

# Lagrådsremiss

## Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007–2009

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 19 september 2007

*Anders Borg*

*Christina Eng*  
(Finansdepartementet)

### Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås tillfälligt ändrade regler vid försäljning av kvalificerade andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Förslaget innebär att hälftindelningen i inkomstlagen tjänst och kapital av en kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme återinförs övergångsvis för åren 2008 och 2009. På den skattskyldiges begäran ska hälftindelningen även tillämpas på andelsavyttringar som görs under 2007. Förslaget kombineras med särskilda regler för att förebygga skatteplanering genom interna andelsförsäljningar och liknande förfaranden.

# Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter .....	7
2.3	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	8
3	Ärendet och dess beredning.....	9
4	Bakgrund .....	9
5	Överväganden och förslag .....	12
5.1	Häftindelningen återinförs.....	12
5.2	Interna andelsavyttringar och liknande förfaranden.....	13
5.3	Övrigt.....	22
6	Offentligfinansiella effekter m.m. ....	22
7	Författningskommentar.....	23
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	23
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter .....	26
7.3	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	27
Bilaga 1	Promemorians lagförslag.....	28
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna .....	33

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).

## 2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs att 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **50 kap.**

##### **7 §<sup>1</sup>**

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en *andel* som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen, gäller följande. Den del av vinsten som motsvarar den sistnämnda andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en *delägarrätt* som skulle ha *ansetts som* en kvalificerad andel *enligt 57 kap.* om den ägts direkt av den fysiska personen, gäller följande. Den del av vinsten som motsvarar den sistnämnda delägarrättens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 49 a kap. och 51 kap.

#### **57 kap.**

##### **21 §<sup>2</sup>**

Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den 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 år 1992 överstiger sparat utdelningsutrymme, skall den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas

Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 1992 överstiger sparat utdelningsutrymme, skall den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2005:1136.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2005:1136.

upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst.

upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Detta gäller inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2009 års taxering. För avyttringar som sker under tiden den 1 januari 2008 – den 31 december 2009 tillämpas även vad som sägs i punkterna 2–10. Bestämmelserna får även tillämpas på avyttringar som skett under 2007 om den skattskyldige begär det. Bestämmelserna i punkterna 2–10 tillämpas inte på avyttringar, direkt eller indirekt, av tillgångar som avses i 57 kap. 2 § andra stycket.

2. Vid tillämpningen av 50 kap. 7 § gäller för avyttringar att av den del av vinsten som avses i paragrafens första stycke ska 50 procent tas upp i inkomstslaget tjänst.

3. Punkten 2 gäller inte vid avyttringar till en närstående eller till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, äger eller inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i. Punkten 2 gäller inte heller vid avyttring till en annan juridisk person i vilken säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har, eller inom tre år får, ett väsentligt inflytande i.

4. Punkten 2 gäller inte om övervägande delen av tillgångarna i det företag som handelsbolaget som avses i 50 kap. 7 §, direkt eller indirekt, äger andelar i inom tre år före till och med tre år efter avyttringen förvärvats eller förvärvas, direkt eller indirekt, av säljaren eller närstående. Det som sägs i första meningen gäller även om förvärvet av övervägande delen av tillgångarna i det företag som handelsbolaget äger andelar i, sker genom att säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i företaget. Punkten 2 gäller inte heller vid annan juridisk persons förvärv av tillgångar eller förvärv av andelar i företaget om säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har, eller inom tre år, får ett väsentligt inflytande i den juridiska personen.

5. Vid tillämpningen av 57 kap. 21 § ska en kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger det sparade utdelningsutrymmet till hälften tas upp i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital. Vidare gäller att om en kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 1992 överstiger sparat utdelningsutrymme, ska den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 57 kap. 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för till hälften i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital.

6. Det som sägs i punkt 5 gäller inte vid avyttring av en kvalificerad andel till en närstående eller till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, äger eller inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i. Det som sägs i punkt 5 gäller inte heller vid avyttring av en kvalificerad andel

till en annan juridisk person i vilken säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har, eller inom tre år får, ett väsentligt inflytande i.

7. Det som sägs i punkt 5 gäller inte vid avyttring av en kvalificerad andel om säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, inom tre år före till och med tre år efter avyttringen förvärvat eller förvärvar övervägande delen av tillgångarna i det avyttrade företaget. Det som sägs i punkt 5 gäller inte heller om förvärvet av övervägande delen av tillgångarna i det avyttrade företaget sker genom att säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i det avyttrade företaget. Det som sägs i punkt 5 gäller inte heller vid annan juridisk persons förvärv av tillgångar eller förvärv av andelar i företaget om säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har, eller inom tre år, får ett väsentligt inflytande i den juridiska personen.

8. Som tillgångar avses vid tillämpningen av punkterna 4 och 7 inte kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som tillgångar räknas dock andelar i företag i intressegemenskap samt värdepapper som är lager enligt 49 a kap. 7 § andra stycket 2 eller tredje stycket av den paragrafen. Om företag i intressegemenskap innehar kontanter, värdepapper och liknande tillgångar, ska värdet av dessa tillgångar vid tillämpning av punkterna 4 och 7 inte räknas med vid beräkningen av värdet på andelen i intresseföretaget. Värdejusteringen ska ske i proportion till ägarandelen i intresseföretaget. Med företag i intressegemenskap avses här ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i.

9. Bestämmelsen i punkt 6 ska inte tillämpas om den skattskyldige begär det och följande förutsättningar är uppfyllda. Den skattskyldige ska avyttra samtliga andelar i företaget direkt till en avkomling, avkomlings make eller till ett företag som helt ägs av dessa personer. Verksamheten ska, direkt eller indirekt, bedrivas vidare av avkomlingen eller avkomlingens make.

Om det inom en treårsperiod efter avyttringen framkommer omständigheter som visar att verksamheten inte kommer att drivas vidare av avkomlingen eller avkomlingens make tillämpas inte det som sägs i första stycket. Om verksamheten på grund av synnerliga skäl, såsom dödsfall eller långvarig sjukdom, inte kan drivas vidare ska första stycket dock tillämpas.

10. Bestämmelserna i punkterna 3 och 6 ska inte tillämpas om en närstående, direkt eller indirekt, förvärvat sådana andelar som avses där inom tre år efter det att den skattskyldige avyttrat andelar i handelsbolag eller kvalificerade andelar om den närståendes förvärv bara avser en ringa del av kapitalet och bara ger ett ringa inflytande.

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

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 21 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 kap. 21 §

Företagsledare och delägare i fåmansföretag som avses i 20 § och fåmanshandelsbolag samt deras närstående *skall* lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om

Företagsledare och delägare i fåmansföretag som avses i 20 § och fåmanshandelsbolag samt deras närstående *ska* lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om

1. beräkningen av överskottet eller underskottet från företaget, och
2. utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar.

Uppgifter enligt första stycket behöver inte lämnas av närstående som inte har tagit emot ersättning från företaget eller träffat avtal med eller företagit annan rättshandling med detta.

Uppgifter *skall* lämnas om .

Uppgifter *ska* lämnas om

1. den uppgiftsskyldiges arbetsuppgifter i företaget,
2. vad den uppgiftsskyldige har tillskjutit eller tagit emot från företaget i form av pengar, varor eller annat,

3. företagets kostnader för den uppgiftsskyldiges privata utgifter, *samt*

3. företagets kostnader för den uppgiftsskyldiges privata utgifter,

4. avtal eller någon annan rättshandling mellan den uppgiftsskyldige och företaget

4. avtal eller någon annan rättshandling mellan den uppgiftsskyldige och företaget, *samt*

5. *innehav, förvärv och väsentligt inflytande som avses i punkterna 3, 4, 6 och 7 i övergångsbestämmelserna till lagen (2007:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).*

Skyldigheten att lämna de uppgifter som behövs för tillämpningen av reglerna i 57 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) gäller för fem beskattningsår efter det att företaget har upphört att vara ett fåmansföretag.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas såvitt avser 3 kap. 21 § tredje stycket 5 vid 2008–2010 års taxeringar.

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

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **4 kap.**

#### 17 §<sup>3</sup>

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som <i>skall</i> lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,	2. när kontrolluppgift som <i>ska</i> lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,
---	---

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, och

5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a § eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.	5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a §, 21 § tredje stycket 5 eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.
---	--

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas såvitt avser hänvisningen till 3 kap. 21 § tredje stycket 5 lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter vid 2008–2010 års taxeringar.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2004:1143.



### 3 Ärendet och dess beredning

Regeringen anförde i budgetpropositionen för 2007 (prop. 2006/07:1, volym 1 s. 153) att man hade för avsikt att under år 2007 lägga fram ett förslag som innebär att den uppdelning i inkomstlagen tjänst och kapital av en kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme, den s.k. hälftindelningen, som togs bort den 1 januari 2006 återinförs övergångsvis för inkomståren 2007, 2008 och 2009. Samtidigt förklarade regeringen att avsikten var att återinförandet av hälftindelningen ska kombineras med en spärregel för interna överlåtelse.

En promemoria med sådant innehåll har utarbetats inom Finansdepartementet. Promemorian, som har namnet Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007–2009, har remissbehandlats. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2007/4697). I lagrådsremissen lämnas ett förslag som huvudsakligen bygger på promemorians förslag.

### 4 Bakgrund

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) finns särskilda regler som gäller vid beskattningen av aktiva delägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna, som ursprungligen fanns i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, infördes vid 1990 års skattereform och syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, ska beskattas progressivt som arbetsinkomster och inte proportionellt som kapitalinkomster. Reglerna har nyligen reformerats och nya regler gäller från ingången av år 2006 (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). Ändringarna innebar bl.a. att utbetalda löner i företaget gavs ökad tyngd vid beräkningen av den inkomst som ska kapitalbeskattas hos ägaren. En förutsättning var att ägaren eller någon närstående gjort ett eget löneuttag av viss storlek.

För att en ägare ska beröras av de särskilda reglerna ska hon eller han ha varit verksam (aktiv) i fåmansföretaget i betydande omfattning någon gång under de senaste fem åren. Andelarna sägs då vara kvalificerade. Reglerna tillämpas också vid beskattningen av utdelningar och kapitalvinster från ett fåmansföretag till den som är närstående till en aktiv delägare. Om flera ägare varit aktiva i företaget ska 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.

Reglerna innebär att beskattningen av utdelningar som tillfaller aktiva ägare upp till ett schablonmässigt beräknat s.k. gränslöpp beskattas proportionellt i inkomstlagen kapital med 20 procent och därutöver i inkomstlagen tjänst, vilket kan innebära progressiv beskattning. För kapitalvinster gäller på liknande sätt att vinsten upp till ett

schablonberäknat s.k. sparat utdelningsutrymme beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent och därutöver i inkomstslaget tjänst upp till ett tak om 100 inkomstbasbelopp (4 590 000 kronor år 2006). Kapitalvinst härutöver beskattas till 30 procent i inkomstslaget kapital.

Fram till den 1 januari 2006 gällde att kapitalvinst upp till sparad utdelningsutrymme beskattades med 30 procent och att kapitalvinst som översteg detta utrymme fördelades lika mellan inkomstslagen kapital och tjänst upp till en nivå om 200 prisbasbelopp. När den del av kapitalvinsten som skulle beskattas som tjänsteinkomst nått upp till 100 prisbasbelopp (ca 4 miljoner kronor) upphörde således fördelningen och all vinst utöver detta tak beskattades i inkomstslaget kapital med 30 procent. För utdelning gällde att utdelning inom gränslinjen beskattades med 30 procent medan utdelning härutöver i sin helhet beskattades i inkomstslaget tjänst.

När 3:12-reglerna infördes (se bl.a. SOU 1989:33 del II s. 146 samt prop. 1989/90:110 s. 472) motiverades den lägre beskattningen av kapitalvinster bl.a. med att man vid en försäljning inte kunde räkna med att få ut hundra procentig ersättning ens för beskattade vinstmedel i företaget och att en försäljning medförde kostnader. Vid reformeringen av reglerna år 2005 (se prop. 2005/06:40 s. 59) anförde den dåvarande regeringen att det fanns anledning att justera upp andelen av en kapitalvinst utöver det sparade utdelningsutrymmet som ska tjänstebeskattas från 50 procent. Som skäl anfördes bl.a. att den högsta marginalskatten för tjänsteinkomster stigit och att synsättet att det inte är möjligt att tillgodogöra sig en vinstkrona i bolaget till dess fulla värde kunde ifrågasättas, bl.a. med hänsyn till den effektivisering som kapitalmarknaden genomgått sedan tiden för 1990 års skattereform. Dåvarande regeringen pekade vidare på att incitamenten sedan skattereformen ökat för ägare till kvalificerade andelar att tillgodogöra sig vinster i bolaget genom avyttring i stället för genom utdelning och att skatteplanering genom s.k. interna aktieöverlåtelser blivit allt vanligare. Sådan skatteplanering ansågs kunna motverkas genom att andelen av en kapitalvinst, utöver det sparade utdelningsutrymmet, som skulle beskattas i inkomstslaget tjänst höjdes. Om inte hela kapitalvinsten, utöver sparad utdelningsutrymme, skulle beskattas i inkomstslaget tjänst bedömdes det som nödvändigt att införa någon form av särreglering för interna aktieöverlåtelser. Den expertgrupp (se Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet s. 62–64) vars rapport låg till grund för lagstiftningen diskuterade en sådan särreglering. Expertgruppen menade dock att sådana regler inte borde införas, eftersom det skulle öka regelsystemets komplexitet avsevärt. Gruppen förordade i stället att hela den överskjutande kapitalvinsten skulle beskattas i inkomstslaget tjänst upp till 100 inkomstbasbelopp. Expertgruppen föreslog vidare särskilda övergångsregler för försäljningar för att de nya reglerna inte skulle ge alltför hög skatt innan gruppens övriga förslag fick fullt genomslag. Förslaget innebar att det vid försäljningar övergångsvis skulle finnas en möjlighet att beräkna sparad utdelningsutrymme på ett alternativt sätt. Alternativet byggde på att säljaren fick möjlighet att använda de nya förmånliga reglerna, vid beräkning bakåt i tiden, för att beräkna sparade utdelningsutrymmen för

de fem beskattningsår som föregått avyttringsåret. För år 2005 och tidigare ställdes inget krav på eget löneuttag.

Den dåvarande regeringen ansåg att 57 kap. IL inte borde tyngas med särskilda regler för interna aktieöverlåtelser. En sådan reglering skulle enligt den dåvarande regeringen bli mycket komplex bl.a. därför att det ansågs bli nödvändigt att ge utrymme för undantag för sådana överlåtelser som rimligen bör tillåtas, dvs. behandlas som normala överlåtelser. Gränsdragningen mellan tillåtna och otillåtna fall befarades leda till betydande tillämpningsproblem. Vidare ansåg man att det var systematiskt korrekt att en kapitalvinst utöver sparad utdelningsutrymme i sin helhet beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett tak på 100 inkomstbasbelopp. Detta kom också att bli den dåvarande regeringens förslag. Det behövdes därför inga förslag om särregler för interna aktieöverlåtelser. De övergångsregler som expertgruppen föreslagit infördes inte. Riksdagen antog förslaget och de nya reglerna började gälla den 1 januari 2006.

Regeringen anförde i budgetpropositionen för 2007 (prop. 2006/07:1, volym 1 s. 153) att man hade för avsikt att under år 2007 lägga fram ett förslag som innebär att den uppdelning i inkomstlagen tjänst och kapital av en kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme som togs bort den 1 januari 2006 återinförs övergångsvis för inkomståren 2007, 2008 och 2009. En sådan ändring innebär att ägare av fåmansföretag vid försäljningar får skattelättnader som kan vara större eller mindre än de skattelättnader som skulle ha uppkommit vid de övergångsregler expertgruppen föreslog. Regeringen pekade på att ett särskilt problem i sammanhanget är att ett återinförande innebär incitament till att tillgodogöra sig vinstmedel i företagen genom systematiska och återkommande internöverlåtelser. Regeringen förklarade därför att avsikten var att återinförandet av hälftindelningen ska kombineras med en spärregel för interna överlåtelser. En promemoria med sådant innehåll har utarbetats inom Finansdepartementet. Promemorian har namnet Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007–2009.

I budgetpropositionen för 2007 föreslogs att utrymmet för kapitalbeskattad inkomst som baseras på lönesumman och det s.k. schablonbeloppet i förenklingsregeln skulle höjas. Riksdagen har antagit förslaget och nya regler gäller från och med den 1 januari 2007 (prop. 2006/07:1, bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9, SFS 2006:1344).

I 2007 års ekonomiska vårproposition (prop. 2006/07:100 s. 44) anförde regeringen att det efter dessa genomförda och aviserade förändringar i 3:12-reglerna finns anledning att utvärdera vad de nya reglerna innebär för balansen i skattemässig behandling av företagande i olika organisationsformer. Finansministern har nyligen beslutat om ett utvärderingsuppdrag där resultatet ska redovisas före utgången av år 2007.

I denna lagrådsremiss lämnas förslag till övergångsvis gällande regler om hälftindelning av kapitalvinster mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Förslaget bygger på promemorians förslag och innebär en enklare lösning än de av expertgruppen föreslagna övergångsreglerna. Förslaget kombineras med en spärr mot internförsäljningar.

## 5 Överväganden och förslag

### 5.1 Häftindelningen återinförs

**Regeringens förslag:** Häftindelningen i inkomstlagen tjänst och kapital av en kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar som överstiger sparutrymme återinförs övergångsvis för åren 2008 och 2009. På den skattskyldiges begäran ska häftindelningen även tillämpas på avyttringar som görs under 2007.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** I stort sett samtliga remissinstanser som yttrat sig är positiva till att häftindelningen återinförs övergångsvis. *Näringslivets Skattedelegation* anser dock att det vore fel att låta reglerna bli temporära. *Företagarna* anser att de nya reglerna även borde få användas för försäljningar som skett under 2006. *FAR SRS* anför att den föreslagna sänkningen av skatten även bör gälla för utdelningar. *Skatteverket* och *Sveriges advokatsamfund* anser att bestämmelserna ska placeras i den egentliga författningstexten i inkomstskattelagen och inte i övergångsbestämmelser till lagstiftningen.

**Skälen för regeringens förslag:** Den expertgrupp vars rapport låg till grund för reformeringen av reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag föreslog särskilda övergångsregler för att beskattningen inte skulle bli för hög när häftindelningen av kapitalvinster togs bort. Sådana regler infördes emellertid inte av den dåvarande regeringen.

Regeringen har i budgetpropositionen för 2007 aviserat att häftindelningen bör återinföras övergångsvis för inkomståren 2007, 2008 och 2009. *Näringslivets Skattedelegation* anser att det vore fel att låta reglerna bli temporära. Regeringen anser dock att den övergångsvisa och tidsbegränsade åtgärden måste ses i ljuset av att det utifrån ett likformighetsperspektiv är principiellt felaktigt att inkomster över sparutrymme beskattas lindrigare enbart av den anledningen att andelarna avyttras i stället för att inkomsten tas ut som utdelning. Därtill är det inte lämpligt att på detta sätt gynna avyttring av ett företag jämfört med att driva företaget vidare. Häftindelningen bör därför ses som en lösning på den övergångsproblematik som expertgruppen uppmärksammat och som den även försökte lösa med särskilda regler i sitt förslag i avvaktan på att deras förslag om en förbättrad fåmansföretagsbeskattning skulle få tillräckligt genomslag. Det finns därför inte skäl att låta häftindelningen – med de nödvändiga men komplicerade spärreglerna mot interna försäljningar och andra förfaranden – gälla under längre tid än vad som är motiverat för att expertgruppens tidigare genomförda förslag ska kunna få tillräcklig effekt. I detta sammanhang bör även framhållas att expertgruppens s.k. huvudalternativ – som bl.a. innehöll att förmögenhetsskatten slopades – i allt väsentligt nu genomförs.

De nya reglerna bör få tillämpas retroaktivt redan vid 2008 års taxering på avyttringar som skett efter den 31 december 2006. Eftersom de nya reglerna inte kan leda till högre skatt uppkommer inget problem i

förhållande till 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Däremot kan en automatisk tillämpning av de nya reglerna komma att leda till att en avyttring kommer att bedömas som en sådan intern andelsöverlåtelse eller liknande (se avsnitt 5.2) för vilken särskilda regler gäller. Även om detta inte leder till att skatteuttaget blir högre än enligt de äldre bestämmelserna kan en sådan prövning leda till onödig administration med tanke på att reglerna inte är kända och i kraft när transaktioner görs under 2007. Reglerna bör därför tillämpas retroaktivt endast om den skattskyldige begär att så ska ske. *Företagarna* anser att de nya reglerna även borde få användas för försäljningar som skett under 2006. Regeringen anser att det krävs mycket starka skäl för att utsträcka reglerna bakåt i tiden till tid före det att ändringarna aviserats. Till detta kommer att en sådan ändring skulle få budgetmässiga effekter. De nya reglerna bör därför inte få tillämpas för avyttringar som skett under 2006.

Vad gäller synpunkten från *FAR SRS* att den föreslagna sänkningen av skatten även bör gälla för utdelningar så är denna fråga inte föremål för behandling i förevarande lagstiftningsärendet.

*Skatteverket* och *Sveriges advokatsamfund* anser att bestämmelserna ska placeras i den egentliga författningstexten i inkomstskattelagen och inte i övergångsbestämmelser till lagstiftningen. Regeringen, som övervägt olika författningstekniska alternativ, är medveten om att övergångsbestämmelserna till ändringslagen blir omfattande men anser ändå att den lösningen är att föredra framför andra alternativ.

Avslutningsvis bör tilläggas att hälftindelningen även föreslås återinföras övergångsvis vid fysisk persons avyttringar av andelar i handelsbolag som äger andelar som skulle ha varit kvalificerade om de ägts direkt av den fysiska personen.

### Lagförslagen

Förslagen finns i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till ändringslagen.

## 5.2 Interna andelsavyttringar och liknande förfaranden

**Regeringens förslag:** Regler införs som innebär att hälftindelningen inte ska gälla vid interna andelsförsäljningar av kvalificerade andelar och liknande förfaranden. Hälftindelningen ska dock på den skattskyldiges begäran tillämpas i vissa generationsskiftesfall där en verksamhet ska drivas vidare, direkt eller indirekt, av den skattskyldiges avkomling eller avkomlings make.

**Promemorian förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det behövs en spärregel mot interna andelsöverlåtelser. *Näringslivets Skattedelegation* anser att reglerna måste omarbetas innan de kan accepteras. *Sveriges advokatsamfund*, *Företagarna*, *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* avstyrker förslaget i denna del.

Näringslivets regelnämnd är tveksam till förslaget. Flera remissinstanser har synpunkter på enskildheter i förslaget.

## Skälen för regeringens förslag

### *Särskilda regler för interna andelsavyttringar*

Regeringen pekade i budgetpropositionen för 2007 på att ett återinförande av hälftenregeln innebär incitament till att tillgodogöra sig vinstmedel i företagen genom systematiska och återkommande internöverlåtelse. Regeringen förklarade därför att avsikten var att återinförandet av hälftindelningen ska kombineras med särskilda regler för interna överlåtelse.

De omotiverade skattelättnader en intern aktieöverlåtelse kan medföra vid uttag av vinstmedel i jämförelse med uttag genom utdelning kan illustreras genom följande förenklade exempel. A äger alla aktier i AB A som driver framgångsrik konsultverksamhet. Aktierna är kvalificerade. Omkostnadsbeloppet uppgår till 100 000 kronor som också utgör aktiekapital. Av förenklingsskäl antas att det inte finns något sparutrymme eller lönebaserat utrymme samt att A har höga löneinkomster och därför en marginalskatt på 57 procent. I bolaget finns beskattade vinstmedel på 5 miljoner kronor. Gränobeloppet bestäms enligt förenklingsregeln till 89 000 kronor motsvarande årets gränobelopp. Om vinstmedlen delas ut blir beskattningen  $0,57[(5 \text{ miljoner} - 89 \text{ 000}) = 4 \text{ 911 000 kronor} =] 2 \text{ 799 270 kronor}$  i inkomstslaget tjänst och  $(0,20 \times 89 \text{ 000}) = 17 \text{ 800 kronor}$  i inkomstslaget kapital eller sammanlagt 2 817 070 kronor.

A kan i stället göra en intern aktieöverlåtelse. Av denna anledning bildas ett nytt bolag, NYAB, med ett aktiekapital på 100 000 kronor. Utdelning sker i AB A med 89 000. Skatten på utdelningen blir 17 800 kronor. Härefter säljs aktierna till NYAB för 5 011 000 kronor, varvid priset bestäms med hänsyn till att aktiekapitalet är 100 000 och att utdelning skett med 89 000 kronor av beskattat kapital. Betalning sker genom en räntebärande revers. Kapitalvinsten blir  $(5 \text{ 011 000} - 100 \text{ 000}) = 4 \text{ 911 000 kronor}$ . Om skatten beräknas enligt hälftindelningsregeln blir den  $(0,30 \times 2 \text{ 455 500}) = 736 \text{ 650 kronor} + (0,57 \times 2 \text{ 455 500}) = 1 \text{ 399 635 kronor} = 2 \text{ 136 285 kronor}$ . Den sammanlagda skatten uppgår till  $(2 \text{ 136 285} + 17 \text{ 800}) = 2 \text{ 154 085 kronor}$ .

Skillnaden i skatt mellan de olika alternativen blir  $(2 \text{ 817 070} - 2 \text{ 154 085}) = 662 \text{ 985 kronor}$ .

AB A blir genom den interna överlåtelsen ett helägt dotterbolag till NYAB. En möjlighet är härefter att AB A genom en fusion uppgår i NYAB. Verksamheten kan härefter fortsätta i NYAB. A kommer att ha en fordran på NYAB på 5 011 000 kronor. Amortering kan behöva göras så att skatten kan betalas. Resterande amortering kan ske när A har behov av detta. NYAB kan också härefter betala enkelbeskattad ränta på den del av fordran som inte amorteras. A kan härefter, allt eftersom det upparbetas nya vinstmedel i NYAB, göra liknande interna andelsöverlåtelse t.ex. med hjälp av ett nybildat bolag.

Även om exemplet är schematiskt och verkligheten mer komplicerad framgår det tydligt att interna andelsöverlåtelse kan ge omotiverade skattelättnader. Denna typ av transaktioner godtogs innan hälftindelningen togs bort den 1 januari 2006.

Under åren 1973 t.o.m. 1990 gällde särskilda regler med syfte att motverka interna aktieöverlåtelse. Med en intern aktieöverlåtelse menades överlåtelse av andelar i ett fåmansföretag (aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening) till ett annat av överlåtaren kontrollerat företag. Bestämmelser om interna aktieöverlåtelse infördes genom lagstiftning år 1973 (prop. 1973:207, SkU 76, rskr. 388, SFS 1973:1057). Regleringen innebar sammanfattningsvis att när andelar i ett fåmansföretag överläts till ett annat fåmansföretag i vilket överlåtaren eller honom närstående person ägde andelar, skulle hela ersättningen beskattas. För att förhindra kringgåenden omfattade den skärpta kapitalvinstbeskattningen även de fall då säljaren eller honom närstående person inom två år efter försäljningen förvärvade andelar i det andra fåmansföretaget liksom de fall då aktiebolag, vari säljaren ägde aktier, inom två år efter försäljningen förvärvade större delen av tillgångarna i något av fåmansföretagen. Dåvarande Riksskatteverket hade möjlighet att ge dispens om andelarna hade sålts av organisatoriska eller liknande skäl. Reglerna slopades vid 1990 års skattereform. Som skäl anfördes att det med de nya särskilda reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag inte längre skulle vara möjligt att få obehöriga skatteförmåner av det slag som den tidigare stopplagstiftningen avsåg att förhindra (se prop. 1989/90:110 del 1 s. 472).

Sedan skattereformen 1990 har den högsta marginalskatten på tjänsteinkomster stigit från ca 50 procent till ca 57 procent. Vidare kan det vid skattereformen rådande synsättet att det inte är möjligt att tillgodogöra sig en vinstkrona till sitt fulla värde vid avyttringar ifrågasättas. Vid interna avyttringar är definitivt en full värdering av vinstmedel möjlig (jfr rapporten Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet s. 62). Incitamenten för ägare av fåmansföretag att tillgodogöra sig vinster i bolaget genom interna andelsöverlåtelse är därför mycket stora. Starka skäl talar därför för att ett återinförande av hälftindelningen bör kombineras med regler som innebär att interna andelsöverlåtelse inte gynnas skattemässigt.

*Skatteverket* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det är nödvändigt med en uttrycklig spärregel. Flera remissinstanser som representerar näringslivet motsätter sig dock sådana regler. Bland de argument som framförts kan nämnas att reglerna är komplicerade och den ökade administrativa bördan för företagen. Vidare pekas på att det inte är motiverat att under en kort tid införa komplicerade och svårbedömbara spärregler. Regeringen håller med om att reglerna med nödvändighet blir komplicerade. Å andra sidan ska den föreslagna hälftindelningen bara tillämpas under en kortare övergångstid. Den ska således inte bli ett bestående inslag i de s.k. 3:12-reglerna. Avsikten med reglerna är vidare att komma åt den avancerade skatteplanering som tidigare skett och befaras ske med hjälp av interna andelsavyttringar. De avyttringar som avses träffas med internförsäljningsspärren är uttryck för en oacceptabel skatteplaneringsmöjlighet och regeringen anser sig därför inte kunna

underlåta att ingripa mot denna skatteplanering enbart av den anledningen att ett ingripande medför komplicerade regler och ökad administrativ börda för de skattskyldiga som genomför sådana transaktioner. Ett skäl till komplexiteten är vidare att undantag ska ges vid generationsskifte. Regeringen anser att detta undantag är så viktigt att det finns skäl att acceptera komplexiteten.

I de fall säljaren av kvalificerade andelar inte avhänder sig det reella inflytandet över den verksamhet som bedrivs i det fåmansföretag vars andelar säljs, finns det inga skäl till att en försäljning av andelar, enligt den övergångsvisa regleringen, ska beskattas lindrigare än en utdelning. Om säljaren fortsätter verksamheten på samma sätt som tidigare, om än i ett annat fåmansföretag, bör medel som säljaren tar ut från företaget således beskattas på likartat sätt som utdelning. Beskattning av den kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme bör därför i dessa fall i sin helhet ske i inkomstslaget tjänst på liknande sätt som för övriga utdelningar. En särskild fråga som tas upp nedan är om den s.k. 100-inkomstbasbeloppsregeln ska gälla i dessa fall.

Syftet är inte att överbeskatta dessa transaktioner utan att se till att de beskattas på ett neutralt sätt. En annan sak är att transaktionskostnaderna m.m. i kombination med beskattningen kan medföra att transaktionerna blir mindre vanliga. Lagstiftningen bör således inte utformas som en stopplagstiftning med drastiska skillnader i beskattningen beroende på om transaktionen betraktas som en intern andelsöverlåtelse eller inte. Mycket av den kritik som riktades mot den tidigare gällande lagstiftningen mot interna aktieöverlåtelser blir därmed inte relevant.

En fråga som tagits upp av flera remissinstanser är om den s.k. 100-basbeloppsregeln ska gälla vid interna överlåtelser. Denna regel innebär att en kapitalvinst inte ska 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 i inkomstslaget tagit upp högre belopp än som motsvarar 100-inkomstbasbelopp. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anför att utgångspunkten i denna del måste vara att uppnå neutralitet i förhållande till beskattning av utdelning medan flera andra remissinstanser, t.ex. *Sveriges advokatsamfund*, anför att lagförslaget i denna del inte är helt klart och att det vore önskvärt med ett förtydligande som säger att takregeln ska gälla vid interna andelsavyttringar. Som framgår av det tidigare sagda anser regeringen att det i och för sig kan ifrågasättas om det föreligger några skäl för att beskatta en kapitalvinst vid en intern andelsavyttring lindrigare än en utdelning. Detta gäller också i princip då kapitalvinsten överstiger 100 inkomstbasbelopp. Ett borttagande av 100-basbeloppsregeln skulle emellertid innebära en skärpning i förhållande till de regler som gäller i dag för interna avyttringar där kapitalvinsten överstiger 100 inkomstbasbelopp och alltså en höjd skatt för sådana avyttringar. Det är därför inte aktuellt att ta bort 100-inkomstbasbeloppsregeln vid interna avyttringar. Någon sådan ändring har inte heller föreslagits i den remitterade promemorian.

En kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme vid avyttring av kvalificerade andelar bör således i sin helhet beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp på 100 inkomstbasbelopp. Så bör ske om avyttring sker till ett fåmansföretag i vilket säljaren eller närstående äger



andelar. Även indirekta innehav bör omfattas. För att undvika kringgåenden bör även fall där säljaren eller närstående under viss tid efter avyttringstidpunkten förvärvar andelar i det förvärvande företaget omfattas. Även en försäljning till utomstående som inom viss tid följs av ett återköp av andelar eller inkråmet i det sålda fåmansföretaget bör omfattas av den högre beskattningen. Den tid inom vilken sådana köp och återköp ska beaktas bör lämpligen bestämmas till tre år efter avyttringstidpunkten. Tre år är också den tidsperiod under vilken reglerna kommer att gälla.

Ett annat fall som bör uppmärksammas är en överlåtelse av kvalificerade andelar till utomstående som föregåtts av att inkråmet i fåmansföretaget överlåtits, direkt eller indirekt, till säljaren eller närstående. Säljaren skulle därefter kunna fortsätta verksamheten. Om skalbolagsdeklaration lämnas och förutsättningarna i övrigt i 49 a kap. 13 § IL är uppfyllda, blir den särskilda beskattningen enligt skalbolagsreglerna inte tillämplig trots att det avyttrade företaget är ett skalbolag. I ett sådant fall bör inte hälftindelningen bli tillämplig utan kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme bör beskattas i inkomstslaget tjänst. Överlåtelser av tillgångar som skett inom en treårsperiod före avyttringstidpunkten bör beaktas i detta sammanhang.

*Skatteverket* anför att förslaget i promemorian synes innebära att hälftindelningen gäller om en andel avyttras direkt till den närstående och att inget synes hindra att den närstående därefter säljer sina andelar till ett av honom nybildat bolag till samma pris som han förvärvat dem. På så sätt skulle regelsystemet enkelt kunna kringgåas. Regeringen anser att reglerna inte ska kunna kringgåas genom att avyttring sker via närstående till närståendes företag. Reglerna bör därför utformas så att försäljning direkt till närstående inte omfattas av hälftindelningen.

*Skatteverket* ifrågasätter vidare om inte hälftindelningen endast ska gälla för andelar och inte för andra delägarätter samt inte heller vid överlåtelser till familjestiftelser, truster och andra juridiska personer där man har kvar det reella inflytandet. Verket anför att den föreslagna lagstiftningen utgår från att hälftindelningen inte ska omfatta interna överlåtelser där säljaren av kvalificerade andelar inte avhänder sig det reella inflytandet över den verksamhet som bedrivs i det fåmansföretag vars andelar avyttras. Sådana avyttringar bör beskattas på likartat sätt som utdelning. Av 57 kap. 2 § andra stycket IL framgår att vid tillämpning av 57 kap. likställs med andelar andra delägarätter i eller avseende företag. Det innebär att exempelvis konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis omfattas. Skatteverket ifrågasätter om kapitalvinster på denna typ av delägarätter ska ingå i den föreslagna hälftindelningen. Säljaren har efter en försäljning fortfarande full kontroll över företaget och det är inte omöjligt att de löpande vinsterna kan säljas ut. Med hänsyn till syftet med förslaget anser verket att den föreslagna regeln endast bör omfatta avyttring av andelar och inte övriga delägarätter. Regeringen delar Skatteverkets bedömning och lagtexten har därför justerats så att avyttring av delägarätter enligt 57 kap. 2 § andra stycket inte omfattas av hälftindelningen. *Skatteverket* noterar även att överlåtelser till familjestiftelser, truster och andra juridiska personer där säljaren har kvar det reella inflytandet inte omfattas av spärren mot hälftindelningen och ifrågasätter om sådana transaktioner inte bör

beskattas utan häftindelningen. Som anförts ovan anser regeringen att det inte finns något skäl till att en försäljning, där säljaren av kvalificerade andelar inte avhänder sig det reella inflytandet över den verksamhet som bedrivs i det fåmansföretag vars andelar säljs, ska omfattas av reglerna om häftindelning. Detta gäller oavsett om avyttringen görs till ett fåmansföretag, fåmanshandelsbolag eller annan juridisk person. Reglerna bör därför kompletteras så att avyttring av andelar eller inkråm till en annan juridisk person i vilken säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år får ett väsentligt inflytande i medför att häftindelningen inte ska tillämpas.

*Länsrätten i Stockholms län* anför att när det gäller bolag som endast innehåller likvida medel kommer spärreglerna mot interna överlåtelser inte att omfatta den situationen att säljaren fortsätter att driva verksamhet som tidigare inom ramen för ett nytt bolag, dvs. spärreglerna tillämpas bara om aktierna eller inkråmet i fåmansföretaget säljs till det nya företaget. Länsrätten pekar på följande exempel: Ett konsultföretag driver verksamhet i allt väsentligt baserat på ägarens arbetsinsats och har i övrigt obetydliga investeringar. Företaget likvideras eller säljs externt och består vid avyttringen i princip enbart av likvida medel. Företagaren fortsätter att driva samma verksamhet i ett nytt bolag utan att något inkråm behöver överföras från det gamla bolaget. Regeringen vill påpeka att även verksamhet i aktiebolag som väsentligen bygger på ägarens personliga insatser kräver tillgångar. Det kan t.ex. vara fråga om ett hyreskontrakt, en personator eller ett kundregister. Det är i och för sig möjligt att den av länsrätten beskrivna situationen, om än undantagsvis, kan uppkomma. Mot bakgrund av att reglerna endast ska gälla övergångsvis skulle det dock föra för långt att särskilt reglera situationen. Länsrättens exempel visar att det inte kan uteslutas att skattskyldiga genom olika transaktionsupplägg kommer att försöka kringgå reglerna. Sådana upplägg får prövas på vanligt sätt. Det kan i sådana fall bli fråga om att bedöma vad som är rättshandlingarnas verkliga innebörd (jfr t.ex. RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27) men också fråga om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt (jfr t.ex. RÅ 1989 ref. 83 beträffande tidigare skatteflyktslag och kringgående av vinstbolagsbestämmelserna).

Beskattning ska ske det beskattningsår då andelarna avyttras. För att göra det möjligt föreslås en uppgiftsskyldighet för säljaren eller närstående i de här avsedda fallen. Vidare blir det möjligt att eftertaxera på grund av en sådan uppgift. I de fall den skattskyldige underlåtit att lämna uppgift gäller de vanliga bestämmelserna om eftertaxering och skattetillägg.

### ***Undantag från spärregeln vid generationsskiften***

En fråga som uppkommer är om det bör införas regler som innebär att interna andelsöverlåtelser och de liknande förfaranden som beskrivs ovan i vissa speciella fall ska beskattas som ordinära andelsförsäljningar. Det kan främst tänkas vara fråga om avyttringar i samband med generationsskiften. Även en del andra fall, t.ex. i samband med omstruktureringar, skulle kunna diskuteras. Det är emellertid svårt att på objektiva grunder på förhand peka ut och avgränsa sådana fall. En mer

omfattande undantagsregel skulle dessutom bli svår att formulera, bli alltför komplex och framför allt öka den administrativa bördan för företagare och myndigheter samtidigt som den riskerar att medföra att internförsäljningsspärren i praktiken blir ineffektiv. Ett alternativ är en mer allmänt hållen och generell undantagsregel med kompletterande och exemplifierande situationer beskrivna i förarbetena. En sådan lösning har dock klara svagheter ur förutsebarhets- och tillämpningssynpunkt. Önskemål om förutsebarhet och enkelhet talar alltså mot sådana regler. Sådana regler riskerar också att medföra ökad administrativ börda för skattskyldiga och myndigheter. För det sistnämnda alternativet gäller också att det kommer att finnas starka ekonomiska skäl för de som genomför en intern andelsöverlåtelse att hävda att deras transaktion uppfyller krav om särskilda skäl i en generell hållen undantagsregel. Ärendena och bedömningarna kan också många gånger komma att vara komplicerade.

Det sagda leder till att en eventuell undantagsregel måste göras så enkel och klar som möjligt. Den bör så långt möjligt vara enkel att tillämpa för skattskyldiga och Skatteverket. I det ligger bl.a. att den endast bör avse en viss situation. Den får inte heller medföra möjligheter till skatteundandraganden. I ljuset av detta bör reglerna utformas på ett restriktivt och så långt möjligt mekaniskt sätt. Den avyttringssituation som bedöms som mest angelägen att underlätta är generationsskiftet i familjeföretag. Skattereglerna bör inte vara utformade så att det blir högre skatt om företaget säljs till ett barn eller barnbarn, som ska fortsätta verksamheten, än till en utomstående. Det finns därför starka skäl för att undanta generationsskiftet i de fall det klart framgår att verksamheten ska drivas vidare av nästa generation. Till sådana fall bör också få räknas att verksamheten drivs vidare av en make eller maka till den skattskyldiges avkomling. *Företagarna* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* anser att undantaget ska omfatta alla former av generationsskiftet. *Näringslivets Regelnämnd* framför att det inte är lämpligt att skattesystemet ska vara avgörande i frågan om vem som ska överta ett företag.

Regeringen vill anföra att en utvidgning av regelns tillämpningsområde till alla former av generationsskiftet medför att reglerna blir synnerligen svåra att tillämpa. Prövningen kommer att bli mer komplex och den eftersträlvade enkelheten går förlorad och därmed minskar även effektiviteten av internförsäljningsspärren. Det sagda gäller i än högre grad om den interna avyttringen ingår som ett led i t.ex. utköp av en delägare eller intagande av nya delägare. I dessa fall får man använda de många andra omstruktureringsformer som står till buds. Det finns ett stort antal skatteregler som införts just i syfte att underlätta omstruktureringar. Här kan nämnas reglerna om underprisöverlåtelser, andelsbyten, försäljning av näringsbetingade andelar, verksamhetsöverlåtelser samt fusioner och fissioner.

*Skatteverket* anser att det närmare bör preciseras när undantagsregeln ska tillämpas vid generationsskiftet och tar upp ett antal fall där man anser ett klagande befogat.

För det första anser Skatteverket att det närmare bör anges hur långt före själva generationsskiftet man ska kunna göra en intern andelsöverlåtelse utan att spärregeln blir tillämplig. Skatteverket föreslår

att generationsskiftet ska genomföras samma år som den interna andelsöverlåtelsen. Det bör också anges hur stor del av företaget som måste förvärfvas av den yngre generationen. Enligt Skatteverket bör det krävas ett 100-procentigt övertagande. I annat fall är det möjligt att genom upprepade interna andelsöverlåtelser successivt släppa in den yngre generationen. Skatteverket anser att man bör jämföra med dispensreglerna i de tidigare reglerna för interna aktieöverlåtelser. För dispens krävdes att föräldrarna vanligtvis avvecklade hela sitt aktieinnehav, att man hade uppnått eller var i närheten av pensionsåldern samt att man inte längre hade någon ledande befattning i något av de berörda bolagen senast ungefär ett år efter dispenstillfället. I gåvoskattesammanhang fanns också ett krav på att givarens alla aktier skulle övergå till mottagaren för att få en reducering till 30 procent av substansvärdet vid generationsskiftet. Skatteverket föreslår därför att den yngre generationen under det beskattningsår som avyttringen äger rum dels ska ha nått en sådan position i företaget att hon eller han kan betraktas som företagsledare, dels att hon eller han övertagit 100 procent av överlåtarens ägande av den verksamhet som ska övertas.

Regeringen vill här hänvisa till att det i promemorian föreslogs att det klart ska framgå att avyttringen ingår som ett led i ett generationsskifte där en verksamhet ska ägas och drivas vidare av den skattskyldiges avkomling eller avkomlings make. Som Skatteverket är inne på bör det krävas ett 100 procentigt övertagande och att verksamheten ska drivas vidare av förvärvaren. I detta ligger att generationsskiftet genomförs under samma beskattningsår som avyttringen. Det är dock inget som hindrar att utomstående härefter förvärvar andelar i företaget under förutsättning att verksamheten bedrivs vidare av den yngre generationen. Något formellt krav på att förvärvaren också ska vara företagsledare synes inte behövligt.

*Skatteverket* anför vidare att ett förtydligande av vad som avses med en verksamhet behövs och hänvisar till följande exempel. Antag att A AB äger en industrifastighet och dessutom bedriver verksamheten i denna fastighet. Inför ett generationsskifte ska avkomlingen ta över själva driften av verksamheten men fastigheten ska fortsatt ägas av A AB. Föräldern skulle då kunna avyttra andelarna i A AB till ett NYAB och därefter genom en underprisöverlåtelse från A AB överlåta själva verksamheten till ett AB ägt av avkomlingen. Överlåtelsen av andelarna till NYAB skulle kunna ses som ett led i ett generationsskifte, men det finns, enligt Skatteverkets uppfattning, ingen anledning att exkludera en sådan transaktion från spärren mot hälftindelning. Ovanstående är endast ett exempel på kringgående, det kan även göras på andra sätt. Därför bör det tydliggöras att alla transaktioner vid generationsskiftet inte omfattas av undantagsregeln. Gör man transaktioner som kan betraktas som en omväg jämfört med den enklaste lösningen, bör sådana transaktioner inte ses som ett led i ett generationsskifte. I ovan nämnda exempel är den enklaste lösningen att själva verksamheten överläts direkt från A AB till ett bolag som ägs av avkomlingen, utan omvägen över NYAB. Regeringen delar Skatteverkets uppfattning att överlåtelsen till NYAB inte bör omfattas av hälftindelningen. Det bör därför krävas att avyttringen sker direkt till avkomlingen, avkomlingens make eller till ett företag som helt ägs av dessa personer. Regeringen anser vidare att

undantag inte bör ges i de fall det är fråga om överlåtelse av kvalificerade andelar till utomstående som föregåtts eller följts av inkråmsöverlåtelser, direkt eller indirekt, till säljaren eller närstående.

*Skatteverket* ställer vidare frågan om det inte behövs någon regel om eftersyn. Ska man exempelvis kunna kringgå bestämmelserna genom att man först avyttrar andelarna till sin avkomlings bolag för att denne därefter ska kunna avyttra andelarna till en närstående som inte omfattas av undantagsregeln. Enligt Skatteverkets uppfattning borde man inte kunna avyttra det aktuella bolaget till en annan närstående till den ursprunglige säljaren än avkomling eller avkomlings make inom den treårstid som tidigare omnämnts. Därför kan en regel om eftersyn behövas. En sådan regel bör framgå direkt av lagtexten. Enligt regeringens uppfattning bör det finnas en möjlighet att vid bedömningen ta hänsyn till omständigheter som inträffar efter att avyttringen skett. Det bör därför i lagtexten anges att ett beslut om hälftindelning kan ändras om det inom en treårsperiod efter avyttringen framkommer omständigheter som visar att verksamheten inte kommer att drivas vidare av den skattskyldiges avkomling eller avkomlings make. För att undvika oskäliga effekter bör dock ett beslut om hälftindelning inte ändras ifall verksamheten inte kan bedrivas vidare på grund av synnerliga skäl såsom förvärvarens dödsfall eller långvariga sjukdom. Bedömningen bör vara restriktiv. Om t.ex. verksamheten avvecklas på grund av bristande lönsamhet bör ett beslut om hälftindelning ändras.

### **Undantag från spärregeln vid närståendes förvärv av andelar**

*Näringslivets Skattedelegation* pekar på att den föreslagna spärregeln bl.a. innebär att beskattningen av en aktieavyttring kan bli beroende av senare transaktioner över vilka säljaren inte har något inflytande. Det kan till och med vara så att en skattskyldig inte ens äger kännedom om närståendes transaktioner som får betydelse för hans taxering. Regeringen anser att det finns skäl att särskilt uppmärksamma en situation som *Näringslivets Skattedelegation* beskriver. Det som avses är då närstående, direkt eller indirekt, förvärvar andelar i det förvärvande företaget inom tre år efter avyttringen och det bara är fråga om en ringa del av kapitalet som bara ger ett ringa inflytande.

### *Lagförslagen*

Förslag till lagregler finns i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till ändringslagen till IL och i 3 kap. 21 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt i 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324).

**Regeringens förslag:** Bestämmelsen i 50 kap. 7 § IL om en fysisk persons avyttring av en andel i ett handelsbolag som äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen ändras så att bestämmelsen även omfattar andra delägarrätter än andelar. Bestämmelsen i 57 kap. 21 § IL andra stycket om beskattning av kapitalvinst på en kvalificerad andel då det finns ett omkostnadsbelopp som beräknats enligt bestämmelserna i 57 kap. 25–35 §§ IL ändras så att den endast omfattar aktier och andra andelar.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanser:** Har inte framfört några synpunkter på förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Bestämmelsen i 50 kap. 7 § IL avser en fysisk persons avyttring av en andel i ett handelsbolag som äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen. Enligt ordalydelsen avser bestämmelsen enbart andelar och således inte andra delägarrätter som enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL likställs med andelar vid tillämpning av 57 kap. Det finns inga sakliga skäl för att inte låta bestämmelserna omfatta även andra delägarrätter som kan vara kvalificerade enligt 57 kap. En ändring bör därför göras i 50 kap. 7 § IL.

Bestämmelsen i 57 kap. 21 § IL avser beskattning av kapitalvinst på en kvalificerad andel. I andra stycket finns en bestämmelse som reglerar fall där det finns ett omkostnadsbelopp som beräknats enligt bestämmelserna i 57 kap. 25–35 §§ IL, dvs. enligt den s.k. indexregeln eller kapitalunderlagsregeln, och kapitalvinsten överstiger sparutdelningsutrymme. Före den 1 januari 2006 gällde regeln i dåvarande 57 kap. 12 § andra stycket IL om fördelning av kapitalvinst med beaktande av indexregeln eller kapitalunderlagsregeln endast för aktier och andra andelar. Det finnas inga sakliga skäl för att låta regeln i nuvarande 57 kap. 21 § andra stycket IL omfatta andra delägarrätter än aktier och andra andelar. Denna begränsning bör därför återinföras. I sammanhanget kan pekas på att samma begränsning gäller vid beräkning av underlag för årets gränsbelopp enligt nu gällande 57 kap 12 § andra stycket IL.

#### *Lagförslagen*

Förslagen finns i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § IL.

## 6 Offentligfinansiella effekter m.m.

Den offentligfinansiella kostnaden för förslaget har beräknats till 300 miljoner kronor per år under den tid som förslaget avses gälla, dvs. 2007–2009.

Vidare kommer det att under de tidsbegränsade reglernas tillämpningstid uppstå ett begränsat administrativt merarbete för

Skatteverket vid prövningen av reglerna om interna andelsöverlåtelser och liknande förfaranden. Det kan också tillkomma ett marginellt antal nya mål i förvaltningsdomstolarna. I detta sammanhang måste emellertid beaktas att det är troligt att många av de generationsskiftesfall som kommer att prövas mot undantagsregeln, ändå skulle ha medfört en prövning gentemot andra skatteregler för omstruktureringsfall. Det får nämligen förutsättas att de skattskyldiga i sådana fall använt sig av de andra skatteregler som står till buds för att underlätta en omstrukturering. Sammanlagt bör det därför inte leda till ökat merarbete för förvaltningsdomstolarna. Eventuella merkostnader för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna bedöms därför rymmas inom tilldelad anslagsram.

För ägare av kvalificerade andelar i fåmansföretag kommer reglerna under en övergångsperiod att medföra en något ökad uppgiftsskyldighet. Detta bedöms vara acceptabelt med hänsyn till att reglerna endast ska gälla under tre år. Eventuella merkostnader torde därmed vara begränsade, eftersom en avyttring av kvalificerade andelar ändå föranleder att uppgifter om kapitalvinsten ska lämnas till Skatteverket.

## 7 Författningskommentar

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

#### **50 kap.**

##### *7 §*

Paragrafen reglerar en fysisk persons avyttring av en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha ansetts som en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen. I *första stycket* föreslås en ändring som innebär att bestämmelserna även omfattar andra delägarrätter än andelar som kan vara kvalificerade enligt 57 kap. Motiv för förslaget finns i avsnitt 5.3.

#### **57 kap.**

##### *21 §*

I *första stycket* sägs att en kapitalvinst på en kvalificerad andel som överstiger sparat utdelningsutrymme ska tas upp i inkomstslaget tjänst. I *andra stycket* finns en bestämmelse som reglerar fall där det finns ett omkostnadsbelopp som beräknats enligt bestämmelserna i 57 kap. 25–35 §§ IL, dvs. enligt den s.k. indexregeln eller kapitalunderlagsregeln, och kapitalvinsten överstiger sparat utdelningsutrymme. Det föreslås nu att det i sista meningen görs ett tillägg som säger att bestämmelserna inte gäller för tillgångar som avses i 2 § andra stycket. Motiv för förslaget finns i avsnitt 5.3.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

*Punkt 1.* Bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2009 års taxering. I punkterna 2–10 tas bestämmelser in som övergångsvis kommer att gälla. Dessa bestämmelser avser återinförandet av hälftindelningen samt interna andelsavyttringar och liknande förfaranden och ska gälla för avyttringar som sker under tiden den 1 januari 2008 – den 31 december 2009. Vidare anges att bestämmelserna får tillämpas retroaktivt på avyttringar som skett under 2007 om den skattskyldige begär det. Den retroaktiva tillämpningen kommenteras i avsnitt 5.1. Slutligen anges att de återinförda bestämmelserna om hälftindelning bara gäller andelar och inte andra delägarätter. Skälen till detta framgår i avsnitt 5.2.

*Punkt 2.* I denna punkt regleras vad som ska gälla om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en delägar rätt som skulle ha ansetts som en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen. Sådana avyttringar regleras i 50 kap. 7 §. Övergångsvis ska 50 procent av den del av vinsten som avses i 50 kap. 7 § första stycket IL tas upp i inkomstslaget tjänst. Denna s.k. hälftindelning ska dock inte gälla vid interna andelsöverlåtelse och liknande förfaranden vilket framgår av punkterna 3 och 4. Motiv för bestämmelsen finns i avsnitt 5.1.

*Punkt 3.* I denna punkt finns bestämmelser om interna andelsöverlåtelse vid sådana avyttringar som avses i punkt 2. Vid en sådan avyttring till en närstående eller till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, äger andelar ska punkten 2 inte gälla, vilket innebär att 50 kap. 7 § i sin vanliga lydelse ska tillämpas. Detta innebär att 100 procent av den del av vinsten som avses i andra punkten tas upp i inkomstslaget tjänst. Bestämmelsen gäller även om avyttringen görs till en annan juridisk person i vilken säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har ett väsentligt inflytande i, t.ex. familjestiftelser och truster. Vad som avses med närstående framgår av 2 kap. 22 §. För att motverka kringgåenden gäller bestämmelsen även om säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, inom tre år efter avyttringstidpunkten förvärvar andelar i det köpande fåmansföretaget eller fåmanshandelsbolaget alternativt får ett väsentligt inflytande i en annan juridisk person. I förslaget till 3 kap. 21 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter anges att den skattskyldige eller närstående i sådana fall i självdeklarationen ska upplysa om detta. Av 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) framgår att eftertaxering får ske i sådana fall. Undantag från reglerna kan medges under vissa förutsättningar som anges i punkt 9 och 10. Motiv för bestämmelsen finns i avsnitt 5.2.

*Punkt 4.* I denna punkt finns bestämmelser som syftar till att motverka kringgåenden av bestämmelsen i punkt 3 om interna andelsöverlåtelse när andelarna i stället säljs till utomstående. För det första regleras det fall att övervägande delen av de inte likvida tillgångarna i det företag som handelsbolaget, direkt eller indirekt, äger andelar i förvärvat av säljaren eller närstående inom en treårsperiod före avyttringen. Säljaren skulle därefter kunna fortsätta verksamheten. För det andra regleras de fall då säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, återköper



övervägande delen av tillgångarna i företaget inom tre år efter avyttringstidpunkten. Vad gäller återköpsituationen tydliggörs det särskilt att denna också avser de fall då återköpet av den övervägande delen av tillgångarna sker genom att andelarna i företaget återköps. I dessa situationer ska hälftindelningen inte tillämpas. Vad som avses med tillgångar framgår av punkt 8. Bestämmelsen gäller även om avyttringen görs till en annan juridisk person i vilken säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har ett väsentligt inflytande i, t.ex. familjestiftelser och trustar. I förslaget till 3 kap. 21 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter anges att den skattskyldige eller närstående i sådana fall i självdeklarationen ska upplysa om detta. Av 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) framgår att eftertaxering får ske i sådana fall. Undantag från reglerna kan medges vid generationsskiftet under vissa förutsättningar som anges i punkt 9 och 10. Motiv för bestämmelsen finns i avsnitt 5.2.

*Punkt 5.* I denna punkt anges vad som ska gälla vid avyttringar av andelar som är kvalificerade. I bestämmelsen sägs att vid tillämpningen av 57 kap. 21 § ska en kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger det sparade utdelningsutrymmet till hälften tas upp i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital. Vidare regleras ett speciellt fall när det finns ett omkostnadsbelopp som beräknats enligt bestämmelserna i 57 kap. 25–35 §§, dvs. enligt den s.k. indexregeln eller kapitalunderlagsregeln. Den s.k. hälftindelningen ska dock inte gälla vid interna andelsöverlåtelser och liknande förfaranden vilket framgår av punkterna 6 och 7. Det bör påpekas att bestämmelsen endast avser tillämpningen av 57 kap. 21 §, vilket t.ex. innebär att 100-basbeloppsregeln i 57 kap. 22 § kommer att gälla. Motiv för bestämmelsen finns i avsnitt 5.1.

*Punkt 6.* I denna punkt finns bestämmelser om interna andelsöverlåtelser vid sådana avyttringar som avses i punkt 5. Liknande bestämmelser finns i punkt 3 när det gäller interna andelsöverlåtelser som görs via ett handelsbolag. Den s.k. hälftindelningen ska inte gälla i dessa fall. I stället kommer de vanliga reglerna i 57 kap. om kapitalvinstbeskattningsatt tillämpas. Detta innebär bl.a. att den s.k. 100-basbeloppsregeln gäller. Motiv för bestämmelsen finns i avsnitt 5.2.

*Punkt 7.* I denna punkt finns bestämmelser som syftar till att motverka kringgåenden av bestämmelsen i punkt 6 om interna andelsöverlåtelser när andelarna i stället säljs till utomstående. Liknande bestämmelser finns i punkt 4 när det gäller överlåtelser som görs via ett handelsbolag. Den s.k. hälftindelningen ska inte gälla i dessa fall. I stället kommer de vanliga reglerna i 57 kap. om kapitalvinstbeskattningsatt tillämpas. Motiv för bestämmelsen finns i avsnitt 5.2.

*Punkt 8.* I denna punkt finns bestämmelser som reglerar vilka tillgångar som ska medräknas vid tillämpningen av punkterna 4 och 7. Avgränsningen innebär att kontanter, värdepapper och liknande tillgångar inte ska medräknas när en bedömning görs av om övervägande delen av tillgångarna förvärvats. En liknande avgränsning görs i 25 a kap. 14–15 §§ och i 49 a kap. 7 § när det gäller vad som ska anses vara likvida tillgångar vid definitionen av skalbolag. Liksom enligt dessa bestämmelser ska inte andelar i företag i intressegemenskap räknas som värdepapper. Detsamma ska gälla för värdepapper som är lager i

värdepappersrörelse eller i utländsk motsvarighet till sådan rörelse under vissa förutsättningar. Värdet av kontanter, värdepapper och liknande tillgångar i ett intresseföretag ska dock räknas av från värdet av andelen i intresseföretaget. Liknande bestämmelser finns i 25 a kap. 16 § och 49 a kap. 8 § för skalbolag. Slutligen ges en definition av intresseföretag. Bestämmelsen har sin motsvarighet i bestämmelserna om skalbolag i 49 a kap. 5 §.

*Punkt 9.* I punktens *första stycke* finns en bestämmelse som anger att bestämmelserna om interna andelsavyttringar i punkt 6 i ett visst fall inte ska tillämpas. Det är fråga om generationsskiftesfall där avkomling eller avkomlings make driver verksamheten vidare. I bestämmelsen sägs att det ankommer på den skattskyldige att begära att beskattning inte ska ske enligt de särskilda bestämmelserna om interna andelsavyttringar. Följande förutsättningar måste vara uppfyllda. Den skattskyldige ska avyttra samtliga andelar i företaget till en avkomling, avkomlings make eller ett företag som helt ägs av dessa personer. Avyttringen ska ske direkt och får således inte ske via ett av säljaren ägt företag. Vidare ska verksamheten, direkt eller indirekt, bedrivas vidare av avkomlingen eller avkomlingens make. Med avkomling avses barn, barnbarn, barnbarnsbarn etc. Av 3 kap. 1 § lagen om registrerat partnerskap framgår att ett registrerat partnerskap har samma rättsverkningar som ett äktenskap i detta avseende. Vidare sägs i 2 kap. 20 § IL att bestämmelser om makar också ska tillämpas på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn.

I *andra stycket* finns en bestämmelse som uttryckligen säger att det vid bedömningen ska finnas en möjlighet att ta hänsyn till omständigheter som inträffar efter att avyttringen skett. Bestämmelsen innebär att ett beslut om hälftindelning kan ändras om det inom en treårsperiod efter avyttringen framkommer omständigheter som visar att verksamheten inte kommer att drivas vidare av den skattskyldiges avkomling eller avkomlings make. Om verksamheten inte kan bedrivas vidare på grund synnerliga skäl, såsom dödsfall eller långvarig sjukdom, ska hälftindelningen dock gälla. Bestämmelserna motiveras närmare i avsnitt 5.2.

*Punkt 10.* I denna punkt finns en särskild regel som syftar på den situation då en närstående inom en treårsperiod efter en avyttring som avses i 50 kap. 7 § eller 57 kap. 21 §, direkt eller indirekt, förvärvar andelar i det förvärvande företaget och hälftindelningen därför inte ska tillämpas. Hälftindelningen bör ändå kunna tillämpas om den närståendes förvärv bara avser en ringa del av kapitalet och bara ger ett ringa inflytande. Bestämmelserna motiveras närmare i avsnitt 5.2.

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

### 3 kap.

#### 21 §

I paragrafens *första stycke* sägs att delägare och företagsledare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt deras närstående ska lämna

uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelser om beräkning av överskott eller underskott från företaget och beräkning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar. Denna uppgiftsskyldighet omfattar således uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om kapitalvinst enligt 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) och vid 2008–2010 års taxeringar även punkterna 2 och 5 i övergångsbestämmelserna till lagen (2007:000) om ändring i inkomstskattelagen. Genom en ny *punkt 5 i tredje stycket*, som ska gälla vid 2008–2010 års taxeringar, klargörs det att uppgifter även ska lämnas om innehav, förvärv och väsentligt inflytande som avses i punkterna 3, 4, 6 och 7 i övergångsbestämmelserna till ändringslagen. Det kan t.ex. vara så att säljaren av kvalificerade andelar förvärvar andelar i det förvärvande företaget året efter avyttringen av de kvalificerade andelarna. I sådana fall skall ett beslut om häfttindelning ändras.

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

#### 4 kap.

##### 17 §

Ändringen gör det möjligt att med stöd av lämnad uppgift enligt den föreslagna skyldigheten i 3 kap. 21 § tredje stycket 5 lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter vid 2008–2010 års taxeringar eftertaxera säljaren i enlighet med punkterna 3, 4, 6 och 7 i övergångsbestämmelserna till lagen (2007:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Härigenom föreskrivs att 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***50 kap.**7 §<sup>1</sup>

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en *andel* som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen, gäller följande. Den del av vinsten som motsvarar den sistnämnda andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

Första stycket tillämpas inte på sådana avyttringar som avses i 49 a kap. och 51 kap.

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en *delägarrätt* som skulle ha *ansetts som* en kvalificerad andel *enligt 57 kap.* om den ägts direkt av den fysiska personen, gäller följande. Den del av vinsten som motsvarar den sistnämnda andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

**57 kap.**21 §<sup>2</sup>

Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den 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 år 1992 överstiger sparad utdelningsutrymme, skall den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst.

Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 1992 överstiger sparad utdelningsutrymme, skall den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst.  
*Bestämmelserna i detta stycke*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2005:1136.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2005:1136.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2009 års taxering. För avyttringar som skett under tiden den 1 januari 2008 – den 31 december 2009 tillämpas även vad som sägs i punkterna 2–9. Bestämmelserna i punkterna 2–9 får även tillämpas på avyttringar som skett under 2007 om den skattskyldige begär det.

2. Vid tillämpningen av 50 kap. 7 § gäller för avyttringar som skett under tiden den 1 januari 2008 – den 31 december 2009 att av den del av vinsten som avses i paragrafens första stycke ska 50 procent tas upp i inkomstslaget tjänst. För avyttringar som sker under denna tid tillämpas även vad som sägs i punkterna 3 och 4.

3. Vid en avyttring som avses i punkt 2 till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, äger eller inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar ska i stället för 50 procent 100 procent av den del av vinsten som avses i punkt 2 tas upp i inkomstslaget tjänst.

4. Vid en avyttring som avses i punkt 2 ska i stället för 50 procent 100 procent av den del av vinsten som avses i punkt 2 tas upp i inkomstslaget tjänst, om övervägande delen av tillgångarna i det företag som handelsbolaget, direkt eller indirekt, äger andelar i inom tre år före eller efter avyttringen förvärvats eller förvärvas, direkt eller indirekt, av säljaren eller närstående. Det som sägs i första meningen gäller även om förvärvet av övervägande delen av tillgångarna i det företag som handelsbolaget äger andelar i sker genom att säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i företaget.

5. Vid tillämpningen av 57 kap. 21 § gäller för avyttringar som skett under tiden den 1 januari 2008 – den 31 december 2009 att en kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger det sparade utdelningsutrymmet till hälften ska tas upp i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital. För avyttringar som sker under denna tid gäller vidare att om en kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 1992 överstiger sparat utdelningsutrymme, ska den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 57 kap. 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för till hälften i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital. För avyttringar som sker under denna tid tillämpas även vad som sägs i punkterna 6 och 7.

6. Kapitalvinst till den del den överstiger sparat utdelningsutrymme vid avyttring av en kvalificerad andel i ett företag till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, äger eller inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i tas i sin helhet upp i inkomstslaget tjänst.

7. Kapitalvinst till den del den överstiger sparat utdelningsutrymme vid avyttring av en kvalificerade andel tas i sin helhet upp i inkomstslaget

tjänst om säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, inom tre år före eller efter avyttringen förvärvat eller förvärvar övervägande delen av tillgångarna i det avyttrade företaget. Det som sägs i första meningen gäller även om förvärvet av övervägande delen av tillgångarna i det avyttrade företaget sker genom att säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i det avyttrade företaget.

8. Som tillgångar avses vid tillämpningen av punkterna 4 och 7 inte kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som tillgångar räknas dock andelar i företag i intressegemenskap samt värdepapper som är lager enligt 49 a kap. 7 § andra stycket punkten 2 eller tredje stycket av den paragrafen. Om företag i intressegemenskap innehar kontanter, värdepapper och liknande tillgångar, ska värdet av dessa tillgångar vid tillämpning av punkt 4 och 7 inte räknas med vid beräkningen av värdet på andelen i intresseföretaget. Värdejusteringen ska ske i proportion till ägarandelen i intresseföretaget. Med företag i intressegemenskap avses i denna punkt ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i.

9. Bestämmelserna i punkterna 3, 4, 6 och 7 ska inte tillämpas om den skattskyldige begär det och det klart framgår att avyttringen ingår som ett led i ett generationsskifte där en verksamhet ska ägas och drivas vidare av den skattskyldiges avkomling eller avkomlings make.

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

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 21 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **3 kap.**

#### 21 §

Företagsledare och delägare i fåmansföretag som avses i 20 § och fåmanshandelsbolag samt deras närstående skall lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om

1. beräkningen av överskottet eller underskottet från företaget, och
2. utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar.

Uppgifter enligt första stycket behöver inte lämnas av närstående som inte har tagit emot ersättning från företaget eller träffat avtal med eller företagit annan rättshandling med detta.

Uppgifter skall lämnas om

- |  |  |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. den uppgiftsskyldiges arbetsuppgifter i företaget,</li> <li>2. vad den uppgiftsskyldige har tillskjutit eller tagit emot från företaget i form av pengar, varor eller annat,</li> <li>3. företagets kostnader för den uppgiftsskyldiges privata utgifter,</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>3. företagets kostnader för den uppgiftsskyldiges privata utgifter,</li> <li>4. avtal eller någon annan rättshandling mellan den uppgiftsskyldige och företaget,</li> </ol> |
|--|--|

*samt*

*samt*

*5. innehav och förvärv som avses i punkterna 3, 4, 6 och 7 i övergångsbestämmelserna till lagen (2007:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas vid 2008–2010 års taxeringar.

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

Härigenom förskrivs att 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **4 kap.**

#### **17 §<sup>1</sup>**

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, och

5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a § eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

5 när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a §, 21 § tredje stycket punkt 5 eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas vid 2008–2010 års taxeringar.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2004:1143.



## Förteckning över remissinstanserna

Följande remissinstanser har yttrat sig. Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Göteborg, Skatteverket, Verket för näringslivsutveckling, Nutek, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Sveriges advokatsamfund, Företagarna, FöretagarFörbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR SRS, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF och Näringslivets regelnämnd.

Stockholms handelskammare Föreningen Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna i Sverige har hänvisat till yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna synpunkter. Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Lunds universitet, Svensk Industriförening, Svenska Riskkapitalföreningen, Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO).