

**Finansdepartementet**

*Skatte- och tullavdelningen
Kapitalbeskattningsenheten, S 3*

Promemoria om de s.k. 3:12-reglerna och reglerna om andelsbyten

Bakgrund

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

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

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

Kritiken mot de nuvarande reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten tar sikte på det förhållandet att kapitalförlusten som hänför sig till de mottagna andelarna inte fullt ut kan kvittas mot den vinst som uppkom vid andelsbytet.

I denna promemoria analyseras problemet och redovisas några tänkbara lösningar.

Systemet för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag

Regler om beskattning av aktiva andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Regleringen går ut på att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren arbetat i företaget, skall beskattas som arbetsinkomster och inte som kapitalinkomster. Med fåmansföretag avses ett företag där ägaren eller ägarna så fullständigt kan behärska företaget att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan ägare och företaget. Om inkomster i bolaget delas ut, beskattas därför den mottagna utdelningen i inkomstslaget tjänst om utdelningen överstiger en schablonmässigt framräknad normalutdelning. De s.k. 3:12-reglerna omfattar även försäljningsvinster på andelar i fåmansföretag. Enligt huvudregeln gäller följande. Hälften av den del av kapitalvinsten, som överstiger sådan sparad utdelning som skulle ha beskattats i inkomstslaget kapital hos mottagaren om den hade delats ut, skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

De s.k. 3:12-reglerna är tillämpliga på andelsägarnivå och den andelsägare som omfattas av reglerna sägs inneha kvalificerade andelar i ett fåmansföretag. Med *kvalificerad andel* avses enligt 57 kap. 4 § IL en andel i ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget, eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Detsamma gäller om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Dör ägaren till en kvalificerad andel, anses andelen kvalificerad även hos dödsboet.

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget (minst 30 procent) och direkt eller indirekt har rätt till utdelning tillämpas 3:12-reglerna bara om det finns särskilda skäl (57 kap. 5 §). Enligt förarbetena (prop. 1989/90:110, s. 468 och s. 704)

blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre i dessa fall eftersom utdelning och kapitalvinst tillfaller också dessa ägare.

Om ett företag upphör att vara fåmansföretag anses andelen ändå kvalificerad under fem beskattningsår därefter under förutsättning att andelsägaren eller närstående ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad eller har förvärvat andelen med stöd av en sådan andel (57 kap. 6 § IL).

Vid tillämpning av de s.k. 3:12-reglerna beräknas avkastningen på det kapital som har investerats i företaget schablonmässigt. Reglerna innebär att man beräknar en "normalavkastning" som skall beskattas i inkomstslaget kapital hos ägaren. Normalavkastningen får inte överstiga ett visst s.k. gränobelopp. Underlaget för gränobeloppet utgörs av andelens omkostnadsbelopp, sparad utdelningsutrymme och ett löneunderlag. Underlaget multipliceras med statslåneräntan ökad med fem procentenheter. Överstiger lämnad utdelning gränobeloppet betraktas den överskjutande delen som arbetsinkomst och skall därför beskattas i inkomstslaget tjänst (57 kap. 7 och 8 §§). I de fall lämnad utdelning understiger gränobeloppet skall skillnaden föras vidare till nästa år och ökar då det kapitalinkomstbehandlade utrymmet som beräknas för det året (sparad utdelningsutrymme, 57 kap. 10 §). Om en kvalificerad andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade utdelningsutrymme (57 kap.11 §).

Även en kapitalvinst vid avyttring av andelar i ett fåmansföretag kan bero på att arbetsinkomster har hållits kvar i företaget. Ett rimligt skatteuttag vid försäljning av fåmansföretagsandelar har ansetts ligga på cirka 40 procent. Den tekniska lösning som har valts för att få det skatteuttaget är att fördela vinsten med 50 procent vardera på inkomstlagen tjänst och kapital. Bestämmelserna innehåller en takregel avseende beskattning av kapitalvinst i inkomstslaget tjänst. 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 prisbasbeloppet, eller 3 790 000 kr (57 kap. 12 §).

Lättnadsreglerna

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

förutsättning för lättnad i beskattningen är att andelsägaren är en fysisk person eller ett dödsbo som skall ta upp utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget kapital.

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

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

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

Lagstiftningen vid andelsbyten

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

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

Strukturregeln var ursprungligen inte tillämplig i de fall som avsågs i IGOL men efter hand infördes en valrätt. Med verkan fr.o.m. den 1 januari 1999 ersattes såväl strukturregeln som IGOL av lagen (1998:1601) om uppskov vid andelsbyten, UBA, (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5). I UBA användes samma teknik för uppskov som i IGOL. Fr.o.m. den 1 januari 2000 (med verkan fr.o.m. 2002 års taxering) finns bestämmelserna om andelsbyten i 49 kap. IL (prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2). Det enhetliga uppskovssystemet har sedan den 1 januari 2002 ersatts med två parallella regelsystem, nämligen framskjuten beskattning vid andelsbyten (48 a kap. IL) och uppskovsgrundande andelsbyten (49 kap. IL). Reglerna om framskjuten beskattning är tillämpliga när en fysisk person byter marknadsnoterade andelar mot andelar som inte är kvalificerade eller byter mot andelar som inte blir kvalificerade hos säljaren. De mottagna andelarna övertar de avyttrade andelarnas omkostnadsbelopp, dvs. en ny strukturregel har införts (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS 2001:1176). Den skattskyldige kan begära att få tillämpa reglerna redan fr.o.m. 2002 års taxering om villkoren är uppfyllda.

Bestämmelser om uppskovsgrundande andelsbyten

Allmänt

För att uppskov skall erhållas krävs bl.a. att fråga är om ett byte av andelar där kontantersättningen är högst 10 procent av de mottagna andelarnas nominella värde (49 kap. 2 § IL). Kontantersättningen tas upp som intäkt det beskattningsår andelsbytet sker. Den del av hela den skattepliktiga kapitalvinsten som inte täcks av kontantersättningen fördelas på de mottagna andelarna. Det på varje andel beräknade uppskovsbeloppet fastställs vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet sker (49 kap. 14 § IL). Om två aktieserier byts mot en aktieserie i det köpande företaget skall det sammanlagda uppskovsbeloppet fördelas jämnt på samtliga erhållna aktier, även om kapitalvinsten per aktie varit olika för de olika aktieslagen eller vinst uppkommit enbart på det ena aktieslaget (RÅ 2000 ref. 23). Bestämmelserna om uppskov skall tillämpas bara om den skattskyldige begär det (49 kap. 6 § IL). Om uppskov inte begärs sker beskattning således i vanlig ordning. För att säljaren skall erhålla uppskov för en tillgång som kapitalvinstbeskattas måste det uppkomma en kapitalvinst. Om den avyttrade andelen är en lagertillgång måste ersättningen överstiga tillgångens skattemässiga värde (49 kap. 13 § IL). Om förlust uppkommer i samband med andelsbytet skall avdrag göras enligt allmänna regler under det beskattningsår då andelsbytet sker.

En förutsättning för att uppskov skall godtas är att uppskovsbeloppet blir föremål för beskattning i Sverige när de mottagna andelarna avyttras (prop. 1998/99:15 s. 179 ff). Det krävs därför att säljaren, om han är en

fysisk person, vid tidpunkten för andelsbytet är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (49 kap. 8 § IL). Det räcker således inte med väsentlig anknytning eller tidigare bosättning i Sverige. Om förutsättningar föreligger för säljaren att få uppskov enligt reglerna för uppskov vid koncerninterna andelsöverlåtelse är andelsbytesreglerna inte tillämpliga (49 kap. 5 § IL).

Det köpande företaget skall enligt 49 kap. 9 § IL vara ett svenskt aktiebolag, ett utländskt bolag enligt definitionen i 6 kap. 9 § IL eller ett annat utländskt företag som hör hemma inom EU som uppfyller villkoren i fusionsdirektivet. Det köpande företaget måste vid utgången av det beskattningsår då avyttringen sker äga mer än hälften av rösterna i det avyttrade företaget. Om det finns särskilda skäl räcker det att detta krav är uppfyllt vid någon tidpunkt mellan det uppskovsgrundande andelsbytet och utgången av kalenderåret (49 kap. 12 § IL).

Uppskovsbelopp skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan. Detsamma gäller om den mottagna andelen upphör att existera (49 kap. 19 § IL). Detta kan inträffa om det köpande företaget likvideras eller om aktiekapitalet i företaget sätts ned genom inlösen av andelar. När uppskovsbelopp tas upp som intäkt behandlas det som en vanlig kapitalvinst. Förluster på andelar, t.ex. de mottagna andelarna, kan dras av mot återförda uppskovsbelopp. Det föreligger inga hinder att ta upp uppskovsbelopp till beskattning innan en mottagen andel avyttrats (a. prop. s. 277). Om den skattskyldige inte längre uppfyller villkoret i 49 kap. 8 § IL om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här skall uppskovsbeloppet tas upp till beskattning (49 kap. 26 § IL).

Skattemässig kontinuitet föreligger vid vissa benefika förvärv. Enligt förarbetena torde i vissa fall en andelsägarens benägenhet att delta i andelsbyten påverkas negativt om beskattning av uppskovsbelopp skulle utlösas vid dödsfall och andra generationsskiften (a. prop. s. 195). Uppskovsbeloppet förs därför vidare vid benefika överlåtelse (49 kap. 25 § IL).

Den avyttrade andelen är kvalificerad

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

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

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

"I frånvaro av särskilda komplikationer kunde kraven i artikel 8 punkt 2 ha tillgodosetts genom en enkel regel om att de mottagna andelarna övertar anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna. Den vinst som inte beskattas vid andelsbytet skulle med en sådan regel komma fram till beskattning när vederlagsandelarna avyttras. För att skatteutfallet skall bli riktigt med denna regel fordras emellertid att de regler som är tillämpliga vid avyttringen av vederlagsandelarna är desamma som de som skulle ha tillämpats om beskattning hade skett redan vid andelsbytet. Utgörs de ursprungliga andelarna av svenska aktier, är endast hälften av en reavinst skattepliktig, medan hela reavinsten skall tas upp till beskattning när vederlagsandelarna (utländska andelar) avyttras. Man kan inte gärna med rätta hävda att i detta fall en vinst vid en avyttring av de mottagna andelarna beskattas *på samma sätt* som en vinst vid en avyttring av de ursprungliga andelarna skulle ha beskattats. Beskattningen sker snarare på ett hårdare sätt. En regel av det diskuterade slaget är problematisk även i relation till andra regler, bl.a. dem för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL.

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

Med den teknik som valdes för att ta tillbaka uppskov enligt lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) var det möjligt att tillämpa 3:12-

reglerna vid den uppskjutna beskattningen. I förarbetena gjordes följande uttalande beträffande val av uppskovsteknik (prop. 1994/95:52 s. 37).

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

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

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

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

prop. a. st.). Vid bedömningen av om huvudsaklighetsvillkoret är uppfyllt tas hänsyn främst till storleken av intäkterna (a. prop. s. 277).

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

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

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

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

Bestämmelser om framskjuten beskattning vid andelsbyten

Det enhetliga uppskovssystemet har fr.o.m. den 1 januari 2002 ersatts av två parallella system, nämligen ett förenklat system med framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive uppskovsgrundande andelsbyten (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, rskr. 2001/02:123, SFS 2001:1176). Det förenklade systemet bygger på den gamla strukturegeln

i 27 § 4 mom. SIL och gäller endast när en fysisk person gör ett andelsbyte. Reglerna är obligatoriska vid byten om den avyttrade andelen är marknadsnoterad under förutsättning att den inte är en kvalificerad andel och att byte inte sker mot en andel som blir kvalificerad hos säljaren. När det gäller gränsdragningen för det förenklade systemet med framskjuten beskattning anfördes i förarbetena att en utgångspunkt, liksom tidigare, är att gränsen bör dras så att kvalificerade andelar kan hanteras inom systemet. Vidare anfördes att gränsdragningen bör ske enligt ett lättillgängligt regelsystem och att det inte bör krävas några kvalificerade bedömningar (prop. 2001/02:46 s. 61).

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

”Det som talar för en gränsdragning mellan kvalificerade och icke kvalificerade andelar är att alla icke kvalificerade andelar som inte måste behandlas enligt den nuvarande uppskovstekniken kommer att omfattas av den föreslagna enklare tekniken, dvs. strukturegeln. ---. När man skall avgöra om en andel är kvalificerad får andelsägarens personliga arbetsinsatser i företaget en avgörande betydelse. Kopplingen till andelsägarens personliga arbetsinsats gör vidare att andelarna i ett företag inte generellt kan betecknas som kvalificerade.--- De nämnda omständigheterna gör att det kan bli komplicerat att avgöra om den avyttrade andelen skall omfattas av den ena eller den andra uppskovstekniken.---

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

Reglerna i 48 a kap. om framskjuten beskattning motsvarar i tillämpliga delar reglerna i 49 kap. om uppskovsgrundande andelsbyten. Eventuell kontantersättning skall tas upp till beskattning det beskattningsår då andelsbytet sker (48 a kap. 9 § IL). Den nya strukturegeln innebär att omkostnadsbeloppet för den andel som avyttras genom andelsbytet övergår på den mottagna andelen. Återstående del av kapitalvinsten kommer att beskattas när den mottagna andelen avyttras. Kapitalförlust skall på motsvarande sätt dras av först när den andel som mottogs genom andelsbytet avyttras. Något krav på kapitalvinst uppställs inte vid framskjuten beskattning eftersom själva tekniken går ut på att de mottagna andelarna skall inträda i de avyttrade andelarnas skattemässiga situation.

Kvittningsmöjligheter

Det svenska inkomstskattesystemet bygger på principen att beskattningen skall vara symmetrisk. Detta innebär att kapitalinkomster

beskattas och avdrag skall göras för kapitalförluster. Av olika skäl är dock avdragsrätten begränsad. Genom 1990 års skattereform infördes för kapitalförluster på finansiella tillgångar en huvudregel som innebär att sådana förluster skall kvoterats till 70 procent. Om förluster behandlades symmetriskt i förhållande till vinster skulle, framhölls det i förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 391), de skattskyldiga kunna ”plocka russin ur kakan” genom att tidigt sälja tillgångar som minskat i värde och vänta med att sälja tillgångar med värdestegring. Genom förfarandet skulle en skattecredit uppkomma, vilket ansågs strida mot målet om likformig beskattning. En generell avdragsbegränsning till 70 procent för kapitalförluster ansågs (a. prop. s. 428) dock innebära en omotiverat hård behandling av aktieförsäljningar och det risktagande som aktieinnehav är förenat med. Full kvittning av förluster mot vinster borde därför tillåtas inom gruppen marknadsnoterade aktier och liknande värdepapperstillgångar. Ett undantag från huvudregeln infördes således för denna grupp. En motsvarande kvittningsrätt infördes från och med 1998 års taxering inom gruppen onoterade andelar (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611). Förluster på onoterade andelar fick således dras av mot vinst på sådana andelar. 1992 års företagsskatteutredning anförde följande när det gäller avdrags- och underskottskvoteringarna (SOU 1996:119 s. 114).

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

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

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

Utvecklingen av kvittningsmöjligheterna i inkomstslaget kapital innebär att full kvittningsrätt numera råder mellan vinster respektive förluster

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

Regeln om att underskott i inkomstslaget kapital till den del underskottet överstiger 100 000 kr berättigar till skattereduktion med 21 procent av underskottet infördes genom lagstiftning år 1991 (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833). Regeln ersatte en ordning för begränsning av rätt till avdrag för utgiftsräntor, som infördes genom 1990 års skattereform. Syftet med regeln om kvotering av underskottet är att motverka skatteplanering. I frånvaro av regeln skulle nämligen en skattskyldig i större skala kunna erhålla skatteförmåner genom att lånefinansiera tillgångar vars avkastning har formen av värdestegring som beskattas först vid realisation (a. prop. s. 78). I samband med införandet av de s.k. lättnadsreglerna (43 kap. IL) konstaterades att 3:12-reglerna innebär att investeringar som ger en långsiktig avkastning (efter bolagskatt) som överstiger den särskilda klyvningsräntan (statslåneräntan med tillägg av fem procentenheter) beskattas hårdare i fåmansföretag än i andra företag. Om reglernas inverkan på risktagandet anfördes följande (prop. 1996/97:45 s. 29 f.).

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

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

Bl.a. för att stimulera investeringar i små och medelstora företag genom att reducera de skillnader i avkastning som föreligger mellan dessa företag och de större företagen genomfördes med verkan från 1998 års taxering en lättnad i beskattningen för andelar i onoterade företag. Lättnaden ges på ägarnivå till fysiska personer och dödsbon. Den tendens som före lättnadsreglernas tillkomst fanns i 3:12-regelsystemet att missgynna riskfyllda investeringar i förhållande till investeringar med mindre risk kom i viss mån att bestå trots den införda lättnaden.

Lättnaden har nämligen stor betydelse för låga investeringsutfall, men får mindre betydelse relativt sett ju bättre ett utfall är.

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

Kritiken mot de nuvarande reglerna

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

Detta kan illustreras med ett exempel.

Ett börsbolag betalade 8 000 000 kr för ett fåmansföretag. I stället för kontant ersättning erhöll säljaren 10 000 aktier i det köpande bolaget. Börskursen per aktie var således 800 kr vid förvärvet. Säljaren hade inga sparade utdelnings- och lättnadsutrymmen på sina fåmansföretagsaktier. Säljarens anskaffningsutgift för aktierna i fåmansföretaget var 100 000 kr. Fördelningvinsten blir då $(8\,000\,000 - 100\,000 =) 7\,900\,000$ kr varav 3 660 000 skall redovisas i inkomstslaget tjänst (enligt den s.k. takregeln i 57 kap. 12 § IL begränsas tjänstebeloppet till 100 prisbasbelopp, vilket uppgick till 36 600 år 2000) och resten, 4 240 000 kr, i inkomstslaget kapital. Skatten på kapitalvinsten om 7 900 000 kr uppgår för en person med inkomster över brytpunkten till $(0,56 \times 3\,660\,000 + 0,30 \times 4\,240\,000 =) 3\,321\,600$ kr, dvs. 42 procent av vinsten.

Eftersom villkoren för uppskov enligt reglerna om andelsbyte är uppfyllda valde säljaren att begära uppskov. Uppskovsbeloppet fastställdes till totalt 7 900 000 kr, varav tjänstebeloppet utgjorde 3 660 000 kr och kapitalbeloppet 4 240 000 kr. Fördelningen per aktie blir för tjänstebeloppet $(3\,660\,000/10\,000 =) 366$ kr och för kapitalbeloppet $(4\,240\,000/10\,000 =) 424$ kr.

Senare försattes det köpande bolaget i konkurs. De mottagna andelarna anses därmed avyttrade (44 kap. 8 § IL) och den uppkomna kapitalförlusten om 7 900 000 kr skall deklarerars. Av förlusten kan 4 240 000 kr kvittas mot den del av uppskovsbeloppet som är

kapitalbelopp. Någon sådan kvittningsrätt finns däremot inte för den del av uppskovsbeloppet som är tjänstebelopp, vilket uppgår till 3 660 000 kr. Om säljaren för det aktuella beskattningsåret inte har några andra kapitalvinster eller ännu ej återförda uppskovsbelopp (kapitalbelopp) på andra andelar att kvitta den återstående kapitalförlusten mot är 70 procent av denna avdragsgill (48 kap. 24 § IL), dvs. 2 562 000 kr. Om säljaren inte har några intäktsposter i inkomstslaget kapital uppkommer ett underskott som kan utnyttjas enligt reglerna om skattereduktion. Skattereduktionen uppgår i exemplet till $(0,30 \times 100\,000 + 0,21 \times 2\,462\,000 =) 547\,020$ kr.

I exemplet har säljaren valt att ta upp uppskovsbeloppet som intäkt samma år som det köpande bolaget försattes i konkurs. I annat fall skulle säljaren inte ha kunnat kvitta den del av kapitalförlusten på de mottagna andelarna som ryms inom uppskovsbeloppets kapitalbelopp om 4 240 000 kr. Tjänstebeloppet om 3 660 000 kr måste nu tas upp som intäkt. Om säljaren har andra förvärvsintäkter över brytpunkten uppgår skatten på tjänstebeloppet till $(0,56 \times 3\,660\,000 =) 2\,049\,600$ kr. Den skattereduktion som säljaren är berättigad till uppgår enligt beräkningarna ovan till 547 020 kr. Säljaren skall därför betala en nettoskatt om $(2\,049\,600 - 547\,020 =) 1\,502\,580$ kr.

Vilket val hade säljaren vid andelsbytestillfället och hur var de förväntade utfallen? Antag att säljaren väljer att göra en kontantaffär. Vinsten uppgår till 7 900 000 kr och skatten är enligt beräkningarna totalt 3 321 600 kr (jfr ovan). Skatten betalas. Nettovinsten, som därmed uppgår till $(7\,900\,000 - 3\,321\,600 =) 4\,578\,400$ kr, antas återinvesteras i börsnoterade aktier med en avkastning på 10 procent. Den årliga nettoavkastningen kan beräknas till $(0,10 \times 4\,578\,400 \text{ minus } 30 \text{ procent kapitalskatt} =) 320\,488$ kr.

I andelsbytesfallet får säljaren i stället uppskov med hela den skatt om 3 321 600 kr som belöper på vinsten. Underlaget för beräkning av den årliga avkastningen är då i stället de 10 000 aktier à 800 kr som säljaren erhållit i byte mot sina kvalificerade andelar, dvs. 8 000 000 kr. Även på dessa börsnoterade aktier antas avkastningen vara 10 procent. Den årliga nettoavkastningen kan på motsvarande sätt beräknas till $(0,10 \times 8\,000\,000 \text{ minus } 30 \text{ procent kapitalskatt} =) 560\,000$ kr, dvs. 239 512 kr – eller närmare 75 procent – mer än i kontantaffärsfallet.

Att utfallen blir så olika beror på att säljaren i andelsbytesfallet får uppskov med beskattningen och därmed kommer i åtnjutande av en räntefri skattekredit även för den del av inkomsterna som skall redovisas i inkomstslaget tjänst. Den avkastning som belöper på denna del beskattas vid avyttring av de mottagna andelarna i inkomstslaget kapital. Detta har sin förklaring i att syftet med andelsbytesreglerna är att underlätta omstruktureringar i näringslivet. Den räntefria skattekrediten bör i vart fall vid tidpunkten för uppskovet ha framstått som en

skatteförmån för säljaren. Det kan även antas att den säljare som väljer kontantaffärsalternativet troligen inte kan räkna med att andelarna värderas lika högt som i andelsbytesfallet. Skillnaden blir därför i realiteten ännu större mellan andelsbytesfallet och kontantaffärsfallet.

Frågan är emellertid om det finns skäl att tillerkänna denna grupp ytterligare fördelar vid beskattningen av transaktioner som sker efter det att en omstrukturering genomförts i förhållande till vad som gäller för dem som väljer att göra en kontantaffär eller att inte begära uppskov. Den räntefria skattekrediten vid uppskov skiljer sig dock inte från den räntefria skattekredit som tillgodoräknas en ägare som inte genomför något andelsbyte, utan behåller de ursprungliga andelarna. Ur denna beskattningssynpunkt är uppskavsreglerna därför fördelaktigare än kontantaffärsalternativet men likvärdiga med det fall då ägarna behåller de ursprungliga andelarna.

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

Som ovan nämnts har ett antal fåmansföretagare hamnat i en svår ekonomisk situation genom att de först bytt 3:12-andelar mot börsbolagsaktier som sedan blivit värdelösa. Vid en jämförelse med kontantaffärsfallet kan det emellertid ifrågasättas om det är motiverat att göra några ändringar i nuvarande bestämmelser. Avgörande för om nuvarande bestämmelser bör ändras eller ej beror i grunden på huruvida man skattemässigt vill likställa andelsbytet med en kontantförsäljning av den ursprungliga verksamheten eller med det fall då ingen omstrukturering sker. Frågan är om andelsbytet och en därpå följande avyttring av de mottagna andelarna skall betraktas som en enda skattepliktig händelse. I så fall är det nödvändigt med en förändring av nuvarande bestämmelser.

Vid sidan av alternativet att inte göra några ändringar redovisas i det följande fyra olika lösningar, A – D. Innebörden av A – C är att andelsbytet betraktas som en försäljning av de ursprungliga andelarna, varvid ett uppskavsbelopp efter begäran bestäms vid andelsbytet. Modellerna innehåller därför olika metoder som syftar till att mildra beskattningseksekvensen av andelsbytet (försäljningen) om det

övertagande företaget försätts i konkurs eller om andelarna sjunker i värde. Modell D skiljer sig från de övriga genom att andelsbytet delvis inte betraktas som en försäljning av den ursprungliga verksamheten. Alternativet innebär därmed inte ett uppskov med beskattningen från försäljningen, utan att andelsbytet med påföljande avyttring betraktas som en skattepliktig händelse i likhet med den princip som gäller när fysiska personer gör ett andelsbyte med marknadsnoterade andelar. Beskattningstidpunkten sammanfaller därmed med tidpunkten för en slutlig avyttring. I bilaga 1 redovisas med beräkningsexempel hur utfallen blir enligt de olika modellerna.

Modell A

Modellen innebär att kvittning skall tillåtas mellan inkomstlagen tjänst och kapital i de fall kvalificerade andelar har sålts mot ersättning som består av nya andelar, vilka senare blivit värdelösa eller avyttrats med förlust. Enligt den metod som diskuteras skall kapitalförlusten reducera tjänstebeloppet och kapitalbeloppet lika mycket. I den mån halva kapitalförlusten överstiger tjänstebeloppet skall den överstigande delen enbart betraktas som en kapitalförlust. Någon beskattning kommer inte att ske i inkomstlaget tjänst i konkursfallet eftersom en förlust som är lika stor som det tjänstebelopp som skall tas fram till beskattning på grund av avyttringen får dras av i tjänst. I inkomstlaget kapital återstår en kapitalförlust, vilken är lika stor som det kapitalbelopp som skall tas fram till beskattning.

Modell B

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

Modell C

Syftet med denna modell är att säkerställa att det uppskov som görs i samband med ett andelsbyte tas tillbaka i den omfattning som försäljningsintäkten medger men samtidigt förhindra att skatteuttaget blir större än försäljningsintäkten. Förslaget innebär att det vid bytestillfället, på samma sätt som enligt gällande regler, fastställs hur stor del av kapitalvinsten som är att hänföra till inkomstlaget tjänst (tjänstebelopp). När de mottagna andelarna avyttras skall eventuell vinst (dvs. om ersättningen för mottagna andelar överstiger

omkostnadsbeloppet för de andelar som byttes) beskattas i inkomstslaget tjänst upp till det fastställda tjänstebeloppet. Detta innebär att tjänstebeloppet skall "nollställas" innan beskattning i inkomstslaget kapital kan bli aktuell.

Modell D

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

För- och nackdelar med de olika modellerna

De kapitalförluster som uppstår är hänförliga till tillgångar vars avkastning enligt gällande 3:12-regler beskattas schablonmässigt i inkomstlagen tjänst och kapital. Som framgår finns det av grundläggande systematiska skäl inte några kvittningsmöjligheter mellan de båda inkomstlagen. Om en kvittningsmöjlighet införs måste den, om den skall vara systemenlig, bygga på förutsättningen att aktiva delägars inkomster i sin helhet anses vara inkomst av kapital. Vid 1990 års skattereform infördes det duala inkomstskattesystemet, dvs. arbets- och kapitalinkomster beskattas var för sig. Reformen innebär att det är nödvändigt att ha särskilda regler för aktiva delägare i fåmansföretag. Utgångspunkten för 3:12-reglernas utformning är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning skall få samma skatt som en löntagare som äger aktier i t.ex. ett börsnoterat bolag vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst. Beskattningen av löntagare och aktiva delägare i ett fåmansföretag skall alltså vara neutral. Att eliminera den riskdiskriminerande effekt som gällande 3:12-regler har genom att negativa utfall i inkomstslaget tjänst skulle få dras av i ett annat inkomstslag skulle innebära att avsteg görs från såväl den grundläggande systematiken i skattesystemet som målet om neutral beskattning av arbetsinkomster. Detta skulle i sin tur skapa problem på andra håll i skattesystemet. Att åstadkomma en eliminering av den aktuella effekten genom att införa en kvittningsrätt förutsätter att själva utgångspunkten för utformningen av de särskilda reglerna ändras på så sätt att inkomsterna för aktiva delägare i fåmansföretag i sin helhet hänförs till inkomstslaget kapital.

Enligt några av modellerna är det möjligt att lösa förlustproblematiken för kvalificerade andelsägare utan att en formell kvittningsmöjlighet införs mellan inkomstslagen tjänst och kapital. Som framgår har det enhetliga uppskovssystemet fr.o.m. den 1 januari 2002 ersatts av två parallella system, nämligen ett förenklat system med framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive uppskovsgrundande andelsbyten. Ett av skälen till att förändringarna genomfördes var att uppskovssystemet uppfattas som mycket komplicerat för flertalet skattskyldiga att tillämpa. Om ytterligare regler införs som innebär att det uppskovsgrundande systemet byggs ut och att ytterligare beräkningar krävs av den enskilde när det gäller kvalificerade andelar kommer systemet att kompliceras ytterligare. Vidare innebär det en särbehandling av förlustsituationen. I stället bör en enkel lösning eftersträvas som inte heller ger möjligheter till skatteundandragande.

Den teknik med framskjuten beskattning som valts för marknadsnoterade andelar innebär i praktiken att ett byte av sådana andelar till andra marknadsnoterade eller onoterade andelar och en följande avyttring av de mottagna andelarna kan ses som en enda skattepliktig händelse. Detta beror på att den vinst som inte beskattas vid andelsbytet tas fram när de mottagna andelarna avyttras. Detsamma gäller i de fall flera andelsbyten följer på varandra innan de sist mottagna andelarna avyttras. Det förhållandet att en värdestegring på de marknadsnoterade ursprungsandelarna inte är resultatet av omständigheter som kan kopplas till den skattskyldige personligen innebär att det är okomplicerat att av förenklings-skäl anlägga denna helhetssyn. De regler som skall tillämpas vid avyttringen av de mottagna andelarna är desamma som de som skulle ha tillämpats om beskattning skett vid bytestillfället. Genom förfarandet uppnår den skattskyldige en senareläggning av beskattningstidpunkten. När ursprungsandelarna är kvalificerade är de regler som skall tillämpas vid avyttringen av de mottagna andelarna (allmänna regler) inte desamma som de som skulle ha tillämpats om beskattning hade skett redan vid andelsbytet (3:12-regler).

Om tekniken med framskjuten beskattning skulle tillämpas även för onoterade andelar skulle detta såvitt gäller den här aktuella problematiken kunna innebära följande. När de mottagna andelarna (marknadsnoterade) avyttras beskattas hela vinsten enligt de regler som skulle ha tillämpats vid avyttringen (bytet) av de kvalificerade andelarna, dvs. enligt 3:12-reglerna. De mottagna andelarna övertar de avyttrade andelarnas anskaffningsutgift och anses kvalificerade under de fem följande beskattningsåren. 3:12-beskattning sker vid avyttring av de mottagna andelarna. På detta sätt löses även problemet med förlustfallen för kvalificerade andelar på ett konsekvent sätt. Tekniken är vidare enkel att tillämpa och skulle, utöver vad som gäller i dag, omfatta samtliga onoterade andelar. Förfarandet skulle emellertid i vissa situationer (när

vinsten vid bytestillfället inte uppgått till 200 prisbasbelopp) kunna innebära att en del av en eventuell värdestegring som skett efter andelsbytet skulle komma att hänföras till inkomstslaget tjänst, trots att värdestegringen inte haft sin grund i den skattskyldiges arbetsinsatser. Man skulle därför kunna tänka sig att den del som skall beskattas i inkomstslaget tjänst när andelen avyttras begränsas till det värde andelen hade vid bytestillfället, dvs. ett slags maximering av tjänstebeloppet. Detta innebär att det värde andelen hade vid bytestillfället måste dokumenteras och beräknas. Denna lösning öppnar även möjligheter för att manipulera värdet vid bytestillfället respektive avyttringstillfället när det är fråga om byte av andelar i onoterade bolag. En maximering av tjänstebeloppet på det sätt som beskrivits framstår därför inte som en lämplig lösning. Vid en avvägning av vilket system som är bäst eller har minst nackdelar kan det därför vara rimligt att en eventuell värdestegring beskattas såväl i tjänst som kapital som en konsekvens av att enklare regler införs.

Ikraftträdande

De affärer där delägare i fåmansföretag bytt 3:12-andelar mot börsbolagsaktier vilka sedan blivit värdelösa skedde i huvudsak under slutet av år 1999 och början av år 2000.

Lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, UBA, trädde i kraft den 1 januari 1999. Denna lag gällde taxeringsåren 2000 och 2001. Bestämmelserna har utan saklig ändring flyttats till 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vilken trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Genom lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen, ILP upphävdes UBA. I 5 kap. ILP har införts ändringar i de upphävda lagarna som skall tillämpas vid 2001 och tidigare års taxeringar (prop. 1999/2000:38, SkU1999/2000:12, rskr. 1999/2000:136, SFS 2000:79). Om lagstiftningen vid andelsbyten ändras retroaktivt så att exempelvis en möjlighet till kvittning införs för underskott i inkomstslaget kapital mot tjänstebeloppet eller genom att den s.k. strukturregeln även skall tillämpas för onoterade andelar skulle detta leda till att skatten för berörda skattskyldiga inte blir högre än vad som blir följderna vid avyttringen. Ändringarna skulle vara till den skattskyldiges förmån och det finns då inget hinder mot att ändra reglerna med retroaktiv verkan.

Som tidigare har konstaterats kommer den säljare som begär uppskov med beskattningen vid andelsbyten i åtnjutande av en skatteförmån i form av en räntefri skattecredit. Detta innebär ett avsteg från principerna om en likformig och rättvis beskattning. Denna skatteförmån förstärks ytterligare om tjänstebeloppet inte skulle behöva tas upp till beskattning för den som efter en genomförd omstrukturering åsamkas en förlust på de mottagna andelarna. Detsamma gäller enligt

lösningarna i de andra modellerna. Om lagstiftningen vid andelsbyten ändras retroaktivt enligt någon av modellerna kommer nya gränsdragningsproblem att aktualiseras. En fråga gäller exempelvis hur den som sålt kvalificerade andelar och gjort en kontantaffär, betalat den skatt som belöper på vinsten, återinvesterat nettovinsten i börsaktier och därefter åsamkats förlust på dessa skall behandlas. En annan fråga gäller hur man skall behandla den säljare som inte begärt uppskov och betalat in skatten.

Effekter för de offentliga finanserna

Bedömningen av de offentligfinansiella effekterna av alternativen A – D som beskrivits ovan baseras på information från Riksskatteverket. Uppgifterna är hämtade från deklarationsblankett K4C "Uppskov reavinst kvalificerade aktier/andelar", avseende inkomstären 1999 och 2000. (Uppgifter avseende år 2001 blir tillgängliga i december 2002).

Tabell 1: Uppskov reavinst kvalificerade andelar/aktier, belopp i mnkr

	Antal	Belopp Tjänste	Belopp Kapital	Totalt Belopp
1999	389	350,7	1.082,6	1.433,3
2000	753	628,9	3.156,7	3.785,6

Av tabell 1 framgår att år 1999 begärde 389 individer uppskov medan motsvarande antal år 2000 var 753. Det totala uppskopsbeloppet år 1999 var 1,4 miljarder kronor och år 2000 uppgick det till 3,8 miljarder kronor. I genomsnitt per individ begärdes således uppskov med 3,7 miljoner kronor år 1999 och med 5,0 miljoner kronor år 2000. Fördelningen mellan inkomstslagen kapital och tjänst var relativt lika de båda åren, ca 80 procent avser inkomst av kapital och ca 20 procent inkomst av tjänst.

De individer som begärt uppskov med skatten i samband med andelsbytet och där aktierna efter andelsbytet sjunkit kraftigt i värde har med nuvarande regelverk inga incitament att avyttra aktierna. En eventuell försäljning skulle innebära att den skatt som utgick på tjänstebeloppet i samband med andelsbytet skall betalas. I en sådan situation förefaller det rimligt att utgå från att individen väljer att inte realisera de mottagna andelarna. Om individen däremot hamnat i en situation där det köpande företaget försatts i konkurs, anses de mottagna andelarna som avyttrade. Vinsten från andelsbytet skall därmed deklarerars. En eventuell regeländring – enligt något av de ovan redovisade alternativen A – D – bör mot denna bakgrund inte leda till några större statsfinansiella effekter. Givet att de mottagna andelarna

inte realiseras vid en värdenedgång består bortfallet i skatteintäkterna av de fall då det köpande företaget försatts i konkurs. En möjlig positiv effekt på skatteintäkterna av en eventuell regelförändring är de försäljningar som vid oförändrade regler inte hade kommit till stånd. Det bör dock noteras att beräkningarna av de offentligfinansiella effekterna är behäftade med stor osäkerhet.

Då alternativen A – D är relativt likartade görs ingen separat beräkning för de olika alternativen. Utifrån dessa förutsättningar och befintlig statistik om antalet konkurser beräknas det varaktiga intäktsbortfallet vid en eventuell regeländring till 10 mnkr per år (konkursandelen för AB i genomsnitt ca 4% per år x genomsnittligt tjänstebelopp 1999-2000 x skattesatsen 51%). Om regeländringen skall verka retroaktivt kommer olika gränsdragningsproblem att aktualiseras. Den offentligfinansiella kostnaden för en retroaktiv ändring av lagstiftningen beror på hur dessa gränsdragningsproblem hanteras.

Lagtext

Ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229)

Modell A

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

3 §¹

Till inkomstslaget tjänst räknas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ Senaste lydelse 200:1341.

41 kap.

4 §

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

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

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

49 kap.19 §²

Det uppskovsbelopp som enligt 14-18 §§ avser en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel. Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 a kap. och behandlas som ett sådant uppskovsbelopp som avses i första meningen.

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

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

² Senaste lydelse 2001:1176.

*belopp än vad som motsvarar
tjänstebeloppet.*

Modell B

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 kap.**19 §³**

Det uppskovsbelopp som enligt 14-18 §§ avser en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel. Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 a kap. och behandlas som ett sådant uppskovsbelopp som avses i första meningen.

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

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

³ Senaste lydelse 2001:1176.

Modell C

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 kap.**19 §⁴**

Det uppskovsbelopp som enligt 14-18 §§ avser en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel. Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 a kap. och behandlas som ett sådant uppskovsbelopp som avses i första meningen.

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

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

⁴ Senaste lydelse 2001:1176.

Modell D

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)
dels att 43 kap. 11 §, 49 kap. 8, 10, 16, 26, 27 och 32 §§ samt 57 kap. 13 §
 skall upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 43 kap. 11 §, 49 kap. 8, 10, 26, 27 och
 32 §§ samt 57 kap. 13 § skall utgå,
dels att 48 a kap. 2 och 7 §§, 49 kap. 13, 14, 19 och 25 §§, 56 kap. 8 § samt
 57 kap. 6 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 48 a kap. 4 a, 6 a, 12
 och 13 §§ samt närmast före 6 a, 12 och 13 §§ nya rubriker av följande
 lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

48 a kap.

2 §⁵

Med *andelsbyte* avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 5-8 §§ samt följande förutsättningar:

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

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

3. Den avyttrade andelen skall vara marknadsnoterad vid tidpunkten för erbjudandet om byte och varken den eller den mottagna andelen får vara en kvalificerad andel.

4 a §

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

⁵ Senaste lydelse 2001:1176.

Verksamhetskrav när den avyttrade andelen är kvalificerad

6 a §

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

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

7 §⁶

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

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

Verksamhetsvillkoret

12 §

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

⁶ Senaste lydelse 2001:1176.

beräkningen av kapitalvinsten skall som ersättning för den avyttrade andelen inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §. Detta gäller i fråga om förändringar i det köpande företags näringsverksamhet till och med det tjugonde kalenderåret efter året för andelsbytet.

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

Den avyttrade andelen är kvalificerad

13 §

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

49 kap.

13 §

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

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

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

Andel som kapitalvinstbeskattasAndel som är en kapitaltillgång14 §⁷

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

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

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

19 §⁸

Det uppskovsbelopp som enligt *14-18 §§* avser en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel. *Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskovsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 a kap. och behandlas som ett sådant uppskovsbelopp som avses i första meningen.*

Det uppskovsbelopp som enligt *14, 15, 17 och 18 §§* avser en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel.

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

Efterföljande arv m.m.Efterföljande testamente m.m.

25 §

Om en mottagen andel övergår till

Om en mottagen andel övergår till

⁷ Senaste lydelse 2001:1176.

⁸ Senaste lydelse 2001:1176.

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

56 kap.

8 §⁹

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

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

57 kap.

6 §

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

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

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

⁹ Senaste lydelse 2001:1176.