



Beslut vid regeringssammanträde den 13 mars 2014

### Sammanfattning

Det är viktigt att tillhandahålla goda förutsättningar för ägarskiften i befintliga fåmansföretag för att möjliggöra att upparbetade värden i företag med tillväxtpotential tillvaratas. Det är samtidigt angeläget att förhindra kringgåenden av de s.k. 3:12-reglerna och inte öppna upp för sådan inkomstomvandling som reglerna avser att förhindra. Den s.k. karensregeln syftar bl.a. till att förhindra sådana kringgåenden vid ägarskiften. Det är dock viktigt att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag i möjligaste mån beskattas på ett likformigt sätt oavsett om avyttring sker inom eller utom närståendekretsen. En särskild utredare ska därför se över beskattningen vid avyttring av kvalificerade andelar i samband med ägarskiften för att säkerställa att reglerna är ändamålsenliga och att skattereglernas utformning inte påverkar om verksamheten avyttras till någon inom eller utom närståendekretsen.

Utredaren ska

- kartlägga och analysera om karensregeln utgör ett hinder vid ägarskiften till närstående,
- analysera om det bör vara neutral beskattning mellan fåmansföretagsdelägare som genomför ägarskifte inom respektive utom närståendekretsen, och
- föreslå lämpliga förändringar, om de slutsatser som kan dras av analysen visar att det finns ett behov.

Uppdraget ska redovisas senast den 2 mars 2015.

## Bakgrund

### *Beskattning av andelar i fåmansföretag*

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Anledningen till de särskilda reglerna är Sveriges duala skattesystem, dvs. att tjänsteinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala och att kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt.

Beträffande utdelning och kapitalvinst på andelar i företag där delägaren arbetar i företaget har det ansetts särskilt viktigt att begränsa möjligheten att ta ut kapitalbeskattad ersättning ur företaget. Detta eftersom en delägare i ett fåmansföretag kan välja mellan att ta ut inkomster från företaget i form av lön, utdelning eller kapitalvinst. Reglerna kallas 3:12-reglerna, och andelar som omfattas av dessa bestämmelser benämns kvalificerade andelar. Utan dessa särskilda regler skulle ägaren kunna undvika den progressiva skatten för förvärvsinkomster genom att ta ut förvärvsinkomster i form av utdelning eller kapitalvinst i stället för lön. Avgörande för om en andel är kvalificerad är om ägaren är verksam i betydande omfattning i företaget.

Enligt reglerna om kvalificerade andelar i fåmansföretag är en andel kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren (den s.k. karensregeln). Man kan även ha varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En andel är också kvalificerad om fåmansföretaget äger andel i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket fåmansdelägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning under nämnda tid. Anledningen till att även närstående beaktas är för att undvika att reglerna kringgås.

Av praxis framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av

verksamheten i ett fåmansföretag har överförts till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (se RÅ 1999 ref. 28, RÅ 2010 ref. 11 I-V och HFD 2011 ref. 75). Vidare har förvaltning av kapital som har sitt ursprung i upparbetade vinstmedel i en bedriven verksamhet ansetts vara en del av den samlade verksamheten i ett företag (se RÅ 2010 ref. 11 I, III och V). Med överföring av verksamhet avses således även överföring av kapital. Överföring av sådant kapital från ett företag till ett annat medför att företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Även fall där sådant kapital i ett andra steg förs vidare till ytterligare ett annat fåmansföretag kan medföra att det senare företaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet både som det företag som överlät kapitalet och som det företag från vilket vinstmedlen ursprungligen härrör. Av praxis framgår även att det för att den aktuella bestämmelsen ska vara tillämplig krävs att andelsägaren eller någon närstående i det ena fåmansföretaget som under aktuell tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i det andra fåmansföretaget också ska vara delägare i det företaget, dvs. ett ägarsamband ska föreligga (se HFD 2012 ref. 67 II).

#### *Överlåtelse av kvalificerade andelar i fåmansföretag vid ägarskifte*

Dagens karensregel har medfört att det är vanligt förekommande att delägare i samband med en avyttring av andelar i ett fåmansföretag ”förpackar” kapitalvinsten i ett s.k. trädabolag för att på så sätt invänta en sådan lindrigare beskattning som kan uppkomma efter att karenstiden på fem år har passerat. Avyttringen kan gå till på följande sätt: En delägare A avyttrar sina andelar i företaget (AB A) till ett nytt företag (NYAB) som också ägs av A. Därefter avyttrar NYAB andelarna i AB A till en fysisk person. Den kapitalvinst som uppkommer i NYAB blir skattefri under förutsättning att andelarna i AB A är näringsbetingade andelar. På grund av regeln om samma eller likartad verksamhet kan dock

avyttringar inom en närståendeakrets medföra att karenstiden på andelarna i NYAB inte börjar löpa. Detta kan bli fallet om den nya delägaren till AB A är närstående till delägare A och den närstående också är verksam i betydande omfattning i AB A. En motsvarande avyttring till en extern köpare innebär att andelsinnehavet i NYAB kan komma att omfattas av reglerna för onoterade andelar efter det att fem år har passerat. Dessa beskattas då med 25 procent både vid utdelning och kapitalvinst.

Konsekvensen av denna olikbehandling kan medföra en högre beskattning, när fem år efter utgången av avyttringsåret har passerat, för den som avyttrar andelar till en närstående jämfört med om avyttring sker till en extern köpare eftersom karenstiden i det förra fallet under vissa förutsättningar aldrig börjar löpa. Delägare som har stora sparade gränsbelopp påverkas dock inte eftersom de kan ta ut hela kapitalvinsten till 20 procent beskattning, oavsett när och hur vinsten tas ut. Olikbehandlingen kan i vissa fall även leda till en förmånligare behandling vid avyttring till närstående eftersom nya årliga gränsbelopp skapas när andelarna fortsätter att vara kvalificerade, vilket kan möjliggöra en 20-procentig beskattning av utdelning även efter femårsperiodens utgång. Beskattningseffekten påverkas således av flera faktorer: kapitalvinstens storlek, storleken på satsat kapital, möjligheten att tillgodoräkna sig löneunderlag och storleken på sparade gränsbelopp. Dessutom är beskattningseffekten beroende av tillvägagångssättet för avyttringen (direktavyttring eller genom paketering). Någon olikbehandling vid beskattningen av utdelning och kapitalvinst uppkommer dock inte under karenstiden eftersom andelarna alltid utgör kvalificerade andelar för säljaren under denna tidsperiod. Det är när karenstiden går ut för säljaren vid en avyttring till en köpare utanför närståendeakretsen som en skillnad i beskattning kan uppkomma.

Vid överlåtelser genom arv och gåva sker det inte någon beskattning och förvärvaren övertar överlåtarens sparade gränsbelopp.

Det kan således konstateras att det utifrån dagens karensregel kan uppstå vissa skillnader i beskattningen vid ägarskiftet av kvalificerade andelar i fåmansföretag beroende på om ägarskiftet sker inom eller utom närståendekretsen.

### Uppdraget

Det är viktigt att tillhandahålla goda förutsättningar för ägarskiftet i befintliga fåmansföretag för att möjliggöra att upparbetade värden i företag med tillväxtpotential tillvaratas. Det är samtidigt angeläget att förhindra kringgåenden av 3:12-reglerna och inte öppna upp för sådan inkomstomvandling som reglerna avser att förhindra. Det är dock viktigt att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag i möjligaste mån beskattas på ett likformigt sätt oavsett om avyttring sker inom eller utom närståendekretsen. En särskild utredare ska därför se över beskattningen vid avyttring av kvalificerade andelar i samband med ägarskiftet för att säkerställa att reglerna är ändamålsenliga och att skattereglernas utformning inte påverkar om verksamheten avyttras till någon inom eller utom närståendekretsen.

Utredaren ska

- kartlägga och analysera om den s.k. karensregeln i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229) utgör ett hinder vid ägarskiftet till närstående, och
- analysera om det bör vara neutral beskattning mellan fåmansföretagsdelägare som genomför ägarskifte inom respektive utom närståendekretsen.

I kartläggningen av om karensregeln är ett hinder bör utredaren bl.a. undersöka i vilken omfattning kvalificerade andelar avyttrats på ett sådant sätt att beskattningen påverkas av karensregeln samt i vilken omfattning valet av tillvägagångssätt vid genomförda ägarskiftet påverkats av förekomsten av karensregeln.

Utredaren ska särskilt analysera om behovet av att motverka missbruk och kringgåenden legitimerar den nuvarande asymmetrin vid ägarskiftet samt om det är legitimt med

olikbehandling vid avyttring av andelar till personer inom respektive utom närståendekretsen. Utredaren ska även belysa om olikbehandlingen kan vara motiverad med anledning av att det i 3:12-reglerna finns andra gynnande regler för närstående (t.ex. endast ett löneuttagskrav i en närståendekrets vid tillämpning av löneunderlagsregeln).

Utredaren ska även undersöka i vilken omfattning olikbehandlingen påverkas av andra faktorer, såsom kapitalvinstens storlek, storleken på satsat kapital, möjligheten att tillgodoräkna sig löneunderlag och storleken på sparade gränsbelopp. Om de slutsatser som kan dras av översynen visar att det finns ett behov ska utredaren föreslå lämpliga förändringar. En förutsättning vid utformningen av de förslag som lämnas är att den preventiva funktion som 3:12-reglerna avser att upprätthålla för att motverka inkomstomvandling iakttas.

Som en allmän utgångspunkt gäller att uppdraget ska utföras med beaktande av de generella riktlinjer för skattereglernas utformning som riksdagen beslutat om i 2008 års ekonomiska vårproposition (prop. 2007/08:100, avsnitt 5.3, rskr. 2007/08:259). Utgångspunkten ska vidare vara att de föreslagna reglerna i möjligaste mån ska vara enkla att tillämpa. De förslag utredaren lämnar ska särskilt analyseras med avseende på risker för skatteundandraganden m.m.

Uppdraget omfattar även att göra en EU-rättslig analys av de åtgärder som övervägs, bl.a. med avseende på EU:s regler om fri rörlighet och reglerna om statligt stöd.

### **Konsekvensbeskrivningar**

Utredaren ska redovisa offentligfinansiella konsekvenser av förslagen. Vidare ska förslagets påverkan på den administrativa bördan för företag och myndigheter redovisas liksom konsekvenser i övrigt av förslagen. Om de förslag som lämnas kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras inom det berörda området.

Utredaren ska även redovisa hur förslagen påverkar jämställdheten mellan kvinnor och män i företagandet och arbetslivet.

**Redovisning av uppdraget**

Uppdraget ska redovisas senast den 2 mars 2015.

(Finansdepartementet)