkning av årets gränsbelopp. En lägre räntesats, s.k. uppräkningsränta som är statslåneräntan ökad med tre procentenheter, tillämpas för uppräkningsutrymme. Liksom tidigare tas också hänsyn till företagets lönesumma men på ett annat sätt. Detta sker genom att ett s.k. lönebaserat utrymme särskilt beaktas vid beräkning av årets gränsbelopp enligt 11§.

Av *andra stycket* framgår att för tillgångar som avses i 2 § andra stycket, t.ex. vinstandelsbevis och konvertibler, är uppräkningsräntan lägre, nämligen statslåneräntan ökad med en procentenhet.

### 11 §

I bestämmelsen definieras *årets gränsbelopp*. Årets gränsbelopp kan beräknas på två sätt. I *första stycket 1* beskrivs den s.k. förenklingsregeln. Enligt denna regel får årets gränsbelopp beräknas till ett belopp som motsvarar ett och ett halvt inkomstbasbelopp fördelat på andelarna i företaget. Motiven för förenklingsregeln finns i avsnitt 6.

I *första stycket 2* beskrivs det andra sättet att beräkna årets gränsbelopp. Precis som tidigare utgår beräkningen från andelens omkostnadsbelopp. Omkostnadsbeloppet skall multipliceras med klyvningsräntan som motsvarar statslåneräntan ökad med nio procentenheter. Denna summa ökas med det lönebaserade utrymmet beräknat enligt den reformerade löneunderlagsregeln. Underlaget för årets gränsbelopp definieras i 12 §. Vad som avses med lönebaserat utrymme framgår av 16–19 §§. Lönebaserat utrymme skall inte beräknas för andelar som mottagits vid andelsbyte och som enbart på grund av andelsbytet är kvalificerade enligt 7 § första eller andra stycket. I lagtexten har detta uttryckts motsatsvis så att lönebaserat utrymme skall beräknas för andelar i fåmansföretag och företag som är kvalificerade på grund av 6 §, dvs. på grund av karenstiden på fem år efter att företaget upphört att vara fåmansföretag. Detta har motiverats i avsnitt 5.2.

I *andra stycket* sägs att statslåneräntan i stället skall ökas med en procentenhet för tillgångar som avses i 2 § andra stycket, t.ex. vinstandelsbevis och konvertibler. En regel av motsvarande innehåll har funnits i 57 kap. 7 § andra stycket. Vidare sägs att förenklingsregeln inte gäller för sådana tillgångar. Slutligen anges att bestämmelserna om lönebaserat utrymme inte heller gäller för sådana tillgångar, vilket motsvarar en bestämmelse som fanns i 57 kap. 8 § andra stycket.

I *tredje stycket* anges i *första meningen* att årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andel vid utdelningstillfället under året eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året. I *andra meningen* regleras det fall att flera utdelningar sker under året på samma andel. Årets gränsbelopp skall i sådana fall tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället. Det kommer således inte

vara möjligt att beräkna gränsbelopp vid två skilda utdelningstillfällen på samma andel under samma år. Detta är en ändring mot vad som gäller i dag. I *tredje meningen* sägs att lönebaserat utrymme bara tillämpas för andelar som ägts vid årets ingång. Bestämmelsen behövs för att samma löneunderlag inte skall, efter en emission, kunna utnyttjas två gånger.

#### 12 §

I bestämmelsen behandlas vad som är *underlaget för beräkning av årets gränsbelopp*. Det är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Om utdelning inte lämnats skall omkostnadsbeloppet vid årets utgång användas.

I *andra stycket* hänvisas till de alternativa sätten att beräkna omkostnadsbelopp för andelar förvärvade före 1990 och 1992 i 24–34 §§, dvs. den s.k. indexregeln och kapitalunderlagsregeln. Dessa bestämmelser har flyttats från 43 kap.

#### 13 §

I bestämmelsen definieras *sparat utdelningsutrymme*. Expertgruppen föreslog i stället en ny term, sparad gränsbelopp. Regeringen kan se fördelar med detta uttryck då det anknyter till gränsbelopp. Termen sparad utdelningsutrymme som ersatte sparad utdelning vid inkomstskattelagens tillkomst är dock inarbetad och bör därför inte ändras.

*Första stycket första och andra meningen* motsvarar upphävda 57 kap. 10 § och anger att om utdelningen understiger gränsbeloppet skall skillnaden, dvs. det sparade utdelningsutrymmet, föras vidare till nästa år. Lämnar företaget ingen utdelning skall hela gränsbeloppet beräknat vid beskattningsårets utgång föras vidare. I *tredje meningen* har en ny bestämmelse förts in som klargör att sparad utdelningsutrymme kan föras vidare även om andelarna under något år inte är kvalificerade. Under den tid som andelarna inte är kvalificerade skall sparad utdelningsutrymme inte räknas upp. Detta följer av att gränsbelopp inte skall beräknas under denna tid.

I *andra stycket första meningen* anges att om en andel avyttrats före det att utdelning skett under året skall det från föregående år sparade utdelningsutrymmet uppräknat med tre procentenheter användas. Detta är en ändring i förhållande till gällande rätt. Skälet är att säljare som inte tagit ut utdelning före försäljningen inte skall gå miste om den uppräknings som en säljare som tagit ut utdelning före försäljningen får tillgodoräkna sig. Att uppräknings skall ske med statslåneräntan ökad med tre procentenheter följer av att så skall ske vid beräkning av gränsbelopp enligt 10 §. I *andra meningen* anges att uppräknings bara skall ske med en procentenhet för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

#### 14 §

Bestämmelsen har samma lydelse som bestämmelsen i upphävda 57 kap. 11 §.

#### 15 §

Bestämmelsen har samma lydelse som bestämmelsen i upphävda 57 kap. 11 a §.

#### 16 §

De nya bestämmelserna om *lönebaserat utrymme* har placerats i 16–19 §§. Bestämmelserna om löneunderlag fanns tidigare i 43 kap. 12–16 §§. Skälen till de nya reglerna finns i avsnitt 5.

I *första stycket* anges att det lönebaserade utrymmet är 16 procent av hela löneunderlaget plus 34 procent av den del av löneunderlaget som överstiger 60 inkomstbasbelopp. Expertgruppens förslag innebar att man för 2007 års taxering bestämde ett belopp baserat på inkomstbasbeloppet. För efterföljande år skulle sedan detta belopp räknas om med förändringen i inkomstbasbeloppet och fastställas i en förordning under hösten före beskattningsåret. *Skatteverket* anser att de föreslagna reglerna är onödigt krångliga och anför att en betydande förenkling kan uppnås om bestämningen till 2007 års taxering slopas och gränsen för det högre löneunderlaget uttrycks i inkomstbasbelopp. Regeringen delar Skatteverkets bedömning. Ändringen innebär att det inte behöver göras en uppräknings varje år utan att förändringen kommer fram direkt genom de aktuella inkomstbasbeloppen.

I *andra stycket* anges att det lönebaserade utrymmet skall fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Denna bestämmelse fanns i 43 kap. 14 §.

#### 17 §

I paragrafen redogörs för hur beräkningen av löneunderlaget skall gå till. Beräkningen skiljer sig på flera sätt från de gamla bestämmelserna.

Av *första stycket* framgår att endast sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren skall tas upp i inkomstslaget tjänst ingår i löneunderlaget. Motsvarande ersättning till arbetstagare som betalats ut av företag som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skall också räknas med. Detta förslag är en följd av utgången i rättsfallen RÅ 2000 ref. 38 och RÅ 2000 ref. 47 I och II. Även sådan ersättning som inte har tagits upp på grund av sexmånadersregeln eller ettårsregeln i 3 kap. 9 § eller på grund av bestämmelser i skatteavtal ingår i underlaget. Kostnadsersättningar skall normalt dras av och ingår därför inte. Belopp som skall beskattas i inkomstslaget tjänst enligt reglerna i detta kapitel skall inte heller räknas med.

I *andra stycket* finns den regel som säger att löneunderlaget skall reduceras med tio inkomstbasbelopp. Motsvarande regel fanns i 43 kap. 14 §.

I *tredje stycket* sägs hur ersättningar till arbetstagare i dotterföretag skall behandlas. I *andra meningen* har en ny bestämmelse tagits in som anger vad som gäller om ett dotterföretag ägts under del av det år som löneunderlaget avser.

#### 18 §

I paragrafen anges att löner som täcks av statliga bidrag inte skall räknas med. Motsvarande bestämmelse fanns i 43 kap. 13 § första stycket 1. Bestämmelsen i 43 kap. 13 § första stycket 2 om att ersättningar som betalats till arbetstagare som har kvalificerade andelar inte skall räknas med har tagits bort. Motiven för detta framgår av avsnitt 5.2.

### 19 §

I paragrafen finns bestämmelserna om de krav på löneuttag som ställs för att lönebaserat utrymme skall få beaktas vid beräkning av årets gränobelopp. De har ändrats i förhållande till de gamla reglerna. De motiveras närmare i avsnitt 5.3. I förhållande till expertgruppens förslag har på samma sätt som i 16 § den ändringen gjorts att bestämningen till 2007 års taxering har slopats och att kraven uttryckts i inkomstbasbelopp.

### 20 §

I bestämmelsen anges att utdelning på en kvalificerad andel skall tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränobeloppet. Utdelning upp till gränobeloppet skall tas upp till två tredjedelar. Kvoteringen innebär att skattesatsen för dessa inkomster blir 20 procent. Detta har motiverats i avsnitt 10.

### 21 §

I paragrafen anges hur kapitalvinst på en kvalificerad andel skall beskattas. I *första stycket första meningen* sägs att kapitalvinst som överstiger sparutdelningsutrymme i sin helhet skall tas upp i inkomstslaget tjänst. I dag gäller att 50 procent av denna del av vinsten beskattas i detta inkomstslag och 50 procent i inkomstslaget kapital. Ändringen motiveras i avsnitt 8 och gäller oavsett när andelen är anskaffad. I *andra meningen* sägs att kapitalvinst upp till sparutdelningsutrymme skall tas upp till två tredjedelar vilket i praktiken innebär en skattesats på 20 procent.

I *andra stycket* sägs att om kapitalvinsten på en kvalificerad andel som anskaffats före 1992 överstiger sparutdelningsutrymme, skall den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan ett omkostnadsbelopp enligt den s.k. indexregeln eller kapitalunderlagsregeln och omkostnadsbeloppet enligt 44 kap. 14 § tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Denna del av kapitalvinsten kommer att beskattas med en skattesats på 30 procent. Regeln motiveras i avsnitt 10, där det också finns ett exempel som visar hur beskattning skall ske i dessa fall.

### 22 §

I paragrafen finns den s.k. 100-basbeloppsregeln som bara ändras genom att gränsen uttrycks i inkomstbasbelopp i stället för som i dag i prisbasbelopp och genom att det anges att regeln gäller per företag. Regeln motiveras i avsnitt 8.2.

### 23 §

I sak motsvarar paragrafen bestämmelsen som fanns i 57 kap. 12 a §.

### 24 §

I paragrafen som har hämtats från nuvarande 43 kap. 17 § finns den s.k. indexregeln som gäller för andelar som förvärvats före år 1990. Bestämmelsen har inte ändrats i sak.

### 25–34 §§

Nuvarande 43 kap. 18–27 §§ som gäller för andelar förvärvade före år 1992 har flyttats till 57 kap. 25–34 §§. Bestämmelserna är i huvudsak oförändrade men några redaktionella ändringar har gjorts. Bestämmelserna har på samma sätt som beträffande löneunderlaget i 18 § anpassats till EG-rätten.

#### 35 §

Bestämmelsen fanns i 57 kap. 13 § och har ändrats genom att även sådana andelar som blivit kvalificerade enligt 7 § andra stycket efter en intern försäljning av andelar som mottagits vid ett andelsbyte skall omfattas. Vidare har hänvisningen till 57 kap. 6 § andra stycket ändrats till 57 kap. 7 § första stycket.

#### 36 §

Paragrafen motsvarar bestämmelsen som fanns i 57 kap. 14 § och har bara ändrats redaktionellt.

### 65 kap.

#### 13 §

Bestämmelsen i *första stycket* ändras bara genom att hänvisningen till 57 kap. 14 § ändras till 57 kap. 36 §.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna**

*Punkt 2.* I denna punkt regleras vad som skall gälla för sparade lättnadsutrymmen efter att lättnadsreglerna i 43 kap. upphävts. Sparat lättnadsutrymme får i dessa fall föras över till kommande beskattningsår och utnyttjas t.o.m. beskattningsåret 2010. Om det sparade lättnadsutrymmet inte utnyttjats förfaller det. Under beskattningsåren 2006–2010 skall utdelning bara tas upp till den del den överstiger sparat lättnadsutrymme. Bestämmelsen är hämtad från upphävda 43 kap. 3 § där det fanns en bestämmelse som säger att utdelning bara tas upp till den del den överstiger ett lättnadsbelopp. I lättnadsbeloppet ingick sparat lättnadsutrymme.

Om utdelningen understiger sparat lättnadsutrymme, skall skillnaden föras vidare som sparat lättnadsutrymme. Denna bestämmelse motsvarar upphävda 43 kap. 6 §.

Av en kapitalvinst som uppkommer under beskattningsåren 2006–2010 skall bara ett belopp som överstiger det sparade lättnadsutrymmet tas upp. Detta gäller inte om kapitalvinsten skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. Bestämmelsen är hämtad från upphävda 43 kap. 8 §.

Bestämmelsen som säger att förvärvaren tar över den tidigare ägarens sparade lättnadsutrymme, om en andel har övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt är hämtad från 43 kap. 7 §.

Bestämmelsen om att sparat lättnadsutrymme skall fördelas på mottagna andelar vid andelsbyten med framskjuten beskattning är hämtad från 48 a kap. 10 § andra stycket som upphör att gälla. Slutligen är bestämmelsen om vad som gäller för sparat lättnadsutrymme om de

mottagna andelarna hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat hämtad från 48 a kap. 10 § tredje stycket.

*Punkt 3.* I denna punkt finns en bestämmelse som kan bli aktuell om det finns sparade lättnadsutrymme vid utgången av år 2005 när lättnadsreglerna i 43 kap. upphör att gälla. Undantagsvis kan nämligen det sparade lättnadsutrymmet vara högre än gränsbeloppet. Detta kan inträffa om en tidigare passiv delägare blivit aktiv. I sådana fall skall endast utdelning som överstiger det sparade lättnadsutrymmet beskattas vilket framgår av punkt 2 av övergångsbestämmelserna. För att åstadkomma att resterande utdelning skall beskattas i inkomstslaget tjänst sägs i denna punkt att om sparade lättnadsutrymme enligt punkt 2 överstiger gränsbeloppet skall utdelning utöver sparade lättnadsutrymme tas upp i inkomstslaget tjänst. En motsvarande regel finns i dag i 57 kap. 7 § tredje stycket.

*Punkt 4.* I denna punkt finns en bestämmelse som reglerar vad som gäller vid kapitalvinst i de fall som avses i punkt 3. En motsvarande regel finns i dag i 57 kap. 12 § tredje stycket.

*Punkt 5.* I denna punkt finns en bestämmelse som klargör att vid beräkning av sparade utdelningsutrymme som belöper på tid före ikraftträdandet skall reglerna i nu upphävda 57 kap. IL tillämpas.

## 15.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen(1999:1229)

### 4 kap.

#### 102 §

Bestämmelsen har sin bakgrund i att karenstiden för kvalificerade andelar sänktes från tio till fem år 1996. Som en konsekvens ändrades även gränsen för den tid som gäller vid tillämpning av 100-basbeloppsregeln. Enligt bestämmelsen i 4 kap. 103 § skall emellertid om den skattskyldige eller någon närstående sålt några av andelarna under åren 1991–1996 den tidigare gränsen på tio år även tillämpas vid senare års avyttring. Det innebär att om kapitalvinst har uppkommit vid en tidigare avyttring skall den del av vinsten som tagits upp som intäkt av tjänst tillgodoräknas när resterande andelar senare avyttras under en tioårsperiod. Bestämmelsen har anpassats till nya 57 kap. IL och fått ändrad lydelse eftersom den endast kommer att tillämpas under beskattningsåret 2006. Motiv för regeln finns i avsnitt 12.3.

## 15.3 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

### 4 kap.

#### 11 b §

Bestämmelsen som är ny behövs för att retroaktiv tillämpning av reglerna om framskjuten beskattning skall kunna ske även sedan den femåriga omprövningstiden i 4 kap. 9 § första stycket taxeringslagen (1990:324) gått ut. De fall som avses är om andelar som mottagits vid ett andelsbyte avyttras och den skattskyldige begär att reglerna om

framskjuten beskattning i 48 a och 57 kap. IL skall tillämpas på andelsbytet. En förutsättning är att andelsbytet omfattat kvalificerade andelar. I sådana fall kan det bli nödvändigt att ändra taxeringar bakåt i tiden. Den nya bestämmelsen gör det möjligt att ändra taxeringarna utan att iakta femårsfristen i 4 kap. 9 § första stycket. Hänvisningen till denna bestämmelse innebär att omprövning i dessa fall skall ske på den skattskyldiges initiativ.

## Förteckning över remissinstanserna (Beskattning av småföretagare SOU 2002:52)

Efter remiss har yttranden över 3:12-utredningens förslag kommit in från Svea hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Jönköpings län, Riksskatteverket RSV, Stockholms Handelskammare, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Lunds universitet, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige LO, Lantbrukarnas Riksförbund LRF, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Försäkringsförbund, Fastighetsägarna Sverige, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Tjänstemännens Centralorganisation TCO.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna synpunkter. Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Handelshögskolan i Stockholm, Centralorganisationen SACO, Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Handelskammarförbundet, Sveriges Bokförings- och revisorsbyråers Förbund och Tjänsteförbundet.

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

Stockholms Handelskammare, Sveriges Byggindustrier, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Föreningen Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen har hänvisat till ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Utöver remissinstanserna har yttrande inkommit från Sveriges Jordägareförbund och KPMG Bohlins AB.



Författningsförslag huvudförslaget

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>9</sup>

*dels* att 43 kap. och 57 kap. 11 a § skall upphöra att gälla,

*dels* att nuvarande 43 kap. 17–27 §§ skall betecknas 57 kap. 29–39 §§, nuvarande 57 kap. 5 § skall betecknas 6 §, nuvarande 57 kap. 6 § skall betecknas 7 §, nuvarande 57 kap. 6 a § skall betecknas 8 §, nuvarande 57 kap. 11 § skall betecknas 16 §, nuvarande 57 kap. 12 a § skall betecknas 24 §, nuvarande 57 kap. 13 § skall betecknas 40 § samt nuvarande 57 kap. 14 § skall betecknas 41 §.

*dels* att rubrikerna närmast före 43 kap. 17 och 18 §§ skall sättas närmast före 57 kap. 29 och 30 §§, rubrikerna närmast före 57 kap. 7, 10, 12, 13 och 14 §§ skall sättas närmast före 57 kap. 9, 15, 21, 40 och 41 §§,

*dels*, att rubrikerna före 43 kap. 19 och 24 § skall utgå,

*dels* att 2 kap. 1 §, 48 kap. 20 och 24 §§, 48 a kap. 8 a och 10 §§ samt 57 kap. 1, 2, 4, 5 och 9–14 §§, nya 57 kap. 6–8 §§, 16, 24 och 29–41 §§ samt rubriken till 57 kap. och rubrikerna före 57 kap. 9, 15 och 21 §§, skall ha följande lydelse,

*dels* att det skall införas 14 nya paragrafer, 2 kap. 27 a § och 57 kap. 15, 17–23 och 25–28 §§ samt närmast före 2 kap. 27 a §, 57 kap. 17 och 25 §§ nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**2 kap.**

1 §<sup>10</sup>

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

-----

<sup>9</sup> Senaste lydelse av  
43 kap. 2 § 2003:224  
43 kap. 7 § 2004:1040  
43 kap. 8 § 2002:536  
43 kap. 12 § 2001:1176  
43 kap. 15 § 2000:997  
43 kap. 16 § 2000:997  
57 kap. 6 a § 2000:78  
57 kap. 11 a § 2004:1040  
57 kap. 12 a § 2002:536.  
<sup>10</sup> Senaste lydelse 2004:985.

industrienhet i 15 §

inventarier i 18 kap. 1 §

industrienhet i 15 §

*inkomstbasbelopp i 27 a §*

inventarier i 18 kap. 1 §

Bilaga 2

---

### **Inkomstbasbelopp**

*27 a §*

*Med inkomstbasbelopp avses det inkomstbasbelopp som enligt 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension gäller året före taxeringsåret.*

### **48 kap.**

20 §<sup>11</sup>

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar.

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall dras av i sin helhet mot *skattepliktiga* kapitalvinster på sådana tillgångar.

*För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster är avdragsgilla till två tredjedelar vid tillämpning av första stycket.*

24 §<sup>12</sup>

Om inte hela kapitalförlusten skall dras av enligt bestämmelserna i 20, 21 eller 23 §, skall 70 procent dras av.

Om *det uppstår ett underskott enligt 20 § eller om inte hela kapitalförlusten* skall dras av enligt bestämmelserna i 21 eller 23 §, skall 70 procent *av underskottet eller 70 procent av kapitalförlusten* dras av.

*Kapitalförluster på kvalificerade andelar som inte dragits av eller föranlett ett underskott enligt 20 § skall dras av till två tredjedelar av 70 procent.*

### **48 a kap.**

8 a §<sup>13</sup>

Om den avyttrade andelen var

Om den avyttrade andelen var

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2000:540.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2000:540.

<sup>13</sup> Senaste lydelse 2004:1040.

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 bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga. Om det sparade *utdelningsutrymme* som har fördelats på de mottagna andelarna enligt 57 kap. 11 a § är högre än det sparade *utdelningsutrymme* som belöper på de mottagna andelarna när de avyttras, skall *hälften* av mellanskillnaden läggas till tjänstebeloppet.

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 bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga. Om det sparade *gränsbelopp* som har fördelats på de mottagna andelarna enligt 57 kap. 16 § är högre än det sparade *gränsbelopp* som belöper på de mottagna andelarna när de avyttras, skall mellanskillnaden läggas till tjänstebeloppet.

#### 10 §<sup>14</sup>

Mottagna andelar skall anses förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen.

*Sparat lättnadsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna skall fördelas på de mottagna andelarna.*

*Om de mottagna andelarna hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat, skall det sparade lättnadsutrymmet läggas till anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna. Är andelarna i det marknadsnoterade företaget kvalificerade, skall i stället det sparade lättnadsutrymmet beaktas när kapitalvinsten fördelas enligt 57 kap. 12 §.*

### 57 kap.

#### **Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag**

#### **Utdelning och kapitalvinst på kvalificerad andel**

##### 1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor och kapitalvinster på andelar *och andra delägarrätter som getts ut av fåmansföretag* och tidigare få-

I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor och kapitalvinster på andelar *i eller avseende fåmansföretag* och tidigare fåmansföretag. Vid tillämp-

<sup>14</sup> Senaste lydelse 2004:1040.

mansföretag.  
(nuvarande 2 § andra stycket)

Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar *andra delägarrätter som getts ut av företaget och med utdelning ränta på sådana delägarrätter.*

ningen av detta kapitel likställs med andel, Bilaga 2

– *annan delägarrätt,*  
– *vinstandelsbevis,*  
– *konvertibelt skuldebrev,*  
– *termin och option vars underliggande tillgångar består av aktier eller termin och option som avser aktieindex, och*

– *annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.*

Med utdelning *likställs* ränta på sådan *andel.*

## 2 §<sup>15</sup>

Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar skall hos fysiska personer i den omfattning som anges i 7 och 12 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

*Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarrätter som getts ut av företaget och med utdelning ränta på sådana delägarrätter.*

Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andel skall hos fysiska personer i den omfattning som anges i 9 och 21 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

## 4 §<sup>16</sup>

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

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

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

*Likaså är en andel i eller avseende ett fåmansföretag kvalificerad om*

1. andelsägaren eller närstående är eller har varit *verksamma* i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshan-

<sup>15</sup>Senaste lydelse 2000:78.

<sup>16</sup> Senaste lydelse 2001:1176.

verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller .

delsbolag som bedriver eller har bedrivit samma eller liknande verksamhet under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än fem år efter det att verksamheten i företaget upphörde, eller

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

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

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

#### 5 §<sup>17</sup>

(nuvarande 4 § andra och tredje stycket)

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

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte *är* kvalificerad enligt bestämmelserna i 4 § förvärvats under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, skall villkoren i 4 § tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser

<sup>17</sup> Senaste lydelse 2001:1176.

tag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien. Bilaga 2  
vore det företag som delat ut aktien.

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

#### 6 §<sup>18</sup>

(nuvarande 5 §)

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

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

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

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

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 eller 5 §§ eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i de paragraferna.

#### 7 §<sup>19</sup>

(nuvarande 6 §)

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

Upphör ett företag att vara fåmansföretag, är en andel kvalificerad under fem beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 4 eller 5 §§. 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 mottagna andelar kvalificerade hos andelsägaren. Detsamma gäller om andelen därefter övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. En andel skall också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel.

<sup>18</sup> Senaste lydelse 2002:1143.

<sup>19</sup> Senaste lydelse 2003:1200.

(nuvarande 6 a §)

Om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, *skall* den från bolaget förvärvade aktien *anses som* en kvalificerad andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den.

### Utdelning

(nuvarande 7 § tredje stycket)

Om *lätnadsbeloppet enligt 43 kap. 3 §* överstiger gränsbeloppet, *tillämpas bestämmelserna i första stycket på utdelningen minskad med skillnaden.*

Om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, *är* den från bolaget förvärvade aktien en kvalificerad andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den.

### Utdelning på kvalificerad andel

9 §

*Utdelning upp till positivt gränsbelopp enligt 10 § skall tas upp till två tredjedelar. Utdelning skall tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet. Om gränsbeloppet är negativt skall utdelning tas upp i inkomstslaget tjänst.*

Om *sparat lätnadsutrymme enligt punkt 3 av övergångsbestämmelserna* överstiger gränsbeloppet *skall utdelning utöver sparat lätnadsutrymme tas upp i inkomstslaget tjänst.*

10 §

*Med gränsbelopp avses årets gränsbelopp plus det från föregående år sparade gränsbeloppet som multipliceras med 103 procent plus statslåneräntan.*

*Årets gränsbelopp utgör summan av*

*– antingen ett kapitalunderlag enligt 12 § multiplicerat med statslåneräntan plus 9 procentenheter samt lönebaserat utrymme enligt bestämmelserna i 25–28 §§, eller*

*– ett schablonbelopp motsvarande tre fjärdedelar av ett inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget.*

*Årets gränsbelopp tillgodoräknas*

*den som äger andelen vid det första utdelningstillfället under året eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året.*

## 11 §

*Med statslåneräntan vid tillämpning av 10 § avses statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret.*

## 12 §

*Kapitalunderlaget är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för årets första utdelning eller, om utdelning inte lämnats under beskattningsåret, det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets utgång.*

13 §<sup>20</sup>

(nuvarande 8 § andra stycket)

*Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas bestämmelserna om uppräkning i 43 kap. 17 § och, för svenska andelar, bestämmelserna om kapitalunderlaget i 43 kap. 18 §.*

*Vid beräkning av kapitalunderlag enligt 12 § tillämpas bestämmelserna i 29–39 §§.*

14 §<sup>21</sup>

(nuvarande 8 § tredje stycke)

*Bestämmelserna om löneunderlag i första stycket 3 och om omkostnadsbeloppet i andra stycket gäller inte för andra delägarätter än aktier och andelar.*

*Bestämmelserna om schablonbelopp i 10 §, kapitalunderlag i 13 § och om lönebaserat utrymme i 25–28 §§ tillämpas endast för andelar. Vid beräkning av årets gränsbelopp enligt 10 § för tillgångar som avses i 1 § andra meningen skall statslåneräntan ökas med en procentenhet och sparat gränsbelopp multipliceras med 101 procent plus statslåneräntan*

<sup>20</sup> Senaste lydelse 2004:1040.

<sup>21</sup> Senaste lydelse 2002:1143.



## 15 §

(nuvarande lydelse 10 §)

Om utdelningen understiger gränsbeloppet, skall skillnaden (sparat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Lämnar företaget inte någon utdelning, skall hela gränsbeloppet, beräknat vid beskattningsårets utgång, föras vidare.

Om utdelningen under beskattningsåret understiger gränsbeloppet, benämns skillnaden sparat gränsbelopp.

Om avyttring inte sker under året förs sparat gränsbelopp vidare till nästa beskattningsår. Om andel avyttras före det att utdelning skett under året skall det från föregående år sparade gränsbeloppet uppräknat med statslåneräntan plus tre procentenheter beaktas vid kapitalvinstberäkningen enligt 21 §. Om andel avyttras efter det att utdelning skett under året skall årets sparade gränsbelopp beaktas vid kapitalvinstberäkningen enligt 21 §.

## 16 §

(nuvarande 11 §)

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.

(nuvarande 11 a §)

Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, skall sparat utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

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 gränsbelopp.

Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, skall sparat gränsbelopp fördelas på de mottagna andelarna.

**Inträdesregel**

## 17 §

För en kvalificerad andel som året före beskattningsåret inte varit kvalificerad, skall det beräknas ett positivt eller negativt sparat gränsbelopp på grundval av förhållandena under den tid som andelen innehafts.

För andel som innehafts längre än sedan ingången av femte året före beskattningsåret, skall beräkningen utgå från ett sparat

gränsbelopp på noll vid ingången av femte året före beskattningsåret.

Det sparade positiva eller negativa gränsbeloppet enligt första stycket skall sedan andelen blivit kvalificerad anses som sparat gränsbelopp enligt 10 §.

#### 18 §

Gränsbeloppet skall beräknas enligt beskattningsårets regler som om andelen varit kvalificerad om inte annat anges i 19–20 §§. Statslåneränta liksom beloppen som anges i 25 och 28 §§ skall dock var de gällande under respektive beskattningsår.

Beskattningsårets regler skall användas även om andelarna varit kvalificerade under något eller några av de år som beräkningen avser.

#### 19 §

Om utdelningen överstiger gränsbeloppet utgör skillnaden ett negativt sparat gränsbelopp som multipliceras med 103 procent plus statslåneräntan och förs vidare till nästa år.

#### 20 §

Lönebaserat utrymme skall endast beaktas om den skattskyldige begär att så skall ske. Sådant utrymme skall i så fall beräknas för de år som någon ägare som innehåft kvalificerade andelar uppfyllt villkoren för att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme. Om ingen delägare innehåft kvalificerade andelar något år, får lönebaserat utrymme ändå beräknas för detta år.

### **Kapitalvinst**

### **Kapitalvinst på kvalificerad andel**

#### 21 §

*Kapitalvinst på en kvalificerad*

*andel upp till sparat positivt gränsbelopp som anskaffats under eller efter 1992 skall tas upp till två tredjedelar Kapitalvinst på en kvalificerad andel upp till sparat positivt gränsbelopp som anskaffats före år 1992 tas i sin helhet upp som inkomst av kapital. Om andelsägaren begär det, skall dock kapitalvinst upp till sparat positivt gränsbelopp tas upp till två tredjedelar. Som förutsättning för att så skall ske, gäller, i den mån det finns en skillnad mellan det högsta uppräknade omkostnadsbeloppet beräknat enligt 23 § och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 §, att denna skillnad i sin helhet först skall tas upp som inkomst av kapital.*

(nuvarande 12 § första stycket)

*Av en kapitalvinst på en kvalificerad andel skall 50 procent av den del som överstiger det sparade utdelningsutrymmet tas upp i inkomstslaget tjänst.*

*Kapitalvinst som överstiger sparat positivt gränsbelopp skall tas upp i inkomstslaget tjänst*

*Om gränsbeloppet är negativt skall kapitalvinst tas upp i inkomstslaget tjänst i den mån vinsten motsvarar det negativa gränsbeloppet. Härefter skall, om andelsägaren begär det, beskattning i inkomstslaget kapital ske i den mån det finns en skillnad mellan det högsta uppräknade omkostnadsbeloppet beräknat enligt 23 § och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 §. Kapitalvinst som därefter återstår skall tas upp i inkomstslaget tjänst.*

## 22 §

(nuvarande 12 § tredje stycket)

*En kapitalvinst skall inte tas upp i inkomstslaget 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 det prisbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde för avyttrings-*

(nuvarande 12 § tredje stycket)

*En kapitalvinst skall inte tas upp i inkomstslaget 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 det prisbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde för avyttrings-*

året

året.

Bilaga 2

## 23 §

(nuvarande 12 § andra stycket)

*Den kapitalvinst som enligt första stycket skall fördelas får beräknas med utgångspunkt i ett omkostnadsbelopp som bestäms med tillämpning av bestämmelserna om uppräknings i 43 kap. 17 § och, för svenska andelar, bestämmelserna om kapitalunderlaget i 43 kap. 18 §. Bestämmelserna i detta stycke gäller inte för andra delägarätter än aktier och andelar.*

(nuvarande lydelse 12 § tredje stycket)

*Om sparat lättadsutrymme enligt 43 kap. 6 § eller 48 a kap. 10 § tredje stycket sista meningen överstiger sparad utdelningsutrymme, tillämpas bestämmelserna i första stycket på kapitalvinsten minskad med mellanskillnaden.*

*Kapitalvinst enligt 21 § får beräknas med utgångspunkt i ett omkostnadsbelopp som bestäms med tillämpning av bestämmelserna i 29–39 §§. Detta gäller dock endast för andelar.*

*Om sparad lättadsutrymme enligt punkt 3 av övergångsbestämmelserna överstiger sparad gränsvärde tillämpas bestämmelserna i 21 § på kapitalvinst som överstiger sparad lättadsutrymme.*

## 24 §

(nuvarande lydelse 12 a §)

*Bestämmelserna i 12 § gäller inte om kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. 11 §.*

*Bestämmelserna i 21–23 §§ gäller inte om kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. 11 §.*

### **Lönebaserat utrymme**

## 25 §

(nuvarande 43 kap. 14 §)

*Löneunderlaget är den del av den sammanlagda ersättningen som överstiger ett belopp som motsvarar tio gånger det prisbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde året före beskattningsåret. Löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelar i företaget.*

*Det lönebaserade utrymmet baseras på löneunderlaget beräknat enligt 26–27 §§. Det lönebaserade utrymmet utgör vid 2007 års taxering 25 procent av löneunderlaget plus 25 procent av löneunderlag utöver x kronor.*

*Vid 2008 års och de därpå följande taxeringarna uppgår beloppet ovan till beloppet för föregående taxeringsår multiplicerat med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan inkomstbasbeloppet andra*

året före taxeringsåret och inkomstbasbeloppet tredje året före taxeringsåret. Beloppen fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas nedåt till helt tusental kronor.

Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

## 26 §

(nuvarande lydelse 43 kap 12 §)

Löneunderlaget skall beräknas på grundval av ersättning som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980) eller skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag.

Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, skall så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget.

Löneunderlaget skall beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren skall tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Ersättning som utbetalats till arbetstagare i utlandet inräknas också i löneunderlaget om arbetstagaren är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som kontant ersättning avses vid tillämpning av denna paragraf inte kostnadsersättning.

Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, skall så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser skall endast ersättning som utbetalats under denna tid räknas med.

## 27 §

(nuvarande lydelse 43 kap. 13 §)

Vid beräkningen av löneunderlaget skall följande ersättningar inte räknas med:

1. ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader, och

2. ersättningar till arbetstagare som har kvalificerade andelar som

Vid beräkningen av löneunderlaget skall löner som täcks av statliga bidrag inte räknas med.

getts ut av företaget eller av ett annat företag inom samma koncern.

## 28 §

(nuvarande lydelse 57 kap. 15 §)

Om andelsägaren året före beskattningsåret varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i dess dotterföretag, skall löneunderlag beräknas bara om andelsägaren för nämnda år har fått ersättning från företagen som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980) eller skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster med belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

– 120 procent av den högsta löneunderlagsgrundande

ersättningen samma år till en arbetstagare, och

– tio prisbasbelopp för året före beskattningsåret.

Löneunderlag skall vid 2007 års taxering endast beräknas om andelsägaren eller någon i hans närstående krets enligt 56 kap 4 § under år 2006 fått kontant ersättning från företagen som skall tas upp i inkomstlaget tjänst på minst det lägsta av

– x kronor med tillägg för 5 procent av hela löneunderlaget i företaget och i dess dotterföretag, och

– y kronor .

Vid 2008 års och de därpå följande taxeringarna gäller för beloppen ovan vad som sägs i 25 § andra stycket.

## 29 §

(nuvarande lydelse 43 kap. 17 §)

Anskaffningsutgiften för andelar som har förvärvats före år 1990 skall vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt 4 § räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte om omkostnadsbeloppet beräknas med tillämpning av 18 §.

Omkostnadsbeloppet för andel som har förvärvats före år 1990 skall vid beräkning av kapitalunderlaget enligt 12 § och kapitalvinsten enligt 21 § räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte om omkostnadsbeloppet beräknas med tillämpning av 30 §.

## 30 §

(nuvarande lydelse 43 kap. 18 §)

Som anskaffningsutgift för andelar som har förvärvats före år 1992 får vid beräkning av om-

Som omkostnadsbelopp för andel som har förvärvats före år 1992 får vid beräkning av

*kostnadsbeloppet enligt 4 § första stycket 1* tas upp det justerade kapitalunderlaget i företaget enligt 19–27 §§ fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före utgången av det beskattningsår som avses i 19 §.

Som förutsättning för tillämpning av första stycket gäller att denna beräkning används för samtliga andelar i företaget som andelsägaren förvärvat före år 1992.

*kapitalunderlaget enligt 12 § och kapitalvinsten enligt 21 §* tas upp det justerade kapitalunderlaget i företaget enligt 31–39 §§ fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före utgången av det beskattningsår som avses i 31 §.

*Vad som sägs i första stycket gäller endast i fråga om andelar i juridiska personer som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.*

### 32 §

(nuvarande 43 kap. 20 §)

Tillgångarna skall tas upp till det skattemässiga värdet, om inte annat följer av andra stycket eller av 21 eller 22 §.

Sådana andelar i svenska handelsbolag som är kapitaltillgångar tas upp till den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap.

Tillgångarna skall tas upp till det skattemässiga värdet, om inte annat följer av andra stycket eller av 33 eller 34 §.

Sådan andel i svenska handelsbolag som är kapitaltillgång tas upp till den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap.

### 33 §

nuvarande 43 kap. 20 §)

Andelar i andra dotterföretag än handelsbolag skall tas upp till ett värde som motsvarar kapitalunderlaget i dotterföretaget. Om dotterföretaget inte var helägt, skall så stor del av detta värde tas upp som motsvarar moderföretagets andel av antalet andelar i dotterföretaget.

Andel i andra dotterföretag än handelsbolag skall tas upp till ett värde som motsvarar kapitalunderlaget i dotterföretaget. Om dotterföretaget inte var helägt, skall så stor del av detta värde tas upp som motsvarar moderföretagets andel av antalet andelar i dotterföretaget.

*Vad som sägs i första stycket gäller endast i fråga om andel i dotterföretag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.*

### 34 §

(nuvarande 43 kap. 22 §)

Fastigheter i Sverige som var kapitaltillgångar och som har förvärvats före utgången av år 1990 får i stället anses förvärvade den

Fastigheter som var kapitaltillgångar och som har förvärvats före utgången av år 1990 får i stället anses förvärvade den



1 januari 1991. I sådant fall skall hänsyn inte tas till utgifter och avdrag före år 1991, utöver vad som anges i andra stycket.

Vid tillämpning av första stycket skall anskaffningsutgiften anses motsvara den i det följande angivna delen av fastighetens taxeringsvärde för år 1991 minskad med värdeminskningssavdrag vid 1982-1991 års taxeringar, till den del avdraget per år uppgått till minst 10 procent av denna del av taxeringsvärdet.

Den del av taxeringsvärdet som skall användas är för

1. småhusenheter 70 procent,
  2. hyreshusenheter 60 procent,
  3. industrienheter 75 procent,
- och
4. lantbruksenheter 100 procent.

Om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar som anses förvärvade den 1 januari 1991 vid beskattningsårets utgång understeg 75 procent av anskaffningsutgiften enligt andra stycket, skall denna utgift justeras i skälig mån.

Vad som sägs om värdeminskningssavdrag gäller också liknande avdrag såsom skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt sådana belopp med vilka ersättningsfonder och liknande fonder tagits i anspråk.

### 36 §

(nuvarande 43 kap. 24 §)

Om företaget gjorde avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering, får 28 procent av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv minst skall återföras vid 1995–2002 års taxeringar tas upp som skuld i stället för vad som anges i 23 § första stycket 1. Om avdraget för avsättning är lägre än det avdrag som avses i nämnda bestämmelse,

1 januari 1991. I sådant fall skall hänsyn inte tas till utgifter och avdrag före år 1991, utöver vad som anges i andra stycket.

Vid tillämpning av första stycket skall anskaffningsutgiften *för fastighet i Sverige* anses motsvara den i det följande angivna delen av fastighetens taxeringsvärde för år 1991 minskad med värdeminskningssavdrag vid 1982-1991 års taxeringar, till den del avdraget per år uppgått till minst 10 procent av denna del av taxeringsvärdet. *För fastighet i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, skall fastighetens taxeringsvärde anses motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde vid utgången av år 1989.*

Den del av taxeringsvärdet *eller marknadsvärdet* som skall användas är för

1. småhusenheter 70 procent,
  2. hyreshusenheter 60 procent,
  3. industrienheter 75 procent,
- och
4. lantbruksenheter 100 procent.

Om företaget gjorde avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering, får 28 procent av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv minst skall återföras vid 1995–2002 års taxeringar tas upp som skuld i stället för vad som anges i 35 § första stycket 1. Om avdraget för avsättning är lägre än det avdrag som avses i nämnda bestämmelse,

skall kapitalunderlaget minskas med 28 procent av skillnaden.

skall kapitalunderlaget minskas med 28 procent av skillnaden.

Bilaga 2

### 38 §

(nuvarande 43 kap. 26 §)

Vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår än som avses i 25 § skall minska kapitalunderlaget till den del utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning eller, i förekommande fall, fastställd koncernbalansräkning.

Kapitalunderlaget i ett aktiebolag skall minskas med belopp som motsvarar utbetalningar från bolaget som gjorts i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden, om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades.

Kapitalunderlaget i en ekonomisk förening skall minskas med belopp som motsvarar utbetalningar enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid återbetalning av överskjutande medlemsinsatser. Detta gäller bara om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades.

Vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår än som avses i 37 § skall minska kapitalunderlaget till den del utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning eller, i förekommande fall, fastställd koncernbalansräkning.

### 39 §

(nuvarande 43 kap. 27§)

När kapitalunderlaget justeras på grund av utdelningar och andra utbetalningar som avses i 26 §, tillämpas det nya kapitalunderlaget för utdelningar som görs och kapitalvinster som uppkommer efter den utbetalning som medfört justeringen.

När kapitalunderlaget justeras på grund av utdelningar och andra utbetalningar som avses i 38 §, tillämpas det nya kapitalunderlaget för utdelningar som görs och kapitalvinster som uppkommer efter den utbetalning som medfört justeringen.

### 40 §

(nuvarande 13 §)

Om en mottagen andel som är kvalificerad enligt 6 § andra stycket avyttras, skall den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § vid andelsbytet. Detsamma gäller om delägarens andel upphör att existera.

Första stycket gäller inte om en mottagen andel är kvalificerad enligt 4 § eller 6 § första stycket då den avyttras.

Om en mottagen andel som är kvalificerad enligt 7 § andra stycket avyttras, skall den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § vid andelsbytet. Detsamma gäller om delägarens andel upphör att existera.

Första stycket gäller inte om en mottagen andel är kvalificerad enligt 4, 5 eller 7 §§ första stycket då den avyttras.

41 §

(nuvarande 14 §)

Om andelsägarens make i betydande omfattning är eller under någon del av den senaste femårsperioden har varit verksam i ett fåmansföretag som avses i 4 §, gäller följande. Understiger andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från vad som enligt detta kapitel skall tas upp i inkomstlaget tjänst (tjänsteintäkten), makens beskattningsbara förvärvsinkomst skall skatten på tjänsteintäkten beräknas enligt 65 kap. 5 § som om andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från tjänsteintäkten, motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst.

Om andelsägarens make i betydande omfattning är eller under någon del av den senaste femårsperioden har varit verksam i ett fåmansföretag som avses i 4 § eller 5 §, gäller följande. Understiger andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från vad som enligt detta kapitel skall tas upp i inkomstlaget tjänst (tjänsteintäkten), makens beskattningsbara förvärvsinkomst skall skatten på tjänsteintäkten beräknas enligt 65 kap. 5 § som om andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från tjänsteintäkten, motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst.

Vad som sägs om make i första stycket skall, om andelsägaren fyller högst 18 år under beskattningsåret, i stället avse dennes föräldrar.

Som makar anses vid tillämpning av denna paragraf de som skall behandlas som makar under större delen av beskattningsåret.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

2. Om det vid utgången av år 2005 finns sparat utdelningsutrymme enligt 57 kap. 10 § skall det anses som sparat gränsbelopp enligt 57 kap 15 § i dess lydelse efter ikraftträdandet. Detta gäller dock inte för andelar som inte var kvalificerade vid denna tidpunkt.

3. Om det vid utgången av år 2005 finns sparat lättnadsutrymme enligt 43 kap. 6 § får detta föras över till kommande beskattningsår och utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010 enligt vad som anges i denna punkt. Dessa beskattningsår skall utdelning tas upp bara till den del det överstiger sparat lättnadsutrymme. Om utdelningen understiger sparat lättnadsutrymme, skall skillnaden föras vidare som sparat lättnadsutrymme till nästa beskattningsår. Av en kapitalvinst som uppkommer under beskattningsåren 2006–2010 skall ett belopp tas upp bara till den del den överstiger det sparade lättnadsutrymmet. Detta gäller inte om kapitalvinsten skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. Om en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade lättnadsutrymme. Om en andel avyttras genom ett andelsbyte och villkoren i 48 a kap. för framskjuten beskattning är uppfyllda, skall sparat lättnadsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna fördelas på de mottagna andelarna.

Om de mottagna andelarna hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat, skall det sparade lättadsutrymmet läggas till anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna. Är andelarna i det marknadsnoterade företaget kvalificerade, skall i stället det sparade lättadsutrymmet beaktas när kapitalvinsten fördelas enligt 57 kap. 21–23 §§. Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.

4. I de fall beräkning av gränsbelopp skall ske enligt 57 kap. 18 § för beskattningsåren 2001–2005 skall vid tillämpning av 57 kap. 25 § i stället för x kronor, år 2001 gälla y kronor, år 2002 z kronor, år 2003 u kronor, år 2004 v kronor och år 2005 w kronor. De krav som ställs för att beräkna löneunderlag i 57 kap. 28 §, skall inte gälla dessa år.

5. För andel som innehafts vid utgången av år 2005 gäller följande vid överlåtelse under beskattningsåret 2006. Om andelsägaren begär det skall som sparad gränsbelopp vid ingången till beskattningsåret 2006, anses ett gränsbelopp beräknat på grundval av förhållandena under beskattningsåren 2001–2005 enligt följande. För andel som innehafts längre än sedan ingången av beskattningsåret 2001, skall beräkningen utgå från det faktiska sparade gränsbeloppet vid ingången av detta år. Det sparade gränsbeloppet vid ingången av beskattningsåret 2006 beräknas enligt de regler som gäller den 1 januari 2006. Statslåneräntan skall dock vara den som gällt under respektive beskattningsår. Vid tillämpning av 57 kap. 25 § skall i stället för x kronor de belopp som anges i punkt 4 gälla. Det krav för att beräkna löneunderlag som ställs i 57 kap. 28 § skall inte gälla vid beräkning för beskattningsåren 2001–2005. Löneunderlaget skall beräknas på grundval av ersättning som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980) eller skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som under året före beskattningsåret lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Motsvarande ersättning som utbetalats till arbetstagare i utlandet inräknas också om arbetstagaren är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

6. Vid överlåtelse under beskattningsåret 2007 gäller vad som sägs i punkt 5 för ett gränsbelopp beräknat på grundval av förhållandena under beskattningsåren 2002–2005. För andel som innehafts längre än sedan ingången av beskattningsåret 2002, skall beräkningen utgå från det faktiska sparade gränsbeloppet vid ingången av detta år. Det sparade gränsbeloppet vid ingången av beskattningsåret 2006 beräknas enligt de regler som gäller den 1 januari 2007, förutom vad som anges i punkt 5 om statslåneränta och löneunderlag.

7. Vid överlåtelse under beskattningsåret 2008 gäller vad som sägs i punkt 5 för ett gränsbelopp beräknat på grundval av förhållandena under beskattningsåren 2003–2005. För andel som innehafts längre än sedan ingången av beskattningsåret 2003, skall beräkningen utgå från det faktiska sparade gränsbeloppet vid ingången av detta år. Det sparade gränsbeloppet vid ingången av beskattningsåret 2006 beräknas enligt de regler som gäller den 1 januari 2008, förutom vad som anges i punkt 5 om statslåneränta och löneunderlag.

8. Vid överlåtelse under beskattningsåret 2009 gäller vad som sägs i punkt 5 för ett gränsbelopp beräknat på grundval av förhållandena under beskattningsåren 2004–2005. För andel som innehafts längre än sedan

ingången av beskattningsåret 2004, skall beräkningen utgå från det faktiska sparade gränsbeloppet vid ingången av detta år. Det sparade gränsbeloppet vid ingången av beskattningsåret 2006 beräknas enligt de regler som gäller den 1 januari 2009, förutom vad som anges i punkt 5 om statslåneränta och löneunderlag.

9. Vid överlåtelse under beskattningsåret 2010 gäller vad som sägs i punkt 5 för ett gränsbelopp beräknat på grundval av förhållandena under beskattningsåret 2005. För andel som innehafts längre än sedan ingången av beskattningsåret 2005, skall beräkningen utgå från det faktiska sparade gränsbeloppet vid ingången av detta år. Det sparade gränsbeloppet vid ingången av beskattningsåret 2006 beräknas enligt de regler som gällt den 1 januari 2010, förutom vad som anges i punkt 5 om statslåneränta och löneunderlag.

## Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreslås att 2 kap. 28–30 §§ samt 3 kap. 18 och 19 §§ socialavgiftslagen (2000:980) skall upphöra att gälla vid utgången av år 2005.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006. De upphävda bestämmelserna i 2 kap. 28–30 §§ tillämpas fortfarande på arbetsgivaravgifter som belöper på tid före ikraftträdandet. De upphävda bestämmelserna i 3 kap. 18 och 19 §§ tillämpas fortfarande på beskattningsår som börjat före utgången av år 2005.

## Förslag till lag om upphävande av lagen (1997:323) om förmögenhetsskatt.

Härigenom föreskrivs att lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 2005.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering.

## Förslag till lag om upphävande av lagen (2004:126) om skattereduktion för förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs att lagen (2004:126) om skattereduktion för förmögenhetsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 2005.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången i fråga om slutlig skatt enligt 2007 års taxering



## Författningsförslag det begränsade alternativförslaget

Förslaget medför endast ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) och återges endast i de delar det skiljer sig från vårt huvudförslag om ändring av denna lag.

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

Häriigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>22</sup>

*dels* att 43 kap. 4–16 §§ och 57 kap. 11 a § skall upphöra att gälla,

*dels* att nuvarande 43 kap. 2 § skall betecknas 3 §, nuvarande 43 kap. 17–27 §§ skall betecknas 57 kap. 29–39 §§, nuvarande 57 kap. 5 § skall betecknas 6 §, nuvarande 57 kap. 6 § skall betecknas 7 §, nuvarande 57 kap. 6 a § skall betecknas 8 §, nuvarande 57 kap. 11 § skall betecknas 16 §, nuvarande 57 kap. 12 a § skall betecknas 24 §, nuvarande 57 kap. 13 § skall betecknas 40 § samt nuvarande 57 kap. 14 § skall betecknas 41 §.

*dels* att rubrikerna närmast före 43 kap. 17 och 18 §§ skall sättas närmast före 57 kap. 29 och 30 §§, rubrikerna närmast före 57 kap. 7, 10, 12, 13 och 14 §§ skall sättas närmast före 57 kap. 9, 15, 21, 40 och 41 §§,

*dels* att rubrikerna närmast före 43 kap. 19 och 24 §§ skall utgå,

*dels* att 2 kap. 1 §, 43 kap. 1–2 §§, 48 kap. 20 och 24 §§, 48 a kap. 8 a och 10 §§ samt 57 kap. 1, 2, 4, 5 och 9–14 §§, nya 43 kap. 3 §, nya 57 kap. 6–8 §§, 16, 24, 29–41 §§ samt rubriken till 57 kap. och rubrikerna före 57 kap. 9, 15 och 21 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det skall införas 14 nya paragrafer, 2 kap. 27 a § och 57 kap. 15, 17–23 och 25–28 §§ samt närmast före 2 kap. 27 a §, 57 kap. 17 och 25 §§ nya rubriker av följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

### **43 kap.**

#### **1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om att utdelningar och kapitalvinster på andelar *i viss utsträckning inte skall tas upp*.

Bestämmelserna gäller utdelningar och kapitalvinster på

I detta kapitel finns bestämmelser om att utdelningar och kapitalvinster på andelar *under vissa förutsättningar skall tas upp till fem sjättedelar*.

<sup>22</sup> Senaste lydelse av  
43 kap. 2 § 2003:224  
43 kap. 7 § 2004:1040  
43 kap. 8 § 2002:536  
43 kap. 12 § 2001:997  
43 kap. 15 § 2000:997  
57 kap. 6 a § 2000:78  
57 kap. 11 a § 2004:1040  
57 kap. 12 a § 2002:536

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och
- andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

2 §<sup>2</sup>

(nuvarande 1 § andra stycket)

*Bestämmelserna gäller utdelningar och kapitalvinster på*

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och
- andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

*Utdelning och kapitalvinst skall tas upp till fem sjättedelar på*

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och
- andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

*Första stycket tillämpas inte på kvalificerade andelar.*

## 3 §

(nuvarande 2 §)

Bestämmelserna tillämpas inte på utdelning från ett företag, om

1. företaget är marknadsnoterat,
2. företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, eller
3. företaget är ett privatbostadsföretag.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad. *I fråga om marknadsnoterade företag finns bestämmelser i 9 och 10 §§.*

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:224

**48 kap.**20 §<sup>2</sup>

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar.

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § skall dras av i sin helhet samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall dras av *till fem sjättedelar* mot *skattepliktiga kapitalvinster på tillgångar av dessa två slag*.

*För kvalificerade andelar gäller dock att kapitalförluster är avdragsgilla till två tredjedelar vid tillämpning av första stycket.*

24 §<sup>3</sup>

Om inte hela kapitalförlusten skall dras av enligt bestämmelserna i 20, 21 eller 23 §, skall 70 procent dras av.

Om *det uppstår ett underskott enligt 20 § eller om inte hela kapitalförlusten skall dras av enligt bestämmelserna i 21 eller 23 §, skall 70 procent av underskottet eller 70 procent av kapitalförlusten dras av.*

*Kapitalförluster på andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade eller kvalificerade och som inte dragits av eller föranlett ett underskott enligt 20 § skall dras av till fem sjättedelar av 70 procent.*

*Kapitalförluster på kvalificerade andelar som inte dragits av eller föranlett ett underskott enligt 20 § skall dras av till två tredjedelar av 70 procent.*

**57 kap.**

## 25 §

(nuvarande 43 kap. 14 §)

Löneunderlaget är den del av den sammanlagda ersättningen som överstiger ett belopp som motsvarar tio gånger det prisbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen

*Det lönebaserade utrymmet baseras på löneunderlaget beräknat enligt 26–27 §§. Det lönebaserade utrymmet utgör vid 2007 års taxering 20 procent av löneunderlaget*

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2000:540.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2000:540

(1962:381) om allmän försäkring som gällde året före beskattningsåret. Löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelar i företaget.

plus 30 procent av löneunderlag utöver x kronor.

Vid 2008 års och de därpå följande taxeringarna uppgår beloppet ovan till beloppet för föregående taxeringsår multiplicerat med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan inkomstbasbeloppet andra året före taxeringsåret och inkomstbasbeloppet tredje året före taxeringsåret. Beloppen fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret och avrundas nedåt till helt tusental kronor.

Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

## 26 §

(nuvarande lydelse 43 kap 12 §)

Löneunderlaget skall beräknas på grundval av ersättning som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980) eller skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag.

Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, skall så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget

(nuvarande 43 kap. 14 §)

Löneunderlaget är den del av

Löneunderlaget skall beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren skall tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Ersättning som utbetalats till arbetstagare i utlandet inräknas också i löneunderlaget om arbetstagaren är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som kontant ersättning avses vid tillämpning av denna paragraf inte kostnadsersättning.

Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, skall så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser skall endast ersättning som utbetalats under denna tid räknas med.

Löneunderlaget är den del av

den sammanlagda ersättningen som överstiger ett belopp som motsvarar tio gånger det *prisbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring* som gällde året före beskattningsåret. *Löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelar i företaget*

den sammanlagda ersättningen som överstiger ett belopp som motsvarar tio gånger det *inkomstbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension* som gällde året före beskattningsåret.

Bilaga 2

## Förteckning över remissinstanserna (Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet 3:12)

Följande remissinstanser har yttrat sig över Expertgruppens förslag: Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Skåne län, Skatteverket, Stockholms handelskammare, Verket för näringslivsutveckling Nutek, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Sveriges advokatsamfund, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Företagarförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Fastighetsägarna i Sverige, Svensk Industriförening, Svenska Riskkapitalföreningen, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Näringslivets regelnämnd NNR, Tjänstemännens Centralorganisation TCO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO och Landsorganisationen i Sverige LO.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet och Handelshögskolan i Stockholm.

Stockholms Handelskammare, Föreningen Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna i Sverige och Svensk Industriförening ansluter sig till vad Näringslivets skattedelegation anført.

Yttrande har dessutom inkommit från White arkitekter AB.

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

Härigenom föreskrivs att 57 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**57 kap.**

*22 §*

*Avyttras en andel som anses kvalificerad enligt 6 § andra stycket eller 6 b § till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel i gäller andra eller tredje stycket.*

*På en andel som är kvalificerad enligt 6 § andra stycket skall tjänstebeloppet minskat med kapitalvinst som tagits upp som inkomst av tjänst fördelas på säljarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat den kvalificerade andelen. Dessa andelar behandlas fortsättningsvis som andelar som är kvalificerade enligt 6 § andra stycket.*

*På en andel som är kvalificerad enligt 6 b § skall tjänstebeloppet för utdelning minskat med de belopp av utdelning och kapitalvinst som tagits upp som inkomst av tjänst på andelen fördelas på säljarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat den kvalificerade andelen. Dessa andelar behandlas fortsättningsvis som andelar som är kvalificerade enligt 6 b §. Tjänstebeloppet tillämpas för såväl utdelning som kapitalvinst.*

## Förteckning över remissinstanserna (Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet SOU 2005:19)

Efter remiss har yttranden över 2002 års företagsskatteutredning förslag kommit in från Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Göteborg, Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarna, Kooperativa förbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Försäkringsförbundet.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna synpunkter. Finansinspektionen, Riksrevisionen, Bolagsverket, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Finansbolagens förening, HSB Riksförbund, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Svenska handelskammareförbundet, Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund; Tjänstemännens Centralorganisation TCO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO, Landsorganisationen LO, Svenska Riskkapitalföreningen och FöretagarFörbundet.

Stockholms Handelskammare, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen och Fastighetsägarna i Sverige har hänvisat till ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.



## Beskattning av kvalificerade andelar i ett icke-proportionellt skattesystem

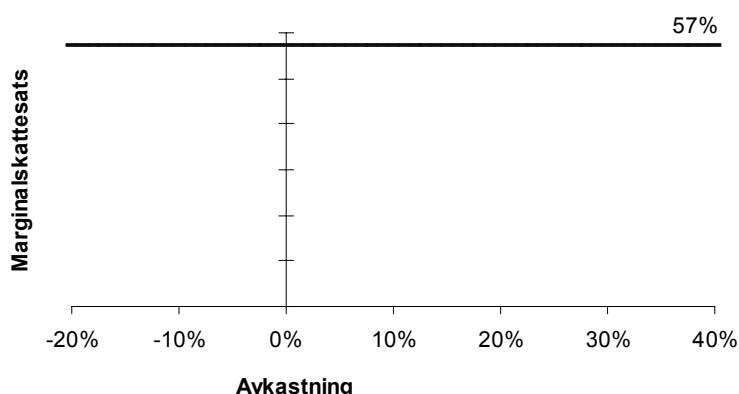
Som en första utgångspunkt gäller att i en teoretisk värld med ett strikt proportionellt skattesystem och utan osäkerhet om utfallet av framtida investeringar skall klyvningsräntan sättas lika med en riskfri ränta. Dessutom skall underlaget vara lika med det av ägaren insatta dubbelbeskattade kapitalet. Därigenom uppnås vid nämnda förutsättningar neutralitet mellan fåmansföretag och aktiebolag med ett spritt ägande. Detta gäller även vid osäkerhet så länge skattessystemet är strikt proportionellt och således behandlar vinster och förluster skattemässigt lika. I ett sådant system är det också principiellt alltid korrekt att beskatta även mycket höga utfall i inkomstslaget tjänst för att uppnå neutralitet.

Av neutralitetsskäl är det nödvändigt att beakta att skattesystemet avviker från vad som förutsätts i de teoretiska modeller som ofta används vid analysen av dessa frågor. När vi nu skall föreslå 3:12-regler anpassade till den verklighet som en företagare möter ser vi tre olika typer av företagare framför oss. Med utgångspunkt i de olika typföretagen kan vi bl.a. diskutera när behovet av prevention är som störst. Detta skall ställas mot de skattelättnader vi föreslår för att uppnå samhällsekonomisk neutralitet i ett icke-proportionellt skattesystem.

Det *första* typfallet är en företagare som – exempelvis tack vare egen expertkunskap, typ konsulten – har hög intjäningsförmåga av eget arbete, där intjäningsförmågan skall ses som den marknadsmässiga ersättning som en extern person kräver för att utföra arbetsuppgiften. Verksamheten bedrivs med en begränsad kapitalinsats och ett fåtal anställda. Vid en god avkastning på kapitalet möter ägarens/konsultens övriga inkomster en hög marginals katt. Om kapitalet däremot har låg eller negativ avkastning kan ändå denna företagare tillgodogöra sig maximalt kapitalinkomstbeskattade inkomster. Hon minskar helt enkelt sitt högbeskattade löneuttag. Det betyder att kapitalets underavkastning (dvs. det som understiger en efter-skatt-avkastning lika med klyvningsräntan) har ett skattemässigt värde som sammanfaller med den höga marginals katten. För dessa företagare fungerar alltså skattesystemet strikt proportionellt. Det betyder att marginals katten för både arbets- och kapitalinkomster visserligen är hög, men kapitalförluster kan kvittas mot arbetsinkomster och får därmed motsvarande höga skattevärde – skattevärdet av en förlust överensstämmer med skattebelastningen på en vinst. Preventions-effekten är särskilt viktig för denna typföretagare eftersom det är främst denna grupp företagare som har möjligheten ”att sätta sig på bolag” i syfte att undkomma den progressiva tjänsteinkomstbeskattningen.

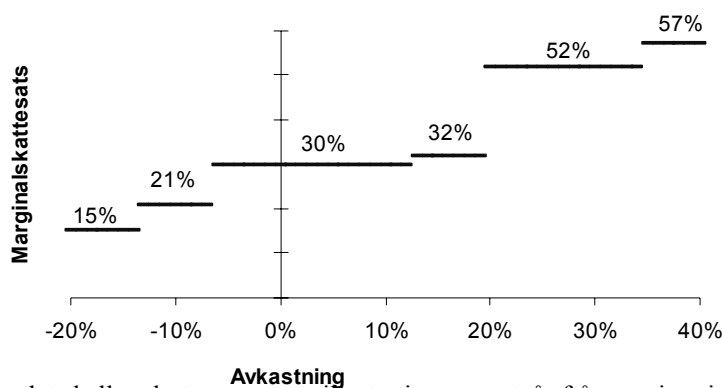
Den strikta proportionaliteten illustreras schematiskt i *diagram 2.1*, där vi antar en marginals katt på 57 procent. För att uppnå samhällsekonomisk neutral beskattning under dessa förutsättningar krävs i princip att klyvningsräntan sätts lika med den riskfria räntan och att överskjutande avkastning helt beskattas i inkomstslaget tjänst.

Diagram 2.1. Marginalskattesats vid liten variation i totalinkomsten i förhållande till ägarens intjäningsförmåga. Bilaga 6



Det *andra* typfallet är en företagare som driver en förhållandevis riskfylld verksamhet med fem till tio anställda och där ägaren har en lägre intjäningsförmåga än i det första fallet, vilket innebär att ägaren inte alltid kan ta ut en hög lön. Ägarens löneuttag varierar i stället beroende på hur verksamheten går. Denna företagare möter en större osäkerhet jämfört med det första typfallet av företagare. Avkastningen från verksamheten ryms i normalfallet inom gränobeloppet, vilket innebär att den kapitalinkomstbeskattas, och vi tänker oss att verksamheten medger en ägarlön som normalt understiger brytpunkten för statlig inkomstskatt. Vid goda utfall, däremot, är avkastningen så pass hög att en viss del av avkastningen beskattas med progressiv arbetsinkomstskatt. Dåliga utfall kan, å andra sidan, leda till underskott, som beroende på vilken inkomst den kan kvittas mot har olika skattemässigt värde. Till skillnad mot det första fallet möter denna ägare ett skattesystem som inte är strikt proportionellt. *Diagram 2.2* illustrerar på ett schablonmässigt sätt avsaknaden av strikt proportionalitet, där företagaren kan tänkas möta en rad olika skattesatser beroende på avkastningen från företaget.<sup>23</sup>

Diagram 2.2. Marginalskattesats vid stor variation i totalinkomsten i förhållande till ägarens intjäningsförmåga.



<sup>23</sup> Exemplet skall endast ses som en illustration som utgår från en viss given arbetsinkomst understigande brytpunkten för statlig inkomstskatt. Arbetsinkomsten ökar vid goda utfall då avkastningen överstiger gränobeloppet men sjunker inte vid dåliga utfall. Kapitalskatten är 30 procent, kommunalskatten är 32 procent och den statliga inkomstskatten är 20 eller 25 procent. Då grundavdraget varierar med inkomsten finns det i praktiken betydligt fler marginalskattesatser än vad som redovisas i diagrammet. Inte heller beaktas skatteuttaget på företagsnivå genom bolagsskatt och uttag av arbetsgivaravgifter (det varierande skatteinnehållet i arbetsgivaravgifterna ger också fler marginalskatter).

Den avsaknad av strikt proportionalitet som illustreras i diagram 2.2 har givetvis sin huvudsakliga förklaring i skattesystemets progressivitet och att vinster och förluster inte behandlas skattemässigt lika. Men även i ett sådant skattesystem kan ändå reglerna anses strikt proportionella för vissa företagartypfall – företagare med en hög egen intjäningsförmåga, dvs. typfall 1. Alla företagare befinner sig dock inte i denna situation på grund av en lägre intjäningsförmåga, vilket medför att resultatet av verksamheten varierar mer. En orsak till den större variationen (i relation till det av ägaren satsade kapitalet) är att det finns fler anställda. Andra viktiga faktorer är grad av soliditet och grad av likviditet. I praktiken är det inte möjligt att beakta alla relevanta faktorer som därmed bidrar till variationen i resultatet och som påverkar graden av proportionalitet i skattesystemet för olika företagare. Vi har därför valt att använda antalet anställda (lönesumman) som sammanfattande mått. Vi vill dock understryka att antalet anställda alltså skall ses som en ”samlingsfaktor” för ett flertal olika faktorer som påverkar variationen i resultatet.

För den andra typföretagaren är inte kravet på preventiva regler lika starkt som för den första typföretagaren. I stället finner vi skäl – avsaknad av strikt proportionalitet illustrerat i diagram 2.2 – att medge skattelättnader för att uppnå neutralitet. Sådana skattelättnader innebär dock en urholkad preventionseffekt för den första typföretagaren, vilket visar på den målkonflikt 3:12-regelverket har att hantera.

Den *tredje* typföretagaren äger ett företag med många anställda, vilket betyder att även denna företagare möter ett icke-proportionellt skattesystem i enlighet med diagram 2.2. Det finns skäl att tro att ju fler antalet anställda är desto större är variationen i resultatet, vilket då skulle innebära ett än större problem med att skattesystemet inte är strikt proportionellt för dessa företagare. Detta beror på att det schablonmässiga tillägget till den riskfria räntan – vilket vi föreslår här nedan och vars syfte är att kompensera för avsaknad av strikt proportionalitet – blir alltför grov. Vi återkommer till detta i nästa avsnitt. För den tredje typföretagaren anser vi att kravet på prevention vara av än mindre betydelse än för de två föregående typfallen. Reglerna skall i detta fall i stället säkerställa att inte en alltför stor del av inkomsten kommer att beskattas som inkomst av tjänst.

Det är alltså klart att det högre skatteuttaget vid goda utfall inte alltid motsvaras av samma skattelättnad vid dåliga utfall. För att uppnå neutralitet, dvs. balansera icke-proportionaliteten, krävs en eller flera skattelättnader. En lämplig metod är ett tillägg till den riskfria räntan vid bestämmande av klyvningsräntan. Ett tillägg kommer givetvis alla företagare tillgodo eftersom det i praktiken är omöjligt att arbeta med särregler för de olika typföretagarna. På det sättet kommer reglerna att bli omotiverat gynnsamma för den första typföretagaren, där ju skattesystemet fungerar som strikt proportionellt.

Ett andra skäl för någon form av skattelättnad för ägare av kvalificerade andelar är att det inte alltid råder en total slumpmässighet om utfallet av en investering. Om alla utfall var slumpmässiga är icke-proportionaliteten i skattesystemet det enda egentliga samhälls-ekonomiska skälet för en lättnad. Nu kan man dock tänka sig fall, exempelvis vid en god affärsidé eller uppfinning, där ägaren på förhand har skäl att veta, dvs. oberoende av slumpen, att den faktiska avkast-

ningen blir betydligt högre än den schablonbestämda klyvningsräntan. I det fallet vore det under vissa förutsättningar lönsamt för ägaren att anställa en extern operativ chef i företaget för att istället själv bli en passiv ägare och därmed skulle hon inte omfattas av 3:12-reglerna. För att undvika en sådan snedvridning till förmån för passivt ägande kan det vara motiverat att göra ett tillägg till den riskfria räntan eller minska skatteuttaget på andra sätt.

Ett tredje skäl för skattelättnad är att 3:12-regelverkets med nödvändighet schablonmässiga karaktär innebär att det liksom vid andra schablonmetoder uppkommer fall där i någon mening alltför mycket eller alltför lite beskattas som inkomst av tjänst. Ägare till företag med en faktisk avkastning understigande klyvningsräntan gynnas ofta av schablonmetoden eftersom inkomst som borde beskattas som inkomst av tjänst i stället kommer att kapitalinkomstbeskattas, medan ägare till företag som faktiskt avkastar mer än klyvningsräntan missgynnas. Vi anser att regelverket bör vara utformat så att även mycket höga faktiska vinster – som i många fall kan härröra från annat än ägarens arbetsinsats – i praktiken inte kommer att beskattas fullt ut som arbetsinkomst.

Att medge skattelättnader – i form av tillägg till den riskfria räntan eller nedsättning av skatten på stora kapitalvinster – är således nödvändigt för att skapa samhällsekonomisk neutralitet eftersom skattesystemet inte är strikt proportionellt. Vi anser det dock vara motiverat att gå ett steg längre och medge skattelättnader i en storleksordning som i sig inte kan motiveras utifrån neutralitetshänsyn, utan istället utifrån legitimitetsöverväganden. Det är önskvärt att beskattningen av faktiska utfall i så stor utsträckning som möjligt uppfattas som legitim av företagarna och vi finner det därför motiverat med ett regelverk som, ur ett neutralitetshänseende, kommer att gynna investeringar i företag med kvalificerade ägare jämfört med investeringar i andra företag. Så bör ske för att man skall undvika en alltför hög beskattning av ägare till företag med mycket hög avkastning.

Omfattningen av olika skattelättnader måste dock avvägas mot risken att reglerna möjliggör rena arbitrageaffärer i en oacceptabel omfattning eller att avvikelserna från samhällsekonomisk neutralitet blir alltför stora.

Vi vill avslutningsvis framhålla att det inom en generell lagstiftning av fåmansföretagarreglernas art, som skall reglera beskattningen för mer än 200 000 ägare av andelar i fåmansföretag, inte är möjligt att beakta de speciella omständigheter som råder för olika företagsgrupper annat än i grova drag. I den utsträckning det för speciella branscher, t.ex. uppfinnarverksamhet, skulle anses föreligga behov av särskilda hänsynstaganden får det ske i annan ordning.

## Fördelning av kapitalvinst på kvalificerade andelar mellan kapital och tjänst

I denna bilaga behandlas vilken värdering av vinstmedel vid försäljning av kvalificerade andelar som dagens regler bygger på. Med hjälp av lite formell analys kan detta värde härledas. En krona i överutdelning blir efter skatt  $1-t_i$ , där  $t_i$  är marginals-katten på tjänsteinkomster. Kravet på lika behållning i utdelnings- och avyttringsfallen innebär att följande samband skall vara uppfyllt, nämligen

$$(1) \quad 1 - t_i = h - mht_k - (1 - m)ht_i$$

där  $h$  är det värde en krona kan avyttras för ( $h < 1$ ) och där  $m$  är andelen av vinsten som beskattas som kapital ( $m = 0,5$  i dagens regler). Efter utvärdering erhålls följande uttryck för  $h$ , nämligen

$$(2) \quad h = (1 - t_i) / [1 - mt_k - (1 - m)t_i]$$

Efter skattereformen uppgick den högsta marginals-katten till 50 procent (vid kommunalskatt på 30 procent). Med en kapitalskattesats på 30 procent och med hälftendelningsregeln ger detta  $h = 5/6$  eller 0,83 som utgjorde den implicita värderingen av en vinstkrona vid försäljning.

Om man gör en motsvarande beräkning för dagens förhållanden, med en kommunalskatt på 32 procent och med en högsta statlig skatt på 25 procent vilket ger en genomsnittlig högsta marginals-katt på 57 procent, erhålls i stället  $h = 0,761$ , dvs. den antagna implicita värderingen faller förhållandevis kraftigt. Om man skulle hålla fast vid den i skattereformen implicita värderingen skulle fördelningen mellan kapital och tjänst behöva ändras. Efter en alternativ utvärdering av fördelningstalet  $m$  med hjälp av (3) erhålls

$$(4) \quad m = (1 - t_i)((1 - h) / [h(t_i - t_k)])$$

Insättning av  $h = 0,833$  ger  $m = 0,319$ . Detta innebär att ett fasthållande av den implicita värderingen i skattereformen skulle motivera att en större andel av överkapitalvinst – ca 68 procent – skulle beskattas som inkomst av tjänst. Detta beror givetvis på att den högsta marginals-katten på tjänsteinkomster har stigit sedan skattereformen.

