

Till statsrådet och chefen för finansdepartementet Bosse Ringholm

Genom beslut den 9 september 1999 bemyndigade regeringen chefen för finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare för att se över de regler som gäller för beskattning av utdelning från och reavinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag samt de särskilda regler i arvs- och gåvoskattelagstiftningen som gäller arv och gåva av företag. Utredaren skulle också förslå hur de skatteregler skall vara utformade som tillämpas när aktiebolag i vissa fall förvärvar aktier i det egna bolaget.

Till särskild utredare förordnades den 13 december 1999 regeringsrådet Stig von Bahr.

Utredningen antog namnet 3:12-utredningen.

Den 10 april 2000 entledigades Stig von Bahr på egen begäran från sitt uppdrag. I stället förordnades kammarrättslagmannen Per Anders Lindgren från den 6 augusti 2000 till särskild utredare.

Till sakkunnig utsågs departementsrådet Anders Kristoffersson (från den 13 januari 2000).

Att som experter biträda utredningen förordnades kammarrådet Ingrid Backlund (från den 16 oktober 2000), jur. kand. Karin Berggren (från den 21 januari 2002), f.d. chefsekonomen Per-Olof Edin (från den 19 januari 2000), departementssekreteraren Mats Fagerlund (från den 13 januari 2000 t.o.m. den 28 oktober 2001), ämnessakkunnige Lars Falkenlind (från den 1 maj 2002), kansli- rådet Gunnar Forsling (från den 19 januari 2000), kammarrätts- assessorn Maria Hillberg (från den 13 januari 2000), skattekonsul- ten Gunnar Johansson (från den 19 januari 2000 till den 27 mars 2000 och från den 27 mars 2001), chefsekonomen Per Juth (fr.o.m. den 25 januari 2001 t.o.m. den 20 januari 2002), skattekonsulten Hans-Peter Larsson (från den 19 januari 2000 t.o.m. den 24 januari 2001), skattejuristen Thomas Lindberg (från den 19 januari 2000), hovrättsassessorn Ewa Lindbäck (från den 13 januari 2000 t.o.m.

den 15 mars 2001), departementssekreteraren Richard Löfqvist (från den 16 oktober 2001), ämnessakkunniga Åsa Mattsson (från den 29 oktober 2001 till den 30 april 2002), professorn Claes Norberg (från den 19 januari 2000), kammarrättsassessorn Christina Rosén (från den 13 januari 2000), skattechefen Urban Rydin (från den 21 november 2000), tf. professorn Christer Silfverberg (från den 11 juni 2001), advokaten Olle Stenman (fr.o.m. den 27 mars 2000 t.o.m. den 25 mars 2001), professorn Jan Södersten (från den 19 januari 2000) och konsulten Stig Vikström (från den 13 januari t.o.m. den 19 november 2000).

Sekreterare i utredningen har varit kammarrättsassessorn, numera kammarrättsrådet, Aud Sjökvist (från den 1 januari 2000), regeringsrättssekreteraren Cecilia Landelius (från den 1 februari 2000) och föredraganden Nedim Salcic (från den 4 mars 2001 till den 31 maj 2002).

Utredningen får härmed överlämna betänkandet *Beskattning av småföretagare* (SOU 2002:52).

Ett gemensamt särskilt yttrande har lämnats av Anders Kristoffersson, Maria Hillberg och Christina Rosén. Särskilda yttranden har också lämnats av Karin Berggren, Per-Olof Edin, Gunnar Johansson, Urban Rydin och Jan Södersten.

Uppdraget är härmed utfört.

Stockholm i juni 2002,

Per Anders Lindgren

/Aud Sjökvist
Cecilia Landelius

Innehåll

Förkortningar	13
Sammanfattning	17
Författningsförslag	
1 3:12-reglerna	23
2 Återköp av egna aktier	49
3 Närståendebegreppet	51
4 Generationsskiften	59
I Inledning	101
II 3:12-reglerna	
1 Behovet av särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag	107
1.1 Historisk översikt.....	107
1.2 Behövs 3:12-reglerna?	110
1.2.1 Vad är ett tillfredsställande beskattningsresultat?	110
1.2.2 Klyvningsproblematiken.....	116
1.2.3 Sambandet mellan civilrätt och skatterätt	117
1.3 Slutsats	121
2 Utländska regelsystem	123
2.1 Norge	123
2.1.1 Inkomstbeskattningen av fysiska personer m.m.....	123

2.1.2	Källmodell och delningsregler	124
2.1.3	Huvudregler och tillämpningsområden	125
2.1.4	Närmare om villkoren för delningsreglernas tillämpning	126
2.1.5	Beräkning av den personintäkt som skall fördelas ...	131
2.1.6	Övre gräns för beräknad personintäkt	135
2.1.7	Negativ beräknad personintäkt	137
2.1.8	Beskattningstidpunkt	137
2.1.9	Återbetalning av skatt på beräknad personintäkt	138
2.1.10	Försäljning av aktier i delningsföretag	139
2.1.11	Utvärdering av delningsreglerna	139
2.2	Finland	140
2.2.1	Inkomstbeskattningen av fysiska personer m.m.	140
2.2.2	De finländska "3:12-reglerna"	141
2.2.3	Försäljning av aktier i andra företag än börsbolag ...	144
2.3	Danmark	145
2.3.1	Inkomstbeskattningen av fysiska personer m.m.	145
2.3.2	Beskattningen vid försäljning av aktier	146
2.3.3	Särregler för ägare av "fämansföretag"?	147
2.4	Nederländerna	147
2.4.1	Inkomstbeskattningen av fysiska personer m.m.	147
2.4.2	De nederländska "3:12-reglerna"	149
2.5	Kan de utländska regelsystemen fungera som förebild för nya svenska 3:12-regler?	150
3	Kan olika undersökningar ge någon vägledning vid utformningen av nya 3:12-regler?	155
3.1	Tillväxt och grundläggande skatterättsliga principer	155
3.2	Den svenska företagsstrukturen år 2000	158
3.3	Nyföretagandet i Sverige	159
3.4	Hur går det för de nystartade företagen?	160
3.5	Tillväxtföretag	162
3.5.1	Vilka är tillväxtföretagen?	164
3.6	Entreprenör – vem är det?	169

3.7	Slutsatser	175
4	Möjligheter till och effekter av att "sätta sig på bolag"	177
4.1	Inledning.....	177
4.2	Dansk rätt	178
4.2.1	Verksamhet som inte kan bedrivas i bolagsform	178
4.2.2	Bristande substitutionsrätt	179
4.2.3	Rätt inkomsttagare.....	181
4.2.4	Sammanfattning och kommentaren.....	186
4.3	Svensk rätt.....	188
4.3.1	Tidigare överväganden och aktiebolaget som rätt skattesubjekt.....	188
4.3.2	Praxis.....	190
4.3.3	Sammanfattande kommentarer	198
4.4	Näringsverksamhet	199
4.4.1	Yrkesmässighet.....	200
4.4.2	Självständighet.....	204
4.5	Olikheter mellan att vara anställd och att bolagisera verksamheten.....	208
4.5.1	Anställningsskydd.....	208
4.5.2	Arbetstid.....	210
4.5.3	Semester.....	210
4.5.4	Lönegaranti.....	211
4.5.5	Arbetslöshetsförsäkring	212
4.5.6	Sjukersättning.....	214
4.5.7	Ekonomi	215
4.6	Slutsatser	216
5	En normallönemodell som utgångspunkt för 3:12- reglerna	219
5.1	Innebörden av en normallönemodell	220
5.2	Tidigare överväganden om normallönemodeller.....	220
5.3	Individuella normallöner.....	224
5.4	Branschanknutna normallöner	229

5.5	Förmånsanknutna normallöner	230
5.6	En utvärdering	230
5.6.1	Individuella normallöner	231
5.6.2	Branschanknutna normallöner	233
5.6.3	Förmånsanknutna normallöner	234
6	En BEK-modell som utgångspunkt för 3:12-reglerna	239
7	Tillämpningsområdet för 3:12-reglerna	253
7.1	Huvudregler – gällande rätt	253
7.1.1	Huvudregler – förslag	256
7.2	Fämansföretag – gällande rätt	257
7.2.1	Allmänna definitioner av begreppet fämansföretag	257
7.2.2	Den utvidgade fämansföretagsdefinitionen	261
7.2.3	Fämansföretag – bedömning	264
7.3	Kvalificerade andelar – gällande rätt	266
7.3.1	Historik	266
7.3.2	Verksam i betydande omfattning	267
7.3.3	Samma eller likartad verksamhet	279
7.3.4	Verksamhet i indirekt ägt företag	282
7.3.5	Karenstid	289
7.3.6	Lex Asea	291
7.3.7	Dödsbo	292
7.3.8	Utländska bolag	292
7.3.9	Kvalificerade andelar – förslag	294
7.4	Utomståenderegeln – gällande rätt	327
7.4.1	Utomståenderegeln – förslag	338
7.5	Fämansföretag ändrar karaktär – gällande rätt	347
7.5.1	Fämansföretag ändrar karaktär – förslag	348
8	Klyvningsreglerna	351
8.1	I vilket inkomstslag skall den särskilda inkomsten beskattas	351
8.1.1	Bedömning	353

8.2	Utdelning – gällande rätt	354
8.2.1	Nivån på normal kapitalavkastning.....	354
8.2.2	Gränsbelopp	359
8.2.3	Underlag för gränsbelopp.....	360
8.2.4	Sparat utdelningsutrymme	378
8.2.5	Löneunderlag.....	382
8.2.6	Lättnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet	392
8.2.7	Utdelning – förslag	392
8.3	Kapitalvinst – gällande rätt	425
8.3.1	Takregeln (basbeloppsregeln)	431
8.3.2	Sparat lättnadsutrymme överstiger sparat utdelningsutrymme.....	436
8.3.3	Kapitalvinst – förslag	437
8.4	Andelsbyten – gällande rätt	441
8.4.1	Andelsbyten – förslag.....	442
8.5	Skatteberäkning inom familjen – gällande rätt	443
8.5.1	Skatteberäkning inom familjen – bedömning	444
9	Lättnadsreglerna.....	445
9.1	Bakgrund.....	445
9.2	Tillämpningsområde.....	447
9.3	Utdelning – lättnadsbelopp	450
9.3.1	Underlaget för lättnadsbelopp	451
9.4	Kapitalvinst.....	456
9.5	Verkan av en marknadsnotering.....	456
9.6	Andelsbyten.....	458
9.7	Förslag.....	459
10	Uppskov med beskattningen vid andelsbyten.....	463
10.1	Andelsbyten – allmänt	463
10.2	Den avyttrade andelen är kvalificerad	468

10.3	Det enhetliga uppskovssystemet ersätts av två parallella regelsystem	469
10.4	Effekterna av att andelsbytesreglerna och 3:12-reglerna tillämpas samtidigt.....	473
10.5	Kvittningsmöjligheter och riskneutralitet för aktiva delägare.....	476
10.6	Förslag.....	481

III Återköp av egna aktier

1	Beskattningen av icke börsnoterade/marknadsnoterade publika och privata aktiebolags återköp av egna aktier	491
1.1	Aktiebolagsrättsliga regler	491
1.1.1	Utskiftning av medel från ett aktiebolag till aktieägarna	491
1.1.2	Utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden.....	491
1.2	Förvärv av egna aktier.....	492
1.2.1	Huvudregel	492
1.2.2	Undantagen i 7 kap. 4 § ABL.....	492
1.2.3	Publika aktiebolags återköp.....	493
1.3	Beskattningen vid publika aktiebolags förvärv av egna aktier.....	496
1.3.1	Aktieägarens beskattning.....	496
1.3.2	Beskattningen vid återköp av kvalificerade aktier	497
1.3.3	Aktiebolaget överlåter återköpta aktier	498
1.4	Beskattningen vid privata aktiebolags återköp av egna aktier.....	499
1.4.1	Allmänt	499
1.4.2	Utgångspunkter för valet av beskattningslösning....	500
1.4.3	Förslag.....	504
1.4.4	Beskattningskonsekvenser vid inlösen och återköp av egna aktier till ett pris som som ligger över marknadsvärdet	507

1.4.5 Kontrolluppgiftsskyldighet vid återköp av egna aktier	509
---	-----

IV Närståendebegreppet

1 Närståendebegreppet	513
1.1 Närståendebegreppet i inkomstskattelagen.....	513
1.1.1 Inkomstskattelagens generella närståendebegrepp...	513
1.1.2 Andra närståendebegrepp i inkomstskattelagen	528
1.2 Närståendebegrepp i annan skattelagstiftning	541
1.3 Närståendebegrepp i annan lagstiftning	547
1.4 Sambobegreppet i IL.....	561
1.5 Tidigare förslag till ändring av närståendebegreppet	564
1.5.1 Syskonkretsen	564
1.5.2 Sambo.....	566
1.6 Förslag.....	573
1.6.1 Ett enhetligt, enkelt och mer ändamålsenligt när- ståendebegrepp.....	573
1.6.2 Det generella närståendebegreppets omfattning.....	577

Del 2

V Generationsskiften

VI Avslutande frågor

– Konsekvenser av utredningens förslag

– Ikraftträdande

VII Författningskommentarer

Särskilda yttranden

Bilagor

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
AD	Arbetsdomstolen
AGK	Arvs- och gåvoskattekommittén
AGL	Lag (1941:416) om arvs- och gåvoskatt
ALF	Lag (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring
AMS	Arbetsmarknadsstyrelsen
BEK	beskattat eget kapital
bet.	betänkande
BFN	Bokföringsnämnden
Dir.	direktiv
Ds	Departementsstencil
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskaperna
ESV	Ekonomistyrningsverket
EU	Europeiska unionen
ExmL	Lagen (1993:1537) om expansionsmedel
f. (ff.)	följande sida (följande sidor)
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FiU	Finansutskottet
FHBL	Lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor
FL	förvaltningslagen (1986:223)
FoB	Folk- och bokföring
FSU	1992 års företagsskatteutredning
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
GSFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
H	Højesteretsdom eller -kendelse
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätten

IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)
JB	Jordabalken
KapUL	Lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LAS	Lag (1982:80) om anställningsskydd
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
LSR	Landsskatteretten
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
NSFL	Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
not.	notis
NUTEK	Närings- och teknikutvecklingsverket
PFL	Lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder
prop.	proposition
ref.	referat
RR	Regeringsrätten
RH	rättsfall från hovrätterna
RIG	Rättsinformation, Serie G (har utgetts av RSV)
RfL	Lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
rskr	riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets rekommendationer och föreskrifter
RSV S	Riksskatteverkets meddelanden, Serie S
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAF	Svenska Arbetsgivareföreningen
SBL	Skattebetalningslagen
SCB	Statistiska centralbyrån

SFS	Svensk författningssamling
SfU	socialförsäkringsutskottet
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
skr.	skrivelse
SkU	Skatteutskottet
SLK	Skattelagskommittén
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SRU	standardiserade räkenskapsuppgifter
SST	Svensk skattetidning
TfS	Tidsskrift for Skatteret og Tidsskrift for Skatter og Afgifter
TL	Taxeringslagen (1990:324)
UBA	Lag (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten
UPL	Lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelse till underpris i vissa fall
utv	Domar, yttranden mm i skattesager og skattespørsmål
V	Vestre Landsrets dom eller -kendelse
Ø	Østre Landsrets dom eller -kendelse

Sammanfattning

Ett omöjligt uppdrag

I fråga om de särskilda reglerna för beskattning av ägare till fåmansföretag – 3:12-reglerna – kännetecknas regeringens riktlinjer för utredningsuppdraget av ovanliga spänningar. Det påtagliga motsatsförhållandet mellan de näringspolitiska ambitionerna och de skatterättsliga principerna går som en röd tråd genom direktiven. Arbetet har också präglats av ständiga kollisioner mellan de många gånger oförenliga krav som dessa intressen reser på ett reformerat system. Den i huvudsak tekniskt inriktade översyn som utredningen haft i uppdrag att göra har på avgörande punkter utvecklats till diskussioner med uttalade politiska inslag. Utredningen har i den delen alltså haft mycket stora svårigheter att hitta lösningar som kunnat få en bred anslutning. I den andra stora delen av uppdraget – generationsskiftesfrågorna – har det däremot varit lättare att ta sig fram. Här redovisar utredningen också förslag som innebär betydande förbättringar av de skattemässiga förutsättningarna för generationsskiften av företag.

3:12-reglerna

Utredningens analys visar entydigt att det krävs särskilda regler för att komma till rätta med det omvandlingsproblem som det nuvarande svenska skattesystemet ger upphov till. Det saknas förutsättningar att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster med de allmänna regler och principer som finns på skatteområdet.

Det hävdas ofta att de särskilda reglerna i första hand borde inriktas mot att förhindra inkomstomvandling för verksamheter av konsulttyp där en personlig arbetsinsats genererar höga intäkter och att den generella omfattning regelverket getts leder till en

alltför hård beskattning av "vanliga" småföretagare. I denna avgränsningsfråga visar utredningens analys att en begränsning av tillämpligheten till vissa typer av bolag eller verksamheter är förknippad med sådana principiella och praktiska komplikationer att den inte är möjlig att genomföra.

När det gäller det mycket komplexa och svårtillämpade regelverk som avgränsar de företagare som skall omfattas av de särskilda reglerna, de kvalitativa villkoren, går det inte att åstadkomma några radikala förändringar. I den delen är förslagen inriktade på preciseringar och kompletteringar. Utredningen finner till att börja med att det gällande skattemässiga begreppet fåmansföretag på ett ändamålsenligt sätt fångar upp de företag som reglerna skall gälla för. Reglernas tillämpning förutsätter att delägaren varit verksam i bolaget i betydande omfattning. Bestämmelsen vållar betydande tillämpningsproblem i dag. Där föreslås att en tidigare i lagmotiven uttalad precisering, nämligen att en person alltid skall anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget, skall tas in i lagtexten. Flera av förslagen syftar till att förhindra kringgåenden av reglerna genom invecklade bolagskonstruktioner, ett område där uppfinningsrikedomen varit mycket stor bland skattekonsulterna under de tio år vi haft systemet. Krav som EG-rätten ställer på de svenska skattereglerna tillgodoses genom förslagen. Också på en rad andra punkter lämnar utredningen förslag till förtydliganden som skall undanröja de tveksamheter i fråga om den rätta tolkningen av reglerna som kunnat iakttas vid tillämpningen.

En viktig faktor att väga in vid valet av principmodell för utformningen av de beskattningsregler som skall säkerställa att det som är arbetsinkomster träffas av förvärvsinkomstskatt, har varit de betydande nackdelar som följer med att övergå till ett system som radikalt avviker från det nuvarande. Även om den gällande ordningen utsatts för betydande kritik i olika avseenden har den dock "hjälpigt" tillämpats i drygt tio år. Med ett frekvent "lappande och lagande" och en numera tämligen rikhaltig praxis finns det trots allt betydande erfarenhet av att tillämpa den nuvarande grundmodellen. Det är svårt att överblicka konsekvenserna av en omläggning till ett i grunden annorlunda system för att komma till rätta med skatteomvandlingsproblemet. Denna aspekt talar för att justeringar inom ramen för den gällande regleringen är den lämpligaste lösningen.

En övergång från den nuvarande kapitalklyvningsmodellen till någon form av normallönemodell som frekvent förordats i debatten kring de särskilda reglerna ter sig vanskelig i ljuset av det nyss sagda. Utredningens analys har också resulterat i slutsatsen att en sådan modell inte fyller de krav som måste ställas på det särskilda regelverket. För att på ett godtagbart sätt förhindra inkomstomvandling måste normallönen sättas på så hög nivå att metoden från andra utgångspunkter ter sig tämligen ointressant. Det alternativ med en lägre nivå som olika förslagsställare förespråkade kan inte bli acceptabelt från omvandlingssynpunkt utan en rad kompletterande särregler som påtagligt förtar attraktionskraften hos en sådan lösning.

Utredningen har således varit hänvisad till att söka lösningar inom ramen för den nuvarande kapitalklyvningsmodellen. Den i direktiven utpekade modifiering som består i att beräkna den inkomst som skall beskattas som kapitalinkomst med utgångspunkt från bolagets Beskattade Egna Kapital, BEK-modellen, har prövats ingående i syfte att utröna om ett sådant system bättre än dagens kan fånga upp vad som är kapitalavkastning i ett bolag och om det är tillräckligt motståndskraftigt mot skattemässig inkomstomvandling. Efter betydande justeringar av en sådan grundmodell, bl.a. tillskapas en fiktiv andraledsbeskattning när kapitalunderlaget bestäms, gör utredningen bedömningen att modellen på ett rimligt sätt kan tillgodose de uttalade näringspolitiska ambitionerna utan att urholka reglernas motståndskraft mot inkomstomvandling.

Utrymmet för kapitalinkomstbeskattning höjs med fem procentenheter. Klyvningsräntan uppgår därmed till statslåneräntan med tillägg av en riskpremie på tio procentenheter.

Även fortsättningsvis skall huvudregeln vara att beräkningen av utrymmet för kapitalinkomstbeskattning sker med utgångspunkt i det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen.

BEK-modellen ges författningsmässigt formen av en alternativregel. Omkostnadsbeloppet enligt alternativregeln i dess nya utformning beräknas som skillnaden mellan värdet på tillgångar och skulder i företaget vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret. För värderingen av tillgångar och skulder tillämpas i huvudsak de regler som gäller enligt 1994 års alternativregel. Villkorliga aktieägartillskott får inräknas i kapitalunderlaget under vissa förutsättningar. Gällande begränsningar till svenska företeelser såvitt gäller värderingen av andelar i dotterföretag och

fastigheter förvärvade före år 1991 slopas. När skillnaden i värdet mellan tillgångar och skulder beräknats skall det belopp som motsvarar skillnaden kvoterar – nyemitterat aktiekapital och aktieägartillskott tas upp till 100 procent, fondemitterat aktiekapital, reservfond och beskattade vinstmedel till 45 procent och fondavsättningar till 32 procent. Det sålunda beräknade nettobeloppet är det kapitalunderlag som får användas som anskaffningsutgift vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt den nya alternativregeln. Som en följd av den nya alternativregeln föreslår utredningen att bestämmelserna om indexuppräknning för andelar förvärvade före år 1990 slopas.

I förenklingssyfte införs ytterligare en alternativregel som innebär att normalavkastningen på samtliga andelar i ett företag bestäms till ett belopp som motsvarar hälften av prisbasbeloppet året före beskattningsåret.

Lönesummeregeln förenklas betydligt. De nuvarande begränsningsreglerna tas bort och även företagarens egen lön räknas in. Underlaget beräknas med utgångspunkt från kontant ersättning. Löneunderlaget uppgår enligt förslaget till 50 procent av den framräknade lönesumman.

Nuvarande bestämmelse om hälftendelning mellan inkomstslagen tjänst och kapital av den del av en kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger sparad utdelningsutrymme slopas. Det beloppstak som maximerar den kapitalvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst bibehålls på 100 prisbasbelopp.

Utredningen föreslår sådana ändringar av bestämmelserna för andelsbyten att de uppmärksammade skatteproblem, som har uppkommit för fåmansföretagare som sålt sina företag mot betalning i form av aktier i det köpande bolaget, för framtiden kan undvikas. Frågan om lagstiftningsingripande med retroaktiv verkan bereds f.n. inom finansdepartementet.

Den varaktiga offentlig-finansiella kostnaden för förslagen i 3:12-delen beräknas sammantaget uppgå till 1,13 mdkr. För att finansiera detta bortfall föreslår utredningen att maximal avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer justeras ned med 5 procentenheter till 20 procent.

Närståendebegreppet

I ett mycket stort antal fall förekommer i skattelagstiftningen bestämmelser som föreskriver att det som gäller för en person också skall tillämpas i fråga om vissa närstående till honom. Sådana regler har oftast till syfte att förhindra olika former av kringgåenden. Det har krävts ett mycket omfattande arbete för att fullgöra uppdraget att göra en samlad översyn av dessa närståendebegrepp. Utredningens förslag innebär i huvudsak att ett gemensamt begrepp införs där syskon tas bort från närståendekretsen medan alla sambor räknas som närstående.

Återköp av aktier

Utredningens förslag till skatteregler i samband med att icke börsnoterade publika aktiebolag och privata aktiebolag förvärvar egna aktier präglas av en strävan att utforma ett system som kan bidra till att underlätta generationsskiften av företag. En övergång från dagens ordning med utdelningsbeskattning vid inlösen och återköp av egna aktier till kapitalvinstbeskattning föreslås för det fallet att andelsägaren överläter hela sitt innehav. Att generellt övergå till kapitalvinstbeskattning bedömer utredningen som vanskligt i ett skatteomvandlingsperspektiv.

Generationsskiftesfrågorna

Uppdraget i generationsskiftesdelen tar i första hand sikte på arvs- och gåvobeskattningen. Arbetet har till betydande del handlat om en omfattande systematisk och författningsteknisk genomgång av bestämmelserna för värdering av egendom.

Utredningen förordar ett bibehållande av den nuvarande principiella utformningen av beskattningslättnaderna för företagsförmögenhet – reduktion vid värderingen. Utredningen har också stannat för att en reduktion av värdet på företagsegendom till 30 procent även i fortsättningen är en lämplig nivå. Lättnadsreglerna blir tillämpliga även för fastighetsförvaltning.

Utredningen har ägnat särskild uppmärksamhet åt beskattningen i samband med livstidsöverlåtelse. Lättnaderna i gåvobeskattningen är i dag förenade med sådana restriktioner att en naturlig och ändamålsenlig överlåtelse av ett företag många gånger inte går att

genomföra i praktiken. Här innebär förslagen att merparten av dessa begränsningar tas bort. Om gävtogaren lämnar ett vederlag i samband med gåvan skall detta inte – som i dag – ses som ett otillåtet villkor och utesluta tillämpning av lättnadsreglerna. Det öppnas också möjlighet till successiva gåvor. Dagens krav på att gävtogaren måste behålla egendomen under fem år för att lättnaden i beskattningen inte skall gå förlorad ändras enligt förslaget så att det räcker med tre år.

De senaste årens utveckling - under stark inverkan av EG-rätten - har inneburit förändringar av inkomstskatterna i syfte att underlätta nödvändiga strukturella förändringar inom näringslivet. Det har för utredningen framstått som naturligt att anlägga ett motsvarande synsätt även när det gäller benefika transaktioner.

Det har inte legat inom ramen för utredningsuppdraget att komma till rätta med de arvs- och gävoskattekomplikationer som försvårar generationsskiften genom mera långtgående förslag till förändringar av skatteuttaget. Utredningen kan dock inte avstå från att framhålla att det generella grundavdraget vid gåva, 10 000 kr, som inte ändrats på tio år och som är exceptionellt lågt i ett internationellt perspektiv borde höjas kraftigt bl.a. i syfte att jämna ut skillnaden i beskattningen mellan gåvor och arv.

Utredningen har funnit det angeläget att vid sidan av behovet av insatser på arvs- och gävoskatteområdet för att underlätta generationsskiften också analysera ett antal inkomstskattefrågor som aktualiseras vid den praktiska hanteringen av företagsöverlåtelser. Här föreslås ett antal förändringar som t.ex. skall göra det möjligt att föra över periodiserings- och expansionsfond i samband med företagsöverlåtelser där det i dag inte är möjligt. Bland förslagen ingår också en möjlighet till frivillig kapitalvinstbeskattning, avskattning, till den del gävtogaren lämnar ett vederlag vid gåva av fastighet. Även i övrigt föreslår utredningen anpassningar av inkomstskattereglerna som ger bättre förutsättningar att genomföra generationsskiften på det sätt som i det enskilda fallet ter sig mest ändamålsenligt från andra utgångspunkter än de rent skattemässiga.

De angelägna förändringarna i denna del bör enligt utredningen genomföras så snart som möjligt och det föreslås därför att de nya reglerna skall träda i kraft den 1 juli 2003.

1 Författningsförslag – 3:12-reglerna

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 43 kap. 11, 15-17, 23 och 25-27 §§, 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 och 17 §§ samt rubriken närmast före rubriken till 43 kap. 18 §, 49 kap. 8, 10, 26, 27 och 32 §§ samt 57 kap. 13 § skall utgå,

dels att nuvarande 57 kap. 12 a § skall betecknas 57 kap. 12 b §,

dels att 43 kap. 3, 4, 12-14, 18, 19, 21, och 22 §§, 48 a kap. 2 och 7 §§, 49 kap. 13, 14, 19 och 25 §§, 56 kap. 8 §, 57 kap. 2, 4, 5, 7, 8, 10 och 12 b §§ samt rubrikerna närmast före 49 kap. 14 och 25 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 24 § skall sättas närmast före 24 a §,

dels att det i lagen skall införas 15 nya paragrafer, 43 kap. 19 a-c §§ och 24 a §, 48 a kap. 4 a, 6 a, 10 a, 10 b, 12 och 13 §§, 57 kap. 4 a, 6 b, 7 a, 8 a och 12 b §§ samt närmast före 48 a kap. 6 a, 12 och 13 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

43 kap.

3 §

Utdelning skall tas upp bara till den del den överstiger ett lättnadsbelopp. Detta är summan av

1. underlaget för lättnadsbelopp multiplicerat med 70 pro-

Utdelning skall tas upp bara till den del den överstiger ett lättnadsbelopp. Detta är summan av

1. a) underlaget för lättnadsbelopp multiplicerat med 70

cent av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret, och

2. sparat lättnadsutrymme.

Underlaget för lättnadsbelopp är summan av

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

2. *sparat lättnadsutrymme*, och

3. löneunderlag enligt 12–16 §§.

I 17 och 18 §§ finns bestämmelser om att omkostnadsbeloppet för en andel *i vissa fall* beräknas *efter uppräknings* eller på grundval av ett kapitalunderlag.

När det gäller kvalificerade andelar tillämpas också de begränsningar som följer av 15 och 16 §§.

procent av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret, *eller*

b) ett schablonbelopp motsvarande 10 procent av ett prisbasbelopp året före beskattningsåret fördelat med lika belopp på samtliga andelar i företaget, och

2. sparat lättnadsutrymme.

Som förutsättning för tillämpning av bestämmelsen om schablonbelopp i första stycket 1. b) gäller att denna används för andelsägarens samtliga andelar i företaget.

4 §

Underlaget för lättnadsbelopp är summan av

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen *eller om utdelning inte lämnats under beskattningsåret det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets utgång*, och

2. löneunderlaget enligt 12–14 §§.

I 18 § finns bestämmelser om att omkostnadsbeloppet för en andel *får* beräknas på grundval av ett kapitalunderlag.

För andelar som avses i 9 § gäller inte bestämmelserna i 48 kap. 15 §.

12 §¹

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

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

Löneunderlaget skall beräknas på grundval av *sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren skall tas upp i inkomstslaget tjänst* och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. *Ersättning som utbetalats till arbetstagare i utlandet får ingå i löneunderlaget endast under förutsättning att arbetstagaren är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett avtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Som kontant ersättning avses vid tillämpning av denna paragraf inte kostnadsersättning.*

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

¹ Senaste lydelse 2001:1176

13 §

Vid beräkningen av löneunderlaget skall *följande ersättningar inte räknas med*

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

2. *ersättningar till arbetstagare som har kvalificerade andelar som getts ut av företaget eller av ett annat företag inom samma koncern.*

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

14 §

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

Löneunderlaget *uppgår till 50 procent av den sammanlagda ersättningen enligt 12 §.* Löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelar i företaget.

18 §

Som anskaffningsutgift *för andelar som har förvärvats före år 1992* får vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt 4 § första stycket 1 tas upp *det justerade kapitalunderlaget i företaget enligt 19–27 §§ fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före utgången av det beskattningsår som avses i 19 §.*

Som förutsättning för tillämpning av första stycket gäller att denna beräkning används för

Som anskaffningsutgift får vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt 4 § första stycket 1 tas upp kapitalunderlaget i företaget enligt 19–24 §§ fördelat med lika belopp på andelarna i företaget.

Som förutsättning för tillämpning av första stycket gäller att denna beräkning används för

samtliga andelar i företaget *som andelsägaren förvärvat före år 1992*. Vad som sägs i första stycket gäller *inte* i fråga om andelar i *utländska* juridiska personer.

andelsägarens samtliga andelar i företaget. Vad som sägs i första stycket gäller *endast* i fråga om andelar i juridiska personer *som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte*.

19 §

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

Kapitalunderlaget är skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i företaget vid *det föregående beskattningsårets utgång, kvoterad enligt bestämmelserna i 24 §*.

19 a §

Ett villkorligt aktieägartillskott får räknas som tillgång under förutsättning att

1. *bolagsstämman inte fattat beslut om återbetalning av tillskottet, och*
2. *tillskottet inte motsvaras av fritt eget kapital i företaget.*

19 b §

Som tillgång räknas inte utfästelse om kapitaltillskott eller utfästelse att överta företags skuld.

19 c §

Som skuld räknas avsättningar för framtida utgifter till den del avdrag har gjorts vid beskattningen.

Som skuld räknas inte avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder.

21 §

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

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

Vad som sägs i första stycket gäller endast i fråga om andelar i dotterföretag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

22 §

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

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

Vid tillämpning av första stycket skall anskaffningsutgiften anses motsvara den i det föl-

Vid tillämpning av första stycket skall anskaffningsutgiften *för fastighet i Sverige* anses

jande angivna delen av fastighetens taxeringsvärde för år 1991 minskad med värdeminskningsskatt vid 1982-1991 års taxeringar, till den del avdraget per år uppgått till minst 10 procent av denna del av taxeringsvärdet. Den del av taxeringsvärdet som skall användas är för

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

motsvara den i det följande angivna delen av fastighetens taxeringsvärde för år 1991 minskad med värdeminskningsskatt vid 1982-1991 års taxeringar, till den del avdraget per år uppgått till minst 10 procent av denna del av taxeringsvärdet. *För fastighet i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte skall fastighetens taxeringsvärde anses motsvaras av 75 procent av fastighetens marknadsvärde vid utgången av år 1989.* Den del av taxeringsvärdet eller marknadsvärdet som skall användas är för

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

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

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

24 §

Om företaget gjorde avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering, får 28 procent av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av

Den del av skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i företaget enligt 19 § som skall ingå i kapitalunderlaget är för

skatteutjämningsreserv minst skall återföras vid 1995-2002 års taxeringar tas upp som skuld i stället för vad som anges i 23 § första stycket 1. Om avdraget för avsättning är lägre än det avdrag som avses i nämnda bestämmelse, skall kapitalunderlaget minskas med 28 procent av skillnaden.

1. nyemitterat aktiekapital, överkursfond, ovillkorliga aktieägartillskott och sådana villkorliga aktieägartillskott som avses i 19 a § 100 procent,

2. fondemitterat aktiekapital, reservfond och beskattade vinstmedel 45 procent, och

3. avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder 32 procent.

24 a §

Om företaget har redovisat underskott för det beskattningsår som avses i 19 § skall kapitalunderlaget, innan det kvoterar enligt 24 §, minskas med ett belopp motsvarande underskottet i följande ordning:

1. beskattade vinstmedel, reservfond och fondemitterat aktiekapital

2. avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder,

3. aktieägartillskott, överkursfond och nyemitterat aktiekapital.

48 a kap.

2 §²

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

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

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (*mottagna andelar*). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio procent av de

² Senaste lydelse 2001:1176

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 inkomstlaget näringsverksamhet

Verksamhetskrav när den avyttrade andelen är kvalificerad

6 a §

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

Som rörelse anses i denna paragraf inte sådant innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande som avses i 2 kap.

24 § andra meningen. Med dotterföretag avses i denna paragraf ett företag i vilket det köpande företaget, direkt eller indirekt, äger andelar med mer än 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

7 §³

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

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

10 a §

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

10 b §

Om äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 b § övergår till någon annan och om tjänstebeloppet då överstiger motsvarande tjänstebelopp vid andelsbytet skall skillnaden tas upp i inkomstslaget kapital. Detsamma gäller om andelen upphör att existera

Verksamhetsvillkoret

12 §

Var den avyttrade andelen

³ Senaste lydelse 2001:1176

kvalificerad och gällde villkoret enligt 6 a § för det köpande företags näringsverksamhet, skall kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt om villkoret inte längre är uppfyllt. Vid beräkningen av kapitalvinsten skall som ersättning för den avyttrade andelen inte räknas med sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §. Detta gäller i fråga om förändringar i det köpande företags näringsverksamhet till och med det tjugonde kalenderåret efter året för andelsbytet.

Första stycket gäller dock bara 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 b §.

49 kap.

13 §

Om den avyttrade andelen är en *tillgång som kapitalvinstbeskattas* hos säljaren, skall det

Om den avyttrade andelen är en *kapitaltillgång* hos säljaren, skall det uppkomma en kapital-

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.

vinst. Om det lämnas ersättning i pengar för andelen, skall kapitalvinsten överstiga denna del av ersättningen.

Andel som kapitalvinstbeskattas

Andel som är en kapitaltillgång

14 §⁴

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 §⁵

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*

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.

⁴ Senaste lydelse 2001:1176

⁵ Senaste lydelse 2001:1176

stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 a kap. och behandlas som ett sådant uppskovsbelopp som avses i första meningen.

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

Efterföljande arv m.m.

Efterföljande testamente m.m.

25 §

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

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

56 kap.

8 §⁶

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

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
- avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 18-23 §§,
- avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4-6 §§,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
- utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktieföretag 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

⁶ Senaste lydelse 2001:1176

51 kap. 7 §,

- pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§,
- familjebeskattning i 60 kap. 12-14 §§, och
- grundavdrag i 63 kap. 5 §.

57

2 §⁷

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

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

Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarätter *och vinstandelsbevis som avser lån i utländsk valuta* som getts ut av företaget och med utdelning ränta på sådana andelar.

Med verksamhet eller innehav av andelar i ett fåmansföretag likställs i detta kapitel verksamhet eller innehav av andelar i ett annat företag med vilket företaget ingår i en sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i 14 kap. 20 §.

4 §⁸

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

1. andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning *i företaget eller*

1. andelsägaren eller någon *som är eller har varit* närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning

⁷ Senaste lydelse 2000:78

⁸ Senaste lydelse 2001:1176

i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

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

a) i företaget, eller

b) i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver eller har bedrivit samma eller likartad verksamhet under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än fem år efter det att verksamheten i det företag som avses i a) upphörde, eller

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

En andelsägare och närstående till honom anses normalt verksam i betydande omfattning i företaget om personens arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

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

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

(nuvarande 4 § tredje stycket)

4 a §

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

5 §⁹

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

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

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

1. äger kvalificerade andelar i företaget,

Med företag avses här

1. det *famansföretag* i vilket delägaren eller någon närstående till honom varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket, eller
2. det *företag som utdelningen eller kapitalvinsten på den kvalificerade andelen hänför sig till om delägaren eller någon närstående till honom inte är eller har varit verksam i betydande omfattning i detta företag.*

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

1. äger kvalificerade andelar i företaget,

⁹ Senaste lydelse 2001:1176

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

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

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

3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § *första stycket 1. b)* eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen, *eller*

4. *äger kvalificerade andelar i ett annat sådant företag som avses i 2 § tredje stycket.*

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.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en andel som avses i första stycket skall denna inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i företaget som delägaren förvärvat efter den tidpunkt då företaget upphörde att vara fåmansföretag.

Om delägaren äger andelar som enligt andra stycket inte skall anses vara av samma slag och sort skall avyttringar anses ske i följande ordning:

1. *gamla andelar som är kvalificerade enligt första stycket,*

2. *nya andelar.*

6 b §

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

7 §

Utdelning på en kvalificerad andel skall tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger ett gränsbelopp. *Gränsbeloppet är summan av*

1. *underlaget för gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med fem procentenheter, och*

2. *sparat utdelningsutrymme.*

För andra delägarätter än aktier och andelar skall statslåneräntan ökas bara med en procentenhet.

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

1. *ett gränsbelopp eller ett schablonbelopp motsvarande hälften av ett prisbasbelopp året före beskattningsåret fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, och*

2. *sparat utdelningsutrymme.*

Gränsbeloppet är underlaget för gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med tio procentenheter.

För andra delägarätter än aktier och andelar skall statslåneräntan ökas bara med en procentenhet.

Som förutsättning för tillämpning av bestämmelsen om schablonbelopp i första stycket 1. gäller att denna beräkning används för andelsägarens samtliga andelar i företaget.

7 a §

(nuvarande 7 § tredje stycket)

Om lättnadsbeloppet enligt 43 kap. 3 § överstiger gränsbe-

Om lättnadsbeloppet enligt 43 kap. 3 § överstiger gränsbe-

loppet, tillämpas bestämmelserna i första stycket på utdelningen minskad med skillnaden.

loppet *eller schablonbeloppet*, tillämpas bestämmelserna i 7 § första stycket på utdelningen minskad med skillnaden.

8 §

Underlaget för gränsbelopp är summan av

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

2. *sparat utdelningsutrymme, och*

3. löneunderlag enligt 43 kap. 12–16 §§.

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

Underlaget för gränsbelopp är summan av

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen *eller om utdelning inte lämnats under beskattningsåret det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets utgång, och*

2. *ett löneunderlag enligt 43 kap. 12–14 §§.*

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet gäller inte bestämmelserna i 48 kap. 15 §.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar *i företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte får bestämmelserna om kapitalunderlaget i 43 kap. 18 § tillämpas.*

8 a §

(nuvarande 8 § tredje stycket)

Bestämmelserna om löneunderlag i *första stycket 3* och om omkostnadsbeloppet i *andra stycket* gäller inte för andra del-

Bestämmelserna om löneunderlag i *8 § första stycket 2* och om omkostnadsbeloppet i *8 § tredje stycket* gäller inte för andra

ägarrätter än aktier och andelar. delägarrätter än aktier och andelar.

10 §

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

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

12 §

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

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

Av en kapitalvinst på en kvalificerad andel skall den del som överstiger det sparade utdelningsutrymme tas upp i inkomstslaget tjänst.

Vid beräkning av den kapitalvinst som avses i första stycket gäller inte bestämmelserna i 48 kap. 15 §. Kapitalvinsten får beräknas med utgångspunkt i ett omkostnadsbelopp som bestäms med tillämpning av bestämmelserna om kapitalunderlaget i 43 kap. 18 §. *Detta gäller dock endast för andelar i företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte*. Bestämmelserna i detta stycke gäller inte för andra delägarrätter än aktier och andelar.

En kapitalvinst skall inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående till honom under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren sammanlagt tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 gånger det prisbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde för avyttringsåret.

12 a §

(nuvarande 12 § tredje stycket)

Om sparat lättnadsutrymme enligt 43 kap. 6 § överstiger sparad utdelningsutrymme, tillämpas bestämmelserna i första stycket på kapitalvinsten minskad med mellanskillnaden.

Om sparat lättnadsutrymme enligt 43 kap. 6 § överstiger sparad utdelningsutrymme, tillämpas bestämmelserna i 12 § första stycket på kapitalvinsten minskad med mellanskillnaden.

12 b §

(nuvarande 12 a §)

Bestämmelserna i 12 § gäller inte om kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. 8 §.

Bestämmelserna i 12 och 12 a §§ gäller inte om kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap. 8 §.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering om inte annat följer av punkterna 2 och 3.
 2. Vid beräkning av lättnadsbelopp och sparad lättnadsutrymme till och med utgången av år 2003 skall äldre bestämmelser i 43 kap. 4 samt 12-27 §§ tillämpas vid 2005 och senare års taxeringar.
 3. Vid beräkning av gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme till och med utgången av år 2003 skall äldre bestämmelser i 57 kap. 7, 8 och 10 §§ tillämpas vid 2005 och senare års taxeringar.

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

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 99 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

99 §

Bestämmelserna i 57 kap. 4 § *andra* stycket inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas inte på aktier som har förvärvats genom utdelning före år 1999.

Bestämmelserna i 57 kap. 4 § *tredje* stycket inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas inte på aktier som har förvärvats genom utdelning före år 1999.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

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

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

dels att 3 kap. 16 § och 10 kap. 9 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 15 a §.

dels att rubriken närmast före 3 kap. 15 § skall lyda "Uppskov vid koncerninterna andelsavyttringar och vid vissa andelsbyten".

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

15 a §

Den som har avyttrat en kvalificerad andel genom ett sådant andelsbyte som avses i 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om kapitalvinst på kvalificerade andelar.

Skyldigheten att lämna de uppgifter som behövs för tillämpningen av reglerna i 48 a kap. 10 a § och 57 kap. 2 § inkomstskattelagen gäller under den tid som avses i 57 kap. 6 b § samma lag.

16 §

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

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

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

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

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

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

16 a §

Om äganderätten till kvalificerade andelar som har förvärvats genom ett sådant andelsbyte som avses i 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, skall förvärvaren lämna

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

Den till vilken äganderätten till andelarna har övergått är under den tid som avses i 57 kap. 6 b § inkomstskattelagen skyldig att lämna de uppgifter som behövs för tillämpningen av reglerna i 48 a kap. 10 a § och 57 kap. 2 § samma lag.

10 kap**9 §**

I kontrolluppgiften skall följande uppgifter lämnas:

1. vid avyttringen av delägar-
rätterna eller fordringsrätterna
eller vid utfärdandet av en op-
tion, den ersättning som över-
enskommits efter avdrag för
försäljningsprovision och lik-
nande utgifter,

2. antalet delägar-
rätter eller
fordringsrätter,

3. deras slag och sort, samt

4. den kontanta ersättningen
vid *ett sådant andelsbyte* som
avses i 49 kap. 2 § inkomstskat-
telagen (1999:1229).

I kontrolluppgiften skall följande uppgifter lämnas:

1. vid avyttringen av delägar-
rätterna eller fordringsrätterna
eller vid utfärdandet av en op-
tion, den ersättning som över-
enskommits efter avdrag för
försäljningsprovision och lik-
nande utgifter,

2. antalet delägar-
rätter eller
fordringsrätter,

3. deras slag och sort, samt

4. den kontanta ersättningen
vid *sådana andelsbyten* som av-
ses i *48 a kap. 2 §* och 49 kap.
2 § inkomstskattelagen
(1999:1229).

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

2 Författningsförslag – återköp av egna aktier

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

Härigenom föreskrivs att 57 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

2 §

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

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

Om inlösen eller överlåtelsen avser aktieägarens hela aktieinnehav i bolaget skall dock vinsten behandlas som kapitalvinst.

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

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

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 8 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

8 §

Kontrolluppgift skall lämnas för fysiska personer och dödsbon av

1. värdepappersinstitut i de fall de är skyldiga att upprätta avräkningsnota enligt 3 kap. 9 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,

2. värdepappersinstitut i de fall de registrerar en option eller en termin eller på annat sätt medverkar vid utfärdandet av optionen eller vid slutförandet av options- eller terminsaffären,

3. kreditmarknadsföretag,

4. Insättningsgarantinämnden,

5. den som har betalat ut ersättning vid avyttring genom inlösen, och

6. försäkringsgivare som har betalat ut ersättning på grund av sådan försäkring som avses i 5 kap. 2 § lagen om värdepappersrörelse.

Kontrolluppgift skall lämnas för fysiska personer och dödsbon av

1. värdepappersinstitut i de fall de är skyldiga att upprätta avräkningsnota enligt 3 kap. 9 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse,

2. värdepappersinstitut i de fall de registrerar en option eller en termin eller på annat sätt medverkar vid utfärdandet av optionen eller vid slutförandet av options- eller terminsaffären,

3. kreditmarknadsföretag,

4. Insättningsgarantinämnden,

5. den som har betalat ut ersättning vid avyttring genom inlösen *eller vid ett aktiebolags förvärv av egna aktier*, och

6. försäkringsgivare som har betalat ut ersättning på grund av sådan försäkring som avses i 5 kap. 2 § lagen om värdepappersrörelse.

3 Författningsförslag – närståendebegreppet

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

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 20 och 22 §§, 12 kap. 19, 20, 24 och 29 §§, 47 kap. 14 och 15 §§ samt 58 kap. 9, 13 och 27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

20 §

Bestämmelser om makar skall tillämpas också på sambor *som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn.*

Bestämmelser om makar skall tillämpas också på sambor.

22 §

Med närstående avses
– make,
– förälder,
– mor- och farförälder,
– avkomling och avkomlings make,
– *syskon, syskons make och avkomling,* och
– dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.
Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.

Med närstående avses
– make,
– förälder,
– mor- och farförälder,
– avkomling och avkomlings make, och
– dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

27 §

Efterlevandepension får betalas ut bara till

1. person som varit pensions-spararens make *eller sambo*, och
2. barn till pensionsspararen eller till person som avses i 1.

Förmänstagare till efterlevandepension skall vara sådan person som avses i första stycket.

Efterlevandepension får betalas ut bara till

1. person som varit pensions-spararens make och
2. barn till pensionsspararen eller till person som avses i 1.

12 kap.

19 §

Ökade levnadskostnader skall dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make, *sambo* eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skälig på grund av

1. makens *eller sambons* förvärvsverksamhet
2. svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten, eller
3. någon annan särskild omständighet.

Ökade levnadskostnader skall dras av om den skattskyldige på grund av sitt arbete flyttat till en ny bostadsort, om en bostad för den skattskyldige, dennes make eller familj behållits på den tidigare bostadsorten och sådan dubbel bosättning är skälig på grund av

1. makens förvärvsverksamhet
2. svårigheter att skaffa en fast bostad på arbetsorten, eller
3. någon annan särskild omständighet.

20 §

Ökade levnadskostnader enligt 18 och 19 §§ skall dras av bara om den skattskyldige övernattar på arbetsorten och avståndet mellan bostadsorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer.

Ökade levnadskostnader enligt 19 § får dras av under längst tre år för *gifta och sambor* och längst ett år för övriga skattskyldiga. Ökade levnadskostnader skall dock dras av för längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

Ökade levnadskostnader enligt 19 § får dras av under längst tre år för *makar* och längst ett år för övriga skattskyldiga. Ökade levnadskostnader skall dock dras av för längre tid om anställningens natur eller andra särskilda skäl talar för det.

24 §¹

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Avdraget skall beräknas efter utgiften för det billigaste färdsatet. Skäliga utgifter för flygresor och utgifter för tågresa skall dock dras av.

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående till honom *eller hans sambo* men inte han själv är skattskyldig för

Om det saknas godtagbara allmänna kommunikationer, skall utgifter för resa med egen bil eller med den skattskyldiges förmånsbil dras av med det belopp som gäller för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt 27 och 29 §§. Detta gäller också den som använt en förmånsbil som en närstående till honom men inte han själv är skattskyldig för.

29 §²

För skattskyldiga som gör arbetsresor med sin förmånsbil skall utgifter för arbetsresor dras av enligt bestämmelserna i 26-28 §§. I stället för vad som sägs i 27 § tredje stycket skall

För skattskyldiga som gör arbetsresor med sin förmånsbil skall utgifter för arbetsresor dras av enligt bestämmelserna i 26-28 §§. I stället för vad som sägs i 27 § tredje stycket skall

¹ Senaste lydelse 2000:1341

² Senaste lydelse 2000:1003

utgifter för dieselolja dras av med 60 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 90 öre för varje kilometer. Detta gäller också den som gör resorna med en förmånsbil som en närstående till honom *eller hans sambo* men inte han själv är skattskyldig för.

utgifter för dieselolja dras av med 60 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 90 öre för varje kilometer. Detta gäller också den som gör resorna med en förmånsbil som en närstående till honom men inte han själv är skattskyldig för.

40 kap.

11 §

I andra fall än som avses i 10 § första stycket inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag erhålls av

1. en fysisk person,
2. ett dödsbo,
3. en annan utländsk person än ett utländskt bolag, eller
4. ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person eller en sådan person som anges i 2 eller 3 är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. Som närstående räknas här, utöver vad som anges i 2 kap. 22 §, ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare. Vad som sägs om fysisk person i denna paragraf gäller inte dödsbo.

En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. Som närstående räknas här, utöver vad som anges i 2 kap. 22 §, *syskon, syskons make och avkomling samt* ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare. Vad som sägs om fysisk person i denna paragraf gäller inte dödsbo.

47 kap.

14 §

Om en skattskyldig som har avyttrat en ursprungsbostad dör innan han har förvärvat en ersättningsbostad, har dödsboet rätt till avdrag enligt bestäm-

Om en skattskyldig som har avyttrat en ursprungsbostad dör innan han har förvärvat en ersättningsbostad, har dödsboet rätt till avdrag enligt bestäm-

melserna i detta kapitel, om en efterlevande make *eller sambo* uppfyller de villkor i fråga om förvärv av en ersättningsbostad och bosättning där som skulle ha gällt för den döde.

Om en skattskyldig som har avyttrat en ursprungsbostad och förvärvat en ersättningsbostad dör innan han har bosatt sig i ersättningsbostaden, har dödsboet rätt till avdrag enligt bestämmelserna i detta kapitel, om en efterlevande make *eller sambo* bosätter sig i ersättningsbostaden och den då ägs av dödsboet eller genom arv, testamente eller bodelning övergått till den efterlevande.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller bara om den efterlevandes bosättning i ursprungsbostaden uppfyller bosättningskraven i 3 eller 4 §.

melserna i detta kapitel, om en efterlevande make uppfyller de villkor i fråga om förvärv av en ersättningsbostad och bosättning där som skulle ha gällt för den döde.

Om en skattskyldig som har avyttrat en ursprungsbostad och förvärvat en ersättningsbostad dör innan han har bosatt sig i ersättningsbostaden, har dödsboet rätt till avdrag enligt bestämmelserna i detta kapitel, om en efterlevande make bosätter sig i ersättningsbostaden och den då ägs av dödsboet eller genom arv, testamente eller bodelning övergått till den efterlevande.

15 §

Om ett dödsbo begär uppskovsavdrag och en efterlevande make *eller sambo* enligt 14 § förvärvat en ersättningsbostad, krävs den efterlevandes samtycke för att bostaden skall anses som ersättningsbostad.

Om ett dödsbo begär uppskovsavdrag och en efterlevande make enligt 14 § förvärvat en ersättningsbostad, krävs den efterlevandes samtycke för att bostaden skall anses som ersättningsbostad.

51 kap.

8 §

Om överlåtaren är ett dödsbo, anses vid tillämpning av detta kapitel också delägare i dödsboet som närstående.

Som närstående anses vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som anges i 2 kap. 22 §, också syskon, syskons make och avkomling samt, om överlåtaren är ett dödsbo, också delägare i dödsboet.

58 kap.**9 §**

I fråga om annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring skall den försäkrade vara försäkringstagare.

<p>Om försäkringstagaren eller hans make <i>eller sambo</i> har barn under 20 år, får försäkringstagaren dock teckna en försäkring som avser efterlevandepension på makens <i>eller sambons</i> liv, om barnet sätts in som förmånstagare.</p>	<p>Om försäkringstagaren eller hans make har barn under 20 år, får försäkringstagaren dock teckna en försäkring som avser efterlevandepension på makens liv, om barnet sätts in som förmånstagare.</p>
--	--

Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten medge att dödsboet efter enskattskyldig som, direkt eller indirekt, bedrivit näringsverksamhet i Sverige får teckna en försäkring som avser efterlevandepension. Ett sådant medgivande får lämnas bara om den efterlevande inte har något betryggande pensionsskydd och försäkringen tecknas i samband med att boet upphör att bedriva näringsverksamheten.

13 §

<p>Efterlevandepension får betalas ut bara till</p>	<p>Efterlevandepension får betalas ut bara till</p>
---	---

- | | |
|---|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. person som varit den försäkrades make <i>eller sambo</i>, och 2. barn till den försäkrade eller till en person som avses i 1. | <ol style="list-style-type: none"> 1. person som varit den försäkrades make och 2. barn till den försäkrade eller till en person som avses i 1. |
|---|---|

Efterlevandepension på grund av försäkring som tecknats av arbetsgivare med stöd av 7 § andra stycket eller av dödsbo enligt medgivande som avses i 9 § tredje stycket får betalas ut som om den döde hade varit den försäkrade.

Förmånstagare till försäkring som avser efterlevandepension skall vara en sådan person som avses i första stycket.

27 §

<p>Efterlevandepension får betalas ut bara till</p>	<p>Efterlevandepension får betalas ut bara till</p>
---	---

- | | |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. person som varit pensions-spararens make <i>eller sambo</i>, och 2. barn till pensionsspararen eller till person som avses i 1 | <ol style="list-style-type: none"> 1. person som varit pensions-spararens make och 2. barn till pensionsspararen eller till person som avses i 1. |
|--|---|

Förmånstagare till efterlevandepension skall vara sådan person som avses i första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

Förslag till lag om ändring av lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Förmögenhetsskatt skall betalas till staten enligt bestämmelserna i denna lag.

Bestämmelser om skattemyndigheter och förfarandet vid taxering till statlig förmögenhetsskatt finns i taxeringslagen (1990:324).

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) och omfattar också motsvarande utländska företeelser om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) och omfattar också motsvarande utländska företeelser om inte annat anges eller framgår av sammanhanget, *dock skall i denna lag bestämmelser om makar endast tillämpas på sådana sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

4 Författningsförslag – generationsskiften

Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt¹

dels att 22 § 3 mom. och 23 § A–F skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 22 § 1 mom., 22 § 2 mom., 24 och 25 §§ skall betecknas 22 §, 22 a §, 25 och 25 a §§,

dels att 4 §, 13 § 1 och 2 mom., 20–21 §§, 23 §, 26–27 §§ och 43 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas 12 nya paragrafer, 22 § och 22 a §§, 23 a–23 e §§, 24 a–24 c §§, 25 a § och 43 a § av följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²

Arvsskatt tas ut för egendom inom eller utom Sverige som efterlämnas av den som vid sin död var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige eller var antingen svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före dödsfallet.

Arvsskatt tas också ut för följande slag av egendom som efterlämnas av en annan person än som avses i första stycket, nämligen

Arvsskatt tas också ut för följande slag av egendom som efterlämnas av en annan person än som avses i första stycket, nämligen

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857 23 § D. 1999:1131.

² Senaste lydelse 1988:1516.

1. fast egendom, tomträtt och *vattenfallsrätt* i Sverige,

2. i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i *förvärvsverksamhet* som bedrevs här av den avlidne,

3. andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från *egendom* som avses i punkten 2,

4. svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier, under förutsättning att de efterlämnas av svensk medborgare.

Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, anses inte ha varit bosatt här i riket; ej heller sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, om de vid sin död bodde hos honom och var utlänningar.

1. fast egendom *och* tomträtt i Sverige,

2. i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i *näringsverksamhet* som bedrevs här av den avlidne,

3. andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från *tillgång* som avses i punkten 2,

13 §³

1 mom. Vid *beräkning* av behållning i dödsbo iakttages

1) att bland boets tillgångar *inräknas* egendom, vartill den avlidne på livstid haft i 8 § första stycket *avsedd rätt*;

2) att bland boets tillgångar *icke inräknas* egendom, vilken av den avlidne *innehafte* med sådan rätt, som avses i 8 § andra stycket;

3) att *avdrag må ske* för begravnings- och bouppteckningskostnad;

4) att bland boets skulder *icke må inräknas*:

1 mom. Vid *beräkningen* av behållningen i ett dödsbo *gäller följande*:

1) *Egendom, som den avlidne innehafte på livstid med sådan rätt som avses i 8 § första stycket räknas som tillgång.*

2) *Egendom som den avlidne innehafte med sådan rätt som avses i 8 § andra stycket räknas inte som tillgång.*

3) *Som skuld räknas inte a) skuld för vilken under 2) avsedd tillgång på grund av inteckning eller annars särskilt svarar;*

³ Senaste lydelse 1988:1516.

a) *gäld för vilken under 2) avsedd egendom på grund av in-teckning eller eljest särskilt häftar;*

b) *belopp, som skall betalas i arvsskatt.*

2 mom. *Vid beräkning av behållning i kvarlätenskap, som avses i 4 § andra stycket, får avdrag från värdet av den skattepliktiga egendomen göras endast för de skulder som kan hänföras till egendomen, såsom skulder på grund av förvärv, förbättring, reparation eller underhåll av den skattepliktiga egendomen eller, om fråga är om förvärvsverksamhet, lönekostnader, skatter och avgifter som belöper på förvärvsverksamheten.*

b) *belopp, som skall betalas i arvsskatt.*

4) *Avdrag får ske för begravnings- och bouppteckningskostnader.*

2 mom. *Från värdet av de skattepliktiga tillgångar som anges i 4 § andra stycket får avdrag endast göras för skulder som hänför sig till dessa på grund av förvärv, förbättring, reparation eller underhåll. I fråga om näringsverksamhet får lönekostnader, skatter och avgifter dras av.*

Värdering av egendomen

Vid uppskattning av egendom skall lända till efterrättelse i bouppteckning eller, där skatt uttages efter deklaration, i denna upptaget värde, så framt icke föreskrifterna i 21, 22 eller 23 § föranleda åsättande av annat värde. Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som av arvlåtaren stiftats genom testamente, uppskattas enligt i 23 § meddelade föreskrifter.

Att i vissa fall skatt skall utgå

Värdering av tillgångarna

20 §⁴

Tillgångar värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av 21–24 c §§. Med marknadsvärde avses den betalning som dödsboet respektive i fråga om gåva givaren skulle ha fått om tillgången bjudits ut på marknaden efter avdrag för försäljningskostnader.

I 27 § finns bestämmelser om

⁴ Senaste lydelse 1973:1104.

efter lägre värde än nu sagts, där-
om stadgas i 27 §.

Vid tillämpning av bestämmel-
serna i 21–27 §§ skall vad som
föreskrives om fastighet äga
motsvarande tillämpning i fråga
om byggnad som är lös egendom.

att skatt i vissa fall skall tas ut på
ett lägre värde.

Vid tillämpning av 21–24 c
och 43 a §§ har termer och
uttryck samma betydelse och
tillämpningsområde som i
inkomstskattelagen (1999:1229)
och omfattar också motsvarande
utländska företeelser om inte
något annat framgår av
sammanhanget.

21 §

Uppskattningen sker med
hänsyn till förhållandena vid
tiden för skattskyldighetens in-
träde.

Där jämligt 19 § skatt skall
beräknas efter sammanlagda vär-
det av skilda förvärv, uppskattas
det tidigare förvärvet med hän-
syn till förhållandena vid den i
fråga om sistnämnda förvärv för
varje särskilt fall angivna tiden.

Värderingen görs med hänsyn
till förhållandena då skattskyldig-
heten inträdde.

Om ett bokslut har upprättats i
nära anslutning till skattskyldig-
hetens inträde kan detta tjäna till
ledning för värdering av närings-
verksamheten.

Om skatt enligt 19 § skall
beräknas efter sammanlagda
värdet av skilda förvärv, värderas
varje förvärv med hänsyn till
förhållandena vid tiden för
respektive förvärv.

22 §⁵

(22 § 1 mom.)

Som värde av fast egendom vid
den tidpunkt, som avses i 21 §,
skall gälla det föregående årets
taxeringsvärde om inte bestäm-
melserna i 2 eller 3 mom. föran-
leder annat.

Finns det sådana tillbehör till

Värdet för en fastighet i Sverige
skall vid den tidpunkt som avses
i 21 §, utgöras av taxeringsvärdet
året före skattskyldighetens inträ-
de om inte annat framgår av be-
stämmelserna i 22 a § eller 24 a
och 24 b §§.

Sådana tillbehör till fastighet

⁵ Senaste lydelse 1981:634.

fastigheten som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall *dess* tas upp särskilt. *Bestämmelserna i 23 § F om värdesättning av lös egendom tillämpas vid värderingen.*

som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall tas upp särskilt och värderas för sig enligt reglerna om värdering av företagsegendom i 24 a–24 c §§.

Om en fastighet innehas med tomträtt, utgörs dess värde av den del av taxeringsvärdet som avser byggnad.

Värdet för en privatbostadsfastighet utomlands utgörs av 75 procent av marknadsvärdet.

Näringsfastighet skall under de förutsättningar som anges i 24 § värderas enligt de särskilda värderingsreglerna för företags-egendom i 24 a–24 c §§.

22 a §⁶

(22 § 2 mom.)

Har fast egendom efter den tidpunkt, som näst föregående års taxeringsvärde avsett, sjunkit i värde genom eldsvåda, vattenflöde eller annan sådan händelse eller genom borttagande av byggnad eller annan anläggning på egendomen eller av tillbehör därtill eller genom skogsavverkning eller genom nedläggning eller väsentlig förändring av verksamhet i vilken egendomen använts, eller av annan liknande anledning, skall på ansökan av skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor, efter verkställd utredning, egendomen åsättas särskilt värde till ledning för beräkning av på egendomen

Fastighet som saknar taxeringsvärde skall värderas särskilt i enlighet med de bestämmelser som gäller vid fastighetstaxeringen. Detta gäller även sådan fastighet som enligt 3 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152) inte är skattepliktig. Särskild värdering behövs dock inte om det är uppenbart att taxeringsenhetens värde understiger 50 000 kronor.

Om en taxeringsenhetens värde har ändrats eller om någon annan förändring har skett efter den tidpunkt, som näst föregående års taxeringsvärde avsett, men före skattskyldighetens inträde och är förhållandena sådana att

⁶ Senaste lydelse 2001:95.

belöpande arvsskatt.

Där efter tidpunkt som nyss nämnts fortsatt bebyggelse skett på fast egendom eller dess värde annars höjts till följd av ny-, till- eller ombyggnad eller väsentlig förändring av verksamhet, vari egendomen använts, eller annan liknande anledning, får egendomen för ändamål enligt första stycket, åsättas särskilt värde.

Fast egendom som inte har särskilt taxeringsvärde skall också värderas till ledning för arvsskattens bestämmande. Värdering behövs dock inte om det är uppenbart att egendomens värde inte överstiger 50 000 kronor.

Värdering enligt detta moment görs av skattemyndigheten i den region där fastigheten är belägen. Skattemyndigheten får uppdra åt en annan skattemyndighet att fatta beslut i dess ställe i ett visst ärende eller en viss grupp av ärenden. Ett sådant uppdrag får ges endast om den andra myndigheten medger det och om det inte medför avsevärd olägenhet för den som beslutet rör.

Vid värderingen skall hänsyn tas till egendomens beskaffenhet vid den tidpunkt som avses i 21 §. Värdet skall uppskattas

ny taxering skall ske enligt 16 kap. 2–5 §§ fastighets-taxeringslagen skall särskilt värde fastställas. Sådant värde skall alltid fastställas om värdeförändringen uppgår till minst 200 000 kronor.

Särskild värdering skall göras utifrån fastighetens beskaffenhet vid den tidpunkt som avses i 21 §. Värdet skall uppskattas enligt de grunder som gäller för bestämmande av taxeringsvärde året före det är då denna tidpunkt inföll. Föreskrifterna i 22 § andra stycket skall därvid tillämpas.

Värdering enligt denna paragraf görs av skattemyndigheten i den region där fastigheten är belägen. Skattemyndigheten får uppdra åt en annan skattemyndighet att fatta beslut i dess ställe i ett visst ärende eller i en viss grupp av ärenden. Ett sådant uppdrag får ges endast om den andra myndigheten medger det och om det inte medför avsevärd olägenhet för den som beslutet rör.

enligt de grunder som gäller för bestämmande av taxeringsvärde året före det år då denna tidpunkt inföll. Föreskrifterna i 22 § 1 mom. andra och tredje meningarna skall därvid tillämpas. Skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor skall lämna skattemyndigheten de upplysningar som behövs för prövning av *ansökningen*. Skattemyndigheten får även besluta om besiktning av egendomen. Har ärendet tagits upp på ansökan av annan än skattemyndigheten, får dock sådant beslut fattas endast om sökanden åtar sig att betala kostnaderna för besiktningen.

Skattemyndighetens beslut enligt detta moment får inte överklagas.

Skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor skall lämna skattemyndigheten de upplysningar som behövs för prövning av *frågan om särskilt värde skall bestämmas samt lämna de uppgifter som behövs för att sådant värde skall kunna beräknas*.

Skattemyndighetens beslut enligt denna paragraf får inte överklagas.

23 §⁷

(23 § B.)

Aktier som är inregistrerade vid *inländsk* börs eller noteras på utländsk börs, andelar i värdepappersfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

Aktier som inte är av det slag som avses i första stycket men

Aktier som är inregistrerade vid *svensk* börs eller *som* noteras på *motsvarande sätt vid* utländsk börs, andelar i värdepappersfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till 75 procent av det noterade värdet .

Svenska och utländska aktier som inte är av det slag som avses

⁷ Senaste lydelse 1999:1233.

som är föremål för marknads-
mässig omsättning med regel-
bundna noteringar om avslut tas
upp till 30 procent av det note-
rade värdet.

i första stycket men som är
föremål för marknadsmissig
omsättning med regelbundna
noteringar om avslut tas upp till
30 procent av det noterade vär-
det.

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är
börsnoterade eller är föremål för sådan notering som avses i andra
stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till
samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade,
skall de icke noterade aktierna tas upp till samma värde som de
noterade aktierna som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena bedöms att
det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas
vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället priset vid
en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktier som inte omfattas av
bestämmelserna i första – tredje
styckena samt andelar i eko-
nomiska föreningar och
handelsbolag *tas upp till det pris
som kan påräknas vid en försälj-
ning under normala förhållan-
den, varvid dock följande skall
iakttas. I den mån uppskatt-
ningen grundas på värdet av
tillgångar som ingår i en
näringsverksamhet beräknas –
under förutsättning att egen-
domen är sådan som avses i
punkt 2 första stycket eller sjunde
och åttonde styckena av
anvisningarna till 3 och 4 §§ den
upphävda lagen (1947:577) om
statlig förmögenhetsskatt –
tillgångarnas värde med tillämp-
ning av reglerna i F tredje stycket;
vid gåva dock under den ytter-
ligare förutsättningen att de i 43 §
andra stycket angivna kraven
iakttagits. I den mån uppskatt-*

Aktier som inte omfattas av
bestämmelserna i första – tredje
styckena samt andelar i
ekonomiska föreningar och
handelsbolag *skall värderas
enligt de särskilda värderings-
reglerna för företagsegendom i 24
– 24 c §§.*

ningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första – tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första – fjärde styckena.

Värdepapper som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje och femte styckena tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

23 a §

(23 § C.)

Fordran uppskattas till sitt kapitalbelopp jämte upplupen ränta å tid, som avses i 21 §. Är fordringen ej förfallen och skall ränta därå ej beräknas för tiden före förfallodagen, uppskattas fordringen till belopp, som utgör dess värde vid nämnda tid enligt den vid denna lag fogade tabellen I.

Osäker fordran uppskattas till belopp, varmed den kan beräknas inflyta. Vårdelös fordran anses icke utgöra tillgång. Den omständigheten att gäldenären är delägare i dödsboet föranleder icke fordringens uppskattande enligt andra grunder än som eljest äro tillämpliga.

Medel, för vilka uppskov med inkomstbeskattning åtnjutes enligt bestämmelserna om skogskonto, upphovsmannakonto, uppfinnar-konto eller investeringskonto för skog, tas upp till halva värdet. Har medel satts av till fond för särskilt ändamål enligt föreskrift i lag eller annan författning och har avdrag vid inkomstberäkningen medgetts för avsättningen, får halva det avsatta beloppet tas upp som skuld.

(23 § D.)

23 b §

För evärdlig tid utgående ränta, avkomst eller annan förmån uppskattas till tjugu gånger det belopp, vartill den senast för helt år uppgått.

Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som utgår under viss tid eller någons livstid, uppskattas till sitt kapitalvärde. Är rättigheten bestämd till visst belopp eller eljest till viss storlek, beräknas kapitalvärdet efter det belopp rättigheten för helt år motsvarar enligt de vid denna lag fogade tabellerna II och III.

Om livränta på grund av försäkring skall utgå så länge någon är i livet, dock längst under viss tid, eller skall börja utgå framdeles, beräknas värdet enligt försäkringstekniska beräkningsgrunder med iakttagande av föreskrifterna i denna paragraf. Där rättighet, som belastar viss egendom, ej är på nyss angivet sätt bestämd, anses årliga värdet utgöra fem procent av det penningvärde, vartill egendomen uppskattats, dock att, där rättighet avser endast del av egendom eller dess årliga värde eljest icke kan bestämmas enligt nyss angivna grund, detta uppskattas efter vad som prövas skäligen.

Kapitalvärdet av rättighet, som icke är bestämd att utgå under någons livstid men ändock är av obestämd varaktighet, uppskattas med ledning av tabell III, såsom

om den skolat utgå för den berättigades livstid, dock högst till tio gånger det värde, rättigheten för helt är motsvarar.

Är rättighet beroende av flera personers liv sålunda, att rättigheten upphör vid den först avlidnes frånfälle, bestämmes rättighetens kapitalvärde efter den äldstes levnadsålder.

Fortfar däremot rättigheten oförändrad till den sist avlidnes frånfälle, beräknas värdet efter den yngstes ålder.

(23 § D.)

23 c §

Värdet av utländskt myntslag beräknas efter den köpkurs på checkar, utställda i samma myntslag, som gällde vid tiden för skattskyldighetens inträde. Finnes ej sådan kurs eller kan av annan anledning värdet icke beräknas efter denna grund, bestämmer regeringen eller den myndighet regeringen förordnar, hur beräkningen skall ske.

(23 § F. första och andra stycket)

23 d §⁸

Värdet av en andel i ekonomisk förening, vars behållna tillgångar vid likvidation endast delvis skall skiftas mellan medlemmarna, utgörs av det värde som motsvarar den del av föreningens förmögenhet som skulle ha belöpt på andelen om föreningen hade trätt i likvida-

⁸ Senaste lydelse 1999:1233.

Andel i *bostadsförening* eller *bostadsaktiebolag* tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet skall tas upp till enligt 22 § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till vad den kan antas ha betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning, som föranletts av boets avveckling.

(23 § F. tredje stycket)

Vid värderingen av en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet tillämpas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt.

tion.

Privatbostadsrätt tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet skall tas upp till enligt 22 § och 22 a § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

23 e §

Vid värderingen av en enskild näringsverksamhet skall bestämmelserna i 24–24 c §§ tillämpas.

24 §

Tillgångar och skulder som ingår i en enskild näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), onoterade aktier samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag skall värderas enligt bestämmelserna om substansvärdering i 24 a och 24 b §§ och om nedsättning av substansvärde i 24 c § om inte annat anges nedan.

Som tillgång i näringsverksamhet skall inte räknas

– småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet som på grund av ägarens begäran enligt 2 kap. 9 § tredje stycket inkomstskattelagen är näringsfastighet, eller

– den del av en näringsfastighet som inrymmer en bostadslägenhet som används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende. Detta gäller även om bostadslägenheten ägs indirekt genom ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.

Mark och byggnader, som är belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning), skall, om de inte utgör tillgångar i näringsverksamhet, tillsammans behandlas som näringsfastighet under förutsättning att

a) egendomen ingår i en eller

flera småhusenheter eller i en eller flera lantbruksenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighets-taxeringslagen (1979:1152) och

b) fastighetsägarens fritids-uthyrning på orten av sådan tillgång, som avses under a) och inte utgör tillgång i närings-verksamhet, omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.

Som närstående räknas för dödsbo: dödsbodelägarna och dem närstående personer och för fämansföretag och fämanshandelsbolag: företagsledare och del-ägare i företaget samt dem närstående personer.

Skuld för pensionsutfästelse får endast tas upp om skulden har tryggats på sätt som anges i 28 kap. 3–4 §§ inkomstskattelagen. Pensionsutfästelse som inte har tryggats på sådant sätt får tas upp som skuld om den avser annan arbetstagare än den som har bestämmande inflytande över företaget i den mening som avses i 5 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu inte har inträtt, liksom annan villkorlig skuld får inte tas upp.

Vid värderingen av aktier och andra andelar skall bestämmelsen i 24 c § tillämpas endast i den mån tillgångarna ingår som ett led i en rörelse.

24 a §

Tillgångar i näringsverksamheten, får värderas till det lägsta värde som kan godtas enligt god redovisningssed inom det slag av verksamhet som tillgångarna är nedlagda i om inte annat anges nedan.

Näringsfastighet i Sverige som inte utgör lagertillgång skall tas upp till taxeringsvärdet. Bestämmelserna om tidpunkten för värderingen m.m. i 22 § och om äsättande av särskilt värde i 22 a § skall då tillämpas.

Näringsfastighet i utlandet tas upp till 75 procent av marknadsvärdet.

Näringsbostadsrätt värderas enligt bestämmelsen i 23 d § andra stycket om värdering av privatbostadsrätt.

Inventarier och lagertillgångar tas upp till det skattemässiga värdet. I fråga om lagertillgångar får skäligt avdrag göras för prisfallsrisk. Lagerfastighet tas dock upp lägst till taxeringsvärdet.

I den mån värderingen skall omfattar tillgångar som avses i 23 § första – tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första – fjärde styckena samma paragraf.

Medel, på skogskonto, skogskadekonto, eller upphovsmannakonto, tas upp med ett belopp som motsvarar halva behållningen på

kontot.

Har en andel i ett handelsbolag ett negativt värde, får detta beaktas av delägare som inte har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser.

24 b §

Skulder i näringsverksamhet får tas upp till det högsta värde som kan godtas enligt god redovisningssed om inte annat anges nedan.

Latenta skatteskulder får i andra fall än som följer av 24 a § sjunde stycket endast tas upp för avsättning till fond som har gjorts enligt föreskrift i lag eller annan författning och avdrag har medgivits vid inkomsttaxeringen för avsättningen. I sådana fall får halva det avsatta beloppet tas upp som skuld.

Skuld för pensionsutfästelse skall beräknas enligt bestämmelsen i 3 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Kapitalvärdet av skuld, som inte är förfallen och på vilken ränta inte skall beräknas för tiden före förfallodagen och kapitalvärdet av förpliktelse som innefattar skyldighet att utge undantagsförmåner, livränta eller därmed jämförlig avgift till annan, skall beräknas på samma sätt som stadgas i 23 a och 23 b §§ angående beräkningen av kapitalvärdet av fordran eller av ränta, avkomst, förmån eller

annan rättighet.

Avsättning till framtida utgifter som godtas vid inkomsttaxeringen får tas upp som skuld.

Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som avses i 29 kap. 9–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) får tas upp som skuld.

24 c §

Om värdet av tillgångarna överstiger värdet av skulderna i näringsverksamheten får skillnaden sättas ned till trettio procent.

26 §⁹

Den som omhänderhar dödsbos egendom ävensom skattskyldig har att tillhandahålla den utredning, som prövas erforderlig för bedömning av egendoms värde.

Till upplysning om värde av fast egendom som enligt 22 § 2 mom. första eller tredje stycket åsatts särskilt värde, skall skattemyndighetens beslut i ärendet företas. Påkallar skattskyldig tillämpning av sådant särskilt värde, skall erforderligt anstånd med skatteärendets avgörande lämnas när ansökan om åsättande av särskilt värde av egendomen blivit gjord.

Till ledning för värdering av aktier, obligationer och därmed jämförliga värdehandlingar skall företas intyg av bank, mäklare eller annan sakkunnig. Om sådan handling inte är börsnoterad och inte heller annars

Skattemyndighetens beslut om särskilt värde på fastighet enligt 22 a § första eller andra stycket skall ges in i ärendet.

Om skattemyndigheten gör en sådan värdering skall behövt anstånd för avgörande av skatteärendet lämnas.

Till ledning för värdering av aktier, obligationer och därmed jämförliga värdehandlingar som är börsnoterade eller annars omsätts marknadsmissigt på kapitalmarknaden skall företas intyg av bank, mäklare eller

⁹ Senaste lydelse 2001:95.

omsätts på kapitalmarknaden annan sakkunnig.
skall i stället företes av skatte-
myndigheten meddelat bevis om
det värde, vartill handlingen
enligt senast verkställd prövning
kan ha upptagits vid taxering till
statlig förmögenhetsskatt.

Skattemyndigheten får, där särskild anledning föreligger, förordna lämplig person att verkställa uppskattning av lös egendom till ledning för dess värdering. Förordnande som nu sagts får efter överklagande meddelas av rätten. Det åligger skattskyldig eller den, som för skattskyldig har hand om egendom, att hålla egendomen tillgänglig för besiktning samt att tillhandagå förrättningsmannen med upplysningar och annan utredning. Ersättning åt förrättningsmannen betalas, om egendomen ingår i dödsbo, av boet och annars av den för egendomen skattskyldige.

27 §¹⁰

Har fast egendom efter den tidpunkt, som näst föregående årets taxeringsvärde avsett, väsentligt *nedgått* i värde på grund av allmän förändring i det ekonomiska läget eller har å börs eller *eljest* i marknaden noterad aktie, obligation eller därmed jämförlig värdehandling efter den tidpunkt, som avses i 21 §, *nedgått* i värde med en fjärdedel eller mera och uppgår, *därest egendomen* uppskattas efter ovan i denna lag stadgade grunder, skatten för sådana lotter i boet, om vilkas beskattande är fråga, till sammanlagt minst 3 000 kronor, *må* regeringen, *såframt det finnes uppenbart att utgörandet av skatt efter* nämnda beräkningsgrunder

Har fast egendom efter den tidpunkt, som näst föregående årets taxeringsvärde avsett, väsentligt *sjunkit* i värde på grund av allmän förändring i det ekonomiska läget eller har *på* börs eller *annars* i marknaden noterad aktie, obligation eller därmed jämförlig värdehandling efter den tidpunkt, som avses i 21 §, *sjunkit* i värde med en fjärdedel eller mera och uppgår, *såvida tillgångarna* uppskattas efter ovan i denna lag stadgade grunder, skatten för sådana lotter i boet, om vilkas beskattande är fråga, till sammanlagt minst 3 000 kronor, *får* regeringen, *om det är uppenbart att uttag av skatt efter* nämnda beräkningsgrunder

¹⁰ Senaste lydelse 1974:857.

skulle verka oskäligt betungande, på ansökan av skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor *medgiva*, att skatten skall utgå efter lägre värde än det, *vertill egendomen eljest skall uppskattas*.

Ansökan som i denna paragraf *sägs* skall för att kunna *upptagas* till prövning *vara* till regeringen *ingiven* innan beslut om skattens fastställande meddelas.

skulle verka oskäligt betungande, på ansökan av skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor *medge*, att skatten skall utgå efter lägre värde än det *som tillgångarna annars skall värderas till*.

Ansökan *enligt* denna paragraf skall för att kunna *tas upp* till prövning *ha givits in* till regeringen innan beslut om skattens fastställande *har meddelats*.

43 §¹¹

(43 § första stycket)

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22 § *med undantag av 3 mom.*, 23 § *med undantag av F tredje stycket*, 24–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22–22 a §, 23–23 e §§, 24–24 b §§, 25–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

Vid beräkning av en gåvas värde medges endast avdrag för sådana skulder för vilka gåvotagaren åtagit sig personligt ansvar.

Avser gåvan tillgångar som skall tas upp till endast viss

¹¹ Senaste lydelse 1999:1233.

kvotdel av sitt värde skall ersättning som lämnas av gävtogaren räknas av från det skattemässiga gävovärdet med motsvarande kvotdel.

43 a §

(43 § andra stycket)

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan *all* givarens rätt till en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gävoskatten bestäms. Har gävtogaren inom fem år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan givarens *hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren* som han äger direkt eller avser gåvan *aktie eller andel respektive del av andel i ett sådant företag som avses i 23 § femte stycket*, skall, utöver bestämmelserna i 43 §, bestämmelsen i 24 c § tillämpas när gävoskatten bestäms om inte annat sägs nedan.

Med förbehåll avses inte att gävtogaren lämnad ersättning i form av kontanter eller revers till givaren.

Med förbehåll avses inte heller att givaren och gävtogaren avtalat om att gävtogaren skall ta över obeskattade reserver från givarens näringsverksamhet eller att givaren på grund av erhållen ersättning för gåvan tar upp kapitalvinst till beskattning.

Har gävtogaren inom tre år efter det att skattskyldighet inträtt för en gåva som erhållit *lätnad enligt 24 c §* genom köp,

byte eller något därmed jämförligt fäng eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 30 juni 2003.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) att 17 kap. 6 a § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

6 a §¹²

Om beloppet av kontanta medel och liknande fordringar samt värdet av obligationer och andra lätt realiserbara värdepapper i ett dödsbo sammanlagt inte uppgår till dubbla beloppet av den arvsskatt som enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall förskjutas av dödsboet, eller om det i andra fall skulle medföra avsevärd svårighet för den skattskyldige att genast betala hela skatten på egendom som har tillfallit den skattskyldige, får skattemyndigheten besluta att skatten får betalas genom högst tio årliga inbetalningar.

I fråga om skatt på egendom som skall värderas enligt bestämmelserna i 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket lagen om arvsskatt och gåvoskatt får skattemyndigheten besluta att skatten får betalas genom högst tjugo årliga inbetalningar.

Om skattemyndigheten har beviljat anstånd enligt första eller andra stycket skall myndigheten bestämma när varje inbetalning skall ske.

Om skattemyndigheten har beviljat anstånd skall myndigheten bestämma när varje inbetalning skall ske.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003. Om en bouppteckning, arvsdeklaration eller gåvodeklaration kommit in till en skattemyndighet före ikraftträdandet gäller äldre bestämmelser.

¹² Senaste lydelse 2001:328.

Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om förhandsbesked i skattefrågor att 1, 6, 9, 10 och 17 §§ skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324),

2. skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1 lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,

3. skatt enligt mervärdes-skattelagen (1994:200), och

4. taxering enligt fastig-hetstaxeringslagen (1979:1152).

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter an-sökan av en enskild eller Riks-skatteverket.

Föreslagen lydelse

1 §¹³

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324),

2. skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1 lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,

3. skatt enligt mervärdes-skattelagen (1994:200),

4. taxering enligt fastig-hetstaxeringslagen (1979:1152),

och
5. *gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvs- och gåvoskatt.*

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter an-sökan av en enskild eller Riks-skatteverket.

6 §¹⁴

I ärenden som avses i 1 § första stycket 1 *och* 4 får förhandsbesked lämnas efter ansökan av Riksskatteverket endast om

1. frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en

I ärenden som avses i 1 § första stycket 1, 4 *och* 5 får förhandsbesked lämnas efter ansökan av Riksskatteverket endast om

1. frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en

¹³ Senaste lydelse 2001:336.

¹⁴ Senaste lydelse 2001:336.

ansökan som denne framställt hos skattemyndigheten,

2. skattemyndigheten har fattat ett beslut i saken och beslutet gått den enskilde emot samt

3. det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

ansökan som denne framställt hos skattemyndigheten,

2. skattemyndigheten har fattat ett beslut i saken och beslutet gått den enskilde emot samt

3. det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

9 §

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast skall lämnas till ledning för den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder skall ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast skall lämnas.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 5 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast skall lämnas för skattens fastställande.

10 §¹⁵

Riksskatteverkets ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av året efter taxeringsåret.

Riksskatteverkets ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden har gått ut eller, om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, den skattepliktiga händelsen har inträffat.

¹⁵ Senaste lydelse 2001:336.

Riksskatteverkets ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 5 skall ha kommit in till Skatterättsnämnden före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår då tidpunkten för skattskyldigheten inträdde.

17 §

<p>För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 <i>eller</i> 4 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.</p>	<p>För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1, 4 <i>eller</i> 5 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.</p>
--	---

Om Regeringsrätten undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, skall avgiften betalas tillbaka.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003. Vid begäran om förhandsbesked i en fråga där skattemyndigheten fattat beslut före ikraftträdandet tillämpas äldre bestämmelser.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att nuvarande 30 kap. 11 § skall betecknas 30 kap. 11 a §,
dels att 18 kap. 8 §, 19 kap. 18 §, 20 kap. 12, 24 och 28 §§, 22 kap. 5 §, 23 kap. 10 §, 26 kap. 2 §, 30 kap. 15 §, 33 kap. 15 och 17 §§, 34 kap. 8, 10, 18, 19, 21 och 22 § och 44 kap. 21 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fyra nya bestämmelser, 21 kap. 16 a §, 30 kap. 7 a och 11 §§, 34 kap. 18 a § samt närmast före 30 kap. 11 § och 34 kap. 22 a § två nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 kap.

8 §

Om inventarierna ingår i en näringsverksamhet som den skattskyldige förvärvar genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente, anses det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren som anskaffningsvärde, om inte särskilda skäl talar emot det.

Om inventarierna ingår i en näringsverksamhet som förvärvas genom gåva tillämpas bestämmelserna i 22 och 23 kap.

19 kap.

18 §

Om en byggnad förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningsskatt och utgifter för sådana förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 §.

Om en gåvotagare har lämnat en sådan ersättning som anges i 44 kap. 21 § andra stycket för en fastighet eller en ideell andel av

en fastighet och givaren har tagit upp kapitalvinsten till beskattning skall anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt i den lämnade ersättningen.

20 kap.

12 §

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningsavdrag samt utgifter för sådana förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 §.

Om en gåvotagare har lämnat en sådan ersättning som anges i 44 kap. 21 § andra stycket för en fastighet eller en ideell andel av en fastighet och givaren har tagit upp kapitalvinsten till beskattning skall givaren dra av den del av anskaffningsvärdet för markanläggningen som inte har dragits av tidigare. Vid avyttringen skall värdeminskningsavdrag samt avdrag för utgifter för sådana förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 § återföras.

24 §

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång som har förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt skall beräknas med utgångspunkt i utgiften för förvärvet.

Om fastigheten har förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, skall anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt i utgiften vid närmast föregående köp, byte eller liknande förvärv.

Om en gåvotagare har lämnat en sådan ersättning som anges i 44 kap. 21 § andra stycket för en

fastighet eller en ideell andel av en fastighet och givaren har tagit upp kapitalvinsten till beskattning skall anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt i den lämnade ersättningen.

28 §

Om en fastighet där en naturtillgång har börjat utvinnas övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller avdrag för substansminskning.

Om en gåvotagare lämnar en sådan ersättning som anges i 44 kap. 21 § andra stycket för en fastighet eller en ideell andel av en fastighet och givaren har tagit upp kapitalvinsten till beskattning skall ersättningen utgöra underlag för beräkning av gåvotagarens avdrag för substansminskning.

21 kap.

16 a §

Om en gåvotagare lämnar en sådan ersättning som anges i 44 kap. 21 § andra stycket för en fastighet eller en ideell andel av en fastighet och givaren har tagit upp kapitalvinsten till beskattning skall anskaffningsvärdet beräknas med utgångspunkt i den lämnade ersättningen. Ersättningen skall också utgöra underlag för beräkning av gåvotagarens skogsavdrag.

22 kap.

5 §

Som uttag räknas också att

1. en näringsverksamhet upphör,
2. skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör,
3. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen,
4. inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, eller
5. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Överföring av näringstillgångar genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död skall inte räknas som uttag.

23 kap.

10 §

Om ersättning *inte* lämnas med ett belopp som *motsvarar minst* tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.

Om ersättning lämnas med ett belopp som *motsvarar högst* tillgångens skattemässiga värde och *som understiger tillgångens marknadsvärde* skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.

Om ersättning lämnas med ett belopp som överstiger tillgångens skattemässiga värde skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot ersättningen. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.

26 kap.**2 §**

Vid avyttring av en näringsfastighet skall följande avdrag återföras:

1. värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag,
3. avdrag för substansminskning,
4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, och
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret eller, om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt, vid förvärvet.

Med avyttring likställs att en givare i enlighet med 44 kap. 21 § andra stycket tagit upp en kapitalvinst till beskattning.

30 kap.

Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare

11 §

En fysisk person som genom arv, testamente, gåva eller bodelning, helt eller delvis tar över tillgångar från en enskild näringsverksamhet får helt eller delvis ta över en periodiseringsfond om

1. övertagandet inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över fonden/fonderna

eller

3. parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet,

4. den övertagna delen av fonden uppgår högst till så stor del av hela fonden som motsvarar så stor del som de överlättna tillgångar utgör av samtliga tillgångar i givarens näringsverksamhet,

5. de övertagna tillgångarna motsvarar minst samma värde som den övertagna fonden eller delen av fonden.

Med gåva jämställs att mottagaren lämnat ersättning till givaren som motsvarar högst det skattemässiga värdet på tillgångarna och som understiger marknadsvärdet på tillgångarna.

15 §

Om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till.

Om en periodiseringsfond helt eller delvis tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till.

33 kap.

7 a §

Om samtliga reallgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en eller flera obegränsat skattskyldiga fysiska personer genom arv, testamente, gåva eller bodelning får förvärvaren ta över den tidigare ägarens sparade fördelningsbelopp.

Med gåva jämställs att

mottagaren lämnat ersättning till givaren som motsvarar högst det skattemässiga värdet på tillgångarna och som understiger marknadsvärdet på tillgångarna..

15 §

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och det kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet är negativt vid förvärvstidpunkten. *Detta* gäller bara om fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren.

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och det kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet är negativt vid förvärvstidpunkten.

Om den förre ägaren erhållit en sådan ersättning som anges i 44 kap. 21 § andra stycket och tagit upp denna till beskattning skall den lämnade ersättningen ligga till grund för beräkningen av kapitalunderlaget i 8 § för gåvotagaren.

Vad som sägs i första och andra stycket gäller bara om fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren.

16 §

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid

förvärvstidpunkten enligt 12 § eller 13 § och ökad med 72 procent av en övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

Om en del av fastigheten övergår till någon annan ägare, skall posten minskas i motsvarande mån.

Om fastigheten och driften av den räknas till olika näringsverksamheter och förvärvaren eller hans närstående inom två år före förvärvet eller efter förvärvet skjutit till kapital i mer än obetydlig omfattning till den näringsverksamhet som driften räknas till, skall posten minskas i motsvarande mån.

17 §

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för räntefördelning med högst ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlaget i näringsverksamheten före ökningen med posten.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. *Om kapitalunderlaget före ökningen med posten ett visst år inte längre är negativt, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.*

Kapitalunderlaget får ökas med *den särskilda* posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten.

34 kap.

8 §

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 138,89 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det

kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och expansionsfond skall beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet och den övertagna expansionsfonden beräknas vid förvärvstidpunkten.

Första stycket gäller bara under förutsättning att villkoren i 18 § är uppfyllda och om fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren.

Om den förre ägaren erhållit en sådan ersättning som anges i 44 kap. 21 § andra stycket och tagit upp denna till beskattning skall den lämnade ersättningen ligga till grund för beräkningen av kapitalunderlaget i 7 § för gåvotagaren. Vad som sägs i första och andra stycket gäller bara om fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren.

10 §

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 138,89 procent av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. *Om expansionsfonden ett visst år uppgår till eller är lägre än 138,89 procent av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.*

Kapitalunderlaget får ökas med *den särskilda* posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten.

18 §

Om *samtliga* reallgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat

Om reallgångar i en enskild näringsverksamhet *helt eller delvis* övergår till en obegränsat

skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning får mottagaren ta över en expansionsfond om

– mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden, eller

– parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som real-tillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Värdet av reallgångarna skall beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §. Om expansionsfonden tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem.

skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning får mottagaren *helt eller delvis* ta över en expansionsfond om

– mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden, eller

– parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet samt

– den övertagna delen av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som motsvarar så stor del som de överlättna tillgångarna utgör av samtliga tillgångar i överlätarens näringsverksamhet, och

– de övertagna tillgångarna motsvarar minst 72 procent av den övertagna fonden eller den övertagna delen av fonden.

Med gåva jämställs att mottagaren lämnat ersättning till givaren som motsvarar högst det skattemässiga värdet på

*tillgångarna och som understiger
marknadsvärdet på tillgångarna.*

18 a §

*Expansionsfonden får dock
inte tas över till den del den
överstiger 185 procent av det
värde som samtliga reallgångar
i näringsverksamheten uppgick
till vid utgången av det tredje
beskattningsåret före det aktuella
beskattningsåret
(jämförelsetidpunkten).*

*Vid delvist övertagande av
reallgångar gäller vad som sägs
i första stycket om värdet av
samtliga reallgångar i stället för
så stor del av samtliga
reallgångar vid jämförelse-
tidpunkten som den övertagna
delen utgör av samtliga
reallgångar vid övertagandet.*

*Värdet av reallgångarna
skall beräknas på det sätt som
anges i 33 kap. 12 § första stycket
och 13 §.*

19 §

En expansionsfond får föras över om en enskild näringsidkare
– överlåter samtliga reallgångar i näringsverksamheten till ett
svenskt handelsbolag som han har en andel i eller genom
överlåtelsen får en andel i och
– begär att fonden inte skall återföras.

*Om expansionsfonden förs
över, anses delägaren ha gjort
avsättningarna och avdragen för
dem såsom delägare i handels-
bolaget.*

21 §

En expansionsfond får tas över om

- en delägares andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning, och
- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. Den får inte heller tas över till den del den överstiger den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella ökad med en tredjedel.

Om andelen i handelsbolaget är en lagertillgång, gäller i stället att expansionsfonden inte får tas över till den del den överstiger andelens skattemässiga värde. Den får inte heller tas över till den del den överstiger motsvarande värde vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella året ökat med en tredjedel.

Om expansionsfonden tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget.

22 §

Om en delägare i ett svenskt handelsbolag tillskiftas realtillgångar vid bolagets upplösning får en expansionsfond föras över om

- delägaren begär att expansionsfonden inte skall återföras, och
- överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.

Om expansionsfonden förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för den i enskild näringsverksamhet.

Effekter hos den som tar över fonden*22 a §*

Om en expansionsfond helt eller delvis tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till.

44 kap.**21§**

Om en tillgång förvärfvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation.

Om en tillgång förvärfvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. *Om en gåvotagare lämnar en ersättning som överstiger den förvärvade tillgångens omkostnadsbelopp skall, om inte annat sägs i nästa stycke, givaren ta upp kapitalvinsten till beskattning. Ersättningen skall då utgöra anskaffningsutgift för tillgången. Detta skall även gälla vid förvärv av en andel av en tillgång.*

Om tillgången är en fastighet och ersättningen från gåvotagaren understiger taxeringsvärdet skall överlåtelsen i sin helhet behandlas som en gåva. Detsamma gäller om tillgången är en tomträtt och ersättningen understiger taxeringsvärdet för byggnaden. Om ersättningen överstiger givarens omkostnadsbelopp får givaren och gåvotagaren avtala

om att givaren skall ta upp kapitalvinsten till beskattning. I sådant fall skall ersättningen utgöra anskaffningsutgift för fastigheten respektive tomträten. Om givaren och gävtogaren inte avtalar om att givaren skall ta upp vinsten till beskattning inträder gävtogaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Detta skall även gälla vid förvärv av en ideell andel av en fastighet eller tomträtt.

I fråga om delägarätter, fordringsrätter och sådana tillgångar som avses i 52 kap. skall som anskaffningsutgift räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren i stället hade avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

I Inledning

1 Inledning

1.1 Uppdraget

3:12-utredningen tillsattes först vid millennieskiftet efter regeringens bemyndigande i september 1999 för att, enligt direktiven (se bilaga 1), se över de regler som gäller för beskattning av utdelning från och reavinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag samt de särskilda regler i arvs- och gåvoskattelagstiftningen som gäller vid arv och gåva av företag. I uppdraget ingick också att föreslå hur de skatteregler skall vara utformade som tillämpas när aktiebolag i vissa fall förvärvar aktier i det egna bolaget. En annan – i direktiven mera undanskymd men mycket omfattande – uppgift var att göra en samlad översyn av de olika närståendebegrepp som förekommer inom skattelagstiftningen.

I fråga om 3:12-reglerna är utgångspunkten i direktiven att ett system med samma grundläggande funktioner som dagens inte kan undvaras. Jämfört med när det nuvarande regelverket infördes och vid senare ändringar har i riktlinjerna för utredningens analyser behovet av att utforma beskattningen så att tillväxt, risktagande och investeringar främjas, skjutits i förgrunden på ett annat sätt. Samtidigt påminns utredningen i alla grundläggande hänseenden om vad principerna för beskattningen kräver. Det påtagliga motsatsförhållandet mellan de uttalade näringspolitiska ambitionerna och de skatterättsliga principerna går som en röd tråd genom direktiven. Den avvägning mellan önskemålet att skapa goda villkor för realinvesteringar och tillväxt i fåmansägda företag och önskemålet att begränsa utrymmet för skattemässig omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster har, som det så försiktigt förutskickas i direktiven, varit en grannlaga uppgift.

1.2 Utredningens arbete

Den utvärdering av de nu tioåriga 3:12-reglerna som direktiven talar om har bl.a. bestått i att experten Gunnar Forsling gjort en statistisk bearbetning av ett omfattande deklarationsmaterial rörande 3:12-bolagen och dess ägare (se bilaga 1). En annan av experterna, Jan Södersten, har undersökt effekterna av 3:12-reglerna när det gäller kapitalkostnader och risktagande (se bilaga 2). Sistnämnda frågeställningar har också belysts av Näringslivets skattesakkunnige Krister Andersson (se bilaga 5).

Arbetet med 3:12-frågorna har präglats av ständiga kollisioner mellan de många gånger oförenliga krav som de näringspolitiska och beskattningssprincipiella intressena reser på ett reformerat system. Den i huvudsak tekniskt inriktade översyn, som varit utredningens uppgift, har på avgörande punkter utvecklats till diskussioner med tydliga politiska förtecken. Ståndpunkterna har på ömse sidor haft en dragning åt det dogmatiska hållet och gjort det mycket svårt att driva utredningsarbetet framåt.

När det gäller frågan om sambandet mellan 3:12-reglerna och bestämmelserna om andelsbyten – en del av det övergripande uppdraget – förrycktes utredningens arbete i höstas då det under den intensiva Pomperipossadebatten ifrågasattes om inte utredningen med förtur borde redovisa förslag till lösningar på problemet.

I samband med den anbefallda kartläggningen av vissa utländska regelsystem har utredaren tillsammans med sekreterarna besökt Finansdepartementet i Oslo och Skattestyrelsen i Helsingfors. Aud Sjökvist har besökt Kommunala Skattekontoret i Nyborg.

Till utredningen har varit knuten en referensgrupp med företrädare för olika organisationer. Tre sammanträden har hållits med gruppen.

1.3 Framställningar m.m.

I fråga om *3:12-bestämmelserna* har till utredningen getts in ett antal förslag till reformering av det nuvarande systemet.

Leif Edvardsson har skissat en omläggning till en modell som han kallar kapitalmetoden.

Stig Olsson föreslår att klyvningsreglerna, som han vill ändra på i olika avseenden, skall gälla för såväl aktiva som passiva delägare för

att man skall komma ifrån den svåra avgränsningen av vad som är kvalificerade andelar i ett fåmansföretag.

Företagareförbundet Företagarforum (FF) har lämnat ett förslag till nya regler för "beskattning av utdelning och avyttring av andelar i fåmansföretag" i publikationen FFP 2001:01.

Genom beslut av regeringen har följande framställningar rörande *generationsskiftesfrågorna* överlämnats till utredningen.

Företagareförbundet har i en skrivelse den 19 mars 1987 (Fi1065/87) hemställt om klarare regler för tillämpningen av vederlagsreverser.

Småföretagens Riksorganisation, SAF, Svensk Industriförening och Sveriges Köpmannaförbund har i en gemensam skrivelse den 26 mars 1987 (dnr 1191/87) hemställt om lagändring som gör lätt-nadsreglerna tillämpliga vid generationsskiften genom gåva och en översyn av AGL med utgångspunkten att generationsskiften skall vara möjliga utan alltför stor belastning på företagen.

LRF har i en skrivelse den 2 mars 1987 (dnr 1987/786) begärt att lätt-nadsreglernas tillämplighet vid gåvobeskattningen utreds.

Sveriges Industriförbund har i en skrivelse den 18 februari 1987 (Fi1987/620) hemställt om ändrad lagstiftning så att villkoren för de särskilda värderingsreglerna skall få tillämpas vid gåvor av företag utifrån utgångspunkten att förvärv av företag genom gåva skall ha en likvärdig behandling med förvärv genom arv.

Företagareförbundet har i skrivelser den 31 januari 1989 (dnr 760/89) och den 12 juni 1990 (dnr 760/89) hemställt om en positiv behandling av dispensärenden rörande vederlagsreverser och att nya klara regler tas fram som underlättar generationsskiften i familjeföretag.

Företagarnas Riksorganisation har i en skrivelse den 10 oktober 1991 (dnr 3539/91) föreslagit att det skall lämnas utrymme för användandet av vederlagsreverser i samband med tillämpningen av lätt-nadsregeln samt att AGK:s förslag till lagändring antas så att vederlagsreverser kan användas vid generationsskiften i framtiden.

Bengt Jonsson, Karlstad har i en skrivelse den i november 1998 (Fi1998/3088) hemställt om en översyn av reglerna för generationsskiften av lantbruksfastigheter samt de skattefrågor som rör skogskonton.

Svensk Handel har i en skrivelse den 21 maj 1999 (Fi1999/1982) hemställt om att regeringen vidtar åtgärder som underlättar generationsskiften och i första hand låter successiva gåvor omfattas av lätt-nadsregeln.

Sveriges Fastighetsägareförbund har i en skrivelse den 2 februari 1994 (Fi94/496) hemställt att reglerna om förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt skall ändras så att alla näringsfastigheter behandlas enligt de lättnadsregler som gäller för fastigheter som tidigare hänfördes till inkomstslaget jordbruksfastighet och rörelse. Regeringen har i samband med överlämnandet upplyst om att kapital som nedlagts i fastighetsförvaltning numera inte är skattepliktigt enligt NSFL.

Nils Petter Ekdahl har i en skrivelse den 17 mars 1998 (Fi98/888) ifrågasatt det principiellt riktiga i den åtskillnad som görs vid värderingen i samband med arv och gåva av onoterade svenska aktier respektive onoterade utländska aktier (23 § B. AGL) och framhållit att det inte är uteslutet att reglerna strider mot den fria etableringsrätten inom EU/EES.

Utredningen har tagit del av förslagen och framställningarna och vägt in synpunkterna tillsammans med övrigt utredningsmaterial.

II 3:12-reglerna

1 Behovet av särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag

1.1 Historisk översikt

Ett aktieföretag är ett eget självständigt rättssubjekt, skilt från dess aktieägare. Det finns därmed ett formellt partsförhållande mellan företaget och ägarna. Företag och ägare kan således med skatterättslig verkan ingå rättshandlingar med varandra. Exempelvis kan egendom överlåtas mellan parterna eller hyresavtal ingås. Ett annat exempel är att en delägare kan vara anställd i företaget och härigenom förfoga över vinsten genom löneuttag. Alternativt kan företaget besluta att utdela vinstmedel trots att vinsten huvudsakligen är ett resultat av delägarens arbetsinsatser.

För att inte omotiverade fördelar skall kunna uppnås genom styrning av sättet för vinstöverföring från aktieföretaget till ägarna eller genom transaktioner med företaget har särskilda regler för beskattning av s.k. fåmansföretag och deras delägare successivt införts i lagstiftningen. Den första lagstiftningen riktad mot fåmansföretag tillkom redan år 1933 då förordningen om ersättningsskatt (SFS 1933:395) infördes. Bakgrunden var följande. Vid kommunalskattelagens (SFS 1928:370), KL, tillkomst åtnjöt förvaltningsföretag, dvs. aktieföretag eller ekonomisk förening som förvaltade värdepapper och dylikt, skattefrihet för mottagen utdelning. Detta medförde problem. Problemet bestod i att bolagen användes som "sparbössa" av sina ägare, dvs. de lät förvaltningsbolaget uppbära utdelningar från andra bolag men underlät att låta förvaltningsbolaget vidareutdela dem till den fysiska person som var förvaltningsbolagets ägare. Ägaren kunde disponera de uppsamlade medlen genom att låna dem. I syfte att motverka detta infördes den s.k. ersättningsskatten. Lagen var visserligen tillämplig på alla typer av bolag men syftet var i första hand att förhindra att fåmansbolag utnyttjades för att uppnå skatteförmåner. Om ett förvaltningsbolag uppsamlat vinstmedel utan att det var företagsekonomiskt motiverat och syftet sannolikt var att bereda delägarna en

skatteförmån utgick ersättningskatt med 25 % av det belopp som skäligen kunnat utdelas. Lagen upphävdes i samband med 1990 års skattereform men torde ha varit mer eller mindre obsolet långt dessförinnan.

År 1951 kom den första mera genomgripande särslagstiftningen avseende fåmansföretag. För första gången definierades begreppet fåmansbolag i lagstiftningen. Även denna lagstiftning avsåg att förhindra att då gällande skattefrihet för utdelning utnyttjades på ett otillbörligt sätt av fåmansbolagen. Bestämmelsen, som infördes i 54 § femte stycket KL, är numera upphävd.

År 1960 infördes i lagen (1960:63) om förlustavdrag särskilda regler för förlustutjämnning vid ägarskifte i fåmansbolag. Syftet var att förhindra att otillbörliga skatteförmåner uppkom genom handel med förlustbolag (med syftet att utnyttja förlustavdragen) vid ägarskifte i fåmansbolag. Lagen upphörde att gälla i samband med 1990 års skattereform och spärreglerna flyttades till lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Reglerna ersattes sedan av bestämmelser i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

I början av *1970-talet* infördes en rad olika särregler riktade mot fåmansbolag, samtliga med syftet att förhindra att denna typ av bolag utnyttjades för att uppnå otillbörliga skatteförmåner. Bl.a. infördes en skatteflyktsregel vid försäljning av fastighet samt särskilda regler för vinstbolagstransaktioner och för interna aktieöverlåtelse. Bestämmelserna upphörde att gälla i samband med 1990 års skattereform.

År 1976 togs för första gången ett systematiskt grepp över fåmansföretagarproblematiken genom införandet av den s.k. fåmansföretagsbeskattningen. Härigenom kom för det första inkomstuppdeleningen mellan närstående i fåmansföretag att regleras. För det andra infördes regler som tog sikte på att förhindra uppkomsten av otillbörliga skatteförmåner genom värdeöverföring från företaget till ägarna. Sistnämnda regler hade genomgående karaktären av *stoppregler*, dvs. syftet var att förhindra vissa transaktioner. Om transaktionerna i fråga ändå genomfördes kunde skatteeffekterna bli mycket drakoniska, vilket alltså var avsett. Vid 1990 års skattereform ansågs att dessa särregler alltjämt behövdes (prop. 1989/90:110 s. 596). Reglerna återfanns fram till utgången av år 1999 i punkterna 14 och 15 av anvisningarna till 32 § KL. Numera, fr.o.m. inkomståret 2000, har flertalet av stoppreglerna upphävts (prop. 1999/2000:15, SFS 1999:1229) eftersom en särreglering av

fåmansföretagen och deras delägare inte anses tillräckligt motive-rad. Beskattning anses kunna ske enligt de allmänna beskattnings-reglerna. De särregler som fortfarande anses motiverade är de som avser inkomstfördelning i familjen (tidigare punkten 13 av anvis-ningarna till 32 § KL, numera 60 kap. 12–14 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL), förbjudna lån (tidigare punkten 15 av anvisning-arna till 32 § KL, numera 11 kap. 45 § IL) samt personalavveckling (tidigare 32 § 3 h mom. KL, numera 11 kap. 17 § IL).

I samband med 1990 års skattereform infördes en helt ny typ av regler för behandling av utdelning och kapitalvinster på aktier i fåmansföretag. De nya reglerna skall tillämpas på andelar som ägs av s.k. aktiva delägare. Före skattereformen beskattades alla inkomster för en fysisk person (tjänst, kapital, tillfällig förvärvs-verksamhet, rörelse, jordbruksfastighet eller annan fastighet) sam-lat och efter en gemensam progressiv skatteskala. Skattesatsen var alltså densamma för kapital- och arbetsinkomster. Ägarkapitalet beskattades hos bolaget genom bolagsskatten som före skattere-formen uppgick till 52 % medan skatteuttaget på arbetskraften i form av arbetsgivaravgifter låg på väsentligt lägre nivå. Att delägare i fåmansföretag strävade efter att undgå kombinationen bolags-skatt/utdelningsskatt och i stor utsträckning valde att ta ut kapital-avkastning i form av lön är föga överraskande. Incitamenten var alltså de motsatta jämfört med de som följer av det duala inkomst-skattesystem – med en separat behandling av förvärvs- och kapi-talinkomster – som infördes med verkan från och med år 1991. Genom skattereformen sänktes bolagsskatten först till 30 % och sedan till 28 % och kom därmed att hamna betydligt närmare för-staletsbeskattningen av arbetsinkomster. I nästa beskattningsled sänktes skattesatsen på kapitalinkomster betydligt jämfört med skattesatsen för arbetsinkomster, vilket innebar att det åtminstone i högre inkomstskikt blev lönsamt att beskatta så mycket av inkomsterna som möjligt i inkomstslaget kapital. Delägare i fåmansföretag ansågs, mot bakgrund av det formella men ej reella tvåpartsförhållandet som råder i fåmansföretag, ha särskilt stora möjligheter att åstadkomma detta. Uppdelningen mellan inkomst-slagen och de olika skattesatserna innebar således att behov upp-kom av ett särskilt regelkomplex för fåmansföretag. De särskilda reglerna, de s.k. *3:12-reglerna*, fanns fram till tillkomsten av inkomstskattelagen (1999:1229), IL, i 3 § 12 mom. och 3 § 12 a–e mom. SIL. De är numera placerade i 57 kap. IL. Begreppen

fåmansföretag och delägare definieras i 56 kap. 2 § IL respektive 56 kap. 6 § IL.

3:12-reglerna har under sin levnadstid varit föremål för ett stort antal förändringar. En del av förändringarna har gjorts för att täppa till luckor i systemet. Andra förändringar har haft till syfte att öka det kapitalbeskattade utrymmet. En konsekvens av genomförda förändringar är bl.a. att systemets komplexitet ökat avsevärt. I debatten hävdas strävandena att åstadkomma ett neutralt och ”perfekt” system ha medfört att regelsystemet blivit så komplext att det i själva verket är ohanterligt och därför inte rättvist. Regelsystemet kritiserar även för att diskriminera aktiva delägare i unga och kunskapsbaserade tillväxtföretag, företag startade efter år 1992 samt företag utan eller med endast ett fåtal anställda.

1.2 Behövs 3:12-reglerna?

De allra flesta av de s.k. stoppreglerna är som sagt numera avskaffade. I fråga om 3:12-reglerna är det primära syftet att förhindra att högbeskattad arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst. En grundläggande fråga som inställer sig i detta sammanhang är om det är nödvändigt att ha ett särskilt regelsystem eller om det är möjligt att inom ramen för de allmänna reglerna uppnå ett tillfredsställande beskattningsresultat. Är så fallet kan även 3:12-reglerna upphävas. Av bilagan *Deskriptiv statistik av 3:12-bolag och deras ägare* framgår att det antal skattskyldiga som deklarerar inkomster från fåmansföretag under perioden 1997–99 uppgick till drygt 250 000 per år. Frågan är alltså av stort intresse för såväl de många skattskyldiga som berörs som för skattemyndigheter och domstolar.

1.2.1 Vad är ett tillfredsställande beskattningsresultat?

Den första fråga som måste besvaras är vad som i förevarande sammanhang är ett tillfredsställande beskattningsresultat. Det svenska skattesystemet vilar på ett antal grundläggande principer, bl.a. principerna om likformighet och neutralitet. Likformighetsprincipen har under åren fått allt större betydelse och principen påverkade i mycket stor utsträckning arbetet med 1990 års skattereform. Principen innebär bl.a. att likartade fall skall beskattas på

ett likartat sätt. Inkomster som är ekonomiskt likvärdiga skall således beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten erhålls. Neutralitetsprincipen innebär att beskattningen skall vara utformad på ett sådant sätt att den är neutral i förhållandet mellan olika handlingsalternativ. Beskattningen skall inte styra den enskildes handlande.

Vid konstruktionen av skatteregler är det inte alltid helt enkelt att uppnå målen om likformighet och neutralitet. När det gäller utformningen av beskattningen av delägare i fåmansföretag är problemet framför allt vilka jämförelser som skall vara avgörande. Inkomstsituationen för den övervägande delen av delägarna i fåmansföretag liknar i flera avseenden löntagarnas. Skillnaden mellan vissa näringsverksamheter, t.ex. konsultverksamheter, och anställningsförhållanden är ibland mer en gradskillnad än en artskillnad. Mera allmänt gäller för fåmansföretagaren – liksom för löntagaren – att hans inkomster ofta till väsentlig del är ett resultat av hans egen arbetsinsats. Vidare kan, åtminstone i princip, småföretagaren liksom löntagaren själv besluta när intjänade inkomster skall konsumeras. Inkomsten kan sägas utgöra ett mått på den resurs som intjänats under en viss period och som kan användas för konsumtion utan att inkomsttagarens förmögenhet minskar. För beskattningen utgör inkomsten ett mått på den resurs på vilken den skattskyldige skall betala en del i inkomstskatt. Inkomsten uttrycker med andra ord den skattskyldiges skatteförmåga. Eftersom skatteförmågeprincipen är fast förankrad som en viktig del av det svenska skattesystemet är målet om likformighet ett starkt skäl för en likartad beskattning av alla inkomster som är tillgängliga för konsumtion. Det sagda torde vara några av anledningarna till att beskattningen av fåmansföretagare (och egenföretagare) utformats med löntagarbeskattningen som likformighetsnorm.

För att driva näringsverksamhet krävs, förutom arbetsinsatser, regelmässigt en insats i form av ägarkapital. Vid utformningen av beskattningen av fåmansföretagare måste därför hänsyn tas även till kapitalinkomstbeskattningen. Det framstår som naturligt att avkastningen på fåmansföretagarens kapitalinsats beskattas som kapitalinkomst. De risker för förlust av kapitalet som finns för småföretagare kan därutöver motivera ytterligare en lindring i beskattningen.

När det gäller att avgöra till vilket inkomstslag vinsten i ett fåmansföretag hör kan följande anföras.

1990 års skattereform kom att innebära en utvidgning av inkomstbegreppet. Det omfattar numera all verksamhet som den skattskyldige bedriver samt all avkastning och realiserad värdestegring på kapital han innehar. Utanför inkomstbegreppet faller i princip endast förmögenhetsöverföringar genom arv, testamente, gåva eller bodelning (8 kap. 2 § IL). Alla inkomster som faller inom inkomstbegreppet anses ha en likvärdig skatteförmåga och skall därför beskattas lika hårt. I förarbetena till skattereformen uttalas i samband med bestämmandet av skattesatsen på 30 % för kapitalinkomster bl.a. följande (prop. 1989/90:110 s. 296):

En viktig utgångspunkt för reformen är att åstadkomma större likformighet i beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster än vad som följer av dagens system. Målet om likformighet i detta hänseende kan dock inte anses uppfyllt om skatteuttaget på nominell kapitalavkastning är detsamma som uttaget på arbetsinkomster - - - skattens andel av real kapitalavkastning skall vara likvärdig med skatteuttaget för arbetsinkomster i form av inkomstskatt och skattedelen av sociala avgifter.

Skattesatsen på 30 % bestämdes med utgångspunkt i en inflation på 4 % och en real ränta på 3 %. Skattens andel av den nominella avkastningen uppgår därvid till 2,1 % ($0,30 \times 0,07$) motsvarande 70 % av den reala avkastningen ($0,021/0,03$). Detta motsvarar ungefär skatteuttaget för arbetsinkomster i form av inkomstskatt och skattedelen av socialavgifterna. Vid oförändrad realränta men vid en inflation på 7 % uppgår skattens andel av realräntan till 100 % ($0,03/0,03$), dvs. hela realräntan går till skatt. Vid en inflation på 0 % sjunker skattens andel av realräntan till 30 % ($0,009/0,03$). Skatten som andel av den reala inkomsten kan med andra ord – beroende på den vid en viss tidpunkt aktuella inflationen – bli högre eller lägre än avsett.

Fysiska personers inkomster delas upp i tre inkomstslag; inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital. Uppdelningen motiveras av att det föreligger väsentliga skillnader mellan inkomstberäkningen av olika slag av inkomster. På grund av denna uppdelning är en av de mest betydelsefulla frågorna vid inkomstberäkningen att avgöra till vilket inkomstslag en inkomst hör. De problem som kan uppstå när det gäller att avgöra till vilket inkomstslag en fysisk persons inkomster hör handlar i regel om gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet. Denna gränsdragningsproblematik är dock inte av intresse i förevarande sammanhang.

Mera sällan uppstår gränsdragningsproblem mellan kapital och näringsverksamhet. Fråga kan i så fall vara om en verksamhet sker yrkesmässigt eller för egen räkning, jfr t.ex. RÅ81 1:4 där aktieförsäljning bedrivits "för egen räkning och inte varit inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare". Rent allmänt kan sägas att frågan om viss inkomst skall hänföras till kapital eller näringsverksamhet bedöms med ledning av den underliggande egendomens art och användning samt verksamhetens grad av yrkesmässighet och varaktighet.

Gränsdragningsproblem mellan tjänst och kapital torde inte heller vara vanliga. I den mån problem uppstår är dessa så gott som uteslutande kopplade till förekomsten av hobbyverksamhet. Normalt skall försäljning av personligt lösöre beskattas som inkomst av kapital enligt 52 kap. 2 § IL. Detta bör, enligt förarbetena till 1990 års skattereform

i regel gälla även egendom som använts i en hobbyverksamhet. I vissa fall kan dock beskattningen bli annorlunda. Så bör exempelvis bli fallet om försäljningsvinsten till övervägande del får anses härröra från den skattskyldiges egen arbetsinsats. Om verksamheten går ut på att tillverka vissa produkter, exempelvis hemslöjdsföremål, och det inte är fråga om näringsverksamhet bör försäljningsintäkterna tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Detsamma bör gälla om den skattskyldige t.ex. renoverat en bil och vinsten vid en försäljning till övervägande del härrör från den skattskyldiges arbetsinsats

(prop. 1989/90:110 s. 654)

Sammanfattningsvis kan således konstateras att för en "vanlig" fysisk person är gränsdragningsproblematiken i förevarande sammanhang i regel relativt enkel. När det gäller en fåmansföretagares inkomster från företaget är problematiken principiellt densamma. Med hänsyn till vinstens karaktär i fåmansföretag blir gränsdragningsfrågorna dock betydligt mer komplicerade.

Den vinst som uppkommer i ett fåmansföretag kan bestå av avkastning på delägarens eller anställdas arbetsinsatser. Den kan även bestå av "vanliga" kapitalinkomster, dvs. avkastning på tillgångar i företaget. I många företag består vinsten så gott som uteslutande av avkastning på arbetsinsatser. Detta är framför allt fallet i t.ex. konsult- eller andra s.k. kunskapsföretag. Mera sällan torde vinsten vara en renodlad kapitalavkastning. I de flesta fall torde inkomsterna i stället bestå av en blandning av arbets- och kapitalinkomster. I förarbetena till det särskilda regelsystemet uttalas att det enbart är avkastningen av ägarens och hans

närståendes arbetsinsatser som skall träffas av de särskilda reglerna (prop. 1989/90:110 s. 469). Det kan tyckas självklart att reglerna borde ha utformats på ett sådant sätt att endast denna avkastning blev föremål för den progressiva arbetsinkomstbeskattningen. Ett försök härtill gjordes i och med att föredragande statsrådet i samband med reglernas tillkomst föreslog att räckvidden i en viss situation borde begränsas varvid bl.a. följande anfördes (a. prop. s. 468):

När den vinst som uppkommer vid försäljning av ett företag består av vanliga kapitalinkomster, även utöver det sparade utrymmet för kapitalbeskattad inkomst, behövs en möjlighet att beakta detta vid beskattningen.

Den föreslagna regeln infördes dock inte beroende på att "varken den skattskyldige eller skattemyndigheterna har möjlighet att avgöra vad som egentligen är arbets- resp. kapitalinkomst" (prop. 1990/91:54 s. 221). I stället ersattes den föreslagna undantagsregeln med den s.k. takregeln (se avsnitt 8.3.1).

När det gäller att avgöra till vilket inkomstslag vinsten i ett fåmansföretag i princip hör är den teoretiska utgångspunkten helt klar. Inkomster som härrör från fåmansföretagarens egna eller närståendes prestationer är inkomst av tjänst medan inkomster som har sitt ursprung i företagets innehav av tillgångar är kapitalinkomst. Saken kompliceras emellertid inte bara av svårigheterna att korrekt avgöra vad som egentligen är det ena eller det andra utan även av att det kan förekomma ett mellanting mellan de båda inkomstslagen. Detta mellanting har sin grund i att även andra faktorer än företagets kapitalplaceringar kan höja kapitalavkastningen, t.ex. företagarens idéer och företagsledande förmåga. Nämnade faktorer kan sägas utgöra en "immateriell" del av fåmansföretagarens fysiska arbetsprestation som därför inte bör beskattas som inkomst av tjänst i sin helhet. Stöd för ett sådant synsätt är emellertid svårt att finna i skattelagstiftningen. Således skall t.ex. intäkt vid försäljning av patent på egna uppfinningar tas upp i inkomstslaget tjänst om patentet till övervägande del är ett resultat av den skattskyldiges arbetsinsatser. Till detta kommer svårigheterna att med exakthet mäta hur mycket av en eventuell höjning av kapitalavkastningen som beror på sådana personliga egenskaper hos fåmansföretagaren. Problemen är i detta avseende uppenbara.

Även förekomsten av anställda anses bidra till en höjning av kapitalavkastningen. Inte heller när det gäller denna faktor är det

dock möjligt att exakt beräkna hur mycket den påverkar den totala kapitalavkastningen. Detta är anledningen till att man i gällande regelsystem har valt att ta hänsyn till förekomsten av anställda på ett schablonmässigt sätt, genom de s.k. löneunderlagsreglerna (se avsnitt 8.2.5).

Som framgår av det föregående är det egentliga problemet med fåmansföretagares inkomster inte att avgöra till vilket inkomstslag en inkomst principiellt hör. Således är alla inkomster som härrör från företagarens egna arbetsinsatser inkomst av tjänst och alla inkomster som har sin grund i innehav av egendom kapitalinkomst. Problemet är i stället att ur den blandning av arbets- och kapitalinkomster som i de flesta fall uppkommer i ett fåmansföretag, även med lågt ställda krav på exakthet, skilja de båda inkomsterna från varandra.

Den slutsats som kan dras av det sagda är att det inte är möjligt att med någon större precision ange vad som är ett tillfredsställande beskattningsresultat när det gäller delägare av fåmansföretag. I utredningens direktiv anförts som en allmän utgångspunkt bl.a. att föreslagna förändringar måste avvägas mot övriga grundläggande mål för regelsystemet. På senare tid kan möjligen skönjas en strävan efter enkla och lättillämpade lagregler och därmed en viss uppluckring i den tidigare mycket strikta tillämpningen av likformighetsprincipen. Klart är emellertid att kravet på enkelhet vid någon punkt måste ge vika för skatteförmågeprincipen. I direktiven anges vidare att en genomgående linje i uppdraget är att pröva olika möjligheter till förändring för att stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen i Sverige. Några mera specifikt uttalade krav av näringspolitisk art ställs emellertid inte. Sammanfattningsvis har avvägningen mellan enkelhet, skatteförmåga och ekonomisk tillväxt varit en av utredningens svåraste uppgifter.

1.2.2 Klyvningsproblematiken

Delägare av fåmansföretag kan tillgodogöra sig företagsvinsten, bestående av upparbetade arbetsinkomster och avkastning på eget kapital, på olika sätt, t.ex. genom löneuttag eller utdelning. Skattebelastningen på en löneutbetalning består av arbetsgivaravgifter och skatten på inkomst av tjänst. För en höginkomsttagare, dvs. en person med en beskattningsbar inkomst överstigande den övre skiktgränsen, 390 400 kr för beskattningsåret 2001, är den i dag 67,6 % enligt följande beräkning. Av en bolagsvinst på 132,82 betalas 32,82 i arbetsgivaravgifter som i detta inkomstskikt i sin helhet fungerar som löneskatter. 100 utbetalas i lön. Kommunal och statlig inkomstskatt i detta inkomstskikt blir cirka 57. Sammanlagt blir arbetsgivaravgifter och inkomstskatten 89,82, vilket är 67,6 % av bruttoinkomsten 132,82.

Skattebelastningen på en utdelning blir 49,6 % enligt följande beräkning. Av 100 i bolagsvinst betalas 28 i bolagsskatt och 72 utdelas. Skatten på utdelningen blir $(72 \times 0,30 =)$ 21,6. Sammanlagt uppgår skatten till $(28 + 21,6/100 =)$ 0,496.

Skattebelastningen är således betydligt lägre på kapitalinkomster än på arbetsinkomster. Som påpekats i avsnitt 1.1 beskattades före 1990 års skattereform löneuttag normalt lindrigare än utdelning. Genom skattereformen kom det omvända att gälla. Eftersom företagsvinsten består av både upparbetade arbetsinkomster och kapitalinkomster kunde det tidigare finnas anledning att ifrågasätta om betalningar som betecknats som lön var förtäckt utdelningar. Nu, när det omvända gäller, finns det i stället skäl att pröva om betalningar som betecknats som utdelningar är förtäckt lön. Eftersom lagstiftaren i samband med skattereformen förutsåg att den lägre skattesatsen på kapitalinkomster jämfört med arbetsinkomster skulle kunna utnyttjas för tillskapandet av otillbörliga skatteförmåner infördes 3:12-reglerna. Det kan emellertid diskuteras om det, i avsaknad av dessa regler, skulle vara möjligt att inom ramen för de allmänna reglerna behandla "överutdelning", dvs. sådan kapitalinkomst som i dag anses utgöra ersättning för utförda arbetsinsatser, som förtäckt lön. En central fråga i detta sammanhang är vilken betydelse som vid den skattemässiga bedömningen skall tillmätas den civilrättsliga innebörden av olika transaktioner.

1.2.3 Sambandet mellan skatterätt och civilrätt

I svensk skattelagstiftning har civilrättsliga begrepp som gåva, arv, köp och anställning i princip oförändrat innehåll i skattesammanhang. Den skattskyldige erbjuds följaktligen flera handlingsalternativ i de fall olika skatterättsliga rättsföljder anknutits till olika civilrättsliga rättsfakta. I regel respekteras således den skattskyldiges val av civilrättslig form för en viss transaktion då transaktionen ges samma innebörd inom skatterätten. Detta gäller dock inte i de fall Regeringsrätten ansett att den av den skattskyldige hävdade civilrättsliga formen skulle ha underkänts redan enligt civilrättsliga principer. Det har då varit fråga om skentransaktioner eller rättshandlingar med oriktig benämning.

I några mål har en friare bedömning av sakomständigheterna ("genomsyn") än tidigare kunnat iakttas. Detta gäller framför allt i mål som gällt avancerade och konstlade transaktioner med ingen eller obetydlig affärsmässig effekt bortsett från skatteeffekten. Regeringsrätten har då efter en utförlig analys av de ekonomiska konsekvenserna underkänt de för transaktionerna valda formerna (RÅ 1987 ref. 78, RÅ 1989 ref. 127, RÅ 1993 ref. 86 och RÅ 1998 ref. 58). Vid starkt formbundna rättshandlingar torde dock särskilt höga krav uppställas för att avvikelser från den av de skattskyldiga valda formen skall ske (RÅ 1989 ref. 62 och RÅ 1994 ref. 52).

Transaktioner som vid tillämpning av de "ordinarie" skattereglerna kan uppfattas ge upphov till otillbörliga skatteförmåner kan under vissa förutsättningar angripas med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt. Förutsättningarna för att vid taxeringen bortse från rättshandling som en skattskyldig företagit är enligt lagens 2 § att

1. rättshandlingen ensam, eller tillsammans med annan rättshandling, skall ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige skall direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen/rättshandlingarna,
3. skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Skatteflyktslagen är tänkt att tillämpas på förfaranden där en skattskyldig genomför en transaktion huvudsakligen i syfte att uppnå eller undvika en beskattningseffekt, t.ex. då avdrag yrkas för konstlade förluster. Om den skattskyldige har något skäl för sitt handlande av större betydelse än skatteförmånen skall lagen inte tillämpas. Om ett förfarande framstår som normalt med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnås men ändå leder till en skatteförmån som lagstiftaren inte har avsett, skall lagen heller inte tillämpas. Är så fallet är det i stället de materiella reglerna som bör ändras. Lagen avser bara den egentliga skatteflykten. Skenrättshandlingar, oriktigt betecknade avtal och civilrättsligt ogiltiga avtal som efterlevs av parterna hanteras inom ramen för det ordinarie regelsystemet och faller därmed utanför skatteflyktslagens tillämpningsområde.

Begreppen utdelning och lön

Utdelning

Utdelning är civilrättsligt ett vidsträckt begrepp. Med begreppet vinstutdelning menas främst sådan utbetalning av företagets vinst till aktieägarna som redovisas såsom utdelning i företagets räkenskaper. Aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, ger noggranna regler om vinstutdelning och annan användning av bolagets egendom (12 kap. ABL). Om utdelningen inte redovisas öppet i räkenskaperna benämns den förtäckt vinstutdelning. Både öppet redovisade och förtäckta värdeöverföringar från bolaget till aktieägarna utan att bolaget erhåller fullgod motprestation utgör utdelning i bolagsrättslig mening. Rätten för ett aktiebolag att vederlagsfritt betala ut medel till aktieägarna är inte oinskränkt. Enligt det s.k. utbetalningsförbudet i 12 kap. 2 § ABL får vinstutdelningen inte överskrida vad som i balansräkningen utgör årets nettovinst, balanserad vinst och fria fonder med avdrag för redovisad förlust, avsättningar till bundet eget kapital och vinst som enligt bolagsordningen skall användas för annat ändamål än vinstutdelning. Om den utdelning som bolaget lämnat står i strid med utbetalningsförbudet är den olovlig. Detta gäller oavsett om alla aktieägare godkänt utdelningen. Förutsatt att alla aktieägare samtycker finns det dock i praktiken ofta inget som hindrar bolaget

att lämna utdelningen i strid med ABL så länge inte likvidationsplikt inträder enligt reglerna i ABL.

Med utdelning avses i skattesammanhang normalt detsamma som utdelning i civilrättslig mening. Huruvida utdelningen beslutats i den ordning som ABL föreskriver, dvs. på bolagsstämma, saknar dock skatterättslig betydelse. Att utdelningen är förtäckt medför exempelvis inte någon särbehandling i skatterättsligt hänseende. Rättsverkningarna är desamma som för andra utdelningar. För aktieägaren utgör utdelningen inkomst av kapital enligt 42 kap. 1 § IL. För företaget föreligger ingen rätt till avdrag för utdelningen.

Lön

Det finns inte något specifikt civilrättsligt lönebegrepp. Enligt gängse språkbruk betyder lön ersättning för visst arbete. I princip står det var och en fritt att underlåta att betinga sig ersättning för utfört arbete.

Inte heller skatterätten håller sig med något specifikt lönebegrepp. Beskattning av löneinkomster sker genom att det i 10 kap. 1 § första och andra styckena IL föreskrivs följande:

Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.

Med tjänst avses

1. anställning
2. uppdrag, och
3. annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

För det fall att en person utfört en arbetsprestation vederlagsfritt sker inte någon beskattning av den fiktiva inkomsten.

Utdelning eller förtäckt lön?

En delägare i ett fåmansföretag kan avstå från att betinga sig ersättning för utfört arbete och i stället låta inkomsten stanna kvar i företaget (där kapitaluppbyggnad kan ske till priset av bolagsskatten på 28 %). Om delägaren därefter tillgodogör sig företagsvinsten i form av utdelning, finns det då skäl att frångå principen om att respektera de skattskyldigas rubricering av rättshandlingar vid

taxeringen? Svaret torde vara nekande. Utdelningen kan uppenbarligen inte underkännas med hänvisning till att det är fråga om någon sorts skenrättshandling eller att någon ogiltighetsgrund föreligger (jfr t.ex. RÅ 1997 ref. 81). Eftersom fråga är om ett fåmansföretags vinstutdelning skulle det möjligen kunna hävdas att dispositionen getts en oriktig benämning och att den korrekta benämningen i stället är "lön". Åtminstone så länge utdelningen ligger inom ramen för det i bolaget utdelningsbara beloppet torde det dock inte kunna bli aktuellt att civilrättsligt underkänna utdelningen på denna grund. De skattskyldigas rubricering bör således respekteras även skatterättsligt.

Som ytterligare skäl för att respektera den valda rubriceringen kan följande anföras. Om en delägare i ett fåmansföretag väljer utdelningsformen framför löneuttagsformen får detta inte bara skattemässiga konsekvenser. Vid löneuttag skall även arbetsgivaravgifter betalas. Dessa består visserligen till viss del av en skattedel även för inkomster som understiger 7,5 basbelopp men en stor del är avgifter som grundar rätt till viktiga socialförsäkringsförmåner såsom sjukpenning och pension. På utdelningar betalas det inte några arbetsgivaravgifter. Den som väljer utdelningsformen måste följaktligen, om han vill komma i åtnjutande av motsvarande förmåner, skaffa sig dessa på annat sätt. Att detta är förenat med kostnader är ett förhållande som rimligen bör vägas in vid domstolarnas bedömning av den civilrättsligt valda formen. Vinstutdelning är vidare en rättshandling som kräver att vissa formalia iakttas. Att underkänna den civilrättsliga innebörden av rättshandlingen utgör därmed ett större ingrepp i rättssystemet än när fråga är om t.ex. avtal utan särskilt formkrav. Även detta torde innebära att det förefaller mycket osannolikt att domstolarna i den aktuella situationen med någon form av genomsynsresonemang skulle kunna hänföra utdelning till lön.

Genom att välja utdelningsformen framför löneuttagsformen undviker delägaren i fåmansföretaget progressionen i beskattningen och belastas därigenom med en väsentligt lägre skatt. Eftersom skattesatsen på kapitalinkomster är så mycket lägre än skattesatsen på arbetsinkomster är det uppenbart att den som har möjlighet att välja inkomstslag väljer det som leder till lägst skatt. Om fältet vore fritt för delägare i fåmansföretag att välja hur de ville tillgodogöra sig företagsvinsten skulle – mot bakgrund av framför allt de olika skattesatserna för inkomst av kapital respektive tjänst – ingen kunna hävda att lagstiftaren inte varit medveten om möjligheterna

till skatteplanering. Förutsättningarna för att angripa förfarandet med skatteflyktslagen skulle därmed inte vara uppfyllda (jfr t.ex. RÅ 1995 ref. 84).

1.3 Slutsats

Den slutsats som kan dras av det som anförts i detta kapitel är att möjligheterna att vid taxeringen underkänna de skattskyldigas val av civilrättslig form för viss rättshandling – och därmed åsidosätta de skattskyldigas förväntade skatterättsliga effekter – är så gott som obefintliga. I avsaknad av särskilda regler torde det med andra ord endast i något extremfall komma i fråga att omkaraktärisera en som utdelning rubricerad betalning till förtäckt lön.

Även om man rent hypotetiskt skulle anta att det vore möjligt att omkaraktärisera en betalning som rubricerats som utdelning till förtäckt lön skulle detta i sig inte lösa själva klyvningsproblematiken. En fråga som omedelbart inställer sig är hur löneinkomsten skall fastställas. Skall t.ex. utdelningar kunna omrubriceras till lön trots att dessa vida överstiger såväl marknadsmässig lön för anställda som företagarens kvantitativa arbetsinsatser? Omrubriceringen torde vidare förutsätta att mottagaren av utdelningen varit aktiv i det företag som lämnar utdelningen. Om en person, A, äger ett fåmansföretag, XAB, som i sin tur äger ett annat fåmansföretag, YAB, i vilket A är aktivt verksam skulle utdelning från XAB knappast kunna bli föremål för omrubricering. A har ju inte varit verksam i XAB. Utdelning till sådana delägaren närstående personer som inte utfört några arbetsprestationer skulle slutligen svårligen kunna komma i fråga för omrubricering. Den aktiva delägaren skulle alltså kunna undvika lönebeskattning genom att låta vinsten betalas ut som utdelning till familjemedlemmar.

I diskussionen har hittills endast frågan behandlats huruvida det, i avsaknad av 3:12-reglerna, skulle vara möjligt att inom ramen för de allmänna reglerna behandla "överutdelning" som förtäckt lön. Slutsatsen är att det endast i extremfall torde komma i fråga att omkaraktärisera en som utdelning rubricerad betalning till förtäckt lön. När det gäller frågan om det är möjligt att omrubricera en kapitalvinst, som uppstått sedan en person sålt aktier i ett fåmansbolag i vilket ansamlade vinster är resultatet av hans arbetsinsatser, torde svaret utan tvekan bli det samma som nämnda slutsats. Anledningen härtill är att de resonemang som förts beträffande

utdelning visavi s.k. genomsyn och tillämpning av skatteflyktslagen även kan föras med avseende på sådana transaktioner som ligger bakom en kapitalvinst.

Sammanfattningsvis kan således konstateras att det inte är möjligt att inom ramen för de allmänna reglerna komma till rätta med problemet att på ett materiellt tillfredsställande sätt beskatta ersättning för arbetsinsatser i fåmansföretag. Någon form av särreglering synes ofrånkomlig så länge skattesystemets grundstruktur innefattar en lägre beskattning av kapitalinkomster än av arbetsinkomster.

2 Utländska regelsystem

Enligt direktiven är utgångspunkten för 3:12-utredningens översyn av fåmansföretagsreglerna att ett särskilt regelsystem måste upprätthållas. Utredningen skall dock analysera om detta skall ha samma uppbyggnad som det nuvarande, dvs. en schablonmässig bestämd kapitalavkastning. I detta sammanhang anses det lämpligt att regelsystemen i andra länder belyses. I det följande redovisas därför regelsystemen i Norge och Finland, där skattesystemen är uppbyggda på i princip samma sätt som i Sverige, samt regelsystemen i Danmark och Nederländerna, där inkomstskattesystemen i stället bygger på en nettoinkomstprincip.

2.1 Norge

2.1.1 Inkomstbeskattningen av fysiska personer m.m.

I Norge finns två beskattningsunderlag, nämligen *alminnelig inntekt* (allminnelig intäkt) och *personinntekt* (personintäkt).

Alla skattskyldiga – såväl fysiska som juridiska personer – beskattas för allminnelig intäkt med en proportionell skattesats på 28 %. Fysiska personer skall dessutom betala trygdeavgift (socialavgift med skatteinslag) och toppskatt (bruttoskatt) på personintäkt (pensionsgrundande inkomst och pensionsinkomst). Avgift tas ut oavsett om personintäkten är förmånsgrundande eller inte. Juridiska personer beskattas aldrig för personintäkt även om de kan fungera som beräkningsenhet för den personintäkt som aktiva ägare skall beskattas för.

Allminnelig inntekt omfattar alla löneinkomster efter avdrag för intäkternas förvärvande, pensioner etc., netto (positivt eller negativt) av näringsverksamheter, löpande kapitalavkastning och kapitalvinster med avdrag för utgiftsräntor och kapitalförluster samt

andra skattepliktiga intäkter och speciella avdrag. Underskott som inte kan utnyttjas får sparas i tio år.

Personintäkt utgörs av arbetsinkomst i och utanför anställningsförhållande. Beträffande lönsintäkt (tjänst) är det bruttointkomsten som utgör underlag. Avdrag för intäkternas förvärvande medges alltså inte. För näringsverksamhet är det däremot nettointäkten rensad på kapitalintäkter och kapitalutgifter som utgör personintäkt.

Trygdeavgift tas ut på personlig intäkt efter tre olika satser, nämligen 7,8 % för löntagare, maximalt 10,7 % för enskilda näringsidkare och 3 % för pensionärer. *Toppskatt*, en statlig progressiv skatt på personlig intäkt, tas ut med 13,5 % på inkomster överstigande 289 000 NOK (år 2001) och med 19,5 % på inkomster överstigande 793 200 NOK. För personer bosatta i den s.k. tilltakssonen (alla kommuner i Finnmark och de sju nordligaste kommunerna i Troms) är den lägsta toppskatten vanligtvis 9,5 %. Även för denna grupp tas toppskatt ut med 19,5 % för inkomster överstigande 793 200 NOK. För en löntagare uppgår toppskatten alltså maximalt till 19,5 % och personskatten därmed till 27,3 % (19,5 + 7,8). Maximal samlad skatt på allmänlig intäkt och personintäkt är för löntagare och enskilda näringsidkare således 55,3 % (28 + 19,5 + 7,8) och för pensionärer 50,5 % (28 + 19,5 + 3).

Arbetsgivaravgifter tas ut efter fem olika satser, nämligen 14,1 %, 10,6 %, 6,4 %, 5,1 % och 0 %. Arbetstagarens skattekommun är avgörande för vilken sats som skall tillämpas. De flesta arbetstagare är bosatta i zon 1 (14,1 %). Området med 0 % är den nyssnämnda tilltakssonen.

2.1.2 Källmodell och delningsregler

I Norge genomfördes med verkan fr.o.m inkomståret 1992 en skattereform som innebar en genomgripande omläggning av främst närings- och kapitalbeskattningen och en anpassning av personbeskattningen. En viktig del av reformen var de regler, delningsreglerna, som infördes för beräkning av enskilda näringsidkares arbetsinkomster. Delningsreglerna tillämpas även på andra organisationsformer, bl.a. delägartaxerade bolag och aktiebolag.

De norska delningsreglerna bygger på en källmodell. Vid en sådan riktas uppmärksamheten på inkomstens källa och frågan om inkomsten härrör från kapital eller arbete. Om inkomsten härrör

från arbete skall den anses som intäkt av tjänst oavsett om den tas ut eller inte.

Delning enligt källmodellen innebär att man företar en *administrativ* delning av företagsvinsten i en kapital- och en personintäktsdel. Den personintäkt, *beräknad personintäkt*, som därvid framkommer skall återspegla värdet av den skattskyldiges arbetsinsats i verksamheten. När intäkter från näringsverksamhet på detta sätt blir föremål för delning påförs *den skattskyldige* trygdeavgifter och toppskatt på den beräknade personintäkten.

2.1.3 Huvudregler och tillämpningsområde

För att ett företag skall bli föremål för delning krävs att det bedriver verksamhet i den norska skattelagens mening. Det ställs alltså ett *verksamhetskrav* på företaget för reglernas tillämpning. Beräknad personintäkt påförs endast aktivt verksamma personer, dvs. ett *aktivitetskrav* ställs på den skattskyldige.

Utöver verksamhets- och aktivitetskraven förutsätts för reglernas tillämpning att den aktiva ägaren eller närstående till en person som är aktiv i företaget och som den aktive skall identifieras med äger minst 2/3 av andelarna eller har rätt till minst 2/3 av företagets överskott. Bara i dessa fall anses ägarna ha sådan kontroll och sådana ekonomiska intressen att det är möjligt att omvandla lön till utdelning.

Delningsreglerna tillämpas inte i aktiebolag där aktieägandet är fördelat på många ägare med små innehav. Denna *undantagsbestämmelse* gäller när minst 2/3 av bolagets aktier ägs av aktiva delägare som var och en äger högst 5 % av aktierna. För att undantagsbestämmelsen skall bli tillämplig krävs dock att alla aktier skall ha lika rätt till utdelning, att aktierna är fritt omsättningsbara och att de aktiva delägarna har tagit ut en lön som inte är väsentligt lägre än marknadsmässig lön.

Om villkoren för reglernas tillämpning inte är uppfyllda för ett aktiebolag – och bolaget således faller utanför delningsreglerna – kommer aktieägarens personintäkt endast att omfatta löneutbetalningar och eventuellt arvode för styrelseuppdrag medan utdelningen anses som allminnelig intäkt. I ett delägartaxerat bolag som inte blir föremål för delning beskattas varje ägares andel av överskottet som allminnelig intäkt. Om verksamhets- eller aktivitetsvillkoren inte är uppfyllda i ett enmansföretag, vilket emellertid

sällan förekommer, är hela intäkten kapitalintäkt för företagaren och beskattas därmed som allmänlig intäkt.

2.1.4 Närmare om villkoren för delningsreglernas tillämpning

Verksamhet – företaget

Ett grundläggande villkor för att delningsreglerna över huvud taget skall bli tillämpliga är att företaget bedriver verksamhet i den norska skattelagens mening. Om så inte är fallet skall delningsreglerna inte tillämpas oavsett om alla andra villkor är uppfyllda.

I norsk skatterätt dras en gräns mellan passiv kapitalplacering och verksamhet. När det t.ex. gäller uthyrning av fastigheter dras gränsen enligt praxis bl.a. på grundval av hyresintäkternas storlek. Även ägarens aktivitetsgrad tillmäts dock stor betydelse. En helhetsbedömning måste göras i varje enskilt fall men som utgångspunkt anses uthyrning av mer än 500 m² lokalyta eller mer än fem lägenheter konstituera verksamhet. Enligt praxis före skattereformen ansågs förvaltning av värdepapper inte som verksamhet eftersom kapitalvinst på värdepapper uttryckligen undantogs från skatteplikt. I och med att sådana kapitalvinster blev skattepliktiga i samband med skattereformen kan även köp och avyttring av värdepapper utgöra verksamhet. Förutsättningen är dock att aktiviteten har större omfattning än vad som kan anses utgöra passiv kapitalförvaltning.

I enmansföretag skall det som huvudregel beräknas en separat personintäkt för var och en av den skattskyldiges verksamhetsgrenar. För dessa företag är det således viktigt att avgöra vad som skall anses som en verksamhetsgren. Negativ personintäkt från en verksamhetsgren får nämligen inte avräknas mot positiv personintäkt från en annan verksamhetsgren. Undantag från nämnda huvudregel görs dock för vissa uppräknade kombinationer av verksamheter inom basnäringarna samt för näringsverksamheter som innehållsmässigt och ekonomiskt står varandra nära.

För andra företag än enmansföretag skall det fastställas en personintäkt med utgångspunkt från företagets intäkt. I både delägar-taxerade företag och aktiebolag utgör företaget som sådant beräkningsenheten.

Om det bedrivs verksamhet i ett företag under bara en del av beskattningsåret skall det beräknas och fastställas personintäkt endast

för denna period. Eventuella intäkter som företaget har innan verksamheten startar eller efter att denna upphört anses som kapitalintäkt och beskattas därmed som allmänlig intäkt.

Aktivitet – ägaren

Det är endast intäkt från företag i vilka minst 2/3 av ägarna utför en personlig arbetsinsats, dvs. deltar aktivt, som blir föremål för delning. Lagtexten ger ingen vägledning vid tolkning av begreppet "deltar aktivt". Med aktivitet menas enligt förarbetena att delägaren har arbetat eller på annat sätt personligen deltagit i driften av verksamheten. Vilken slags arbete som utförts, om lön eller annan ersättning utgått, är utan betydelse. Det spelar heller inte någon roll om aktiviteten har medfört något omedelbart bidrag till företagets ekonomiska resultat eller inte. Aktivitet kan till och med föreligga om en anställd delägare är tjänstledig med lön för studier som är relevanta för vederbörandes tjänst i bolaget. Aktiviteten måste emellertid vara av en viss omfattning. I föreskrifterna till delningsreglerna har man reglerat den arbetsinsats som anses konstituera aktivt deltagande. Gränsen går vid 300 timmar på helårsbasis. Om delägaren ägt andelar i företaget eller företaget har bedrivit verksamhet endast under en del av året sänks 300-timmarskravet motsvarande. 300-timmarskravet gäller den samlade arbetsinsatsen i ett och samma företag. Om en skattskyldig arbetar i flera företag och dessa har hög grad av "innehållsmässig eller ekonomisk närhet" skall vid bedömningen av frågan om 300-timmarskravet är uppfyllt företagen betraktas som ett företag. "Innehållsmässig och ekonomisk närhet" föreligger om företagen använder gemensamma lokaler, gemensam utrustning och personal samt om de kompletterar varandra i syfte att erbjuda varor och tjänster som "hör ihop". Separata 300-timmarsgränser gäller för äkta makar och sambor som arbetar i samma företag. Även föräldrars och barns arbetsinsatser i samma företag bedöms separat.

Bestämmelsen om att en arbetsinsats på 300 timmar eller mindre inte räknas som aktivitet gäller inte för kunskapsbaserade företag, dvs. när den skattskyldige är verksam inom ett s.k. liberalt yrke. För en uppräknning av vilka typer av företag som hör till denna grupp hänvisas till avsnitt 2.1.6. 300-timmarsregeln gäller heller inte om den verksamhet som bedrivs i företaget har väsentliga likheter med den skattskyldiges avlönade yrke. I båda dessa fall skall i stället

göras en bedömning av om arbetsinsatsen i företaget är att betrakta som mer än sporadisk. Om insatsen överstiger mer än 40 timmar per år är den "mer än sporadisk" och konstituerar därmed aktivitet.

Om den skattskyldiges arbetsinsats som aktiv delägare begränsar sig till två månader eller mindre skall han inte räknas som aktiv även om arbetsinsatsen under den aktuella perioden överstigit 300 timmar. Tvåmånadersregeln gäller endast i samband med att en ägare påbörjar eller definitivt avslutar aktivitet i ett företag. Om företaget har bedrivit verksamhet bara under en del av året sänks tvåmånaderskravet i motsvarande mån. Tvåmånadersregeln kan inte användas som ett supplement till 300-timmarsregeln. Om aktiviteten pågår under en period som är längre än två månader skall således arbetsinsatsen under tvåmånadersperioden beaktas vid beräkning av 300-timmarskravet. Tvåmånadersregeln kan inte heller åberopas om aktiviteten spridits ut under året men totalt inte utgör mer än två månaders arbetsinsats.

Endast aktivitet utövad under det aktuella beskattningsåret beaktas. Den period under vilken kraven på ägande och aktivitet skall vara uppfyllda sammanfaller, dvs. båda kraven måste vara uppfyllda samtidigt för att företaget skall bli föremål för delning.

Enligt föreskrifterna räknas ren förvaltning av ägarintressen inte som aktivitet. Detta innebär att delägarna kan utöva sina ägarfunktioner enligt den norska aktiebolagslagen, t.ex. ha styrelseuppdrag, utan att anses som aktiva i bolaget. Om en delägare, förutom t.ex. styrelseuppdrag, även utför annat arbete i företaget, skall det antal timmar som styrelseuppdraget tagit i anspråk dock beaktas vid bedömningen av om 300-timmarskravet är uppfyllt.

Innehavare av enmansföretag och deltagare i bolag med obegränsat ansvar presumeras delta aktivt i den dagliga driften. Presumtionen innebär att det är den skattskyldige som har bevisbördan för att han inte varit aktiv. I aktiebolag och kommanditbolag kan en sådan presumtion inte göras gällande. Det anses därför vara skattemyndigheterna som har bevisbördan för att delägarna varit aktiva.

Ägande eller rätt till överskott

För att ett företag skall bli föremål för delning krävs att aktiva delägare tillsammans *antingen*

- direkt eller indirekt äger minst 2/3 av andelarna i företaget *eller*

- direkt eller indirekt har rätt till minst 2/3 av företagets överskott

Kraven på ägande respektive rätt till överskottsandel är alternativa. Detta innebär att ägande- och överskottsandelar inte skall adderas. Om de aktiva delägarnas andelsinnehav således uppgår till 60 % och överskottsinnehavet till 50 % skall delningsreglerna inte tillämpas. Andra rättigheter som kan vara knutna till andelen än ägar rättigheter och rätten till överskott har normalt inte någon betydelse.

När det gäller rätten till överskott är det avgörande inte om en delägare ett visst beskattningsår rent faktiskt har mottagit överskottsutdelning från företaget utan endast att han har rätt till sådan utdelning. Med utdelning från aktiebolag avses endast sådan utdelning som aktieägaren har rätt till enligt aktiebolagslagen.

Om en aktiv skattskyldig avyttrar en andel är utgångspunkten att den avyttrade andelen inte längre skall beaktas vid bedömningen av om 2/3-kravet är uppfyllt. Den avgörande tidpunkten är när andelen privaträttsligt har övergått till den nya ägaren. I stället för att avyttra andelen kan det knytas en förköpsrätt eller en option till förvärvet/avyttringen av andelen. Hänsyn tas inte härtill eftersom ägaren normalt behåller alla ägarbefogenheterna över andelen tills förköpsrätten/optionen utnyttjats och andelen överförs.

Undantag från delningsreglerna för bolag med många aktiva ägare

Den undantagsbestämmelse från delningsreglerna som gäller för bolag med många ägare har tillkommit för att utvecklingen av företag som ägs och styrs av de anställda inte skall hämmas. I sådana företag antas delägarna inte vara lika villiga att ge avkall på lön till förmån för utdelning på samma sätt som delägare med stora aktieinnehav antas vara. Man utgår därför från att marknadsmässig lön utgår även till delägarna i bolag som ägs och styrs av de anställda.

För att ett aktiebolag skall falla in under undantagsbestämmelsen och därmed slippa tillämpa delningsreglerna måste dess aktier kunna omsättas fritt. Det är inte tillåtet med någon som helst form av omsättningsbegränsning. Det är dock endast avtal om begränsningar i bolaget och mellan aktieägarna som är av betydelse. Omsättningsbegränsningar som ges i lag eller föreskrift beaktas

inte vid bedömning av om aktierna är fritt omsättningsbara. Möjlighet till dispens från omsättningskravet finns men har hitintills använts sparsamt. Endast sex dispensansökningar har registrerats i Finansdepartementet under åren 1992–2000.

Vidare krävs för att undantagsbestämmelsen skall aktualiseras att alla aktier har lika rätt till utdelning. Detta gäller aktier som ägs av såväl aktiva som passiva delägare. Detta villkor är avsett att förhindra att man i bolag med många aktiva delägare försöker differentiera utdelningen med hänsyn till utförda arbetsinsatser.

Slutligen krävs att delägarna har tagit ut en lön som inte är väsentligt lägre än vad delägarna skulle ha fått om det inte förelåg intressegemenskap med bolaget. Detta innebär att det skall företas en skönsmässig värdering av vad som kan anses vara en normal lön. Om det föreligger avtalsenliga löner att jämföra med utgör dessa jämförelseunderlag. I andra fall måste det göras en generell jämförelse med vad vederbörande skulle ha tjänat om han inte ägt aktier i bolaget. Konsekvensen av att en eller flera aktiva delägare tar ut löner som är väsentligt lägre än marknadsmässiga löner är inte att lönen fastställs skönsmässigt utan att bolaget faller utanför undantagsbestämmelsen och alltså blir föremål för delning.

Närståendes aktie- och andelsinnehav – objektiv identifikation

Aktier och andelar som ägs av passiva delägare skall inte beaktas vid bedömningen av om 2/3-kravet är uppfyllt. Detsamma gäller krav på överskott som tillkommer sådana delägare. I delningsreglerna finns dock regler om s.k. objektiv identifikation för fall då en aktie/andel ägs av vissa fysiska personer i den aktives närstående-krets eller då överskott utgår till sådana närstående. Enligt dessa regler skall en aktie/andel som ägs av den aktives närstående likställas med en aktie/andel som ägs av den aktive. Denna identifikation innebär att den närståendes ägar- eller överskottsandel skall medräknas vid bedömningen av om 2/3-kravet är uppfyllt och har därmed betydelse för om bolaget skall bli föremål för delning. Det är endast intäkt av personligt arbete som kan beskattas som personintäkt. Detta innebär att personintäkt endast kan påföras person som har utfört sådan aktivitet. Vid identifikation kommer således personintäkten att påföras den aktive och inte den närstående delägaren/överskottsmottagaren. Det är alltså möjligt att en aktiv

person påförs personintäkt från ett bolag utan att vederbörande har direkta ägarintressen i bolaget.

Vilka personer som ingår i det norska närståendebegreppet är beroende av vilken bransch eller verksamhet det är som bedrivs i företaget. Då fråga är om s.k. liberala yrken, dvs. kunskapsbaserad verksamhet (se avsnitt 2.1.6) omfattar närståendekretsen släktingar i rätt upp- och nedstigande led, make, sambo, syskon samt makes eller sambor föräldrar och barn. När fråga är om icke-kunskapsbaserade företag är närståendekretsen däremot betydligt snävare. Då ingår endast make, sambo och minderåriga barn. Med sambor avses personer som lever i ett äktenskapsliknande förhållande. Registrerad partner omfattas av identifikationsbestämmelsen. Med barn avses egna barn och adoptivbarn men inte foster- och styvbarn.

Identifikationsbestämmelsen gäller endast i delägartaxerade bolag och aktiebolag – inte i enmansföretag. Detta innebär t.ex. att det inte finns förutsättningar för att genomföra delning om ett enmansföretag ägs av en person som är passiv medan aktiviteten i företaget utövas av hans sambo.

Identifikation sker även med avseende på aktier/andelar som ägs av juridiska personer. Syftet med reglerna är att förhindra kringgående av delningsreglerna genom konstruktioner med mellanliggande juridiska personer.

2.1.5 Beräkning av den personintäkt som skall fördelas

Korrigerig av intäkten för kapitalkostnader och -förluster

Vid beräkningen av personintäkten utgår man från den skattepliktiga intäkten för verksamheten eller bolaget. Det är beräkningsenhetens allminnelige intäkt, dvs. årets över- eller underskott, som utgör själva underlaget för delningen. Detta innebär att ett skattemässigt underskott skall ingå i delningsunderlaget för underskottsåret och eventuellt leda till en beräknad negativ personintäkt.

I enmansföretag med flera separata verksamhetsgrenar skall det som huvudregel fastställas en personintäkt för varje gren. Det föreligger alltså inte rätt att kvitta negativ personintäkt i en verksamhetsgren mot positiv personintäkt i en annan verksamhetsgren.

Företagsvinsten skall fastställas utan avdrag för faktiska kapitalkostnader och -förluster. Sådana avdragsposter har beaktats vid beräkningen av den allminnelige intäkten men skall återföras när

delningsunderlaget skall fastställas. Faktiska kapitalkostnader är sådana kostnader som framgår explicit av räkenskaperna, t.ex. räntekostnader, andra kostnader som hänför sig till finansiering och förluster. Koncernbidrag anses som kapitalkostnad för det givande bolaget och som kapitalintäkt för det mottagande bolaget. Kapitalförluster är förluster uppkomna vid realisation av typiska investeringsobjekt, t.ex. aktier, obligationer och dylikt. Även förlust efter avyttring av andra tillgångar anses vara en faktisk kapitalförlust under förutsättning att tillgången i fråga använts i verksamheten.

Avdrag för kapitalintäkter

Enligt delningsreglerna framkommer beräknad personintäkt som differensen mellan korrigerad företagsintäkt och företagets totala kapitalintäkt. Den del av företagsintäkten som är kapitalintäkt hålls alltså utanför personintäkten.

Kapitalintäkten består av två olika komponenter, nämligen 1) faktiska kapitalintäkter i verksamheten, t.ex. ränteintäkter och utdelningar, och 2) schablonmässigt beräknad kapitalavkastning. Den senare har sin grund i att inte all kapitalavkastning framkommer explicit. Detta gäller särskilt avkastning på maskiner och inventarier, t.ex. en produktionsmaskin eller en lagerbyggnad, som används i verksamheten. Avkastningen på tillgångar av detta slag ingår som en del av bolagsvinsten utan att det är möjligt att exakt konstatera dess storlek. En grundläggande tanke bakom delningsmodellen är emellertid att de olika tillgångarna skall behandlas lika. Det skall alltså inte spela någon roll om tillgången är ett investeringsobjekt eller ett fysiskt produktionsmedel.

Faktiska kapitalintäkter

Avdrag skall göras för vissa faktiska kapitalintäkter i företaget. Genom att hålla sig till de faktiska beloppen för de poster där detta är möjligt uppnås ett mer korrekt resultat än vid en schablonmässig beräkning. Det handlar om löpande kapitalintäkter på aktier, bankkonton, obligationer, skuldebrev, utestående fordringar (kundfordringar anses inte som kapitalintäkt) "og lignende". Under det senare uttrycket faller bl.a. andelar i s.k. ansvarligt bolag och

kommanditbolag, valutaintäkter samt koncernbidrag och aktieägartillskott. Även kapitalvinst vid avyttring av sådana tillgångar räknas som kapitalintäkt.

Schablonmässigt beräknad kapitalavkastning

I underlaget för den schablonmässigt beräknade kapitalavkastningen ingår anläggningstillgångar av betydande värde som innehas i verksamheten för stadigvarande bruk. Tillgångar som har en levnadstid som är kortare än tre år och ett inköpsvärde, inkl. "investeringsavgift", som är lägre än 15 000 NOK ingår inte i underlaget.

För att en tillgång skall få ingå i det nu aktuella underlaget måste den ha "verkat" i verksamheten. Detta krav är uppfyllt om de kostnader som är förknippade med tillgången anses vara "verksamhetsrelevanta". Alla tillgångar som används direkt i produktionen eller i samband med att tjänster utförs anses ha verkat i verksamheten. Detsamma gäller sådana tillgångar som inte används i själva driften men som utgör en nödvändig del av verksamheten. Även tillgångar som är typiska för en viss typ av verksamhet ingår i underlaget (t.ex. verksamhetens lokaler, kassaapparater och inredning). Tillgångar som innehas på grund av bestämmelse i lag ingår normalt i kapitalavkastningsunderlaget.

Ytterligare ett krav som ställs för att en tillgång skall hänföras till nu aktuellt underlag är att den har genererat intäkter. Tillgångar som anskaffats men inte tagits i bruk ingår således inte i underlaget.

Varulager ingår i kapitalavkastningsunderlaget.

Kundfordringar ingår i det nu aktuella underlaget. Anledningen till att de medräknas här är följande. Kundfordringar ger normalt – eftersom de oftast inte är räntebärande – en avkastning som inte är möjlig att urskilja. De utgör emellertid en nödvändig del av en verksamhet och måste därför anses ha bidragit till intäkterna.

Även förvärvad goodwill och andra förvärvade immateriella tillgångar medtas i beräkningsunderlaget.

Tillgångar som anses som "velferdstiltak" och som för det mesta används utanför arbetstid (t.ex. stugor, fritidsanläggningar och dylikt) får inte medräknas i kapitalavkastningsunderlaget.

Inte heller värdet av leverantörskrediter och kundförskott får medräknas i kapitalavkastningsunderlaget om dessa är räntefria eller räntan är väsentligt lägre än marknadsräntan.

Kapitalavkastningsunderlaget beräknas som ett medelvärde av ingående och utgående balans av de skattemässiga värdena alternativt som ett medelvärde av ingående och utgående balans av de räkenskapsmässigt bokförda värdena. Valfrihet råder mellan de båda metoderna men den metod som används för en tillgång det första året den medräknas i underlaget är bindande för senare år. Det är dock inte nödvändigt att använda samma metod för samtliga tillgångsslag.

Kapitalavkastningsräntan

Kapitalavkastningsunderlaget skall multipliceras med en kapitalavkastningsränta. Stortinget fastställer den maximala räntan för varje beskattningsår. För beskattningsåret 2001 fastställdes den till maximalt 10 %. Räntan fastställs med utgångspunkt i en riskfri ränta, statsobligationsräntan, med ett risktillägg som kan variera. För beskattningsåret 2000 uppgår det till 5 %.

Fram till och med år 1994 var kapitalavkastningsräntan fast. För delningsföretag med ett stort kapitalavkastningsunderlag kunde detta leda till negativ personintäkt. Konsekvensen här var naturligtvis ett lägre skatteuttag men även förlust av sociala förmåner. Därför infördes fr.o.m. år 1995 bestämmelser om maximal kapitalavkastningsränta. Ändringen, som i praktiken innebär att det gjorts frivilligt att beräkna den schablonmässigt bestämda kapitalavkastningen, har framför allt betydelse för basnäringarna. Nivån där det är lönsamt att ha en skattepliktig intäkt i relation till sociala förmåner går vanligtvis vid 6 G (G = folketrygdens grundbelopp som år 2001 var 50 603 NOK) eller 303 618 NOK.

Lönesummeavdrag

I företag med anställda medges vid beräkningen av personintäkten ett lönesummeavdrag. Det uppgår till 20 % av lönekostnaderna, inklusive arbetsgivaravgifter och trygdeavgifter för de anställda. Lönesummeavdraget kan dock inte reducera personintäkten under ett grännsbelopp på 6 G, dvs. 303 618 NOK.

Lön till företagets aktiva delägare ingår i lönekostnadsunderlaget. Även lön som betalas till personer bosatta i utlandet och för arbete som utförts i utlandet får medräknas.

För äkta makar som är aktiva i samma företag skall det beräknas separata 6 G-gränsbelopp.

Fördelning av den totala beräknade personintäkten

Personintäkt beräknas för företaget och fördelas därefter mellan de aktiva delägarna. Passiva delägare påförs inte någon del av den beräknade personintäkten. Personintäkten fördelas mellan de aktiva delägarna i delägartaxerade bolag i relation till deras krav på överskott i bolaget. I aktiebolag sker fördelningen i relation till ägarandel. Om fördelningen av utdelning i ett aktiebolag avviker från ägarförhållandena läggs överskottsfördelningen till grund för fördelningen av personintäkt.

Om en andel byter ägare under året och om såväl den avyttrande som den förvärvande parten är aktiva, påförs personintäkt efter det antal månader som andelen ägts av respektive part. Avyttringsmånaden faller på förvärvaren.

I de fall då en aktiv person skall identifieras med närstående passiv ägare eller med ett bolag som äger aktier/andelar skall personintäkt för dessa aktier/andelar påföras den aktiva personen. Om flera aktiva personer har samma närstående skall den närståendes aktieinnehav/andelsinnehav fördelas lika på dessa aktiva personer. Om den närstående är ett bolag skall aktier/andelar som ägs av detta fördelas mellan de aktiva personerna efter deras ägarandel i det närstående bolaget.

2.1.6 Övre gräns för beräknad personintäkt

Genom samspelet mellan de enskilda elementen i delningssystemet framkommer den beräknade personintäkten som en restprodukt sedan bolagsvinstens kapitalintäktsdel beräknats. Delningsmodellen innehåller emellertid en rad schablonmässigt fastställda komponenter vilket medför att slutresultatet inte i alla lägen kan anses korrekt i den meningen att den beräknade personintäkten rent faktiskt är en produkt av den skattskyldiges personliga arbetsinsats. Delningsmodellen modifieras därför genom regler om särskild begränsning av beräknad personintäkt.

Begränsningarna gäller den samlade personintäkten för varje enskild skattskyldig från vart och ett av de enmansföretag,

delägartaxerade bolag eller aktiebolag från vilka den skattskyldige skall påföras personintäkt. Begränsningen beräknas och görs efter att eventuell negativ personintäkt från tidigare beskattningsår har beaktats. Annan personintäkt än beräknad personintäkt, t.ex. lön, ingår i beräkningen men begränsas inte av takreglerna.

Beräknad personintäkt skall begränsas när samlad personintäkt överstiger 16 G (år 2001: 809 600 NOK). Om den skattskyldiges personintäkt överstiger 75 G (år 2001: 3 795 200 NOK) skall begränsningen dock inte gälla för personintäkt mellan denna nivå och 134 G (år 2001: 6 789 800 NOK). Utöver denna nivå gäller åter begränsningen.

För skattskyldiga med personintäkt från företag där de aktiva personernas arbetsinsats på grund av bransch, särskilda kvalifikationer eller andra förhållanden möjliggör särskilt stora inkomster skall personintäkten från företaget inte begränsas. Föreskrifterna innehåller en uppräkningslista av branscher och verksamhetstyper, s.k. *liberala yrken*, som omfattas av denna bestämmelse. Dessa är:

- Advokatverksamhet och annan juridisk rådgivning
- Agenturverksamhet
- Annons- och reklamverksamhet
- Apoteksverksamhet
- Arkitektverksamhet
- Databehandling och utveckling av ADB-program
- Film-, konst- och reportagefotografering
- Förmedling och uthyrning av arbetskraft
- Försäkringsverksamhet och finansiella tjänster
- Forsknings- och utvecklingsarbete
- Handel med investeringsobjekt och kontrakt
- Impressarioverksamhet och sponsorförmedling
- Inkassoverksamhet
- Instruktion och undervisning
- Konsultverksamhet i allmänhet, härunder all teknisk konsultverksamhet, rådgivning inom ekonomi och organisation, databehandling m.m.
- Konstnärlig och kulturell verksamhet
- Läkarvård och andra tjänster inom hälsovård
- Mäklarverksamhet
- Revision och bokföring
- Skrivar- och översättningsverksamhet
- Sport och idrott

- Taxeringsverksamhet
- Tandläkarvård och tandbehandling
- Utgivning av egna böcker, tidningar och tidskrifter
- Veterinärverksamhet

Uppräkningen är inte uttömmande eftersom föreskriften ger skattemyndigheten rätt att underlåta att begränsa personintäkten även i andra fall då företagsvinsten kan antas bero på bransch, särskilda kvalifikationer eller särskilda förhållanden och det ”virker åpenbart orimelig å anvende lavt tak”.

2.1.7 Negativ beräknad personintäkt

Enligt delningsmodellen kan den beräknade personintäkten bli negativ. Negativ personintäkt får inte dras av från personintäkt från annan källa. Sådan negativ personintäkt kan i stället dras av mot senare års positiva beräknade personintäkt från samma företag. Negativ beräknad personintäkt får heller inte dras av från löneintäkter från samma företag, varken årets löneintäkter eller senare års löneintäkt.

Rätten att dra av negativ personintäkt bortfaller om den skattskyldige underlåter att göra avdrag det första året han har rätt till sådant avdrag.

2.1.8 Beskattningstidpunkt

Personintäkt skall som huvudregel beskattas det beskattningsår som den allminneliga intäkten hänför sig till. Denna huvudregel gäller även för beräknad personintäkt. Den skattepliktiga vinsten i ett aktiebolag kommer att vara slutligt fastställd först i samband med taxeringen hösten efter beskattningsåret, vilket innebär att även underlaget för beräkning av de aktiva delägarnas personintäkt föreligger först vid samma tidpunkt. Det skulle leda till betydande taxeringstekniska problem om personintäktsdelen för delägarna skulle taxeras vid samma taxering som bolagets vinst. Beräknad personintäkt skall därför räknas som intäkt för delägarna året efter bolagets beskattningsår. Detta innebär att taxering av beräknad personintäkt för aktieägare måste förskjutas ett år jämfört med taxeringen av löneintäkter från bolaget och jämfört med taxeringen av

bolagets vinst. Denna förskjutning får betydelse i de fall då eventuell begränsning av personintäkt skall fastställas. För det fall att gränobeloppet ett år innehåller både löneintäkt och beräknad personintäkt från samma bolag innebär förskjutningen att de två intäkterna är intjänade under olika år, vilket komplicerar begränsningsberäkningarna.

Enligt den norska skattebetalningslagen är aktieägare skyldiga att redan under beskattningsåret, dvs. i förskott, betala den skatt som belöper sig på den beräknade personintäkten. I och med att aktieägarnas taxeringsår är två år efter bolagets beskattningsår och de aktiva delägarnas beskattningsår för personintäkten är året efter bolagets beskattningsår, skall delägaren betala förskottsskatt på den beräknade personintäkten under året efter bolagets beskattningsår.

2.1.9 Återbetalning av skatt på beräknad personintäkt

Personer som skall betala skatt på beräknad personintäkt kan kräva denna skatt åter från bolaget. Villkoret är att skatten är debiterad och att den rent faktisk har betalats av den skattskyldige. Eftersom emellertid skyldighet föreligger att betala förskottsskatt redan under beskattningsåret kan den skattskyldige stå inför likviditetsproblem vid denna tidpunkt. För att komma till rätta med detta problem har man infört regler som innebär att den skattskyldige hos bolaget kan låna ett belopp motsvarande återbetalningsbeloppet utan att detta lån betraktas som ett lån i aktiebolagsrättslig mening. När skatten sedan debiterats och återbetalningslånet förfallit till betalning avräknas lånet mot återbetalningsbeloppet.

De återbetalningsbelopp som den skattskyldige erhåller under den tid han äger aktier i ett bolag beaktas vid den s.k. "RISK-reglering" som skall ske vid avyttring av aktier. Denna innebär sammanfattningsvis följande. Kapitalvinsten vid avyttring av aktier beräknas som försäljningspriset minskat med det verkliga inköpspriset. Korrigering av inköpspriset sker därefter varvid hänsyn tas till de beskattade vinster som kvarhållits i bolaget under aktieägarens innehavstid enligt RISK-metoden (**R**egulering av **I**nngångsvärden med **S**katlagt **K**apital). För varje beskattningsår görs en beräkning av hur stor del av årets vinst som hållits kvar i bolaget. Kvarhållen inkomst består av beskattningsårets skattepliktiga inkomst minskad med erlagd skatt och årets utdelning. Bolaget fördelar därefter detta belopp på samtliga aktier. När en aktieägare

avyttrar aktier skall han redovisa både aktiernas anskaffningsvärde och de årliga RISK-beloppen under innehavstiden.

2.1.10 Försäljning av aktier i delningsföretag

Några delningsregler för beskattning av kapitalvinst vid avyttring av aktier i bolag som varit föremål för delning finns inte. Anledningen härtill är att delning av bolagsinkomsterna sker löpande i en del som är kapitalinkomst och en del som är arbetsinkomster. Några ansamlade arbetsinkomster finns därför inte i företagen. Avyttring av "delningsaktier" behandlas på samma sätt som andra aktieavyttringar, dvs. enligt RISK-metoden.

2.1.11 Utvärdering av delningsreglerna

Redan när delningsreglerna infördes bestämdes att en utvärdering av dessa skulle ske hösten 1994. Denna utvärdering ledde till vissa justeringar av reglerna. Därefter har ytterligare analyser gjorts och redovisats (Stortingsmelding nr 2 1996–97 och Stortingsmelding nr 2 1997–98). Det har bl.a. visat sig att de regler som är särskilt komplicerade är de som avser aktivitetskravet. Hit hör t.ex. 300-timmarsregeln, identifikation och begränsning av beräknad personintäkt. Även om många av de övriga reglerna i sig inte är särskilt komplicerade kan de dock totalt sett framstå som svåra och vålla praktiska problem för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter. Vidare anses delningsmodellen ha flera svagheter som tillsammans innebär att arbetsinkomster blir beskattade som kapitalinkomster. Analyser visar att de skattskyldiga i hög grad anpassat sig till regelsystemet så att många bolag numera faller utanför reglerna.

Slopas delningsreglerna?

I likhet med 1990 års skattereform i Sverige innebar den norska skattereformen år 1992 en genomgripande omläggning av framför allt närings-, kapital- och personbeskattningen. De norska delningsreglerna är synnerligen omstridda.

I Stortingsproposisjon nr 1 2000–2001 (s. 35–37) presenterades en idéskiss till en form av allmän delningsmodell – en kapitalavkastningsfradragmodell (KAF) – för hela näringsbeskattningen

som skulle göra det möjligt att slopa delningsmodellen helt eller delvis (s. 36). Enligt KAF-modellen skulle inkomster utöver en antagen kapitalavkastning på investerat kapital beskattas enligt en särskild skattesats. Ett särskiljande av normalavkastningen föreslogs ske genom ett kapitalavkastningsavdrag motsvarande en närmare fastställd normalavkastning på bundet kapital i bolaget. Enligt idéskissen skulle all avkastning utöver normalavkastning komma att beskattas lika oberoende av om orsaken till att ett bolag har en extra hög avkastning är att hänföra till lokala förhållanden (t.ex. utnyttjande av naturresurser eller närhet till kunder) eller andra förhållanden som t.ex. marknadsandelar eller dylikt. Skatten skulle därmed inte heller vara beroende av om avkastningen har sin grund i att en investering är särskilt lönsam eller att aktieägaren tagit ut lägre lön än vad den faktiska arbetsavkastningen motiverar.

I budgetavtalen för år 2001 fanns KAF-modellen emellertid inte omnämnd utan man nöjde sig med att ange några få vaga principer för utformningen av ett nytt skattesystem och att delningsmodellen skulle avvecklas fr.o.m. den 1 januari 2002. Sedan en ny regering tillträtt i oktober 2001 har finansministern aviserat en reformering av det norska skattesystemet. Målet är att detta skall bli en del av "Et enklere Norge" samtidigt som skattenivåerna skall sänkas. Enligt finansministern kan man i framtiden vänta sig ett skattesystem med mindre skillnader mellan arbetsinkomst- och kapitalbeskattningen samt lägre förmögenhetsskatt. Det sagda innebär att det är realistiskt att anta att delningsreglerna kommer att gälla även under beskattningsåret 2003.

2.2 Finland

2.2.1 Inkomstbeskattningen av fysiska personer m.m.

I Finland är inkomsterna, i likhet med i Sverige och Norge, uppdelade i förvärvsinkomster och kapitalinkomster. Nettoinkomsten utgör underlag för inkomstbeskattningen. För fysiska personer gäller vissa avdragsbegränsningar för utgiftsräntor. Utdelningar är skattefria. Enkelbeskattningen åstadkoms genom bestämmelser om gottgörelse för bolagsskatt. Vissa kapitalvinster är under vissa förutsättningar helt eller delvis skattefria, t.ex. vinst vid försäljning av egen bostad, inkl. bostadsrätt. Avdrag för kapitalförlust kan ske från kapitalvinst som uppkommit under samma beskattningsår.

Avdrag för outnyttjad kapitalförlust kan ske de tre följande åren i den mån vinst uppstår.

För fysiska personer utgör nettoförvärvsinkomsten underlag för progressiv statlig inkomstskatt med högst 37 %. Tillsammans med kommunalskatt samt folkpensions- och sjukförsäkringspremier uppgår det sammanlagda skatteuttaget till ca 58 %. Kapitalinkomstskattesatsen är 29 %. Även bolagsskattesatsen är 29 %. Uttaget av arbetsgivaravgifter varierar mellan knappt 18 och drygt 29 % beroende på bl.a. företagets storlek och bransch.

2.2.2 De finländska "3:12-reglerna"

I Finland införde man år 1992 en ny inkomstskattelag. Lagen utgjorde en del av en stor skattereform som byggde på samma principer som skattereformerna i Sverige och Norge. Som framgår av det föregående är skattesatsen för kapitalinkomster även i Finland klart lägre än den progressiva förvärvsinkomstbeskattningens högsta procentsatser. Detta kräver särskilda regler för att motverka omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. I förarbetena till den finländska inkomstskattelagen var de särskilda reglerna dock inte föremål för någon mera omfattande utredning.

I Finland har man valt att bestämma avgränsningen av vilka skattskyldiga som skall tillämpa de särskilda reglerna med utgångspunkt från om företaget som lämnar utdelning är börsnoterat eller inte. Utdelning från börsbolag är i sin helhet kapitalinkomst medan utdelning från andra bolag än börsbolag skall uppdelas i en kapital- resp. förvärvsinkomst. Som kapitalinkomst betraktas kapitalinkomst upp till ett belopp som motsvarar en årlig avkastning på 13,5 % (år 1992–1998 15 %), beräknad på det i förmögenhetsskattelagen angivna matematiska värdet av aktierna. För OTC-listade och s.k. mäklarlistade bolag beräknas dock kapitalinkomst andelen med utgångspunkt från aktiernas gängse värde, vilket fastställs årligen av den finländska skattestyrelsen.

Underlaget för beräkning av kapitalinkomstandelen

När det gäller kapitalinkomstandelen av utdelning från onoterade bolag skall beräkningen av kapitalinkomstandelen alltså ske med utgångspunkt från aktiernas matematiska värde. Detta värde beräknas på basis av bolagets nettoförmögenhet vid utgången av föregående beskattningsår. Kapitalinkomstandelen av utdelning som utbetalats under år 2000 beräknas således på basis av balansräkningen för räkenskapsperioden som avslutades under år 1999. Om en räkenskapsperiod inte avslutats under år 1999 beräknas nettoförmögenheten på basis av 1998 års balansräkning.

Såsom det matematiska värdet för aktier i ett nytt bolag betraktas aktiernas nominella värde. På yrkande av bolaget eller delägaren skall aktiernas teckningsvärde användas såsom det matematiska värdet.

Detaljerade anvisningar för beräkning av ett bolags nettotillgångar har utfärdats av det finländska finansministeriet. Ett bolags nettoförmögenhet är det som återstår då bolagets skulder dragits av från dess tillgångar.

Tillgångar är bolagets materiella och immateriella förnödenheter, placeringar, omsättningstillgångar, fordringar, finansiella värdepapper samt pengar och banktillgodohavanden. Som tillgångar räknas inte orealiserade kursförluster, beräknade skattetillgodohavanden och sådana utgifter med långvarig verkan som saknar förmögensvärde.

Värderingen av tillgångarna är i förevarande sammanhang i allmänhet densamma som vid bolagets inkomstbeskattning. Tillgångarna tas alltså upp till den del av anskaffningsutgiften som återstår efter avskrivningar och värdeminskningar. Från denna huvudregel görs avsteg såvitt gäller fastigheter, byggnader och konstruktioner som hör till bolagets anläggningstillgångar. Alla dessa tillgångar värderas till det beskattningsvärde de åsatts det år som föregått beskattningsåret, om detta värde är större än den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. På samma sätt behandlas värdepapper som hör till bolagets anläggnings- eller finansieringstillgångar. Värdepappren värderas dock till ett sammanlagt beskattningsvärde om detta värde är större än summan av den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften för värdepappren.

Bolagets främmande kapital utgör *skuld*. Som skuld betraktas inte bolagets bundna och fria egna kapital, fonder, reserveringar,

icke realiserade kursvinster, kalkylerade skatteskulder samt vissa anslutningsavgifter

Skulderna värderas till sitt nominella värde. Skulder i utländsk valuta värderas i allmänhet till bokslutdagens kurs. Utdelning som enligt beslut skall delas ut för räkenskapsperioden dras inte av från tillgångarna då aktiens matematiska värde beräknas. Utdelningen dras i stället av då aktiens beskattningsvärde beräknas i samband med förmögenhetsbeskattningen.

På basis av nettotillgångarna beräknas aktiens matematiska värde på så sätt att nettotillgångarna divideras med antalet av de aktier i bolaget som finns på marknaden, varvid av bolaget inlösta och i övrigt förvärvade egna aktier dock inte beaktas.

Justering av det matematiska värdet av aktierna

Om delägare som erhåller utdelning är s.k. ägarföretagare skall det sammanlagda matematiska värdet av hans aktier justeras innan kapitalinkomstandelen beräknas. Som ägarföretagare betraktas sådan delägare som har en ledande ställning i bolaget. Ledande ställning i bolaget anses den delägare ha som ensam eller tillsammans med medlemmar av sin familj äger mer än hälften av bolagets aktiekapital eller om röstetalet för de aktier som de äger utgör mer än hälften av röstetalet för alla aktier. Som familjemedlem räknas i förevarande sammanhang make och minderåriga barn, dvs. barn under 17 år.

Justering av det matematiska värdet för ägarföretagares aktier sker med avseende på följande poster

- värdet av bostad som hör till bolagets tillgångar men som använts av delägaren eller av hans familj,
- räntebelagd skuld för förvärv av aktier i bolaget och
- penninglån som delägaren eller medlem av hans familj fått från bolaget.

När det gäller de två första punkterna skall avdrag för bostadens värde respektive skuldräntan ske från det sammanlagda matematiska värdet av delägarens aktier innan utdelningens kapitalinkomstandel beräknas.

Avdrag för delägarlån enligt den tredje punkten sker även för företagare som äger färre aktier än vad som krävs för att betraktas som ägarföretagare. För att avdrag för delägarlån skall ske är det

tillräckligt att delägaren ensam eller tillsammans med familjemedlemmar, dvs. make och minderåriga barn, äger minst 10 % av bolagets aktier eller av röstetalet. Avdrag för delägarlånet sker med samma belopp som lånet upptagits till i bolagets balansräkning då aktiernas matematiska värde beräknades. Aktieäganingsprocenten fastställs i enlighet med ägarförhållandena vid utgången av den räkenskapsperiod som legat till grund för beräkningen av aktiernas matematiska värde. Lånet dras i första hand av från värdet av låntagarens egna aktier och till överskjutande del från värdet av familjemedlemmarnas aktier i förhållande till aktieinnehavet.

Delning i kapital- respektive förvärvsinkomst

Utdelning och därtill hörande bolagsskatt som betalats ut från andra bolag än börsbolag skall som sagt delas i en kapitalinkomst del och en förvärvsinkomst del. Kapitalinkomst delen utgörs av ett belopp motsvarande 13,5 % av det sammanlagda matematiska värdet av delägarrens aktier (sänkningen år 1999 från 15 % till 13,5 % skedde samtidigt med att förfarandet att dra av beslutad utdelning från nettoförmögenheten vid beräkning av aktiernas matematiska värde slopades. Utdelningsavdraget hade minskat kapitalinkomst delen så att kapitalets effektiva avkastning varit 13,54 %). Resterande del är förvärvsinkomst utan att det ställs några krav på att delägaren varit verksam i företaget. De särskilda reglerna tillämpas med andra ord på såväl aktiva som passiva delägare i onoterade bolag.

2.2.3 Försäljning av aktier i andra bolag än börsbolag

Kapitalvinst vid försäljning av aktier i andra bolag än börsbolag träffas inte av de särskilda delningsbestämmelserna. Sådana kapitalvinster beskattas enligt allmänna regler.

2.3 Danmark

2.3.1 Inkomstbeskattningen av fysiska personer m.m.

Det danska skattesystemet har varit föremål för flera reformer under de senaste decennierna. År 1987 genomfördes en reform som framför allt innebar nya skatteberäkningsregler. Reformen präglades av internationellt sett stora inslag av bruttoinkomstbeskattning. Däremot användes inte löneskatter i nämnvärd omfattning. Samtidigt infördes den s.k. verksamhetsordningen för enskilda näringsidkare. År 1993 genomfördes radikala förändringar genom den s.k. skatteomlägningspakke. Det främsta syftet med denna reform var att sänka de personliga inkomstskatterna. Sänkningen av skattesatserna kompensades genom en breddning av skattebaserna. Den s.k. pinsepakken år 1998 innebar att värdet av avdrag för ränteutgifter och grundavdrag successivt minskades. När denna förändring genomförts i sin helhet år 2002 kan ränteutgifter och grundavdrag endast ske mot underlaget för beräkning av kommunala skatter.

De danska skatteberäkningsreglerna är oerhört komplicerade. Redovisningen i förevarande sammanhang är därför mycket summarisk. Den skattepliktiga inkomsten består av ett nettoinkomstunderlag som omfattar alla skattepliktiga intäkter oavsett om det är fråga om personlig inkomst eller kapitalinkomst. Den skattepliktiga inkomsten är underlag för proportionell statlig skatt och kommunala skatter. Den högsta marginalskatteprocenten för år 2002 är 59,7 %. I kapitalinkomsten ingår intäkter och utgifter som hänför sig till den skattskyldiges förmögenhet, dvs. bl.a. ränteintäkter och -utgifter samt kapitalvinster och -förluster, bl.a. vinst och förlust på aktier som innehafts kortare tid än tre år. Utdelning från utländska bolag ingår i kapitalinkomsten men däremot inte utdelning från danska bolag. Sådan utdelning är i stället aktieinkomst. Till aktieinkomst hör även kapitalvinst och -förlust på börsnoterade aktier som innehafts i minst tre år om värdet på den skattskyldiges innehav av sådana aktier överstiger visst belopp. Aktieinkomst beskattas med 28 % om inkomsterna är lägre än 39 700 DKK (år 2002) och med 43 % därutöver.

Juridiska personers inkomstberäkning sker enligt den danska skattelagstiftningens allmänna regler, dvs. efter i princip samma regler som för fysiska personer. Bolagsbeskattningen är proportionell och uppgår år 2002 till 30 %.

2.3.2 Beskattningen vid försäljning av aktier

Innehavstid kortare tid än tre år

Bestämmelserna som reglerar beskattningen vid avyttring av aktier som innehafts kortare tid än tre år gäller för alla aktieägare, dvs. för såväl fysiska personer som juridiska personer. Hos fysiska personer är kapitalvinster skattepliktiga som kapitalinkomst, dvs. den maximala marginalskatten är 59,7 %. Skälet till en så hård beskattning är att aktier som innehafts kortare tid än tre år anses ägda i "spekulationssyfte". Kapitalförlust vid avyttring av aktier som innehafts kortare tid än tre år kan kvittas endast mot kapitalvinst på sådana aktier. Överskjutande förlust kan kvittas mot motsvarande vinster under de följande fem åren. Däremot medges inte avdrag från andra inkomstslag.

Innehavstid på minst tre år

När aktier avyttras efter en innehavstid på tre år eller mera är reglerna olika för fysiska och juridiska personer. När det gäller fysiska personer är det dessutom nödvändigt att skilja mellan onoterade och börsnoterade aktier.

Onoterade aktier

Kapitalvinst vid avyttring av onoterade aktier som innehafts minst tre år beskattas som aktieinkomst. Kapitalförlust på sådana aktier kan kvittas mot motsvarande vinster. Om aktieinkomsten blir negativ beräknas en särskild negativ aktieinkomstskatt som avräknas mot den skattskyldiges sluts katt. Ett eventuellt outnyttjat avräkningsbelopp kan avräknas i sluts katten under de följande fem inkomståren. Avdragsmöjligheten för onoterade aktier gäller även för s.k. hovedaktionärsaktier, dvs. aktier som ägs av sådana skattskyldiga som äger eller någon gång under de senaste fem åren ägt 25 % eller mera av aktiekapitalet eller som har eller under nämnda period haft mer än 50 % av rösterna för aktierna i företaget. Vid bedömningen av om en aktie av det aktuella slaget föreligger skall sådana aktier medräknas som ägs av den skattskyldiges make, föräldrar, mor- och farföräldrar, barn och barnbarn, make till barn och

barnbarn samt dödsbo efter nämnda personer. Med barn likställs styvbarn och adoptivbarn.

Börsnoterade aktier

Kapitalvinst vid avyttring av börsnoterade aktier som innehafts minst tre år är skattefri under förutsättning att värdet av den skattskyldiges samlade innehav av börsnoterade aktier under de tre senaste åren – vid utgången av ett inkomstår, omedelbart före en avyttring eller efter ett förvärv av börsnoterade aktier – inte överstigit 121 400 DKK (år 2001). Detta avsteg från huvudregeln att alla kapitalvinster som uppkommer vid avyttring av aktier är skattepliktiga har tillkommit av administrativa skäl och av hänsyn till småaktieägarna. I dessa fall, dvs. när värdet på det samlade aktieinnehavet inte överstigit den angivna beloppsgränsen, är en kapitalförlust inte heller avdragsgill. Om värdet på det samlade aktieinnehavet vid någon eller flera av de nyss nämnda tidpunkterna under de tre senaste åren före en avyttring överstigit gällande beloppsgräns är eventuella kapitalvinster skattepliktiga. Kapitalförluster kan kvittas mot motsvarande vinster. Outnyttjad förlust är avdragsgill under de följande fem inkomståren.

2.3.3 Särregler för ägare av "fämansföretag"?

Dansk skatterätt innehåller inte några särregler för beskattning av utdelning och kapitalvinst på aktier i företag som motsvarar de svenska fämansföretagen.

2.4 Nederländerna

2.4.1 Inkomstbeskattningen av fysiska personer m.m.

Den 1 januari 2001 trädde en ny inkomstskattelag i kraft i Nederländerna. Ett av huvudsyftena med den reform som ligger till grund för den nya lagen var att skapa ett stabilt inkomstskattesystem med bredare baser och lägre skattesatser. Finansieringen av de sänkta skattesatserna på förvärvsinkomster sker genom breddning av skattebaserna, hårdare avdragsregler och växling till s.k. gröna skattebaser.

Tidigare byggde den nederländska inkomstbeskattningen på en nettoinkomstprincip. Numera delar man upp inkomsterna i tre olika inkomstslag, nämligen inkomst av tjänst och privatbostad, inkomst av kapital samt inkomst av s.k. väsentligt aktieinnehav. Varje inkomstslag beskattas separat. Kvittning av underskott i ett inkomstslag mot överskott från ett annat inkomstslag tilläts normalt inte. Däremot tilläts "rullning" av underskott inom varje box såväl bakåt som framåt i tiden.

I inkomstslaget tjänst och privatbostad togs år 2001 skatt ut enligt följande:

Skattepliktig inkomst	Den skattskyldiges ålder	
	< 65 år	> 65 år
EUR	Skatt %	
- 14 870	32,35	14,45
14 871 - 27 009	37,60	19,70
27 010 - 46 310	42	42
46 311 -	52	52

För skattskyldiga yngre än 65 år ingår i skattesatsen på steg ett 2,95 % skatt och 29,40 % allmän socialförsäkringsavgift medan skattesatsen på steg 2 består av 8,20 % skatt och 29,40 % allmän socialförsäkringsavgift. På steg tre och fyra består skattesatsen i sin helhet av skatt. Skattskyldiga som fyllt 65 år betalar inga sociala avgifter över huvud taget. Grundavdrag medges med olika belopp för olika grupper av skattskyldiga. Det allmänna grundavdraget är 1 576 EUR. Inkomstskatten är statlig. Kommunalskatt utgår i form av fastighetsskatt.

Ett väsentligt inslag i det nya skattesystemet är att kapitalinkomster inte längre utgörs av specifika inkomster. I stället baseras systemet på en schablonmässig normalavkastning på den skattskyldiges tillgångar. Räntekostnader och övriga kostnader är inte längre avdragsgilla. Normalavkastningen beräknas som 4 % av den skattskyldiges nettoförmögenhet, vilken utgörs av differensen mellan det totala ekonomiska värdet av tillgångarna och skulderna. Till grund för beräkningen ligger tillgångarnas och skuldernas genomsnittliga värde på årsbasis. För att vara avdragsgilla måste skulderna dock överstiga ett tröskelvärde på 2 500 EUR. I inkomstslaget kapital medges ett grundavdrag på 17 600 EUR. För varje barn under 18 år medges ytterligare avdrag med 2 349 EUR. Skattesatsen är 30 %.

2.4.2 De nederländska "3:12-reglerna"

Ett sådant tvärpartsförhållande som normalt råder mellan ett aktiebolag och dess ägare anses inte råda i ett bolag där aktierna ägs av en eller ett fåtal personer. Med hänsyn härtill införde man från och med år 1997 särskilda regler som gäller för skattskyldiga med s.k. substantial shareholdings, dvs. väsentligt aktieinnehav. Inkomst av ett sådant aktieinnehav utgör numera ett eget inkomstslag. Ett väsentligt aktieinnehav föreligger om den skattskyldige ensam eller tillsammans med sin maka direkt eller indirekt äger minst 5 % av inbetalt aktiekapital (eller minst 5 % av inbetalt kapital för ett visst aktieslag om bolaget ställt ut olika aktieslag). Även reverser eller lån till bolaget beaktas i förevarande sammanhang. Vidare jämställs innehav av optionsrätt på 5 % av inbetalt kapital med väsentligt aktieinnehav.

Om en släkting i rätt upp- eller nedstigande led till den skattskyldige delägaren eller hans maka äger sådana intressen i aktiebolaget som kvalificeras som väsentligt aktieinnehav är konsekvensen att samtliga aktier i det aktuella bolaget behandlas enligt de särskilda reglerna. De båda aktieinnehaven ackumuleras inte vid bedömningen av 5 %-gränsen.

Reglerna för s.k. väsentligt aktieinnehav kan sägas motsvara våra svenska 3:12-regler och innebär i korthet följande. Ränta hänförlig till fordran på bolaget vilken utgör en del av ett väsentligt aktieinnehav ingår i delägarrens skattepliktiga förvärvsinkomst. Utdelning på och kapitalvinst vid avyttring av aktier av det nu aktuella slaget beskattas enligt den progressiva skatteskalen till den del inkomsterna tillsammans med andra inkomster rymms inom skalans två första steg. Inkomster därutöver beskattas proportionellt med 25 %. Kapitalförluster och räntekostnader som hänför sig till ett väsentligt aktieinnehav är avdragsgilla, i första hand från utdelning och kapitalvinster som beskattas proportionellt med 25 %. Överskjutande del av en förlust eller räntekostnad kan utnyttjas som en skattereduktion. Denna är 25 % och kvittas mot den statliga skatten, dvs. den progressiva skatten.

Från och med år 1999 beskattas inkomster och förluster som hänför sig till ett minderårigt barns väsentliga aktieinnehav hos den förälder som har föräldramyndigheten över barnet.

För det fall att en delägare med ett väsentligt aktieinnehav inte längre skatterättsligt har hemvist i Nederländerna anses aktierna avyttrade. Den skatt som belöper sig på "avyttringen" förfaller inte

till betalning så länge delägaren har kvar aktierna i sin ägo. En förutsättning är dock att säkerhet ställts för den debiterade skatten. Om delägaren fortfarande tio år efter utflyttningen äger aktierna efterges den vid utflyttningen beräknade skatten.

2.5 Kan de utländska regelsystemen fungera som förebild för nya svenska 3:12-regler?

I den duala inkomstskattemodell – där skattesatsen på kapitalinkomster i många fall är lägre än skattesatsen på förvärvsinkomster – som i olika variabler finns i Sverige, Norge, Finland och delvis även i Danmark finns motiv för de skattskyldiga att försöka omvandla högre beskattade arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Detta är t.ex. möjligt om arbetsinsatserna förläggs till ett aktiebolag. Som framgått av det föregående har man i de olika länderna valt olika metoder för att försöka hindra sådan omvandling av arbetsinkomster.

I *Norge* har man valt en delningsmodell som syftar till att schablonmässigt fastställa avkastningen av aktiva delägars arbetsinsatser. Regelsystemet har under alla år utsatts för hård kritik. Kritiken riktar sig framför allt mot modellens komplexitet samt dess brist på förutsebarhet och stabilitet. Även det förhållandet att beskattning sker av en fiktiv inkomst, oavsett om delägaren tillgodogjort sig inkomsten eller inte, kritiserar. En sådan beskattning bryter mot realisationsprincipen samtidigt som den försvårar kapitaluppbyggnad i företaget. De schablonmässiga inslagen i beräkningen av den fiktiva inkomsten klandras dessutom för att vara för stora och leda till resultat att som inte korrekt återspeglar värdet av delägarnas arbetsinsatser. Kritik framförs även mot särregleringen av de s.k. liberala yrkena. Vidare anses modellen favorisera kapitalintensiva företag. Dessa är oftast äldre väletablerade företag.

Trots den hårda och massiva kritiken finns det några inslag i de norska reglerna som av många sannolikt kan upplevas som fördelar. Ett sådant inslag är de regler som begränsar storleken på den beräknade personintakten. Ett annat inslag är att den skattskyldige – när skatt betalats på den fiktiva inkomsten – kan tillgodogöra sig resterande företagsvinst som utdelning enligt allmänna regler. Även en eventuell kapitalvinst efter avyttring av aktierna behandlas enligt allmänna regler. Ett annat positivt inslag är att en aktiv delägare kan övergå till att vara passiv utan att under en viss tid därefter omfattas

av delningsreglerna. Detsamma gäller när ett delningsföretag blir börsnoterat. Aktierna i delningsföretaget utsätts i ett sådant fall inte för smitta under viss karenstid.

Sammanfattningsvis kan konstateras att erfarenheterna av den norska delningsmodellen är sådana att denna inte kan anses utgöra någon förebild vid konstruktionen av ett enkelt, stabilt och förutsebart regelsystem i Sverige.

I *Finland* sker uppdelningen mellan kapitalinkomst och arbetsinkomst på ett starkt schabloniserat sätt. Utgångspunkten för delningsberäkningarna är bolagets nettoförmögenhet, dvs. dess substansvärde. Några andra faktorer beaktas inte. Hänsyn tas således inte till om företaget ägs av ett fåtal eller en ensam delägare. Hänsyn tas heller inte till om delägaren är aktiv eller passiv. Även om man i förarbetena inte kommenterat delningssystemets närmare utformning synes syftet ha varit att skapa ett så enkelt system som möjligt.

I likhet med skattesystemen i Sverige och Norge bygger det finländska systemet på den grundläggande principen att inkomster som är ersättning för utförda arbetsprestationer skall beskattas som inkomst av tjänst. Sett i ljuset av denna princip präglas de finländska delningsreglerna av påtagliga svagheter. Som exempel kan följande effekter nämnas. Basen för delningsberäkningarna är företagens substansvärde vid utdelningstillfället. Om en aktiv delägare avstår från att ta ut ersättning för utfört arbete och i stället fonderar arbetsinkomsterna i företaget kommer ersättningen att ingå i basen för beräkning av kapitalinkomstandelen vid framtida utdelningar. Kapitalinkomstandelen höjs därigenom, vilket innebär att arbetsinkomster omvandlats till kapitalinkomster. Resultatet härav är en underbeskattning av den aktiva delägaren. En aktiv delägare i ett bolag av det här aktuella slaget kan avstå från att ta ut lön från företaget och i stället tillgodogöra sig företagsvinsten genom avyttring av aktierna. Eftersom de särskilda reglerna inte träffar den kapitalvinst som då uppstår beskattas vinsten i sin helhet som kapitalinkomst med ett skatteuttag på 29 %. Även detta är en uppenbar underbeskattning av den aktiva delägaren.

Utformningen av de finländska särreglerna innebär enligt uppgift av Skattestyrelsen att utdelning från andra bolag än börsbolag lämnas – om bolagets resultat medger det – med i vart fall så stort belopp att hela kapitalinkomstutrymmet utnyttjas. Anledningen härtill är troligen det förhållandet att reglerna inte medger något sparande av outnyttjat kapitalinkomstutrymme. Basen för

delningsberäkningarna är visserligen företagens nettoförmögenhet, vilket i sig uppmuntrar till en ökning av det egna kapitalet. Om möjlighet att spara outnyttjat kapitalutrymme fanns skulle detta dock innebära ytterligare stimulans till sparande i företagen.

Som framgått drabbar regelsystemet även passiva delägare för vilka aktieinnehavet är en ren kapitalplacering. Eftersom utgångspunkten för delningsberäkningarna är aktiernas matematiska värde – som i sin tur grundas på företagets substansvärde – och inte delägarans anskaffningsutgift för aktierna torde överbeskattningen av de passiva delägarna dock vara begränsad.

De finländska särreglerna är relativt enkla, i vart fall vid en jämförelse med motsvarande regelsystem i Norge och Sverige. Det schablonmässiga inslaget har drivits till sitt yttersta, vilket bidrar till förenklingen. Mot detta skall vägas det förhållandet att reglernas träffsäkerhet starkt kan ifrågasättas. Enligt uppgift av Skattestyrelsen är den bristande träffsäkerheten dock inte något problem, varken för skattemyndigheterna eller för berörda skattskyldiga.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den finländska modellen är attraktiv tack vare sin oerhörda enkelhet. Den präglas dock av förvånansvärt stora svagheter och brister som i princip innebär obegränsade möjligheter att få arbetsinkomster beskattade som kapitalinkomster.

I *Danmark* existerar inte några skatterättsliga särregler för företag med få deltagare, dvs. företag som kan sägas motsvara de svenska fåmansföretagen. Om aktierna/andelarna avyttras efter en innehavstid som är kortare än tre år beskattas en kapitalvinst som kapitalinkomst och ingår i den skattepliktiga inkomsten. Den maximala marginals-katten är då närmare 60 %. Om aktierna/andelarna i stället avyttras efter en innehavstid på minst tre år beskattas kapitalvinsten som aktieinkomst. Skattesatsen är då 28 % för aktieinkomster under 39 700 DKK och 43 % för aktieinkomster därutöver. Skillnaderna i de danska skattesatserna på arbetsinkomster och aktieinkomster är visserligen inte lika stora som de svenska men dock tillräckligt stora för att utgöra ett incitament för de skattskyldiga att försöka omvandla arbetsinkomster till aktieinkomster. I Danmark är bolagsskatten 30 %. Även där är det alltså mera fördelaktigt att ackumulera kapital i företaget än hos den skattskyldige själv. Emellertid är inställningen i Danmark att den totala skattebelastningen för företag och delägare blir i stort sett densamma vid olika handlingsalternativ, dvs. oavsett om delägaren tillgodogör sig företagsvinsten i form av lön eller utdelning eller

om han efter kapitaluppbyggnad avyttrar aktierna/andelarna. Med denna grundinställning ligger det i sakens natur att särregler i nu aktuellt avseende inte förekommer i dansk skatterätt.

I kapitel 1 drogs slutsatsen att det enligt svensk rätt inte är möjligt att inom ramen för de allmänna reglerna komma till rätta med problemet att på ett materiellt tillfredsställande sätt beskatta ersättning för arbetsinsatser i fåmansföretag. Så länge grundstrukturen på det svenska skattesystemet innefattar en lägre beskattning av kapitalinkomster än av arbetsinkomster synes därför någon form av särreglering ofrånkomlig. Inte heller den danska modellen utgör således någon förebild vid konstruktionen av ett nytt 3:12-regelsystem.

I *Nederländerna* är fysiska personers kapitalvinster skattefria. Behovet av särregler för motsvarigheten till fåmansföretagare är därför uppenbart. Särregler finns således för skattskyldiga som har ett väsentligt aktieinnehav. Med hänsyn till att ett sådant föreligger redan vid innehav av 5 % av inbetalt aktiekapital torde antalet skattskyldiga som berörs av de nederländska särreglerna vara betydligt större än antalet skattskyldiga som berörs av den svenska motsvarigheten.

Inkomster i form av utdelning och kapitalvinst som härrör från ett väsentligt aktieinnehav beskattas enligt den progressiva skatteskalan upp till ett belopp motsvarande det andra steget i skalan (27 010 EUR). Även kapitalvinster är alltså här skattepliktiga från första kronan. Inkomster överstigande de två första stegen beskattas proportionellt med 25 %. Denna skattesats är resultatet av vad man kallar en "integrerad" syn på beskattningen av utdelade bolagsvinster. Den totala skattebördan i form av bolagsskatt och skatt på inkomst av väsentligt aktieinnehav uppgår till 51,25 % (av en bolagsvinst på 100 betalas 35 i bolagsskatt, 65 utbetalas i utdelning. Inkomstskatten uppgår till 25 %, dvs. 16,25. Sammanlagt blir skatteuttaget 51,25). Detta korresponderar i princip med skatteuttaget på steg fyra i den progressiva skatteskalan, dvs. 52 %. Genom den valda modellen har man alltså säkerställt att de skattskyldiga som berörs av reglerna inte i någon mera avsevärd mån uppnår en bättre ekonomisk situation än vanliga löntagare. Skatteuttaget på de två första stegen i den progressiva skatteskalan består vidare till klart övervägande del av socialförsäkringsavgifter. Man har alltså även säkerställt att skattskyldiga med inkomst från väsentliga aktieinnehav är berättigade till socialförsäkringsförmåner i samma omfattning som vanliga löntagare.

Om den nederländska "integrerade" synen på beskattningen av utdelade bolagsvinster skulle appliceras på svenska förhållanden och man vid jämförelsen av bolaget och delägaren som en ekonomisk enhet skulle ha en löntagare med en lön motsvarande PGI-taket år 2001, dvs. ca 283 000 kr, skulle den nederländska skattesatsen på 25 % här behöva sättas till 50 % enligt följande beräkningar. Lön: av en bolagsvinst på 132,82 betalas 32,82 i arbetsgivaravgifter. 100 utbetalas i lön. Kommunal och statlig inkomstskatt blir i detta inkomstskikt ca 52 %. Summan av arbetsgivaravgifter och inkomstskatten blir 84,82, vilket är 63,8 % av bruttoinkomsten 132,82. Utdelning till den särskilda proportionella skattesatsen (50 %): av en bolagsvinst på 100 betalas 28 i bolagsskatt. 72 utbetalas i utdelning. Inkomstskatten uppgår till 50 %, dvs. 36. Sammanlagt blir skatteuttaget 64 %.

Om jämförelsen i stället sker med en höginkomsttagare, dvs. en person med en inkomst överstigande den övre skiktgränsen, måste den särskilda skattesatsen sättas till 55 % för att korrespondera med det totala skatte- och avgiftsuttaget på löneutbetalningen (67,6 %).

Anledningen till att den svenska skattesatsen måste sättas så högt är den höga satsen på arbetsgivaravgifter. Om det i Sverige fanns ett tak för uttag av arbetsgivaravgifter vid 283 000 kr skulle den särskilda skatteprocenten i stället kunna sättas till ca 33 % (av en bolagsvinst på 100 betalas 28 i bolagsskatt. 72 utbetalas i utdelning. Inkomstskatten uppgår till 33 %, dvs. 23,8. Sammanlagt blir skatteuttaget 51,8 %, vilket skall jämföras med inkomstskatten på 52 %).

Räkneexemplen visar svårigheterna med att överflytta utländska regelsystem till den svenska skattemiljön. För att utan vidare tillämpa den nederländska modellen skulle ett tak för uttag av arbetsgivaravgifter behöva införas. En sådan ordning skulle av likformighetsskäl gälla hela skatteområdet. Förslag av denna karaktär ligger dock långt utanför direktivens ramar.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns olika sätt att lösa fåmansföretagsproblematiken. Det synes dock vara en oöverstiglig uppgift för lagstiftarna i de olika länderna att skapa ett regelsystem utan en eller flera akilleshälar. Samtliga utländska regelsystem som redovisats i det föregående präglas av uppenbara brister. Inget av dessa kan därför utan vidare fungera som förebild vid konstruktionen av nya svenska 3:12-regler.

3 Kan olika undersökningar ge någon vägledning vid utformningen av nya 3:12-regler?

Enligt direktiven skall en genomgående linje i utredningsuppdraget vara att pröva olika möjligheter till förändring för att stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen i Sverige. Fråga är om olika undersökningar inom dessa ämnen kan ge någon vägledning vad gäller utformningen av det särskilda regelsystemet för beskattning av ägare i fåmansföretag.

3.1 Tillväxt och grundläggande skatterättsliga principer

Att "öka tillväxten" har under senare år blivit ett centralt diskussionsämne vilket åtminstone fram till hösten 2002 kunde förefalla motsägelsefullt med tanke på att den svenska ekonomin samtidigt växte snabbt. Tillväxten var således 3,8 % under åren 1999 och 2000. Under år 2001 sjönk den till 1,5 %, framför allt till följd av att den internationella efterfrågan dämpades betydligt efter terror-dåden i september 2001. Konjunkturinstitutet räknar med en tillväxt på omkring 1,5 % år 2002 och 2,6 % år 2003. Utvecklingen är dock ovanligt svårbedömd enligt Konjunkturinstitutet. Risken finns att återhämtningen i omvärlden fördröjs samt att osäkra framtidsutsikter för hushåll och företag fortsätter att hålla tillbaka konsumtion och investeringar i Sverige. Om den internationella konjunkturen vänder uppåt först under vintern 2002/2003 bedöms den svenska BNP-tillväxten försvagas ytterligare och uppgå till endast 0,8 % år 2002. Enligt Konjunkturinstitutet fanns det ett starkt konjunkturrellt inslag i den tidigare höga tillväxten. Enligt Lars Calmfors och Mats Persson, ordförande respektive vice ordförande i Ekonomiska Rådet och redaktörer för boken *Tillväxt och ekonomisk politik*, 1999, cit. "Tillväxt", berodde tillväxten främst på att lediga resurser tagits i bruk när efterfrågan ökat. Den utgör dock knappast något tecken på att de långsiktiga tillväxtbetingel-

serna förbättrats. Stöd för detta uttalande finns i den omständigheten att den långsiktiga tillväxten beräknas ligga på hälften av dagens tillväxt. Det finns således fog för en fortsatt diskussion om hur resurserna långsiktigt skall fås att växa.

Calmfors och Persson drar i "Tillväxt" ett antal ekonomisk-politiska slutsatser om hur den långsiktiga tillväxten kan stimuleras. När det gäller skattepolitiska åtgärder förordar de bl.a. lägre skatteprogressivitet med lägre marginalskatter också högst upp i inkomstskalan i syfte att öka individernas avkastning av utbildning. Vidare förordas sänkningar av förmögenhetsskatterna och kapitalinkomst- eller bolagsskatterna. Det är enligt Calmfors och Persson svårt att veta vilken exakt kombination av sådana skattesänkningar som är mest tillväxtbefrämjande. En sänkning av bolagsskatten gör det lönsammare att investera i Sverige och kan innebära att internationella koncerner förlägger en större del av sin verksamhet här i landet. Sänkningar av förmögenhets- och kapitalinkomstskatterna gör det lättare att bygga upp förmögenheter i Sverige. Det kan väntas gynna särskilt småföretagen som för sin expansion är mer beroende av inhemskt kapital än storföretagen. Vilka skattesänkningar på kapital som bör prioriteras beror därför på vilken betydelse man tillmäter småföretagen som tillväxtmotor.

Vidare sägs att en viktig slutsats är att det råder stor osäkerhet om i vilken mån åtgärder som främjar den långsiktiga tillväxttakten också leder till varaktigt högre sysselsättning. Vad gäller skattepolitiken bör inriktningen av åtgärderna enligt Calmfors och Persson bestämmas av vilken relativ vikt som läggs vid tillväxt- och sysselsättningsmålen. Vill man prioritera tillväxtmålet finns starka skäl för sänkningar av kapitalskatterna och de högsta marginalskatterna.

Enligt direktiven har tillväxtmålet hög prioritet i förevarande sammanhang. Enligt Ekonomiska Rådets rekommendationer bör således – om man skall följa Calmfors och Persson – utredningsförslagen innebära sänkningar av kapitalskatterna och de högsta marginalskatterna. Frågan är emellertid hur dessa rekommendationer förhåller sig till övriga grundläggande mål för skattesystemet.

En av de grundläggande principerna vid utformningen av skatte-reglerna är att dessa skall vara neutrala i den meningen att rangordningen mellan olika handlingsalternativ skall vara den samma efter skatt som före. Beskattningen skall alltså inte styra den enskildes handlande. När det gäller företagare innebär principen bl.a. att skattereglerna inte skall påverka valet av företagsform liksom att de skall vara neutrala i fråga om företags val mellan olika invester-

ings- och finansieringsbeslut. Avsteg från en strikt tillämpning av neutralitetsprincipen kan motiveras av samhällspolitiska mål som väger tyngre än neutraliteten.

Neutralitetssträvanden har under 1990-talet inneburit att skillnaden i beskattning mellan olika företagsformer har utjämnats betydligt. Utredningsförslagen skall enligt direktiven innebära neutralitet mellan olika företagsformer. Under förutsättning att nödvändiga konsekvensändringar föreslås torde rekommendationerna om sänkta kapital- och marginalsatser inte strida mot kravet på neutralitet.

En annan grundläggande princip vid beskattningen är att likartade inkomster skall beskattas på ett likartat sätt – likformighetsprincipen. I kapitel 1 konstaterades att beskattningen av fåmansföretagare (och egenföretagare) utformats med löntagarbeskattningen som likformighetsnorm. När det gäller beskattningen av förvärvsinkomster finns det skillnader mellan att bedriva förvärvsverksamhet i företagsform och som anställd. Skillnaderna beror främst på att en anställd inte har samma möjligheter att välja mellan olika sätt att använda avkastningen av sina arbetsinsatser som en företagare har. Skillnaderna är, inom vissa ramar, accepterade. En selektiv sänkning av marginalsatserna för fåmansföretagare skulle dock innebära en betydande och väsensskild utvidgning av nämnda skillnader.

För att driva näringsverksamhet krävs, förutom arbetsinsatser, regelmässigt en insats i form av ägarkapital. Vid utformningen av beskattningen av fåmansföretagare måste man därför göra viss jämförelse med beskattningen av kapitalinkomster. Avkastningen av insatskapitalet bör beskattas som kapitalinkomst. Vidare kan de risker för förlust av kapitalet som finns för företagare därutöver motivera ytterligare lindring i beskattningen. Avvägningen av storleken på denna lindring och vilket underlag den skall beräknas på är frågor av mera allmän natur som inte på något avgörande sätt kan anses stå i strid med de grundläggande principerna för beskattningen.

Eftersom syftet med ett nytt särskilt regelsystem för delägare i fåmansföretag är att detta skall stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen i Sverige finns det skäl att fråga sig om förutsättningarna för att nå dessa mål finns i alla eller endast vissa företag. I det följande redovisas olika undersökningar som skulle kunna tänkas ge viss vägledning vid den närmare utformningen av det särskilda regelsystemet.

3.2 Den svenska företagsstrukturen år 2000

När det gäller dagens företagsstruktur och sysselsättningen i de svenska privata företagen kan följande konstateras.

I början av år 2000 fanns det 642 672 privata företag (exklusive jordbruksföretag). Hur många av dessa som är famansföretag framgår inte av den för utredningen tillgängliga statistiken. Troligen handlar det i runda tal om 200 000 företag. De privata företagen sysselsatte totalt 2 452 448 personer. Hur sysselsättningen fördelar sig mellan olika företagsstorlekar framgår av följande tabell.

Företagsstorlek antal anställda	Antal företag	Antal sysselsatta ¹	Lönesumma (milj kr)
Utan anställda	447 240	357 928	8 488
1–4	135 812	277 475	44 162
5–19	46 076	408 150	79 373
20–49	8 703	258 770	54 947
50–199	3 757	339 193	77 487
Summa småföretag	641 588	1 641 516	264 458
200–199	694	206 390	49 544
500–	390	604 542	134 584
Summa företag	642 672	2 452 448	448 585

Källa: Företagarnas Riksorganisation *Fakta om små och stora företag 2000.*

¹För enskilda firmor, handelsbolag och enkla bolag har antalet anställda räknats upp med 1 för att kunna uppskatta antalet sysselsatta.

De minsta företagen (0–19 anställda), de mindre företagen (20–49 anställda) och de medelstora företagen (50–199 anställda) definieras i den svenska officiella statistiken som småföretag. Av tabellen framgår att småföretagen tillsammans utgör 99,8 % av det privata företagsbeståndet och att de sysselsätter totalt 67 % av de 2 452 448 personer som är sysselsatta inom den privata sektorn. Storföretagen (> 200 anställda) utgör endast 0,2 % av de privata företagen men svarar för en tredjedel av sysselsättningen inom det privata näringslivet. Av tabellen framgår vidare att den helt övervägande delen, 70 %, av företagen inte har några anställda. En annan stor grupp av företagsbeståndet, drygt 28 %, utgörs av företag med upp till 19 anställda. Flera undersökningar visar att storföretagen i

Sverige under lång tid varit dominerande och kommit att stå för dynamiken i den svenska ekonomin. Slutsatsen som kan dras av uppgifterna i tabellen är att svensk ekonomi än i dag är känslig för och beroende av utvecklingen i storföretagen. Av tabellen framgår emellertid också att det finns ett betydande antal småföretag. Bland dessa bör rimligen även finnas sådana som har förutsättningar att bli betydelsefulla för den framtida tillväxten. Detta förhållande och allmänna förhoppningar om ökad tillväxt och sysselsättning har inneburit en politisk fokusering på småföretag och nyföretagande.

3.3 Nyföretagandet i Sverige

När det gäller antalet genuint nya företag under åren 1994-1999 präglas utvecklingen av en relativt hög grad av stabilitet vilket framgår av följande tabell (med nyföretagande avses i publikationen *Nyföretagande i Sverige 1998 och 1999*, utgiven av NUTEK och SCB, företag där verksamheten är helt nystartad eller har återupptagits efter att ha varit vilande i minst två år. Statistiken omfattar inte företag som nyregistrerats eller nyaktiverats på grund av ägarbyte, ändring av juridisk form eller annan företagsombildning).

År	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Antal nya företag	34 670	35 000	36 010	37 040	33 860	35 000

Källa: Nutek och SCB, *Nyföretagandet i Sverige 1998 och 1999*.

Hur ser då de nya företagen ut? När det gäller de under år 1999 nystartade företagen har NUTEK och SCB funnit bl.a. följande.

6 050 av de nya företagen, dvs. drygt 17 %, startades inom industrisektorn och resterande 28 950 företag inom tjänstesektorn.

Antalet sysselsatta i de nya företagen beräknas uppgå till 65 710 personer. Av dessa arbetade 50 % heltid, 22 % 10-35 timmar per vecka och 28 % mindre än 10 timmar per vecka.

I 35 % av de nya företagen har företagaren en anställning samtidigt som han driver verksamheten i det nya företaget. Av dessa avsåg 86 % att fortsätta driva företaget jämsides med anställning. 8 % av företagarna driver även ett annat företag förutom det nystartade och de flesta av dessa företagare avsåg att göra så även fortsättningsvis.

Var fjärde företagare, 26 %, hade fått starta eget-bidrag från arbetsförmedlingen.

Motiven till att starta ett nytt företag är många och varierande. Att kunna förverkliga sina idéer och att få arbeta självständigt tycks vara starka drivkrafter. Totalt 56 % av företagarna har uppgivit dessa motiv. Mest markant är detta inom näringarna utbildning/hälso- och sjukvård/andra samhällliga och personliga tjänster där totalt 63 % angav något av dessa motiv till att starta ett företag. Andelen företagare som uppgivit arbetslöshet eller risk för arbetslöshet uppgår till 12 %. Det är framför allt inom transportnäringen som arbetslösheten motiverat många att starta eget. Drygt var femte företagare inom denna bransch uppgav detta motiv till företagsstart. 12 % av företagarna har uppgivit att motivet till företagsstarten varit att de behövs på marknaden och 15 % att tjäna pengar. Nästan var femte manlige företagare ansåg att det viktigaste motivet till att starta eget var att tjäna pengar mot var tionde kvinnliga företagare.

Ett typiskt nystartat företag är i regel litet. Två tredjedelar av företagen har en omsättning under 300 000 kronor året efter verksamhetsstart. Ungefär vart tionde företag har mer än en miljon kronor i omsättning.

När det gäller val av företagsform startades 18 % av företagen som aktiebolag, 12 % som handels- eller kommanditbolag och 70 % som enskild näringsidkare. Andelen företagare som startar ny verksamhet som enskild näringsidkare tycks öka något varje år. Av statistiken framgår inte hur många av de nystartade aktiebolagen som är fåmansföretag.

3.4 Hur går det för de nystartade företagen?

Som framgår av ovanstående redovisning av nyföretagandet i Sverige startas det ett relativt stort antal nya företag varje år. En central fråga i detta sammanhang är hur många av de nystartade företagen som på längre sikt fortfarande är verksamma och hur många nya arbetstillfällen de genererar. NUTEK och AMS har gemensamt gjort en treårsuppföljning av de under år 1994 nystartade företagen (*NUTEK R 1999:8*). Undersökningen omfattar ett urval av de företag som var genuint nya detta år. Några intressanta resultat är bl.a. följande.

Tre år efter företagsstarten var 58 % av företagen fortfarande verksamma. Högst andel fortfarande verksamma företag hade industrinäringarna med 63 %. Motsvarande siffra för tjänstenäringarna var 56 %. Av de under år 1994 startade företagen var år 1997 11 % vilande, 15 % nedlagda och 4 % hade gått i konkurs. Det var främst aktiebolag som gått i konkurs. Bland handelsbolag och enskilda näringsidkare låg konkursandelen på 1–2 %.

Bland de olika juridiska formerna hade aktiebolag den högsta andelen fortfarande verksamma företag, 71 %. Samtidigt var andelen konkurser inom denna grupp också högst, 14 %.

Under företagets tre första år ökade antalet heltidssysselsatta med totalt 38 %. Bland de år 1997 fortfarande verksamma företagen hade 39 % ingen heltidssysselsatt. 75 % hade högst en heltidssysselsatt år 1997. Som grupp betraktat hade de nya företagen dock inte givit något ytterligare tillskott till sysselsättningen. År 1997 hade antalet heltidssysselsatta totalt sett minskat med 9 % (från 7 320 till 6 682 personer). Sysselsättningsökningen i de existerande företagen kompenserade inte för de arbetstillfällen som försvunnit genom nedläggningar. Tidigare undersökningar har givit liknande resultat, dvs. ett negativt netto.

Gruppen som erhållit starta eget-bidrag hade en något högre andel fortfarande verksamma företag än de som inte erhållit bidraget (60 respektive 57 %). När det gäller starta eget-bidragstagarna kan sammanfattningsvis sägas att störst sannolikhet för att 1997 fortfarande driva ett företag som startats med starta eget-bidrag hade en högutbildad man mellan 45 och 55 år verksam inom industrinäringarna.

De tre vanligaste motiven till företagsstart år 1994 var att få förverkliga sina idéer, att få arbeta självständigt och arbetslöshet/risk för arbetslöshet. Tillsammans representerade de tre motiven 70 % av företagen. Det var dock inte några större skillnader avseende företagets aktuella verksamhetsstatus år 1997 med hänsyn till det startmotiv som företagaren angav år 1994.

Medelomsättningen bland de undersökta företagen var ca 1,7 mnkr. Medianen var 414 000 kr per företag. Detta beror på att ett mindre antal snabbväxande företag står för en stor del av den totala omsättningen. Gruppen som erhållit starta eget-bidrag hade en större andel företag i de övre omsättningsklasserna än de som inte hade fått bidraget.

Närmare hälften av företagen uppgav år 1997 att företagets lönsamhet var god eller mycket god. Resterande delen uppgav att lönsamheten var mindre god eller dålig.

Företagare inom industrinäringarna angav bättre försörjningsmöjligheter än de inom tjänstenäringarna. De företagare som fått starta eget-bidrag uppgav bättre försörjningsmöjligheter än de företag som inte erhållit starta eget-bidrag.

3.5 Tillväxtföretag

NUTEK:s och AMS uppföljning av de under år 1994 nystartade företagen visar att närmare hälften av de nystartade företagen har försvunnit efter tre år. Sysselsättningsbidraget inom gruppen är negativt och det antal heltidssysselsatta som de nystartade företagen givit upphov till är synnerligen blygsamt. Den dominerande andelen av de nystartade företagen var efter tre år fortfarande små. Mer än en tredjedel av företagen hade ingen heltidssysselsatt ens när ägaren medräknats och tre fjärdedelar hade högst en heltidssysselsatt. Dessa resultat är inte överraskande. Ett flertal studier dokumenterar nämligen att nästan alla företag som är små i utgångsläget förblir små. Endast 10–15 % av småföretagen ökar antalet sysselsatta.

Av Småföretagsbarometern hösten 2000 framgår att andelen företag som trots en god konjunktur inte vill växa uppgår till drygt 20 %. I en tidigare undersökning har nästan hälften av de företagare som inte ville växa uppgivit att en expansion inte skulle påverka deras privatekonomi positivt.

Magnus Henrekson och Dan Johansson har i en artikel (*På spaning efter de mellanstora företagen*, Ekonomisk Debatt, 1997, nr 4) redovisat data över antalet företag i olika storleksklasser från slutet av 1960-talet fram till år 1993 och sysselsättningens utveckling sedan år 1984. Redovisningen indikerar att de mellanstora företagen (10–199 anställda) haft den svagaste utvecklingen. Studien pekar således på möjligheten att alltför få av de allra minsta företagen velat eller kunnat växa sig mellanstora. En rimlig tolkning av detta förhållande är enligt Henrekson och Johansson att det sannolikt finns en storleksmässig tröskel som alltför få företag tar sig över.

Den storleksmässiga tröskeln synes enligt olika studier gå vid ca tio anställda. Bertil Gandemo och Anders Lundström har studerat

sysselsättningsutvecklingen i relativt nya företag och funnit (*Mindre företags ekonomiska utveckling*, SIND 1985:6) att företagen har en relativt snabb utveckling de första åren och därefter, när antalet anställda uppgår till tiotalet, inträffar en stagnation eller en viss minskning. De fem mest frekvent förekommande skälen till att gränsen på ca tio anställda är så vanlig är:

- produktionsutrustning och fastighet är ofta anpassad till en verksamhet av en viss storlek,
- det är möjligt för en företagsledare att sköta all administration om företaget har ca tio anställda,
- företagen är ofta anpassade till denna storlek genom en stabil kundkrets och relativt trygg avsättning av sina produkter,
- företagarna är tveksamma till om större satsningar innebär större personliga inkomster, och
- det är inte självklart att en företagsledare som är bra på att driva ett litet företag har lika stora förutsättningar att klara de krav som ställs på snabbväxande företag.

Gandemo och Lundström drar slutsatsen att det generellt bland de intervjuade företagsledarna finns väldigt få som skulle vara av typen "imperiebyggare" och att det därför finns en mängd problem som måste lösas vid snabb tillväxt. Samtidigt finns det ganska få personliga motiv till att en tillväxt skulle vara intressant.

NUTEK:s och AMS uppföljning av de under år 1994 nystartade företagen visar emellertid även att av de företag som finns kvar efter tre år är några snabbväxande. Det finns med andra ord bland de nystartade företagen uppenbarligen ett antal företag med livskraftiga affärsidéer och tillväxtvilja. Om förhoppningen är att en viss grupp av företag skall generera den övervägande delen av alla nya jobb är frågan om inte den allmänna fokuseringen på nyföretagande och små företag borde ersättas av en fokusering på dessa tillväxtföretag. För att veta om en sådan fokusering är meningsfull är det dock av största intresse att veta hur många jobb tillväxtföretagen rent faktiskt skapar. Vidare är det nödvändigt att veta var de finns och hur de växer.

3.5.1 Vilka är tillväxtföretagen?

Enligt Per Davidsson och Frédéric Delmar (*På jakt efter de nya arbetstillfällena: tillväxtföretagens roll*, Ekonomisk Debatt, 2000, nr 3) visar ett stort antal studier från ett flertal länder att de minsta (med färre än tio anställda) och mellanstora företagen under de senaste decennierna haft en stor och växande betydelse för skapandet av nya arbetstillfällen. Det råder oenighet om hur företagens sysselsättningsbidrag fördelar sig inom företagsbeståndet. Vissa studier från USA och England ger uttryck för uppfattningen att alla de nya jobben skapas i ett fåtal snabbt växande företag, s.k. gaseller. Svenska data pekar snarare på att det är många små förändringar som tillsammans har stora effekter på totalnivå.

Eftersom det saknas kunskap om tillväxtföretag i den svenska näringsstrukturen och hur dessa företag bidrar till ny sysselsättning har Davidsson och Delmar i en studie som redovisats i rapporten *Tillväxtföretag i Sverige: Var de finns, hur de växer och de jobb de skapar* (2001) undersökt tillväxtföretagens roll för skapandet av ny sysselsättning under perioden 1987–1996. Tillväxtföretag definieras i studien som ”de tio procent av företagen i undersökningsmaterialet som uppvisar den högsta genomsnittliga årliga ökningen av antalet sysselsatta i absoluta tal”. I begreppet tillväxt ingår inte den sysselsättning som tillkommer när nya företag eller koncerner bildas.

Hur många jobb skapar tillväxtföretagen?

Under hela perioden 1987–1996 skapades genom tillväxt i tillväxtföretagen totalt drygt 185 000 nya jobb. I siffran inkluderas såväl koncerntillhöriga företag (t.ex. bolag inom Ericsson och Astra) som fristående tillväxtföretag. Som jämförelse kan nämnas att det med en likartad definition på ”ny sysselsättning” i privat sektor i Sverige årligen skapas i storleksordningen 300 000 nya jobb brutto. Sett i det ljuset framstår 185 000 jobb över en tioårsperiod som ringa. Eftersom undersysselsättningen i ekonomin uppgår till åtskilliga hundra tusen arbetstillfällen förefaller förhoppningen att de s.k. tillväxtföretagen skulle lösa problemen inom överskådlig tid inte vara särskilt väl underbyggd. Enligt studien är alltså dessa företags sysselsättningsbidrag begränsat.

Den undersökta perioden omfattar den djupa lågkonjunkturperioden 1991–1993. Om i stället enbart slutåret, 1996, undersöks ökade tillväxtföretagen med totalt drygt 45 000 (i medeltal 40 per företag) anställda. Detta är ett högt tal jämfört med 185 000 för hela perioden, men fortfarande lågt om man hyser förhoppningen att dessa företag snabbt skall bota arbetslöshetsproblemet. Tillväxtföretagens betydelse för sysselsättningen blir inte större när analysen genomförs på koncernnivå.

Var finns tillväxtföretagen?

När det gäller frågan var man i första hand finner de tillväxtföretag och tillväxtkoncerner som trots allt finns visar Davidssons och Delmars studie bl.a. följande.

Tillväxtföretagen är mycket klart överrepresenterade bland unga företag.

Det finns en betydande överrepresentation av tillväxtföretag i moderna, växande branscher. Den professionella tjänstesektorn har dubbel så stor representation i tillväxteliten jämfört med dess andel av hela företagsbeståndet. Även om sektorn högteknologisk tillverkning är liten i absoluta tal är även denna överrepresenterad bland tillväxtföretagen. Äldre branscher som "övrig tillverkning" och handel har betydligt färre tillväxtföretag än vad som motsvarar deras andel av företagsbeståndet. Branschfördelningsmönstret är likartat när analysen görs på koncernnivå.

I studien har företagen och koncernerna delats in i olika storleksklasser efter antalet anställda. Dessa klasser är 0–19, 20–49, 50–249, 250–499, 500–2 499 samt mer än 2 500 anställda. Studien visar att företag i de minsta storleksklasserna är tydligt underrepresenterade vad gäller tillväxt i sysselsättning. Det är i stället i de största storleksklasserna som andelen företag med kraftig tillväxt klart överstiger motsvarande andel av hela beståndet.

Det finns en betydande överrepresentation av tillväxtföretag i Storstockholmsregionen. Andelen tillväxtföretag i "andra regionala centra" är något mindre. Kategorin "landet i övrigt" har ett relativt underskott.

Resultaten visar en överrepresentation för utlandsägda företag.

När det gäller koncernstatus framgår att de fristående företagen i mindre utsträckning än de koncerntillhöriga tillhör tillväxtföretagen.

Hur växer tillväxtföretagen?

När hela perioden 1987–1996 studeras är mindre än en tredjedel av tillväxtföretagens totala tillväxt (drygt 185 000 jobb) på företagsnivå *organisk* (företaget har expanderat internt genom att producera mera och sysselsätta flera i sin existerande verksamhet eller genom att etablera nya verksamheter). Endast denna del kan anses representera genuint ny sysselsättning. Om endast slutåret 1996 studeras är andelen något högre men ändå under hälften.

Under tioårsperioden uppvisar kategorin "tillväxtkoncerner" negativ organisk tillväxt. Hela kategorin koncerner krympte dock mycket kraftigt (knappt 700 000 jobb) under perioden. Av denna krympning stod tillväxtföretagen endast för en mindre del (drygt 31 000 jobb). Krympningen per tillväxtkoncern var knappt hälften av krympningen per "övrig koncern".

När hela tioårsperioden studeras är som sagt mindre än en tredjedel av tillväxtföretagens totala tillväxt på företagsnivå organisk. Mer än två tredjedelar av tillväxten har alltså skett genom *uppköp*, dvs. existerande arbetsställen, inklusive deras produktion och sysselsättning, har överförts från ett företag till ett annat. Denna del av tillväxten har med andra ord inte skapat några genuint nya jobb. Det sagda gäller i än högre grad på koncernnivå. Tillväxtkoncernernas sysselsättningstillväxt genom uppköp uppgick till knappt 189 000 jobb. Eftersom dessa koncerners organiska sysselsättningstillväxt samtidigt var negativt har kategorins hela sysselsättningstillväxt följaktligen skett genom uppköp.

Sammanfattningsvis ger tillväxtmönstret inte stöd för tesen att någon liten grupp av tillväxtföretag sammantaget skapar mycket stora volymer ny sysselsättning.

Tillväxtmönster i olika undergrupper av företag

Eftersom tillväxtkoncerner i högre grad än tillväxtföretag, definierade utifrån total sysselsättningstillväxt, expanderar mer genom uppköp än genom organisk tillväxt är det intressant att närmare studera hur tillväxten fördelas bland tillväxtföretag av olika ålder och storlek.

Andelen organisk tillväxt är betydligt mycket högre bland de tillväxtföretag som startades under tioårsperioden än bland dem som var i drift redan år 1987 eller tidigare. Medan i princip all till-

växt är organisk för de allra yngsta företagen är mindre än en femtedel av de äldsta företagens tillväxt organisk. Medan de tio år gamla eller äldre företagen står för nästan tre fjärdedelar av tillväxtföretagens totala sysselsättningstillväxt är det de yngre företagen som dominerar den organiska sysselsättningstillväxten, med en andel som överstiger två tredjedelar.

Andelen organisk tillväxt faller mycket kraftigt med ökande företagsstorlek. I tillväxtföretag i den största storleksklassen sker t.o.m. en krympning i organiska termer.

Andelen organisk tillväxt skiljer sig mellan olika branschsektorer. Lägst är andelen inom handel (15 %). Inom professionella tjänster är andelen tre gånger högre. Däremellan kommer övriga tjänster, högteknologisk tillverkning och övrig tillverkning. Den professionella tjänstesektorn är alltså inte bara kraftigt överrepresenterad bland tillväxtföretagen utan det är även i denna sektor som andelen organisk tillväxt är högst.

Majoriteten av företag som grupp betraktad följer nära den generella konjunkturutvecklingen, dvs. tillväxten uppvisar plus i högkonjunktur och minus i lågkonjunktur. Tillväxtföretagen däremot fortsatte, om än på en lite lägre nivå, sin tillväxt även genom den djupa konjunkturedgången i början av 1990-talet. Deras tillväxt uppvisar under hela perioden plus.

Under normala eller goda konjunkturbetingelser är tillväxten ganska jämnt fördelad mellan organisk tillväxt och uppköp. I lågkonjunkturen är fördelningen annorlunda. Den organiska tillväxten följer den allmänna konjunkturutvecklingen med en gradvis nedgång mot negativa värden. Tillväxtföretagen kompenserar detta genom att öka den tillväxt som sker genom uppköp. När konjunkturbetingelserna åter blir bättre sker förnyade satsningar på organisk tillväxt.

Davidsson och Delmar har i sin studie definierat tillväxtföretagen utifrån sysselsättningsökning. Eftersom ett företag emellertid kan expandera utan att antalet anställda ökar kan det vara intressant att studera vilka företag som är tillväxtföretag om definitionen i stället utgår från omsättningsökning. NUTEK har kartlagt detta och redovisat resultaten i *NUTEK R 1998:15*. Undersökningen avser perioden 1993–1996. För att klassificeras som ett tillväxtföretag skall företaget vara ett aktiebolag med minst en anställd under det sista bokslutsåret i undersökningsperioden. Företaget skall ha varit verksamt under hela perioden.

Omsättningen måste ha uppgått till minst 500 000 kr under varje enskilt år och den skall ha fördubblats under fyraårsperioden samt uppgått till minst 25 mnkr det sista bokslutsåret. Expansionen skall ha skett av egen kraft, dvs. vara organisk, och inte genom uppköp, fusion eller omorganisation. Omsättningen får heller inte i huvudsak kunna tillskrivas handel med aktier och värdepapper.

1 211 företag uppfyllde kraven för att klassificeras som tillväxtföretag. Det motsvarar drygt 9 % av alla aktiebolag med en omsättning år 1996 på minst 25 mnkr.

De flesta tillväxtföretagen är små och drygt 71 % har färre än 50 anställda. Endast 1,5 % av företagen är stora, dvs. har fler än 500 anställda.

Omsättningen per anställd är generellt högre i tillväxtföretagen jämfört med andra företag. År 1996 omsattes i genomsnitt 3,1 mnkr per anställd i tillväxtföretagen jämfört med 2,3 mnkr i det övriga företagsbeståndet. Omsättningen ökade i genomsnitt med 236 %.

Antalet anställda ökade i tillväxtföretagen med drygt 38 000 personer under fyraårsperioden.

Tillväxtföretagen är i genomsnitt sex år yngre än företagsbeståndet i övrigt.

Ett generellt drag är att tillväxtföretagen i störst utsträckning återfinns inom tjänstesektorerna.

Det finns tillväxtföretag i alla Sveriges regioner men Stockholms, tidigare Göteborgs- och Bohus samt tidigare Malmöhus län är överrepresenterade.

Utländskt ägande är vanligare i tillväxtföretagen än i företagsbeståndet i allmänhet.

Resultaten i NUTEK:s undersökning skiljer sig från resultaten i Davidsson och Delmars studie framför allt när det gäller tillväxtföretagens storlek – de små företagen är i deras undersökning underrepresenterade bland tillväxtföretagen. Att tillväxtföretagen i NUTEK:s undersökning till övervägande delen är små beror dock bl.a. på att NUTEK:s urvalskriterier favoriserar de mindre företagen. Det är lättare att öka omsättningen från 15 till 30 mnkr än det är att öka från 150 till 300 mnkr. Vidare finns det totalt sett färre stora företag än små.

Av det föregående framgår att det inte är möjligt att identifiera någon särskild grupp av tillväxtföretag som står för en dominerande del av sysselsättningskapandet. Detta gäller oavsett om man utgår från tillväxt i sysselsättning eller tillväxt i omsättning. Det framgår även klart och tydligt att antalet tillväxtföretag är begrän-

sat. Det framgår emellertid också att de tillväxtföretag som trots allt finns växte även under lågkonjunktursperioden 1991–1993. Deras tillväxt förefaller därmed vara ett utslag av tillväxtvilja och tillväxtstrategi. Vilka faktorer är det då som avgör om ett företag blir ett framgångsrikt tillväxtföretag? Det finns givetvis flera faktorer som bidrar till detta men en viktig förutsättning för tillväxt är att företaget har både en företagsledare och en organisation som vill och förmår att växa. I detta sammanhang har entreprenörskapet kommit att betonas allt mer. Det har nyss slagits fast att det inte är möjligt att urskilja någon grupp av tillväxtföretag som skapar de flesta jobben. Är det då möjligt att identifiera de företagare som kan klassificeras som framgångsrika entreprenörer? En rimlig hypotes är ju att ett produktivt entreprenörskap är avgörande för att de mest lovande affärsidéerna skall nå sin fulla potential i form av snabbt växande företag.

3.6 Entreprenören – vem är det?

I den ekonomiska litteraturen har entreprenörskapet varit föremål för diskussioner under mer än 200 år. En modern definition på entreprenörskap är enligt Magnus Henrekson (*Institutionella förutsättningar för entreprenörskap och företagstillväxt*, Svensk forskning om företags expansion, Per Davidsson, Frédéric Delman och Johan Wiklund [red.], Forum för Småföretagsforskning, 2001) följande.

Entreprenörskap är förmågan och villigheten hos individer, både på egen hand och inom organisationer, att

- varsebli och skapa nya ekonomiska möjligheter,
- introducera sina idéer på marknaden under osäkerhet genom att ta beslut om lokalisering, produktutformning, resursanvändning, institutioner och belöningssystem, och
- konkurrera med andra för att öka sin marknadsandel.

Henrekson påpekar att det av definitionen är uppenbart att man inte kan sätta likhetstecken mellan entreprenörskap och egenföretagande eftersom många företagare varken har som mål att växa eller att stå för förnyelse. På den ekonomiska arenan kan entreprenörskap komma till användning både genom en expansion av befintliga företag och genom att nya företag med ambitioner att växa startas. En viktig del av entreprenörsfunktionen är också att avveckla olönsamma idéer.

Konsulter som arbetar med strategisk rekrytering samt utvecklings- och förändringsarbete hävdar att man genom vetenskaplig forskning fått reda på hur en entreprenörspersonlighet är beskaffad. En entreprenör är kreativ, intuitiv och kan fokusera på det väsentliga. Han är handlingskraftig och har förmågan göra sådant som gynnar företaget/organisationen. En entreprenör kan stå på sig, tro på sina egna idéer och hävda dem gentemot andra. Vissa utvecklar något som redan finns medan andra skapar nytt. En entreprenör låter sig inte hämmas av traditionella sätt att lösa problem utan söker hela tiden aktivt originalitet, nya vinklingar och nya sätt att lösa problem. När han väl hittat nya lösningar är han kapabel att skydda och försvara dem. En entreprenör är förändringsbenägen och nyfiken. Han söker sig hela tiden vidare samt söker stimulans, idéer och erfarenheter. Han har lätt för att ge sig ut på okänd mark. Han är oförfvägen och sällan respektfull inför regler. Han planerar inte tillvaron. Detta oplanerade sökande kan verka odisciplinerat men entreprenören äger en stor förmåga till uthållighet när det är något han tror på. Detta gäller även om belöningen dröjer. Övertygelsen får entreprenören att fortsätta tills han hittar rätt. Rekryteringskonsulterna använder sig av flera mätinstrument för att ringa in en ledare med en väl utvecklad entreprenörspersonlighet. Dessa mätinstrument är begåvningsstest, generella personlighetstest, entreprenörstest och djupintervju (*Profilen avslöjar en entreprenör*, Svenska Dagbladet, den 15 januari 2001).

Som framgår av den psykologiskt orienterade beskrivningen av en entreprenör är de kritiska personlighetsvariablerna många och varierande. Rekryteringskonsulterna påstår sig visserligen veta hur en entreprenöriell personlighetsprofil ser ut och att den är mätbar. Med hänsyn till karaktären av de mätinstrument som används för att identifiera en entreprenörspersonlighet torde dock precisionen kunna ifrågasättas. Likaså förefaller de aktuella personlighetsdragen så allmänmänniska att det torde vara svårt att hävda att de inte skulle kunna finnas hos en väldigt stor del av befolkningen. I så fall skulle det i Sverige finnas ett stort antal potentiella entreprenörer. Enligt Per-Martin Meyerson (*Entreprenören och den ekonomiska tillväxten – fallet Sverige*, Ekonomisk Debatt, 1995, nr 7) är det dock utmärkande för entreprenörskompetensen att denna är en knapp resurs.

Även i företagsekonomiska analyser har man försökt identifiera entreprenören, bl.a. genom teorier om prestationsbehov, riskbenägenhet samt makt- och självständighetsbehov (Svante Beckman,

Synen på företagaren i teori och praktik, Småföretagande, entreprenörskap och jobben – ett forskningsfält i förändring, Bo Persson [red.], 1997, Rådet för arbetslivsforskning). Enligt Beckman är exempelvis risktagande traditionellt något som förbinds med företagare men det finns inget som tyder på att personer som startar företag avviker i fråga om benägenhet att ta och värdera risker från folk i gemen.

Per Davidsson har studerat företagares riskattityder, riskbenägenhet och riskhantering (*Risk och egenföretagande*, FE-publikationer 1992:128). Han har kommit fram till att bilden av den framgångsrika företagaren som en riskvillig vinstmaximerare inte stämmer med verkligheten. Ekonomisk vinning rangordnas av företagare regelmässigt lägre än andra motiv, både som startmotiv och som drivkraft för etablerade företagare. När det gäller startmotiv nämns enligt honom regelmässigt

- en vilja att själv styra sitt liv, vara sin egen chef, vara oberoende och
- en vilja att förverkliga en idé eller vision.

Entreprenörer vill visserligen också tjäna pengar men de tycks enligt Davidsson inte ha några som helst problem att avstå från vinstmöjligheter när dessa inte är förenliga med andra viktiga mål. Skälet till att entreprenörer vill tjäna pengar är inte i första hand de konsumtionsmöjligheter eller den status pengarna för med sig. I stället är skälen att

- pengar är ett medel till vidareutveckling av företaget och möjliggör därmed för entreprenören att bygga vidare på den idé eller vision som var själva anledningen till att företaget startades och
- vinsten är ett konkret mått på framgång.

Vad som anförts om försöken i de företagsekonomiska analyserna att identifiera entreprenören utifrån variabler av psykologiskt slag visar att identifieringen rent metodiskt är en svår uppgift. Emellertid har även försök gjorts att med utgångspunkt i mer objektiva mätbara variabler såsom ålder, kön, utbildning, erfarenhet, arv och miljö identifiera entreprenören. Ett stort antal studier har gjorts inom detta område. Per Davidsson och Frédéric Delmar har följt en slumpmässigt utvald grupp av personer under inledningskedet i deras företagsstart för att undersöka hur vanligt förekommande de

är och hur de ser ut. Av Davidssons och Delmars forskningsrapport (*Where do they come from? Prevalence and characteristics of nascent entrepreneurs*, 1999) framgår att under perioden maj–september 1998 försökte 2 % av den svenska befolkningen att starta ett eget företag. Detta är en låg siffra vid en internationell jämförelse. Med avseende på personlighetsvariablerna framgår bl.a. följande.

		Företagsstartare (n=405)	Kontrollgrupp (n=608)
Ålder	18–24 år	14,6 %	11,9 %
	25–34 år	43,2 %	33,8 %
	35–44 år	28,9 %	33,3 %
	45–54 år	8,8 %	10,5 %
	55 år och äldre	4,5 %	10,5 %
Kön	Man	72,6 %	49,5 %
	Kvinna	27,4 %	50,5 %
Född i Sverige	Ja	87,9 %	92,1 %
	Nej	12,1 %	7,9 %
Civilstånd	Ensamstående	26,6 %	24,3 %
	Gift/sammanboende	73,4 %	75,7 %
Barn < 18 år i hushållet	Inget	44,7 %	39,3 %
	Ett	16,0 %	17,3 %
	Två eller flera	39,2 %	43,3 %
Regional tillhörighet	Storstockholm	25,2 %	18,9 %
	Större stad	29,6 %	21,7 %
	Övriga Sverige	45,2 %	59,4 %
Bosatt i kommunen	0–5 år	22,1 %	13,4 %
	6–15 år	21,6 %	16,7 %
	16–30 år	17,9 %	26,3 %
	31 år eller längre	38,3 %	43,6 %
Utbildning	Grundskola	15,9 %	17,8 %
	Gymnasium	43,0 %	55,7 %
	Universitet	18,2 %	16,9 %
	Akademisk examen	22,9 %	10,4 %
Sysselsättning	Anställd	37,3 %	52,6 %
	Egenföretagare	30,9 %	14,5 %
	Hemarbetande	8,6 %	9,0 %
	Pensionär	1,7 %	6,6 %
	Student	0,9 %	6,3 %
	Arbetslös	10,6 %	11,0 %
Antal år som heltids- anställd	0–5 år	21,6 %	20,1 %
	6–10 år	22,8 %	18,8 %
	11–15 år	18,3 %	17,3 %
	16–20 år	14,0 %	16,8 %
	21 år och längre	23,3 %	27,0 %
Tidigare erfarenhet som företagsledare	Ingen	31,8 %	52,9 %
	1–5 år	34,8 %	22,8 %
	6 år och längre	33,3 %	24,3 %

Nettoinkomst per år	< 144 000 kr	6,1 %	11,6 %
	144 000–300 000 kr	35,0 %	31,9 %
	301 000–420 000 kr	25,0 %	26,6 %
	420 001–600 000kr	19,2 %	20,9 %
	> 600 000 kr	14,7 %	9,1 %
Nettoförmögenhet	< 2 000 kr	10,7 %	9,3 %
	2001–83 000 kr	11,6 %	17,7 %
	83 001–228 000 kr	25,8 %	24,5 %
	228 001–600 000 kr	23,4 %	26,8 %
	> 600 000 kr	28,5 %	21,7 %
Föräldrar egen företagare	Ja	49,6 %	37,3 %
	Nej	50,4 %	62,7 %
Intryck av egenföretagande på grundval av familj och vänners företagsaktiviteter	Mycket positivt	16,4 %	6,8 %
	Positivt	57,3 %	46,1 %
	Neutralt	22,3 %	35,9 %
	Negativt	4,1 %	11,2 %

De personlighetsvariabler som är viktigast när det gäller att uppskatta sannolikheten för att en person skall tillhöra gruppen "entreprenörer i vardande" är i här nämnd ordning:

- kön (man),
- redan egenföretagare,
- ett positivt intryck av egenföretagande,
- föräldrarna är egenföretagare,
- låg ålder,
- hög utbildning, och
- tidigare erfarenhet som företagsledare.

Enligt Davidsson och Delmar motsvarar denna beskrivning av en entreprenör i vardande den traditionella bilden av entreprenörer och bekräftar vad som framkommit i tidigare studier.

Att ett antal variabler har betydelse när det gäller att förutsäga hur stor sannolikheten är för att en person skall vara en potentiell entreprenör är föga överraskande, även för en lekman. I vilka proportioner och konstellationer de frambringer "den entreprenöriella benägenheten" framstår dock, åtminstone vid en ytlig översikt av forskningsresultaten, som oklart. Det är sannolikt de uppenbara svårigheterna att identifiera den entreprenöriella personlighetens särdrag som fått forskningen att mer och mer överge individperspektivet. I stället koncentreras intresset numera på entreprenörs-

kapet som sådant samt de villkor och spelregler som gäller för detta.

3.7 Slutsatser

En central slutsats som kan dras av det föregående är att utredningens förslag till nya 3:12-regler inte kan utformas på ett sådant sätt att det innebär en olikformig behandling av fåmansföretagarnas förvärvsinkomster jämförd med löntagarnas. Det är därför uteslutet att sänka de högsta marginalskatterna enbart för fåmansföretagarna. Vad som däremot är i överensstämmelse med de grundläggande principerna för beskattningen är att beakta den risk för förlust av kapitalet som finns för denna grupp av företagare. Gällande särregler är med avseende på klyvningsrätten (statslånerätten med tillägg av 5 procentenheter) konstruerade bl.a. utifrån denna utgångspunkt. Om ett särskilt regelsystem för beskattning av delägare i fåmansföretag skall bygga på en schablonmässigt beräknad kapitalavkastning finns det inte skäl att avvika från denna principiella utgångspunkt.

Större delen av detta kapitel har ägnats åt frågan om det är så att en viss grupp av nystartade företag, tillväxtföretag eller entreprenörer skapar större delen av tillväxten i Sverige. Om så är fallet kan man undra om det är möjligt att urskilja dessa företag eller entreprenörer. Syftet med kartläggningen i detta kapitel har varit att ta reda på om utredningens förslag bör innehålla vissa inslag av selektiv karaktär för att de övergripande mål som uppställs i direktiven skall kunna uppnås.

Av vad som framgår av det föregående kan slutsatsen dras att nystartade företag, tillväxtföretag och entreprenörer inte är några enhetliga företeelser. Tvärtom är det fråga om synnerligen heterogena grupper. Det finns inte heller några metoder att a priori urskilja de som kommer att överleva, expandera och skapa nya arbetstillfällen. Utredningens slutsats blir därför att det inte är möjligt att uppnå de övergripande målen genom förändringar av skattesystemet som tar direkt sikte på att främja vissa typer av företag.

Av det föregående framgår vidare att alltför få företag som växer och kommer över den s.k. kritiska tröskeln på ca tio anställda. Den övervägande delen av företagen har över huvud taget inga anställda. Bland dessa företag kan många små förändringar ge stor effekt.

Om så är fallet kan det finnas skäl att söka åstadkomma en tät "undervegetation" ur vilken nya embryon till tillväxtföretag kan uppstå och frodas. Därigenom ökar sannolikheten för att antalet tillväxtföretag skulle kunna öka.

4 Möjligheter till och effekter av att "sätta sig på bolag"

4.1 Inledning

Från skatte- och avgiftssynpunkt kan det för vissa personer vara ekonomiskt mera fördelaktigt att bedriva yrkesverksamhet via ett eget bolag i stället för att vara anställd. Det är därför rimligt att anta att människor väljer att "sätta sig på bolag" enbart av det skälet att det skattemässigt är gynnsamt. Detta antagande förstärks av den utveckling som ägt rum under de senaste åren. En rad uppgifter inom såväl den offentliga som den privata sektorn har genom privatisering och s.k. outsourcing lagts ut på självständiga företag. Frågan är emellertid i vilken utsträckning det skatterättsligt accepteras att ett av yrkesutövaren helägt aktiebolag är skattesubjekt för inkomster som de facto utgör ersättning för arbete som utförts av aktieägaren personligen. Frågan är vidare vilka andra faktorer än de rent skatterättsliga som en yrkesutövare har att beakta när han skall välja i vilken form han vill utöva sin verksamhet.

Som konstaterats i avsnitt 2.3.3 finns det inga särregler för beskattning av ägare i fåmansföretag i dansk skatterätt. I Danmark är den högsta marginalskatteprocenten på personlig inkomst och kapitalinkomst 59,7 % (år 2002). Den totala skattebelastningen på utdelad bolagsvinst är som lägst 49,6 % (vid en aktieinkomstskatt på 28 %) och som högst 61,2 % (vid en aktieinkomstskatt på 43 %). Vid avyttring av onoterade aktier som innehafts kortare tid än tre år beskattas vinsten som kapitalinkomst och ingår därmed i den skattepliktiga inkomst som beskattas progressivt. Om aktierna i stället avyttras efter en innehavstid på minst tre år beskattas vinsten som aktieinkomst. Skattesatsen är då 28 % för inkomster under 39 700 DKK och 43 % för inkomster därutöver. Skillnaderna i de danska skattesatserna på progressivt beskattade inkomster och aktieinkomster är visserligen inte lika stora som de svenska men dock tillräckligt stora för att det även i Danmark är ekonomiskt gynnsamt att tillgodogöra sig en bolagsvinst i annan form än lön.

Således kan personer, som under en treårsperiod har möjlighet att finansiera sina levnadsutgifter på annat sätt än genom löneuttag, välja att varje år bilda ett nytt bolag och därefter – när aktierna innehafts tillräckligt länge – i tur och ordning avyttra dessa. Den i bolaget uppsparade arbetsinkomsten kan då tas ut som lägre beskattad aktieinkomst. Förfaringssättet är mest fördelaktigt för höginkomsttagare som därigenom kommer undan den progressiva beskattningen. Det förhållandet att dansk lagstiftning saknar regler som förhindrar sådan inkomstomvandling gör det därför intressant att studera hur man i rättspraxis hanterat problematiken kring beskattningen av ägarna i en- och fåmansföretag.

4.2 Dansk rätt

När det gäller avgränsningen mellan bolagsinkomster och fysiska personers inkomster är utgångspunkten enligt Ligningsvejledningen (LV 2000 S.C.1.1.1) att inkomst som framstår som bolagsinkomst även skatterättsligt skall accepteras som sådan. Denna utgångspunkt har dock tidigare varit – och är fortfarande i vissa situationer – föremål för en rad begränsningar.

4.2.1 Verksamhet som inte kan bedrivas i bolagsform

De situationer då bolaget inte accepteras som skattesubjekt för en viss inkomst på grund av att den utövade verksamheten inte kan bedrivas i bolagsform lär numera vara sällsynta. Tidigare var det så att den materiella lagstiftningen innehöll förbud mot att utöva vissa verksamheter i bolagsform. Det gällde t.ex. fastighetsmäklare, advokater, läkare, tandläkare, kiropraktorer m.fl. De överväganden som låg bakom förbuden hade anknytning till frågor som t.ex. det yrkesmässiga och ekonomiska ansvaret för verksamheten samt yrkesutövarens oberoende ställning. De var alltså inte av skatterättslig karaktär. De aktuella verksamheterna fick vidare endast utövas av personer som beviljats särskilt tillstånd, auktorisation eller dylikt. Numera har förbudet mot att utöva verksamhet i bolagsform slopats för så gott som alla yrkesgrupper (det finns dock kvar för t.ex. taxirörelse).

Inom administrativ praxis har emellertid tills ganska nyligen hävdats att det förhållandet att tillstånd och auktorisation att utöva

vissa verksamheter endast beviljas fysiska personer samtidigt innebär att verksamheten inte kan bedrivas i bolagsform. Denna praxis är numera överspelad sedan Landsskatteretten i *TIS1997.517 LSR* funnit att veterinärverksamhet med skatterättslig verkan kunde utövas i bolagsform. Domstolen kom fram till detta sedan Lantbruks- och Fiskeriministeriet år 1995 uttalat att veterinärlagstiftningens bestämmelser om personlig auktorisation inte reglerade frågan huruvida verksamheten kunde bedrivas i bolagsform och därmed inte hindrade detta. Utgången i målet innebär således att det i kravet på personligt tillstånd eller auktorisation inte kan tolkas in ett krav på att verksamheten skall bedrivas som enskild näringsverksamhet.

Före år 1995 ansågs arvode för styrelseuppdrag alltid vara personlig inkomst eftersom sådant uppdrag enligt aktieselskabslovens § 52 endast kan utövas av en fysisk person. I beslut den 22 november 1995 meddelade emellertid Skatteministeriet genom Told- og Skattestyrelsen att styrelsearvode kunde vara bolagsinkomst i ett advokatbolag. Beslutet låg sedan till grund för domstolens bedömning i rättsfallet *TIS 1996.337 V*.

4.2.2 Bristande substitutionsrätt

När det gäller de situationer då substitutionsrätt inte föreligger, dvs. avtalet om prestation kan endast fullföljas av en bestämd person, har praxis tidigare varit att sådan verksamhet inte kunde bedrivas i bolagsform. Inkomster från verksamheten har således beskattats hos aktieägaren personligen. Trenden i praxis har dock varit att bolagsformen godtagits för handels- och hantverksföretag samt för utövare av s.k. fria yrken. Däremot har bolagsformen inte godtagits för sådana konstnärer, författare, idrottsfolk m.fl. som förlagt sin verksamhet till enmansbolag. För större grupper, t.ex. teatergrupper, orkestrar eller idrottslag, har det dock ansetts att dessa inte förlorar sin karaktär genom utbyte av någon enstaka medlem. Bolagsformen har därför accepterats i dessa fall.

Argumentet för att inte acceptera konstnärlig och liknande verksamhet i enmansbolag har i administrativ praxis varit att det endast är den fysiska personen som kan äta sig att uppträda, skriva en bok osv. Därför är inkomsten så personlig att den inte kan hänföras till ett bolag. Stor vikt har alltså i dessa fall lagts vid frågan om substitution vilket kritiserats hårt. Kritikerna har hävdats att precis

som ett bolag inte kan sjunga kan inte heller ett bolag måla väggar. Enligt kritikerna har man dock i praxis aldrig ens påstått att hantverksverksamhet med huvudaktieägaren som enda arbetskraft är så personlig att den inte kan utövas i ett bolag. Inställningen anses innebära en orimlig diskriminering av utövande konstnärer, artister m.fl. Kritikerna har dock vunnit gehör genom utgången i *T/S 1998.485 H*. I målet, som gällde ett bindande förhandsbesked, var omständigheterna följande.

En operasångare, Aage Haugland, hade vid sidan om sin fasta anställning ytterligare inkomster från individuella konsertarrangemang, skivinspelningar, film etc. Han önskade förlägga denna extraverksamhet till ett för ändamålet bildat bolag. Tanken härmed var att såväl det praktiska som det konstnärliga ansvaret för konsertarrangemangen skulle åvila bolaget. Bolaget skulle även bestrida utgifterna för teknisk utrustning, löner m.m. vid skivinspelningar samt resekostnader m.m. Syftet med bolagsbildningen var enligt Haugland att han som anställd i bolaget skulle ha större möjlighet att planera sin ekonomi och att delta i mera riskfyllda projekt. Bolagskonstruktionen innebar vidare att eventuella skadeståndsanspråk skulle riktas mot bolaget och inte mot honom personligen. Enligt uppgift av Haugland var syftet med bolagskonstruktionen inte att skapa en "skattekorridor", dvs. att spara skatt. I ansökan om förhandsbesked ställdes följande frågor:

1. Kan Aage Haugland bedriva konsertverksamhet och andra konstnärliga aktiviteter i bolagsform?
2. Om fråga 1 besvaras bekräftande är det då av avgörande betydelse för vilka inkomster vid framtida konsertarrangemang etc. som skall hänföras till bolaget om det enskilda avtalet ingåtts med bolaget eller med konstnären personligen?

Varken Ligningsrådet eller Landsskatteretten accepterade den planerade bolagsbildningen, vilket beslut fastställdes av Østre Landsret. Landsrettens motivering var att syftet med bolaget var att uppnå en skattemässig fördel genom att hänföra en del av Hauglands inkomster till bolaget utan att detta var förenat med en sådan "realitet" att denna kunde läggas till grund för beskattning. Højesteret accepterade emellertid bolagsbildningen. I sin motivering framhäver domstolen inledningsvis att det är ostridigt att Haugland kan utöva näringsverksamhet som konstnär i bolagsform. Domstolen anför härefter att det förhållandet att bolagets verksamhet till väsentlig del består av att tillhandahålla konstnärliga prestationer som endast kan utföras av Haugland själv inte på något avgörande sätt innebär att denna verksamhet skiljer sig från annan verksamhet som numera med skatterättslig verkan kan bedrivas i

bolagsform. Avslutningsvis anförs att det varken i statskattelagen eller i annan lagstiftning finns stöd för att skatterättsligt underkänna utövandet av konstnärlig verksamhet i bolagsform. Konstnärlig verksamhet kan således med skatterättslig verkan utövas i bolagsform.

Enligt dansk doktrin (se bl.a. Jan Pedersen, *Skatteretten* av Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl., del 2, s. 308 och Poul Bostrup, Skattepolitisk oversigt nr 5 1998, s. 193 ff.) har Højesteret klart och otvetydigt underkänt det krav på substitution som tidigare uppställts för att bolagsformen inom vissa branscher skulle accepteras skatterättsligt. Numera råder därför inga tvivel att t.ex. advokater, revisorer, tandläkare m.fl. samt konstnärer, författare och professionella sportfolk kan bedriva näringsverksamhet i bolagsform. En konsekvens av Hauglanddomen är således att det i betydligt högre grad accepteras att en viss inkomst är bolagsinkomst. Den skatterättsliga bedömningen av om bolagsverksamhet föreligger sammanfaller härefter i princip med den bolagsrättsliga. Det är således, enligt Jan Pedersen, i regel tillräckligt att bolagets verksamhet kan rubriceras som näringsverksamhet. Detta innebär i sin tur att avgränsningen mellan näringsverksamhet och annan förvärvsverksamhet, t.ex. anställning, tillfälliga uppdrag och hobbyverksamhet, är relevant även i detta sammanhang. Denna avgränsningsproblematik diskuteras i avsnitt 4.2.3.

Genom Hauglanddomen har, enligt dansk doktrin, skapats samma rättsläge som i t.ex. Sverige, Norge och England.

Som en konsekvens av Hauglanddomen har i ett senare avgörande, *TfS 1999.110 LSR*, godtagits att en läkare med fast anställning på ett sjukhus kunde bedriva konsultverksamhet – innefattande bl.a. forskning, föredragsverksamhet och undervisning – i bolagsform trots bristande substitutionsrätt.

4.2.3 Rätt inkomstmottagare

I denna grupp återfinns de fall där det till följd av de faktiska omständigheterna är svårt att avgöra vem som är rätt inkomstmottagare. Frågan skall enligt LV 2000 S.C.1.1.1 besvaras genom en bevisvärdering av de konkreta omständigheterna. Utgångspunkten är därvid att träffade avtal skall respekteras. I tveksamma fall måste dock avgöras om det är bolaget eller den fysiska personen som förvärvat rätten till en inkomst. Utifrån avtals- och skatte-

rättsliga regler skall det således avgöras vem som är berättigad eller förpliktigad i enlighet med avtalet om arbetets utförande. Denna bedömning som skall ske med utgångspunkt från punkt 3.1.1 av Cirkuläre nr 129 daterat den 4 juli 1994 om Personskatteloven. Enligt cirkuläret skall en samlad och konkret bedömning göras av de kriterier som kännetecknar näringsverksamhet respektive annan verksamhet, särskilt löntagarverksamhet.

Kriterierna för näringsverksamhet är enligt cirkuläret följande:

- Inkomstmottagaren planerar, leder, fördelar och har tillsyn med arbetet utan annan instruktion från uppdragsgivaren än den som eventuellt följer av det lämnade uppdraget.
- Uppdragsgivarens skyldighet gentemot inkomstmottagaren är begränsad till det enskilda uppdraget.
- Uppdraget innebär inte begränsningar för inkomstmottagaren att åta sig uppdrag för andra uppdragsgivare.
- Det ekonomiska ansvaret gentemot uppdragsgivaren för arbetets utförande åvilar inkomstmottagaren alternativt har denna åtagit sig en självständig ekonomisk risk.
- Inkomstmottagaren har anställda och kan fritt välja medhjälpare.
- Ersättning för utförda prestationer erläggs mot faktura och full betalning sker först efter det att arbetet fullförts och eventuella brister åtgärdats.
- Inkomster uppbärs från en obestämd krets av uppdragsgivare.
- Inkomsten i bolaget är resultatberoende.
- Inkomstmottagaren äger de arbetsredskap, maskiner, utrustning o.d. som används för att utföra uppdraget.
- Inkomstmottagaren levererar helt eller delvis det material som behövs för att utföra uppdraget.
- Inkomstmottagaren har etablerat sig i egna lokaler, t.ex. en affärslokal, verkstad, kontor, klinik, ateljé e.d. och arbetet utförs helt eller delvis i dessa lokaler.
- Inkomstmottagarens förvärvsverksamhet kräver särskild auktorisation, tillstånd e.d. och han har beviljats detta.
- Inkomstmottagaren visar genom annonsering, skyltning e.d. att han är fackman och att han åtar sig uppdrag av ett närmare bestämt slag.
- Inkomstmottagaren är momsregistrerad och ersättningen för uppdrag faktureras inklusive moms.
- Ansvaret för en eventuell olycka under arbetets utförande åvilar inkomstmottagaren.

Inget av de nämnda kriterierna är i sig själv avgörande vid den samlade bedömning som skall ske. De olika momenten har inte

heller lika stor betydelse i alla situationer. När det gäller den omständigheten att inkomstmottagaren planerar arbetet självständigt utesluter detta inte att ett anställningsförhållande kan vara för handen. Detta gäller t.ex. i fråga om personer med hög utbildning eller överordnad personal, inklusive direktörer. Det behöver inte föreligga något egentligt anställningskontrakt. Det avgörande är de faktiska förhållandena. Av praxis framgår att domstolarna numera är mindre restriktiva när det gäller att acceptera näringsverksamhet (jfr t.ex. TfS 1996.449 H [Tupperwareförsäljare], TfS 1997.374 H [teknisk konsult] och TfS 1998.70 H [drift av vårdhem]). Eftersom näringsverksamhet föreligger torde verksamheten i enlighet med utgången i Hauglandmålet även med skatterättslig verkan kunna bedrivas i bolagsform.

Vad härefter gäller de fall där det till följd av de faktiska omständigheterna är svårt att avgöra vem som är rätt inkomstmottagare kan mot bakgrund av praxis de bolag som varit föremål för bedömning delas in i s.k. lönmodtagerselskaber och s.k. direktørselskaber.

Lönmodtagerselskaber

Av avgörande betydelse för om ett bolag kan godtas som rätt inkomstmottagare är att det föreligger en hög grad av yrkesmässig och ekonomisk självständighet gentemot en krets av uppdragsgivare. Problemet aktualiseras framför allt när en löntagare bildar ett bolag och bolaget därefter fullgör de förpliktelser som åvilat löntagaren i anställningsförhållandet (lönmodtagerselskab). Frågan om en sådan bolagsbildning kan godtas skattemässigt måste därför besvaras utifrån en bedömning i det enskilda fallet. Av särskild betydelse vid denna bedömning är bl.a. om bolaget har flera anställda eller andra uppdrag än de som den anställda utfört i sin tidigare anställning (jfr LSR 1978.61 – kamrer som "satt sig själv på aktier"). Om ändamålet med bolaget är att bedriva sådan verksamhet som normalt betraktas som självständig näringsverksamhet accepteras bolagsbildningen i regel skatterättsligt. Så sker även i de fall då uppdrag utförs åt den tidigare arbetsgivaren vilket framgår av bl.a. rättsfallet *TfS 1987.457 Ø*. I detta mål godtog Landsretten att konsultuppdrag, innefattande ekonomisk och redovisningsmässig rådgivning, utfördes i bolagsform.

En huvudaktieägare, Steen Agger-Nielsen, hade sagt upp sin anställning som ekonomichef men under en övergångsperiod utfört redovisningsmässiga uppgifter åt den förra arbetsgivaren via ett nybildat bolag. I bolaget fanns inga andra anställda än aktieägaren. Bolaget hade inga andra uppdragsgivare än den förra arbetsgivaren. En stor del av ersättningen för uppdraget fonderades i bolaget. Enligt avtalet mellan bolaget och uppdragsgivaren skulle uppdraget utföras av aktieägaren personligen och funktionärlagens regler skulle gälla vid sjukdom. Vidare var bolaget garanterad en viss minsta ersättning per månad oberoende av antal arbetade timmar. Skattemyndigheten ansåg mot bakgrund av de faktiska omständigheterna att konsultuppdraget var en fortsättning av aktieägarens tidigare arbete som löntagare och att inkomsten därför var personlig inkomst för aktieägaren. Landsretten godtog däremot bolaget som rätt inkomstmottagare. Skälen härtill var den skattskyldiges avsikt att bolaget skulle ha flera uppdragsgivare och att den konsolidering som skett i bolaget genom att en stor del av vinsten fonderats ansågs vara en naturlig affärsmässig disposition.

Av betydelse för den skatterättsliga bedömningen är även de bakomliggande skälen till bolagsbildningen, dvs. om skattemässiga överväganden varit avgörande för den anställdes beslut att bilda bolag eller om etableringen berott på affärsmässiga och företags-ekonomiska överväganden från den tidigare arbetsgivarens sida (jfr TfS 2001.109 V – bolagskonstruktionen som gav den skattskyldige möjligheter att uppnå skattemässiga fördelar ansågs inte ha en sådan "realitet" att den kunde läggas till grund för beskattning).

Direktørsselskaber

Den skatterättsliga bedömningen av lönmodtagerselskaber sker på grundval av en bedömning av om bolaget utövar näringsverksamhet. Som framgår av föregående avsnitt sker denna bedömning med utgångspunkt från de allmänna kriterierna för näringsverksamhet. En motsvarande, men i skatterättslig hänseende avvikande, problemställning uppstår enligt Jan Pedersen (*Skatteretten*, Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl., del 2, s. 312) när ledningen av ett företag på konsultbasis utförs av ett annat bolag. Enligt Jan Pedersen är det naturligtvis helt legalt och ofta ändamålsenligt att större eller mindre delar (t.ex. bokföring, ekonomistyrning, marknadsföring och produktutveckling) av ett företags ledning utförs av andra företag, inklusive bolag. Så är exempelvis fallet när tillräcklig kompetens inte finns inom det egna företaget. Problemställningen blir dock av en annan karaktär i de fall då utplaceringen av en

ledningsfunktion inte görs av affärsmässiga hänsyn och samtidigt sker till ett konsultbolag som ägs och/eller drivs av en person som även är ensam- eller huvudaktieägare i det bolag som lagt ut ledningsfunktionen. Särskilt tydlig blir problemställningen i de fall då konsultbolagets prestation utförs av nämnda person/direktör. Motsvarande gäller i fall då konsultbolaget har hand om ledningen av ett bolag som överlåtits åt konsultens familj. I sådana fall har Højesteret gjort genomsyn av konstruktionen och ansett att rätt skattesubjekt är den fysiska person som utfört prestationen. Avgörande i dessa fall är ofta att bolaget inträder i och fortsätter den fysiska personens anställningsförhållande i det företag som mottar konsultprestationen, dvs. i ledningsmässigt hänseende råder status quo.

En ledande dom i förevarande sammanhang är den s.k. "Bohart"-domen, U 1983.699 H.

Bohart, B, och ett svenskt aktiebolag, NAB, vars produkter B saluförde i Danmark, bildade år 1965 A/S B. Aktiefördelningen var 50/50. B anställdes som direktör i A/S B. Efter fem år bildades A/S K, vars aktier till 90 % överläts till B:s barn medan B, som anställdes som direktör i A/S K, genom sitt 10-procentiga aktieinnehav hade röstmajoriteten. Mellan A/S B och A/S K upprättades ett avtal enligt vilket A/S K på konsultbasis skulle förestå ledningen av A/S B. Ersättningen för konsulttjänsterna motsvarade i princip B:s tidigare lön från A/S B. Den ersättning som B tog ut från A/S K i form av lön utgjorde dock endast en obetydlig del av den ersättning som A/S B betalade för konsulttjänsterna. Højesteret motiverade sitt beslut att anse aktieägaren B personligen som rätt inkomstmottagare på följande sätt. Huvudsyftet med att bilda A/S K var att uppnå skattemässiga fördelar genom att en del av B:s inkomster från A/S B överfördes till A/S K som kontrollerades av B vars arbetsinsats var avgörande för den samlade inkomsten. Överföringen skedde genom att en del av B:s tidigare arbetsuppgifter i A/S B skulle utföras av honom i A/S K:s namn och att en viss del av ersättningen härför skulle betalas till A/S K. Enligt domstolen var inte den uppdelning av ersättningen som förfarandet inneburit förenad med en sådan "realitet" att denna kunde läggas till grund vid beskattningen av B. Han skulle således personligen beskattas för hela ersättningen.

Enligt Jan Pedersen är praxis inom detta område långtgående. Domstolarna har till och med bortsett från ett inskjutet konsultbolag då detta drivs av ägaren av det bolag som mottar konsulttjänsterna även om det i det konkreta fallet har visats att det inom ifrågavarande bransch inte är ovanligt att en del av ledningsfunktionen, t.ex. bokföring och ekonomistyrning, sköts på

konsultbasis av ett annat företag. I dessa fall har domstolarna hänvisat till att det inte förelegat tillräcklig dokumentation för att aktuella funktioner de facto utförts av det kontrollerade konsultföretaget och inte av innehavaren av det mottagande bolaget.

En särskild grupp utgör de fall då en löntagare avtalat med sin arbetsgivare att lönen skall betalas till ett av löntagaren ägt aktiebolag. I dessa fall betraktas inkomsten som förvärvad av löntagaren själv. En person som står i ett löntagarförhållande kan med andra ord inte med skatterättslig verkan sätta sig själv på aktier. Detta framgår t.ex. av rättsfallet TFS 1998.312 Ø.

4.2.4 Sammanfattning och kommentarer

Som framgår av genomgången av dansk rätt har man tidigare haft en mycket restriktiv inställning till möjligheterna att med skatterättslig verkan utöva personlig verksamhet i bolagsform. Detta har möjligen sin grund i de förbud som förr i tiden fanns mot att utöva vissa verksamheter i bolagsform. Efter veterinärdomen (se avsnitt 4.2.1) är det emellertid klart att även verksamhet som förutsätter personligt tillstånd eller auktorisation kan utövas i bolagsform.

Efter Hauglanddomen (se avsnitt 4.2.2) är det vidare klart att det förhållandet att substitutionsrätt inte föreligger, dvs. en prestation kan endast utföras av en bestämd person, i sig inte utesluter att verksamheten kan bedrivas i bolagsform. Genom att i domslutet förklara att inkomster som härrör från avtal som ingås med bolaget skall inkomstbeskattas hos bolaget och inte hos Haugland personligen har Højesteret även angivit att det är de obligationsrättsliga förhållandena som avgör vem som är rätt inkomstmottagare till en viss inkomst. En person kan med andra ord personligen vara part i vissa avtal och bolaget i andra.

När det gäller lönmodtager- och direktørselskaber synes praxis vara mycket restriktiv i de sistnämnda fallen. I dessa fall är fråga om konsulttjänster som skall utföras av den enda anställda, direktøren, i ett av honom helägt konsultbolag. Direktøren är samtidigt ensam eller huvudaktieägare i det bolag som är mottagare av konsulttjänsterna. Vid sin bedömning i dessa mål har domstolarna särskilt beaktat att det inte funnits några affärsmässiga skäl för inkomstöverföringen till bolaget och att huvudsyftet med de aktuella konstruktionerna varit att kringgå skattelagstiftningen. I det senare ligger uppenbarligen ett krav på att dispositionerna skall ha med-

fört obehöriga skatteförmåner. Enbart det förhållandet att en verksamhet förlagts till ett bolag innebär dock inte att en obehörig skatteförmån föreligger, vilket framgår av Hauglanddomen.

När det gäller lönmodtagerselskaber ansågs i doktrinen utgången i Steen Agger-Nielsen-målet ge uttryck för en mycket stor välvilja att acceptera verksamhet i bolagsform. Vid domstolens bedömning saknade det uppenbarligen betydelse att konsultbolaget saknade substitutionsrätt, att funktionärlagens regler skulle gälla vid sjukdom samt att konsulten kunde minska sina skattekostnader genom att inkomsterna beskattades i bolaget i stället för hos honom personligen. Inom doktrinen (se bl.a. Gitte Skouby, RR nr 6 1991, s. 55 f.) ansågs domen till och med innebära att det var fritt fram för personer som ville äta sig arbetsuppgifter att göra detta i bolagsform. Detta skulle gälla även i situationer där ett uppdragsavtal enligt personskattecirkuläret skulle ha rubricerats som ett anställningsavtal för det fall det hade träffats direkt med en fysisk person. Enligt denna uppfattning är formalia avgörande. Om bolaget är avtalspart bör inkomsten hänföras till bolaget.

Den välvilja som signalerades i Steen Agger-Nielsen-domen kom dock inte alltid att återspeglas i praxis. Prövningen av vem som var rätt skattesubjekt gjordes även fortsättningsvis utifrån en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna. Utgången i Tupperwaremålet och vårdhemsmålet anses dock kunna tas till intäkt för att domstolarna numera är mindre restriktiva när det gäller att acceptera näringsverksamhet. Detta synsätt i kombination med Hauglanddomen torde innebära att möjligheterna för fysiska personer att själva välja verksamhetsform är stora. Det är dock viktigt att notera att en förutsättning för att använda bolagsformen är att näringsverksamhet föreligger. Hauglanddomen har därför inte ändrat den praxis som reglerar löntagares möjligheter att sätta sig på bolag.

Som framgår av genomgången av dansk rätt har utvecklingen gått mot en allt större tolerans när det gäller bedömningen av frågan om en inkomst skall hänföras till ett bolag eller dess ägare. Redan år 1989 ansågs utvecklingen ha lett till att så många förvärvsverksamheter även med skatterättslig verkan kunde bedrivas i bolagsform att det härefter enbart var löntagare och utövare av konstnärlig verksamhet som skulle bli föremål för den hårda skattebelastning som personlig beskattning innebär. I doktrinen framfördes därför synpunkten att man kanske borde överväga att låta parterna fritt träffa avtal om att – med skatterättslig verkan –

använda bolagsformen (Kirsten Høpner Petersen, chef i dåvarande Statsskattedirektorat, SR-Skat 1989, s. 338). Enligt förslaget kunde man eventuellt göra den skattemässiga accepten av bolaget som rätt inkomstmottagare beroende av att inga av de anställda har ett väsentligt ägarinflytande i bolaget. Dansk skattelagstiftning saknar dock fortfarande bestämmelser av detta slag.

4.3 Svensk rätt

4.3.1 Tidigare överväganden om aktiebolaget som rätt skattesubjekt

År 1970 fick *Företagsskatteberedningen* i uppdrag att göra en översyn av företagsbeskattningen m.m. Detta resulterade bl.a. i betänkandet *Fämansbolag* (SOU 1975:54). Syftet med detta arbete var bl.a. att undersöka då föreliggande möjligheter för skattskyldiga att genom verksamhet i fämansföretag uppnå ej avsedda skattelättnader samt att framlägga förslag till lösningar på detta område av beskattningen. Som underlag för sina ställningstaganden företog beredningen en omfattande kartläggning av olika förhållanden i fämansbolagen. Undersökningarna gav vid handen att de flesta av de mindre och medelstora företagen lojalt följde gällande skatteregler men att ett utbrett missbruk av bestämmelserna förekom inom fämansbolagssektorn med ett avsevärt bortfall för det allmänna av skatter och avgifter som följd (a. bet. s. 9). Antalet aktiebolag hade stigit mycket starkt under 1960-talet. De överväganden som låg bakom de nya bolagsbildningarna var enligt beredningen i stor utsträckning andra än rent affärsmässiga. Karakteristiskt för flertalet av de nybildade bolagen var att verksamheten bedrevs i begränsad omfattning och att denna ofta väsentligt skiljde sig från vad som brukar betecknas som egentlig näringsverksamhet. Associationsformen aktiebolag hade därigenom fått ett vidare användningsområde än vad som ursprungligen var tänkt (a. bet. s. 44). Andelen fämansägda av samtliga aktiebolag kunde år 1971 uppskattas till ca 86 % (a. bet. s. 49). När det gäller skälet till den ökade bolagsbildningen, nämligen att uppnå skilda fördelar vid beskattningen, anförde beredningen följande (a. bet. s. 63 ff.).

Detta gäller i första hand den stora grupp nytillkomna bolag där verksamheten är uppbyggd på bolagsägarens särskilda kvalifikationer och den arbetsinsats denne kan tillföra bolaget. Verksamhet av sådan utpräglad personlig karaktär framträder speciellt hos utövare av s.k. fria yrken, vid administration av extrasysslor samt i fråga om konsultuppdrag m m där intäkterna i flertalet fall snarast varit att hänföra till inkomst av tjänst om bolagsformen inte använts. Utmärkande för dessa bolag är vidare att verksamheten bedrivs utan någon större kapitalinsats och att arbetskraft i regel inte anlitas för andra uppgifter än att biträda utövaren i hans verksamhet. I förhållande till huvudfunktionen är medhjälparens arbetsuppgifter regelmässigt av mindre kvalificerad art.

Som exempel på fria yrken kan nämnas enskilt bedriven verksamhet som läkare, tandläkare, revisor samt utövare av litterär eller konstnärlig verksamhet såsom författare, skådespelare, musiker m.fl. Dessa verksamheter är så nära förbundna med utövarens person att det enligt beredningens mening kan ifrågasättas om en juridisk konstruktion såsom aktiebolag skall få skjutas in mellan verksamheten och dess utövare. Detta är emellertid i första hand en aktiebolagsrättslig fråga. Aktiebolagslagen innehåller inte några bestämmelser som hindrar att verksamhet av visst slag bedrivs i aktiebolagsform. Det i prop 1975:103 framlagda förslaget om ny aktiebolagslag innebär ingen ändring härvidlag. Beredningen har varit inne på tanken att i skattehänseende underkänna aktiebolagsformen för denna typ av verksamhet men har funnit att en sådan avgränsning utan stöd eller samordning med civilrättsliga bestämmelser om aktiebolag skulle vara förenad med alltför stora praktiska svårigheter.

I fråga om bolag som enbart tillförs intäkter av enstaka uppdrag, extrasysslor osv. har beredningen likaså övervägt möjligheten att i skattehänseende se bort från bolagsformen. Gränsdragningsproblemen är dock här ännu större eftersom verksamhetens omfattning snarare än dess art skulle bli avgörande för den skattemässiga behandlingen av bolaget. För att motivera användningen av bolagsformen skulle bolaget vidare med lätthet kunna tillföras verksamhet som är typisk för gruppen egentliga företag, t ex handel med varor, viss mindre tillverkning etc. Därmed skulle den avsedda beskattningsordningen försvåras och i många fall omintetgöras.

Även om det stora flertalet aktiebolag under senare år tillkommit av skatteskal har det naturligtvis i åtskilliga fall funnits andra motiv för bolagsbildningen, nämligen de associationsrättsliga fördelar som denna företagsform ger. Dessa gäller främst den begränsade personliga ansvarigheten, större möjligheter att få tillskott av kapital i samband med företagets expansion, underlätta generationsväxling osv. Till skillnad från de tidigare omnämnda bolagsbildningarna är det här fråga om bolag med verksamhet av sådant slag att man kan tala om företag i egentlig mening.

Utredningen resulterade år 1976 i de s.k. stoppreglerna (prop. 1975/76:79, SFS 1976:85–87). Dessa innebar en reglering av vissa transaktioner mellan bolaget samt ägare och företagsledare. Aktuella transaktioner hade tidigare beskattats som förtäckt utdelning i inkomstslaget kapital eller som förtäckt lön i tjänst. Beskattningen förlades nu till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet vilket innebar att bolagen inte hade avdragsrätt för de lämnade förmånerna. Den skattskyldige ägaren/företagsledaren beskattades progressivt för förmånerna.

Företagsskatteberedningens uttalanden om fåmansföretag ger uttryck för en stark misstro mot dessa företag som grupp. Som framgår hade beredningen varit inne på tanken att i skattehänseende underkänna aktiebolagsformen då denna skjutits in mellan fri yrkesverksamhet och dess utövare. Man avstod dock härifrån med motiveringen att en sådan avgränsning utan stöd eller samordning med civilrättsliga regler skulle medföra alltför stora praktiska svårigheter. Frågan som inställer sig är därför hur man i praxis hanterat problematiken.

4.3.2 Praxis

Trots avsaknaden av särregler i dansk rätt är problematiken i stort sett densamma i Danmark och Sverige. Indelningen av svensk praxis följer dock inte den danska indelningen utan utgår i stället lämpligen från de grunder som lett till underkännande av bolagsformen.

Bolaget har inte varit formell avtalspart gentemot tredje man

RÅ 1969 ref. 19

Skådespelaren Owe Thörnqvist hade deklarerat lön och annan ersättning från ett av honom ägt aktiebolag. I bolaget hade intäktsförts gager för uppträdande i folkparker o.d. samt royalty från Stim och grammofonbolag. Som svar på frågan om vem som var rätt skattesubjekt, Owe Thörnqvist personligen eller hans bolag, anförde Regeringsrätten följande. "Hinder kan visserligen inte anses föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse, varom är fråga i målet. Emellertid har Thörnqvist, såvitt handlingarna visar, själv förvärvat

intäkterna i rörelsen, vilka därefter tillförts bolaget." Med hänsyn till det anförda och vad som i övrigt förekommit i målet ansågs Owe Thörnqvist personligen skattskyldig för inkomsterna.

RA 1973 Fi 85

Sångerskan Anita Lindblom hade träffat avtal om engagemang med ett bolag i Liechtenstein. Hon träffade i allmänhet själv avtal med arrangörerna men kontrakten ingicks mellan det utländska bolaget och arrangörerna. Ersättningar för uppträdandena kvitterade hon ut kontant på plats medan de ersättningar som utgått för uppträdanden i radio eller för grammofoninspelningar betalades till bolaget. Kammarrätten fann att avtalet mellan Anita Lindblom och bolaget, med hänsyn till de omständigheter som förekommit i målet, inte kunde tillerkännas giltighet i taxeringshänseende. Även Regeringsrätten var av den mening att hon personligen skulle beskattas för inkomsterna, dock med den ändrade motiveringen att det inte hade styrkts att rätten till intäkterna tillkommit någon annan än henne.

RA 1974 A 2069

En person arbetade vid Sveriges Radio. Han överförde sina inkomster från denna verksamhet till ett eget bolag. Regeringsrätten fann att inkomsterna förvärvats av honom personligen.

RA 1975 Aa 210

En person var anställd som verkställande direktör i ett grammofonbolag. Han ägde dessutom ensam ett bolag, vars enda intäkter utgjordes av provisioner och vinstandelar från grammofonbolaget. Prövningsnämnden fann att bruttointäkterna från grammofonbolaget fick anses utgöra den skattskyldiges personligen tillkommande provisioner och vinstandelar. De skulle därför beskattas hos honom och inte hos det helägda bolaget. Domen ändrades inte av överinstanserna.

Uppdrag av personlig art

RSV/FB Dt 1986:9

I detta förhandsbesked, som inte överklagades, prövades frågan om inkomster som hade sitt ursprung i elitidrottsverksamhet med skatterättslig verkan kunde redovisas i ett av idrottsmannen A helägt aktiebolag, X AB. Enligt förutsättningarna skulle de inkomster och utgifter som direkt hänförde sig till A:s tävlingsverksamhet redovisas som intäkt av tjänst. I X AB skulle tecknas avtal, utöver vad som gällde för den direkta tävlingsverksamheten, med avseende på produktutveckling, marknadsföring, information m.m. Syftet med bolagsbildningen var att ge A möjlighet till en mera planerad och framåtriktad verksamhet än vad direkta anställningsavtal mellan A och uppdragsgivarna skulle ge. Rättsnämnden konstaterade att bolagets planerade verksamhet främst gick ut på att på olika sätt ta till vara den goodwill som A skapat genom sin idrottsutövning. Enligt praxis fanns inte hinder att utöva sådan verksamhet i aktiebolagsform. En förutsättning var dock att rättsförhållandet mellan A och X AB reglerades i avtal, att X AB uppträdde som part gentemot uppdragsgivarna och att bolaget uppbar ersättningen för utförda uppdrag.

RA 1993 ref. 55

Ersättning hade enligt avtal utbetalats till ett fåmansföretag för tjänster som den i bolaget anställda ägaren, S, under viss begränsad tid utfört som bl.a. verkställande direktör i andra aktiebolag. Regeringsrätten anförde att den befattning som verkställande direktör som S haft var av speciell karaktär. Ifrågavarande aktiebolag hade vid den aktuella tiden haft behov av en välkvalificerad "företagsdoktor" för särskilda uppgifter som gällde omstrukturering av verksamheten och ägarförhållandena, innefattande bl.a. nedläggande av viss verksamhet. Fråga var om ett uppdrag som var begränsat till den tid som krävdes för den ifrågavarande företagsaneringen. De funktioner som S haft som styrelseledamot, firmateknare och verkställande direktör i aktiebolagen ansågs föranledda av uppdraget som "företagsdoktor". S innehade inte funktionerna under längre tid än vad som krävdes för uppdragets fullgörande. Trots att den som utsetts till verksställande direktör i ett aktiebolag normalt får anses vara anställd av bolaget ansåg

Regeringsrätten inte att detta hindrade att uppdrag som styrelseledamot och verkställande direktör i särskilda fall för begränsad tid kan innehas av en person som inte är anställd i bolaget. Visserligen hade varken S eller någon annan befattningshavare hos fåmansföretaget under den aktuella perioden haft andra konsultuppdrag och uppdraget hade inte engagerat andra än S. Civilrättsrättligt hade fåmansföretaget emellertid varit att betrakta som uppdragsstagare i förhållande till aktiebolagen. Enligt Regeringsrätten förelåg inte heller skäl för antagandet att det huvudsakliga syftet med att driva den konsulterande verksamheten i aktiebolagsform varit att uppnå förmåner vid beskattningen. Vid en samlad bedömning fann Regeringsrätten därför att från aktiebolagen utbetalade ersättningar utgjorde betalning för det konsultuppdrag som fåmansföretaget utfört. S skulle därför inte beskattas för ersättningarna.

RÅ 1993 ref. 104

En person, A, drev konsultverksamhet inom managementområdet genom ett av honom helägt aktiebolag. Fråga i målet var om den av aktiebolaget bedrivna konsultrörelsen även kunde omfatta styrelsearvodet till A. Regeringsrätten anförde bl.a. följande. Uppdrag som ledamot av aktiebolags styrelse får normalt anses vara av personlig natur och arvodet härför utgör därmed inkomst av tjänst för den som utövat verksamheten. I särskilda fall kan uppdrag som styrelseledamot anses hänförligt till näringsverksamhet (jfr RÅ 1993 ref. 55). I A:s fall var styrelseuppdragen av personlig art och arvoden utgjorde därför inkomst av tjänst.

RÅ 2000 not. 187

E var huvuddelägare i FFM (övriga delägare var nära anhöriga till honom). Enligt avtal mellan FFM och PAB åtog sig FFM att mot arvode genom E biträda PAB med konsulttjänster. Om PAB valde att låta del av konsultverksamheten utgöras av styrelsearbete skulle enligt avtalet någon särskild ersättning för detta inte utgå. För det fall att styrelsearvode ändå bestämdes för E föreskrevs att arvodet skulle återgå till PAB. Enligt påteckning på avtalet bekräftade E att han åtog sig den personliga skyldigheten att utföra uppdrag enligt avtalet. E utsågs till styrelseordförande i PAB. Bolagets styrelse

beslutade att 125 000 kr av styrelsen fasta arvode skulle tillfalla E. Därefter betalade PAB ersättning till FFM med 160 715 kr. Skattemyndigheten beskattade E för 125 000 kr i inkomstslaget tjänst. Länsrätten avlog E:s överklagande medan han vann bifall i Kammarrätten. RSV överklagade till Regeringsrätten. I Regeringsrätten anförde E att styrelsearvodet återgått till PAB och att något styrelsearvode därför inte utgått till FFM eller honom. Regeringsrätten anförde bl.a. följande. Varken tidsmässigt eller med hänsyn till sitt innehåll hade E:s styrelseuppdrag varit av sådan begränsad omfattning att det enligt praxis skulle hänföras till näringsverksamhet utövad av FFM. E:s invändning att han inte fått del av något styrelsearvode föranledda följande yttrande av Regeringsrätten. E har genom påteckning på avtalet mellan PAB och FFM uttryckligen bekräftat att han åtagit sig den personliga skyldigheten att utföra uppdrag enligt avtalet. Detta åtagande får anses innefatta också uppgiften att ingå i styrelsen för PAB om PAB skulle välja att låta en del av konsultuppdraget fullgöras genom styrelsearbete. E har även genom påteckningen godtagit att det styrelsearvode som kunde komma att bestämmas för hans del inte skulle betalas ut till honom utan återgå till PAB och därmed ingå i den ersättning som PAB hade att betala till FFM enligt avtalet. Detta innebär att han i förväg disponerat över det styrelsearvode som eventuellt skulle komma att tillerkännas honom genom att bestämma eller acceptera att det skulle ingå i ersättningen till det av honom behärskade FFM. E skulle därför beskattas under inkomst av tjänst för det aktuella styrelsearvodet.

Självständigheten ifrågasatt

RÅ 1977 ref. 130 (uppbörds mål)

Regissören Åke Falck var huvudaktieägare i ett bolag, AB F. Enligt ett avtal mellan AB F och Sveriges Radio ställde AB F Åke Falck till disposition för TV-medverkan. Ersättning skulle utgå med visst månatligt belopp. Fr.o.m. viss tidpunkt under kontraktstiden skulle detta belopp ökas med samma generella tillägg som kunde komma att utgå till tjänstemän vid Sveriges Radio. Åke Falck var under kontraktstiden skyldig att utföra tilldelade arbetsuppgifter. Enligt kontraktet skulle AB F redovisa Åke Falck som arbetstagare hos detta bolag och därvid svara för avgifter till sjuk- och yrkesskade-

försäkring, tilläggspensionering, allmän arbetsgivaravgift etc. samt kompletteringsförsäkring i SPP. Åke Falck var under kontraktstiden skyldig att underkasta sig de allmänna ordningsbestämmelser som fanns inom Sveriges Radio. Mot bakgrund av vad som i målet var upplyst om arten av den verksamhet som Åke Falck bedrivit hos Sveriges Radio under kontraktstiden fann Regeringsrätten att det aktuella kontraktet från uppbördsrättslig synpunkt inte kunde tillämpas efter det innehåll som avtalskontrahenterna velat ge detta. Det var i stället att bedöma som ett anställningsavtal där Sveriges Radio var att anse som arbetsgivare och Åke Falck som arbetstagare.

RÅ81 1:17

Ett av läkaren G helägt aktiebolag, X, hade avtalat med ett företag, L, att ställa G till L:s förfogande för utövande av företagshälsovård. Frågan var om ersättningen för verksamheten skulle anses utgöra inkomst för bolaget eller läkaren personligen. Uppdragets närmare inriktning skulle regleras genom direkt överenskommelse mellan de båda bolagen. I avtalet bestämdes arbetstid (onsdagar kl. 13.00–18.00, annan arbetstid kunde förekomma efter närmare överenskommelse), ersättning per arbetstimme (i efterskott enligt faktura varje månad, ersättning för pension skulle inte utgå), traktamente och bilersättning m.m. L skulle tillhandahålla sköterska samt lokal med utrustning. Såväl länsskatterätten som kammarrätten ansåg att X bedrivit läkarverksamhet och att denna var hänförlig till rörelse. G skulle således inte beskattas för de hos X upptagna ersättningarna. Enligt Regeringsrätten hade dock X:s verksamhet inskränkt sig till att bolaget stått som mottagare av de från L utbetalade ersättningarna. Utbetalningarna från L kunde därför inte anses utgöra inkomst för X. I stället ansågs avtalet med L innebära att G åtagit sig ett personligt uppdrag att utöva företagshälsovårdsverksamhet åt L. Ersättningarna från L skulle därmed beskattas hos G personligen som inkomst av tjänst.

I följande rättsfall ansågs kravet på självständighet uppfyllt.

RAÅ83 1:40

Ersättning hade utgått till ett av en administrativ konsult, A, helägt aktiebolag, XAB, för av A utfört arbete (arbetstidsstudier och produktionsplanering). XAB hade endast en uppdragsgivare, EAB. Uppdragen omfattade tidsperioder på en till sex månader och utfördes i EAB:s lokaler. A arbetade helt självständigt i förhållande till EAB, tillhandahöll egna arbetsredskap och bestämde själv tidsåtgången för uppdragen. Under en period hade XAB på grund av uppdragen för EAB tvingats avböja anbud från andra uppdragsgivare. XAB hade, förutom A, ytterligare en person anställd för konsultuppdragen. Underinstanserna ansåg att A personligen skulle beskattas för inkomsterna som utgått till XAB. Regeringsrätten anförde inledningsvis att hinder inte ansetts föreligga i rättspraxis att driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser i aktiebolagsform. Enligt rättens mening förelåg det inte skäl för antagande att anordningen med det av A bedrivna konsultbolaget som mellanhand för utbetalning av arvode för hans insatser tillkommit i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen. Det saknades därför anledning att beskatta A för större del av XAB:s inkomster än vad som överförts till honom som löneförmåner.

RAÅ 84 1:101 (uppbörds mål)

En ingenjörbyrå, PRP, hade under flera år som underkonsult anlitat ett aktiebolag, D AB, vilket helt ägdes av en ingenjör, D, med särskild kompetens på uppdragsområdet. PRP hade erbjudit D anställning men han föredrog att arbeta självständigt som egen företagare. Därför träffades ett avtal mellan PRP och D AB om att D AB skulle biträda PRP som underkonsult i enlighet med bestämmelserna i ABK 76, dvs. Allmänna bestämmelser för konsultuppdrag inom arkitekt- och ingenjörsverksamhet. Betalning för uppdraget utgick enligt ABK 76 månadsvis med dels timarvode, dels ersättning för rese- och traktamentskostnader samt för utlägg. I D AB hade inte funnits någon annan anställd än D men hinder förelåg inte för bolaget att anställa någon som under D:s ledning och på byråns ansvar utförde uppdraget. D hade arbetat självständigt och själv bestämt arbetstid och arbetsplats. Vissa krav hade dock gällt beträffande tiden för arbetets färdigställande. D hade

själv hållit med material. Han hade haft tillgång till arbetsplats både i eget kontor och i PRP:s kontor. Han hade även haft möjlighet att arbeta vid den anläggning som arbetet avsåg. Varken PRP eller D AB hade lämnat garantier för sitt arbete, eftersom detta i stor utsträckning varit att betrakta som nykonstruktion. Båda företagen hade emellertid haft det ansvar som kan åläggas enligt ABK 76. D AB hade betalat in skatter och avgifter m.m. Regeringsrätten fann vid en helhetsbedömning att sådana omständigheter inte visats föreligga, som borde föranleda att förhållandet mellan PRP, D AB och D skulle bedömas på annat sätt än vad som framgick av de mellan PRP och D AB slutna uppdragsavtalen enligt ABK 76. Enligt dessa var D AB uppdragstagare till PRP.

RÅ 2000 not. 189

YAB tillhandahåller konsulttjänster inom områdena IT och affärsutveckling. Bolaget träffar avtal med kunderna men de tjänster som utförs gentemot kunderna utförs av konsulter som är knutna till YAB och anställda i av dem ägda bolag. Konsultfirman XAB, som ägs av A, är ett sådant bolag. A är en av flera delägare i YAB. YAB marknadsför tjänsterna och tar emot ersättningen från kunderna. Ersättningen för de tjänster som resp. konsultföretag levererar utgår med ca 60 %–70 % av det belopp som debiterats huvuduppdragsgivaren. Verksamheten i XAB är uteslutande riktad mot en uppdragsgivare, nämligen YAB. – Regeringsrätten konstaterade först att den omständigheten att XAB formellt sett arbetar med endast en uppdragsgivare inte har en avgörande betydelse vid bedömningen av om verksamheten i XAB skall betraktas som uppdragstagare i förhållande till YAB. Regeringsrätten anförde vidare att förevarande fall skiljer sig från flertalet tidigare prövade fall genom att det inte här är fråga om tjänster som skall utföras direkt för beställarens räkning utan för ett mellanliggande bolag, dvs. YAB. Avsikten är just att olika konsultbolag skall samverka genom YAB. Kravet på att XAB skall arbeta enbart för YAB utgör dock en påtaglig begränsning av XAB:s självständighet. Även när det gäller urvalet av uppdrag synes XAB ha en osjälvständig ställning i förhållande till YAB. Detta förhållande skall dock enligt uppgift från XAB inte överdrivas eftersom i praktiken även XAB anskaffar nya kunder och nya uppdrag; det ligger i sakens natur att det då blir XAB som utför dessa uppdrag. Det kan dock

konstateras att konsultavtalet synes ge YAB den yttersta bestämmanderätten i ämnet. – Enligt Regeringsrätten finns det emellertid också omständigheter som utmärker självständighet i den beskrivna verksamheten. Dit hör omständigheterna att XAB har rätt att utföra uppdrag med anlitan av annan än A, att XAB självständigt inom ramen för det åtagna uppdraget bestämmer arbetstider och planlägger arbetet, samt att YAB inte tillhandahåller lokaler och inventarier för arbetets utförande. I samma riktning talar enligt Regeringsrätten även bl.a. den omständigheten att XAB enligt konsultavtalet står den ekonomiska risken för att YAB inte får full betalning från huvuduppdragsgivaren. Vid en helhetsbedömning fann Regeringsrätten att ersättningarna från YAB bör beskattas på det sätt som följer av avtalet, dvs. hos XAB.

4.3.3 Sammanfattande kommentarer

En viktig slutsats som kan dras av genomgången av svensk praxis är följande. En grundläggande förutsättning för att aktiebolaget skall godtas som rätt skattesubjekt för en viss inkomst är att det är bolaget som formellt uppträtt som uppdragstagare och att inkomsten gått direkt till bolaget. I detta avseende finns inga skillnader mellan dansk och svensk rättspraxis.

Samtidigt visar praxisgenomgången att det inte är tillräckligt att de formella förutsättningarna är uppfyllda. Vilka ytterligare krav som skall vara uppfyllda för att bolaget skall godtas som rätt skattesubjekt ger dock rättsfallen inte något entydigt svar på. Avgörande blir en samlad bedömning av samtliga föreliggande omständigheter. Inte heller i detta avseende finns några principiella skillnader mellan dansk och svensk rättspraxis. Vid en jämförelse av utfallen i de redovisade rättsfallen kan dock konstateras att man i Danmark haft en historiskt sett mera restriktiv inställning till att acceptera verksamhet av personlig art, dvs. fria yrken, i bolagsform. Numera godtas i både dansk och svensk rätt att även sådana prestationer som är oskiljbart förenade med den utövande personen bedrivs i bolagsform. Det svenska förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1986:9 (elitidrottsman) och det danska Hauglandmälet (opera-sångare) visar att det är möjligt att utnyttja sitt namn och att bedriva viss kringverksamhet i bolagsform. Förutsättningen härför är dock att verksamheten uppfyller självständighetsrekvisitet, att bolaget är uppdragsgivarnas formella motpart och att inkomsterna

tillförs bolaget. Varken elitidrottsmannens tävlingsverksamhet eller operasångarens engagemang på operan torde mot denna bakgrund kunna utövas i bolagsform. För detta skulle förmodligen bl.a. krävas att bolagen tog den ekonomiska risken för den samlade prestationen, dvs. hela tävlingsarrangemanget respektive hela operauppsättningen, och inte enbart risken för den fysiska personens egna förvärvsmässiga prestation.

Vad gäller de fall då bolagsformen inte accepterats på grund av att självständighetsrequisitet inte ansetts vara uppfyllt ger gällande rätt i de båda länderna uttryck för i stort sett överensstämmande värderingsgrunder.

En faktor som domstolarna i såväl Danmark som Sverige tar stor hänsyn till vid sina bedömningar är syftet med bolagskonstruktionen. Om det huvudsakliga syftet inte varit att uppnå förmåner vid beskattningen har domstolarna varit benägna att godta aktiebolaget som rätt skattesubjekt. Räckvidden av uttalandena i denna del är dock svår att avgöra.

Som framgår av redovisningen i detta kapitel är en absolut grundläggande förutsättning för att en inkomst skall kunna beskattas i ett av den fysiska personen ägt aktiebolag att prestationen utförts under sådana former att ersättningen härför skall hänföras till inkomstlaget näringsverksamhet och inte till tjänst. Avgränsningen mellan näringsverksamhet och annan inkomstgenererande verksamhet är därför relevant även i förevarande sammanhang. Förutsättningarna för att inkomst från viss verksamhet skall hänföras till inkomstlaget näringsverksamhet framgår av följande avsnitt.

4.4 Näringsverksamhet

Aktiebolag redovisar all sin verksamhet i inkomstlaget näringsverksamhet. Det gäller t.ex. sedvanlig rörelse men även avkastning på handel med värdepapper, fastigheter osv.

Även inkomst från *handelsbolag* är i normalfallet inkomst av näringsverksamhet. Undantag görs för icke yrkesmässig handel med fastigheter och bostadsrätter. Avyttring av sådana tillgångar kapitalvinstbeskattas. Detta gäller dock bara för delägare som är fysiska personer eftersom aktiebolag alltid beskattas i näringsverksamhet.

För att en inkomst från en verksamhet skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet för *övriga skattskyldiga* krävs att de i 13 kap. 1 § första stycket IL angivna rekvisiten, yrkesmässighet och självständighet, är uppfyllda. Med rekvisitet yrkesmässighet avses att verksamheten skall ha ett objektivet fastställbart vinstsyfte (se bl.a. prop. 1989/90:110 s. 310) och vara varaktigt. I kravet på varaktighet ligger även att verksamheten skall vara av ett visst omfång och vända sig till allmänheten. För att näringsverksamhet skall föreligga krävs att samtliga rekvisit är uppfyllda.

Definitionen på begreppet näringsverksamhet ansluter till kraven i gällande rätt före 1990 års skattereform för att rörelse skulle föreligga. Den praxis som utbildats på området belyser således frågan om när näringsverksamhet skall föreligga (prop. 1989/90:110 s. 648).

4.4.1 Yrkesmässighet

Vinstsyfte

För att en självständigt bedriven verksamhet skall vara inkomst av näringsverksamhet krävs att den bedrivs i vinstsyfte och varaktigt. En verksamhet som bedrivs självständigt och varaktigt men som inte uppfyller kravet på vinstsyfte rubriceras som hobbyverksamhet och hänförs till inkomstslaget tjänst. Beskattning sker då med stöd av 10 kap. 1 § andra stycket IL.

Gränsen mellan närings- och hobbyverksamhet är av naturliga skäl flytande. En helhetsbedömning måste därför göras utifrån samtliga omständigheter som t.ex. verksamhetens art, omfattning, tillgångar i verksamheten, behov av lokaler, annonsering och utövarens behov av verksamhetens inkomster för sin försörjning. Saknas ett påvisbart objektivet vinstsyfte beskattas inkomster från verksamheten som tjänst även om den årligen ger visst överskott. Det är dock viktigt att notera att det är syftet som är avgörande, inte att verksamheten faktiskt går med vinst.

Skattelagstiftningen saknar en entydig definition av begreppet hobbyverksamhet. Utmärkande för sådan verksamhet är som framgår av det sagda att ett objektivet påvisbart vinstsyfte saknas. Verksamheten bedrivs på grund av den skattskyldiges intresse och engagemang, oberoende av om den genererar några inkomster eller inte. Biodling, jakt/fiske, häst- och bilsport, hund- och katt-

uppfödning, hemslöjd och trädgårdsodling är exempel på självständig verksamhet som kan bedrivas utan vinstsyfte.

Det är ofta svårt att avgöra om travverksamhet, hästuppfödning och liknande verksamhet utgör närings- eller hobbyverksamhet. Enligt rättspraxis betraktades under lång tid tävlingsverksamhet med tre eller flera hästar såsom rörelse. Tävlingsverksamhet i mindre omfattning ansågs däremot inte som rörelse (jfr *RA 1957 Fi 559 och 1735*). Att konsekvenserna av denna schablonmässiga bedömningsmetod ibland kunde bli konstiga framgår av följande rättsfall. I *RA 1964 Fi 286* var fråga om en omfattande stuteri- och kapplöpningsverksamhet som gått med förlust under drygt ett decennium. Regeringsrätten ansåg att rörelse förelåg. I *RA 1964 ref. 9* var däremot fråga om en under flera år framgångsrikt bedriven tävlingsverksamhet med en enda häst. Nettovinsterna ansågs inte hänförliga till någon förvärvskälla och utgjorde därför inte skattepliktig inkomst (numera är vinstgivande hobbyverksamhet skattepliktig som inkomst av tjänst).

Denna rättspraxis, grundad på schabloner, ändrades dock på 1980-talet. I ett förhandsbesked, *RSV/FB Dt 1978:23*, var omständigheterna följande.

X hade sedan tio år ägt tre–fyra hästar men aldrig fler än en i taget. Verksamheten hade gått med underskott och X ville veta om hennes innehav av en travhäst skulle betraktas som hobby och om vinstpengarna som hästen inbringat därmed skulle undgå beskattning. Hennes make, som tränat hästarna, drev omfattande travverksamhet i aktiebolagsform. X var suppleant i bolagets styrelse, firmatecknare och arbetade i viss inte obetydlig omfattning på bolagets kontor. Skatterättsnämnden ansåg att hästhållningen inte var att anse som yrkesmässigt bedriven. Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet och uttalade att X:s verksamhet var nära besläktad med makens och fick anses utgöra en del i makarnas gemensamma travsportrörelse. Inkomsten av verksamheten utgjorde därmed inkomst av rörelse.

När det gäller gränsdragningen mellan hobby och näringsverksamhet är även följande rättsfall av intresse.

RA 1965 Fi 785

En person hade skrivit och på eget förlag gett ut en bok. Av 1 000 tryckta exemplar såldes 11. Verksamheten ansågs utgöra hobby.

RA 1966 Fi 208

En person hade bedrivit kennelverksamhet med tre–fyra avelsdjur. Med hänsyn till vad som "i målet blivit upplyst angående ändamålet med verksamheten och det sätt på vilket verksamheten bedrivits" ansågs den ha utövats yrkesmässigt och var följaktligen att hänföra till rörelse.

Verksamhet av hobbykaraktär utan egentligt vinstsyfte förekommer ofta inom ramen för s.k. kulturarbete. Det kan då vara fråga om personer som normalt har fast anställning och därutöver på fritiden ägnar sig åt musik, måleri, fotografering eller dylikt. Ibland ger verksamheten inkomster utan att något uppdragsförhållande föreligger eller att personen är beroende av inkomsterna för sin försörjning eller att näringsverksamhet kan anses föreligga.

RA 1987 ref. 56

En person, R, hade vid sidan av en halvtidsanställning under ett flertal år varit verksam som konstnär inom bl.a. måleri, teckning och skulptur. Han hade viss konstnärlig utbildning som dock inte skett i institutionella former av sedvanligt slag. Bruttoinkomsterna var obetydliga, 7 400 kr under en femårsperiod. Det ackumulerade underskottet för samma period uppgick till 77 967 kr. Regeringsrätten fann att R ägnat sig åt verksamheten i förvärvssyfte och inte som hobby.

Målet antyder att de krav som ställs för att en konstnärlig verksamhet skall anses utgöra näringsverksamhet inte är särskilt höga.

Varaktighet

I kravet på varaktighet ligger att verksamheten skall bedrivas regelbundet och med ett visst omfång. Dock kan bristande regelbundenhet uppvägas av att verksamheten är av betydande omfattning och vice versa. Således kan t.ex. arrangemang av en stor

konsert eller utställning anses utgöra näringsverksamhet även om den bara pågår under en kort period. Om däremot verksamheten pågått under en längre period minskas kravet på omfattning.

RÅ 1982 Aa 132

En person, H, hade under en följd av år bedrivit fiske på sin fritid. I början hade intäkterna varit relativt små och verksamheten betraktats som hobby. Sedan började intäkterna öka och H använde det aktuella beskattningsåret 72 par ålryssjor. Verksamheten ansågs då utgöra rörelse.

För att en verksamhet skall utgöra näringsverksamhet krävs normalt även att den riktas mot allmänheten. Yrkesmässig handel med värdepapper uppkommer då verksamheten är inriktad på kortsiktiga placeringar i spekulationsssyfte. Så är fallet då verksamheten är omfattande, omsättningen snabb och handeln regelbunden. Av rättsfallet *RÅ81 1:4* framgår dock att det dessutom krävs att verksamheten riktar sig mot allmänheten.

I målet var en person, O, delägare i ett handelsbolag. För bolagets räkning hade O gjort betydande aktieaffärer. Regeringsrätten fann beträffande aktiehandeln art och omfattning att denna uteslutande varit inriktad på att med eget och för verksamheten upplånat kapital förvärva aktier i avsikt att efter kort tid sälja dem och därigenom uppnå största möjliga avkastning på det omsatta kapitalet. Aktiehanteringen hade bedrivits för handelsbolagets eller O:s egen räkning och inte varit inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare – som skulle ha kunnat betraktas som handelsbolagets eller O:s kunder – med direkt hos bolaget eller O efterfrågade investeringsobjekt. Verksamheten kunde därför inte anses som rörelse i skatterättslig mening. Den omständigheten att köpen och försäljningarna haft stor omfattning och ingått i den typ av portföljförvaltning som inriktats på kortsiktiga spekulationsvinster i stället för på t.ex. jämn avkastning eller realvärdesäkring utgjorde inte heller skäl att betrakta verksamheten som rörelse i skatterättslig mening.

RÅ 1986 ref. 87

En person, G, försörjde sig på totalisatorspel på svenska och utländska travbanor. Verksamhetens omfattning var betydande. Regeringsrätten fann dock att spelverksamheten bedrivits endast för G:s egen räkning. Att verksamheten var betydande medförde

inte att den blev att betrakta som rörelse i skatterättslig mening. De utländska intäkterna var därför skattepliktiga.

En enstaka försäljning av en fastighet skall kapitalvinstbeskattas. Handel med fastigheter i större omfattning och under en längre period utgör normalt yrkesmässig handel med fastigheter. Hur många fastigheter som skall avyttras under en viss tid för att näringsverksamhet skall föreligga ger lagtexten (27 kap. 2 § IL) inget besked om. Handel med fastigheter anses dock föreligga då ett visst antal fastigheter förvärvats och avyttrats samt omständigheterna tyder på att den skattskyldige haft ett spekulationssyfte vid sina förvärv. Innehavstiden är av stor betydelse – ju kortare innehavstid desto större är sannolikheten för att näringsverksamhet föreligger. Omständigheterna i det enskilda fallet är avgörande (*RA82 1:60*).

Ett specialreglerat fall av handel med fastigheter är s.k. enkel tomtrörelse (27 kap. 11 § IL). Om en person har avyttrat femton byggnadstomter under en period av tio år uppkommer tomtrörelse fr.o.m. avyttringen av den femtonde tomten. Vid beräkningen av antalet tomter beaktas, förutom den skattskyldiges egna avyttringar, även avyttringar som gjorts av vissa närstående (27 kap. 12 § IL).

4.4.2 Självständighet

När det gäller frågan om självständighetsrequisitet är uppfyllt i verksamhet som till sin karaktär typiskt sett är jämställd med anställning är rättsfallet *RA 2001 ref. 25* klargörande. Målet är intressant även på grund av den redogörelse av praxis som lämnas med avseende på gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet. I målet var omständigheterna följande.

A ansökte om F-skatt och om registrering till mervärdesskatt. Hon uppgav därvid att hon hade för avsikt att bedriva näringsverksamhet som avbytare inom jordbruket. Verksamheten var nystartad och innebar att A skulle ombesörja att nödvändiga sysslor – exempelvis mjölkning men även med anknytning till växtodling – blev utförda hos olika lantbrukare när dessa var lediga eller när behov uppkom vid sjukdom, olycksfall eller arbetstoppar. I sin marknadsföring vände A sig till lantbrukare i den egna kommunen och kranskommunen med en målsättning att utvidga marknadsområdet. Vid tidpunkten för ansökningsförhandlade A med ett fyrtiotal kunder om kontrakt och räknade med att regelbundet ha åtminstone tio olika kunder samt därutöver ytter-

ligare tillfälliga uppdrag. Vissa kunder ville ha en regelbunden ledighet medan andra kunder hade behov av förstärkning vid sjukdom och andra oförutsedda händelser. – A skulle i ett inledningsskede själv komma att utföra flertalet uppdrag, dock utan att något krav på att arbetet skulle utföras av henna personligen. Vid förhinder kunde hon sätta andra avbytare i sitt ställe. A hade tecknat en ansvarsförsäkring. Arbetet skulle i princip utföras hos lantbrukaren med användande av dennes utrustning för arbetet, exempelvis anläggning för utfordring, mjölkning och utgödsling som var fast installerad i produktionsanläggningen. Uppdragsanskaffningen skulle ske genom anbud, annonser och avtal. Ersättningen för arbetet skulle beräknas efter visst pris per timme.

Skattemyndigheten vägrade F-skatt med hänsyn till att arbetet som avbytare till sin karaktär var att jämställa med anställning. RSV ansökte om förhandsbesked huruvida den av A bedrivna verksamheten skulle bedömas som näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen år 2000.

Skatterättsnämnden anförde i sitt beslut följande.

Rörelseidkarbegreppets förhållande till arbetstagar- och uppdragstagarbegreppet har i ett stort antal mål som framför allt rört frågor om arbetsgivaravgifter enligt lagen om allmän försäkring (1962:381) varit föremål för Regeringsrättens bedömning. Såvitt gäller arbetstagarbegreppet har därvid angetts att detta enligt socialförsäkringslagstiftningen bygger på det civilrättsliga begreppet. Vid avgörande av frågan om ersättning utgetts till en anställd används vanligen en bedömningsmetod som tillämpas av Högsta domstolen och Arbetsdomstolen, dvs. en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I vissa fall har emellertid en något mer schabloniserad bedömningsmetod kommit till användning, varvid man sett mera till vad som är normalt inom en yrkesgrupp eller inom en viss kategori av arbete än till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Vad gäller begreppet rörelse inom socialförsäkringen har i förarbetena angetts att det skatterättsliga rörelsebegreppet skall vara vägledande (jfr såvitt gäller det nu sagda t.ex. RÅ83 1:84, RÅ84 1:56, RÅ 1986 ref. 29 och 124).

Ovannämnda praxis har avsett ett antal olika yrkesmässiga verksamheter med varierande förutsättningar för bedömningen av om ett anställningsförhållande förelegat eller om verksamheten varit hänförlig till rörelse. Regeringsrätten synes därvid ha gjort en sammanvägning av dessa förutsättningar i det enskilda fallet utifrån kriterierna för vad som skall anses som rörelse i skatterättsligt sammanhang utan att i någon högre grad göra en sådan schabloniserad bedömning av arbetstagarbegreppet inom socialförsäkringslagstiftningen som ovan nämnts (jfr RÅ83 1:84).

Vid bedömningen av praxis bör uppmärksammas att avgränsningsproblemen mellan inkomst av tjänst och inkomst av rörelse uppkommit framför allt i de fall där verksamheten riktat sig till endast en

eller ett fåtal uppdragsgivare och uppdragen hos samma uppdragsgivare varat under en längre tid, ibland över flera år. Även om de bedömda verksamheterna har haft skiftande innehåll har vissa omständigheter av betydelse för gränsdragningen varit sådana som allmänt karakteriserar en rörelse resp. ett anställningsförhållande och som därför får anses ha tillmätts en grundläggande betydelse vid kategoriseringen. Här skall också anmärkas att vikt också måste fästas vid hur verksamheten har gestaltats och utvecklats under årens lopp (jfr RÅ84 1:56) och att rörelse kan anses föreligga även om verksamheten i ett inledningsskede är av mindre omfattning (RÅ 1986 not. 78).

Sådana allmänna omständigheter som, oavsett vad verksamheten gått ut på, har talat för att verksamheten skall hänföras till rörelse har varit att den riktat sig till flera uppdragsgivare (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 not. 65 och 78), att den bedrivits under inregistrerad firma, att verksamheten varit registrerad till mervärdesskatt (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 ref. 29 och 124 samt ovannämnda notisfall) samt att den som bedrivit verksamheten varit innehavare av B-skattsedel eller i vart fall ansetts sig böra inneha en sådan skattsedel (jfr RÅ82 1:38, RÅ84 1:29).

Sådana allmänna omständigheter som har talat för att verksamheten har grundats på ett anställningsförhållande har, förutom förekomsten av endast en eller några enstaka uppdragsgivare under längre tid, bl.a. varit att den bedrivits under uppdragsgivarens ledning med skyldighet att ställa sig till efterrättelse dennes anvisningar och föreskrifter samt att verksamheten avsett utförande av efter hand ålagda arbetsgifter (jfr RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ85 1:37 och RÅ 1986 ref. 8).

För olika verksamheter har tillkommit olika omständigheter som följt av verksamhetens natur och som utöver sådana allmänna förutsättningar som karakteriserar en rörelse resp. ett anställningsförhållande särskilt beaktats vid bedömningen. När det således gällt att hänföra återförsäljares verksamhet till rörelse har avseende fästs vid bl.a. sådana förhållanden som att försäljningen skett av varor inköpta i fast räkning, att den som bedriver verksamheten själv bestämmer omfattningen av arbetsinsatserna och själv står för kostnaderna. Mot detta har emellertid vägts att fråga varit om en enda uppdragsgivare och en stark bundenhet till denna genom försäljningens organisation (RÅ 1987 ref. 163). I fall, t.ex. när det gäller byggnadsverksamhet, där verksamheten krävt insatser i form av såväl material som tillgång till maskinell utrustning har det förhållandet att materialet och maskinutrustningen omfattats av uppdragstagarens åtagande och därmed inneburit en affärsmässig risk för honom, ansetts peka mot att fråga varit om rörelse även om verksamheten endast avsett en uppdragsgivare (jfr RÅ 1986 ref. 8 och RÅ 1986 not. 65; jfr även RÅ82 1:50). Om uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra arbetsuppgifterna har normalt ett anställningsförhållande ansetts föreligga (jfr RÅ84 1:56, RÅ84 1:101 och RÅ 1993 ref. 104). Det förhållandet att uppdragsgivaren och uppdragstagaren uppgett sig inte ha haft för avsikt att ingå

ett arbets- eller uppdragsavtal har saknat betydelse för bedömningen (jfr RÅ82 1:38, RÅ 1982 Aa 75 och RÅ84 1:29).

Sammanfattningsvis kan av Regeringsrätten praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och dessutom ofta varat under lång tid och således typiskt sett framstått som anställningar. I de allra flesta fallen har därutöver tillkommit att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda, t.ex. genom att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler. Ytterligare omständigheter har i åtskilliga fall varit att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst, att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit och att uppdragstagaren inte innehåft eller ansett sig böra inneha B-skattsedel. Däremot synes över huvud taget inte något avgörande föreligga eller fall ha aktualiserats där en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bl.a. skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse, ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst (jfr förutom ovannämnda rättsfall, rättsfallsgenombången i RSV Rapport 1998:4, F-skatt å t flera, s. 62 ff.).

Betråffande det aktuella ärendet anförde skatterättsnåmnden följande:

A kommer inledningsvis regelbundet att utföra uppdrag för i vart fall ett tiotal olika lantbrukare och verksamheten är avsedd att öka i omfattning. Av ett uppdrags tidsmässigt tillfälliga karaktår att vara ersåttare för en lantbrukare vid dennes bortovaro på grund av semester eller sjukdom följer att A inte står under dennes arbetsledning vid uppdragets utförande. A kan på grund av verksamhetens natur inte heller anses ingå i lantbrukarens organisation av den anledningen att den på jordbruksfastigheten installerade utrustningen används för uppdragets utförande eller att uppdraget – vilket ligger i sakens natur – utförs där. Med hänsyn till det nu anförda och omständigheterna i övrigt – bl.a. att A vidtagit åtgårder för att söka uppfylla vissa krav som stås på en näringsidkare i skatte- och avgiftshänseende – bedriver A näringsverksamhet.

RSV överklagade beslutet till Regeringsrätten som gjorde samma bedömning som Skatterättsnåmnden och därmed fastställde förhandsbeskedet.

4.5 Olikheter mellan att vara anställd och att bolagisera verksamheten

Som framgår av det föregående är inställningen till företeelsen att "sätta sig på bolag" numera ganska generös. Det är med andra ord relativt enkelt för många att utan alltför stora ansträngningar göra ekonomiska vinster genom att övergå från "vanlig" anställning till att arbeta via ett eget aktiebolag. De skattskyldiga kan förmodas vilja organisera sin förvärvsverksamhet på ett så skattemässigt fördelaktigt sätt som möjligt och det saknas för så gott som alla verksamheter förbud mot att utöva dem i bolagsform. Till detta kommer den utveckling som ägt rum under de senaste åren och som medfört att en rad uppgifter inom såväl den offentliga som den privata sektorn genom privatisering och s.k. outsourcing lagts ut på självständiga företag. Den självklara fråga som uppkommer i detta sammanhang är varför inte flera skattskyldiga väljer att bedriva sin förvärvsverksamhet i bolagsform. Svaret på frågan kan möjligen finnas i det förhållandet att olikheterna mellan att vara anställd och bedriva motsvarande verksamhet i egen regi är många och av icke ringa betydelse vilket framgår av följande redovisning.

4.5.1 Anställningsskydd

Lagen (1983:80) om anställningsskydd (LAS) gäller arbetstagare i allmän och enskild tjänst, dvs. i princip alla anställda. Lagen bygger på fyra grundprinciper: 1) ett tvingande arbetstagarbegrepp som bestämmer tillämpningsområdet för skyddsreglerna, 2) en presumption för att anställningsavtal gäller tills vidare, 3) ett krav på att arbetsgivaren skall ha saklig grund för uppsägning av en tillsvidareanställning och 4) turordningsregler som innebär att arbetstagare alltefter anställningstid har företräde till fortsatt anställning när uppsägningar skall ske på grund av arbetsbrist. Regler finns således som reglerar bl.a. uppsägningstid, uppsägningslön, skadestånd vid obefogad uppsägning, företrädesrätt till återanställning etc.

Från lagens tillämpning undantas dels arbetstagare som med hänsyn till arbetsuppgifter och anställningsvillkor får anses ha företagsledande eller därmed jämförlig ställning, dels arbetstagare som tillhör arbetsgivarens familj. Undantaget för arbetstagare med företagsledande eller därmed jämförlig ställning skall enligt förarbetena tolkas restriktivt och ges en snäv innebörd (prop.

1973:129 s. 130 och 230 samt prop. 1981/82:71 s. 94). I förarbetena har vidare angivits att i mindre företag bör endast företagsledaren omfattas av undantaget (InU 1973:36 s. 28). Undantaget omfattar sådana personer som är företagsledare i ordets egentliga bemärkelse. Man skall inte bara se till arbetstagarens formella position utan även till andra omständigheter som är typiska för en företagsledare (jfr t.ex. AD 1983 nr 182, AD 1996 nr 37 och AD 1998 nr 65). Av det sagda följer att en aktiv delägare i ett fåmansföretag i normalfallet torde anses ha en företagsledande eller därmed jämförlig ställning. I vart fall är detta så att säga per definition fallet när fråga är om ett enmansbolag.

Även arbetstagare som tillhör arbetstagarens familj är undantagna från LAS tillämpning. Denna undantagsbestämmelse överfördes utan förändring till LAS från 1974 års anställningsskyddslag. I motiven till sistnämnda lag uttalades att familjeundantaget skulle ges en tämligen vidsträckt tolkning. Till medlemmar av arbetsgivarens familj hänfördes enligt motiven såväl make och anförvanter i rätt upp- eller nedstigande led som mera avlägsna släktingar – inklusive fosterbarn och myndlingar – som bor tillsammans med arbetsgivaren eller tillhör hans hushåll (prop. 1973:129 s. 230). Frågan om sambor med eller utan barn skulle omfattas av familjeundantaget diskuterades inte vid lagens tillkomst. Av Arbetsdomstolens praxis framgår dock att sambor omfattas av familjeundantaget oavsett om de har gemensamma barn (AD 1996 nr 139) eller inte (AD 2000 nr 97).

I fall där verksamheten bedrivs i bolagsform eller när flera personer har delägarställning krävs det att den person till vilken arbetstagaren har familjeanknytning själv är aktiv i företaget och på grund av sin delägarställning har ett väsentligt inflytande över verksamheten för att personen skall kunna betraktas som arbetsgivare (jfr AD 1975 nr 145 och AD 1993 nr 57).

Av det anförda följer att det torde vara mycket ovanligt att en fåmansföretagare eller en arbetstagare ur hans familj omfattas av de skyddsregler som LAS ger "vanliga" anställda. Eftersom fåmansföretagaren kan sägas förfoga över verksamheten kan det hävdas att han kan avveckla verksamheten under sådana omständigheter att han t.ex. är garanterad lön under avvecklingsperioden, att han själv bestämmer om han skall "sägas upp" etc. I de fall då fåmansföretagaren av olika skäl måste genomföra en oplanerad avveckling är han emellertid inte garanterad någon skälig avvecklingsperiod

och än mindre ersättning under denna period. Någon företrädesrätt till återanställning finns inte heller att åberopa.

4.5.2 Arbetstid

Arbetstidslagen (1982:673) gäller med vissa speciella undantag varje verksamhet där arbetstagare utför arbete för en arbetsgivares räkning.

Enligt arbetstidslagen får den ordinarie arbetstiden som huvudregel uppgå till högst 40 timmar i veckan. Allmän övertid får tas ut med högst 48 timmar under en tid av fyra veckor eller 50 timmar under en kalendermånad, dock med högst 200 timmar under ett kalenderår. Bestämmelserna innebär att bortsett från vissa fall av övertids- och avslutningsarbeten får allmän övertid inte läggas ut som en regelbunden del av arbetstiden, utan övertid skall i allmänhet ses som ett extraordinärt inslag i arbetet.

Alla arbetsgivare är skyldiga att lämna arbetstagarna besked om förändringar i arbetstidens förläggning minst två veckor i förväg. Syftet är att ge vissa utsatta grupper, t.ex. deltidsanställda inom detaljhandeln samt hotell- och restaurangbranschen, rimliga möjligheter att planera sin arbetsfria tid.

Som framgår kan alla arbetstagare kräva tillämpning av arbetstidslagens bestämmelser när det gäller att bestämma de tidsmässiga ramarna för den verksamhet som skall utföras. Några sådana bestämmelser kan inte en aktiv fåmansföretagare åberopa. Många fåmansföretagare måste själva utföra alla eller en stor del av de prestationer som krävs för att företagets kärnverksamhet skall kunna bedrivas. Härtill kommer att de även måste utföra arbetsuppgifter av t.ex. administrativ karaktär, vilket de mera sällan är utbildade för. Det är förmodligen inte ett allt för djärvt antagande att många fåmansföretag inte skulle existera om fåmansföretagarna skulle begränsa sin arbetstid i enlighet med bestämmelserna i arbetstidslagen.

4.5.3 Semester

Semesterlagen (1977:480) är en social skyddslag som syftar till att ge arbetstagarna tid för vila och återhämtande av krafter och hälsa samt möjlighet till fritid för att odla egna intressen. Med rätten till

semester avses i regel rätten att vara ledig för rekreation på arbetsgivarens bekostnad. Lagen innehåller dock även regler om rätt att vara ledig under viss tid för rekreation även om rätt till betalning inte hunnit tjänas in. Semesterlagen är till väsentlig del tvingande, dvs. den garanterar vissa minimiförmåner som i princip inte får underskridas eller avtalas bort. Vissa bestämmelser är emellertid möjliga att avtala bort liksom det alltid är möjligt att avtala om bättre förmåner än lagen ger. Det är också mycket vanligt att lagens regler har ersatts av eller kompletterats med regler i kollektivavtal.

Semesterlagen omfattar alla arbetstagare. Även arbetstagare som tillhör arbetsgivarens familj omfattas av lagen. För att avgöra om någon är arbetstagare i lagens mening tillämpas det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. En person som är anställd i sitt eget helägda fåmansföretag är således formellt arbetstagare och bolaget hans arbetsgivare. Något reellt tvåpartsförhållande föreligger emellertid inte i denna situation utan fåmansföretagarens lagstadgade rätt till semester får i praktiken ske på egen bekostnad. Vad detta innebär för många fåmansföretagare torde vara uppenbart.

4.5.4 Lönegaranti

Bestämmelserna om lönegaranti i lönegarantilagen (1992:497) innebär att staten upp till ett visst maximibelopp svarar för en arbetstages löne- och pensionsfordringar mot en arbetsgivare som har försatts i konkurs. Endast lönefordringar som har förmånsrätt kan ersättas genom garantin. Vilka löne- eller pensionsfordringar som kan ersättas genom garantin anges sålunda genom en hänvisning till förmånsrättslagen (1970:979). Enligt denna lag gäller följande (12 § sista stycket). Om konkursgäldenären är näringsidkare, skall en arbetstagare som själv eller tillsammans med nära anförvanter senare än sex månader före konkursansökningen har ägt en väsentlig andel av företaget och som haft ett betydande inflytande över dess verksamhet inte ha förmånsrätt enligt denna paragraf för lön eller pension.

Arbetstagare med ett mer än väsentligt andelsinnehav men utan betydande inflytande omfattas av lönegarantin. Detsamma gäller arbetstagare som utövar det huvudsakliga inflytandet i bolaget men inte själv äger andel däri. Den omständigheten att närstående äger andelar i bolaget medför ingen förändring (jfr HD:s dom den 15 februari 2002 i mål nr T 3067-98). Det senare kan i och för sig

uppfattas som anmärkningsvärt. Det förefaller dock rimligt att lönegarantin inte omfattar de fall då samband finns mellan å ena sidan en arbetstagares väsentliga andelsinnehav och betydande inflytande i bolaget och å andra sidan konkursen i detta bolag. Det är dock uppenbart att de ekonomiska konsekvenserna kan vara betydande för den fåmansföretagare vars fordringar på grund av bestämmelserna inte skyddas av förmånsrätt.

4.5.5 Arbetslöshetsförsäkring

Företagares rätt till arbetslöshetsersättning regleras i 34–37 §§ lagen (1997:238) om arbetslöshetsersättning (ALF). Med företagare avses i ALF personer som äger eller är delägare – direkt eller indirekt – i näringsverksamhet som de är personligen verksamma i och som de har ett väsentligt inflytande över.

En företagare anses enligt huvudregeln som arbetslös när företagarens personliga verksamhet i rörelsen vid en samlad bedömning kan anses ha upphört annat än tillfälligt. Det har ansetts nödvändigt att skapa en garanti för att kontant stöd vid arbetslöshet inte blir en inkomstutfyllnad i mindre lönsamma företag. En företagares arbetslöshet anses därför börja den dag då hans personliga verksamhet i rörelsen har upphört. Vid lagens tillkomst år 1973 krävdes att företagaren helt upphört med verksamheten för att han skulle anses arbetslös. Lagens bestämmelser i denna del har dock mjukats upp på senare år. Således finns numera möjlighet att få arbetslöshetsersättning i samband med ett tillfälligt uppehåll. En företagare kan således tillfälligt upphöra att bedriva verksamhet i rörelsen och likväl anses som arbetslös. Förutsättningen härför är dock att uppehållet i rörelsen inte till någon del är av säsongkaraktär och att någon verksamhet inte bedrivs i rörelsen. Ersättning enligt denna regel får bara utnyttjas en gång per rörelse. Om företagaren återupptar verksamheten efter att i samband med ett tillfälligt uppehåll ha erhållit ersättning har han rätt till ytterligare ersättning endast om förutsättningarna för ersättning är uppfyllda enligt huvudregeln. I förarbetena till bestämmelsen om tillfälligt uppehåll anfördes följande (prop. 1996/97:107 s. 108)

Genom att införa en regel om att företaget inte behöver läggas ned definitivt med åtföljande krav på omedelbar avyttring av lager och inventarier med risk för underpriser, kan risktagandet minskas för den som står inför att starta ett företag. Vetskapen om att denna möjlighet

finns att tillfälligt lägga ned verksamheten utan detta risktagande kan bli den faktor som gör att företagaren vågar ådra sig initialkostnader och sätta i gång med rörelsen. Genom förslaget undviks bl.a. risken för onödigt kapitalförstöring. - - - [I]ngen egentlig verksamhet (bör) få bedrivas i rörelsen utan denna skall faktiskt ha upphört. Ingen produktion av varor eller tjänster bör få ske och inte heller någon förberedelse av sådan produktion. Dessutom bör inga inköp få göras och någon försäljning annat än i undantagsfall av omsättningstillgångar såsom lager bör inte få förekomma. Vidare bör krävas att varken ackquisition eller marknadsföring förekommer under den tid då verksamheten lagts ned tillfälligt.

Det är skäligt att arbetslöshetsersättning inte blir en inkomstutfyllnad i mindre lönsamma företag. Det är därför inte heller orimligt att möjligheterna för att få ersättning vid tillfälligt uppehåll är begränsade i olika avseenden. Mot bakgrund av de stränga krav som ställs för att verksamheten skall anses vilande kan dock värdet av detta speciella skydd ifrågasättas. Det är inte ovanligt att småföretagare, inklusive fämansföretagare, måste göra ett personligt borgensåtagande för bolagets förpliktelser. Om en företagare som gjort så, får ekonomiska svårigheter i företaget är det inte vanskligt att föreställa sig hans svåra dilemma. Det är förmodligen få personer som i denna situation skulle våga lägga företaget "på is" för att komma i åtnjutande av arbetslöshetsersättning. Alternativen torde i stället vara att fortsätta verksamheten för att försöka rädda vad som räddas kan eller att upphöra med verksamheten "annat än tillfälligt", dvs. avveckla företaget helt och hållet. Möjligheten till arbetslöshetsersättning under ett tillfälligt avbrott har därför troligen endast en mycket marginell betydelse för risktagandet hos småföretagare.

Eftersom inkomsterna för en företagare kan variera kraftigt över tiden skall beräkningen av ersättningen för denna grupp ske med utgångspunkt från den genomsnittliga inkomsten under de tre senaste åren före avvecklingsåret. Om verksamheten bedrivits tre år eller kortare tid baseras ersättningen på den genomsnittliga årsinkomsten under den tid verksamheten faktiskt bedrivits. Beräkningen av arbetslöshetsersättningen för "vanliga" arbetslösa utgår från den månadslön som den arbetslöse före arbetslöshetens inträde vanligen fick under arbetstid som var normal för honom. Även om lönen för en arbetstagare normalt inte varierar lika kraftigt som den kan göra för företagare kan dock en arbetstagare som lyckats höja sin lön kraftigt relativt kort tid före arbetslöshetens inträde få ut en ersättning baserad på den högre lönen. För en

företagare som t.ex. under det senaste året före avvecklingen av företaget lyckats generera höga inkomster måste hänsyn regelmässigt tas till inkomster som i värsta fall ligger nästan fyra år tillbaka i tiden och som kanske till och med hänför sig till startfasen i företaget. Det är uppenbart att de ekonomiska konsekvenserna för företagaren kan bli mycket påtagliga.

4.5.6 Sjukersättning

År 1996 (prop. 1996/97:28, bet. 1996/97:SfU6, SFS 1996:1542) skärptes kriterierna för sjukpenning och förtidspension. Syftet var att renodla socialförsäkringen så att sjukpenning och förtidspension som huvudregel endast utges vid arbetsoförmåga som har sin grund i medicinska orsaker. De nya reglerna innebär inte något ökat krav på den enskilde att styrka att han lider av sjukdom utan renodlingen kom i stället främst att innebära att en befintlig arbetsförmåga skall tas till vara i högre grad än tidigare. Således infördes en s.k. steg-för-steg-prövning. De fyra första provningsstegen tar sikte på möjligheten att återgå i det vanliga arbetet (steg 1 och 2) eller annat arbete (steg 3 och 4) hos arbetsgivaren. Möjligheten att försörja sig genom sådant arbete skall prövas före eventuell rehabilitering. De sista stegen, 5 och 6, bygger på att den som, trots den sjukdom han har, kan klara att försörja sig själv genom sådant arbete som normalt förekommer på arbetsmarknaden inte skall ha ersättning från sjukförsäkringen. Han anses, objektivt sett, arbetsför även om arbetet inte finns direkt tillgängligt för honom. Om han inte får ett arbete av det aktuella slaget är han att anse som arbetslös. Bedömningen av arbetsförmågan för personer som inte är anställda (egenföretagare, arbetslösa m.fl.) avses ske först i relation till det vanliga arbetet (steg 1 och 2) och därefter vid behov direkt enligt steg 5 och 6.

Genomförda förändringar innebär att företagare i vissa fall kan bli helt utan ersättning. Således har en företagare, som bedöms ha en partiellt nedsatt arbetsförmåga i sitt vanliga arbete i den egna verksamheten men vars medicinska tillstånd inte hindrar honom att arbeta heltid i ett annat normalt förekommande arbete, inte rätt till ersättning i form av sjukpenning eller förtidspension. Han har heller inte rätt till arbetslöshetsersättning om han väljer att stanna kvar – med andra arbetsuppgifter – i den egna verksamheten på del-

tid och samtidigt söker heltidsarbete eftersom kravet för sådan ersättning är att hela rörelsen ligger vilande eller avvecklas.

Den beskrivna problematiken anses vara ett problem men dock inte ett problem som bör lösas inom socialförsäkringen (bet. 1996/97:SfU:6 s. 14). I betänkandet *Företagare med restarbetsförmåga* (SOU 1998:34) föreslogs trots detta en lösning som innebar en ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring. Enligt förslaget skall en företagares arbetsförmåga prövas inte enbart mot nuvarande arbetsuppgifter (steg 1 och 2) utan även mot möjligheten att erhålla andra arbetsuppgifter (steg 3 och 4) i den egna näringsverksamheten innan bedömningen görs mot annat på arbetsmarknaden normalt förekommande arbete (steg 5 och 6). Genom den föreslagna förändringen likställs företagare och arbetstagare fullt ut vid prövningen av rätt till sjukpenning och förtidspension. Förslaget har inte lett till lagstiftning.

Genom lagstiftning år 2001 (prop. 2000/01:96, bet. 2000/01:SfU15, SFS 2001:489) utmönstrades begreppet förtidspension. Begreppet sjukersättning används numera för ersättning vid medicinskt orsakad långvarig eller varaktig arbetsförmåga.

4.5.7 Ekonomi

Ägarens personliga ansvar i ett aktiebolag är i princip begränsat till det satsade kapitalet, dvs. aktiekapitalet. Det kan i de flesta små fämansföretag antas uppgå till minimikapitalet på 100 000 kr. Denna ekonomiska ansvarsbegränsning brukar anföras som en av de största fördelarna med att bedriva egen verksamhet i aktiebolagsform. I detta sammanhang bör dock erinras om det inte ovanliga förhållandet att ägaren förutsätts göra personligt borgensåtagande för bolagets förpliktelser. De ekonomiska riskerna för ägarens privatekonomi kan således, om bolaget hamnar i ekonomiska problem, vara betydligt större än vad aktiekapitalets storlek antyder. Även om det aldrig blir aktuellt för företagaren att infria sitt borgensåtagande – och detta således inte inneburit någon realiserad risk – ingår åtagandet ändå som en verklig beståndsdel i företagarens risktagande så länge verksamheten pågår.

Ett aktiebolag skall enligt ABL ha en eller flera revisorer. Eftersom lagen lägger stor vikt vid att en revisor skall ha tillräckliga kvalifikationer får endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor vara revisor i ett aktiebolag. Revisionskostnaden varierar

naturligtvis beroende av hur omfattande bolagets bokföring och årsredovisning är. Kostnaden torde dock endast mera sällan vara försumbar och är naturligtvis mera betungande ju mindre bolaget är. Detta innebär också att bolagets, och därmed indirekt fåmansföretagarens, fullgörandekostnader för att t.ex. deklarerat är betydligt högre än vad motsvarande kostnader är för personer som kan använda förenklad deklaration och för personer som bedriver enskild näringsverksamhet. De genomsnittliga fullgörandekostnaderna för dessa grupper uppgick år 1998 till 153 kr för personer som använde förenklad deklaraionsblankett och inte behövde göra några ändringar i den förtryckta blanketten. Om ändringar behövde göras uppgick kostnaden till 320 kr. För personer som använde särskild deklaraionsblankett uppgick kostnaden till 2 657 kr. Personer med näringsverksamhet måste alltid använda särskild deklaraionsblankett och för dem uppgick kostnaden till 3 481 kr. Siffrorna är hämtade ur RSV:s rapport 1999:9. Vid beräkningen av bruttokostnaderna har tiden värderats till 133 kr per timma.

4.6 Slutsatser

Genomgången i detta kapitel visar att inställningen till att viss förvärvsverksamhet bedrivs i bolagsform numera är ganska generös. Detta gäller inte bara i Sverige utan även utomlands. Man skulle därför kunna förmoda att alla eller så gott som alla löntagare skulle försöka sätta sig på bolag för att minska sina skatteutgifter.

En absolut och ofrånkomlig förutsättning för att förvärvsverksamhet skall kunna utövas i bolagsform är att verksamheten inte bedöms som ett anställningsförhållande. Traditionella löntagarförhållanden utan skattemässig självständighet kan därför aldrig förekomma i bolagsform. Bolagsformen är följaktligen inget realistiskt alternativ för denna grupp. Ett alternativ som skulle kunna stå till buds för en del anställda, t.ex. alla montörer på ett verkstadsföretag eller all sjukvårdspersonal på ett sjukhus, är att tillsammans bilda ett aktiebolag. Om andelsägarna är tillräckligt många blir varje persons andelsinnehav så litet att det möjligtvis inte anses kvalificerat. 3:12-reglerna skall då inte tillämpas. Det finns då en teoretisk möjlighet för andelsägarna att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. I praktiken blir det dock ingen större skillnad för varje enskild person – han är fortfarande

en av många anställda som måste inordna sig i en organisation och som inte fritt kan disponera bolagets överskott.

I vissa fall, när fråga är om personer med höga inkomster, kan situationen dock vara en annan. För höginkomsttagare föreligger helt klart skattemässiga incitament att förlägga sin förvärvsverksamhet till ett eget bolag. Genom att endast ta ut en mindre del av den för verksamheten uppburna inkomsten som lön är det för denna grupp möjligt att helt undvika den progressiva löneinkomstbeskattningen. Det är med andra ord skattemässiga fördelar förenade med att hänföra inkomster till ett bolag i stället för till en fysisk person. Ett skäl för att hävda att viss inkomst inte skall hänföras till ett bolag är att den skattskyldige genom sitt förfarande uppnått skatteförmåner. Mot detta kan dock anföras att fråga är om en lagreglerad fördel. Om inget annat är föreskrivet i lagstiftningen förefaller det därför inte orimligt att denna fördel finns i alla situationer där verksamhet bedrivs i bolagsform – naturligtvis under förutsättning att det inte rör sig om ett anställningsförhållande. Vidare är det allmänt accepterat att det kan finnas andra än rent skattemässiga fördelar med att bedriva verksamhet i bolagsform.

Den numera relativt generösa inställningen till att förvärvsverksamhet bedrivs i bolagsform kan i förlängningen leda till att allt fler löntagare väljer att bedriva verksamheten i bolagsform. Den krets av skattskyldiga som blir föremål för den progressiva löneinkomstbeskattningen blir därmed allt mindre. Ett sätt att undvika detta vore att vid den skatterättsliga bedömningen bortse från bolagsformen, t.ex. när verksamheten avser s.k. fria yrken eller när ett bolag ägs av en enda person. Gränsdragningsproblemen i det första fallet är dock uppenbara. I det andra fallet skulle bolaget med lätthet kunna tillföras en eller flera ägare. Härtill kommer att aktiebolagslagen inte heller innehåller några bestämmelser som hindrar att viss verksamhet bedrivs i aktiebolagsform. Som Företagsskatteberedningen uttalade redan år 1975 skulle en sådan ordning utan stöd eller samordning med civilrättsliga bestämmelser om aktiebolag dock vara förenad med alltför stora praktiska problem.

Till det nu sagda kommer den utveckling som ägt rum under de senaste åren och som medfört att en rad uppgifter inom såväl den offentliga som den privata sektorn genom privatisering och s.k. outsourcing lagts ut på självständiga företag. Från näringspolitiskt håll uppmuntras denna utveckling. Det framstår därför som motsägelsefullt att personer som antar den utmaning som utvecklingen

innebär inte skall få ta del av de fördelar som finns med att bedriva verksamhet i bolagsform.

I början av avsnitt 4.5 ställdes frågan varför inte fler personer ser till att sänka sina skatteutgifter genom att sätta sig på bolag. Som framgår av nämnda avsnitt finns det dock olikheter mellan att vara anställd och att bedriva motsvarande verksamhet i bolagsform. Även om den ekonomiska betydelsen av olikheterna är svår att med exakthet mäta i pengar torde den inte vara oväsentlig. Företagare måste på egen bekostnad skaffa sig det skydd och de förmåner som annars normalt följer med en anställning.

Utgångspunkten för gällande 3:12-regler är att utdelning upp till en viss nivå skall beskattas som annan utdelning. Skattemässig godtagbar kapitalavkastning på andelar i fåmansföretag ansågs vid utformningen av reglerna vid 1990 års skattereform vara "normal ränta plus skälig riskersättning". Den skäliga riskersättningen bestämdes till fem procentenheter (SOU 1989:33, Del II, s. 144). Syftet med riskpremien är alltså att kompensera investerare i fåmansföretag för att de i genomsnitt utsätts för större osäkerhet än placerare på börser. Riskpremien är således inte avsedd att kompensera aktiva delägare i fåmansföretag för den brist på säkerhet och trygghet som de utsätts för enligt vad som sagts i det föregående. Riskpremien är inte heller avsedd att kompensera för den osäkerhet som i övrigt följer med att bedriva näringsverksamhet. Exempelvis måste företagaren själv skaffa de uppdrag som skall generera inkomster. Riskerna att kunderna inte betalar är ett annat exempel. I de fall då verksamheten endast har en uppdragsgivare krävs regelmässigt, för att bolaget skall godtas skatterättsligt, att verksamheten är förenad med viss ekonomiskt risktagande. I denna situation kan osäkerheten vara stor. Det är betydligt lättare för uppdragsgivaren att göra sig av med en uppdragstagare än vad det är att göra sig av med en anställd. Kompensationen för alla dessa osäkerhetsmoment, som sammanfattningsvis kan betecknas som en "företagarrisk", skall den aktiva delägaren enligt gällande synsätt ta ur den del av utdelningen som beskattas som inkomst av tjänst.

5 En normallönemodell som utgångspunkt för 3:12-reglerna

I utredningens direktiv anförts beträffande den skattemässiga åtskillnaden mellan arbets- och kapitalinkomster följande (s. 14).

En utgångspunkt för en skattemässig åtskillnad mellan arbets- och kapitalinkomster kan synas vara att fastställa vad som kan betraktas som en marknadsmässig ersättning för det arbete som utförts. Det är av naturliga skäl inte en framkomlig väg att bygga regelsystemet på en prövning av vad som i varje enskilt fall kan anses utgöra lön. Det har vid tidigare diskussioner inte heller ansetts möjligt att fastställa en rimlig schablon för löneuttag.

Även om utgångspunkten för en översyn är att ett särskilt system måste upprätthållas skall utredaren analysera om detta skall ha samma uppbyggnad som det nuvarande, dvs. en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning. Alternativet kan t.ex. vara att i stället fastställa en normallön för olika branscher eller för samtliga företag. Ett sådant system skulle bl.a. innebära att utdelning utöver den fastställda normallönen alltid kapitalbeskattas. Om normallönen fastställs till ett för lågt belopp i förhållande till den verkliga marknadslönen skulle emellertid arbetsinkomster delvis kunna tas ut som kapitalbeskattad utdelning. Det motsatta gäller dock om normallönen överstiger marknadslönen. Då kommer delar av kapitalinkomsterna att beskattas som arbetsinkomst.

Enligt direktiven kan det särskilda regelsystemet inte bygga på en prövning i varje enskilt fall av vad som skall anses utgöra en normal lön och att det är inte heller möjligt att fastställa en rimlig schablon för löneuttag. Samtidigt skall utredningen pröva om regelsystemet kan bygga på normallöner för olika branscher eller för samtliga företag. Direktiven framstår som något motsägelsefulla. Utredningen har därför valt att göra en mera allmän analys av begreppet normallön och hur det skulle kunna användas som utgångspunkt för 3:12-reglerna.

5.1 Innebörden av begreppet normallön

Begreppet normallön är inte definierat i skattelagstiftningen. Rent språkligt torde begreppet för de flesta betyda en lön som är normal för visst arbete.

Innebörden av att ha en normallönemodell som utgångspunkt för 3:12-reglerna är följande. Om en aktiv delägare i ett fåmansföretag under ett år tar ut lön motsvarande den på visst sätt fastställda normallönen är den del av vinsten som han tillgodogör sig därutöver i sin helhet att betrakta som inkomst av kapital. Modellen bygger på följande uppfattning. Om fåmansföretagaren av vinsten tar ut vad som definierats som en normal lön för de arbetsinsatser han gjort i företaget kan eventuell resterande del av vinsten per definition inte vara ersättning för arbete. Eftersom det inte är arbetsinkomst kan det inte vara annat än kapitalinkomst.

Utgångspunkten för gällande regler är en på visst sätt definierad kapitalavkastning. Skillnaden mellan vinsten i företaget och denna kapitalavkastning är därmed lön. Om utgångspunkten i stället är en på visst sätt definierad normallön blir motsvarande skillnad i stället kapitalavkastning. 3:12-regelsystemets bestämmelser syftar till att förhindra omvandling från vad som indirekt definieras som arbetsinkomst till kapitalinkomst. Ett byte till en normallönemodell skulle potentiellt öppna möjligheter att slopa ett stort antal bestämmelser. Utifrån önskemålet att förenkla regelverket finns därmed anledning att närmare undersöka tänkbara normallönemodeller. Innan dessa redovisas kan det dock vara av intresse att först redogöra för tidigare överväganden och förslag i frågan.

5.2 Tidigare överväganden och förslag till normallönemodeller

I samband med 3:12-reglernas tillkomst bestämdes att utgångspunkten för dessa skulle vara att normal avkastning på det av ägarna satsade kapitalet i ett fåmansföretag skulle beskattas på samma sätt som annan utdelning, dvs. med 30 % i inkomstslaget kapital. Statslåneräntan plus fem procentenheter ansågs vara en lämplig gräns för normal kapitalavkastning (prop. 1989/90:110 s. 470 f.). Redan då uttalades att schablonberäkningen av normal kapitalavkastning kan leda till ett för stort skatteuttag om den faktiska kapitalavkastningen är mycket hög. Om avkastningen där-

emot är låg blir skatteuttaget för litet (a. prop. s. 468). För att undvika för hög beskattning i fall då utdelning eller kapitalvinst uppenbarligen inte består av sparade arbetsinkomster föreslogs och infördes några bestämmelser som skulle begränsa de särskilda reglernas räckvidd. Den mest centrala begränsningen var – och är – kravet på att delägaren eller någon närstående till honom skall ha varit verksam i betydande omfattning. Även den s.k. utomstående-regeln är en sådan "begränsningsregel". Dessutom föreslogs att den skattskyldige skulle få möjlighet att visa att en kapitalvinst uppenbarligen inte kan hänföras till avkastning av hans eller någon närståendes arbetsinsats. Lagrådet ansåg att sistnämnda undantagsregel skulle vara svår att tillämpa samt ge utrymme för skönsmässiga bedömningar. Vissa försök till justeringar av regeln gjordes därför. Dessa ledde dock inte till att regeln ansågs "preciserad på ett godtagbart sätt" vilket ytterst ansågs bero på att "varken den skattskyldige eller skattemyndigheterna har möjlighet att avgöra vad som egentligen är arbets- resp. kapitalinkomst" (prop. 1990/91:54 s. 221). I stället ersattes denna undantagsregel med ett beloppstak som maximerar den kapitalvinst som skall redovisas som inkomst av tjänst, den s.k. takregeln (se avsnitt 8.3.1).

Av det sagda framgår att man redan i samband med att de särskilda reglerna infördes av likformighets- och rättviseskäl gjorde försök att komma till rätta med sådana brister i systemet som kunde antas minska reglernas träffsäkerhet. Trots dessa ansträngningar under lagstiftningsarbetet synes något alternativ till den valda utgångspunkten, en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning, över huvud taget inte ha diskuterats i samband med att reglerna infördes.

Först i samband med att de s.k. löneunderlagsreglerna infördes år 1994 (se avsnitt 8.2.5) diskuterades en annan utgångspunkt för 3:12-reglerna. Således ansågs att den naturliga utgångspunkten för de särskilda reglerna i stället borde vara att fastställa vad som är att betrakta som normal lön. I sammanhanget anfördes bl.a. följande (prop. 1993/94:234 s. 76 f.).

Problemet med en sådan modell är givetvis att vad som är att betrakta som en normal, marknadsmässig lön måste avgöras med beaktande av en mängd faktorer. Om faktiska löneuttag skall beaktas bör dessa rimligtvis ställas i relation till marknadsmässig ersättning för varje persons arbetsinsats med hänsyn till arbetstid, arbetets kvalifikationsnivå, individuell kompetens m.m. under den tid personen varit verksam i bolaget. Detta är i praktiken ogörligt för den i dessa avseenden mycket heterogena grupp personer som arbetar i bolag som de själva eller

någon närstående kontrollerar. Skillnaden i lön mellan olika branscher gör det dessutom orimligt att tillämpa en och samma normallön för olika situationer.

Regelsystemet kan således i praktiken inte bygga på en prövning av vad som i varje enskilt fall skall anses utgöra en normal lön. Eftersom det heller inte är möjligt att fastställa en rimlig schablon för löneuttag återstår endast att utforma spärreglerna så att det i stället schablonmässigt fastställs vad som kan anses utgöra kapitalavkastning. Även om kapitalavkastningen varierar mellan olika branscher är en schablon för beräknad kapitalavkastning lättare att fastställa och tillämpa än en schablon för en normal lön.

Praktiska svårigheter att använda en normallönemodell som utgångspunkt för fördelningsreglerna gjorde alltså att denna avvisades.

Under årens lopp har 3:12-reglerna varit föremål för ett stort antal förändringar som har gjorts dels för att täppa till luckor som möjliggjort önskad skatteplanering, dels för att öka utrymmet för kapitalinkomstbehandling. Någon närmare utredning av frågan om den skattemässiga åtskillnaden mellan arbets- och kapitalinkomster ovillkorligen måste ha samma uppbyggnad som för närvarande, dvs. bygga på en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning, har dock över huvud taget inte gjorts under det decennium som reglerna varit i kraft.

Om viljan att i lagstiftningsärenden närmare diskutera den principiella utgångspunkten för det särskilda regelsystemet varit obefintlig har debatten kring reglerna varit desto flitigare under årens lopp. Olika ändringsförslag har presenterats. Från dåvarande Svenska Arbetsgivareföreningens (SAF) sida har beträffande en normallönemodell bl.a. framförts att de särskilda reglerna bör vara utformade så att värdet av företagarens arbetsinsats i vinstgenereringen kan särskiljas. Det kan endast ske om man utgår från arbetsersättning i stället för en schablonmässigt bestämd avkastning i företaget. SAF föreslog därför att företagarens lön och utdelning upp till en viss nivå, motsvarande marknadsmässig lön, skall arbetsinkomstbeskattas och att utdelning utöver denna nivå behandlas som kapitalavkastning. Om företagaren ett visst år inte kan visa vad som utgör hans marknadsmässiga lön skall lönen bestämmas enligt en schablon. Denna schablon kan vara kopplad till lönenivån i företaget eller branschen, alternativt till socialförsäkringssystemet eller basbeloppet (*Vem skall äga företagen?*, SAF, 1998, s. 61 f.).

I rapporten *Småföretagen och skatterna* utgiven av SAF i mars 2000, anføres beträffande marknadsmässiga löner bl.a. följande (s. 18 f.).

Den marknadsmässiga lönen varierar med en rad omständigheter i det enskilda fallet. Den kan därför vara problematisk att utreda. Det finns dock exempel som visar att det är möjligt att bemästra problemet. Enligt den s.k. medhjälpregeln för makar i bl.a. fåmansföretag måste antingen en individuell bestämd marknadsmässig lön eller en schablonlön fastställas.

Företagarnas Riksorganisation har under hösten 2001 till utredningen lämnat förslaget *En normallönemodell för ökade investeringar och tillväxt i småföretagen*. Enligt förslaget kan en normallön byggas på följande definition.

Om en aktiv delägare i ett fåmansföretag tar ut en lön motsvarande 7,5 prisbasbelopp så har delägaren lyft en skälig normallön från sitt företag.

För att förhindra att löneuttag skjuts upp skall det enligt förslaget finnas regler om "sparad negativ normallön". För att företagare skall få "rimliga villkor att bedriva sin verksamhet" skall vissa grupper av företagare inte behöva tillämpa reglerna om sparad negativ normallön. Denna undantagsregel föreslås gälla t.ex. företagare med nystartad verksamhet och skall gälla under företagets fem första verksamhetsår. Även företagare som arbetar deltid i företaget och företagare med nedsatt arbetsförmåga på grund av t.ex. sjukdom föreslås bli omfattande av undantagsregeln. För att förhindra att personer med höga inkomster omvandlar arbetsinkomster till kapitalinkomster föreslås en "begränsningsregel för maximal beskattning i inkomstslaget kapital". Vid den löpande beskattningen föreslås taket satt till 50 prisbasbelopp över en treårsperiod. Beloppet skall kunna lyftas valfritt när som helst under denna period. För att personer som satsat ett stort kapital i företaget skall få en skälig kapitalavkastning föreslås en alternativ takregel. Denna skall utgå från anskaffningsutgiften för andelarna multiplicerad med statslåneräntan plus ett tillägga på 15 procentenheter. Takreglerna skall inte tillämpas i företag med mer än fem anställda.

Även andra debattörer har bidragit med förslag till normallönemodeller. Således har Jari Burmeister i *Skattenytt*, 1998, s. 739 ff. föreslagit att en normallönemodell bör införas som ett komplement till gällande regler. Normallönen föreslås bestämd schablonmässigt till 7,5 eller 10 basbelopp. Hans Peter Larsson har i *Skatte-*

nytt, 1999, s. 248 ff. föreslagit en normallönemodell, kompletterad med en alternativ avkastningsmodell. I detta fall föreslås normallönen bli bestämd som den marknadsmässiga lönen, vilken skall fastställas utifrån ett antal presumtioner. Om den aktiva delägaren således har tagit ut en på detta sätt fastställd lön jämte ett "företagsledararvode" på t.ex. 10 % är inkomster därutöver inkomst av kapital. Förslaget torde kort kunna sägas innebära någon form av branschanknuten normallön. Brita Munck-Persson har i ett särskilt yttrande i SOU 1996:119 (s. 167 ff.) föreslagit en modell där normallönen i det enskilda fallet bestäms till det högsta av antingen 120 % av den högsta lön som betalats till någon anställd i företaget eller 10 basbelopp.

De här redovisade förslagen till normallönemodeller kan delas in i tre huvudgrupper, nämligen

- individuella normallöner,
- branschanknutna normallöner, och
- förmånsanknutna normallöner.

Utredningen kommer i det följande att redogöra för den närmare innebörden av de olika normallönemodellerna. Redovisningen skall ses som en probleminventering inför den utvärdering som görs i slutet av detta kapitel.

5.3 Individuella normallöner

Inte i något av de ovan redovisade förslagen till normallönemodeller föreslås några ändringar av de allmänna regler som i dag styr när de särskilda reglerna är tillämpliga. Utredningen utgår därför i det följande från vad som gäller i denna del i dag. Den personkrets som är tänkt att omfattas av en normallönemodell består således av sådana delägare och närstående som är eller har varit verksamma i fämansföretag i betydande omfattning. Enligt specialmotiveringen i prop. 1989/90:110 (s. 703) skall "en person alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori". I praktiken består den berörda personkretsen alltså av företagsledare i vid bemärkelse.

Att fastställa individuella normallöner torde inte kunna innebära annat än att den marknadsmässiga lönen för varje berörd individ måste fastställas. Som framgår av avsnitt 5.2 är SAF:s inställning i rapporten *Småföretagen och skatterna* att den marknadsmässiga lönen i det enskilda fallet kan vara problematisk att utreda men att problemet kan bemästras varvid man hänvisar till den s.k. medhjälp-parregeln. Regeln, som finns i 60 kap 13 § IL, är en begränsningsregel som innebär att del av lön till en företagsledares make under särskilda omständigheter beskattas hos företagsledaren. Av lagtexten framgår att den medhjälpande maken själv skall ta upp ersättning han erhållit från företaget under förutsättning att den är marknadsmässig. Överskjutande del skall tas upp av företagsledaren. Av RSV:s allmänna råd 2001:19 framgår beträffande marknadsmässig ersättning för utfört arbete bl.a. följande.

Med marknadsmässig ersättning avses vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. Vad som kan anses som marknadsmässig ersättning för olika yrkeskategorier framgår av lönestatistik, kollektivavtal m.m. Utbildning, branscherefarenhet o.d. beaktas vid denna bedömning. Uppgift bör normalt lämnas om de grunder ersättningen beräknats efter. Någon sådan uppgift behöver dock inte lämnas om ersättningen inte överstiger 90 kronor per timme.

En medhjälpande make är i förhållande till den andre maken, företagsledaren, underordnad. Det samma gäller den medhjälpande makens arbetsinsatser. Den medhjälpande makens arbetsinsatser kan således jämföras med sådana arbetsinsatser som vanligtvis utförs av anställd personal. Med hänsyn härtill torde det i allmänhet vara relativt enkelt att med ledning av lönestatistik, kollektivavtal m.m. fastställa vad som är marknadsmässig lön för insatserna i fråga. Den praxis som finns beträffande den s.k. medhjälp-parregeln är mycket sparsam vilket ger stöd för detta antagande. Inte i något av de publicerade rättsfallen har huvudfrågan varit att avgöra vad som är marknadsmässig lön. I stället har Regeringsrätten haft att ta ställning till vilken grad av bevisning som fordrades när det gällde det av den medhjälpande hustrun nedlagda arbetet (RÅ 84 1:54), om båda makarna eller endast den ene av dem skulle anses som företagsledare (RÅ 80 1:80, RÅ 83 1:69 och RÅ 1987 ref. 113) samt om medhjälpande maka arbetat i sådan omfattning att hon skulle beskattas för lön (RÅ 1986 ref. 3).

Av det sagda framgår att det i allmänhet torde vara relativt enkelt att fastställa vad som är marknadsmässig lön för personer med

arbetsuppgifter av underordnad karaktär. När det gäller personer med företagsledande arbetsuppgifter är frågan om det är lika enkelt att fastställa den marknadsmässiga lönen. Som ram för den fortsatta diskussionen väljer utredningen den analys som presenterats av Per-Martin Meyerson (Ekonomisk debatt, 1995, s. 251 ff.). Enligt Meyerson har en företagsledare tre olika uppgifter eller funktioner, nämligen en rent administrativ, dvs. att samordna de produktiva resurserna i företaget, en riskbärande, dvs. att tillhandahålla "en försäkring" för att gardera olika deltagare i processerna samt en förnyelsefunktion, dvs. att finna, initiera och genomföra nya vinstgivande alternativ. Sistnämnda funktion kan även betecknas som en ren entreprenörsfunktion. Inget företag, stort eller litet, kan överleva och expandera utan entreprenörskompetens. Framgångsrika storföretagsledare är i första hand goda entreprenörer. Ersättningsanspråken för nämnda funktioner kan identifieras som lön för nedlagt arbete, ränta på satsat kapital och belöning för entreprenörsinsatser, dvs. lyckosamma innovationer (a.a. s. 251).

I förevarande sammanhang, då fråga är om det är möjligt att fastställa vad som är marknadsmässig lön för en företagsledare i ett fåmansföretag, är det av intresse att närmare studera den rent administrativa funktionen och entreprenörsfunktionen. Funktionen som riskbärare kan lämnas därhän, eftersom ersättning för den funktionen i sin helhet kommer att beskattas som inkomst av kapital om en normallönemodell kan användas som utgångspunkt för de särskilda fördelningsreglerna. Fråga är alltså om det är möjligt att fastställa en normal ersättning för var och en av de två nu aktuella funktionerna så att de tillsammans återspeglar en sammanlagd marknadsmässig ersättning.

Vad först gäller den rent administrativa funktionen, dvs. att samordna de produktiva resurserna i företaget, kan enligt utredningens uppfattning följande anföras. De produktiva resurser som skall samordnas av administratören är av naturliga skäl inte identiska inom produktion, handel och tjänsteföretag. Själva karaktären på den administrativa funktionen skiljer sig dock sannolikt inte mycket mellan de olika branscherna. Även om administratörens arbetsuppgifter inte sällan är synnerligen kvalificerade är de dock – i och med att fråga är om att verkställa av andra beslutade planer och övergripande målsättningar – av förvaltningskaraktär. Arbetsuppgifterna är således, i vart fall i jämförelse med förnyarens, dvs. entreprenörens, arbetsuppgifter mera "mekaniska" och rutinmässiga. För sådana företagsledare i storföretag som enbart ägnar sig åt

den administrativa funktionen torde en marknadsmässig ersättning därför kunna fastställas med utgångspunkt i lönestatistik för underordnad administrativ personal, varvid hänsyn självfallet måste tas till administratörens ledningsansvar. Nämnade statistik skulle troligen, med vissa justeringar på grund av t.ex. skillnader i företagsstorlek och dylikt, även kunna fungera som jämförelseunderlag vad gäller marknadsmässig ersättning för fåmansföretagares rent administrativa arbetsinsatser. Med hänsyn till att särskilda hänsyn måste tas och justeringar måste göras i enlighet med vad som nu sagts kan den marknadsmässiga ersättning som framkommer som ett resultat av nämnda process naturligtvis aldrig återspegla de faktiska förhållandena i det enskilda fallet utan fråga är om en mera approximativt beräknad marknadsmässig ersättning.

Vad härefter gäller ersättningen för entreprenörsfunktionen kan enligt Meyerson följande anföras. Karaktäristiskt för entreprenörsinsatserna – att finna, initiera och genomföra nya vinstgivande alternativ – är att resultatet av dessa inte går att värdera i förväg. Detta innebär alltså att det inte kan finnas något marknadsbestämt värde på rena entreprenörsinsatser. Enligt viss ekonomisk teori är vinsten i sin helhet en belöning för entreprenörskompetens. Ett sådant automatiskt belöningsystem tillförsäkrar de framgångsrika entreprenörerna resurser för fortsatt entreprenörsverksamhet. Samtidigt sorterar det bort mindre kompetenta entreprenörer. I storföretagen där entreprenörsverksamheten delegerats till anställda företagsledare är det ägarnas sak att bestämma hur stor del av vinsten som skall tillföras företagsledningen. Bedömningen av den totala ersättning som skall tillerkännas företagsledningen utgår från vanligt ekonomiskt marginaltänkande. Ledningen skall inte ha mer betalt än den kan få på annat håll, dvs. reservationslönen. Varje krona därutöver är slöseri. Beroende på utfallet av verksamheten kan denna reservationslön stiga. Konkurrerande ägargrupper kan ha behov av att förbättra entreprenörskompetensen i sina företag och genom bättre förmåner locka över framgångsrika företagsledare (a.a. s. 251). Slutsatsen av det sagda är att ett eventuellt fastställande av ett marknadsbestämt värde på rena entreprenörsinsatser av anställda företagsledare endast kan tänkas ske i efterhand, dvs. när vinsten är känd och ägarna har bestämt hur stor del av vinsten som skall tillföras företagsledningen. Det aktuella värdet, den s.k. reservationslönen, är dock inget absolut eller givet värde utan det är beroende av olika faktorer, t.ex. utfallet av verksamheten samt tillgången och efterfrågan på entreprenörs-

kompetens. Värdet torde även vara branschberoende. Innebörden av det sagda får anses vara att det inte ens i efterhand går att fastställa något marknadsbestämt värde på rena entreprenörsinsatser utan detta är helt individuellt för varje enskild företagsledare. Varje företagsledare är unik. Entreprenörernas begåvningsnivå är av naturliga skäl olika men entreprenörsbegåvningar på hög nivå är enligt Meyerson sannolikt lika unika och sällsynta som stora artister och framgångsrika idrottsmän.

Om det inte är möjligt att fastställa vad som är en normal, marknadsmässig lön för företagsledare som är anställda i storföretag ligger det i sakens natur att det inte heller är möjligt att fastställa en sådan lön för fåmansföretagare. Samtliga företagsledarfunktioner är som sagt i de flesta fåmansföretag samlade hos en och samma person, nämligen fåmansföretagaren. Fåmansföretagare är en mycket heterogen grupp av personer. För vissa – t.ex. de s.k. levebrödsföretagarna – är en eventuell vinst i företaget sannolikt till helt övervägande del ersättning för den rent administrativa funktionen. För innovativa fåmansföretagare torde i stället vinsten uteslutande eller så gott som uteslutande avse ersättning för utförda entreprenörsinsatser. Sammansättningen av fåmansföretagares vinster är med andra ord högst varierande. Att i efterhand visa hur stor del av den uttagna vinsten som i realiteten är att hänföra till den ena eller den andra funktionen torde vara förenat med betydande svårigheter.

Om det är förenat med svårigheter att fastställa den marknadsmässiga ersättningen i varje enskilt fall inställer sig frågan om det finns något annat mera mekaniskt men ändå individanknutet sätt att fastställa denna ersättning. I storföretag där koncernledningarna övertagit ägaransvaret delegeras de företagsledande funktionerna till anställda företagsledare. Det skulle därför kunna hävdas att lönestatistik avseende dessa företagsledare kan användas som utgångspunkt för fastställande av "individuella" marknadsmässiga löner för företagsledare i fåmansföretag. Anställda företagsledare i storföretag erhåller emellertid inte sällan en icke oansenlig del av sin avlöning i annan form än ren lön, t.ex. diverse förmåner, bonus, optioner eller dylikt. Dessa "lönetillägg" redovisas av naturliga skäl inte alltid som lön. De kan därmed inte heller fångas upp av lönestatistik. Statistik över dessa företagsledares löner kan följaktligen inte anses ge totalbild av deras lönesituation. Härtill kommer att de tre ovannämnda företagsledarfunktionerna, som hos en fåmansföretagare samlas hos en person, i storföretag nära nog alltid är för-

delade på flera personer. Lönestatistik avseende anställda företagsledare kan alltså inte betraktas som relevant jämförelsematerial när det gäller att fastställa vad som är marknadsmässiga löner för aktiva delägare i fåmansföretag. Till det sagda kan tilläggas att lönestatistik visserligen tar hänsyn till ålder, examensår och dylikt. Däremot tas inte hänsyn till t.ex. geografiska faktorer och följaktligen inte heller till att lönenivåerna inom det privata näringslivet kan vara olika för olika orter och regioner.

5.4 Branschanknutna normallöner

Som framgår av avsnitt 5.2 har i debatten framförts förslag som kan sägas innebära en form av branschanknutna normallöner. Tanken med att fastställa normallöner på branschnivå tycks vara att man därigenom bemästrat de problem som kan finnas med att fastställa normallöner på individnivå. Uttrycket "branschanknuten" leder rent språkligt till tanken att med sådana normallöner avses löner för olika branscher, fastställda utifrån de speciella förutsättningar som gäller för respektive bransch. Således skulle t.ex. en normallönenivå kunna fastställas för personer som är verksamma inom t.ex. IT-branschen. På liknande sätt skulle normallönenivåer fastställas för andra branscher, t.ex. annons- och reklambranscherna, konsultbranscher av olika slag etc. En nackdel med en så övergripande indelningsmodell är dock att varje fastställd normallön skulle komma att gälla för alla personer inom den aktuella branschen oavsett vilken typ av arbetsinsats den enskilda personen utfört.

Ett alternativ till branschanknutna normallöner är att fastställa lönerna utifrån den enskildes yrke. Därigenom skulle hänsyn tas till att det inom en viss bransch sysselsätts personer med olika och ibland mycket varierande yrken. När det gäller olika yrkeskategorier finns det dessutom lönestatistik, kollektivavtal m.m. som kan fungera som underlag vid fastställandet av normallöner.

I avsnitt 5.3 har frågan diskuterats huruvida lönestatistik är lämpligt jämförelsematerial när det gäller att fastställa "individuella" normallöner. Det sades där att statistiken av vissa skäl inte alltid kan anses ge en totalbild av aktuella personers lönesituation. Problemet är möjligtvis inte lika stort när man diskuterar löner på yrkeskategorinivå. Här är det emellertid fråga om en kategori av personer som i 3:12-sammanhang betraktas som företagsledare.

Problemet med att använda lönestatistik finns därför även i förevarande sammanhang.

Oavsett om den branschanknutna normallönen fastställs på en övergripande branschnivå eller utifrån yrkeskategoritillhörighet innebär modellen att den fastställda normallönen skall tillämpas på alla aktiva delägare inom en viss bransch respektive yrkeskategori. Några individuella faktorer som kan påverka verksamhetens ekonomiska resultat, t.ex. särskilda talanger, särskild erfarenhet, arbetsinsatsens tidsmässiga omfattning m.m., beaktas däremot inte. Detta innebär i princip att den diskussion som förs i avsnitt 8.2.1 med avseende på risken för under- eller överbeskattning vid en schablonmässigt beräknad kapitalavkastning även är relevant i förevarande sammanhang.

5.5 Förmånsanknutna normallöner

Av avsnitt 5.2 framgår att vissa debattörer har föreslagit schablonmässigt fastställda normallöner, t.ex. motsvarande 7,5 eller 10 prisbasbelopp. Taket för sjukpenninggrundande inkomst (SGI) ligger vid 7,5 prisbasbelopp, dvs. för beskattningsåret 2002 284 250 kr. Taket för pensionsgrundande inkomst (PGI) ligger vid 7,5 förhöjt prisbasbelopp, dvs. för beskattningsåret 2002 290 250 kr. Över denna nivå är arbetsgivaravgifterna i ekonomisk mening att betrakta som en ren skatt. För delägare som genererar en vinst som är lägre än nämnda takbelopp kan däremot inte arbetsgivaravgifterna i sin helhet betraktas som skatt. För denna grupp kan det alltså vara förmånligt att tillgodogöra sig vinsten i form av löneuttag. Det sagda innebär att det kan finnas skäl att fastställa nivån för en rent schablonmässigt beräknad normallön så att den motsvarar det högsta av nyss nämnda takbelopp. Normallönen är då helt förmånsanknuten.

5.6 En utvärdering

I det följande redovisar utredningen en utvärdering av normallönemodellerna. En sådan bör med utgångspunkt i direktiven baseras på vissa kriterier. Av direktiven kan följande kriterier formuleras. En reformering av de särskilda reglerna skall

- stimulera till tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen (stimulanskriteriet),
- motverka skattebetingad inkomstomvandling (omvandlingskriteriet),
- innebära neutralitet mellan olika företagsformer (neutralitetskriteriet) och
- innebära förenkling av regelsystemet (förenklingskriteriet).

Nuvarande 3:12-regelsystem kritiserar framför allt för att vara alltför schablonmässigt och därmed diskriminerande. För att få acceptans för en normallönemodell, av det ena eller andra slaget, hos de skattskyldiga bör denna – utöver att uppfylla de just angivna kriterierna – präglas av betydligt större träffsäkerhet. Vad det gäller är att få den att omfatta vad som skall omfattas men inte heller mera. Som kommer att framgå av det följande har detta krav på träffsäkerhet bäring på möjligheterna att uppfylla vissa av de övriga kriterierna.

5.6.1 Individuella normallöner

Av avsnitt 5.3 framgår att aktiva delägare i fåmansföretag fyller olika funktioner av vilka den administrativa funktionen och entreprenörsfunktionen är aktuella att "prissätta" i förevarande sammanhang. Vad först gäller den rent administrativa funktionen torde det – om än med viss möda – vara möjligt att beräkna en approximativ marknadsmässig ersättning. Detta är däremot inte möjligt för den rena entreprenörsfunktionen. Mot den bakgrunden kan det alltså konstateras att det inte är möjligt att – med utgångspunkt i de faktorer som påverkar den faktiska lönenivån för aktiva delägare – bestämma vad som i det enskilda fallet är marknadsmässig ersättning för fåmansföretagare. Konsekvensen är alltså att det inte går att skapa en "individuell normallönemodell" som uppfyller ens lågt ställda krav på träffsäkerhet.

Detta innebär i sin tur att dagens problem med över- respektive underskattning av vad som är att hänföra till det ena eller det andra inkomstslaget kvarstår. Om normallönen således fastställs till ett för lågt belopp i förhållande till den verkliga marknadsmässiga ersättningen kommer arbetsinkomster delvis att kunna tas ut som kapitalbeskattad utdelning. Det motsatta gäller dock om normallönen överstiger den verkliga marknadsmässiga ersättningen. Då

kommer delar av kapitalinkomsterna att beskattas som arbetsinkomst. Slutsatsen av det sagda är att det råder en fundamental osäkerhet kring huruvida en individuell normallönemodell kan tillgodose önskemålet att motverka skatteomvandling.

Det föreligger alltså stora svårigheter att fastställa vad som är en marknadsmässig ersättning i det enskilda fallet. Svårigheterna är naturligtvis kopplade till kravet på träffsäkerhet; ju högre krav på träffsäkerhet desto större svårigheter. Att fastställa individuella marknadslöner torde regelmässigt kräva att omfattande utredningsresurser tas i anspråk. Eftersom normallönen skall fastställas in casu är den bevisning som skall presteras i det enskilda fallet dessutom unik. Den enskilde fåmansföretagaren torde i detta avseende stå inför betydande svårigheter eftersom det inte finns någon referent. Detta leder i sin tur till bristande förutsebarhet, vilket naturligtvis är ett stort problem för alla inblandade. Mot bakgrund av det sagda framstår en individuell normallönemodell varken som praktisk hanterbar eller rättssäker. Även om antalet paragrafer troligen skulle kunna minskas avsevärt med en modell av det aktuella slaget skulle detta således inte innebära några praktiska *förenklingsvinster*, varken för de skattskyldiga, skattemyndigheter eller domstolar.

Huruvida en individuell normallönemodell skulle kunna stimulera till tillväxt, investeringar och aktivt risktagande går inte att diskutera på ett systemariskt sätt utan att man presenterar en ekonomisk modellram. Det framstår som mycket svårt att formulera en sådan modellram då begreppet normallön är betydligt mer undflyende (dess individspecifika karaktär) än motsvarande normalavkastningsbegrepp som kommer till användning vid analysen av modeller som utgår från en schablonmässigt fastställd kapitalavkastning. Utredningen avstår därför från att bedöma huruvida *stimulanskriteriet* skulle uppfyllas eller ej.

Vad slutligen gäller *neutralitetskriteriet*, dvs. graden av lika-behandling mellan olika företagsformer, konstaterar utredningen att införandet av en individuell normallönemodell för aktiebolag rimligen kräver att motsvarande ordning införs för enskilda näringsidkare. För dessa företagare skulle samma problem som för aktiebolagen vad gäller träffsäkerhet och förenkling aktualiseras.

Sammanfattningsvis anser utredningen att individuell normallönemodell inte är ett realistiskt reformalternativ.

5.6.2 Branschanknutna normallöner

I avsnitt 5.4 har innebörden av branschanknutna normallöner redovisats. Idén om branschanknutna normallöner bygger på att marknadsmässiga löner kan fastställas för olika branscher eller yrkeskategorier. I avsnitt 5.3 har konstaterats att det i allmänhet torde vara relativt enkelt att med ledning av lönestatistik, kollektivavtal m.m. fastställa vad som är marknadsmässig lön för personer med underordnade arbetsinsatser, dvs. anställda. När det däremot gäller att fastställa vad som är marknadsmässiga löner för aktiva delägare i fåmansföretag konstaterades dock att lönestatistik avseende anställda företagsledare inte utan vidare kan betraktas som relevant jämförelsematerial. Detta innebär att bransch- eller yrkesanknutna normallöner skulle behövas fastställas på ett mer eller mindre schablonmässigt sätt. Det säger sig självt att modellens förmåga att motverka *inkomstomvandling* därmed minskar betydligt. Den diskussion som förts i denna del i föregående avsnitt är således än mera relevant i förevarande sammanhang.

Om det även med lågt ställda krav på träffsäkerhet vore möjligt att fastställa bransch- eller yrkesanknutna normallöner skulle detta vara förenat med en stor fördel, nämligen att inga bedömningar av individuella omständigheter som kan tänkas påverka lönenivån behöver göras. Den skattskyldige vet med andra ord på förhand vilken lön som skall tas upp i inkomstslaget tjänst innan det kan bli aktuellt att redovisa någon del av vinsten i inkomstslaget kapital. Förutsebarheten ökar således med en sådan modell jämfört med en modell som bygger på individuella normallöner. Samtidigt är det uppenbart att andra problem, t.ex. av gränsdragningskaraktär, kan uppkomma oavsett om fråga är om normallöner på bransch- eller yrkeskategorinivå. I sammanhanget är det intressant att jämföra med de norska delningsreglerna. I avsnitt 2.1.6 har en lista över s.k. liberala yrken redovisats. Skattskyldiga som bedriver verksamhet som faller inom listan omfattas inte av de norska takreglerna enligt vilka det finns en övre gräns för den del av inkomsten som skall tas upp i inkomstslaget tjänst. De norska gränsdragningsproblemen är stora. I Norge strävar de skattskyldiga av naturliga skäl efter att få sin verksamhet bedömd som en sådan verksamhet som faller utanför listan. Med normallöner av nu diskuterat slag kan man tänka sig att de fastställda normallönerna för vissa branscher eller yrken skiljer sig så pass mycket från varandra att de skattskyldiga här i landet skulle sträva efter att i 3:12-sammanhang få sin verksamhet

att falla in under den bransch eller det yrke som har den lägsta normallönen. Gränsdragningsproblem av detta slag leder automatiskt till bristande förutsebarhet. Vad som i föregående avsnitt sagts om de praktiska *förenklingsvinsterna* gäller således även till viss del med avseende på bransch- och yrkesanknutna normallöner.

Såvitt gäller stimulans- och neutralitetskriterierna aktualiserar branschanknutna normallönemodeller samma slag av problem som gällde för den individuella normallönemodellen.

Sammanfattningsvis anser utredningen att inte heller en branschanknuten normallönemodell är ett realistiskt reformalternativ, låt vara modellen ur förenklingsynpunkt synes vara att föredra framför den individuella normallönemodellen.

5.6.3 Förmånsanknutna normallöner

Som framgår av avsnitt 5.5 har i debatten föreslagits en normallönemodell som innebär att en normallön fastställs för alla företag. Enligt förslagen kan normallönen lämpligen fastställas efter ett visst antal prisbasbelopp, motsvarande t.ex. taket för SGI eller PGI.

En förmånsanknuten normallönemodell har flera fördelar. T.ex. vet den aktiva delägaren på förhand precis hur stor del av vinsten i företaget som skall tas upp i inkomstslaget tjänst. Förutsebarheten är med andra ord total. En annan fördel är modellens enkelhet. En stor del av gällande 3:12-regler skulle kunna slopas med en sådan modell som utgångspunkt för regelsystemet vilket förmodligen skulle välkomnas av alla som måste tillämpa och tolka reglerna. Från *förenklingsynpunkt* är modellen överlägsen de tidigare behandlade modellerna. Huruvida regelverket skulle innebära en förenkling i förhållande till gällande reglerna är emellertid en mer öppen fråga. Detta har bland annat att göra med behovet av kompletterande spärregler.

Bland fåmansföretagarna är det många som inte når upp i vinstnivåer som medger löneuttag med 7,5 eller 10 prisbasbelopp. Detta innebär att många skulle vara uteslutna från att få någon del av inkomsten från företaget kapitalinkomstbeskattad. Det omvända kommer att gälla för den grupp av företagare som 3:12-reglerna i första hand tar sikte på, nämligen företagare med höga arbetsinkomster. Om den fastställda normallönen är lägre än den marknadsmässiga lönen leder detta till en underskattning av vad som rätteligen är betrakta som arbetsinkomst. Inkomst som är arbets-

inkomst blir då kapitalbeskattad. Företagaren undgår med andra ord den progressiva beskattningen. Konsekvenserna av en sådan "positiv särbehandling" av en viss grupp av skattskyldiga bör inte underskattas. En förmånsanknuten normallönemodell kännetecknas i hög grad av bristande träffsäkerhet. Detta innebär i sin tur att modellen saknar alla förutsättningar att komma till rätta med *omvandlingsproblematiken*. Särskilt gäller detta en renodlad modell där uttag utöver normallönen i sin helhet beskattas som kapitalinkomst.

I den renodlade modellen utvidgas möjligheterna till omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster för vissa skattskyldiga, t.ex. konsulter och personer som driver andra s.k. kunskapsföretag. För att förhindra detta måste med andra ord någon form av spärregel införas som sätter ett övre tak för den del av den skattskyldiges inkomster från fåmansföretaget som får tas upp som inkomst av kapital. Detta tak kan fastställas på olika sätt, t.ex. som ett visst antal prisbasbelopp.

Det sagda innebär att av den vinst som fåmansföretagaren tillgodosgör sig från företaget skall först en del motsvarande den på visst sätt fastställda normallönen hänföras till inkomstslaget tjänst. Därefter skall den del som överstiger normallönen men är lägre än det fastställda takbeloppet hänföras till inkomstslaget kapital. Slutligen skall all inkomst som överstiger det fastställda takbeloppet hänföras till inkomstslaget tjänst.

Behovet av spärregler i den förmånsanknutna normallönemodellen utgör ett komplicerande inslag som tar bort en del av förklaringsvinsterna hos den rena modellen. En ytterligare komplikation uppkommer om man vill begränsa incitamenten att skjuta upp löneuttag. Detta skulle kunna ske genom att man under år där fullt normallöneuttag ej gjordes skulle behöva fastställa det icke-utnyttjade beloppet som sedan sparas till nästa taxeringsår. Sådana sparanderegler utgör en tillkommande komplikation. Skulle man därutöver också ha särskilda regler för nystartade företag med låg intjäningsförmåga kompliceras regelverket ytterligare.

Även med det första slaget av spärregler – där alltså ett övre tak för möjligt uttag som kapitalbeskattad inkomst införs – finns betydande omvandlingsproblem. Företagarnas Riksorganisation har föreslagit en begränsningsregel som innebär att det kapitalinkomstbeskattade beloppet för en treårsperiod inte får överstiga 50 prisbasbelopp. Det skydd detta skulle ge mot inkomstomvandling är dock begränsat vilket kan illustreras med ett räkneexempel.

Med ett förhöjt prisbasbelopp på 38 700 kr ligger normallönetak (definierat som lön före uttag av allmän pensionsavgift) på 312 300 kr ($8,07 \cdot 38\,700$)¹. Därmed blir det maximala kapitalinkomstbeskattade beloppet för treårsperioden 1 935 000 kr. Reglerna medför alltså en varaktig möjlighet till beskattning med 30 % för löneinkomster mellan ca 312 000 kr och 957 000 kr ($312\,000 + 1\,935\,000/3$) – eller mellan 312 000 kr och 2 247 000 kr ett år per treårsperiod². Skattevinsten av detta kan beräknas på följande sätt:

Mot en utdelningsinkomst på 647 000 kr svarar en inkomst före bolagsskatt på 899 000 kr ($647\,000/(1-0,28)$). Om denna inkomst skulle tas ut som lön blir det totala skatteuttaget – med ett löneuttag i botten upp till förmånstaket är arbetsgivaravgifterna i sin helhet skatter och med en genomsnittlig inkomstskatt på ca 54 %–65,4 % ($0,3282/1,3282 + 0,54 \cdot (1-0,3282/1,3282)$) eller ca 588 000 kr. Vid uttag som utdelning blir det totala skatteuttaget 49,6 % eller 434 000 kr. Skattevinsten uppgår alltså till 154 000 kr vilket är ett betydande belopp på individnivå. I offentligt-finansiellt avseende kan detta medföra icke-obetydliga budgetbortfall. För år 2002 beräknas antalet personer med maximalt pensionsgrundande inkomst (290 200 som svarar mot inkomst före PGI-avdrag på 312 300) uppgå till ca 800 000. Om 1 % av dessa kanaliserar hela den överskjutande inkomsten via ett aktiebolag uppkommer ett skattebortfall på ca 300 mnkr ($0,01 \cdot 0,8 \cdot 154\,000/4$ där schablonmässigt antagits att medelinkomsten för de med förvärvsinkomster mellan 312 000 och 957 000 är 473 000 kr).

Omvandlingsvinsterna på individnivå och budgetbortfallet vid ovanstående slag av begränsningsregel kan givetvis begränsas genom att regeln utformas mer restriktivt. Även vid en mer restriktiv utformning kan dock inte en urholkning av progressiviteten i förvärvsinkomstbeskattningen undvikas.

Liksom för de tidigare normallönemodellerna kommer önskemålet om en skattemässigt neutral behandling av olika företagsformer att motivera att man även för exempelvis enskilda näringsidkare tvingas arbeta med ett förmånsrelaterat inkomstbegrepp, där alltså enskilda näringsidkare först efter ett "normaluttag" från verksamheten som beskattas som inkomst av näringsverksamhet (med

¹ Här har skett en teknisk omtolkning av förslaget då det synes mer lämpligt att knyta normallönen till taket för uttag av allmän pensionsavgift.

² För nystartade företag (yngre än 5 år) gäller inte den undre gränsen på 305 000 kr eftersom outnyttjade normallöneutrymmen inte behöver sparas.

uttag av socialavgifter och inkomstskatt) kan använda sig av räntefördelningsreglerna. För många enskilda näringsidkare skulle detta medföra en stor förändring.

Sammanfattningsvis anser utredningen att inte heller en för-
mänsanknuten normallönemodell är ett realistiskt reformalternativ. Även med spärregler kommer skatteomvandlingsmöjligheterna att kunna bli betydande och behovet av spärregler reducerar avsevärt de potentiella förenklingsvinsterna. Utifrån önskemålet om en neutral behandling av olika företagsformer skulle stora förändringar för enskilda näringsidkare aktualiseras.

6 En BEK-modell som utgångspunkt för 3:12-reglerna

Enligt direktiven skall 3:12-utredningen pröva möjligheten att koppla beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet till företagets redovisade egna kapital. En sådan modell, där det egna kapitalet beaktas vid ingången av varje beskattningsår, skulle innebära ett avsteg från principen att beräkningen av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet skall baseras på fullbeskattat kapital som tillskjutits företaget. Avsteg har dock gjorts tidigare från denna princip genom t.ex. lönesummeregeln. Utredningen skall vid prövningen av en sådan modell ingående överväga vilka andra ändringar som i så fall måste göras för att inte möjligheterna att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster skall bli för stora (dir. 1999:72 s. 14 f.).

I samband med 3:12-reglernas tillkomst var, såvitt framgår av förarbetena, frågan om vilken bas som skulle ligga till grund för beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet inte föremål för särskilt ingående diskussioner. Utredningen om reformerad inkomstbeskattning anförde dock i denna del följande (SOU 1989:33, del II, s. 144).

Gränsen för normalt beskattad utdelning bör anknytas till den skattskyldiges anskaffningsvärde för aktierna eftersom detta motsvarar det belopp den skattskyldige satsat i aktierna och som skulle gett normalt beskattad avkastning om det i stället placerats t.ex. i bank.

Mot denna bakgrund föreslås att gränsen för normalt beskattad utdelning bestäms som statslåneräntan plus fem procentenheter multiplicerad med den skattskyldiges anskaffningsvärde för aktierna. Outnyttjat utrymme för normalbeskattad utdelning bör kunna sparas för att beaktas vid senare års utdelning eller i samband med beskattning av reavinst vid försäljning av aktier. Sparad utdelning bör årligen räknas upp med statslåneräntan plus fem procentenheter för att uppnå likformig skattebehandling jämfört med vinstmedel som sparas i andra företag.

Vi har övervägt alternativa lösningar som att i stället anknyta gränsen för normalt beskattad utdelning till aktiernas skattemässiga

förmögenhetsvärde, aktiekapital eller eget kapital. Dessa lösningar avvisas dock då de inte löser det grundläggande problemet med skatteplanering på ett tillfredsställande sätt. Sparade arbetsinkomster påverkar nämligen aktiernas förmögenhetsvärde och kan omvandlas till aktiekapital genom fondemission eller till eget företagsbeskattat kapital utan att detta utlöser beskattning hos aktieägaren. Sparade arbetsinkomster skulle därmed öka underlaget för normalt beskattad utdelning och skulle därigenom kunna tas ut med en ur likformighets-synpunkt alltför låg beskattning sett över en längre tidsperiod.

Alternativet att basera beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet på det egna kapitalet avvisades alltså av utredningen med hänvisning till att detta skulle ge ett ur likformighetssynpunkt för lågt skatteuttag på arbetsinkomster. I sammanhanget kan dock noteras att denna bedömning gjordes i en miljö där outnyttjade utrymmen skulle kunna sparas med ränteuppräkningsregler. I prop. 1989/90:110 diskuterades frågan inte ytterligare. Således kom underlaget för beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet enligt lagtexten (SFS 1990:650) att utgöras av anskaffningsutgiften för aktierna med tillägg av lämnade ovillkorliga aktieägartillskott.

I den fortsatta reformeringen av företagsbeskattningen uppmärksammades problemet med att använda den historiska anskaffningsutgiften för aktier som förvärvats före 3:12-reglernas ikraftträdande, dvs. före år 1990. För sådana aktier fanns inga sparande- och uppräkningsregler. För att hänsyn skulle tas till i företaget sparad kapitalavkastning och de förändringar av penningvärdet som skett före år 1990 infördes de s.k. indexuppräkningsreglerna (se avsnitt 8.2.3).

Indexuppräkningsreglerna ansågs emellertid inte tillräckliga. Eftersom det av praktiska skäl var mindre lämpligt att tillåta uppräkningsregler med längre tid än 20 år tillbaka infördes år 1991 en bestämmelse enligt vilka den skattskyldige alternativt fick bestämma underlaget för beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet med utgångspunkt från förmögenhetsvärdet på aktierna vid utgången av år 1990. Denna alternativregel blev emellertid inte långlivad. Redan år 1994 ersattes den av en ny alternativregel. Anledningen härtill var att 1991 års alternativregel i vissa fall tillämpades så att värden motsvarande marknadsvärdena kunde användas. I sådana fall blev utrymmet för kapitalbeskattning betydligt större än vad som varit avsikten (bet. 1993/94:SkU15). Enligt 1994 års alternativregel är underlaget för beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet i stället kopplat till det beskattade egna

kapitalet i företaget vid utgången av det beskattningsår som taxerats år 1993. 1991 års alternativregel fick tillämpas under förutsättning att aktierna hade förvärvats före år 1990. Det förhållandet att tidpunkten för beräkning av aktiernas värde enligt 1994 års alternativregel flyttades fram ansågs innebära att det var rimligt att också senaste tidpunkt för aktieförvärvet flyttades fram i motsvarande mån. 1994 års alternativregel får således användas för aktier som förvärvats före år 1992. Någon motsvarande framflyttning gjordes dock inte för indexuppräkningsreglerna. Motivet var att dessa regler samtidigt föreslogs få kombineras med ett löneunderlag. Under remissarbetet förslog några instanser att underlaget för beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet skulle få bestämmas på grundval av det beskattade egna kapital som vid varje beräkningstidpunkt finns i företaget. En sådan lösning avvisades dock med motiveringen att den skulle innebära att i företaget kvarhållna arbetsinkomster skulle kunna läggas till underlaget för beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet. Efter ett begränsat antal år skulle detta – med beaktande av möjligheten till ränteuppräkning och ackumulering av sparat utrymme – innebära att det blev möjligt att ta ut förstaledsbeskattade arbetsinkomster utan ytterligare beskattning (prop. 1993/94:234 s. 83 f.).

Som framgår av det föregående kunde 1991 års alternativregel, som var kopplad till aktiernas förmögenhetsvärde, i den praktiska tillämpningen ge värden motsvarande marknadsvärdena av följande skäl. Till grund för värderingen av aktierna låg en substansvärdering av företagets tillgångar. Om tillgångarna lagts ned i rörelse eller jordbruk skulle vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten substansvärdet sättas ned till 30 %. Vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet skulle denna reducering emellertid kompenseras genom uppräkning av värdet med 3,5. Vidare kunde det värde på aktierna som användes vid förmögenhetstaxeringen utgöras av tillgångar av vilka vissa tagits upp till ett reducerat värde och andra till det fulla värdet. Att urskilja hur stor del av aktievärdet som belöpte på de olika tillgångsslagen skulle dock innebära tillämpningsproblem. Även om en uppräkning av det totala värdet med 3,5 i sådana blandade fall innebar en överkompensation ansåg man att denna fick godtas av praktiska skäl (prop. 1991/92:60 s. 81).

En viktig utgångspunkt för 1990 års skattereform var att alla slag av inkomster på ett eller annat sätt skall bli föremål för dubbelbeskattning. Detta leder bl.a. till att sparande endast bör kunna ske

med fullbeskattade medel. Applicerad på 3:12-reglerna innebär denna princip att beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet skall baseras på det fullbeskattade kapital som delägaren tillskjutit företaget. Om beräkningen i stället sker på aktiernas marknadsvärde i enlighet med 1991 års alternativregel är innebörden att delägaren till beräkningsunderlaget får lägga bl.a. kvarhållna arbetsinkomster, dvs. inkomster som endast varit föremål för förstaledsbeskattning. Konsekvensen härav är en betydligt förmånligare beskattning av sparande för denna grupp av skattskyldiga än vad som gäller för andra grupper. Denna olikformighet är svår att motivera.

Genom 1994 års alternativregel har man försökt komma till rätta med nyssnämnda olikformighet. I stället för att koppla beräkningen av vad som skall betraktas som normal kapitalavkastning i ett fåmansföretag till aktiernas förmögenhetsvärde är beräkningen knuten till värdet av det beskattade egna kapitalet i företaget. Anskaffningsutgiften för aktierna beräknas således som skillnaden mellan tillgångar och skulder i företaget. Syftet med 1994 års alternativregel är att den skall utgöra en övergångsregel för aktier som har förvärvats före en viss tidpunkt. Eftersom denna alternativregel ersatte 1991 års övergångsregel som i sin tur var en övergångsregel för aktier förvärvade före 3:12-reglernas tillkomst, dvs. år 1990, hade det naturliga kanske varit att även knyta 1994 års alternativregel till det fullbeskattade kapitalet vid utgången av det beskattningsår som taxerats år 1991. Så skedde dock inte utan i stället utgick man från det beskattade egna kapitalet vid utgången av det beskattningsår som taxerats år 1993. Som en följd härav flyttades även den senaste tidpunkten för aktieförvärvet fram i motsvarande mån. En följd av detta är att delägare som förvärvat aktier under åren 1990–1992 får tillämpa den 1994 års alternativregel trots att det under samma period funnits sparande- och uppräkningsregler.

1994 års alternativregel får visserligen endast tillämpas vid beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar som förvärvats före år 1992. Effekten av att fonderade vinstmedel för tiden fram till utgången av det beskattningsår som har taxerats år 1993 ingår i underlaget för beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet är därför begränsat till denna grupp av aktier. Kapitalunderlaget ökar med andra ord inte efter denna tidpunkt för de skattskyldiga som kan tillämpa denna alternativregel. I de fonderade vinstmedlen ingår emellertid bl.a. kvarhållna arbetsinkomster fram till den

aktuella tidpunkten. De skattskyldiga kan följaktligen beräkna avkastning på sparande som inte är fullbeskattat. 1994 års alternativregel har fortfarande bara funktion av övergångsregel. Vid en jämförelse med huvudregeln för beräkning av omkostnadsbeloppet framstår alternativregeln trots detta som synnerligen generös. Genom att en grupp skattskyldiga på detta sätt behandlas särskilt gynnsamt uppstår en olikformighet i beskattningen.

Av principiella skäl är det viktigt att upprätthålla principen att alla inkomster på ett eller annat sätt skall bli föremål för dubbelbeskattning. Beräkningen av avkastning på sparande bör vidare baseras på ett underlag motsvarande fullbeskattat kapital. Utformningen av gällande 3:12-reglerna har styrts av en strävan efter att finna en modell som tar hänsyn till vad som å ena sidan är motiverat för "regelrätt" näringsverksamhet och vad som å andra sidan är motiverat för att förhindra oönskade skatteförmåner bland skattskyldiga med höga förvärvsinkomster. Frågan är emellertid om det i gällande modell tas tillräcklig hänsyn till vad som är motiverat för den "regelrätta" näringsverksamheten och då framför allt sådan näringsverksamhet som bedrivs i små företag som etablerats efter år 1992. Delägare i sådana företag får i normalfallet endast beräkna normal kapitalavkastning på det kapital som tillskjutits och lästs i bolaget i form av eget kapital. Om delägaren avstår från att ta ut normalavkastningen får även denna ingå i beräkningsunderlaget. Eftersom den fonderade vinsten till viss del består av upparbetade arbetsinkomster är det korrekt att inte hela det arbetande kapitalet skall få ingå i beräkningsunderlaget. Frågan är dock om inte den del av kapitalet som återstår efter att andraledsbeskattning skett skulle kunna få ingå i beräkningsunderlaget utan att delägaren först skall ta ut lön eller utdelning och därefter tillskjuta det dubbelbeskattade kapitalet genom en nyemission. Ett sätt att förhindra att delägare, som låter den förstaledsbeskattade vinsten kvarstå i företaget, kommer i åtnjutande av oönskade skatteförmåner skulle kunna vara att låta vinsten bli föremål för en fiktiv andraledsbeskattning motsvarande t.ex. den högsta marginalskatten för förvärvsinkomster. Det belopp som återstår efter denna fiktiva beskattning skulle därmed vara att betrakta som "fullbeskattat", vilket skulle innebära att det kunde läggas till grund för beräkning av vad som skall anses utgöra normal avkastning på i företaget arbetande kapitalet. Utredningen återkommer till det problem som består i att frånvaron av faktisk andraledsbeskattning medför att ägaren kan tillgodogöra sig avkastningen på en räntefri skattekredit.

I förarbetena till 3:12-reglerna (SOU 1989:33, del II, s. 144) ansågs anskaffningsutgiften för andelarna vara det kapital som beräkningen skulle kopplas till eftersom anskaffningsutgiften "motsvarar det belopp den skattskyldige satsat i aktierna och som skulle gett normalt beskattad avkastning om det i stället placerats t.ex. i en bank". Detta innebär att endast det nyemitterade aktiekapital som satsas i samband med företagsstarten, med tillägg av eventuella nyemissioner eller ovillkorliga aktieägartillskott, får ligga till grund för beräkning av normal avkastning för den som startar företaget. Med detta synsätt får inte kvarhållna vinster utöver sparad utdelningsutrymme medräknas i underlaget för beräkning av framtida kapitalavkastning eftersom dessa vinstmedel i sin helhet anses utgöra ackumulerade arbetsinkomster. Först om andelarna i ett "still going" företag avyttras kommer ersättningen, som då reflekterar värdet av ackumulerat kapital och nuvärdet av framtida avkastning, att utgöra underlag för beräkning av normal avkastning för förvärvaren. Det i företaget bokförda aktiekapitalet motsvarar i denna situation inte det belopp som den skattskyldige får använda som bas för beräkning av normal avkastning. För att likformighet i den löpande beskattningen av olika typer av kapitaltillgångar skall föreligga kan det ifrågasättas om inte beräkningen i själva verket bör baseras på det kapital som andelarna representerar vid tidpunkten för beräkning av normal avkastning, dvs. andelarnas marknadsvärde. Det kan hävdas att det i princip är detta värde efter avdrag för transaktionskostnader och andraledsbeskattning som skulle ha gett den skattskyldige, dvs. den aktiva delägaren, normalt beskattad avkastning om det i stället placerats t.ex. i en bank. Lämpligheten av att lägga oredovisade marknadsvärden till grund för beräkningen av eget kapital kan dock ifrågasättas eftersom i så fall orealiserade vinster tillåts påverka det egna kapitalet. Till detta kan läggas att andelar i fåmansföretag inte är föremål för notering. Att löpande få fram uppgift om marknadsvärdet är med andra ord komplicerat och, vilket framgår av vad som sagts om 1991 års alternativregel, förenat med stora tillämpningsproblem. Att lägga marknadsvärdet på tillgångar och skulder i företaget till grund för beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet torde därmed kunna avvisas. De alternativ som återstår för en reglering av eget kapital är då i princip bokförda värden eller skattemässiga värden. Beträffande dessa alternativ kan följande anföras.

Bokförda värden

Om man konsekvent vill utgå från bokförda värden på tillgångar och skulder kan skillnader mellan dessa värden och de skattemässiga värdena uppstå. Sådana skillnader kallas redovisningsmässigt för temporära skillnader. En temporär skillnad ger upphov till en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Dessa har tidigare redovisats i varierande omfattning i företagens årsredovisningar. Fr.o.m. år 2001 skall dock uppskjutna skatteskulder och skattefordringar redovisas i såväl publika företags årsredovisningar som i koncernredovisningar (se Redovisningsrådets rekommendation RR 9 Inkomstskatter, RR 9). Redovisningen i publika företag kan förväntas bli mer jämförbar i framtiden tack vare denna rekommendation. En konsekvens av rekommendationen är att storleken på eget kapital vid utgången av en period påverkas dels av aktuell skatt, dels av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder.

Temporära skillnader kan bl.a. vara hänförliga till upp- och nedskrivningar på anläggningstillgångar, skillnader i värden på finansiella instrument, förlustavdrag m.m. Öppet redovisade obeskattade reserver i företag intar en särställning i förhållande till andra temporära skillnader. De redovisas på grund av skattemässiga möjligheter till resultatreglering och är ett sätt att sänka den aktuella skatten för en i princip realiserad vinst en viss period. Ekonomiskt sett består en obeskattad reserv av en del eget kapital (realiserad vinst) och en uppskjuten skatteskuld. Enligt RR 9 skall en uppskjuten skatteskuld redovisas i koncernredovisningen. Hos juridiska personer redovisas dock fortfarande obeskattade reserver utan uppdelning i eget kapital och uppskjuten skatteskuld (RR 9 punkt 66).

Såvitt gäller övriga (icke-publika) företag har Bokföringsnämnden, BFN, utfärdat allmänna råd om redovisningen av inkomstskatter (BFNAR 2001:1). Nämndens råd innebär i korthet att skatteredovisningen kan eller skall ske på olika sätt beroende på företagets storlek. Konsekvensen av BFN:s och Redovisningsrådets rekommendationer är sammantaget att tre olika redovisningsmodeller kan förekomma. Det föreligger dessutom vissa möjligheter för de icke-publika bolagen att välja mellan dessa modeller. Det är därför inte möjligt att generellt utgå från de icke-publika företagens redovisning för att ta fram ett underlag för beräkning av

eget kapital, som är redovisat med fullt hänsynstagande till temporära skillnader.

Om syftet är att skapa en beräkning av eget kapital som utgår från den bokföringsmässiga redovisningen i fåmansföretag måste det i princip övervägas att införa särskilda skattemässiga regler för beräkningen av den skatt som hänför sig till de temporära skillnaderna. I vilken utsträckning det är lämpligt eller genomförbart är svårt att bedöma. Det beror bl.a. på vilka krav på precision som eftersträvas i skatteberäkningen. Om man går lika långt som i RR 9 finns risken att regleringen blir svårtillämpad och svårkontrollerad.

Om man utgår från redovisat eget kapital i fåmansföretag måste ställning tas till hur öppet redovisade obeskattade reserver skattemässigt skall klassificeras vid beräkningen av eget kapital. I enlighet med vad som sagts ovan beror detta på att obeskattade reserver hos juridiska personer inte redovisas uppdelade. En tänkbar lösning är att föreskriva att en öppet redovisad obeskattad reserv till 28 % räknas som en uppskjuten skatteskuld och till 72 % som eget kapital. En förutsättning bör dock vara att den obeskattade reserven är korrekt redovisad i det enskilda företaget, dvs. att redovisningen följer god redovisningssed.

Sammanfattningsvis är det möjligt att ta fram en redovisningsmässigt baserad modell för beräkning av beskattat eget kapital. Den torde kunna utformas så att den tillgodoser kraven på en likformig beskattning. Däremot finns det risk för att regleringen kan bli svårtillämpad och svårkontrollerad beroende på komplexa regler för skatteberäkningen.

Skattemässiga värden

Såvitt gäller beräkning av det egna kapitalet utifrån skattemässiga värden på tillgångar och skulder kan följande framhållas att detta alternativ ligger till grund för regleringen av beräkning av den skattemässigt godtagbara avkastningen av eget kapital i andra sammanhang, t.ex. vid tillämpning av 1994 års alternativregel och de s.k. räntefördelningsreglerna för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare.

Den huvudfråga som behöver besvaras är hur obeskattade reserver (skuld eller eget kapital) skall klassificeras. I IL:s bestämmelser om näringsverksamhet görs i princip ingen åtskillnad mellan resultatreglerande poster och periodisering av inkomster och ut-

gifter. Periodiseringsfonderna är dock uttryckligen motiverade av bl.a. möjligheter till öppen resultatreglering och intar därför en särställning. När det däremot gäller t.ex. avskrivningsreglerna för inventarier ges inte någon signal om vad som är företags-ekonomiskt motiverade avskrivningar kontra resultatreglering. Något generellt svar går inte heller att ge eftersom detta är beroende av det enskilda företags avskrivningsplan, vilken måste ställas mot skattereglerna. En genomgång av ett företags årsredovisning kan ge besked om storleken på överavskrivningen i det enskilda. Det är dock inte tillräckligt att bestämma storleken på överavskrivningen. Skattemässigt måste dessutom ställning tas till hur överavskrivningen skall klassificeras, som uppskjuten skattekuld eller eget kapital. En möjlighet är att beakta periodiseringsfonden och bortse från övriga möjligheter till resultatreglering, dvs. överavskrivningar på inventarier m.m. Därigenom elimineras behovet av att granska den bokföringsmässiga redovisningen för att avgöra om posten är korrekt redovisad.

Förevarande alternativ utgår från en reglering som framstår som relativt lättillämpad och lättkontrollerad. Den torde dessutom normalt leda till en likformig beskattning av likartade fall.

Bokförda eller skattemässiga värden?

Utredningens direktiv tar sikte på företags redovisade egna kapital. Mot bakgrund av de slutsatser som kan dras av det föregående framstår valet av modell för beräkning av det egna kapitalet dock som enkelt och givet, nämligen den modell som utgår från skattemässiga värden.

Utformningen av en ny BEK-modell

I 1994 års alternativregel baseras beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet på det beskattade egna kapitalet i företaget vid utgången av det beskattningsår som taxerats år 1993. Eftersom alternativregeln är en övergångsregel är värdet inte föremål för årliga justeringar med hänsyn till i företaget behållna beskattade vinster. Det är då rimligt att det är det beskattade egna kapitalet vid utgången av det aktuella beskattningsåret som beräkningen baseras på. Om underlaget för beräkningen i stället skall ske på grundval av

det beskattade egna kapital (BEK) som vid varje beräkningstidpunkt finns i företaget förefaller det av praktiska skäl lämpligt att det är det beskattade egna kapitalet vid ingången av beskattningsåret som utgör beräkningsunderlaget.

Av vad som sagts i det föregående skulle en ny alternativregel i det särskilda regelsystemet för beskattning av delägare i fåmansföretag kunna bygga på en modell som kopplar beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet till företagets beskattade egna kapital vid ingången av varje beskattningsår. Fråga är således om en alternativregel som får tillämpas generellt, oavsett när andelarna har förvärvats. 1994 års alternativregel skulle därmed kunna slopas i följd varav ett hårt kritiserat och diskriminerande inslag i gällande regler skulle elimineras. I sammanhanget bör dock noteras att denna diskriminering "bara" gäller det förhållandet att ägarna till "äldre" företag gör en likviditetsvinst i förhållande till ägarna av "yngre" företag. Däremot föreligger ingen diskriminering av de "yngre" företagen avseende nyinvesteringar som skattemässigt behandlas på samma sätt som nyinvesteringar i "äldre" företag.

Som framgår av det föregående måste det egna kapitalet i företaget bli föremål för en fiktiv andraledsbeskattning för att det belopp som därefter återstår skall kunna utgöra underlag för beräkning av den normalt beskattade avkastningen. Ett sätt att åstadkomma en sådan "beskattning" som innebär att det egna kapitalet motsvarar "fullbeskattat" kapital är att kvotera kapitalet. En huvudfråga blir då är på vilken nivå denna kvotering skall ske. Inledningsvis kan konstateras att det förhållandet att modellen för beräkning av det egna kapitalet bygger på skattemässiga värden innebär att varken övervärden på tillgångarna eller förväntningsvärden beaktas. Detta skulle kunna påstås tala för en relativt generös beräkning av kvoteringen. När i det föregående den fiktiva andraledsbeskattningen har diskuterats har anförts att denna kunde tänkas motsvara t.ex. den högsta marginalskatten för förvärvsinkomster. Det bör dock noteras att vinsten i företaget i många fall kan tas ut med lägre förvärvsinkomstbeskattning eller inom ramen för lättnadsbeskattning resp. kapitalbeskattad utdelning. Även detta kan utgöra ett argument för en relativt generös beräkning av kvoteringen. Mot en alltför generös beräkning kan dock följande anföras. Det förhållandet att fråga är om en fiktiv andraledsbeskattning, dvs. någon faktisk förvärvsinkomstbeskattning sker inte, innebär att den skattskyldige kommer i åtnjutande av en räntefri skattecredit. Även skattecrediten genererar avkastning

vilket leder till att vinsten i företaget under efterföljande år blir högre. Det kan dock konstateras att även om avkastningen på skattekrediten efter bolagsbeskattning nästföljande år medför högre vinst i företaget så utgörs kapitalunderlaget för beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet då endast av den del av avkastningen som representerar det fiktivt dubbelbeskattade egna kapitalet. Det är med andra ord endast en mindre del av det belopp som skall fördelas mellan inkomst av kapital och inkomst av tjänst som kommer att beskattas som inkomst av kapital. BEK-modellen kan i denna del sägas innebära en överkompensation på så sätt att vad som i själva verket är arbetsinkomst kommer att beskattas som kapitalinkomst. Överkompensationen torde i normalfallet kunna antas bli av relativt ringa omfattning. Eftersom den dessutom – i enlighet med vad som anförts i det föregående – delvis kommer att utjämnas av andra faktorer bör den kunna godtas. Den kvotering som skall ske av det egna kapitalet för att det skall anses "fullbeskattat" bör i så fall ligga på en nivå motsvarande den totala skattebelastningen på förvärvsinkomster i högsta inkomstskiktet, dvs. ca 68 %. Detta innebär att tillgångarna i företaget skall ingå i kapitalunderlaget med följande procentsatser.

Nyemitterat aktiekapital:	100 %
Fondemitterat aktiekapital:	45 % ($100 - 28 = 72 \times 0,45 = 32,4$)
Beskattade vinstmedel:	45 %
Reserveringar:	32 % ($100 - 68 = 32$)

Som nyemitterat aktiekapital räknas även överkursfond, dvs. det belopp som vid aktieteckningen har erhållits utöver det nominella beloppet.

Av redovisat årsresultat skall enligt 12 kap. 4 § ABL avsättning göras till reservfond så länge denna inte uppgår till 20 % av aktiekapitalet. Reservfonden, som alltså har sitt ursprung i vinstmedel som endast varit föremål för förstaledsbeskattning, ingår i företagets bundna egna kapital. Reservfondsbeloppet bör därför kvoteras på samma sätt som fondemitterat aktiekapital.

Genom ovanstående kvotering av det egna kapitalet sker en fiktiv andraledsbeskattning av det egna kapitalet i företaget som därmed är att betrakta som fullbeskattat. För att ge ett i ekonomiskt avseende korrekt utfall skulle dock krävas att värdet av den räntefria skattekrediten korrigerades genom någon särskild teknik, exempelvis genom någon form av schablonintäktsbeskattning i bo-

laget. En sådan korrigeringsmekanism bör dock ses i relation dels till önskemålet om enkla regler, dels till de förändringar i övrigt som kommer att övervägas såvitt gäller villkoren för sparande av outnyttjade gräns- och lättnadsbelopp. Därmed torde förutsättningar ha skapats för att låta det beskattade egna kapitalet ligga till grund för beräkning av normal kapitalavkastning i fåmansföretag.

Det kan hävdas att BEK-modellen i en viss situation ökar möjligheterna till omvandling av arbetskapitalinkomst till kapitalinkomst, nämligen när företagets avkastningskrav är lägre än klyvningsräntan. Eftersom BEK-modellen medger ett kapitalunderlag för beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet som är mer generöst än det som dagens huvudregel medger finns det fog för påståendet. Om man i stället jämför med dagens alternativregel – vars tillämpning är förbehållen äldre, dvs. i många fall väletablerade företag med många anställda och god konsolidering – innebär BEK-modellen dock ett ”snålare” kapitalunderlag i och med att detta minskas med anledning av den fiktiva dubbelbeskattningen.

Det skulle även kunna hävdas att BEK-modellen skapar incitament till överkapitalisering i företagen. Således skulle en företagare med ett disponibelt eget kapital kunna uppnå vissa fördelar genom att placera kapitalet i företaget. En förutsättning för att ett sådant förfarande skall vara lönsamt är emellertid att företagaren av någon anledning inte är villig att placera kapitalet på det långsiktigt mest lönsamma sättet, t.ex. i börsaktier.

Slutsats

Med den utformning av en BEK-modell som diskuterats i det föregående är det enligt utredningens uppfattning möjligt att tillskapa en generell alternativregel som bättre än dagens system svarar mot önskemålen att beskattningen skall ”stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen i Sverige”. Utredningen gör också bedömningen att modellen genom den fiktiva andraledsbeskattningen på ett godtagbart sätt begränsar utrymmet för skattemässig omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Jan Söderstens beräkningar i bilaga 3 visar att en BEK-modell för med sig en förskjutning till fåmansföretagens fördel när det gäller kapitalkostnaderna – ett brott mot normen om neutralitet i beskattningen mellan olika företagsformer. Mycket talar dock för att ett strikt upprätthållande av en sådan norm av bl.a. de skäl som

Krister Andersson pekar på i bilaga 5 i praktiken leder till en hårdare beskattning av de små företagen. Enligt utredningens mening får den nu diskuterade modellen anses ge acceptabla effekter även i det avseendet. Detta gäller särskilt som åtgärden inte kan ses isolerad eftersom utredningen också föreslår förändringar i de särskilda reglerna som går i skärpande riktning. Vid den slutliga avvägningen har utredningen således stannat för att komplettera det särskilda systemet för beskattning av fåmansföretagare med en alternativregel uppbyggd på BEK-modellen. Den närmare utformningen av den nya bestämmelsen redovisas i avsnitt 8.2.7.

7 Tillämpningsområdet för 3:12-reglerna

7.1 Huvudregler – gällande rätt

Det särskilda regelsystemet skall enligt huvudregeln i 57 kap. 2 § första stycket IL tillämpas endast vid utdelning och kapitalvinst på s.k. kvalificerade andelar (se avsnitt 7.3) i fåmansföretag (se avsnitt 7.2). Enligt samma lagrum behandlas vinst vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier som utdelning. Bestämmelsen om vinst vid inlösen av aktier infördes år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543). Sådan vinst utgör normalt kapitalvinst vid beräkning av inkomst av kapital. Utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp utgör enligt 42 kap. 17 § IL utdelning. Något behov av specialreglering i 3:12-reglerna föreligger alltså inte. Bestämmelsen om vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier tillkom år 2000 med anledning av att ett aktiebolag skall kunna förvärva egna aktier (prop. 1999/2000:38, bet. 1999/2000:SkU12, SFS 2000:78). Publika aktiebolag vars aktier är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad tillåts numera förvärva egna aktier (s.k. återköp). Aktieägarens överlåtelse till aktiebolaget anses som en avyttring och kapitalvinstbeskattning skall då ske. Detta gäller emellertid inte om aktien är kvalificerad. I sådant fall behandlas vinsten i stället som en utdelning. Beträffande regleringen vid inlösen av aktier och vinst vid överlåtelse till ett fåmansföretag av dess egna aktier (återköp) se vidare del III.

Vid tillämpningen av 3:12-reglerna likställs med andelar andra delägarätter som getts ut av företaget och med utdelning ränta på sådana delägarätter (57 kap. 2 § andra stycket IL). Denna avgränsning av tillämpningsområdet för det särskilda regelsystemet infördes redan i samband med reglernas tillkomst år 1990. Innebörden av dåvarande 3 § 12 mom. tionde stycket SIL var att samtliga finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL skulle likställas med

aktier och andelar. Efter IL:s tillkomst finns inte längre någon sådan hänvisning. I stället framgår av definitionen av begreppet delägarrätter i 48 kap. 2 § första stycket IL att med sådana avses förutom aktie och andel i en ekonomisk förening följande rätter:

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

Av 48 kap. 2 § andra stycket IL framgår att bestämmelserna om delägarrätter också skall tillämpas på:

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

Det kan ibland vara svårt att avgöra om en tillgång är av sådant slag att bestämmelserna om delägarrätter skall tillämpas. I *RAÅ 1997 ref. 71* var omständigheterna följande. Ett fåmansföretag hade till verkställande direktören i ett helägt dotterbolag mot betalning motsvarande marknadspriset utfärdat en option som gav en ovillkorlig rätt att i framtiden erhålla betalning vars storlek berodde på värdet en viss dag av aktierna i dotterbolaget (s.k. syntetisk option). Regeringsrätten fann att syntetiska optioner är sådana tillgångar som avses i dåvarande 27 § 1 mom. SIL. Vid sin tolkning av uttrycket "utgivna av företaget" (då 3 § 12 mom. tredje stycket SIL, numera 57 kap. 2 § andra stycket IL) anförde emellertid rätten beträffande likställning av optionerna med aktier i det utfärdande bolaget följande.

... det grundläggande rekvisitet är att det är fråga om en rätt att förvärva aktier eller motsvarande i ett visst bolag och att uttrycket 'av bolaget utfärdade' innebär en inskränkning genom att rätten också måste härröra från bolaget.

I målet var innehavaren av optionerna inte verksam i det företag som utfärdat optionerna. De aktuella optionerna ansågs därför inte likställda med aktier i fåmansföretaget.

Frågan om ränta och kapitalvinst på konvertibla vinstandelsbevis i utländsk valuta omfattas av 3:12-reglerna har prövats i *RA 2001 ref. 12*. Ett fåmansföretag avsåg att erbjuda samtliga anställda med viss anställningstid ett förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. Vinstandelslånen löpte med rörlig ränta enligt 2 § 9 mom. SIL och skulle utställas i ecu/euro. Skatterättsnämnden anförde att som förutsättning för tillämpning av 3:12-reglerna gällde att dessa regler hade varit tillämpliga på räntan om lånet givits ut i svenska kronor. Eftersom lånet emitterats i främmande valuta omfattas emellertid inte vinstandelsbevisen av 27 § 1 mom. SIL (numera 48 kap. 2 § andra stycket IL) och således inte heller av 3:12-reglerna. Räntan skulle därför hos mottagarna beskattas i inkomstslaget kapital. I förhandsbeskedet prövades även frågan om skatteflyktslagen skulle tillämpas på förfarandet såvitt gällde en i fåmansföretaget aktiv delägare. Frågan besvarades nekande av Skatterättsnämnden med följande motivering.

Hänvisningen i 3 § 12 mom. SIL till 27 § 1 mom. SIL fanns med redan i SFS 1990:651. I det läget omfattades bl.a. 'vinstandelslån', dvs. oavsett i vilken valuta de utfärdats. Genom SFS 1990:1422 ändrades 27 § 1 mom. SIL bl.a. i det hänseendet att vinstandelsbevis i endast svenska kronor skulle omfattas. I samma lagstiftningsärende gjordes omfattande ändringar i 3:12-reglerna. Hänvisningen till 27 § 1 mom. SIL kvarstod emellertid oförändrad. Att 3:12-reglerna därigenom kom att få ett minskat tillämpningsområde kommenterades inte (prop. 1990/91:54 s. 311). 3:12-reglerna har senare genomgått en omfattande bearbetning, varvid hänvisningen till 27 § 1 mom. SIL behållits, dock utan att den nu aktuella frågan kommenterats, prop. 1995/96:109 s. 88. Frågan borde dock rimligen ha övervägts eftersom 3:12-reglerna samtidigt utvidgades till att avse avkastning på andelar o.d. i utländska personer. Med hänsyn till det ovan anförda finner nämnden att villkoret i 2 § 4 skatteflyktslagen inte är uppfyllt i förevarande fall.

RSV överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg skatteflyktslagens tillämpning på den i fåmansföretaget aktiva delägaren. Regeringsrätten gjorde dock samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens beslut i den överklagade delen.

Bestämmelsen att ränta på andra delägarätter än andelar likställs med utdelning infördes i samband med IL:s tillkomst (prop. 1999/2000:2 s. 623).

7.1.1 Huvudregler – förslag

Förslag: Vinstandelsbevis som getts ut av företaget och som avser lån i annan valuta än svenska kronor skall vid tillämpningen av 57 kap. IL likställas med andelar som getts ut av företaget.

Ett grundläggande mål för 1990 års skattereform var att beskattningen skall vara likformig och neutral. Likvärdiga inkomster skall beskattas lika och beskattningen skall inte påverka rangordningen av olika ekonomiska handlingsalternativ. Det ansågs därför att fordringar och skulder i utländsk valuta bör behandlas på samma sätt vid beskattningen som fordringar och skulder i svenska kronor. En på detta sätt utformad beskattning ansågs även vara bäst förenlig med Sveriges åtaganden gentemot utlandet och anpassningen till EG. Samtidigt borde beskattningen utformas så att skatteplanering och skatteflykt motverkas (prop. 1990/91:54 s. 202). När det gäller konvertibla skuldebrev m.m. utställda i utländsk valuta anfördes bl.a. följande (a. prop. s. 211 f.).

Fordringar i utländsk valuta är ... ofta utsatta för stora värdeförändringar. Till viss del är dessa förändringar också förutsebara. Detta gör att det, i betydligt större utsträckning än vad som gäller för fordringar i svenska kronor, går att använda dem för skatteplanering. Av den anledningen bör konvertibla skuldebrev i utländsk valuta inte räknas till gruppen aktierelaterade värdepapper inom vilken gäller rätt till full kvittning mellan vinster och förluster. Konvertibla skuldebrev som är utställda i utländsk valuta bör således beskattas enligt huvudregeln på samma sätt som andra fordringar i utländsk valuta.

En särskild sorts konvertibla skuldebrev är konvertibla vinstandelsbevis. Bevisets avkastning är knuten till storleken på utdelningen i ett viss företag. Vinstandelsbevis kan också förekomma utan konverteringsrätt. Även dessa typer av skuldebrev bör behandlas som de utländska obligationerna under förutsättning att skuldebreven ställts ut i utländsk valuta.

Som framgår innebär det förhållandet att endast vinstandelsbevis som avser lån i svenska kronor omfattas av bestämmelsen i 48 kap. 2 § andra stycket IL att tillämpningsområdet för 3:12-reglerna begränsas. Den ökande internationaliseringen av kapitalmarknaden och Sveriges inträde i EG samt införandet av valutan euro bidrar till att utrymmet för delägare i fåmansföretag att skaffa sig icke avsedda skatteförmåner ökat. Ett sätt att förhindra detta skulle kunna vara att i 48 kap. 2 § andra stycket första strecksatsen IL

slopa uttrycket ”som avser lån i svenska kronor”. Detta skulle dock medföra en utvidgning av utrymmet för skatteplanering i andra avseenden i enlighet med citerade förarbetsuttalanden. För att även vinstandelsbevis som avser lån i annan valuta än svenska kronor skall omfattas av 3:12-reglerna föreslår utredningen därför att 57 kap. 2 § andra stycket IL kompletteras med en bestämmelse av innebörden att med andra delägarätter avses även vinstandelsbevis som avser lån i utländsk valuta.

7.2 Fåmansföretag – gällande rätt

7.2.1 Allmänna definitioner av begreppet fåmansföretag

En grundläggande förutsättning för 3:12-reglernas tillämpning är att viss utdelning eller kapitalvinst härrör från ett kvalificerat andelsinnehav (se avsnitt 7.3) i ett fåmansföretag. Av 57 kap. 3 § första stycket IL framgår att de allmänna definitionerna av fåmansföretag i 56 kap. IL även är utgångspunkt för bedömningen av om ett företag är fåmansföretag vid tillämpningen av 3:12-reglerna. Fåmansföretag definieras enligt 56 kap. 2 § IL som aktiebolag och ekonomiska föreningar där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Definitionen i första punkten är *huvuddefinitionen* av begreppet fåmansföretag medan definitionen i andra punkten är *subsidiär* (den s.k. filialregeln). Den subsidiära fåmansföretagsdefinitionen riktar sig mot företag som visserligen ägs av så många personer att man inte kan tala om ett fåtal personer men där verksamheten är uppdelad på flera avgränsade rörelsegrenar som var och en i stort sett kan antas fungera som ett självständigt fåmansföretag. I två fall har Regeringsrätten tagit ställning till om fåmansföretag förelåg enligt den subsidiära definitionen. I *RA 1978 1:52* ägdes en revisionsbyrå av 24 delägare. Dessa kunde i viss utsträckning själva påverka resultatet av sin verksamhet. Trots detta ansågs bolaget inte vara ett

fämansföretag. Motiveringen härtill var att bolagets styrelse hade ett så väsentligt inflytande över och ansvar för såväl organisatoriska som ekonomiska frågor att bolaget inte kunde anses uppdelat på av varandra oberoende verksamhetsgrenar. I *RA 1978 1:97* var Praktiker-tjänst AB föremål för prövning. Bolagets verksamhet omfattade ca 400 läkarmottagningar, 1 600 tandläkarmottagningar, 30 sjukgymnastikmottagningar och 20 psykologanalytiker-mottagningar. Omsättningen uppgick det aktuella året till 575 miljoner kronor. Bolaget hade ca 8 000 anställda. Av dessa var ca 2 000 läkare och tandläkare m.fl. mottagningsföreståndare med möjlighet att bli delägare i bolaget. Regeringsrätten fann att bolaget inte kunde anses vara ett fämansföretag. Motiveringen var att mottagningsföreståndarna var bundna av ett så omfattande regelkomplex avseende bl.a. personalfrågor, ekonomisk redovisning och förfogande över resultatet att de inte kunde anses ha den reella bestämmanderätten.

Definitionerna i 56 kap. 2 § IL omfattar såväl svenska som utländska företag. Däremot räknas inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs som fämansföretag (56 kap. 3 § IL). Skälet härtill är att de krav som ställs på börsnoterade företag vid introduktion och den tillsyn som värdepappersmarknaden är föremål för anses utgöra tillräcklig garanti för att obehöriga skatteförmåner inte skall kunna uppstå i dessa företag (prop. 1975/76:79 s. 71 och prop. 1989/90:110 s. 602). Detta undantag innebär att aktiebolag vars aktier är inregistrerade på Stockholms O-lista, som fr.o.m. den 1 juli 2000 även omfattar aktier som dessförinnan registrerades på den s.k. OTC-listan, inte räknas som fämansföretag om aktierna godkänts för notering. Däremot kan vissa aktier i noterade bolag ändå under en viss tid omfattas av 3:12-reglerna (se avsnitt 7.5). Privatbostadsföretag räknas inte heller som fämansföretag.

Den ursprungliga allmänna definitionen av begreppet fämansföretag tillkom år 1976 (prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28, SFS 1976:85). Den omfattade då även handelsbolag, vilka emellertid undantogs genom 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:656). I stället infördes begreppet fämansägt handelsbolag vilket i samband med IL:s tillkomst ersattes av begreppet fämanshandelsbolag (56 kap. 4 § IL).

Enligt den ursprungliga allmänna huvuddefinitionen av begreppet fämansföretag räknades ett företag som fämansföretag om en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer ägde så många aktier eller andelar att dessa personer hade mer än hälften av rösterna för

aktierna eller andelarna i företaget. Definitionen visade sig emellertid ge upphov till tillämpningsproblem. Problemen aktualiserades huvudsakligen i två hänseenden, dels vid tolkningen av uttrycket "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer", dels vid behandlingen av utländska företag. I Riksskatteverkets numera upphävda rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag (RSV S 1999:21, s. 4) lämnades – vad gäller huvuddefinitionen – rekommendationen att som ett fåtal personer borde anses högst 10 personer. Någon praxis från Regeringsrätten som tyder på att ett fåtal kunde avse så många som tio personer finns dock inte. Av praxis (RÅ 1979 Aa7, RÅ 1984 Aa 95, RÅ 1986 ref. 47 och RÅ 1988 ref. 94) framgår i stället att den skattemässiga innebörden av uttrycket "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer" var osäker. Huvuddefinitionen ändrades därför år 1999 (prop. 1999/2000:15, bet. 1999/2000:SkU5, SFS 1999:1149). Uttrycket en eller ett fåtal personer ersattes då av en direkt antalsangivelse, nämligen fyra eller färre fysiska personer. Enligt *RÅ 1979 Aa 240* saknar det betydelse om personerna i ägarkretsen är bosatta i Sverige eller utomlands och om de är svenska eller utländska medborgare. Samtliga ägare skall alltså beaktas vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag.

När det gäller behandlingen av utländska bolag var det länge oklart om begreppet fåmansföretag enligt huvuddefinitionen även omfattade utländska företag. I *RÅ 1994 ref. 3* var frågan om ett utländskt företag omfattades av 3:12-reglerna vilket indirekt medförde en prövning av om fåmansföretagsbegreppet också innefattade utländska företag. Regeringsrätten besvarade frågan nekande. Genom 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) utvidgades därför tillämpningsområdet för 3:12-reglerna. Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger beaktas således även utländska juridiska personer. Någon ändring av den alternativa huvuddefinitionen gjordes dock inte vid detta tillfälle.

I förarbetena till fåmansföretagslagstiftningen finns inget som tyder på att uppfattningen varit att utländska bolag kunnat vara eller bort vara fåmansföretag enligt huvuddefinitionen (prop. 1999/2000:15 s. 41). Eftersom dock neutralitetsskäl ansågs tala för att även utländska juridiska personer bör omfattas av de s.k. stopp-reglerna när verksamhet bedrivs i en svensk filial (a. prop. s. 42)

utvidgades den allmänna huvuddefinitionen genom SFS 1999:1149 till att även omfatta utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar.

År 2000 föreslogs i propositionen *Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget m.m.* (prop. 2000/01:22) vissa redaktionella ändringar av terminologin i 56 kap. IL, bl.a. ett utbyte av begreppet fysiska personer mot delägare. Förslagen antogs (bet. 2000/01:SkU9, SFS 2000:1341) vilket innebar att huvuddefinitionen av begreppet fåmansföretag i 56 kap. 2 § 1 IL fick sin nuvarande lydelse. Även huvuddefinitionen av fåmanshandelsbolag i 56 kap. 4 § 1 IL fick vid detta tillfälle sin nuvarande lydelse.

Definitionerna av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag i 56 kap. 2 § IL respektive 56 kap. 4 § IL kompletteras med en bestämmelse om vem som är att anse som delägare. Enligt 56 kap. 6 § första stycket IL avses med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Indirekt ägande, dvs. ägande genom förmedling av en juridisk person, har alltså betydelse vid prövningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte. Även om en juridisk person som äger del i ett fåmansföretag i princip inte bör träffas av några särregler skall alltså indirekt ägande beaktas vid denna prövning. Om exempelvis ett aktiebolag vars aktier ägs av en enda fysisk person i sin tur har ett dotterbolag blir således såväl moderbolaget som dotterbolaget att anse som fåmansföretag. Är det fråga om bulvanförhållande anses andelarna ägda av huvudmannen (prop. 1989/90:110 s. 678). Sin nu gällande lydelse fick lagrummet från och med år 2001 (prop. 2000/01:22, bet. 2000/01:SkU9, SFS 2000:1341). Motsvarande bestämmelser fanns dessförinnan i punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag enligt huvuddefinitionen i 56 kap. 2 § IL eller ett fåmanshandelsbolag enligt 56 kap. 4 § 1 IL anses en person och hans närstående (närstående-krets) som en delägare (56 kap. 5 § IL). I del IV görs en samlad översyn av de olika närståendebegrepp som förekommer i skattelagstiftningen. När det gäller innebörden av närståendebegreppet i 56 kap. 5 § IL hänvisas till nämnda redovisning. Här skall därför bara noteras att prövningen av närstående-kretsar skall göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närstående-krets skall inte medräknas i någon ytterligare krets. Bestämmelsen

om hur närstående skall behandlas vid bedömningen av om ett fåtal fysiska personer äger ett företag infördes genom lagstiftning år 1999 (prop. 1999/2000:15, bet. 1999/2000:SkU5, SFS 1999:1149).

7.2.2 Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL, dvs. 3:12-reglerna, gäller utöver de allmänna definitionerna av fåmansföretag i 56 kap. 2 § IL ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp enligt *den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen*. Denna infördes redan vid 3:12-reglernas tillkomst. Den placerades då i 3 § 12 mom. nionde stycket SIL. I samband med 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades definitionen till 3 § 12 a mom. tredje stycket och år 1998 till lagrummets fjärde stycke (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen finns numera i 57 kap. 3 § andra stycket IL.

Trots flera tekniska ändringar har den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen inte varit föremål för någon annan materiell ändring än den som skedde år 1996 (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611). Då sänktes den s.k. karenstiden från tio till fem år (se avsnitt 7.3.5). Syftet med reglerna är att företag, t.ex. konsult- och s.k. kunskapsföretag, som drivs gemensamt av många delägare som alla arbetar i företaget, skall behandlas som fåmansföretag (prop. 1989/90:110 s. 704). Innebörden av bestämmelsen är således att ett företag som inte räknas som fåmansföretag enligt de allmänna definitionerna i 56 kap. 2 § IL ändå kan omfattas av 3:12-reglerna. I RÅ 1993 ref. 99 ansågs ett fåmansföretag föreligga trots att antalet delägare uppgick till 150. Rättsfallet redovisas i avsnitt 7.3.2.

Enligt SFS 1999:1229 hade bestämmelsen med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen följande lydelse.

Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren varit verksamma i företaget i betydande omfattning, skall de anses som en enda person.

Som framgår var den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen, enligt lagtexten i denna lydelse, endast tillämplig på det företag i vilket verksamheten förekommit. Verksamhet i t.ex. ett dotterföretag innebar däremot inte att även moderföretaget var att anse som ett

fämansföretag. Att det förhöll sig på detta sätt bekräftades av Regeringsrätten vid domstolens prövning av två överklagade förhandsbesked, *RA 2001 ref. 5 (II) och mål nr 3012-2000*.

I det ena fallet ägdes ett moderföretag av ett stort antal (183) fysiska personer. Ett mindre antal (13) av dessa var verksamma i moderföretaget. Resterande delägare var verksamma i ett helägt dotterföretag.

I det andra fallet var moderföretagets andelar uppdelade i 68 lika stora poster. I moderföretaget bedrevs inte någon verksamhet utan denna bedrevs i ett helägt dotterföretag. I dotterföretaget fanns 63 anställda, varav 54 ägde var sin andelspost i moderföretaget. Övriga andelar ägdes av ett konsortium.

I båda målen var frågan om utdelning från moderföretagen skulle omfattas av 3:12-reglerna.

Varken moder- eller dotterföretagen ansågs vara fämansföretag enligt de allmänna definitionerna i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (numera 56 kap. 2 § IL). Vid prövning av frågan om moderföretagen var att anse som fämansföretag enligt den utvidgade fämansföretagsdefinitionen fann Skatterättsnämnden att delägarna visserligen varit verksamma i betydande omfattning i dotterföretagen och att dessa därför var att anse som fämansföretag. Detta var dock inte tillräckligt för att utdelning på delägarnas andelar i moderföretagen skulle omfattas av 3:12-reglerna. För detta krävdes enligt lagtexten att även moderföretagen var fämansföretag. Den utvidgade fämansföretagsdefinitionen enligt SFS 1999:1229 avser endast det företag där den gemensamma verksamheten bedrivs, dvs. dotterföretagen. Därför var moderföretagen inte heller att anse som fämansföretag enligt den utvidgade definitionen. Utdelning och kapitalvinst på delägarnas aktier i moderbolagen omfattades därför inte av 3:12-reglerna. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens beslut.

Utgången i dessa mål visar hur 3:12-reglerna kunde sättas ur spel genom en enkel bolagskonstruktion. Före år 1996 var detta inte möjligt på grund av den då existerande s.k. koncernregeln som innebar att med verksamhet eller innehav av aktier i ett fämansföretag likställdes verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern. En fullständig redogörelse av denna regel lämnas i avsnitt 7.3.4. Här kan dock konstateras att avsikten med koncernregeln var att 3:12-reglerna inte skulle kunna kringgås genom att verksamheten respektive ägandet knöts till olika bolag inom en koncern. Koncernregeln "smittade" såväl vertikalt som horisontellt.

Den vertikala smittan gick dessutom både uppåt och nedåt i ägarstrukturen. Vidare var fråga om såväl "kvalifikationssmitta" (andelarna blev kvalificerade genom verksamheten) som "statussmitta" (företagen fick status av fåmansföretag genom ägandet). Koncernregeln slopades emellertid med verkan från och med 1997 års taxering. Den ersattes av en bestämmelse enligt vilken en andel i ett fåmansföretag är att anse som kvalificerad om företaget äger andelar i ett annat fåmansföretag i vilket delägaren eller någon denne närstående är eller har varit kvalificerat verksam. Denna ersättningsbestämmelse innebär att 3:12-reglerna skall tillämpas vid indirekt ägande av det företag i vilket den skattskyldige eller någon honom närstående är eller har varit kvalificerat verksam oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller inte.

Som framgår smittar ersättningsbestämmelsen endast vertikalt och då bara uppåt i ägarstrukturen. Det är dessutom endast fråga om kvalifikationssmitta eftersom en förutsättning för regelns tillämpning är att moderföretaget är ett fåmansföretag. Som tidigare angetts krävs för att ett fåmansföretag skall föreligga att fyra eller färre delägare innehar mer än 50 % av rösterna i företaget. Närstående räknas som en person. Så snart det finns fler än fyra delägare som inte är närstående till varandra i ett moderföretag i vilket det inte förekommer någon verksamhet skall 3:12-reglerna inte tillämpas. Moderföretaget är ju då varken enligt den allmänna huvuddefinitionen av fåmansföretag i 56 kap. 2 § IL eller enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL att anse som ett fåmansföretag.

I syfte att förhindra upplägg av det i RÅ 2001 ref. 5 (II) aktuella slaget ändrades tillämpningsområdet för den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS 2001:1176). Denna skall numera tillämpas inte bara på det företag i vilket verksamheten förekommer utan även på det företag i vilket den aktiva andelsägaren äger andelar direkt. 57 kap. 3 § andra stycket IL – där den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen återfinns – har numera följande lydelse.

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

Effekten av den senaste förändringen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen är alltså att den vertikala statusmittan i detta fall numera går både uppåt och nedåt i ägarstrukturen.

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen har alltsedan 3:12-reglernas tillkomst gällt endast vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger. Med hänsyn till att definitionen av kvalificerade andelar genom 2001 års lagstiftning även omfattar andelsägares verksamhet i fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet (se avsnitt 7.3.3) och andelsägares verksamhet i ett indirekt ägt fåmanshandelsbolag (se avsnitt 7.3.4) tillämpas den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen numera även på delägare och närstående i ett fåmanshandelsbolag.

7.2.3 Fåmansföretag – bedömning

Bedömning: Begreppet fåmansföretag avgränsar på ett ändamålsenligt sätt den grupp av företag som bör falla in under regelsystemets tillämpningsområde.

Målgruppen för 3:12-reglerna är i första hand företag där ett fåtal personer är majoritetsägare och därmed har beslutanderätten. Det är framför allt i dessa företag som det finns en koppling mellan beslutanderätten och delägarnas arbetsinsatser. Denna koppling gör det möjligt för delägarna att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. Mot bakgrund härav framstår det som ändamålsenligt att avgränsa den grupp av företag som bör falla in under systemets tillämpningsområde på sätt som sker enligt gällande regler. Av förarbetena till 3:12-reglerna är det emellertid inte möjligt att utläsa om man någonsin övervägt andra avgränsningskriterier. Man skulle exempelvis kunna tänka sig att avgränsningen i stället gjordes med utgångspunkt från om företaget börsnoterats eller inte. Även om riskerna för omvandling av arbetsinkomster är mindre i "flermansföretag", dvs. motsatsen till fåmansföretag, med såväl aktiva som passiva delägare kan det inte uteslutas att dessa delägare kan komma överens om ett utdelningsbeslut som tillgodoser de båda gruppernas önskemål. Som framgår av avsnitt 2.2.2 gäller den finländska motsvarigheten till de svenska 3:12-reglerna endast för andra bolag än börsbolag. Några andra faktorer än företagets status som börsnoterat eller icke börsnoterat beaktas alltså inte. Hänsyn

tas därmed inte till om företaget har ett större eller mindre antal ägare eller en ensam ägare. Hänsyn tas inte heller till om ägarna är aktiva eller passiva. Det finländska systemet är oerhört enkelt, i vart fall i jämförelse med de svenska 3:12-reglerna. Priset för dessa enklare regler är emellertid bl.a. att aktiva delägare inte sällan underbeskattas medan passiva delägare är föremål för en väsentlig överbeskattning. Det är i och för sig inte svårt att se och förstå det finländska systemets attraktionskraft. Utredningen har dock även att beakta de grundläggande principer och tankar som det svenska skattesystemet bygger på. Om 3:12-reglerna skulle bygga på rekvisitet "andra företag än börsnoterade företag" skulle visserligen vissa bestämmelser som syftar till att förhindra kringgående av systemet kunna slopas. För att inte göra tillämpningsområdet större än vad som ursprungligen varit avsikten skulle dock t.ex. bestämmelserna om kvalificerade andelar och utomståendes andelsinnehav behöva vara kvar (se avsnitt 7.4). Några större förenklingsfördelar skulle alltså inte uppnås. Till det sagda kan även läggas att begreppet fåmansföretag använts under lång tid i skattelagstiftningen utan att några allvarigare invändningar riktats mot det.

Den norska motsvarigheten till de svenska 3:12-reglerna skall tillämpas på företag som till minst två tredjedelar ägs av aktiva delägare. Sådana företag utgör "delningsföretag". Undantag görs för företag som ägs av sina anställda. Undantaget vänder på huvudvillkoret för delning således att delning *undviks* i de fall då minst två tredjedelar av andelarna ägs av aktiva delägare som var och en dock inte får äga mer än 5 % av andelarna. Undantaget kan bara tillämpas om andelsägarna har tagit ut lön från företaget som inte är väsentligt lägre än vad en person utan ägarintressen skulle ha erhållit. Konsekvensen av att någon av de aktiva delägarna tar ut lön som är lägre än marknadsmässig lön är att företaget blir "delningsföretag" och att samtliga aktiva delägare träffas av beskattning enligt det särskilda regelsystemet. I och för sig skulle man kunna tänka sig en liknande undantagsregel i det svenska regelsystemet. Som kommer att framgå av avsnitt 7.3.9. gör utredningen bedömningen att situationer där ägandet är spritt på många ägare med små andelsinnehav kan hanteras inom gällande regelsystem. Mot bakgrund av bl.a. den norska undantagsregelns inslag av normallönemodell kan det även ifrågasättas om ett motsvarande undantag i de svenska 3:12-reglerna skulle öka förutsebarheten eller rättssäkerheten. Utredningen avstår därför från att lämna något förslag i denna del.

När det gäller den subsidiära definitionen i 56 kap. 2 § 2 IL är denna utformad på ett sätt som bäddar för tillämpningsproblem. Detta talar i och för sig för en ändring av definitionen som kan sägas ha tillkommit för att förhindra kringgående av den allmänna huvuddefinitionen i 56 kap. 2 § 1 IL. Den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL har emellertid motsvarande roll när det gäller tillämpningen av 3:12-reglerna. Denna definition torde således fanga upp sådana företag som inte är fåmansföretag enligt de allmänna definitionerna men som ändå anses bör omfattas av begreppet vid tillämpning av 3:12-reglerna. Ändring av den subsidiära definitionen skulle med andra ord sakna betydelse i förevarande sammanhang. Med hänsyn härtill avstår utredningen från att behandla denna fråga.

7.3 Kvalificerad andel – gällande rätt

7.3.1 Historik

Begreppet kvalificerad aktie infördes år 1995 i 3 § 12 mom. första stycket och 12 a mom. första stycket SIL (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) men innehållet i bestämmelsen går tillbaka till 3:12-reglernas tillkomst. Reglerna fanns då i 3 § 12 mom. femte stycket SIL. Utvidgningen till att omfatta indirekt ägande även i icke koncernförhållanden tillkom år 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) då den s.k. koncernregeln slopades (se avsnitt 7.3.4). Samtidigt infördes bestämmelsen att även utländska juridiska personer skall beaktas vid prövning av frågan om ett fåmansföretag föreligger (se avsnitt 7.3.8). Vid samma tillfälle gjordes 3:12-reglerna tillämpliga på dödsbon (se avsnitt 7.3.7). År 1997 (prop. 1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:448) sänktes den s.k. karenstiden (57 kap. 4 § första stycket IL), som innebär att 3:12-reglerna skall tillämpas under viss tid, från tio till fem år (se avsnitt 7.3.5). År 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606) ändrades definitionen av kvalificerade andelar i samband med att de s.k. Lex Asea-reglerna justerades. Ändringen innebar en utvidgning av vad som är kvalificerade andelar. Den nya bestämmelsen innebär att en andel som med tillämpning av Lex Asea-reglerna delas ut på en kvalificerad andel alltid blir kvalificerad (se avsnitt 7.3.6).

I IL används ordet andelar som en samlingsbeteckning på aktier och andra andelar, t.ex. andelar i ekonomiska föreningar. Begreppet "kvalificerad aktie" ändrades därför vid IL:s tillkomst till "kvalificerad andel" (prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2, SFS 1999:1229). Definitionen av begreppet kvalificerad andel finns enligt gällande regler i 57 kap. 4 § IL. Bestämmelserna om kvalificerade andelar fick år 2001 (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS 2000:1176) sin nuvarande utformning. De omfattar numera även andelsägares verksamhet i fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet (se avsnitt 7.3.3) och andelsägares verksamhet i ett indirekt ägt fåmanshandelsbolag (se avsnitt 7.3.4).

7.3.2 Verksam i betydande omfattning

Det är bara utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som omfattas av 3:12-reglerna. Förutsättningen för att en andel skall klassificeras som kvalificerad är att

- andelsägaren eller någon närstående till honom varit *verksam i betydande omfattning* i företaget eller
- andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit *verksam i betydande omfattning* i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*.

I detta avsnitt redogörs för innebörden av uttrycket "verksam i betydande omfattning" och i avsnitt 7.3.3 för uttrycket "samma eller likartad verksamhet".

Förarbeten

Syftet med 3:12-reglerna är att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Avgränsningen av reglernas tillämpningsområde sker därför enligt gällande regler med utgångspunkt från den skattskyldiges arbetsinsatser i företaget. I förarbetena redovisas inte de resonemang som lett fram till det aktuella avgränsningskriteriet. I betänkandet *Reformerad inkomstbeskattning* anför i denna del inte mer än att "reglerna behöver endast tillämpas om den skattskyldige eller honom närstående har varit verksam

inom företaget eftersom problemet med sparade arbetsinkomster aktualiseras endast i sådana fall. Förutsättningarna bör därför vara att någon person i närståendekretsen har varit verksam i företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en *påtaglig* (utredningens kursivering) betydelse för vinstgenereringen. Detta förutsätter varken att den verksamme varit företagsledare eller heltidsarbetande.” (SOU 1989:33, Del II, s. 141 f.).

I propositionen *Reformerad inkomst- och företagsbeskattning* (prop. 1989/90:110) inskränker sig redovisningen i den allmänna motiveringen till följande mening. ”De särskilda reglerna skall endast tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en *påtaglig* (utredningens kursivering) betydelse för vinstgenereringen.” (a. prop. s. 468).

Enligt specialmotiveringen skall rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” tolkas så att arbetsinsatsen skall ha haft *stor* betydelse för vinstgenereringen. Beträffande frågan vilka aktiva delägare som hör till gruppen kvalificerat verksamma anförs följande (a. prop. s. 703).

Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.

Som framgår utlöses samma beskattningseffekter oavsett om det är delägaren själv eller någon honom närstående som har varit verksam i företaget i betydande omfattning. Syftet härmed är att förhindra kringgående av reglerna.

Eftersom villkoret för att en andel skall anses kvalificerad knyter an till den enskilde delägarens – eller någon honom närstående – arbetsinsatser måste tillämpligheten av 3:12-reglerna prövas i förhållande till varje enskild delägare. Att ett företag definitionsmässigt är ett fåmansföretag innebär alltså inte generellt att reglerna skall tillämpas på samtliga delägare i företaget.

RSV:s allmänna råd

Trots det aktuella uttryckets avgörande betydelse för tillämpningen av 3:12-reglerna är detta inte ytterligare preciserat, varken i lagtext eller förarbeten. I Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag (RSV 2001:19) anförs följande (s. 6 f.).

Avgörande vid bedömningen om delägaren eller någon denne närstående är eller har varit verksam i företaget i betydande omfattning är den ekonomiska betydelsen av dennes arbetsinsatser för företaget. Vid bedömningen av arbetsinsatsens betydelse bör hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter.

Företagets verkställande direktör och högre befattningshavare bör regelmässigt anses verksamma i företaget i betydande omfattning. Till gruppen högre befattningshavare räknas normalt de chefer som är direkt underställda den verkställande direktören. I mindre företag bör även underordnade chefer och andra arbetsledare anses verksamma i betydande omfattning.

I vissa företag kan även anställda utan arbetsledande befattningar räknas som verksamma i betydande omfattning. Så är fallet om deras arbetsinsatser, till följd av företagets organisation och verksamhet, har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Detta gäller exempelvis då delägarna gemensamt bedriver sådan verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser, t.ex. konsult- och kunskapsföretag. Anställda utan ledarbefattning i företag med annan verksamhet som genom sin anställning förvärvat en mindre del av andelarna i företaget bör dock inte anses som verksamma i företaget i betydande omfattning. Motsvarande bedömning kan göras vid innehav av andra finansiella instrument än aktier. Om det genom bolagsavtal eller på annat liknande sätt finns möjlighet för delägaren att tillgodoräkna sina andelar en individuell andel i bolagets sparade eller löpande årsvinst bör sådana ägare i regel anses verksamma i betydande omfattning oavsett ägandets storlek.

Det kan även komma i fråga att tillämpa reglerna på en delägare som inte är anställd i företaget om dennes arbetsinsatser för företaget i annan form än anställning har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Det behöver inte vara fråga om heltidsarbete för att delägaren skall anses verksam i betydande omfattning. Enstaka och tillfälliga insatser i företaget, t.ex. normalt styrelsearbete, bör dock inte föranleda att andel anses kvalificerad. Med normalt styrelsearbete avses de arbetsuppgifter som utförs av styrelsen i ett rörelsedrivande företag med verkställande direktör och anställda. Inte heller bör en anställning i företaget under begränsad tid, t.ex. provanställning eller kortare vikariat, medföra att andel skall anses kvalificerad. Om en kortare anställning upprepas under den tidsperiod under vilken delägarens verksamhet i företaget skall bedömas kan det finnas grund för att tillämpa reglerna vid beskattningen av delägarens inkomster från företaget.

Rättspraxis

Tolkningen av uttrycket "verksam i betydande omfattning" har varit föremål för Regeringsrättens prövning vid ett fåtal tillfällen. I *RAÅ 1993 ref. 99* (överklagat förhandsbesked) var förhållandena sådana att aktierna i ett konsultbolag, som hade mer än 1 000 anställda och en årlig omsättning på ca en miljard kronor, ägdes direkt eller indirekt till lika delar av 150 personer som även var anställda i företaget. Delägarskap kunde endast komma i fråga för anställda med en viss kompetensnivå. I avtalet mellan delägarna sades att de gemensamt skulle driva yrkesmässig verksamhet och avtalet gav även delägaren möjlighet att i viss utsträckning själv bestämma hur de honom tillkommande ersättningarna skulle tas ut. Trots att antalet delägare var stort bedömde Skatterättsnämnden att de arbetsinsatser som utförts av delägarna inom ramen för den gemensamt bedrivna verksamheten haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Delägarna ansågs därmed som verksamma i betydande omfattning och 3:12-reglerna var följaktligen tillämpliga. Regeringsrätten gjorde utan egen motivering samma bedömning som Skatterättsnämnden.

I *RAÅ 1999 not. 87* (överklagat förhandsbesked) hade en författare, Y, överlätit rättigheter till litterära verk till ett bolag i vilket denna ägde mer än 50 % av aktierna. Y var styrelseledamot och deltog aktivt i något enstaka styrelsemöte varje år. Y hade visserligen i viss utsträckning lämnat råd och rekommendationer i samband med de förhandlingar som föregått upplåtelseerna av rättigheterna men hade inte utfört några arbetsuppgifter som kunde kopplas till bolagets löpande verksamhet. Vid bedömningen av om Y varit verksam i betydande omfattning skulle enligt Regeringsrättens mening endast Y:s arbetsinsats i bolaget, vars verksamhet avsåg förvaltning av licensrättigheter, beaktas. Rätten, som hänvisade till förarbetsuttalandet i prop. 1989/90:110 s. 703 om styrelseledamots verksamhet (citerat inledningsvis i detta avsnitt), fann att Y:s arbetsinsats i bolaget inte kunde anses vara av stor betydelse för vinstgenereringen.

För att en andel i ett fåmansföretaget skall vara kvalificerad skall den aktuella verksamheten ha ägt rum i *företaget*. Omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster skulle nämligen under vissa förutsättningar kunna ske genom att tillgångar överläts till underpris från enskild näringsverksamhet eller handelsbolag till ett aktiebolag. Frågan som i denna situation kan ställas är om 3:12-reglerna

skall tillämpas vid en senare försäljning av aktierna. I samband med 1995 års lagstiftning uttalades i denna fråga följande (prop. 1995/96:109 s. 73).

Regeringen anser att det i och för sig kan ifrågasättas om inte tillämpningsområdet i 3 § 12 mom. SIL under vissa förutsättningar borde omfatta även aktier i aktiebolag till vilket sådan överlåtelse av tillgångar har skett. Möjligheterna att genom verksamhet i enskild näringsverksamhet och handelsbolag omvandla vad som kan likställas med arbetsinkomster är emellertid normalt begränsade.

Enbart det förhållandet att tillgångar har överlåtits till underpris till ett aktiebolag är alltså inte ett tillräckligt skäl att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL vid en senare försäljning av aktierna. Regeringen är därför inte beredd att utan ytterligare överväganden lägga fram ett förslag i denna fråga.

Även denna fråga prövades i RÅ 1999 not. 87 där bolagets verksamhet uteslutande bestod i att förvalta dels de immateriella rättigheter som hade tillförts bolaget vid dess bildande och hade sin grund i ett av delägarnas litterära verk, dels det kapital som genererats av denna förvaltning. Regeringsrätten uttalade i denna del följande.

Av den antagna förutsättningen att det är bolaget som är skattskyldigt för inkomsterna av de rättigheter som tillförts bolaget följer att inkomster som annars – i vart fall delvis – hade varit arbetsinkomster för Y (författaren) i stället kan komma att utgöra kapitalinkomster även om Y inte alls hade varit verksam i bolaget. Reglerna i 3 § 12 mom. SIL är emellertid inte inriktade på att motverka detta utan detta är en fråga att beakta när rättigheterna tillförs bolaget (jfr 26 § lagen (1998:1600) om beskattningen av överlåtelser till underpris). Enligt Regeringsrättens mening skall, vid bedömningen av om Y varit verksam i betydande omfattning i bolaget i den mening som avses i 3 § 12 a mom. SIL, endast arbetsinsatsen i bolaget beaktas.

Målet gällde inte beskattningen av Y:s aktier i bolaget utan frågan var om 3:12-reglerna skulle tillämpas på ett barnbarns, X, aktieinnehav. Eftersom X:s far, Z, tillika Y:s svärson, var verksam i betydande omfattning i bolaget blev X:s aktier kvalificerade.

Som framgår av lagtexten (57 kap. 4 § första stycket 1 IL) är det inte enbart delägarens egen verksamhet i företaget som kan leda till att hans andelsinnehav blir kvalificerat. Om någon närstående till honom är eller varit verksam i betydande omfattning i företaget "smittas" delägarens andelsinnehav. Även om han inte själv varit verksam i företaget blir hans andelar således kvalificerade. Av RÅ

1999 not. 87 framgår hur närståendes verksamhet kan smitta övriga delägares andelsinnehav. I målet ansågs inte författaren, Y, själv ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget. Y:s svärson, Z, arbetade emellertid som verkställande direktör i bolaget. Z:s verksamhet ansågs av Regeringsrätten vara av betydande omfattning varför hans sons, X, (X var klagande i målet) aktier i bolaget var kvalificerade. Även Y:s aktieinnehav smittas av Z:s verksamhet och blir, trots att Y inte anses ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget, i alla fall kvalificerat.

Även i *RA 2000 not. 164* (överklagat taxeringsbeslut) prövades frågan om en styrelseledamot skulle anses kvalificerat verksam. Regeringsrätten hänvisade åter till förarbetsuttalandet om styrelseledamots verksamhet. Förutom sitt uppdrag som styrelseledamot hade den aktuella personen inte varit delaktig i den dagliga verksamheten i bolaget. Han hade heller inte varit delaktig i det långsiktiga arbetet att bygga upp en butikskedja. Av praktiska skäl hade han undertecknat handlingar avseende förvärv av två butikslokaler och i övrigt endast uppträtt som finansiär. Hans arbetsinsats i bolaget ansågs dock inte ha haft betydelse för vinstgenereringen. Han hade alltså inte varit verksam i betydande omfattning i den mening som avses i 3:12-reglerna.

Regeringsrätten har i *dom den 12 mars 2002 (mål nr 7283-1999)* prövat frågan om ende ägaren, tillika verkställande direktör, i ett fåmansföretag varit verksam i betydande omfattning. Omständigheterna i målet var följande. En revisor, A, bildade den 1 februari 1990 ett bolag, FIAB, som i april samma år köpte ett försäljningsbolag med tillhörande rörelsedrivande bolag. I maj 1990 registrerades A som styrelseledamot i de förvärvade bolagen men eftersom han skulle avveckla sitt engagemang som revisor tog han inte aktiv del av driften av det rörelsedrivande bolaget förrän i oktober 1990. I januari 1991 avyttrade A sina aktier i FIAB. Han deklarerade den uppkomna vinsten på 3 mnkr som inkomst av kapital. Länsrätten, som fann att A var företagsledare och den enda verksamma personen i FIAB, ansåg att det inte kunde hävdas att A inte varit verksam i företaget i betydande omfattning. Kammarrätten konstaterade i sina domskäl inledningsvis att det är skattemyndigheten som har bevisbördan för att förutsättningarna för tillämpning av 3:12-reglerna föreligger. A hade genom sitt aktieinnehav och ställning haft ett bestämmande inflytande i bolaget. Enbart den omständigheten att A haft möjlighet att påverka resultatet i det rörelsedrivande dotterbolaget kunde dock inte medföra att han skulle anses

ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget. I stället skulle enligt kammarrättens mening en samlad bedömning göras av vilken ekonomisk betydelse för vinstgenereringen A:s arbetsinsatser haft för bolaget. Arbetsinsatserna hade utförts under kort tid – tre månader – och bestått i datorisering och administration. Under den aktuella tiden hade A tagit ut lön med sammanlagt 120 000 kr. Substansvärdet i bolaget hade under den tid A ägde aktierna i koncernen ökat med 200 000 kr. Mot denna bakgrund ansåg kammarrätten att A:s arbetsinsats inte haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget. 3:12-reglerna skulle därmed inte tillämpas vid beskattningen av vinsten från försäljningen av andelarna i FIAB. RSV överklagade domen. Regeringsrätten, som avslag överklagandet, hänvisade i sina domskäl till förarbetsuttalandena om verksamhetsrekvisitet och anförde därefter.

Mot denna bakgrund och med hänsyn särskilt till det grundläggande syftet bakom bestämmelserna - att motverka att arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad realisationsvinst m.m. i stället för som lön – finner Regeringsrätten att omständigheterna i [UJ]:s fall är sådana att han inte kan anses ha varit verksam i betydande omfattning i företaget i den mening som avses i 3 § 12 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt. Den omständigheten att han har haft den ställning han haft i företaget föranleder inte annan bedömning. Realisationsvinsten skall därför, som också kammarrätten funnit, i sin helhet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

En ledamot var skiljaktig och ansåg med följande motivering att RSV:s talan skulle bifallas.

Av förarbetena till de aktuella bestämmelserna framgår att en person alltid skall anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget och att till denna krupp av kvalificerat verksamma naturligtvis hör företagsledare och andra högre befattningshavare (prop. 1989/90:110 s. 703).

Den närmare innebörden av det i lagtexten använda uttrycket 'verksam i företaget i betydande omfattning' är oklar. Någon klarhet skapas inte heller av det nyss återgivna uttalandet i förarbetena. Det är dock berättigat att dra den slutsatsen av uttalandet att, vid sidan av personer vars arbetsinsatser är av stor betydelse för vinstgenereringen i företaget, andra personer kan anses verksamma i företaget i betydande omfattning.

Det är ofrånkomligt att bedömningen av om en person är verksam i ett företag i betydande omfattning måste göras med ett stort inslag av schablonisering. Så får beträffande vissa befattningshavare i företaget, t.ex. den verkställande direktören, presumeras att de är verksamma i

företaget i betydande omfattning, även om deras arbetsinsatser i ett enskilt fall inte har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Mot denna bakgrund får [UJ], som varit företagsledare, ende anställd, ende aktieägare och ende ordinarie styrelseledamot i [FIAB], anses ha varit verksam i företaget i betydande omfattning. Den omständigheten att hans verksamhet i företaget varit av begränsad omfattning i tiden leder inte till annan bedömning.

Regeringsrätten har i *dom den 12 mars 2002* (hemligt mål nr) prövat frågan om den s.k. utomståenderegeln (se avsnitt 7.4) var tillämplig. Den skattskyldige ansåg att vissa delägare i företaget inte skulle anses uppfylla verksamhetsrekvisitet, varvid företaget skulle anses ägas av utomstående till mer än 30 %. Omständigheterna var följande. Den fysiska personen N är anställd som konsult i ett dotterföretag till fåmansföretaget XAB. I XAB bedrivs konsultverksamhet. Samtliga anställda erbjuds delägarskap efter viss tids anställning. Under år 2000 förvärvade YAB samtliga andelar i XAB. Före avyttringen ägdes 61 % av andelarna i XAB av konsulter (varav 8 % var s.k. säljande konsulter), 7 % av VD-gruppen, 18 % av styrelsen, 9 % av tidigare anställda och 5 % av den administrativa personalen. Antalet delägare var ca 90 personer. N ville veta om en kapitalvinst på de i XAB avyttrade andelarna skulle omfattas av 3:12-reglerna, dvs. närmare bestämt om utomståenderegeln kunde åberopas. Han ville även ha besked om andelsbyteslagen. Den senare frågan berörs inte här.

Skatterättsnämnden som i beslut den 22 mars 2001 fann att 3:12-reglerna skulle tillämpas på de avyttrade andelarna anförde bl.a. följande.

Verksamheten i det av XAB ägda dotterbolaget bedrivs av ett antal konsulter som utför ett självständigt arbete i en organisation som saknar andra chefer än respektive bolagschef. Samtliga konsulter synes ha samma ställning i företaget, förutom att vissa av dem är något mer inriktade på att anskaffa uppdrag från potentiella kunder. Enligt nämndens mening måste samtliga konsulter i en sådan organisation anses verksamma i betydande omfattning i den mening som avses i 3:12-reglerna. N:s andelar är således kvalificerade enligt 3 § 12 mom. SIL för honom.

N:s fråga är om den s.k. utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL är tillämplig ... Enligt nämndens mening är det inte visat i ärendet att XAB var utomståndeägt i den omfattningen att utomståenderegeln är tillämplig.

N överklagade Skatterättsnämndens beslut i denna del. Till stöd för sitt yrkande att 3:12-reglerna inte skulle tillämpas i målet anförde han följande.

Skatterättsnämndens bedömning av de icke säljande konsulternas betydelse för företaget förefaller bygga på en bedömning där ett lägre krav på verksamhet kan ställas på delägare vid det som nämnden benämner 'gemensam verksamhet'. I XAB drivs verksamheten av företagsledningen/arbetsledningen. Cheferna/arbetsledarna torde därför vara kvalificerat verksamma i XAB. Icke säljande konsulter saknar dock särskild koppling till vinstgenereringen eftersom varken budget-, fakturerings- eller säljansvar åvilar dessa. Sammantaget finns det inget som talar för att de icke säljande konsulterna i X AB skall klassas på något annat sätt än 'vanliga anställda' vad gäller betydelsen före företagets vinstgenerering. Prövningen av verksamhetskravet är individuell och vid denna prövning är tillräckligt många delägare i XAB att betrakta som utomstående för att utomståenderegeln skall vara tillämplig.

Regeringsrätten gjorde utan egen motivering samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde därmed förhandsbeskedet.

Kammarrätten i Jönköping (mål nr 1102-1999) har i en dom meddelad den 5 november 2001 prövat frågan om verksamhet i form av fastighets- och aktieförvaltning innebar att verksamhetsrekvisitet var uppfyllt. Den skattskyldige gjorde gällande att företagets aktieportfölj under senare år förvaltats av en banks fondavdelning och dessförinnan av en fondkommissionär. Även förvaltningen av företagets fastigheter hade så gott som uteslutande ombesörjts genom upphandling av tjänster. Under det aktuella beskattningsåret hade den skattskyldige dessutom varit sysselsatt i sina övriga anställningar i sådan omfattning att han i praktiken inte haft möjlighet att vara verksam i betydande omfattning i företaget. Länsrätten anförde bl.a. följande.

Det åligger styrelsen och – om sådan finns utsedd – den verkställande direktören att förvalta ett aktiebolags angelägenheter. Företagsledningen får normalt sett anses vara av stor betydelse för vinstgenereringen i ett bolag och därmed även i betydande omfattning verksam i bolaget. Att den löpande förvaltningen av ett bolags angelägenheter ombesörjs genom upphandlandet av externa tjänster kan inte anses förta ledningen dess betydelse för bolagets styrning, utveckling och resultat. Inte heller den omständigheten att ett bolags omsättning och avkastning är beroende av yttre förutsättningar – i föreliggande fall bl.a. hyresnivå och ränte- och aktiekursutveckling – kan medföra en sådan bedömning.

Kammarrätten delade länsrättens bedömning. Verksamhetsrequisitet var alltså uppfyllt.

Den skattskyldige har överklagat domen (*Regeringsrättens mål nr 299-2002*).

Även i *Kammarrättens i Stockholm* dom den 23 november 2001 (*mål nr 8046--48-2000*) ansågs verksamhetsrequisitet uppfyllt. I målet var fråga om ett företag vars verksamhet bestod i förvaltning av ett patent och därtill hörande licensavtal. Företagets förmögensförvaltning skedde diskretionärt av företagets bank. Kammarrätten anförde bl.a. följande.

Bolagets ändamål är att bedriva förvaltning av royaltyavtal ävensom idka därmed förenlig verksamhet. I praktiken investerar bolaget de royaltyinkomster som härrör från försäljningen av ett patent. Enligt kammarrättens bedömning är bolaget därmed inte ett bolag som ägnar sig åt sådan kapital- eller fastighetsförvaltning som skulle kunna för- anleda att bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL inte är tillämpliga... [A]rbetsinsatserna [får] bedömas såväl i sig som ställda i relation till de arbetsinsatser som överhuvudtaget utförs och behövs i bolaget. Det kan därmed konstateras att även om [NN:s] insatser i sig kan synas inskränkta så har han såsom ensam styrelseledamot i bolaget, och i avsaknad av verkställande direktör eller anställda, det fulla ansvaret för bolagets angelägenheter liksom även att utföra i bolaget förekommande sysslor. Vad han företar sig i bolaget får således sägas vara av stor betydelse för bolagets vinstgenerering och han får därmed anses vara verksam i bolaget i betydande omfattning. Det förhållandet att hans åtgärder i dessa avseenden inskränker sig till att uppdra åt externa uppdragsgivare att sköta sysslorna föranleder enligt kammarrättens mening inte annan bedömning.

Den skattskyldige har överklagat domen (*Regeringsrättens mål nr 661—663-2002*).

I ett *förhandsbesked den 24 november 1999* behandlade Skatterättsnämnden frågan om kapitalförvaltning konstituerar verksamhet i den mening som avses i 3:12-bestämmelserna. Omständigheterna var följande.

Två personer ägde andelarna i ett företag. Ingen av dem var anställd i företaget vars styrelse bestod av de två personerna. Företaget ägde en värdepappersportfölj bestående av sju aktiefonder. Fonderna förvaltades diskretionärt. Förvaltningen skedde enligt de riktlinjer som ursprungligen drogs upp av företagsägarna. De hade därefter då och då angett en modifierad investeringsriktning på så sätt att en till två fonder bytts ut. Så hade skett ca en gång vartannat år. Under de senaste tre åren hade de dock överhuvudtaget

inte givit några instruktioner om förvaltningen. Företagsägarna planerade nu att avveckla verksamheten i företaget och ville veta om deras andelar var kvalificerade. Skatterättsnämnden besvarade frågan nekande med följande motivering:

Av de uppgifter som sökandena lämnat framgår att de är styrelseledamöter i företaget. De har inte utfört något kontinuerligt arbete i företaget utan enbart då och då gett besked till förvaltaren om ändrad verksamhetsinriktning genom byte av någon fond. I övrigt har verksamheten skötts av förvaltaren självständigt inom ramen för givna instruktioner. De arbetsinsatser som sökandena utfört medför enligt nämndens mening inte att de kan anses verksamma i betydande omfattning i den mening som anses i 3 § 12 mom. SIL.

Det kvantifierande uttrycket "betydande"

Kvantifierande uttryck som t.ex. huvudsaklig, övervägande, väsentlig och betydande används på många håll i skattelagstiftningen för att formulera rekvisit. Orden har ingen exakt språklig innebörd vilket gör det svårt att med bestämdhet veta vad som avses med dessa. I skattelagstiftningen används uttrycken ofta för att ange kvantiteter eller en viss andel. Ibland avses en kvalitativ innebörd. Uttrycken används således inte på ett enhetligt sätt (Robert Pahlsson, Skattenytt 1999, s. 614 ff.). *Skattelagskommittén* övervägde i sitt betänkande möjligheten att redogöra för vad som avses med uttrycken t.ex. genom att i stället uttrycka dem i en procent-sats eller att använda ett uttryck i stället för flera med samma eller liknande betydelse. Bl.a. av tidsskäl genomfördes dock inte någon genomgång av samtliga bestämmelser med kvantifierande uttryck (SOU 1997:2, Del 1, s. 357 f.). De kvantifierande uttrycken behölls därför i IL (prop. 1999/2000:2, Del I, s. 504).

När det gäller uttrycket *betydande* används detta i skattelagstiftningen med växlande innebörd i olika bestämmelser. Ibland preciseras uttrycket motivedes, vilket t.ex. är fallet med den s.k. utomständerregeln i 57 kap. 5 § IL. Enligt denna bestämmelse skall 3:12-reglerna inte tillämpas om utomstående i *betydande* omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning. Av förarbetena framgår att om de utomståendes andelsinnehav i företaget uppgår till minst 30 % är undantagsregeln tillämplig (prop. 1989/90:110 s. 468 och 704). Beräkningsbasen är alltså den samlade ägarbilden. Enligt Mats Tjernberg (*Fämansaktiebolag*, 1999, s. 274 f.) varierar den "kritiska punkten" där en utdelning inte längre är mera lönsam än

lönealternativet beroende bl.a. på skatte- och avgiftsbelastningar samt den skattskyldiges inkomster. Till följd av att skattesatserna ändrats efter 1990 års skattereform borde kravet på utomståendes andelsinnehav därför numera vara större än 30 %. Detta skulle innebära att med uttrycket betydande kan avses åtminstone drygt 30 %. Det sagda innebär att den i förarbetena angivna gränsen på 30 % endast kan ses som ett riktmärke.

Lex Asea infördes år 1991 (prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU34, SFS 1991:42). Enligt bestämmelserna kunde utdelning som utgjordes av andelar under vissa förutsättningar vara skattefri för mottagaren. Det krävdes bl.a. enligt det s.k. verksamhetsvillkoret att den verksamhet som efter utdelningen bedrevs i vartdera bolaget var av *betydande* omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. I specialmotiveringen till bestämmelsen uttalades att med betydande avsågs ca 20 % (prop. 1990/91:167 s. 26). Verksamhetsvillkoret var föremål för prövning i RÅ 1996 ref. 101, det s.k. Swedish Match-målet. I rättsfallet uppgick verksamheten i det avskilda dotterbolaget endast till 14 % av den verksamhet som före delningen bedrevs i moderbolaget. Trots denna avvikelse från det i förarbetena angivna minimumet ansåg Regeringsrätten att verksamheten i dotterbolaget uppfyllde lagtextens krav på betydande omfattning. Lex Asea ändrades år 1998 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU2, SFS 1998:1606). Bl.a. ändrades verksamhetsvillkoret eftersom innebörden av detta ansågs vara oklar. Numera krävs att dotterbolagets verksamhet till *huvudsaklig* del består av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar som representerar en röstmajoritet i företag som till *huvudsaklig* del bedriver rörelse.

Ofta saknas emellertid en beräkningsbas. Så är fallet i 11 kap. 22 § IL, som behandlar frågan om skattefria inkomster hos utländska forskare. Ett rekvisit för skattefrihet är att anställningen eller uppdraget avser kvalificerat forsknings- eller utvecklingsarbete med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär *betydande* svårigheter att rekrytera inom landet.

I andra fall är det oklart vad som är beräkningsbasen. I 17 kap. 31 § IL regleras konsekvenserna av att underlåta att slutredovisa eller fakturera. Om den skattskyldige i *betydande* omfattning har låtit bli att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras, skall de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisa eller faktureras tas upp som intäkt. Varken av lagtext eller förarbeten framgår vad den

underlättna slutredovisningen eller faktureringen skall ställas i relation till.

I 16 kap. 5 § IL, som innehåller den s.k. utredningsregeln när det gäller garantiätaganden, är det ännu mera oklart vad som är beräkningsbaserna. I första stycket stadgas att avdrag skall göras med ett högre belopp än som följer av schablonregeln (16 kap. 4 § IL) om ett *betydligt* större avdrag är motiverat av vissa omständigheter. Här skulle det gå bra att uttrycka andelen i en procentsats eftersom beräkningsbasen är det avdrag som följer av schablonregeln. I utredningsregelns tredje strecksats finns villkoret att en *betydande* ökning av garantiätagandenas omfattning skett under beskattningsåret. Även om man skulle kunna ange ökningen av omfattningen i en procentsats uppstår frågan vad som avses med omfattning. Det framgår inte om det är antal garantiätaganden, de belopp som garanteras eller riskstorleken. I femte strecksatsen anges slutligen villkoret att en väsentlig del av garantiätagandena avser en tid som *betydligt* överstiger två år. Beräkningsbasen är år vilket skulle leda till att tiden kan beräknas till två år och drygt sju månader om betydligt innebär 30 % eller två år och knappt fem månader om uttrycket innebär 20 %. Hur beräkningen exakt skall gå till framgår inte av förarbetena.

Av vad som sagts framgår att de kvantitativa preciseringar som i olika förarbeten finns av uttrycket *betydande* varierar mellan 20 % och drygt 30 %.

7.3.3 Samma eller likartad verksamhet

Som framgår av föregående avsnitt kan en andel vara kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående till honom är eller har varit verksam i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*. Bestämmelsen avser att förhindra att verksamhet flyttas mellan olika företag och de upparbetade arbetsinkomsterna därefter sparas i det vilande företaget. Bestämmelsen är intimt kopplad till bestämmelserna om karenstid, vilka behandlas i avsnitt 7.3.5. Före år 2001 omfattade bestämmelsen endast verksamhet i ett annat fåmansföretag. I samband med att definitionen av kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § 2 IL nyligen utvidgades till att även omfatta andelsägares verksamhet i ett indirekt ägt fåmanshandelsbolag (se nästföljande avsnitt) ändrades även bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 IL (prop. 2001/02:46, bet.

2001/02:SkU13, SFS 2001:1176). En andel i ett fåmansföretag anses numera kvalificerad även i det fall andelsägaren eller någon honom närstående är eller har varit verksam i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget.

På samma sätt som uttrycket "verksam i betydande omfattning" inte är definierat i lagtexten är inte heller uttrycket "samma eller likartad verksamhet" definierat. I förarbetena har uttrycket inte närmare berörts. Någon ledning vid tolkningen av rekvisitet finns inte heller att hämta i RSV:s allmänna råd. Regeringsrätten har däremot tagit ställning till uttryckets innebörd i rättsfallen RÅ 1997 ref. 48 I och II och RÅ 1999 ref. 28. I RÅ 1997 ref. 48 I och II var huvudfrågan om särskilda skäl förelåg för att underlåta uttagsbeskattning. Rättsfallen handlar således inte i första hand om tillämpningen av 3:12-reglerna.

I RÅ 1997 ref. 48 (I) avsåg ett fåmansföretag (X AB), som hade ett moderbolag vars aktier kunde vare kvalificerade enligt 3:12-reglerna, att till ett annat fåmansföretag (NYAB) överlåta näringsbetingade aktier till ett pris under marknadsvärdet. Vid bedömningen av om uttagsbeskattning kunde underlåtas uppkom frågan om även aktierna i NYAB efter överlåtelsen skulle bli kvalificerade. Bedömningen av den senare frågan var beroende av om X AB och NYAB kom att bedriva samma eller likartad verksamhet enligt 3:12-reglerna. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning borde rekvisitet samma eller likartad verksamhet ges samma innebörd såväl före som efter lagändringen år 1995 (lagändringen, som redovisas i avsnitt 7.3.5, innebar i korthet att den regel som vid överflyttning av verksamhet mellan olika företag medgav förlängning – utöver karenstiden – av den tid som gällde för tillämpning av 3:12-reglerna ersattes av en "ren" karenstidsbestämmelse). Endast sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående bedrivna verksamheten borde därför anses som samma eller likartad. Samma eller likartad verksamhet kan enligt nämnden föreligga om ett bolag t.ex. övertagit ett aktieinnehav som betingats av den verksamhet i vilken aktieägaren/närstående varit aktiv. Regeringsrätten, som anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning att rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" var uppfyllt, anförde att NYAB:s verksamhet skulle komma att avse innehav och förvaltning av en värdemässigt betydande aktiepost vars innehav varit betingat av X AB:s verksamhet. Med hänsyn härtill och då det fick antas att anknytningen mellan aktieinnehavet

och X AB:s rörelse skulle komma att bestå efter aktieöverlåtelsen ansågs det aktuella rekvisitet uppfyllt.

I *RÅ 1997 ref. 48 (II)* var omständigheterna likartade men överlåtelsen avsåg en rörelsefastighet. Utgången blev densamma som i (I) med motiveringen att det nya bolagets verksamhet skulle komma att avse innehav och förvaltning av bl.a. den fastighet som användes i det överlåtande fåmansföretagets rörelse. Med hänsyn härtill och då fastigheten även efter överlåtelsen skulle användas i det överlåtande fåmansföretagets rörelse var rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" uppfyllt.

Samtidigt med *RÅ 1997 ref. 48* avgjorde Regeringsrätten ytterligare ett mål angående förhandsbesked, mål nr 5340-1996, där förhållandena var likartade och utgången densamma som i (II).

I *RÅ 1999 ref. 28* bedrev fåmansföretaget X AB finansiell rådgivning i samband med företagsöverlåtelser, kapitalanskaffning etc. Bolaget hade tillstånd att bedriva värdepappersrörelse. Fåmansföretaget Y AB var ett värdepappersbolag som förvaltade en nationell fond. De båda företagen ägdes i samma proportioner av sex personer. En delägare var aktiv i båda bolagen medan övriga var aktiva endast i ett av bolagen. De passiva delägarnas andel i X AB uppgick till 47,4 % och i Y AB till 31,6 %. Två huvudfrågor behandlades i målet. Den första frågan avsåg tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet. Den andra frågan avsåg tillämpningen av den s.k. utomstående regeln (se avsnitt 7.4).

Enligt Skatterättsnämndens mening måste vid bedömningen av om fåmansföretag bedriver samma eller likartad verksamhet beaktas såväl verksamhetens inriktning som de faktorer som genererar inkomster i de aktuella bolagen. I det aktuella fallet förelåg ägaridentitet mellan de båda företagen. Bolagens inkomster var till mycket stor del beroende av de aktiva ägarnas egna arbetsinsatser. Arbetsinsatserna i de båda bolagen bestod huvudsakligen av finansiell rådgivning. Vid dessa förhållanden ansåg Skatterättsnämndens att företagen bedrev likartad verksamhet.

Regeringsrätten fann däremot att de båda företagen inte kunde anses bedriva likartad verksamhet i 3:12-reglernas mening. Som skäl härtill anfördes följande.

Syftet med bestämmelserna i 3 § 12–12 e mom. SIL är att ägarens arbetsinsatser i ett fåmansföretag, i de fall ägaren i betydande omfattning varit verksam i företaget, skall beskattas likvärdigt, oavsett om värdet av arbetsinsatserna kommer ägaren tillgodo i form av lön, utdelning eller realisationsvinst. Det framhålls att det är enbart av-

kastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsatser som skall träffas av de särskilda reglerna (prop. 1989/90:110 s. 469). Bestämmelserna gäller emellertid också, enligt 3 § 12 a mom. första stycket SIL, i fråga om en sådan aktieägare i fåmansföretag som i betydande omfattning varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I lagmotiven sägs (prop. 1995/96:109 s. 88) att sistnämnda bestämmelse kan ha betydelse exempelvis i ett inledningskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. Detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (jfr RÅ 1997 ref. 48).

7.3.4 Verksamhet i indirekt ägt företag

Ett grundläggande villkor för att en andel skall vara kvalificerad enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL är att delägaren i betydande omfattning skall vara eller ha varit verksam i företaget. Villkoret kan av naturliga skäl inte uppfyllas av en juridisk person. Den bestämmelse i nuvarande 56 kap. 6 § första stycket IL som anger att även den som indirekt äger andelar i företaget skall anses som ägare saknar således i princip betydelse för frågan om utdelning och kapitalvinst skall behandlas enligt 3:12-reglerna. Redan vid 3:12-reglernas tillkomst förutsågs möjligheten till kringgående av reglerna genom att förlägga verksamheten respektive ägandet till olika bolag inom en koncern. Därför infördes *den s.k. koncernregeln* i dåvarande 3 § 12 mom. åttonde stycket SIL (prop. 1989/90:110 s. 470, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Regeln innebar att företag inom en koncern sågs som en enhet. Lagtekniskt åstadkoms detta genom att med verksamhet eller aktieinnehav i ett fåmansföretag jämfördes verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern. Koncernregeln "smittade" alltså såväl vertikalt som horisontellt. Vidare var fråga om såväl "kvalifikationssmitta" (andelarna blev kvalificerade genom verksamhetsmittan) som "statussmitta" (företagen fick status av fåmansföretag genom ägandesmittan). I den fortsatta reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen (prop. 1990/91:54) lämnades koncernregeln oförändrad.

Koncernregeln visade sig emellertid möjlig att kringgå genom en relativt enkel bolagskonstruktion. Utanför tillämpningsområdet

kunde t.ex. falla utdelning från ett av en fysisk person, X, helägt aktiebolag, AB A, som i sin tur ägde 40 % av aktierna i ett bolag, AB B. Övriga aktier i AB B ägdes av två andra fysiska personer. X var verksam i AB B. Eftersom något koncernförhållande inte föreligger mellan de båda aktiebolagen har X:s verksamhet inte bedrivits i ett koncernföretag. Koncernregeln var alltså inte tillämplig. AB A är visserligen ett fåmansföretag men en förutsättning för att X:s utdelning från detta företag enligt dåvarande 3 § 12 mom. femte stycket SIL (nuvarande 57 kap. 4 § första stycket 1 IL) skulle träffas av 3:12-reglerna var att han varit verksam i detta företag. Eftersom han inte varit det kunde han ta ut sin arbetsinkomst från AB B i form av utdelning från detta företag till AB A. När denna vidareutdelades till X omfattades den inte av 3:12-reglerna.

För att förhindra den här skisserade och andra möjligheter i icke-koncernförhållanden att komma förbi 3:12-reglerna slopades koncernregeln vid 1997 års taxering. I stället infördes bestämmelsen (i dåvarande 3 § 12 a mom. första stycket 2 SIL, nuvarande 57 kap. 4 § första stycket 2 IL) att en andel i ett fåmansföretag är att anse som kvalificerad om företaget äger andelar, direkt eller indirekt, i ett annat fåmansföretag i vilket delägaren eller någon denne närstående är verksam i betydande omfattning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626). Bestämmelsen, som i det följande ibland benämns som ersättningsbestämmelsen för att särskilja den från koncernregeln, innebär att 3:12-reglerna skall tillämpas vid indirekt ägande av det företag i vilket den skattskyldige eller dennes närstående är verksam oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller inte. En andel i FÅAB 1 är således kvalificerad för delägaren om FÅAB 1 äger andelar i FÅAB 2 under förutsättning att delägaren i FÅAB 1 varit verksam i betydande omfattning i FÅAB 2. Som framgår smittar ersättningsbestämmelsen endast vertikalt och då bara uppåt i ägarstrukturen. Det är dessutom endast fråga om kvalifikationssmitta eftersom det bara är verksamheten som smittar. En förutsättning för regelns tillämpning är vidare att moderföretaget är ett fåmansföretag. Om så inte är fallet sker alltså inte någon statussmitta – ägandet smittar inte i förevarande sammanhang.

Syftet med att ersätta koncernregeln med en bestämmelse som riktar sig mot indirekt ägande även i situationer då en koncern inte är för handen var enligt förarbetena (a. prop. s. 68) att ge 3:12-reglerna en sådan utformning att samtliga aktiva delägare omfattas av

bestämmelsen. Avsikten var med andra ord att för 3:12-sammanhang skapa ett särskilt koncernbegrepp vidare än det aktiebolagsrättsliga. Att inte heller ersättningsbestämmelsen omfattar alla tänkbara situationer framgår emellertid av *RA 1997 ref. 71* (överklagat förhandsbesked). Ett fåmansföretag hade till verkställande direktören i ett helägt dotterbolag mot betalning motsvarande marknadspriset utfärdat en option som gav en ovillkorlig rätt att i framtiden erhålla betalning vars storlek berodde på värdet en viss dag av aktierna i dotterbolaget (s.k. syntetisk option). Frågan i målet var om optionerna omfattades av 3:12-reglerna. Sedan domstolen funnit att de aktuella optionerna kunde anses likställda med aktier i det utfärdande fåmansföretaget (rättsfallet har diskuterats i avsnitt 7.1 såvitt gäller denna fråga) prövades frågan om optionerna omfattades av 3:12-reglerna, dvs. närmare bestämt om ersättningsbestämmelsen var tillämplig i målet. I denna del anförde Regeringsrätten följande.

När regelsystemet infördes vid 1990 års skattereform (SFS 1990:651) innehöll det också en bestämmelse att med verksamhet och innehav av aktier i ett fåmansföretag likställdes verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag i samma koncern. Mot bakgrund av denna bestämmelse kan det visserligen antas att avsikten har varit att företag inom en koncern också när det gäller optioner som utfärdas av ett företag men avser aktier i ett annat skulle behandlas som en enhet. Denna bestämmelse har emellertid numera slopats. Den motsvarande bestämmelsen i 3 § 12 a mom. första stycket 2 SIL innebär att inte bara aktier i ett företag där aktieägaren eller närstående varit verksam är kvalificerade utan också aktier i ett annat företag. Enligt Regeringsrättens mening kan denna bestämmelse inte medföra att företagen skall kunna betraktas som en enhet vid bedömningen av en option som utfästs av ett företag som äger aktier i ett företag där optionsinnehavaren är verksam.

Slutsatserna som kan dras av detta rättsfall är följande. Om den verkställande direktören hade fått förvärva aktier i dotterbolaget, där han var verksam, eller i moderbolaget hade dessa varit kvalificerade. Även ett förvärv av optioner utgivna av dotterbolaget hade varit kvalificerade. Däremot är inte optioner som givits ut av moderbolaget, i vilket företag den verkställande direktören inte varit verksam, och som ger rätt att förvärva aktier i dotterbolaget kvalificerade. Utgången i målet ger vid handen att avsikten med ersättningsbestämmelsen – att samtliga aktiva delägare skulle omfattas av denna – inte förverkligats. Det finns inget i förarbetena som tyder på att denna inskränkande effekt varit avsedd.

I ett *förhandsbesked den 26 februari 2001* fann Skatterättsnämnden, som hänvisade till RÅ 1997 ref. 71, att anledning saknas att göra en annan bedömning i den omvända situationen att ett dotterföretag i form av aktiebolag eller handelsbolag utfärdar syntetiska optioner med moderbolagets aktier som underlag. Vad den fysiska personen erhåller i slutregleringslikvid skall därför i sin helhet beskattas i inkomstslaget kapital. RSV delar Skatterättsnämndens uppfattning i denna fråga.

Bolagskonstruktioner vari handelsbolag ingår är inte ovanliga. Eftersom reglerna för beskattning av verksamhet i handelsbolag skiljer sig från de regler som gäller för beskattning av verksamhet i aktiebolag omfattar 3:12-reglerna emellertid inte avkastning och kapitalvinst på andelar i handelsbolag. Den årliga vinsten i handelsbolaget beskattas löpande hos delägaren. En fysisk person beskattas i inkomstslaget kapital för vinst vid avyttring av andelar i handelsbolag om inte bestämmelserna i 51 kap. IL är tillämpliga. Kapitlet innehåller de bestämmelser som före IL:s tillkomst fanns i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SHBL). Bakgrunden till att bestämmelserna infördes är följande. Efter att 1990 års skattereform hade genomförts blev det vanligt att andelar i handelsbolag med tillhörande årsvinst överläts. På det sättet kunde inkomst av näringsverksamhet omvandlas till kapitalvinst och tas upp i det lägre beskattade inkomstslaget kapital. För att förhindra en sådan omvandling infördes aktuella regler som är tillämpliga när en fysisk person till en juridisk person säljer en andel i ett handelsbolag i vilket den fysiska personen har varit kvalificerat verksam. För att förhindra kringgående tillämpas reglerna också om överlåtaren eller någon honom närstående på motsvarande sätt bedrivit verksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget. Reglerna går i korthet ut på att det vid överlåtelser av detta slag finns två alternativa beskattningsmöjligheter, nämligen 1) överlåtaren tar upp belopp som motsvarar kapitalvinsten som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget eller 2) överlåtaren och förvärvaren delar upp årets resultat i handelsbolaget mellan sig genom ett särskilt bokslut per överlåtelse- eller tillträdesdagen. Det senare alternativet får emellertid inte tillämpas i de fall då handelsbolaget, direkt eller indirekt, äger andelar som, om de hade ägts direkt av överlåtaren, hade varit kvalificerade (51 kap. 7 § 2 IL).

Som nyss nämndes gäller 3:12-reglerna inte vid överlåtelser av handelsbolagsandelar. Utan särskilda regler skulle en person som

varit kvalificerat verksam i ett aktiebolag därför kunna kringgå 3:12-reglerna genom att överlåta andelarna till ett handelsbolag i vilket han är delägare. Om ersättningen därvid bestäms till ett belopp motsvarande aktiernas omkostnadsbelopp uppkommer inte någon beskattningsbar kapitalvinst. När andelen i handelsbolaget sedan avyttras till marknadspris beskattas vinsten i inkomstslaget kapital. För att förhindra denna möjlighet till kringgående infördes år 1995 (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) i 24 § 7 mom. SIL en bestämmelse som innebär följande. Vid avyttring av andel i handelsbolag skall kapitalvinsten delas upp och den del av vinsten som kan anses belöpa på handelsbolagets innehav av aktier i fåmansföretaget skall – på samma sätt som när en kvalificerad andel avyttras direkt – till hälften beskattas som intäkt av tjänst. Bestämmelsen finns numera i 50 kap. 7 § IL. Det bör noteras att förevarande bestämmelse inte knyter an till 3:12-reglerna, vilket bl.a. innebär att den s.k. takregeln (se avsnitt 8.3.1) inte är tillämplig (a. prop. s. 93). En förutsättning för att den aktuella bestämmelsen skall tillämpas är att avyttringen av handelsbolagsandelen inte skall beskattas enligt bestämmelserna i 51 kap. IL.

En särskild fråga som varit föremål för livliga diskussioner under årens lopp gäller de fall när verksamhet bedrivs i ett handelsbolag, dvs. andelsägaren är verksam i ett handelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar. Redan i samband med 1990 års skattereform diskuterades frågan om inte s.k. blandade handelsbolag, dvs. handelsbolag i vilka juridiska personer ingår i delägarkretsen, även fortsättningsvis borde behandlas som fåmansföretag (SOU 1989:2 s. 190 ff.). Genom en sådan bolagskonstruktion skulle den fysiska personen kunna genomföra transaktioner med handelsbolaget som inte hade varit möjliga med aktiebolaget. 1980 års företagsföretags-skattekommitté förutsatte dock att "s.k. genomsyn tillämpas vid beskattningen i sådana fall då det av omständigheterna framgår att ett handelsbolag – med aktiebolag som delägare – använts i syfte att kringgå de för aktiebolag gällande fåmansföretagsreglerna" (a. bet. s. 192).

I prop. 1995/96:109 anfördes avseende de fall när verksamhet bedrivs i ett handelsbolag i vilket ett fåmansföretag äger andelar följande (s. 68 f.).

I flertalet fall innebär det att aktieägaren är verksam i handelsbolaget för aktiebolagets räkning. Handelsbolagets inkomst beskattas dessutom hos aktiebolaget. Verksamheten torde därför jämföras med verksamhet i aktiebolaget och därmed är regelsystemet i 3 § 12 mom.

SIL tillämpligt. - - - Regeringen delar uppfattningen att det särskilda regelsystemet för beskattning av delägare i fåmansföretag omfattar även det fallet att verksamheten bedrivits i ett handelsbolag, i vilket aktiebolaget äger andelar. Skäl att särskilt reglera denna situation i 3 § 12 mom. SIL kan inte anses föreligga.

Uppfattningen att 3:12-reglerna omfattade även den aktuella bolagskonstruktionen torde bygga på utgången i *RAÅ 78 1:80*. I det målet medgavs ett rörelsedrivande moderbolag avdrag för koncernbidrag till ett helägt dotterbolag som utan att driva egen verksamhet varit delägare i ett rörelsedrivande handelsbolag. I kammarrättens domskäl anförs följande.

I och med att lagstiftaren valt att göra handelsbolagsägare till skatteobjekt i stället för handelsbolaget synes det följdriktigt att anse att delägarna driver samma verksamhet som handelsbolaget. Handelsbolaget Gullätt Aktiebolag & Co:s inkomst får i Gullätt Aktiebolags ... hand samma karaktär som hos handelsbolaget om detta varit skatteobjekt.

Regeringsrätten gjorde inte ändring i kammarrättens dom. Domen innebär således att genomsyn av handelsbolaget gjordes.

Att verksamhet i ett handelsbolag/kommanditbolag inte alltid kan jämföras med direkt bedriven verksamhet i aktiebolaget framgår emellertid av *RAÅ 1998 not. 265*. I det målet ansåg Skatterättsnämnden att löner i ett underliggande kommanditbolag inte kunde beaktas vid beräkning av löneunderlag avseende aktierna i ett bolag som ägde andel i kommanditbolaget. Anledningen härtill var bl.a. att verksamhet i kommanditbolaget inte kunde jämföras med verksamhet i aktiebolaget. Förhandsbeskedet överklagades till Regeringsrätten som gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och således fastställde förhandsbeskedet.

Inte heller i *RAÅ 2001 ref. 5 (I)* jämfördes verksamhet i ett underliggande kommanditbolag med direkt bedriven verksamhet i aktiebolaget. I det målet var ett antal aktiebolag kommanditdelägare i ett kommanditbolag. Komplementären var ett aktiebolag som till lika delar ägdes av de aktiebolag som var delägare i kommanditbolaget i vilket bedrevs konsultverksamhet. Ägarna till aktiebolagen var anställda i kommanditbolaget och erhöll lön därifrån. Kommanditbolagets vinst fördelades mellan delägarbolagen enligt en överenskommen vinstfördelningsmodell. En fysisk person, A, som erbjudits att bli delägare i verksamheten, önskade få svar på frågan om hans aktier i det av honom bildade Y AB, som

avsågs bli kommanditdelägare, skulle vara kvalificerade enligt 3:12-reglerna. Skatterättsnämnden lämnade följande förhandsbesked.

I det fall A är anställd i kommanditbolaget och erhåller lön från kommanditbolaget för åt detta utfört arbete utan att också vara anställd i Y AB är A:s aktier i Y AB inte kvalificerade i den mening som anges i 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. – Nämnden har förutsatt vid besvarandet av denna fråga att en lön utbetalas till A som inte uppenbarligen står i missförhållande till det arbete han utför i kommanditbolaget.

I sin motivering hänvisade Skatterättsnämnden till reglerna om kvalificerade aktier och konstaterade att handelsbolag inte räknas som fåmansföretag. Nämnden konstaterade vidare att det i vissa sammanhang finns möjlighet att jämställa verksamhet i handels- eller kommanditbolag med verksamhet som bedrivs i aktiebolag som äger del i sådant bolag. Enligt nämnden reglerar dock 3 § 12 a mom. SIL på ett till synes uttömmande sätt i vilka fall aktier skall anses kvalificerade och det finns därför inte utrymme att tillämpa stadgandet utöver dess ordalydelse.

Förhandsbeskedet överklagades till Regeringsrätten som gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och därmed fastställde nämndens beslut.

Eftersom domen öppnade uppenbara möjligheter att kringgå 3:12-reglerna ändrades reglerna om kvalificerade andelar (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS 2001:1176). Numera anses en andel i ett fåmansföretag som kvalificerad även i det fall andelsägaren själv eller någon honom närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar (57 kap. 4 § 2 IL). Detsamma gäller om andelsägaren själv eller någon honom närstående är eller har varit verksam i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget (57 kap. 4 § 1 andra meningen IL). Som framgår av avsnitt 7.2.2 tillämpas den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL numera även på delägare och närstående i fåmanshandelsbolag.

7.3.5 Karenstid

För att förhindra kringgående av 3:12-reglerna har det ansetts nödvändigt att förse dessa med särskilda karensregler.

I samband med 3:12-reglernas tillkomst placerades den karensregel som innebär att 3:12-reglerna skall tillämpas även under en viss övergångstid efter det att andelsägaren eller någon honom närstående upphört att vara aktiv i företaget i 3 § 12 mom. femte stycket första meningen SIL. Regeln hade då följande lydelse.

Bestämmelserna i första-tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under någon del av den senaste tioårsperioden.

Beträffande behovet av en karensregel uttalades i förarbetena bl.a. följande (prop. 1989/90:110 s. 468).

Det räcker inte att ta hänsyn till ägar- och verksamhetsförhållanden m.m. i anslutning till utdelnings- eller försäljningstillfället. De särskilda reglerna skall gälla även förfluten tid såväl i fråga om företagets karaktär av fåmansföretag som i fråga om närståendekretsens verksamhet i företaget.

Som huvudregel beaktas endast verksamhet under karenstiden. Det räcker dock att verksamhet utförts under någon del av perioden.

För att förhindra kringgående av det särskilda regelsystemet genom att verksamhet flyttas mellan olika företag och de upparbetade arbetsinkomsterna därefter sparas i det vilande företaget infördes även en regel för sådana fall. Enligt 3 § 12 mom. femte stycket sista meningen SIL gällde följande.

Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av den senaste tioårsperioden varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

I förarbetena anfördes i denna del följande (prop. 1989/90:110 s. 703 f.).

Bestämmelserna i momentet skall tillämpas även när arbetsinsatsen i företaget upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet, eftersom det annars kunde bli möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Tioårsperioden räknas i sådant fall först från det vederbörandes verksamhet i det senare före-

taget upphört. Som *lagrådet* påpekat är det en förutsättning för förlängning att det finns en kontinuitet i den meningen att den som är verksam i det senare företaget tidigare skall ha varit verksam i den skattskyldiges eget företag. Vidare skall inte mer än 10 år ha förflutit mellan den tidpunkt då verksamheten i den skattskyldiges företag upphörde och den tidpunkt då verksamheten i det andra företaget påbörjades.

Enligt den ursprungliga regeln kunde således den tid som gällde för tillämpning av 3:12-reglerna i vissa fall bli förlängd utöver den normala tioåriga karenstiden. En person kunde därmed inte upphöra med sin verksamhet i ett fåmansföretag och fortsätta med den i ett annat fåmansföretag utan att det första företaget förblev "smittat" så länge verksamheten i det senare företaget fortsatte.

År 1995 var 3:12-reglerna föremål för vissa ändringar (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626). Syftet med ändringarna var att ge "tillämpningsområdet för regelsystemet ... en utformning som bättre överensstämmer med den som var avsedd i 1990 års skattereform" (a. prop. s. 1). Även karensregeln ändrades. I promemoriaförslaget *Tekniska justeringar i regelsystemet för beskattning av ägare i fåmansföretag* hade karensregeln i 3 § 12 mom. femte stycket sista meningen SIL (karens vid överflyttning av verksamhet) slopats eftersom den ansågs obehövlig. Någon förklaring till varför den ansågs obehövlig lämnades inte i promemorian. I det fortsatta lagstiftningsarbetet behölls regeln dock men fick en annorlunda utformning. Förklaringen till att regeln trots allt ansågs behövlig torde ha varit att det i samband med överflyttning av verksamhet mellan olika företag kan uppstå tidsmässiga luckor då någon verksamhet inte bedrivs. I förarbetena sägs således bestämmelsen kunna ha betydelse för att undanröja oklarheter i ett inledningskedje när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag (a. prop. s. 88). Den nya karensregeln placerade i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL. Enligt den nya lydelsen ansågs en aktie kvalificerad om aktieägaren eller någon denne närstående under den senaste tioårsperioden varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

I samband med att vissa lättnader i ägarbeskattningen i små och medelstora företag infördes år 1996 sänktes karenstiden från tio till fem år (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611). I förarbetena anfördes att man ansåg det möjligt att sänka karenstiden till fem år utan att det därigenom uppkom någon beaktansvärd möjlighet till skatteplanering (a. prop. s. 44).

Som framgår av karensregelns nya ordalydelse är det numera möjligt att bota fåmansföretag som smittats genom att verksamhet flyttats mellan olika företag. Om en person upphör med sin verksamhet i ett fåmansföretag och fortsätter med den i ett annat fåmansföretag är det första företaget numera botat från "3:12-smittan" så snart femårsperioden löpt ut.

Bestämmelserna om karenstid såvitt gäller definitionen av kvalificerade andelar finns numera i 57 kap. 4 § IL.

Även inom övriga delar av 3:12-regelsystemet finns karensregler. Den sänkning av karenstiden som genomfördes år 1996 gällde även i dessa delar. Således skall den senaste femårsperioden beaktas vid prövning av den s.k. utomstående regeln (se avsnitt 7.4), när ett fåmansföretag ändrar karaktär (se avsnitt 7.5), vid prövning av den s.k. takregeln (se avsnitt 8.3.1) samt vid skatteberäkning inom familjen (se avsnitt 8.5).

7.3.6 Lex Asea

Genom lagstiftning år 1991 (prop. 1990/91:167) infördes regler i KL och SIL som brukar kallas Lex Asea. Reglerna innebär att beskattningen av aktieutdelning i form av aktier i vissa fall skjuts upp till dess mottagaren säljer aktierna. Utdelning av dotterbolagsaktier kan ses som ett slags fission och anses i vissa fall lämplig i samband med omstruktureringar och uppdelning av företag. År 1998 gjordes vissa justeringar i reglerna (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5 och SFS 1998:1606), bl.a. ändrades kravet att det bolag som delar ut aktier med stöd av Lex Asea skulle vara inregistrerat vid börser till ett krav på marknadsnotering. Därmed öppnades även möjligheter för ett fåmansföretag som är ett marknadsnoterat – men inte börsnoterat – moderbolag att under vissa villkor dela ut dotterbolagsaktier till aktieägarna utan omedelbara skattekonsekvenser. För att inte 3:12-reglerna skulle urholkas infördes därför samtidigt en bestämmelse i 3 § 12 a mom. andra stycket SIL av innebörden att en andel som med tillämpning av Lex Asea delas ut på en kvalificerad andel alltid blir kvalificerad. Regeln finns numera i 57 kap. 4 § andra stycket IL.

Enligt en övergångsregel (punkt 1 av övergångsbestämmelserna till SIL, SFS 1998:1606) tillämpas inte förevarande regel på aktier som har förvärvats genom utdelning före år 1999. Övergångs-

bestämmelsen finns numera i 4 kap. 99 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

7.3.7 Dödsbo

Ett av de grundläggande villkoren för 3:12-reglernas tillämpning är att delägaren eller någon honom närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget. Detta villkor kan inte uppfyllas av ett dödsbo som sådant eftersom detta är en egen juridisk person. Ett dödsbo kan visserligen vara närstående till en fysisk person (2 kap. 22 § IL) men ett dödsbo saknar egna närstående. Utan uttryckligt stadgande skulle därför t.ex. en vinst bli kapitalbeskattad när ett dödsbo säljer andelar i ett fåmansföretag där den avlidne varit verksam i betydande omfattning. En försäljning efter dödsfall skulle således kunna leda till betydligt lägre skattebelastning än en livstidsförsäljning vilket inte är i överensstämmelse med syftet bakom det särskilda regelsystemet.

År 1995 infördes därför en bestämmelse i 3 § 12 a mom. fjärde stycket SIL som innebär att om ägaren till en kvalificerad andel avlider räknas andelen som kvalificerad även för hans dödsbo (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626). Enligt förarbetena gäller för dödsboet att bestämmelserna i sådant fall skall tillämpas som om andelen fortfarande hade ägts av den fysiska personen (a. prop. s. 89). Definitionen av närstående i 2 kap. 22 § IL innebär att ett dödsbo kan vara närstående. Däremot finns det inte någon bestämmelse som innebär att ett dödsbo kan ha närstående. Därför infördes samtidigt en regel om att delägare i dödsbo jämställs med närstående.

De aktuella bestämmelserna finns numera i 57 kap. 4 § tredje stycket IL.

7.3.8 Utländska bolag

Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger beaktas även andelar som innehas genom förmedling av en juridisk person. Med juridisk person kan avses såväl svenska som utländska företag. Äger en fysisk person exempelvis ett danskt aktiebolag som i sin tur har ett svenskt dotterbolag är även det svenska dotterbolaget ett

famansföretag. Om det danska bolaget skall betraktas som ett famansföretag ansågs dock länge oklart.

Regeringsrätten tog ställning till frågan i *RA 1994 ref. 3* då man konstaterade att utländska bolag inte omfattades av 3:12-reglerna. Mot bakgrund av rättsens motivering – att det saknades uttryckligt lagstöd för tillämpning av reglerna – kunde det antas att detsamma gällde vid bedömningen av vad som utgör ett famansföretag enligt den allmänna definitionen i KL (numera 56 kap. 2 § IL).

Utgången i målet ansågs otillfredsställande. I prop. 1995/96:109 uttalades (s. 69) följande.

Om ett företag ägs av en eller ett fåtal fysiska personer som är verk-
samma i företaget bör utdelning och reavinst på aktier beskattas på
samma sätt oavsett om det är ett svenskt eller utländskt företag. I 3 §
12 mom. SIL bör därför införas en bestämmelse som anger att med
famansföretag kan avses även utländska företag.

En bestämmelse med denna innebörd infördes därefter i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL (bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626). Den allmänna huvuddefinitionen av famansföretag i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL ändrades dock inte vid detta tillfälle utan först år 1999 (prop. 1999/2000:15, bet. 1999/2000:SkU5, SFS 1999:1149). I samband härmed gjordes följande uttalande (a. prop. s. 42).

Det kan särskilt noteras att utländska juridiska personer omfattas av 3:12-reglerna. Det finns enligt regeringen inte några bärande skäl för att undanta dem från tillämpningen av övriga särregler för famansföretag. Utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar bör därför kunna utgöra famansföretag. Två krav bör uppställas för att en utländsk juridisk person skall omfattas av definitionen. Den utländska juridiska personen bör civilrättsligt likna aktiebolag eller ekonomiska föreningar och dessutom i sitt hemland vara föremål för beskattning som är likartad den som dessa associationsformer är underkastade. - - - Utredningen förslår inte någon ändring av filialregeln. Regeringen har inte funnit att det föreligger något skäl att ändra denna förutom att även denna regel givetvis skall gälla utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Den allmänna huvuddefinitionen av famansföretag i KL är även utgångspunkt för bedömningen av om ett företag är ett famansföretag vid tillämpningen av 3:12-reglerna. När huvuddefinitionen ändrades i enlighet med vad som nu sagts blev därför den särskilda regleringen i 3 § 12 a mom. överflödigt och slopades. I 57 kap. IL

anges det inte särskilt att utländska juridiska personer omfattas av fåmansföretagsbegreppet. Detta beror på den genom IL införda principen att, om det inte anges något annat eller framgår av sammanhanget, så avser en term eller ett uttryck också motsvarande utländska företeelser (2 kap. 2 § IL).

I 6 kap. 13–16 §§ IL regleras beskattningen av andra utländska juridiska personer än utländska bolag samt skattskyldigheten och beskattningen av delägars andel i vinsten i den utländska juridiska personen. Om delägare beskattas löpande för sin andel i vinsten enligt dessa regler skall utdelning från sådan juridisk person inte tas upp till beskattning (42 kap. 22 § IL). Detta innebär att utdelningen inte heller omfattas av 3:12-reglerna. Däremot beaktas en sådan utländsk juridisk person vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger (prop. 1995/96:109 s. 89). För att förhindra kringgående av 3:12-reglerna tillämpas regelsystemet på kapitalvinst vid avyttring av andel av det aktuella slaget (a. prop. s. 70).

7.3.9 Kvalificerad andel – förslag

Innan utredningens överväganden redovisas kan det finnas anledning att först diskutera vilka aktiva delägare det är som bör hänföras till gruppen kvalificerat verksamma. I debatten hävdas nämligen ibland att 3:12-reglerna tillkommit för att förhindra att en liten grupp höginkomsttagare – konsulter, advokater, läkare och liknande yrkesgrupper – omvandlar arbetsinkomster till kapitalinkomster. Alla kvalificerat verksamma delägare träffas dock av reglerna, oavsett om det i praktiken finns några omvandlingsmöjligheter eller inte. Reglernas träffsäkerhet anses därför vara dålig.

Det ligger i sakens natur att fåmansföretagare med inkomster över brytpunkten har mest att vinna på att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. Det ligger också i sakens natur att avkastningen i fåmansföretag som drivs av personer inom nyss nämnda yrkesgrupper, vars verksamhet i huvudsak bygger på personernas egen arbetsinsats, så gott som uteslutande består av arbetsinkomster. Det är därför självklart att 3:12-reglerna skall tillämpas på avkastning från sådana företag. Detta utesluter dock inte att även andra yrkesgrupper som bedriver regelrätt näringsverksamhet och fåmansföretagare med årsinkomster under brytpunkten har omvandlingsmöjligheter. Problemet med sparade arbetsin-

komster finns så att säga per definition så snart en delägare utfört en arbetsinsats i företaget. Att avsikten inte varit att begränsa 3:12-reglernas tillämpningsområde till vissa specifika yrkesgrupper, s.k. konsult- och kunskapsföretag, får anses framgå av specialmotiveringen till 3 § 12 mom. femte stycket SIL (prop. 1989/90:110 s. 703, citerat i avsnitt 7.3.2). Där sägs att företagsledare och andra höga befattningshavare naturligtvis hör till gruppen av kvalificerat verkssamma delägare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Uttalandet görs utan koppling till någon särskild yrkesgrupp eller typ av verksamhet.

Slutsatsen som kan dras av det sagda – och som utredningen ställer sig bakom – är att det a priori inte är möjligt att peka ut någon eller några specifika yrkesgrupper som oavsett förhållandena i det enskilda fallet skall omfattas av 3:12-reglerna.

Kan rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” preciseras?

Förslag: Motivuttalandet att en person alltid skall anses verksam i betydande omfattning i företaget om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget kodifieras.

Vad härefter gäller rekvisitet ”verksam i *betydande* omfattning” framgår av det föregående att detta inte preciserats på annat sätt än vad som följer av att arbetsinsatsen skall ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Man skulle kunna föreställa sig att denna brist på precision kompenseras av en rikhaltig rättspraxis. Så är dock inte fallet. Endast i fem fall, varav två avser överklagade förhandsbesked, har verksamhetsrekvisitet varit föremål för Regeringsrättens prövning. I två av de redovisade rättsfallen behandlades frågan om vilka insatser en styrelseledamot kan utföra i företaget utan att anses som verksam i betydande omfattning, dvs. kvalificerat verksam. I ytterligare två av målen var fråga om ett stort antal särskilt kompetenta delägare som bedrev en gemensam verksamhet. Slutligen prövades i ett mål frågan om enda ägaren, tillika verkställande direktör, i ett fåmansföretag varit kvalificerat verksam.

Med tanke på att de i föregående stycke kursiverade uttrycken – betydande och stor – har en relativt diffus innebörd är det inte särskilt överraskande att man från administrativt håll efterlyst en precisering i lagtexten av vad som avses med dessa (RSV:s hemställan till Finansdepartementet, dnr Fi 2000/1468). Från rättssäkerhets-synpunkt är det angeläget att kvantifierande uttryck används på ett så preciserat sätt som möjligt. Det är även klart att förutsebarheten för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter skulle öka betydligt om rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” kunde preciseras. Frågan är således om det är möjligt att förse rekvisitet med en preciserad, jämförande norm.

Delägarens totala förvärvsverksamhet som jämförande norm

En jämförande norm för verksamhetskravet skulle kunna utgöras av delägarens totala förvärvsverksamhet. Anta – som i avsnitt 7.3.2 under rubriken *Det kvantifierande uttrycket betydande* – att uttrycket betydande står för 30 %. Verksamhetskravet skulle därmed vara uppfyllt om 30 % av den skattskyldiges totala förvärvsverksamhet förlagts till fåmansföretaget. På vilket sätt skall förvärvsverksamheten mätas? I tid eller i pengar? Om förvärvsverksamheten skall mätas i tid innebär detta att en delägare som vid sidan om en heltidsanställning (1 800 timmar) är verksam i ett fåmansföretag kan arbeta så mycket som 770 timmar i företaget utan att 3:12-reglerna blir tillämpliga. En delägare som har en del-tidsanställning, t.ex. 25 % av heltid (450 timmar), kan däremot endast vara verksam i sitt fåmansföretag ca 190 timmar om han vill undvika att 3:12-reglerna skall tillämpas på avkastning från företaget. Om man i stället utgår från det ekonomiska utfallet av den skattskyldiges ekonomiska utbyte av den totala verksamheten skulle detta kunna innebära att den delägare, som vid sidan om verksamheten i företaget har andra anställningsinkomster till ett belopp om 100 000 kr, inte kan ta ut mer än knappt 43 000 kr i vinst från fåmansföretaget utan att 3:12-reglerna slår till. Den som har anställningsinkomster till ett belopp om 500 000 kr skulle inte behöva tillämpa 3:12-reglerna om vinsten som tas ut är lägre än drygt 214 000 kr. Om anställningsinkomsterna i stället är 1 000 000 kr är vinstutrymmet drygt 428 000 kr. Oavsett om den totala förvärvsverksamheten mäts i tid eller pengar visar det sagda att denna inte kan användas som jämförande norm utan att det allmänna

syftet med regelsystemet, nämligen att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster, förfelas. Effekten skulle även bli att personer som vid sidan av ett heltidsarbete är kvalificerat verksamma i fämansföretag och aktiva delägare med höga arbetsinkomster från annan anställning skulle ha störst omvandlingsmöjligheter. Detta strider fundamentalt mot intentionerna bakom regelverket.

Ett bestämt tidsmätt som jämförande norm

Ett alternativ till nyss nämnda jämförande norm för verksamhetskravet skulle kunna utgöras av ett bestämt antal timmar. Om den aktiva delägaren således lagt ned mindre än det fastställda tidsmättet skulle han inte behöva tillämpa 3:12-reglerna. När det gäller att avgöra om en person bedriver aktiv näringsverksamhet används en sådan modell. Frågan är om inte motsvarande skulle kunna användas i förevarande sammanhang. Enligt 2 kap. 23 § IL föreligger aktiv näringsverksamhet om den som är skattskyldig för verksamheten har arbetat i denna i *inte oväsentlig omfattning*. När bestämmelsen ursprungligen infördes i 18 § KL uttalades i förarbetena följande (prop. 1989/90:110 s. 646):

Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning bedriver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet.

Frågan som inställer sig är om någon skillnad i aktivitetskraven för aktiva delägare som hör till gruppen kvalificerat verksamma respektive personer som bedriver aktiv näringsverksamhet är avsedd. Detta går inte att utläsa av förarbetena. Eftersom det inte görs några jämförelser mellan rekvisiten går det inte heller att utläsa vad som i så fall motiverat en sådan skillnad. Om man ser till de båda uttryckens semantiska innebörd torde uttrycket "i inte oväsentlig omfattning" dock uppfattas som ett lägre krav än "bety-

dande omfattning". Uttalandet i förarbetena om att det förra uttrycket innebär minst en tredjedel av en vanlig heltidsanställning – i praktiken torde detta innebära ca 600 timmar om ett vanligt arbetsår antas omfatta 47 veckor à 38 timmar (eller 45 veckor à 40 timmar) – är dock svårt att förena med de kvantitativa preciseringar som gjorts i olika förarbeten av uttrycket betydande, nämligen 20 – 30 %. Översatt till antal timmar skulle "betydande omfattning" i så fall kunna variera mellan 360 och 540 timmar.

I och med att indelningen i förvärvskällor har fått minskad betydelse fr.o.m. år 1994 har även begreppen aktiv och passiv näringsverksamhet minskat i betydelse. Numera har begreppen framför allt betydelse för om den inkomst som härrör från verksamheten är förmånsgrundande eller inte enligt socialförsäkringssystemet. Därmed avgörs också om egenavgifter eller löneskatt skall betalas på inkomsten. Såväl aktiv som passiv näringsverksamhet är föremål för förvärvsinkomstbeskattning. Syftet med indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet är alltså inte att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster, vilket är det grundläggande syftet med 3:12-reglerna. Med hänsyn till reglernas vitt skilda syften och konsekvenser kan det således finnas anledning att iaktta viss försiktighet vid tolkningen och användningen av förarbetsuttalandena beträffande aktiv näringsverksamhet. Med hänsyn här till synes det problematiskt att överföra verksamhetsrekvisitet för aktiv näringsverksamhet till 3:12-regelsystemet. Till detta kommer att inte ens det förra har getts en siffermässig innebörd som alltid är bestämd, oberoende av förhållandena i det enskilda fallet. Således skall kravet på aktivitet i vissa fall jämkas "med hänsyn till omständigheterna".

Före skattereformens tillkomst fanns en 400-timmarsregel för att medhjälpande make själv skulle få beskattas för ersättning för sin arbetsinsats. Gränsen vid minst 400 timmars arbete för att inkomstuppdelning skulle få göras infördes ursprungligen för att möjliggöra en kontroll av den medhjälpande makens insats (prop. 1989/90:110 s. 604). 400-timmarsgränsen kritiserades dock starkt. Den ansågs leda till effekter som inte kunde accepteras från rättvise- och jämställdhetssynpunkt. Eftersom den heller inte var effektiv från kontrollsynpunkt slopades den vid skattereformen. Avgörande för inkomstuppdelningen skulle i stället vara den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats och ersättningens marknadsmässighet.

Enligt utredningens uppfattning är det svårt att se hur en avgränsningsregel grundad på ett bestämt antal timmar skulle fungera bättre i förevarande sammanhang än vad den gjorde i fråga om inkomstuppdelning mellan makar. Mot bakgrund av 3:12-reglernas syfte finns det dessutom anledning att befara att tillämpningen av en timregel, oavsett om antalet timmar bestäms till 360, 540 eller 600, inte kommer att leda till att regleringen blir så klar och tydlig som kan krävas för att en ändring av gällande verksamhetsrekvisit skall vara motiverad och försvarbar. För att en avgränsning i ett bestämt antal timmar skall vara effektiv från kontrollsynpunkt torde det dessutom vara nödvändigt att lägga bevisbördan på den skattskyldige för att han inte varit verksam mer än ett visst antal timmar. I RÅ84 1:54 var det fråga om vilken grad av bevisning som krävdes när det gällde det av den medhjälpande maken nedlagda arbetet. Makarna hade inte fört någon tidslista men en uppskattning av de olika arbetsuppgifterna visade att hustruns årsarbetstid betydligt överstigit 400 timmar. Regeringsrätten ansåg att hustrun gjort sannolikt att hon arbetat i åtminstone 400 timmar. Med hänsyn till 3:12-reglernas syfte torde beviskravet i förevarande sammanhang svårligen kunna sättas lägre. Härtill kommer att det som skall visas är att arbete inte utförts. Det kan därmed ifrågasättas om någon vinst uppkommit i den praktiska tillämpningen vid en jämförelse med dagens verksamhetsrekvisit.

Som framgår av avsnitt 2.1.4 utgår det norska aktivitetskravet från nedlagd tid. Gränsen går vid 300 timmar på helårsbasis. Det saknar betydelse vilka arbetsinsatser som utförts, dvs. om fråga är om under- eller överordnade insatser. Vilka bördor och osäkerhetsmoment 300-timmarsregeln innebär för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter framgår av bl.a. Utv. 1997 s. 682 och Utv. 1997 s. 1354 där taxeringsnämnden kom upp i 313 respektive 296 timmar. Taxeringsnämnden hade mera att gå på i Utv. 1998 s. 1449 där man kom upp i 345 timmar. Siffrorna ger intryck av att vara "exakta" men det ligger i sakens natur att det är så och så med exaktheten. 300-timmarsregeln gäller dock inte i sådana fall då de aktiva personernas arbetsinsats på grund av bransch, särskilda kvalifikationer eller andra förhållanden möjliggör särskilt stora inkomster. De branscher och verksamhetstyper, s.k. liberala yrken, som måste tillämpa den norska motsvarigheten till de svenska 3:12-reglerna trots att arbetsinsatsen är mindre än 300 timmar räknas upp i en särskild föreskrift. Föreskriften omfattar 25 verksamhetstyper. Gränsdragningsproblemen är enligt uppgift oerhört stora

och svåra. 300-timmarsregeln gäller heller inte om den verksamhet som bedrivs i företaget har väsentliga likheter med den skattskyldiges avlönade yrke. I dessa fall måste det göras en bedömning av om arbetsinsatsen i företaget varit mer än sporadisk. Om insatsen överstiger mer än 40 timmar per år är den mer än sporadisk och konstituerar följaktligen aktivitet. De norska delningsreglerna har utsatts för en massiv kritik. Bl.a. bristen på förutsebarhet vad gäller tillämpningen av avgränsningskriterierna kritiseras hårt. Kritiken har lett till man i Norge övervägt möjligheten att övergå till ett system med samma grundkonstruktion som de svenska 3:12-reglerna (se avsnitt 2.1.11).

Om de norska avgränsningskriterierna skulle användas i 3:12-regelsystemet i stället för gällande verksamhetsrekvisit inställer sig omedelbart ett antal frågor. Vem skall ha bevisbördan för att arbetsinsatsen är mindre än 300 timmar (40 timmar för sporadisk aktivitet) och hur skall detta kunna visas? Hur skall man hantera situationer när den skattskyldige delat upp verksamheten på flera företag för att komma under 300-timmarsgränsen? Hur skall närstående arbetsinsatser behandlas – skall separata 300-timmarsgränser gälla eller skall gränsen gälla för hela närståendekretsen? Skall det inte ha någon betydelse vilken typ av arbetsuppgifter som utförts eller skall även den delägare som arbetat med t.ex. telefonpassning i ett företag vars verksamhet utgörs av t.ex. finansieringsanalyser tillämpa 3:12-reglerna? Enligt förarbetena till gällande 3:12-regler ligger det ”i sakens natur att förutsättningar för att slippa extra beskattning inte kan anses föreligga i fråga om företag som just bygger på en arbetsinsats, som t.ex. konsult- eller andra s.k. kunskapsföretag” (prop. 1989/90:110 s. 469). På vilka grunder skall en uppräknings av yrken som faller inom den aktuella kategorin utformas så att den uppfyller ens mycket lågt ställda krav på förutsebarhet och rättssäkerhet? Skall det, som i Norge, finnas olika närståendekretsar beroende på vilken bransch eller typ av verksamhet det är som bedrivs i företaget? Frågorna är som synes många. Ställda i ljuset av erfarenheterna av den norska delningsmodellen får de anses leda till slutsatsen att en avgränsningsregel grundad på ett bestämt tidsmått inte leder till ett enklare eller mera stabilt och förutsebart regelsystem.

Avsikten med utformningen av verksamhetsrekvisitet varit att uttrycket betydande skall ges en kvalitativ innebörd. En prövning måste följaktligen göras i varje enskilt fall. En förutsättning för att en kvantitativ precisering av uttrycket skall vara motiverad måste

emellertid vara att detta leder till en mera rättssäker och förutsebar tillämpning som praktiskt är mera hanterbar än vad tillämpningen av gällande rekvisit är. Mot bakgrund av diskussionen i det föregående är det dock svårt att finna stöd för att en numerisk precisering skulle medföra dessa vinster. Det kan till och med ifrågasättas om inte resultatet skulle bli negativt, dvs. förluster i rättsäkerhets- och förutsebarhetshänseende samt praktiska tillämpningssvårigheter.

Alternativa avgränsningskriterier

Lättnadsreglernas löneunderlag som avgränsningskriterium

De s.k. lättnadsreglerna (se kapitel 9) innehåller bestämmelser som innebär att det kapitalbeskattade utrymmet för kvalificerade andelar i vissa fall får utökas med ett löneunderlag (43 kap. 12–16 §§ IL). Vid beräkningen av löneunderlaget, som enligt gällande regler beräknas på grundval av socialavgiftsgrundande ersättningar, bortses från dels ersättningar till delägare med kvalificerade andelar, dels ersättningar som täcks av statliga bidrag. Vidare bortses från ett belopp som motsvarar tio gånger prisbasbeloppet året före beskattningsåret. Det framräknade löneunderlaget fördelas med lika belopp på samtliga andelar i företaget. Därefter avgörs på delägarnivå om respektive delägare får utnyttja den del av löneunderlaget som belöper på hans andelar. För att så skall vara fallet måste den aktiva delägaren ha tagit ut socialavgiftsgrundande ersättningar som är minst

- 120 % av den högsta ersättning som någon arbetstagare fått under samma år *eller*
- tio gånger det prisbasbelopp som gällde året före inkomståret.

För aktiva delägare får löneunderlaget inte överstiga ett belopp motsvarande 50 gånger delägarlön.

Teoretiskt sett är det möjligt att koppla tillämpningsområdet för 3:12-reglerna till lättnadsreglernas bestämmelser om löneunderlag på så sätt att 3:12-reglerna endast skall tillämpas av sådana delägare som inte kan utnyttja sin del av löneunderlaget. Till denna grupp hör, enligt dagens löneunderlagsregler och -nivåer, delägare i fåmansföretag som till andra arbetstagare än kvalificerat verksamma delägare betalat ut socialavgiftsgrundande ersättningar med ett belopp som för t.ex. beskattningsåret 2002 är lägre än 379 000 kr.

Till gruppen hör även delägare i fåmansföretag som visserligen passerat den s.k. lönespärren på 366 000 kr men där delägaren själv tagit ut för låg lön. Om således den högst betalde arbetstagaren (ej kvalificerat verksam) i företaget år 2002 haft en lön på 250 000 kr måste den kvalificerat verksam delägaren samma år ha tagit ut minst (120 % av 250 000 kr =) 300 000 kr i lön för att enligt det här diskuterade avgränsningskriteriet falla utanför 3:12-reglernas tillämpningsområde. Om den högst betalde arbetstagaren i stället haft en lön på t.ex. 400 000 kr skulle det dock vara tillräckligt att den kvalificerat verksam delägaren tog ut en lön på minst (10 x 37 900 kr =) 379 000 kr för att inte behöva tillämpa 3:12-reglerna.

En koppling till löneunderlagsreglerna av det beskrivna slaget skulle innebära en dramatisk förenkling och öka förutsebarheten. Även rättssäkerheten och den praktiska hanteringen skulle fira triumfer med en sådan ordning. Eftersom det för att inte behöva tillämpa 3:12-reglerna krävs att företaget har lönekostnader för andra anställda än den kvalificerat verksam med ett belopp som överstiger tio prisbasbelopp kan det även tänkas att ordningen för vissa delägare skulle innebära incitament till nyanställningar.

Beskrivningen av vilka delägare som enligt det nu beskrivna avgränsningskriteriet skulle falla inom tillämpningsområdet för 3:12-reglerna visar emellertid att medaljen har en baksida som av vissa delägare skulle kunna uppfattas som mindre positiv. Till denna grupp hör i första hand delägare som över huvud taget inte skulle kunna utnyttja löneunderlagsreglerna. Så är fallet i de fåmansföretag där det inte finns utomstående arbetstagare, dvs. andra anställda än den/de kvalificerat verksam delägaren/delägarna. Till denna grupp av fåmansföretag hör inte bara de s.k. försörjningsföretagen utan även många av de nyetablerade företag som har både vilja till och förutsättningar för att expandera. Så är även fallet i de företag där det visserligen finns anställda men där lönespärren på tio prisbasbelopp inte passerats. Som framgår av avsnitt 3.2 fanns det i början av år 2000 drygt 642 000 företag. Av dessa hade drygt 447 000 inga anställda och drygt 135 000 endast 1-4 anställda. Det framgår inte av siffrorna hur fördelningen av antalet anställda ser ut inom den senare gruppen. Det är därför omöjligt att veta hur många av företagen som har lönesummor som är mindre än tio prisbasbelopp. Det framstår dock inte som någon särskilt djärv gissning att lönespärren inte passeras i den huvudsakliga delen av fåmansföretagen på grund av att ägaren är den enda anställda. Alla dessa fåmansföretagare skulle komma att omfattas av

3:12-reglerna med en ordning av det aktuella slaget. Det är visserligen i just fåmansföretag med endast en eller få delägare som möjligheterna till omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster är störst. Det kan inte desto mindre uppfattas som orättvist om en större eller mindre del av avkastningen från företaget skall beskattas som inkomst av tjänst enbart på den grunden att det inte finns utomstående arbetstagare i företaget.

Till gruppen av delägare som inte kan utnyttja löneunderlaget hör även de som är verksamma i företag som visserligen har lönekostnader till andra anställda än de kvalificerat verksamma delägarna med belopp som överstiger gränobeloppet på tio prisbasbelopp men där delägaren inte själv tagit ut tillräckligt hög lön. Hur vanligt förekommande denna situation är, är svårt att säga. Det torde dock inte vara ovanligt att en aktiv delägare av olika skäl kan tvingas dämpa sina egna lönekrav medan detta inte på samma sätt är möjligt när det gäller utomstående arbetstagares lönekrav. Det torde heller inte vara ovanligt att en delägare av hänsyn till företagets bästa måste anställa personal med specialkompetens och att lönekostnaderna härför överstiger delägarens egna lönekostnader. Att i de aktuella situationerna beröva delägaren möjligheten att få viss del av avkastningen från företaget beskattad som inkomst av kapital ter sig varken särskilt rimligt eller särskilt lämpligt.

Ytterligare en grupp av delägare som med en koppling till löneunderlaget i företaget skulle falla in under 3:12-reglernas tillämpningsområde är de som är verksamma i tjänsteföretag som inte har några utomstående arbetstagare men som i stället köper nödvändiga tjänster från andra företag. De indirekta lönekostnaderna kan i vissa fall uppgå till ansevärliga belopp men får trots detta inte beaktas vid beräkning av löneunderlaget. I förevarande sammanhang skulle detta problem exempelvis kunna lösas genom att indirekta lönekostnader som ett företag fakturerats av ett annat, tjänstepresterande, företag fick läggas till de direkta lönekostnaderna i det tjänsteköpande företaget. Detta skulle dock innebära att samma lönekostnader skulle kunna beaktas dubbelt vid beräkningen av löneunderlag, nämligen först i det företag som rent faktiskt utfört tjänsterna (om detta är ett fåmansföretag) och därefter i det företag för vars räkning tjänsterna utförts. Ett sådant resultat är naturligtvis inte rimligt. Till detta kommer att uppenbara kringgåendemöjligheter skulle uppstå. Genom att i fakturan dela upp priset för en produkt i en materialdel eller "hårdvarudel" respektive förädlingskostnad eller "mjukvarudel" skulle det vara möjligt att använda

samma lönekostnad flera gånger. Detta är självklart inte godtagbart.

En grupp av delägare som med lättnadsreglernas löneunderlag som avgränsningskriterium däremot skulle få möjlighet organisera sin verksamhet så att de faller utanför regelsystemets tillämpningsområde är de s.k. fria yrkesutövarna, dvs. konsulter, advokater, läkare etc. Om t.ex. en grupp av konsulter tillsammans bildar ett företag som drivs gemensamt och där alla arbetar kan dessa delägare – genom att anställa en eller ett par sekreterare och därigenom passera lönespärren på tio prisbasbelopp – tillgodogöra sig all avkastning från företaget som inkomst av kapital. I detta fall bygger företaget just på delägarnas arbetsinsatser och det ligger därför i sakens natur att avkastningen i princip är arbetsinkomst. Situationen utgör så att säga ett typexempel på när förutsättningar för att slippa beskattning enligt 3:12-reglerna inte skall anses föreligga. Trots detta skulle enskilda yrkesutövare som inte på egen hand kommer undan 3:12-reglerna på ett enkelt sätt kunna organisera sin verksamhet så att de slipper den extra beskattning som 3:12-reglerna innebär. Reglerna skulle uppenbarligen inte fylla sitt syfte.

Utgångspunkten för diskussionen om en koppling av tillämpningsområdet för 3:12-reglerna har varit dagens löneunderlagsregler och -nivåer. Var nivåerna skall ligga kan självfallet diskuteras. Den problematik som beskrivits i det föregående kvarstår dock och förändras inte av en sådan diskussion.

Dagens kvalifikationskrav – verksam i betydande omfattning – är individinriktad. En koppling av tillämpningsområdet för 3:12-reglerna till en modell som bygger på lättnadsreglernas bestämmelser om löneunderlag innebär i stället att kvalifikationen bestäms på bolagsnivå. I och med att kvalifikationen bestäms med utgångspunkt från företagets lönesumma grundas den dessutom på ett objektivet mätbart förhållande. Vad detta innebär för förutsebarheten och rättssäkerheten är uppenbart. Mot dessa otvetydiga fördelar står dock, som konstaterats i det föregående, ett antal negativa effekter. Till dessa kan läggas den omständigheten att en förflyttning av kvalifikationsbedömningen från individnivå till företagsnivå med automatik leder till att även passiva delägare kommer att omfattas av 3:12-regelsystemet. Med hänsyn till de negativa konsekvenser detta skulle ha för beskattningen av passiva investerare är en sådan effekt varken lämplig eller önskvärd.

Ett visst antal delägare som avgränsningskriterium

Det kan inte uteslutas att andra än rent affärsmässiga överväganden i stor utsträckning är avgörande vid bildningen av vissa fåmansföretag. Eftersom aktiebolagsformen ger aktiva delägare möjlighet att upparbeta och omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster skulle man kunna tänka sig att i skattehänseende bortse från bolagsformen om bolaget inte har ett visst minsta antal av varandra oberoende delägare. Om således bolaget har t.ex. tre eller färre av varandra oberoende delägare skall beskattning ske enligt reglerna för enskild näringsverksamhet. Om bolaget däremot har fyra eller flera men färre än tio av varandra oberoende delägare skall beskattning ske enligt 3:12-reglerna. Varje delägare kan i en sådan situation förväntas sätta sina egna ekonomiska intressen i främsta rummet. Ju fler delägare som finns i ett företag – utan annan ekonomisk intressegemenskap än den som den gemensamma verksamheten av naturliga skäl innebär – desto svårare torde det alltså vara för var och en av dessa att uppnå obehöriga ekonomiska och skattemässiga förmåner. En större restriktivitet i skattehänseende när det gäller att godta bolagsformen torde innebära en kvantitativ minskning av antalet skattskyldiga som faller inom tillämpningsområdet för 3:12-reglerna. Detta skulle i sig innebära effektivitetsvinster. I kapitel 4 har dock konstaterats att utvecklingen i samhället på senare tid medfört att en rad uppgifter inom såväl den offentliga som den privata sektorn genom privatisering och s.k. outsourcing lagts ut på självständiga företag. Från näringspolitiskt håll uppmuntras till och med denna utveckling. Den associationsrättsliga lagstiftningen innehåller heller inte några bestämmelser som begränsar användningen av bolagsformen. Det framstår därför som motsägelsefullt om enmansföretagaren och personer som tillsammans med t.ex. två andra personer äger och driver ett företag inte skall få ta del av de fördelar som finns med att bedriva verksamhet i bolagsform.

Verksamhetens inriktning som avgränsningskriterium

I de ursprungliga förarbetena (prop. 1989/90:110) till 3:12-reglerna berörs inte frågan om verksamhetens karaktär har någon betydelse för tolkningen av verksamhetsrekvisitet. I senare förarbeten anförs dock att utgångspunkten för dessa regler 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 (prop. 1990/91:54 s. 218). Mot bakgrund av detta uttalande påstås i doktrinen att när *kapitalförvaltning* bedrivs i ett aktiebolag torde den skattemässiga effekten i förhållande till ett direkt innehav inte innebära någon skillnad jämfört med de fall då en löntagare äger aktier i ett börsnoterat bolag. I och med att kapitalförvaltningen bedrivs i ett aktiebolag dubbelbeskattas inkomsterna, först med 28 % i bolaget och sedan vid utdelningstillfället med 30 % hos delägaren. Grund saknas därför för inkomstklyvning (se t.ex. Ulf Söderholm och Göran Grosskopf, *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*, 1993, s. 94 f.).

Påståendet är delvis korrekt. Inkomstklyvning är i princip oomöjlig – och saknar därför också praktisk betydelse – så länge den som bedriver verksamheten har så låga inkomster från denna (och inte heller har andra förvärvsinkomster) att han endast behöver betala kommunalskatt. Utgångspunkten för det nyss citerade förarbetsuttalandet är emellertid att den aktiva delägaren skall få samma skatt som en löntagare med kapitalinkomster. Många löntagare betalar förutom kommunalskatt även statlig inkomstskatt med 20 % alternativt 25 %. Om någon inkomstklyvning inte skulle ske för fåmansföretagare som bedriver kapitalförvaltning skulle många av dessa komma undan den progressiva beskattningen.

I doktrinen påstås även att det med gällande 3:12-regler finns ”risk för långdragna och kostsamma skatteprocesser för en delägare i ett fåmansföretag som ägnar sig åt passiv kapitalförvaltning” (Jari Burmeister, *Skattenytt* 1998, s. 750). Delägare i fåmansföretag som enbart ägnar sig åt kapitalförvaltning bör därför uttryckligen undantas från 3:12-reglernas tillämpningsområde. Som framgår av föregående stycke kan kapitalförvaltning av principiella skäl inte utan vidare undantas från 3:12-reglernas tillämpningsområde. Att ett företags verksamhet är begränsad till kapitalförvaltning kan inte heller utan vidare sägas innebära att vinsterna genererats av faktorer som inte har med delägaren att göra. En uttrycklig lagregel torde därför behöva begränsas till passiv kapitalförvaltning. Det är dock tveksamt hur mycket en sådan lagregel kan tillföra eftersom ett stort problem kvarstår för den skattskyldige, nämligen att visa att han varit passiv.

I förevarande sammanhang bör för övrigt noteras att redan gällande verksamhetsrekvisit inrymmer möjlighet att undanta inkomst

av t.ex. kapitalförvaltande verksamhet från beskattning enligt 3:12-reglerna. Om således vinsten i företaget är resultatet av annat än delägarens arbetsinsatser skall denna inte träffas av de särskilda reglerna. Förespråkarna för att uttryckligen undanta kapitalförvaltning från 3:12-reglernas tillämpningsområde framhåller att arbetsinsatsernas betydelse för vinstgenereringen är alltför begränsad jämfört med kapitalinsatsens betydelse för att 3:12-beskattning bör ske. Att det i vissa fall och under vissa perioder kan förhålla sig på detta sätt låter inte orimligt. Att det i samtliga fall och alltid, t.ex. även under en lågkonjunktur, skulle finnas en total diskrepans mellan arbetsinsatsen och vinsten i företaget är dock ett alltför kategoriskt påstående för att kunna tas på allvar. Vad som i detta sammanhang kan vara problematiskt är dock att verksamhetsrekvisitet skall tolkas kvalitativt och inte kvantitativt. Det är alltså inte kvantiteten av delägarens arbetsinsats som är utslagsgivande utan kvaliteten av densamma. Detta innebär i och för sig att även en ringa arbetsinsats av en delägare kan resultera i att han skall anses kvalificerat verksam. När det gäller kapitalförvaltning kan det sagda innebära att delägarens insatser vad gäller sammansättningen eller förändringar av t.ex. en aktieportfölj kan konstituera kvalificerad verksamhet. En eventuell värdeökning av aktieportföljen, och därmed vinsten i företaget, ses då som ett resultat av delägarens insatser. Att insatsen är begränsad och kanske till och med mycket blygsam i kvantitativt hänseende innebär alltså inte att förvaltningen av aktieportföljen i 3:12-hänseendekan ses som "passiv". För att kapitalförvaltning som förlagts till ett fåmansföretag skall kunna ses som passiv torde krävas att förvaltningen antingen är långsiktig eller sker diskretionärt. Det senare innebär att företaget har en depå hos en fondkommissionär eller en bank som i sin tur ger ett kapitalförvaltningsbolag i uppdrag att fatta samtliga beslut om köp och försäljning av värdepapper. Om det inte finns några villkor i avtalet mellan företaget och förvaltaren som ger företaget möjlighet att påverka detaljer i den löpande förvaltningen kommer en eventuell vinst av förvaltningen inte att vara ett resultat av fåmansföretagarens personliga arbetsinsatser (jfr Skatterättsnämndens förhandsbesked den 24 november 1999, se avsnitt 7.3.2). Företagarens beslut att bland ett urval av förvaltare välja en viss kan naturligtvis hävdas vara en insats som har betydelse för hur framgångsrik förvaltningen kan tänkas bli. Det torde dock vara svårt att hävda att detta beslut i sig – jämfört med de beslut om köp och försäljningar

som förvaltaren måste fatta – skulle ha påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Att verksamhetsrekvisitet skall tolkas kvalitativt innebär att en prövning måste ske i varje enskilt fall. Att ett företag definitionsmässigt är ett fåmansföretag innebär följaktligen inte att 3:12-reglerna automatiskt skall tillämpas på samtliga delägare i företaget. I fåmansföretag med flera delägare kommer således endast den som anses ha varit kvalificerat verksam att beskattas enligt 3:12-reglerna. I fåmansföretag med endast en delägare ligger det dock i sakens natur att denna normalt inte kan förhålla sig fullständigt passiv. I normalfallet torde därför en eventuell vinst anses vara genererad av honom. Att så inte alltid behöver vara fallet framgår dock av Regeringsrättens dom den 12 mars 2002 i mål nr 7283-1999 (se avsnitt 7.3.2.). Den slutsats som kan dras av domen är att enbart det förhållandet att en person formellt haft en position i företaget som i typfallet innebär att han skall anses vara kvalificerat verksam inte med automatik innebär att 3:12-reglerna skall tillämpas. Personen i fråga måste rent konkret ha utnyttjat denna position, dvs. ha utfört sådana arbetsinsatser som i det enskilda fallet bidragit till vinstgenereringen. För att avgöra detta måste en individuell bedömning av arbetsinsatserna göras. I det aktuella målet bestod A:s arbetsuppgifter huvudsakligen av datorisering och administration medan den förra ägaren fungerade som företagsledare. A:s arbetsuppgifter var uppenbarligen – sedda i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter – inte av den art att de ansågs ha varit av påtaglig betydelse för vinstgenereringen.

Som framgår av avsnitt 8.3.1 föreslogs vid 3:12-reglernas tillkomst att en undantagsregel skulle införas för kapitalvinst som uppenbarligen inte utgjorde avkastning av den skattskyldiges eller honom närstående arbetsinsats. Förslaget utsattes för hård kritik och ersattes med den s.k. takregeln, dvs. ett beloppstak som maximerar den kapitalvinst som skall redovisas som inkomst av tjänst. Den problematik som ligger till grund för förslagen om undantag för verksamhet i form av kapitalförvaltning är således delvis beaktad genom detta beloppstak.

Vad som i detta avsnitt sagts om kapitalförvaltning kan även anföras med avseende på verksamhet i form av fastighetsförvaltning.

Små andelsinnehav och verksamhetsrekvisitet

I dagens näringsliv är det inte helt ovanligt att anställda av olika skäl övertar och gemensamt driver det företag där de är verksamma. Om antalet anställda är stort kan andelsinnehavet för var och en vara litet. Den enskildes möjligheter att själv bestämma hur han vill tillgodogöra sig företagets vinst kan i denna situation vara mera begränsade än vad de är i ett företag med endast en eller få ägare. Det kan diskuteras om det är motiverat att tillämpa 3:12-reglerna i sådana fall.

I Norge anser man att det i den aktuella situationen inte är befogat att tillämpa det särskilda regelsystemet. I avsnitt 2.1.4 har redogjorts för undantagsregeln för bolag med många aktiva ägare. Om vissa villkor är uppfyllda behöver dessa ägare inte tillämpa delningsreglerna. Villkoren är att

- minst 2/3 av bolagets aktier ägs av aktiva delägare med högst 5 % av aktierna var,
- alla aktier har lika rätt till utdelning,
- aktierna är fritt omsättningsbara, och
- aktiva delägare har tagit ut lön med ett belopp som inte är väsentligt lägre än marknadsmässig lön.

Undantagsregeln har tillkommit för att utvecklingen av företag som ägs och styrs av de anställda inte skall hämmas. I sådana företag antas delägarna inte vara lika villiga att avstå från lön till förmån för utdelning som delägare med stora aktieinnehav. Man utgår därför från att marknadsmässig lön utgår även till de aktiva delägarna i dessa företag.

Det kan konstateras att en uttrycklig undantagsregel för den aktuella situationen är nödvändig i det norska regelsystemet på grund av systemets uppbyggnad. För det första bygger definitionen av vilka företag som faller inom delningsreglernas tillämpningsområde inte på någon kvantitativ begränsning av antalet delägare. Kretsen av skattskyldiga som skall tillämpa reglerna bestäms i stället med utgångspunkt från den tidsmässiga omfattningen av delägarrens aktivitet. Ett norskt delningsföretag kan alltså ägas av i princip hur många delägare som helst. För det andra tas inga hänsyn till vilken typ av arbete det är som har utförts eller om arbetsinsatserna har påverkat företagets ekonomiska resultat. Aktivitetskravet kan till och med vara uppfyllt om en anställd delägare är tjänstledig med lön för studier som är relevanta för hans tjänst i företaget. Konse-

kvansen av det sagda är bl.a. att en aktiv delägare som utför underordnade arbetsuppgifter kan bli föremål för en hårdare bedömning än den som har en överordnad funktion. En telefonist eller vaktmästare kan således inte hävda att han genom sina arbetsinsatser tar till vara sina ägarintressen i företaget, dvs. "gömma" sig bakom ett styrelseuppdrag.

Vid en första anblick kan den norska undantagsregeln förefalla generös eftersom det antal aktiva delägare som krävs för att undantagsregeln skall bli tillämplig är relativt lågt, nämligen 14. Övriga villkor som ställs för att regeln skall vara tillämplig torde dock begränsa antalet företag som slipper delning av vinsten. Alla aktier skall således ha lika rätt till utdelning, aktierna skall vara fritt omsättningsbara och de aktiva delägarna skall ha tagit ut marknadsmässig lön. Härtill kommer att konsekvensen av att något villkor inte är uppfyllt drabbar inte bara den delägare som t.ex. har tagit ut för låg lön utan alla aktiva delägare träffas av den särskilda "delningsbeskattningen".

Som framgår av det föregående bygger den svenska huvuddefinitionen av vilka företag som faller inom 3:12-reglernas tillämpningsområde på en kvantitativ begränsning av antalet delägare. Härtill kommer att verksamhetsrekvisitet skall tolkas kvalitativt, dvs. med utgångspunkt från den ekonomiska betydelsen av delägarens arbetsinsatser. Prövningen är dessutom individuell. Om endast huvuddefinitionen av begreppet fåmansföretag fanns skulle reglerna enkelt kunna kringgås. För att även fånga upp bolagskonstruktioner där många delägare, som alla arbetar i företaget, gemensamt driver en verksamhet har därför den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL (se avsnitt 7.2.2) tillkommit.

Som framgår av avsnitt 7.3.2. fann Regeringsrätten i RÅ 1993 ref. 99 att ett företag som till lika delar ägdes av 150 personer, som alla var verksamma i företaget, var ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen. De omständigheter som torde ha haft betydelse för att utgången blev den aktuella torde ha varit följande.

- Fråga var om ett konsultföretag – konsultföretag utgör enligt förarbetena så att säga urtypen på ett fåmansföretag där det "ligger i sakens natur att förutsättningar för att slippa extra beskattning inte kan anses föreligga".
- Endast personer med en viss kompetensnivå kunde bli delägare – i och med att en viss kompetensnivå krävs för delägarskap

blir delägarna i princip att betrakta som högre befattningshavare.

- Delägarna hade möjlighet att påverka hur de ville tillgodogöra sig sin del av företagets vinst – det tvåpartsförhållande som normalt föreligger mellan bolaget och aktieägarna i ett aktiebolag med många ägare hade delvis suddats ut genom avtal mellan delägarna. Som grupp betraktad kunde delägarna därmed gentemot bolaget uppträda som en person.

De arbetsinsatser som utförts av delägarna inom ramen för den gemensamt bedrivna verksamheten ansågs ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Verksamhetsrekvisitet var alltså uppfyllt.

Omständigheterna och utgången i nämnda RÅ 1993 ref. 99 visar att enbart det förhållandet att andelsinnehavet är litet – i rättsfallet 0,67 % – inte i sig motiverar undantag från tillämpning av 3:12-reglerna. Vid prövningen av om delägarna uppfyller verksamhetskravet torde bedömningen för övrigt kunna bli en annan för vissa delägare i ett företag om möjligheten till delägarskap är öppen för alla anställda, oavsett kompetensnivå. Utredningen har svårt att se att t.ex. en telefonist, vaktmästare eller annan anställd utan särskild kompetens i ett konsultföretag som det i RÅ 1993 ref. 99 aktuella skulle kunna anses uppfylla verksamhetskravet. Enligt gängse språkbruk har den anställda delägaren visserligen varit verksam i betydande omfattning men hans arbetsinsatser torde relativt sett inte ha påverkat vinstgenereringen i företaget på det sätt som krävs, nämligen påtagligt. Om denna person dessutom helt saknar möjlighet att påverka hur han vill tillgodogöra sig sin del av företagets vinst är det svårt att se det motiverade i att tillämpa 3:12-reglerna.

Slutsatsen av det sagda är att situationer av berört slag kan hanteras inom gällande regelsystem. Om en uttrycklig undantagsregel skulle införas för dessa fall torde det vara nödvändigt att begränsa regelns tillämpningsområde genom vissa villkor. T.ex. förefaller det rimligt att kräva att alla andelar skall vara fritt omsättningsbara, ha lika rätt till utdelning och att det inte får finnas några avtal som ger delägarna rätt att själva bestämma på vilket sätt de vill tillgodogöra sig vinsten. Förutom dessa villkor torde ett ovillkorligt grundläggande krav behövas, nämligen att alla aktiva delägare tagit ut en marknadsmässig lön. Som redan konstaterats tidigare skulle tillämpningen av ett sådant villkor kräva omfattande utredningar i

varje enskilt fall och innebära svåra bedömningar. Utredningen kan inte se att detta skulle öka förutsebarheten och rättssäkerheten.

Verksamhetsrekvisitet – sammanfattande slutsats

Inledningsvis i detta avsnitt har konstaterats att det från rättssäkerhetssynpunkt är angeläget att kvantifierande uttryck används på ett så preciserat sätt som möjligt. Anledningen härtill är naturligtvis att förutsebarheten för berörda parter, dvs. framför allt skattskyldiga och skattemyndigheter, därmed ökar betydligt. Utredningen har därför undersökt om rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” kan förse med en jämförande norm.

Som framgår av analysen i avsnitt 7.3.2 är avsikten med utformningen av verksamhetsrekvisitet att lagtextens uttryck *betydande* skall ges en kvalitativ innebörd. En prövning måste följaktligen göras i varje enskilt fall. En förutsättning för att en kvantitativ precisering av uttrycket skall vara motiverad måste enligt utredningens uppfattning vara att detta leder till en mera rättssäker och förutsebar tillämpning som även är mera praktisk hanterbar än vad tillämpningen av gällande rekvisit erbjuder. Som framgår av genomgången i förevarande avsnitt där dels ett försök att koppla uttrycket betydande till flera tänkbara jämförelsenormer gjorts, dels alternativa avgränsningskriterier undersökts är det dock svårt att se att någon förbättring därmed skulle uppnås. Det kan enligt utredningens uppfattning till och med ifrågasättas om inte resultatet av en koppling till någon av de undersökta normerna i själva verket skulle bli negativt, dvs. förluster i rättsäkerhets- och förutsebarhetshänseende samt stora praktiska tillämpningssvårigheter.

En precisering av uttrycket betydande på så sätt att det ges en numerisk innebörd som alltid är bestämd skulle göra det omöjligt att i det enskilda fallet göra avvägningar som syftar till att uppnå ett materiellt tillfredsställande resultat. I ett fall kan det finnas sådana omständigheter som vid bedömningen leder till att reglerna inte skall tillämpas. I ett annat fall kan behovet av att förhindra kringgående av regelsystemet föranleda ett mera restriktivt synsätt.

Enligt utredningens uppfattning är det i förevarande sammanhang inte möjligt att bortse från 3:12-reglernas karaktär av kringgåendelagstiftning. Reglerna har tillkommit för att förhindra omvandling av högt beskattade arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Reglerna kan av berörda skattskyldiga upp-

levas som synnerligen negativa och orättvisa varför det även kan antas att vissa skattskyldiga försöker undgå dem. Beträffande reglernas utformning gäller det alltså att säkerställa att alla som skall träffas av dem – men inte heller fler – verkligen träffas. Det är i en sådan situation ofrånkomligt att en avvägning måste göras mellan önskemålet om en generell schablonartad beskattning och önskemålet om att kunna ta hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. Det innehåll som verksamhetsrekvisitet givits i förarbetena är resultatet av denna avvägning. De intressen som skall tillgodoses genom rekvisitet är av sådan betydelse och karaktär att dessa enligt utredningens uppfattning motiverar rekvisitets nuvarande utformning.

Lagtextens verksamhetsrekvisit – verksam i betydande omfattning – är ett typexempel på lagstiftning genom motiv. Den valda tekniken leder naturligen till viss osäkerhet. I syfte att så långt som möjligt återspegla den innebörd som det vaga uttrycket givits motivedes (prop. 1989/90:110 s. 703) anser utredningen att 57 kap. 4 § IL bör kompletteras med ett nytt andra stycke av följande lydelse.

En andelsägare och närstående till honom anses normalt verksam i betydande omfattning i företaget om personens arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Samma eller likartad verksamhet

Bedömning: Det är varken meningsfullt eller realistiskt att i lagtext försöka beskriva alla de situationer som den aktuella bestämmelsen kan tänkas omfatta. Genom praxis har innebörden av uttrycket samma eller likartad verksamhet och bestämmelsens närmare räckvidd preciserats så långt detta är möjligt. Utredningen lämnar därför inte något förslag i denna del.

Uttrycket samma eller likartad verksamhet är så allmänt formulerat att det inte utan vidare är möjligt att ange den aktuella bestämmelsens räckvidd. Regeringsrätten har dock genom de i avsnitt 7.3.3 redovisade rättsfallen gett en fingervisning om hur gränsdragningen skall ske. I RÅ 1997 ref. 48 gav domstolen dock uttrycket en innebörd som är mera vidsträckt än vad som språkligt kan utläsas. Eftersom rätten i sina domskäl inte redovisat någon diskussion av

uttryckets närmare innebörd inställer sig frågan vilken typ av och hur starka samband som krävs för att två fåmansföretag skall anses bedriva samma eller likartad verksamhet. I det första fallet (I) avsåg det mottagande företags aktieförvaltning en värdemässigt mycket betydande aktiepost, vars innehav var betingat av det överlåtande företags tidigare verksamhet. I det andra fallet (II) och i mål nr 5340-1996 avsåg fastighetsförvaltningen förvaltning av en värdemässigt betydande rörelsefastighet vilken även efter överlåtelsen skulle användas i det överlåtande företags rörelse. För att samma eller likartad verksamhet skall föreligga behöver det uppenbarligen inte ske någon överföring av egentlig verksamhet utan det räcker med överföring av tillgångar från ett fåmansföretag till ett annat fåmansföretag och att tillgångarnas innehav varit betingat av det överlåtande företags verksamhet.

Genom sin tolkning av uttrycket samma eller likartad verksamhet i RÅ 1999 ref. 28 har Regeringsrätten därefter närmare klarlagt den aktuella bestämmelsens räckvidd. Skatterättsnämndens beslut grundades på att ägaridentitet förelåg mellan de båda fåmansföretagen och det sätt varpå inkomsterna i företagen genererats. Regeringsrätten ser däremot till syftet med bestämmelsen, nämligen att förhindra att hela eller delar av en verksamhet flyttas mellan företag för att därigenom undvika konsekvenserna av 3:12-reglerna. Den allmänna slutsats som kan dras av avgörandet är att samma eller likartad verksamhet bara torde föreligga om en verksamhet i ett fåmansföretag helt eller delvis överförs till ett annat fåmansföretag. Det bör dock noteras att Regeringsrätten gör den reservationen att detta gäller "i huvudsak". Det är alltså tänkbart att samma eller likartad verksamhet kan anses föreligga även om det inte skett någon överföring av verksamhet från ett fåmansföretag till ett annat. För att en sådan situation skall föreligga torde dock krävas att den skattskyldige försökt uppnå en obehörig skatteförmån genom att kringgå 3:12-reglerna, t.ex. genom en speciell bolagsstruktur.

Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens domar den slutsatsen dras att uttrycket samma eller likartad verksamhet omfattar den situationen att hela eller delar av ett företags verksamhet överflyttas till och bedrivs i ett nytt företag. Det skall alltså finnas ett konkret verksamhetssamband. Det är däremot inte tillräckligt att konstatera någon slags koppling mellan företagen, t.ex. ägaridentitet, eller att företagen bedriver vad som i normalt tal anses vara samma eller likartad verksamhet.

Ordalydelsen i nu gällande bestämmelse synes även omfatta följande situation. En person, A, är anställd i ett fåmansföretag. Han är inte delägare i detta företag. A slutar sin anställning och blir delägare i ett nytt fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det första företaget. Han är dock inte verksam i betydande omfattning i det nya företaget. A:s andelar i det nya fåmansföretaget blir enligt bestämmelsens ordalydelse kvalificerade trots att han är passiv delägare. Frågan är om denna situation är avsedd att omfattas av den aktuella bestämmelsen. Mot ett jakande svar på frågan talar bl.a. följande. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att hela eller delar av en verksamhet flyttas mellan företag för att därigenom undvika konsekvenserna av 3:12-reglerna. I den beskrivna situationen är det inte fråga om överföring av någon verksamhet i den mening som avses i 3:12-reglerna. Den aktuella personen har som anställd inte heller omfattats av 3:12-reglerna. Hans "upplägg" kan därmed inte heller ses som ett försök att kringgå dessa regler. Att han som passiv andelsägare kan erhålla utdelning som är lägre beskattad än hans lön som anställd innebär inte heller att han uppnår en obehörig skatteförmån.

Som framgår av det föregående är syftet med den aktuella bestämmelsen att förhindra att 3:12-reglerna kringgås genom olika bolagskonstruktioner. Det ligger i sakens natur att regler av detta slag måste vara allmänt formulerade för att vara effektiva. Att i lagtext försöka beskriva alla de situationer som bestämmelsen kan tänkas omfatta framstår varken som meningsfullt eller realistiskt. Resultatet skulle bli en mycket komplicerad lagtext med inbyggda gränsdragningsproblem. Någon vinst i förenklings- och rättssäkerhets- samt förutsebarhetshänseende skulle alltså inte uppnås. Enligt utredningens bedömning har genom praxis innebörden av uttrycket samma eller likartad verksamhet och bestämmelsens närmare räckvidd preciserats så långt detta är möjligt.

Verksamhet i indirekt ägt företag

Förslag: I syfte att säkerställa att samtliga aktiva andelsägare omfattas av det särskilda regelsystemet skall vid tillämpningen av 57 kap. 11 – som ett komplement till gällande regler om indirekt ägande – med verksamhet eller innehav av andelar i ett fåmansföretag likställas verksamhet eller innehav av andelar i ett annat företag med vilket företaget ingår i en sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i 14 kap. 20 § 11.

Som framgår av redovisningen i avsnitt 7.3.4 var avsikten med att byta ut den ursprungliga koncernregeln mot en regel som gäller vid indirekta ägarförhållanden att för 3:12-sammanhang skapa ett särskilt koncernbegrepp som är vidare än det aktiebolagsrättsliga. Koncernregeln smittade såväl vertikalt som horisontellt. Den vertikala smittan gick både upp- och nedåt i ägarstrukturen. Det var dessutom fråga om såväl kvalifikations- som statussmitta. Smittan var med andra ord total i de fall då ett koncernförhållande var för handen. I nyssnämnda avsnitt har ersättningsbestämmelsen och effekterna av densamma redovisats. Av redovisningen framgår att inte heller ersättningsbestämmelsen fångar upp samtliga situationer och att det därför fortfarande är möjligt att komma förbi 3:12-reglerna. Till de icke avsedda effekterna av sloandet av koncernregeln kan läggas följande situation.

Enligt sin ordalydelse omfattar 57 kap. 4 § första stycket 2 11 inte den situationen att en dotterbolagsdelägare är verksam i moder- eller systerföretag. Följande exempel kan illustrera problematiken. Den fysiska personen X äger samtliga aktier i AB A som i sin tur äger 60 % av aktierna i AB B. Resterande aktier i AB B ägs av X. X är uteslutande verksam i AB A. Rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" är inte uppfyllt. Båda bolagen är visserligen fåmansföretag men eftersom X inte varit verksam i AB B träffas inte utdelning till X från detta företag av 3:12-reglerna. Utdelningen beskattas i sin helhet som inkomst av kapital. Mats Tjernberg (*Fåmansaktiebolag*, 1999, s. 250) utvecklar det beskrivna exemplet enligt följande. Om AB A:s aktieinnehav överstiger mer än 90 % av aktierna kan AB A dessutom genom koncernbidrag föra över sina vinster till AB B. Dessa kan sedan tas ut som kapitalbeskattad utdelning. Eftersom X:s aktieinnehav i AB B i denna situation inte kan överstiga 10 % är det visserligen endast en ringa

del av utdelningen som blir kapitalbeskattad genom ett sådant upplägg. Denna "brist" i upplägget är dock botbar; t.ex. genom att X:s aktieinnehav i AB B avser preferensaktier medan AB A:s innehav avser stamaktier.

Det är alltså fortfarande möjligt att genom olika bolagskonstruktioner komma förbi 3:12-reglerna. Förklaringen härtill är att ersättningsbestämmelsen endast smittar vertikalt och då bara uppåt i ägarstrukturen. Det är dessutom bara fråga om kvalifikations-smitta. Smittan är med andra ord inte längre total, inte ens när ett koncernförhållande är för handen. För att ett regelsystem, som t.ex. 3:12-reglerna, skall vara effektivt bör det självfallet vara utformat så att samtliga skattskyldiga som är avsedda att omfattas av regelsystemet verkligen omfattas av detta. Samtidigt skall tillämpningsområdet naturligtvis inte göras vidare än nödvändigt. När det gäller det särskilda regelsystemet för beskattning av delägare i fåmansföretag innebär det sagda att systemet bör vara utformat så att samtliga aktiva delägare omfattas av detsamma. För att det inte skall vara möjligt att genom olika mer eller mindre utstuderade bolagskonstruktioner komma förbi reglerna måste innebörden av dessa vara att alla i konstruktionen ingående bolag ses som en enhet. Genom att på detta sätt "bunta ihop" alla aktuella företag är det inte längre intressant för den aktiva andelsägaren att förlägga ägandet respektive verksamheten till olika företag inom en sådan enhet. Det här angivna målet kan bara uppnås om smittan görs total på liknande sätt som under koncernregelns tid. Detta kräver i sin tur för det första att kvalifikationssmittan också går nedåt i ägarstrukturen och för det andra att smittan även påverkar företagens status.

Utredningen har övervägt olika alternativ för att göra dagens partiella smitta total. Ett av de övergripande målen för utredningsarbetet är att skapa ett enkelt regelsystem. Mot detta mål skall dock i förevarande sammanhang ställas erfarenheterna av såväl den tidigare koncernregeln som ersättningsbestämmelsen. Dessa erfarenheter visar med stor tydlighet hur svårt det är att skapa ett för 3:12-sammanhang särskilt koncernbegrepp som är vidare än det aktiebolagsrättsliga. Erfarenheterna visar även hur svårt det rent allmänt är att konstruera regler som på ett effektivt sätt avgränsar alla de situationer som skall omfattas av reglerna. Regler som i detalj försöker ange tillämpningsområdet kan så gott som alltid spegelvändas och därigenom öppna vägar som leder bort från den avsedda skatteeffekten. Det framstår därför som föga meningsfullt att försöka

uppnå den totala smittan genom att ändra befintliga regler. Utredningen ser också att värde i att ha kvar bestämmelser som alla inblandade börjat förstå räckvidden av i stället för att skapa helt nya regler. Risken för att nya regler inte är fullständiga – och därför bara blir början till ett nytt lapptäcke – är stor. Mot bakgrund av det sagda har utredningen stannat för alternativet att komplettera gällande bestämmelser med en bestämmelse som bygger ett "staket" kring de företag som bör ingå i den i föregående stycke beskrivna enheten. Avsikten är att staketbestämmelsen skall fånga upp de konstruktioner som slinker igenom de hål som dagens bestämmelser lämnar öppna. Detta bör kunna uppnås genom en bestämmelse med i princip samma utformning som den tidigare koncernregeln. De aktiebolagsrättsliga koncernbestämmelsernas krav på viss ägarandel är dock – som framgår av redovisningen i avsnitt 7.3.4 – direkt olämpliga i förevarande sammanhang. Ett alternativ till koncernbestämmelserna är bestämmelserna om företag i intressegemenskap. Regler av det senare slaget förekommer i olika sammanhang i IL. Det är i samtliga fall fråga om spärregler som införts i syfte att förhindra att de skattskyldiga uppnår obehöriga skatteförmåner, dvs. skatteflyktsregler. Reglerna har ofta motiverats av att företag i en intressesfär kan företa rättshandlingar med varandra på ett sätt som inte är möjligt mellan av varandra oberoende parter.

Begreppet intressegemenskap används inte på ett enhetligt sätt i skattelagstiftningen. I ett antal bestämmelser används begreppet utan att närmare definieras. Så är fallet i t.ex. 17 kap. 30 § IL (värdering av pågående arbeten) som enligt förarbetena bör kunna tillämpas exempelvis i det fallet att ett moderföretag, som i egenskap av huvudentreprenör utför ett arbete till fast pris, såsom underentreprenör anlitar ett dotterföretag som utför sitt arbete på löpande räkning (prop. 1980/81:68 s. 222 f.). Även i 27 kap. 6 § IL (byggnadsrörelse och handel med fastigheter) och i 27 kap. 16 § IL (tomtrörelse) används begreppet intressegemenskap utan att definieras i lagtexten. Enligt förarbetena till 27 kap. 6 § IL avses med intressegemenskap att ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder-dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning (prop. 1980/81:68 s. 209). Slutligen används begreppet utan närmare förklaring i 42 kap. 32 § IL (uthyrning av privatbostadsfastighet eller privatbostad).

Ett vanligt sätt att definiera en intressegemenskap är "moder- och dotterföretag och företag som står under i huvudsak gemen-

sam ledning". Denna definition förekommer t.ex. i 20 kap. 23 § IL (avdrag för substansminskning) och i 25 kap. 28 § IL (avyttring med kapitalförlust till företag i intressegemenskap). Genom hänvisning i 37 kap. 31 § IL (fusioner och fissioner), 44 kap. 27 § IL (beskattningstidpunkten i inkomstslaget kapital), 45 kap. 31 § IL (avyttring av fastigheter) och 46 kap. 16 § IL (avyttring av bostadsrätter) till 25 kap. 28–32 §§ IL gäller den aktuella definitionen även i nämnda sammanhang. Med moder- och dotterföretag förstås sådana företag som enligt det civilrättsliga koncernbegreppet bildar moder-dotterförhållanden. Med uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning" avses inte bara äkta koncerner utan också om en fysisk person eller en grupp av närstående fysiska personer direkt eller indirekt har det bestämmande inflytandet över två eller flera skattskyldiga företag. Avgörande vid bedömningen är hur det faktiska inflytandet över företagen utövas (prop. 1986/87:42 s. 35). Det kan dock även finnas andra fall som avses, vilket framgår av RÅ83 Aa 225. Lagrådet hänvisade i sitt yttrande över nyssnämnda proposition till detta rättsfall och uttalade följande.

Emellertid torde de nämnda paragraferna i kommunalskattelagen inte tillämpas så att uteslutande ägarförhållandena skall vara avgörande vid bedömningen om två eller flera företag står under i huvudsak gemensam ledning. Det avgörande torde vara det faktiska inflytandet.

I målet var fråga om tolkningen av begreppet intressegemenskap i bestämmelserna om lagervärdering. Omständigheterna var följande. Skogsägareföreningarna A och B hade 6 000 medlemmar vardera, medan skogsägareföreningen C hade 2 000 medlemmar. Driften av verksamheten i de tre föreningarna handhades av en av medlemmarna gemensamt ägd förvaltningsförening. Vidare ägde föreningen C ett dotterbolag till ca 90 %. Övriga aktier i bolaget ägdes av föreningarna A och B. Regeringsrätten ansåg att såväl samtliga föreningar som bolaget stod under i huvudsak gemensam ledning. Intressegemenskap ansågs därför råda mellan föreningarna och mellan föreningarna och bolaget. Målet visar att även andra omständigheter än det formella inflytandet till följd av andelsinnehav har betydelse vid prövningen av om intressegemenskap föreligger mellan företag.

När det gäller intressegemenskap av detta slag är det inte möjligt att ange några generella principer för hur det faktiska inflytandet skall fastställas. Denna prövning måste i stället ske mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall. Faktorer som kan vara av

betydelse är förekomsten av affärstransaktioner eller kreditavtal mellan företagen, gemensam ledning o.d.

I 14 kap. 19–20 §§ IL (den s.k. korrigeringsregeln) används rekvisitet *ekonomisk intressegemenskap*. Genom hänvisning i 24 kap. 6 § IL (avdrag för ränta på vinstandelslån) är rekvisitet aktuellt även i det sammanhanget. Enligt 14 kap. 20 § IL anses ekonomisk intressegemenskap föreligga om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Enligt lagtexten kan *ägarinflytandet* bestå dels av att ett företag direkt eller indirekt äger del i ett annat företags kapital, dels av att samma personer direkt eller indirekt äger del i det andra företags kapital. Frågan om vilken omfattning på kapitalinnehav som krävs för att ekonomisk intressegemenskap skall föreligga har inte berörts vare sig i förarbeten eller i rättspraxis. För korrigeringsregelns tillämpning torde det räcka med en mycket liten kapitalandel. Kravet på andel torde också bli lägre ju större företag och kapital det är fråga om. Vid bedömningen av om ekonomisk intressegemenskap föreligger görs inte någon koppling till kriteriet för ägarinflytande enligt reglerna om skattefrihet för mottagen utdelning eller vad som från koncernsynpunkt utgör dotterbolag. Intressegemenskap föreligger således inte endast vid ett direkt eller indirekt ägande av varandra utan även när båda företagen direkt eller indirekt ägs av samma intressen. Samma förhållande gäller även direkt eller indirekt *kontroll av företagen*. Denna typ av intressegemenskap föreligger antingen när ett företag deltar i ledningen eller övervakningen av ett annat företag eller när samma personer deltar i ledningen eller övervakningen av de bägge företagen. Normalt är en sådan kontroll kopplad till ett direkt eller indirekt ägande. Begreppen ledning och övervakning är inte definierade. De torde dock ha en sådan allmän innebörd att alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande innefattas. I och med att ägandet och kontrollen kan vara såväl direkt som indirekt innefattas även ägande och kontroll via mellanled. Slutligen

gäller rekvisitet även fall av bulvanförhållanden (Richard Arvidsson, *Dolda vinstöverföringar*, 1990. s. 141 f.).

Som framgår av det föregående används begreppet intressegemenskap inte på ett enhetligt sätt i skattelagstiftningen. I förevarande sammanhang är rekvisitet ekonomisk intressegemenskap enligt utredningens bedömning det som är mest ändamålsenligt att använda vid utformningen av en kompletterande "staketbestämmelse". Med den ursprungliga koncernbestämmelsen som förebild föreslås därför att 3:12-reglerna kompletteras med en bestämmelse som innebär att med verksamhet eller andelar i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller innehav av andelar i ett annat företag med vilket fåmansföretaget ingår i en sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i 14 kap. 20 § IL. Den föreslagna bestämmelsen torde innebära att ett särskilt koncernbegrepp som är vidare än det aktiebolagsrättsliga härmed har skapats.

Tanken med den föreslagna bestämmelsen är inte att utvidga 3:12-reglernas tillämpningsområde till att även omfatta fall där avkastning i andra företag inte är hänförlig till delägarrens arbetsinsatser. Så skulle nämligen kunna bli fallet eftersom den enhet som skapas genom rekvisitet ekonomisk intressegemenskap även kan innefatta t.ex. börsnoterade företag. Följande exempel kan belysa det sagda.

En person, A, äger ett fåmansföretag i vilket han är kvalificerat verksam. Fåmansföretaget äger andelar i det börsnoterade bolaget BÖRSAB, vilket innebär att bolagen enligt utredningens förslag ingår i en ekonomisk intressegemenskap. Därutöver äger A personligen andelar i BÖRSAB. Enligt förslaget skall med A:s verksamhet och innehav av andelar i fåmansföretaget, vilka är kvalificerade, likställas innehav av andelar i ett annat företag med vilket fåmansföretaget ingår i ekonomisk intressegemenskap, dvs. BÖRSAB. Även andelarna i BÖRSAB blir därmed "kvalificerade". Avkastningen i det senare företaget är emellertid inte hänförlig till A:s arbetsinsatser och skall naturligtvis inte 3:12-beskattas. BÖRSAB skall med andra ord, såvitt gäller de av A direktägda andelarna, sorteras bort ur "staketenheten" och hamna på den "3:12-fria" sidan av staketet. Detta sker med stöd av den s.k. utomstående-regeln i den utformning som föreslås i avsnitt 7.4.1. Enligt förslaget skall med "företag" i 57 kap. 5 § andra stycket IL avses även det företag i vilket delägaren eller någon närstående till honom äger eller har ägt kvalificerade andelar. Detta leder till att BÖRSAB, som i förevarande sammanhang betraktas som ett "fåmansföretag",

anses ägt av utomstående. Andelarna i bolaget skall då anses kvalificerade bara om särskilda skäl föreligger, vilket regelmässigt torde vara uteslutet. Den föreslagna bestämmelsens tillämpningsområde är således begränsad till sådana förhållanden då en andelsägare varit kvalificerat verksam i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och det samtidigt varit såväl möjligt som ekonomiskt lönsamt för honom att försöka omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. Tillämpningsområdet överensstämmer alltså med intentionerna bakom 3:12-regelsystemet.

Utredningen är medveten om att den omständigheten att fråga är om en kompletterande bestämmelse kan innebära att en situation omfattas av såväl bestämmelsen som reglerar indirekta ägarförhållanden som av den föreslagna kompletterande bestämmelsen om företag i ekonomisk intressegemenskap. Det förhållandet att bestämmelserna överlappar varandra torde dock inte utgöra något problem. För den skattskyldige torde det inte spela någon roll – varken när det gäller kravet på förutsebarhet eller kravet på rätts-säkerhet – om hans situation omfattas av båda bestämmelserna. Det som är viktigt för honom att känna till är att det inte är någon idé att laborera med aldrig så finurliga bolagskonstruktioner eftersom bestämmelserna i kombination eller den kompletterande bestämmelsen ensam sätter ett effektivt staket kring alla de företag som ingår i en bolagskonstruktion. Till detta kan läggas den omständigheten att 3:12-reglerna, trots att de av de skattskyldiga kan upplevas som negativa, i princip är regler av "fördelskaraktär". Den skattskyldige erbjuds en skattemässig "fördel" genom att utdelningsinkomster och framför allt kapitalvinster över en viss nivå är lägre beskattade. Den som genom olika bolagskonstruktioner försöker sätta reglerna ur spel för att skaffa sig ytterligare – icke avsedda – skattefördelar får därför vara beredd att mötas av hinder i form av kringgåenderegler. Slutligen är det svårt att överblicka om den föreslagna bestämmelsen om ekonomisk intressegemenskap täcker in alla situationer som bestämmelsen om indirekta ägarförhållanden, ersättningsbestämmelsen, i dag täcker. Är så fallet skulle den senare kunna slopas. För att undvika att hamna i samma situation som slopandet av koncernregeln ledde till tas här det säkra före det osäkra. Framtiden får sedan utvisa om ersättningsbestämmelsen är överflödig.

Mot bakgrund av det anförda föreslås att en kompletterande bestämmelse av följande lydelse införs i 57 kap. 2 § IL.

Med verksamhet eller innehav av andelar i ett fåmansföretag likställs i detta kapitel verksamhet eller innehav av andelar i ett annat företag med vilket företaget ingår i en sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i 14 kap. 20 § IL.

Karenstid

Förslag: Bestämmelserna om karenstid kompletteras så att det klart framgår att karenstiden avser såväl verksamheten i företaget som närståendeskapet.

Den karensregel som slopades år 1995 och som innebar att karenstiden i vissa fall – i samband med att verksamhet flyttas från ett företag till ett annat – kan bli förlängd utöver den ”normala” karenstiden återinförs.

RSV har i skrivelse till Finansdepartementet den 3 april 2000 (dnr Fi2000/1468) anfört att osäkerhet råder beträffande tolkningen av karensregeln i 57 kap. 4 § 1 IL som reglerar närståendes verksamhet i fåmansföretag. Det är oklart om femårsperioden enbart syftar på verksamheten i företaget eller om även närståendeskapet åsyftas. Problematiken kan enligt RSV åskådliggöras med följande exempel.

Ett fåmansföretag ägs av två makar. Hustrun, som är VD i företaget, anses verksam i betydande omfattning. Mannens arbetsuppgifter är sådana att han inte uppfyller verksamhetsrekvisitet. Sedan makarna skiljt sig säljer mannen nästföljande beskattningsår sina aktier i företaget. Frågan är om mannens kapitalvinst omfattas av 3:12-reglerna eftersom den f.d. hustrun vid försäljningstidpunkten inte längre är närstående till honom.

Den mest grundläggande förutsättningen för att beskattning enligt 3:12-reglerna skall aktualiseras är att verksamhet har utförts i företaget av andelsägaren eller någon närstående till honom. Syftet med att även närståendes verksamhet i företaget beaktas vid tillämpning av 3:12-reglerna är att förhindra att reglerna kringgås genom att familjemedlemmar används som bulvaner. Även karensreglerna motiveras av att det inte skall vara möjligt att vidta åtgärder för att uppnå icke avsedda skattefördelar. Om karensreglerna sägs i förarbetena att det inte räcker att ta hänsyn till ägar- och verksamhetsförhållandena m.m. i anslutning till utdelnings- eller försäljningstillfället. De särskilda reglerna skall därför gälla även förfluten tid såväl i fråga om företagets karaktär av fåmansföretag

som i fråga om närståendekretsens verksamhet i företaget. Den förflutna tiden är numera fem år.

Mot bakgrund av det grundläggande syftet bakom reglerna – att motverka att arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad kapitalvinst i stället för som lön – talar det mesta för att det för 3:12-reglernas tillämpning är och bör vara tillräckligt att verksamhet utförts under beskattningsåret eller den föregående femårsperioden av någon som vid verksamhetstidpunkten omfattades av närståendekretsen. En sådan tolkning av bestämmelserna vinner även stöd av den omständigheten att en försäljning efter skilsmässan i RSV:s exempel annars skulle kunna leda till betydligt lägre skattebelastning än en försäljning före skilsmässan. Ett sådant resultat är inte i överensstämmelse med syftet bakom reglerna.

Paralleller kan även dras till bestämmelsen om dödsbo (se avsnitt 7.3.7). Enligt denna bestämmelse gäller att om en ägare till en kvalificerad andel dör är andelen även kvalificerad hos hans dödsbo och dödsbodelägare likställs med närstående. Andelen ändras således inte karaktär enbart på grund av att andelsägaren "ändrat karaktär" och den närstående upphör inte att vara närstående.

Utredningen anser visserligen att den redovisade tolkningen ryms inom gällande bestämmelser. Det finns dock uppenbarligen ett utrymme för viss osäkerhet. Denna osäkerhet kan enkelt undanröjas genom att lagtexten utformas så att det i klartext framgår att femårsperioden syftar på såväl verksamheten som närståendskapet. Utredningen föreslår därför att 57 kap. 4 § 1 IL kompletteras i enlighet härmed.

I avsnitt 7.3.5 redovisas hur gällande karensregel i 57 kap. 4 § 1 IL fungerar i samband med rekvisitet "samma eller likartad verksamhet". En aktiv delägare kan – om han flyttat hela eller delar av verksamheten från ett företag till ett annat – efter utgången av den femåriga karenstiden tillgodogöra sig vinsten i det första företaget som lägre beskattad kapitalinkomst i stället för som lön. Detta beror på att det första företaget är botat från "3:12-smittan" så snart karenstiden löpt ut. Förfarandet med att flytta verksamhet från ett företag till ett annat kan sättas i system och leda till att 3:12-reglerna sätts ur spel helt och hållet. En sådan relativt enkel möjlighet till systematiskt kringgående av reglerna är naturligtvis inte acceptabel. Kringgåendemöjligheten kan hindras genom att återinföra den genom SFS 1995:1626 slopade karensregeln. Denna innebär att den tid som gällde för tillämpning av 3:12-reglerna kunde bli förlängd utöver den "normala" karenstiden. Om en per-

son således upphör med sin verksamhet i ett fåmansföretag och fortsätter med den i ett annat fåmansföretag förblir det första företaget smittat så länge verksamheten i det senare företaget fortsätter. Som lagrådet påpekade i samband med att regeln ursprungligen infördes är en förutsättning för förlängning att det finns en kontinuitet i den meningen att den som är verksam i det senare företaget tidigare skall ha varit verksam i den skattskyldiges eget företag. Vidare skall inte mer än fem år ha förflutit mellan den tidpunkt då verksamheten i den skattskyldiges företag upphörde och den tidpunkt då verksamheten i det andra företaget påbörjades.

Lex Asea

Bedömning: Bestämmelsen är utformad på ett ändamålsenligt sätt. Något behov av ändringar föreligger därför inte.

Bestämmelsen som innebär att en andel som med tillämpning av Lex Asea delas ut på en kvalificerad andel alltid blir kvalificerad är nödvändig för att inte 3:12-reglerna skall urholkas. Enligt utredningens bedömning är bestämmelsen utformad på ett ändamålsenligt sätt. Någon ändring av densamma föreslås därför inte. I avsnitt 7.3.9. har föreslagits att nuvarande verksamhetsrekvisit förtydligas genom kodifiering av motivuttalanden. Denna komplettering av lagtexten föreslås ske genom att ett nytt andra stycke införs i 57 kap. 4 § IL. Förevarande bestämmelse som i dag är placerad i andra stycket i 4 § kommer således härefter att finnas i tredje stycket.

Dödsbo

Bedömning: Något behov av ändring av bestämmelsen som innebär att en avliden andelsägares kvalificerade andelar fortsätter att vara kvalificerade även hos dödsboet föreligger inte.

Det i avsnitt 7.3.7 angivna förarbetsuttalandet att 3:12-reglerna skall tillämpas som om andelen fortfarande hade ägts av den fysiska personen som avlidit kan innebära viss oklarhet i relation till verksamhetsrequisitet. När skall dödsboet anses upphöra med att driva

verksamhet i företaget? I avsnitt 7.3.9 har utredningen kommit fram till att verksamhetstidpunkten är den tidpunkt utifrån vilken de för 3:12-reglernas tillämpning aktuella kvalifikationsrekvisiten skall bedömas. Den aktiva delägaren upphör därmed av naturliga skäl att driva verksamhet i samma stund som han avlider (!). Dödsboet efter honom är en egen juridisk person. Dödsboet som sådant kan därför inte uppfylla verksamhetsrekvisitet. Detta betyder således att dödsfallet skall anses innebära att den avlidne/dödsboet upphör att driva verksamhet i företaget. När det gäller andelar som genom arv efter en aktiv delägare övergår till närstående som inte själv varit kvalificerat verksam i företaget kommer 3:12-reglerna att vara tillämpliga eftersom även närståendes, dvs. den avlidne delägaren, verksamhet under den senaste femårsperioden skall beaktas. Dödsfallet innebär således inte att närståendeskapet upphör. Om andelarna i stället övergår till en icke närstående krävs dock för en tillämpning av reglerna att den nya delägaren själv uppfyller verksamhetsrekvisitet.

Det framgår visserligen inte explicit av gällande lagtext att en aktiv ägares död skall anses innebära att den avlidne/dödsboet upphör att driva verksamhet i företaget. Vad som här sagts om den avlidnes/dödsboets bristande möjligheter att uppfylla verksamhetsrekvisitet får dock anses innebära att något behov av förtydligande av lagtexten inte föreligger. Som en konsekvens av förslaget i avsnitt 7.3.9. att införa ett nytt andra stycke i 57 kap. 4 § IL skulle förevarande bestämmelse härfter komma att utgöra ett fjärde stycke i paragrafen. Enligt de rekommendationer som numera gäller bör en paragraf inte innehålla mer än tre stycken. Den nu aktuella bestämmelsen görs därför till en särskild paragraf som benämns 4 a §.

Utländska bolag

Bedömning: I IL gäller som en allmän princip att, om det inte anges något annat eller framgår av sammanhanget, så avser en term eller ett uttryck också motsvarande utländska företeelser. Någon ändring föreslås därför inte i denna del.

Bestämmelsen som anger att med fåmansföretag kan även avses utländska företag infördes så sent som år 1995. I 57 kap. IL anges

inte särskilt att utländska juridiska personer omfattas av fåmansföretagsbegreppet. Detta beror på den genom IL införda principen att, om det inte anges något annat eller framgår av sammanhanget, så avser en term eller ett uttryck också motsvarande utländska företeelser (2 kap. 2 § IL). Principen är viktig för att hålla lagtexten så "ren" som möjligt. Det särskilda regelsystemet bör därför inte belastas med en bestämmelse av ren upplysningskaraktär i detta avseende.

7.4 Utomståenderegeln – gällande rätt

3:12-reglerna innehåller två undantagsregler. Den första gäller vid beskattning av såväl utdelning som kapitalvinst och tar sikte på fall där uttag i dessa former inte innebär någon skattemässig fördel. Så blir enligt förarbetena vanligtvis fallet om minst 30 % av avkastningen tillfaller utomstående (prop. 1989/90:110 s. 704). I förevarande avsnitt behandlas detta undantag. Det andra undantaget, den s.k. takregeln, avser endast beskattning av kapitalvinster och behandlas i avsnitt 8.3.1.

När 3:12-reglerna infördes i samband med 1990 års skattereform hade utomståenderegeln i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL följande lydelse.

Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första–tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under den senaste tioårsperioden. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första–tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas.

Beträffande denna bestämmelse uttalades i förarbetena följande (prop. 1989/90:110 s. 468).

Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare. Majoritetsägarnas andel av utdelning och reavinst från företaget blir då vanligtvis mindre än deras nettobehållning av ett motsvarande löneuttag.

Risken för kringgående av de särskilda reglerna motiverar att den skattskyldige alltid måste visa att utomståendes andel i företaget och omständigheterna i övrigt varit sådana att uttag i form av utdelning eller reavinst inte medför en större nettobehållning än ett löneuttag. Detta innebär att den skattskyldige måste redovisa omständigheter som på något sätt skulle kunna leda till obehöriga skatteförmåner trots

att ägarförhållandena talar mot att sådana förmåner skulle uppkomma. Successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier är exempel på sådant som kan medföra att de särskilda reglerna skall tillämpas också när utomståendes aktieinnehav uppgår till 30 % eller mera.

När det gäller att fastställa i vilka situationer undantagsregeln kan bli tillämplig anfördes i specialmotiveringen följande (a. prop. s. 704).

Så blir vanligtvis fallet om minst 30 % av avkastningen tillfaller utomstående. Det kan emellertid i vissa fall vara komplicerat att utreda hur avkastningen i form av utdelning och värdestegring fördelar sig på delägarna. Regeln har därför utformats så att det åligger den skattskyldige att visa att förutsättningarna för undantag föreligger. I ett enkelt fall där minst 30 % av aktierna under hela bolagets verksamhetstid har ägts av utomstående och aktierna medför lika rätt, kan det enkelt konstateras att förutsättningar för undantag föreligger. Har aktierna olika rätt till utdelning eller eljest olika karaktär kan bedömningen bli svårare, liksom om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev e.d. utfärdats. Även tidigare års förhållanden måste beaktas för att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller reavinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner. Om särskilda skäl föreligger skall undantag inte göras. Exempel på sådana särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Det bör framhållas att bevisskyldigheten ligger på den skattskyldige och det ligger i sakens natur att denna blir svårare att fullgöra ju mer komplicerade förhållandena är.

När reglerna infördes (SFS 1990:651) stadgades i lagtexten (3 § 12 mom. sjätte stycket SIL) att med utomstående avses "sådana personer på vilka bestämmelserna i första-tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas", dvs. personer som inte omfattas av reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst. Den utomstående kan inte heller vara närstående till sådan person som omfattas av reglerna. Det krävs med andra ord enligt utomståenderegeln i denna utformning att den utomstående personen och honom närstående inte är eller har varit verksamma i företaget i betydande omfattning under viss karenstid. Som framgår av avsnitt 7.3.5 omfattade karenstiden ursprungligen de tio beskattningsår som föregått utdelnings- eller försäljningsåret. År 1996 sänktes karenstiden till fem år.

Genom 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades utomståenderegeln till 3 § 12 e mom. SIL. Genom denna lagstiftning slopades även den s.k. koncernregeln och ersattes av bestämmelser enligt vilka indirekt ägande även i situationer då en koncern inte är för handen kan leda till att 3:12-reglerna blir tillämpliga (se avsnitt 7.3.4). Samtidigt gjordes i förtydligande syfte ett antal redaktionella ändringar i regelsystemet som även fick en annorlunda strukturell utformning. Sammantaget ledde ändringarna bl.a. till att begreppet kvalificerad aktie infördes som beteckning på sådana aktier som omfattas av regelsystemet. Detta begrepp blev i sin tur utgångspunkt för definitionerna av begreppen företag och utomstående. Det aktuella momentet fick följande lydelse.

Om aktieägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i 12 b mom. inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Med företag avses det företag i vilket aktieägaren eller denne närstående i betydande omfattning varit verksam under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses annan än fysisk person och dödsbo som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket.

De ändrade definitionerna av "företag" och "utomstående" kommenteras inte i förarbetena utan endast effekten av ändringarna. Enligt specialmotiveringen skulle effekten av den nya utomståenderegeln vara att den utomstående skall äga del i det företag i vilket aktieägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning. En fysisk person eller ett dödsbo som äger en kvalificerad aktie i det företag i vilket aktieägaren eller närstående är verksam eller i annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket utgör inte en "utomstående" enligt definitionen i momentet (a. prop. s. 92 f.).

I IL har utomståenderegeln fått en delvis ny utformning. Tidigare var det så att förekomsten av utomstående delägare under vissa omständigheter kunde innebära att 3:12-reglerna inte skulle tillämpas. Numera kan förekomsten av sådana delägare under vissa omständigheter innebära att andelarna inte är kvalificerade. Ändringen har gjorts för att bestämmelserna skall bli lättare att förstå

och tillämpa. Om andelarna inte är kvalificerade blir 3:12-reglerna inte tillämpliga (prop. 1999/2000:2 s. 625 f.). Att någon förändring i sak skulle vara avsedd med ändringen framgår inte. Regeln finns numera i 57 kap. 5 § IL och hade enligt SFS 1999:1229 följande lydelse.

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

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

Ett företag anses ägt av utomstående till den del det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 4 §.

Syftet med de ändringar som skedde genom 1995 års lagstiftning var att förhindra kringgående av 3:12-reglerna genom indirekt ägande. Genom att även beakta indirekt ägande vid bedömningen av om utomstående äger del i företaget var avsikten således att juridiska personer inte längre skulle kunna anses som utomstående. Att denna avsikt inte förverkligades framgår emellertid av *RA 1999 ref. 62*. Omständigheterna i målet var följande. Fåmansföretaget X AB ägdes till 50 % av A som också var verkställande direktör, styrelseledamot och kvalificerat verksam i bolaget. Hans aktier i bolaget var kvalificerade. Övriga aktier ägdes av Y Ltd. med 35 %, den fysiska personen C med 10 % och den fysiska personen D med 5 %. Y Ltd. ägdes till 100 % av den fysiska personen B som var verksam i detta bolag. Frågan i målet var om A kunde åberopa utomståenderegeln på andelsinnehavet i X AB. Regeringsrätten besvarade frågan jakande genom att finna att alla aktier som ägs av annan juridisk person än dödsbo är att anse som ägda av utomstående. Motiveringen härtill var följande.

... definitionen av begreppet utomstående är inte lättillgänglig. Med bortseende tills vidare från dödsbos aktieinnehav är det dock till en början tydligt att som utomstående skall anses annan än sådan fysisk person som – direkt eller indirekt – äger kvalificerade aktier i företaget eller i visst annat fåmansföretag. Vid den fortsatta tolkningen uppkommer emellertid flera svårigheter. Ett problem är att kvalificerade aktier enligt den i 3 § 12 a mom. första stycket SIL givna definitionen inte synes kunna ägas av andra än fysiska personer. Vilken innebörd som skall ges åt den inskjutna satsen 'direkt eller genom förmedling av juridisk person' framstår därmed som oklart. Frågan om indirekta

innehav kompliceras ytterligare genom att det i 3 § 12 a mom. fjärde stycket SIL vad gäller bl.a. begreppet ägare i fåmansföretag allmänt hänvisas till punkten 14 av anvisningarna till 32 § KL. Enligt elfte stycket av denna anvisningspunkt avses med ägare den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i fåmansföretag. Hur nu nämnda bestämmelser förhåller sig till varandra synes ovisst men de kan sammanfattas som argument för att indirekta innehav skall beaktas vid bedömningen av om en aktie ägs av utomstående eller inte.

Innehållet i första meningen i första stycket av 3 § 12 e mom. SIL är också av betydelse vid gränsdragningen mellan aktier som skall anses ägda av utomstående och andra aktier. Det förhållande som enligt den meningen tilläggs avgörande vikt är om 'utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning'. Rätt till utdelning tillkommer naturligt nog bara den som direkt äger aktier i företaget. Regleringen synes med andra ord här ta sikte endast på den egentliga aktieägarkretsen. Med denna utgångspunkt kan den i momentets andra stycke angivna definitionen av begreppet utomstående inte ges annan innebörd än att till utomstående skall räknas alla andra delägare i det aktuella företaget än vissa fysiska personer.

Såvitt Regeringsrätten kan förstå har en sådan långtgående räckvidd av begreppet utomstående inte varit åsyftad (jfr prop. 1995/96:109 s. 65 ff.). Mycket tyder på att avsikten varit att till annan än utomstående hänföra exempelvis ett aktiebolag som innehar aktier i de fall då dessa skulle ha ansetts kvalificerade om de ägts direkt av aktiebolagets ägare. Utformningen av 3 § 12 e mom. SIL kan emellertid inte anses ge utrymme för en sådan begränsning av begreppet utomstående. Regeringsrättens slutsats är därför att samtliga aktier som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående.

Samma dag avgjordes mål nr 7235-1998 med samma utgång.

Konsekvensen av Regeringsrättens ställningstagande är att definitionen av utomstående helt saknar betydelse vid indirekt ägande. Någon prövning av det indirekta ägandet behöver således inte göras utan det räcker att konstatera att andelarna ägs av annan juridisk person än dödsbo. Det är med andra ord synnerligen enkelt att kringgå regelsystemet. T.ex. kan en fysisk person bli utomstående till sig själv i följande situation. Den fysiska personen, A, äger andelar i två fåmansföretag. I FÅAB 1 äger han samtliga andelar. I FÅAB 2 äger han 70 % av andelarna medan resterande andelar ägs av FÅAB 1. Det senare andelsinnehavet anses med Regeringsrättens tolkning ägt av utomstående och 3:12-reglerna skall därför inte tillämpas på A:s andelar i FÅAB 2. I syfte att förhindra att 3:12-reglerna kringgås genom här beskrivna förfaranden ändrades därför utomståenderegeln (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS

2001:1176). Vid bedömningen av om utomstående äger andel i ett fåmansföretag skall numera inte bara den som direkt äger andel i företaget omfattas. Om det bland andelsägarkretsen finns ett annat företag skall bedömningen även ske i det senare företagets andelsägarkrets. Av direkt betydelse för bedömningen av om utomstående äger andelar är därmed vilka fysiska personer som finns i ägarkedjan. Om det i andelsägarkretsen i ett ägarföretag finns en delägare vars innehav i det ägda fåmansföretaget skulle vara att bedöma som kvalificerat om han ägt andelen direkt, skall han inte bedömas som en utomstående delägare i fåmansföretaget. Redan när 3:12-reglerna infördes fanns bestämmelsen som förhindrar att en fysisk person som äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL, dvs. ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, kan anses som utomstående. Detta gäller numera även för den som äger "kvalificerade andelar" i ett fåmanshandelsbolag. Innebörden av de senast genomförda ändringarna av utomståenderegeln är alltså att till kretsen av utomstående kan hänföras den som direkt eller indirekt äger andel i fåmansföretaget. Vidare kan – i vart fall vid tillämpningen av denna bestämmelse – en utomstående ha rätt till utdelning i företaget såväl direkt som indirekt (a. prop. s. 46 ff.). Utomståenderegeln har numera följande lydelse.

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

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

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

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

Vid remissbehandlingen i ovanstående lagstiftningsärende väckte Juridiska fakulteten vid Lunds universitet frågan om tolkningen av uttrycket "företaget" i 57 kap. 5 § andra stycket IL och anförde följande (a. prop. s. 46 f.)

Vid en bokstavstolkning syftar uttrycket 'företaget' till det där den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning. Det leder till ett materiellt tillfredsställande resultat i de fall det utomstående ägandet föreligger i ett dotterbolag till det bolag där den skattskyldige har kvalificerade andelar. Däremot kan utomståenderegeln inte användas om utomstående äger 30 procent i moderbolaget och personer med kvalificerade andelar inte är aktiva i moderbolaget utan bara i dotterbolaget. En sådan effekt kan inte vara förenlig med regelsystemets syfte.

Regeringen besvarade den väckta frågan enligt följande (a. prop. s. 49).

Regeringen kan bara konstatera att 57 kap. 5 § andra stycket IL och tidigare motsvarighet i SIL (3 § 12 e mom. andra stycket) har haft denna lydelse sedan regeln infördes den 1 januari 1998 ... Eventuell förändring får övervägas i ett annat sammanhang.

Vid nämnda remissbehandling anförde RSV att hänvisningen i utomståenderegeln till annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL bör preciseras (a. prop. s. 46). RSV:s uppfattning bemöttes enligt följande (a. prop. s. 49):

När det gäller 57 kap. 5 § tredje stycket punkten 3 IL anges redan enligt motsvarande gällande lydelse att ett företag inte anses ägt av utomstående till den del det ägs av fysiska personer som äger andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 §.

Den senare frågan hade RSV redan väckt tidigare, nämligen i skrivelse den 3 april 2000 (dnr Fi2000/1468). I skrivelsen anges att uttrycket "annat fåmansföretag som avses i 4 §" i praktiken tolkas på tre olika sätt. Den vidaste tolkningen är att ett kvalificerat andelsinnehav i vilket fåmansföretag som helst diskvalificerar en person från att anses som utomstående ägare. En annan tolkning är att hänvisningen avser dels företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag i vilket den skattskyldige är verksam, dels det företag i vilket den skattskyldige innehar kvalificerade andelar på grund av verksamhet i ett indirekt ägt företag. Den snävaste tolkningen är att hänvisningen enbart avser företag med samma eller likartad verksamhet. Enligt RSV är det önskvärt att lagtexten förtydligas så att det klart framgår vilka delägare i ett fåmansföretag som inte är att anse som utomstående delägare.

Regeringsrätten har i dom den 12 mars 2002 prövat frågan om det utomstående ägandet var tillräckligt stort för att 3:12-reglerna inte skulle tillämpas. Målet har redovisats i avsnitt 7.3.2. För en redovisning av omständigheterna hänvisas till nämnda avsnitt. En fysisk

person som äger kvalificerade andelar kan inte betraktas som utomstående. Konsekvensen av Regeringsrättens bedömning – att samtliga konsulter i den aktuella organisationen skulle anses verksamma i betydande omfattning – var att företaget inte ansågs ägt av utomstående till den del det ägdes av sådana konsulter. Utomståenderegeln var därför inte tillämplig i målet.

Särskilda skäl

Trots att utomstående äger del i företaget i betydande omfattning och har rätt till utdelning kan beskattning enligt 3:12-reglerna bli aktuell, nämligen om det finns särskilda skäl som talar mot att undantagsregeln tillämpas. Enligt de i detta avsnitt inledningsvis citerade förarbetsuttalandena kan särskilda skäl föreligga om det finns avtal som reglerar den faktiska resultatfördelningen, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv av företagets aktier. Även successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och termins-avtal avseende bolagets aktier är exempel på sådant som kan medföra att de särskilda reglerna skall tillämpas trots att utomståendes andelseinnehav uppgår till 30 % eller mera.

Rekvisitet särskilda skäl har prövats i *RÅ 1999 ref. 28*. För redovisning av omständigheterna i målet och frågan om de aktuella fämansföretagen kunde anses bedriva likartad verksamhet hänvisas till avsnitt 7.3.3. En konsekvens av att Regeringsrätten i detta fall funnit att frågan om företagen bedrev likartad verksamhet skulle besvaras nekande var att utomstående befanns i betydande omfattning äga del i företagen. Ägarförhållandena i de båda företagen var emellertid sådana – de båda företagen ägdes i samma proportioner av sex personer – att uttag i form av utdelning inte motverkades av att utomstående i betydande omfattning ägde del i företagen. Särskilda skäl att tillämpa 3:12-reglerna vid beskattningen av delägare med kvalificerade aktier i respektive bolag ansågs därför föreligga.

I *RÅ 2000 not. 165* blev utgången den motsatta. Omständigheterna i målet var följande. En kvinna, GF, ägde 50 % av andelarna i ett företag. Två äkta par ägde vardera till lika delar resterande andelar. Sedan Regeringsrätten i *RÅ 2000 not. 164* funnit att GF:s make inte skulle anses ha varit verksam i företaget i betydande omfattning (sistnämnda notisfall redovisas i avsnitt 7.3.2.) och att 3:12-reglerna därför inte skulle tillämpas på den utdelning som GF

erhållit från företaget gjorde Regeringsrätten i förevarande mål följande bedömning. Eftersom 3:12-reglerna inte skall tillämpas på den utdelning GF erhållit från företaget blir hon härigenom att anse som utomstående. Eftersom hon äger betydande del i företaget skall 3:12-reglerna tillämpas på den utdelning som de båda äkta paren erhållit endast om särskilda föreligger. Några sådana hade inte framkommit i målet varför utdelningen skulle beskattas i inkomstslaget kapital.

Tidigare års förhållanden

Vid bedömningen av om utomstående äger del i företaget i betydande omfattning skall förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Syftet härmed är att hindra att successiva utförsäljningar leder till icke avsedda skatteförmåner.

I de fall då utomstående ägt minst 30 % av andelarna under hela företagens verksamhetstid och aktierna medför lika rätt kan det enkelt konstateras att förutsättningar för tillämpning av utomståenderegeln föreligger. I RSV 2001:19 lämnas följande allmänna råd för tolkningen av förevarande bestämmelse.

För att utomståenderegeln skall vara tillämplig bör den skattskyldige visa att utomstående ägt minst 30 procent av aktierna under hela den senaste femårsperioden och erhållit motsvarande andel av den avkastning företaget lämnat under nämnda tidsperiod. Med avkastning avses inte vinster i företaget som tagits ut i form av lön, tantiem eller annan tjänsteinkomst.

RSV anser tydligen att den sista meningen i 57 kap. 5 § första stycket IL (vid bedömningen skall förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas) syftar på hela den första meningen (om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning del i företaget och, direkt eller indirekt har rätt till utdelning, skall en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl). Enligt denna uppfattning skall den utomståendes andelsinnehav ha legat över den kritiska punkten under *hela* den angivna tidsperioden – tidigare tio år, numera fem år – för att utomståenderegeln skall kunna åberopas. Kravet på femårs-karens är därmed ovillkorligt.

Enligt en annan tolkning av utomståenderegeln syftar den sista meningen endast på frågan ”om det finns särskilda skäl”, dvs. den

föregående perioden skall endast beaktas för att det skall kunna bedömas om omständigheterna är sådana att obehöriga skattefördelar har kunnat uppkomma.

I RÅ 2001 ref. 37 I och II har Regeringsrätten tagit ställning i denna tolkningsfråga. I RÅ 2001 ref. 37 (I), ett överklagat förhandsbesked, hade fem personer under hösten 1997 startat aktiebolaget X. A och B ägde 12,5 % av aktierna medan C, D och E ägde 25 % vardera. Efter en nyemission den 5 februari 1998 kom utomstående att äga hälften av aktierna. De utomståendes aktieinnehav ökade därefter till totalt 77,9 % från februari 1999. Eftersom utomstående från februari 1998 ägt mer än 30 % av aktierna ville A ha svar på frågan om hela kapitalvinsten vid en avyttring av aktierna i X skulle komma att beskattas i inkomstslaget kapital, dvs. om utomståenderegeln var tillämplig på avyttringen. Skatterättsnämnden besvarade frågan nekande. Motiveringen härtill var följande.

Lagtextens krav på att förhållandena under en femårsperiod skall beaktas kan inte anses begränsad till de särskilda skälen. Av detta följer att även innehållet i utomståenderegeln i övrigt skall beaktas under femårsperioden. I detta ligger bl.a. att den skattskyldige skall kunna visa att företaget varit utomståendeägt även under hela den femårsperiod som föregått avyttringsåret eller den kortare tid under vilken företaget drivit verksamhet.

Eftersom X AB inte varit utomståendeägt under hela den aktuella perioden gäller därför att reglerna i 3 § 12 b mom. SIL skall tillämpas på den reavinst som uppkommer vid A:s aktieförsäljning.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde följande.

Vi anser att undantagsbestämmelsen är tillämplig. Lagtextens krav på att även förhållanden under en femårsperiod skall beaktas avser endast de särskilda skälen.

Om en utomstående person förvärvar en betydande post i ett aktiebolag, måste det antas att den utdelning han erhåller är just så stor som hans insats och risktagande med beaktande av alternativa placeringar berättigar honom till. Om en i bolaget verksam aktieägare samtidigt lyfter lika stor utdelning per aktie på sina aktier, måste även hans utdelning anses utgöra ersättning för hans kapitalinsats och risktagande och ingenting annat. Innebörden av majoritetens ställningstagande är att en i bolaget arbetande aktieägare inte skulle kunna ta emot utdelning eller sälja aktier i bolaget förrän efter fem år sedan utomstående delägare tillkommit utan tillämpning av de s.k. 3:12-reglerna. Kravet på femårskaren är ju enligt majoritetens mening ovillkorligt.

Vi anser inte att det föreligger stöd för att lagstiftaren skulle ha avsett att ge lagen en sådan räckvidd. Om så varit fallet skulle lagtexten ha formulerats på ett annat sätt, t.ex. '[o]m aktieägaren visar att utom-

stående under fem år ...'. Några särskilda skäl att inte beakta 5-årsperioden skall ju inte finnas enligt majoritetens mening.

Däremot anser vi att lagtextens lydelse väl motsvarar den av oss hävdade innebörden. Trots att utomstående kan ha innehaft en betydande andel av aktierna under 5 år kan det finnas fog för att beakta särskilda skäl. Som framgår av lagens förarbeten finns det möjlighet att kringgå lagens avsikt t.ex. genom successiv utförsäljning av aktier. 3:12-reglerna skall därför tillämpas endast om särskilda skäl som rätt under den närmaste femårsperioden föranleder det.

A överklagade Skatterättsnämndens beslut vilket fastställdes av Regeringsrätten med följande motivering.

Syftet med att beakta även tidigare års förhållanden är enligt förarbetena till bestämmelsen att hindra att successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller realisationsvinster efter en utförsäljning av en minoritetspost av aktier leder till icke avsedda skatteförmåner.

Det framstår, med hänsyn till utomståenderegeln's syfte, som klart att vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger hänsyn måste tas till bl.a. om det betydande utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksam. Något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet skall ha förelegat under hela den angivna perioden kan emellertid inte utläsas av lagtexten. Undantagsvis kan således omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden. I förevarande fall har emellertid sådana omständigheter inte visats föreligga. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall därför fastställas.

I RÅ 2001 ref. 37 (II) (överklagat taxeringsbeslut) var omständigheterna följande. A hade varit verksam i FSAB under en följd av år. Han hade på 1980-talet ett stort aktieinnehav i bolaget men sålde samtliga sina aktier i juni 1986. Under inkomståren 1987 och 1988 var FSAB ett helägt dotterbolag till EAB och A hade under denna period inte några ägarintressen i FSAB. A blev emellertid på nytt delägare i FSAB år 1989 då han förvärvade en mindre aktiepost. Han innehade också en post konvertibla skuldebrev utgivna av bolaget och en option att sälja aktier i bolaget. Frågan var om vid A:s avyttring under åren 1991 och 1992 av de år 1989 förvärvade aktierna hänsyn skulle tas till ägarförhållandena i FSAB inte bara från den tidpunkt dessa aktier förvärvades utan även förhållandena under den tid då han tidigare ägt aktier i bolaget.

Såväl länsrätten som kammarrätten fann att utomståenderegeln inte kunde åberopas av A. Motiveringen härtill var att utomståendeägandet inte uppgått till minst 30 % under hela den angivna perioden räknat från A:s försäljningar.

Regeringsrätten ändrade emellertid underinstansernas beslut med följande motivering.

A avyttrade samtliga sina aktier i det aktuella bolaget i juni 1986. Den vinstgenerering som hans arbetsinsats i bolaget kan ha medfört fram till denna tidpunkt får anses realiserad genom den avyttringen. Mot bakgrund av syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL finns enligt Regeringsrättens mening inte anledning att vid tillämpningen innefatta tid som ligger före det den skattskyldiges ägarintressen i bolaget definitivt har avbrutits genom avyttring till utomstående. Ägarförhållandena i bolaget under tiden fram till juni 1986 bör sålunda inte hindra en tillämpning av utomståenderegeln.

Sedan A åter förvärvade aktier i bolaget har det utomstående ägandet varit betydande. Den utredning som föreligger i målet ger inte vid handen att förhållandena i övrigt i tiden efter förvärvet av aktierna har varit av den art att sådana särskilda skäl föreligger som enligt 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL medför att denna bestämmelse ändå inte skall tillämpas. Regeringsrätten finner därför att den realisationsvinst som uppkommit vid A:s försäljningar av aktierna i FSAB i sin helhet skall beskattas i inkomstslaget kapital.

7.4.1 Utomståenderegeln – förslag

Förslag: När prövningen av det utomstående ägandet avser det företag i vilket delägaren eller någon närstående till honom varit kvalificerat verksam begränsas prövningen uttryckligen till fåmansföretag.

För att utomståenderegeln skall leda till materiellt tillfredsställande resultat även när utomstående äger del i moderföretaget men verksamheten inte har bedrivits där utan bara i ett dotterföretag skall prövningen av det utomstående ägandet i stället avse det företag i vilket delägaren direkt äger de kvalificerade andelarna, dvs. det företag som utdelningen eller kapitalvinsten är hänförlig till.

Storleken på det utomstående ägandet

Den kritiska gränsen för hur stort det utomstående ägandet i ett företag skall vara för att den som innehar kvalificerade andelar i detsamma skall kunna åberopa utomståenderegeln – och därmed få all inkomst i form av utdelning och kapitalvinst hänförlig till företaget beskattad i inkomstslaget kapital – anges i lagtexten som "betydande". Enligt förarbetena är rekvisitet normalt uppfyllt om det utomstående ägandet uppgår till minst 30 %. Om utomstående äger större andel i företaget och därmed större del av avkastningen tillfaller dessa anses det inte längre lönsamt att omvandla arbetsinkomster till kapitalvinster.

Var den kritiska gränsen skall gå beror på förutsättningarna. Sedan uttalandena om en gräns vid 30 % gjordes i samband med 1990 års skattereform har den statliga skatten i högre inkomstskikt – och för många skattskyldiga även den kommunala skatten – höjts. Allmänna egenavgifter (numera allmän pensionsavgift) har införts. Arbetsgivaravgifterna har sänkts och slutligen har lättnadsreglerna (se kapitel 9), som innebär att en viss del av utdelningen på onoterade andelar är skattefri, införts. Nämnda ändringar påverkar den kritiska gränsen, vissa i höjande och vissa i sänkande riktning. I vart fall visar det sagda att den kritiska gränsen inte är någon exakt gräns. Detta är naturligtvis ingen idealisk situation från förutsebarhetssynpunkt. Som framgår av avsnitt 7.3.2 används det kvantifierande uttrycket "betydande" i skattelagstiftningen med växlande innebörd i olika bestämmelser. I avsnitt 7.3.9. har svårigheterna med att precisera uttrycket i relation till verksamhetsrekvisitet diskuterats. I förevarande sammanhang är svårigheterna visserligen inte lika stora eftersom här är fråga om rent matematiska beräkningar. Förutsättningarna för dessa beräkningar växlar emellertid över tiden. Det framstår därför inte som orimligt att man valt att i lagtexten uttrycka den kritiska gränsen med ett kvantifierande uttryck. Den siffra, minst 30 %, som angivits i förarbetena bör således kunna bibehållas som en gräns för storleken på det utomstående ägandet.

Utomståendekretsen

I avsnitt 7.4 har redogjorts för de senaste ändringarna av utomståenderegeln (SFS 2001:1176). Innebörden av dessa är att en fysisk person som indirekt äger andel i ett företag som hade varit kvalificerad vid ett direkt ägande inte skall ses som utomstående. Som Juridiska fakulteten vid Lunds universitet påpekade vid remissbehandlingen leder en bokstavstolkning av uttrycket företag i 57 kap. 5 § andra stycket IL till att detta syftar till det företag i vilket den skattskyldige varit kvalificerat verksam. I de fall det utomstående ägandet föreligger i dotterföretag till det företag där den skattskyldige har kvalificerade andelar leder detta till ett materiellt tillfredsställande resultat. Däremot kan den kvalificerat verksamma andelsägaren inte åberopa utomståenderegeln om utomstående äger del i moderföretaget och verksamheten inte har bedrivits där utan bara i dotterföretaget. Juridiska fakulteten finner att denna tolkning inte kan vara förenligt med regelsystemets syfte. Utredningen instämmer i denna bedömning och föreslår därför en utvidgning av utomståenderegeln tillämpningsområde. Med företag i nuvarande 57 kap. 5 § andra stycket IL bör således även avses det företag i vilket andelsägaren äger de kvalificerade andelarna.

Den här föreslagna utvidgningen av utomståenderegeln tillämpningsområde är vidare en förutsättning för att den i avsnitt 7.3.9 föreslagna regeln om "hopbuntning" av företag i ekonomisk intressegemenskap inte skall få ett tillämpningsområde som är mer vittgående än syftet med 3:12-reglerna.

De senaste ändringarna av utomståenderegeln (SFS 2001:1176) gjordes för att förhindra att 3:12-reglerna kringgås genom olika bolagskonstruktioner. Fråga är emellertid om det enligt gällande regler fortfarande finns manöverutrymme för den som vill komma undan 3:12-beskattnings. Ett exempel kan belysa frågeställningen.

En person, A, äger ett fåmansföretag, vilket i sin tur äger 70 % av andelarna i ett fåmanshandelsbolag. Resterande andelar i fåmanshandelsbolaget ägs av A direkt. A är enbart verksam i fåmanshandelsbolaget. Frågan är om A kan åberopa utomståenderegeln i följd varav hans andelar i fåmansföretaget inte skall anses kvalificerade. Det företag som skall beaktas vid prövningen av utomståendeägandet är, enligt gällande regler, fåmanshandelsbolaget. Vid prövningen av om detta bolag är utomståendeägt i tillräcklig omfattning enligt 57 kap. 5 § tredje stycket punkterna 1-3 IL blir bedömningen följande.

Punkten 1: äger A kvalificerade andelar i fåmansföretaget? Nej, 3:12-reglerna innehåller inga bestämmelser om att andelar i ett fåmanshandelsbolag kan vara kvalificerade. Detta innebär att företaget är utomståendeägt i erforderlig omfattning.

Punkten 2: äger A indirekt andelar i fåmansföretaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt? A äger visserligen indirekt andelar i fåmanshandelsbolaget men av samma skäl som under punkten 1 blir svaret det samma som under denna punkt.

Punkten 3: äger A kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen? Endast om fåmansföretaget och fåmanshandelsbolaget bedriver samma eller likartad verksamhet är svaret ja eftersom A både direkt och indirekt äger andelar i fåmanshandelsbolaget. Svaret blir detsamma som under punkterna 1 och 2, dvs. att företaget är utomståendeägt till 30 %, under förutsättning att företagen inte bedriver samma eller likartad verksamhet.

Slutsatsen blir att utomståenderegeln kan åberopas i den beskrivna situationen när företagen inte bedriver samma eller likartad verksamhet. Den märkliga situationen uppkommer då att A blir utomstående till sig själv. Möjligen kan situationen fångas upp av rekvisitet "särskilda skäl". I RÅ 1999 ref. 28 (redovisat i avsnitt 7.4) fann Regeringsrätten att särskilda skäl förelåg. I det målet var ägarförhållandena i de båda företagen sådana att uttag i form av utdelning inte motverkades av att utomståendeäggande förelåg. I förevarande situation skulle bedömningen troligen bli densamma. A skulle med andra ord inte komma undan 3:12-beskattning genom den aktuella bolagskonstruktionen. Enligt utredningens bedömning är det dock otillfredsställande att en så uppenbar kringgåendemöjlighet inte förhindras av utomståenderegelnns huvudbestämmelser utan skall fångas upp av bestämmelsen om "särskilda skäl". Ett sätt att komma till rätta med det beskrivna problemet är att begränsa tillämpningen av nuvarande 57 kap. 5 § andra stycket IL till fåmansföretag. I exemplet ovan skulle A således inte under några förhållanden kunna åberopa utomståenderegeln. I den aktuella situationen torde det med andra ord vara meningslöst att förlägga verksamheten till ett handelsbolag för att därigenom försöka kringgå 3:12-reglerna.

Hänvisningen till annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL

RSV har vid upprepade tillfällen framfört synpunkten att den hänvisning som i 57 kap. 5 § tredje stycket punkten 3 IL görs till ett annat fåmansföretag som avses i 4 § bör preciseras. Enligt verket ger lagtexten i dess lydelse enligt SFS 1999:1229 utrymme för tre olika tolkningar, nämligen att som utomstående får inte räknas den som äger kvalificerade andelar

1. i vilket annat fåmansföretag som helst eller
2. i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet eller på grund av verksamhet i ett indirekt ägt företag eller
3. i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet

Tolkningen under första punkten är endast möjlig om det bortses från såväl det grundläggande syftet med 3:12-reglerna – att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster i företag där den aktiva delägaren har majoriteten och därmed bestämmanderätten – som förarbetena. Den som tolkar hänvisningen på detta sätt, dvs. att andelsinnehav i vilket fåmansföretag som helst skulle diskvalificera från att i ett annat fåmansföretag anses som utomstående, går följaktligen allt för långt. Tolkningen kan med andra ord avvisas.

Annorlunda kan det emellertid förhålla sig vid en tolkning av lagtexten i dess lydelse enligt SFS 2001:1176. I den promemoria som föregick lagrådsremissen i detta lagstiftningsärende hade 57 kap. 4 § första stycket punkten 1 IL följande lydelse. "1. 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 fåmanshandelsbolag (utredningens understrykning) som bedriver samma eller likartad verksamhet..." I lagrådsremissens lagförslag hade lagtexten omformulerats till "... eller i ett (utredningens understrykning) fåmanshandelsbolag som ..." Omformuleringen har inte kommenterats i förarbetena. Genom tillägget "i ett" framför ordet fåmanshandelsbolag syftar det efterföljande "som" inte längre på både "annat fåmansföretag" och "fåmanshandelsbolag" utan endast på "fåmanshandelsbolag". Med en sådan formulering skulle uppräkningsen i den aktuella punkten enligt dess ordalydelse kunna avse

1. verksamhet i ett direktägt företag,
2. verksamhet i ett annat fåmansföretag, vilket som helst, och slutligen
3. verksamhet i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Att lagtexten skall tolkas på detta sätt är naturligtvis inte avsikten. För att lagrummet skall överensstämma med intentionerna bakom detsamma föreslås att detta förtydligas och får följande lydelse:

...

1. andelsägaren eller någon som är eller har varit närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning
 - a) i företaget, eller
 - b) i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver eller har bedrivit samma eller likartad verksamhet under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än fem år efter det att verksamheten i det företag som avses i a) upphörde, eller...

RSV:s tolkning enligt den andra punkten andra ledet (se inledningsvis i detta underavsnitt) innebär att hänvisningen i 57 kap. 5 § tredje stycket punkten 3 IL även inkluderar den kvalifikationsgrund som avses i 4 § första stycket punkten 2, dvs. verksamhet i indirekt ägt företag. Utomstænderegeln har sedan år 1995, då koncernregeln byttes ut mot bestämmelsen om indirekt ägande, varit försedd med en bestämmelse som är kopplad till kvalifikation genom indirekt ägande. Efter den senaste ändringen av utomstænderegeln finns denna bestämmelse i 57 kap. 5 § tredje stycket punkten 2 IL. I 4 § första stycket regleras förutom verksamhet i ett indirekt ägt företag (4 § första stycket punkten 2) även verksamhet i ett direktägt företag (4 § första stycket punkten 1 första ledet i meningen) respektive verksamhet i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet (4 § första stycket punkten 1 andra ledet i meningen). Utomstænderegeln koppling till verksamhet i ett direkt ägt företag regleras numera i 57 kap. 5 § tredje stycket punkten 1 IL. Det anförda innebär sammantaget att vad som i punkten 3 återstår att hänvisa till är den situationen att den skattskyldige äger kvalificerade andelar i ett företag till följd av kvalifikationsgrunden "samma eller likartad verksamhet". Hänvisningen i 57 kap. 5 § tredje stycket punkten 3 IL bör lämpligen preciseras i enlighet härmed. Vidare bör samma lagrum kompletteras

med en fjärde punkt till följd av den i avsnitt 7.9.3 föreslagna ”statbestämmelsen”.

Tidigare års förhållanden

I avsnitt 7.4 har rättsfallen RÅ 2001 ref. 37 (I) och (II) redovisats. Den generella slutsats som kan dras av de båda rättsfallen är att den femårsperiod som skall beaktas vid tillämpning av utomstående-regeln visserligen skall ses som en sorts karenstid men att denna inte är absolut på samma sätt som femårsperioden i 57 kap. 4 § IL.

I RÅ 2001 ref. 37 (I) anförde två skiljaktiga ledamöter i Skatterättsnämnden bl.a. följande.

Om en utomstående person förvärvar en betydande post i ett aktiebolag, måste det antas att den utdelning han erhåller är just så stor som hans insats och risktagande med beaktande av alternativa placeringar berättigar honom till. Om en i bolaget verksam aktieägare samtidigt lyftar lika stor utdelning per aktie på sina aktier, måste även hans utdelning anses utgöra ersättning för hans kapitalinsats och risktagande och ingenting annat.

Resonemanget skulle kunna fullföljas på så sätt att så snart utomstående förvärvat tillräcklig stor del av företaget är beskattning enligt 3:12-reglerna härefter inte längre behövlig. Enligt detta synsätt har den kvalificerat verksamma andelsägaren – genom att släppa in utomstående som han därefter skall dela med sig av avkastningen i företaget till – realiserat eventuella upparbetade vinstmedel i företaget och någon omvandlingsrisk föreligger härefter inte. En konsekvens härav är bl.a. att det inte heller föreligger något behov av att beakta någon tidsperiod bakåt i tiden. Synsättet bygger dock på att den kvalificerat verksamma andelsägaren som avytttrar t.ex. 30 % av sina kvalificerade andelar genom denna delavyttring erhåller ersättning även för de ackumulerade vinstmedel som belöper på hans återstående kvalificerade andelsinnehav för tiden fram till överlåtelsen till den utomstående. Vad som i förarbetena sägs om motiven till att utomståenderegeln infördes – att det inte är någon ekonomisk fördel för den kvalificerat verksamma delägaren att tillgodogöra sig vinsten i företaget i form av utdelning när utomstående äger del i företaget i betydande omfattning – gäller således i princip endast för vinstmedel som upparbetats under den tid som utomståendeägar föreligger. Undantagsvis kan dock, så som Regeringsrätten diskuterade i RÅ 2001 ref. 37 (I), omständig-

heterna vara sådana att det är motiverat att underlåta 3:12-beskattning såvitt gäller vinstmedel som genererats under den föregående femårsperioden trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela denna tid. Ett slopande av den i förevarande sammanhang aktuella karenperioden torde dock förutsätta att hela det kvalificerade andelsinnehavet avyttras på sätt som skedde i RÅ 2001 ref. 37 (II).

Av avsnitt 7.3.9. framgår att det enligt RSV råder osäkerhet beträffande tolkningen av karenregeln i 57 kap. 4 § punkten 1 IL. Fråga är om samma osäkerhet kan föreligga även i förevarande sammanhang. Ett exempel kan belysa problematiken.

En fysisk person, A, äger ett fåmansföretag där han är kvalificerat verksam. Hans hustru, B, äger ingen del i företaget och är inte heller verksam i detta. Makarna förrätter bodelning i samband med skilsmässa varvid A blir skyldig B ett visst belopp. A kan inte erlägga detta kontant utan B får i stället andelar i betydande omfattning i fåmansföretaget. Frågan är om A efter bodelningen kan åberopa utomståenderegeln och därmed få alla inkomster från företaget kapitalinkomstbeskattade. På samma sätt som i RSV:s exempel i avsnitt 7.3.9. upphör närståendeskapet i och med skilsmässan. A och B är alltså inte längre närstående. I nyssnämnda avsnitt drogs slutsatsen att det är tillräckligt att verksamhet utförts under beskattningsåret eller den föregående femårsperioden av någon som vid verksamhetstidpunkten omfattades av närståendekretsen. Enligt huvudregeln i 57 kap. 4 § punkten 1 IL blir B:s andelar i fåmansföretaget således kvalificerade eftersom A var närstående till andelsägaren, B, fram till skilsmässan. A:s aktivitet under den senaste femårsperioden smittar alltså B:s andelsinnehav. Enligt 57 kap. 5 § tredje stycket punkten 1 IL anses ett företag ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget. Eftersom B:s andelar i företaget är kvalificerade tillhör hon inte utomståendekretsen. A kan följaktligen inte åberopa utomståenderegeln.

Det skulle kunna hävdas att det inte är rimligt att tillämpa 3:12-reglerna i situationer som den beskrivna. De f.d. makarna är inte längre, enligt allmänt språkbruk, närstående, har inte längre gemensam ekonomi och inte heller några ekonomiska skyldigheter gentemot varandra (bortsett från vad som kan ha bestämts i fråga om underhåll m.m.). Närståendelänken kan, förutom på grund av skilsmässa, brista viddödsfall och ett barn adopteras bort. Det sistnämnda är troligen oerhört sällsynt varför det här bortses från

denna situation. Dödsfallssituationen är specialreglerad (se avsnitt 7.3.7). Reglerna innebär bl.a. att dödsbodelägare likställs med närstående. Dödsbodelägare är bl.a. arvingar och efterlevande make. Beroende på den avlidnes familjeförhållanden kan den krets av personer som även efter dödsfallet är närstående vara olika stor. I och med att även universella testamentstagare är dödsbodelägare kan t.o.m. nya närstående tillkomma efter dödsfallet. Det bakomliggande skälet till att närståendeskapet inte bryts och att nya närstående kan tillkomma är att den avlidne och de nya närstående anses ha sammanfallande ekonomiska intressen på så sätt att de alla kan antas sträva efter att tillgodogöra sig inkomsterna som lägre beskattade kapitalinkomster i stället för som lön. Även när närståendelänken brister på grund av skilsmässa har det skilda paret i exemplet ovan sammanfallande ekonomiska intressen på det sätt som avses i förevarande sammanhang. Att de inte längre är närstående enligt allmänt språkbruk, inte har gemensam ekonomi eller några ekonomiska skyldigheter gentemot varandra förändrar inte detta förhållande. Redan på denna grund finns det alltså skäl att inte betrakta skilsmässan som en sådan omständighet som skall bryta närståendeskapet i 3:12-sammanhang.

I exemplet har B förvärvat sina andelar genom bodelning. Enligt 57 kap. 11 § IL övertar hon därmed A:s eventuellt sparade utdelningsutrymmen. Bodelningen utlöser alltså ingen beskattning hos A. I och med att A överlätit andelar genom bodelning har han naturligtvis inte fått någon ersättning för andelarna. Han har alltså varken fått ersättning för de ackumulerade arbetsinkomster som belöper på de överlättna andelarna och än mindre på de ackumulerade arbetsinkomster som belöper på andelar han själv har kvar. Om A i denna situation skulle få åberopa utomståenderegeln skulle detta innebära att både han och B skulle få ta ut vad som i själva verket är arbetsinkomster som kapitalinkomster. Detta strider mot syftet med 3:12-reglerna. Det kan därför inte hävdas att det inte skulle vara rimligt att tillämpa 3:12-reglerna i den beskrivna situationen.

Närståendelänken kan brista av andra skäl än delägarens egen skilsmässa. Närståendekretsen är relativt vid och det kan därför vara fråga om relativt avlägsna närståendeskap som bryts. Personer som ingår i närståendekretsen har inkluderats i denna enbart med hänsyn till att de regelmässigt antas ha sammanfallande ekonomiska intressen på sätt som beskrivits ovan. De nyss förda resonemangen äger således giltighet oavsett var närståendelänken brister.

7.5 Fåmansföretag ändrar karaktär – gällande rätt

Förarbeten

3:12-reglerna reglerar den skattemässiga behandlingen av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag. Det är således i normalfallet endast sådana andelar som blir föremål för beskattning enligt 57 kap. IL. Dock kan under särskilda omständigheter vissa andelar i börsnoterade bolag likväl omfattas av 3:12-reglerna. Så är fallet om ett företag upphör att vara fåmansföretag, t.ex. genom att aktierna i bolaget börsnoteras. I en sådan situation anses en andel ändå kvalificerad om andelsägaren eller någon honom närstående ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller om han skaffat andelen med stöd av en sådan andel. Andelen anses dock kvalificerad som längst under fem beskattningsår (före år 1996 tio beskattningsår) efter det att företaget ändrat karaktär.

Bestämmelsen om denna utvidgning av kvalificeringen till att omfatta även tiden efter det att företaget upphört att vara fåmansföretag infördes redan i samband med regelsystemets tillkomst år 1990, då i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL. Syftet med karensregeln är att förhindra kringgående av reglerna. I förarbetena uttalades i denna del bl.a. att det inte räcker att ta hänsyn till förhållandena i anslutning till utdelnings- eller försäljningstillfället utan reglerna skall gälla även förfluten tid bl.a. i fråga om företagets karaktär av fåmansföretag (prop. 1989/90:110 s. 468). I specialmotiveringen anføres att tillämpningen av 3:12-reglerna endast avser sådana aktier som ägdes vid övergången eller förvärvats med stöd av dessa aktier t.ex. vid fondemission (a. prop. s. 703).

I samband med 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109. bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades bestämmelsen till 3 § 12 a mom. andra stycket SIL. Ordalydelsen ändrades samtidigt med hänsyn till att begreppet kvalificerad aktie införts. Momentet fick år 1998 – i samband med justeringarna av Lex Asea – ett nytt andra stycke (se avsnitt 7.3.6) varvid den nu aktuella bestämmelsen flyttades till momentets tredje stycke (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1606). Bestämmelsen finns numera i 57 kap. 6 § IL.

Rättspraxis

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 13 juni 2001 prövat den här aktuella bestämmelsen. Frågan var om andelarna i ett företag som från ingången av år 2000 upphört att vara fåmansföretag på grund av den nya fåmansföretagsdefinitionen i punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § KL (SFS 1999:1149) skulle anses kvalificerade efter denna tidpunkt. Skatterättsnämnden besvarade frågan nekande med följande motivering.

Den särskilda karensregeln tar sikte på sådana fall då åtgärder kan vidtas för att uppnå inte avsedda skattefördelar. I det aktuella fallet har bolaget inte genom egna åtgärder utan genom ändrad lagstiftning upphört att vara fåmansföretag. Ett sådant upphörande innebär inte ett upphörande i karensregelns mening.

Två ledamöter var av skiljaktig mening och anförde bl.a. att karensregelns ordalydelse är klar och inte ger utrymme för att låta orsaken till att ett företag upphör att vara ett fåmansföretag styra tillämpningen.

RSV har inte överklagat förhandsbeskedet.

7.5.1 Fåmansföretag ändrar karaktär – förslag

Förslag: Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar som är kvalificerade till följd av 57 kap. 6 § IL skall dessa inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i företaget som delägaren förvärvat efter den tidpunkt då företaget upphörde att vara ett fåmansföretag.

Om delägaren vid tidpunkten för avyttring av andelar i det noterade företaget äger andelar som inte är av samma slag och sort skall de gamla andelar som är kvalificerade till följd av bestämmelsen i 57 kap. 6 § IL anses avyttrade först och därefter de nya andelarna.

Som framgår av det föregående kan ett fåmansföretag upphöra att vara ett sådant företag, t.ex. genom att andelarna i företaget noteras. I så fall behåller en kvalificerad andel sin karaktär i andelsägarens eller närståendes hand under en karenstid av fem år. Det samma gör t.ex. en nyemitterad andel som förvärvats med stöd av en kvalificerad andel under karenstiden. Den aktuella bestämmelsen anses av vissa – av i princip samma skäl som de skiljaktiga

ledamöterna i Skatterättsnämndens beslut i RÅ 2001 ref. 37 (I) anförde som stöd för utomståenderegelns tillämpning (se avsnitt 7.4.1) – obehövlig. Vad som i nämnda avsnitt anförts om ett slopande av karenstiden i utomståenderegeln kan även anföras med avseende på förevarande karensregel. Någon ändring föreslås därför inte i denna del.

När andelarna i ett fåmansföretag noterats och fåmansföretaget därmed upphört att vara ett sådant företag kan det tänkas att en delägare, som innehar andelar som är kvalificerade på grund av bestämmelsen i 57 kap. 6 § IL, förvärvar flera andelar i företaget. Utdelning och kapitalvinst på dessa andelar skall naturligtvis inte omfattas av 3:12-reglerna. Men vad händer om delägaren avyttrar en del av det totala andelsinnehavet innan karenstiden för de kvalificerade andelarna löpt ut? Vilka andelar skall han anses ha sålt, de gamla eller de nya? Gällande regler ger ingen ledning för att besvara frågan. Följande exempel kan vara utgångspunkt för den fortsatta diskussionen.

X äger ett FÅAB. Andelarna marknadsnoteras. X:s anskaffningskostnad för de 1 000 andelarna är 100 kr per st., dvs. 100 000 kr. Vid marknadsnoteringen är andelarna värde 1 000 kr per andel, dvs. 1 milj kr. Ett år efter noteringen förvärvar X ytterligare 100 andelar i företaget á 500 kr, dvs. 50 000 kr. Enligt genomsnittsmetoden är värdet på andelarna $(100\,000 + 50\,000/1\,100 =)$ 136 kr per st. Tre år efter noteringen avyttrar X 100 av andelarna för 1 000 kr per st. Skall 3:12-reglerna tillämpas vid beskattningen av kapitalvinsten eller kan X påstå att han avyttrat de 100 senast förvärvade andelarna?

Som framgår av exemplet innebär genomsnittsmetoden att X får ett högre omkostnadsbelopp på de kvalificerade andelarna än vad han skulle ha fått om han inte förvärvat nya andelar. Om man vill ha enkla skatteregler talar det mesta för att denna effekt måste godtas. Frågan är emellertid om förfarandet i exemplet kan sättas i system och leda till icke avsedda skatteförmåner? Totalt sett torde det visserligen inte vara så vanligt förekommande att andelar fåmansföretag noterats. Förfarandet gör det dock möjligt för X att genom upprepade förvärv och avyttringar av nya andelar höja omkostnadsbeloppet på de kvalificerade andelarna. Detta talar enligt utredningens uppfattning för att genomsnittsmetoden inte skall få tillämpas i den aktuella situationen. Utredningen föreslår därför att en bestämmelse av följande innebörd införs. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar som är kvalificerade till

följd av 57 kap. 6 § IL skall dessa inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i företaget som delägaren förvärvat efter den tidpunkt då företaget upphörde att vara ett fåmansföretag. Genom en sådan regel kommer omkostnadsbeloppet för de kvalificerade andelarna inte att påverkas av delägarens förvärv av nya andelar efter tidpunkten för noteringen.

Värdet på X:s nya andelar i exemplet består delvis av de eventuellt upparbetade vinstmedel som fanns i fåmansföretaget när andelarna noterades. Om X skulle anses ha avyttrat de nya andelarna skall vinsten tas upp i inkomstslaget kapital. X har därmed lyckats omvandla del av vad som rätteligen är arbetsinkomst till kapitalinkomst. Detta talar för att X inte skall ha någon valfrihet att själv avgöra vilka andelar som avyttrats.

För att komma till rätta med turordningsproblemet föreslår utredningen att en uttrycklig turordningsbestämmelse införs som innebär att om säljaren, dvs. delägaren, äger andelar i företaget som inte är av samma slag och sort skall andelarna anses avyttrade i följande ordning:

1. gamla andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 6 § IL
2. nya andelar.

8 Klyvningsreglerna

8.1 I vilket inkomstslag skall den särskilda inkomsten beskattas?

Gällande rätt

Den principiella utgångspunkten för 3:12-reglerna är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning skall få samma skattebelastning som löntagare som äger aktier i t.ex. ett börsnoterat bolag vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst. Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag skall således beskattas i inkomstslaget kapital i den mån inkomsten utgör kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och kapitalvinst skall behandlas på samma sätt som lön. Eftersom det är omöjligt att avgöra vad som egentligen är arbetsinkomst och vad som är kapitalinkomst för en person som arbetar i ett fåmansföretag, som han själv kontrollerar, görs den skattemässiga uppdelningen enligt gällande regler på ett schablonmässigt sätt. Detta innebär att s.k. *normal kapitalavkastning* beskattas i inkomstslaget kapital medan överskjutande utdelning och kapitalvinst utgör en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst (prop. 1990/91:54 s. 218 f.).

När det gäller behandlingen av *utdelning utöver normal kapitalavkastning* diskuterades i förarbetena till 1990 års skattereform olika metoder att uppnå den skattesats som ansågs erforderlig. 1990 års skattereform innebar bl.a. att marginalskatten för inkomst av tjänst för en höginkomsttagare låg på drygt 50 %, motsvarande 20 % statlig skatt plus den genomsnittliga kommunalskattesatsen. En beskattning på motsvarande nivå av överskjutande utdelning kunde enligt diskussionerna nås genom att denna beskattades som inkomst av tjänst eller påfördes en särskild skatt på 20 % utöver de 30 % som föreslogs bli den normala skattesatsen för inkomstslaget kapital. Den senare lösningen skulle dock innebära en tillkom-

mande skattebas och därmed komplikationer i form av en särskild inkomst- och skatteberäkning. Ytterligare en tänkbar lösning var att beräkna den skattepliktiga utdelningen som faktisk utdelning plus 67 % av utdelning utöver gränsen för normalbeskattad utdelning. Skattesatsen på 30 % i inkomstslaget kapital skulle då ge den erforderliga sammanlagda skatten på 50 % för överskjutande utdelning. För att på ett någorlunda enkelt sätt åstadkomma regler som inte medför att överskjutande utdelning som tillfaller skattskyldiga med låga inkomster träffas av progressiv beskattning valde man det förstnämnda alternativet, dvs. beskattning som inkomst av tjänst (SOU 1989:33, Del II, s. 145).

För att förhindra skatteplanering ansågs det nödvändigt att 3:12-reglerna även skulle omfatta kapitalvinster vid avyttring av aktier och andelar i fåmansföretag. Den erforderliga extrabeskattningen ansågs dock vara lägre än för aktieutdelning eftersom "100 kr. i företagsbeskattade eller företagsobeskattade vinstmedel ökar försäljningspriset för bolaget med mindre än 100 kr. och eftersom uttag i form av reavinst medför vissa komplikationer och kostnader för den skattskyldige" (a. bet. s. 146). Extrabeskattningen av reavinster borde därför vara lägre än extrabeskattningen av överskjutande utdelning med hänsyn till målsättningen att berörda aktieägare skulle särbehandlas i minsta möjliga utsträckning. En lämplig nivå för extrabeskattningen kunde uppnås genom att endast beakta halva kapitalvinsten. Detta motsvarade ett faktiskt skatteuttag på 40 % (a. bet. a. st.).

Den särskilda inkomsten medför inte uttag av sociala avgifter [2 kap. 4 § första stycket 12 lagen (1981:691) om socialavgifter], allmän pensionsavgift [3 § första stycket lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift], särskild löneskatt [1 § tredje stycket (lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster] eller grundavdrag (63 kap. 5 § andra stycket IL). Inkomsterna ingår inte heller i underlaget för beräkning av pensionssparavdrag (59 kap. 3 och 4 §§ IL).

Det bolag som lämnar utdelning skall skattemässigt behandla densamma som utdelning oberoende av hur den beskattas hos mottagaren. Avdrag får alltså inte göras för någon del av utdelningen.

8.1.1 Bedömning

Bedömning: Utdelning på kvalificerad andel som överstiger normal kapitalavkastning skall även fortsättningsvis tas upp i inkomstslaget tjänst.

Som framgår av det föregående diskuterade man i samband med 1990 års skattereform olika tekniska lösningar för att med avseende på utdelning utöver normal kapitalavkastning uppnå den skattesats som ansågs erforderlig. Tekniken att beskatta s.k. överutdelning som inkomst av tjänst valdes därför att den ansågs lösa problematiken med skatteskyldiga med låga inkomster på ett "någorlunda enkelt sätt". Det är i och för sig inte svårt att förstå skälen till att man stannade vid denna teknik. Det kan dock i förevarande sammanhang finnas anledning att ifrågasätta om metoden är den mest logiska att använda. Inkomst av överutdelning medför inte uttag av sociala avgifter, allmän pensionsavgift eller särskild löneskatt. Den berättigar heller inte till grundavdrag och pensionsparavdrag. Inkomsten betraktas med andra ord inte som en "äkta" arbetsinkomst utan som en "särskild inkomst". Eftersom den särskilda inkomsten behandlas på ett sätt som i centrala avseenden avviker från vad som gäller för en "äkta" arbetsinkomst bör det övervägas om den kan flyttas till ett inkomstslag där den systematiskt passar bättre in. Utredningen tänker då i första hand på inkomstslaget kapital. Vad det således gäller är att finna en metod som med hänsyn till att skattesatsen i inkomstslaget kapital är 30 % kan ge den erforderliga sammanlagda skatten för överutdelningar. Det sammanlagda skatteuttaget bör i så fall – för att modellen skall kunna användas även vid höga inkomster – motsvara det sammanlagda skatteuttaget på en arbetsinkomst överstigande den övre skiktgränsen.

En tänkbar lösning är att beräkna den skattepliktiga utdelningen på kvalificerade andelar som faktisk överutdelning multiplicerad med en uppräkningsfaktor. Samma teknik kan tillämpas på kapitalvinster vid avyttring av kvalificerade andelar. En uppenbar nackdel med en lösning av det beskrivna slaget, som ju har höginkomsttagarens beskattningssituation som norm, är emellertid att överutdelning som tillfaller skattskyldiga med låga inkomster indirekt kommer att bli föremål för progressiv beskattning. En sådan skärpning av beskattningen är inte acceptabel. En annan uppenbar nackdel är

att nivån på den valda uppräkningsfaktorn måste fastställas med utgångspunkt från faktorer som ändras över tiden. Detta innebär att uppräkningsfaktorn måste "bevakas" och ändras när skattesatserna för förvärvsinkomster ändras. Ett av de viktigaste målen för 3:12-utredningen är att skapa ett regelsystem som präglas av förutsebarhet och stabilitet. Det får därmed anses stå i direkt strid med direktiven att föreslå regler som förutsätter kontinuerlig bevakning av det aktuella slaget. Även om den särskilda intäktspost som överutdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar utgör i och för sig rent systematiskt kan påstås passa bättre in i inkomstslaget kapital anser utredningen att den även fortsättningsvis bör beskattas i inkomstslaget tjänst. Någon förändring föreslås därför inte i denna del.

8.2 Utdelning – gällande rätt

8.2.1 Nivån på normal kapitalavkastning

När 3:12-reglerna infördes placerades den bestämmelse som reglerar beräkningen av s.k. normal kapitalavkastning i 3 § 12 mom. första stycket SIL. Gränsen för normalbeskattad utdelning bestämdes till "så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid beskattningsårets ingång med tillägg av fem procentenheter" (SFS 1990:651). Tillägget på fem procentenheter är inte närmare motiverat i förarbetena till det särskilda regelsystemet. Enligt föredragande statsrådet hade flera remissinstanser lämnat synpunkter på underlaget för beräkning av normalt beskattad utdelning och på risktilläggets storlek. De lösningar som föreslagits ansågs emellertid inte godtagbara eftersom de kunde leda till att avkastningen av mottagarens eller hans närståendes arbetsinsatser blev för lågt beskattad (prop. 1989/90:110 s. 470 f.).

I det fortsatta arbetet med reformering av inkomst- och företagsbeskattningen ansågs de särskilda reglerna om maximal skattemässig kapitalinkomst från fåmansföretag böra omfatta inte bara aktier och andelar i fåmansföretag utan även andra instrument som är anknutna till företagets vinstutveckling som t.ex. konvertibla skuldbevis, vinstandelsbevis, optioner och terminer. I annat fall skulle reglerna kunna kringgås genom att vad som egentligen är arbetsinkomster tas ut som kapitalbeskattad utdelning för dessa

instrument. Beträffande risktillägget – statslåneräntan ökad med en procentenhet – för aktuella instrument uttalades följande (prop. 1990/91:54 s. 224 f).

Regeln om en skattemässigt godtagbar normal kapitalavkastning på statslåneräntan plus fem procentenheter är anpassad med hänsyn till att avkastningen på aktier inkluderar riskersättning samt med hänsyn till att arbetsinkomster som tas ut i form av utdelning eller reavinst vid försäljning av aktierna beskattas både i företaget och hos ägarna. Denna dubbelbeskattning reducerar i hög grad skillnaden mellan det sammanlagda skatteuttaget för lön och det sammanlagda skatteuttaget för aktieutdelning och reavinst. Även andelar i fåmansföretag, som t.ex. andelar i ekonomisk förening som utgör fåmansföretag, omfattas av dubbelbeskattning och bör därför likställas med aktier i fåmansföretag vid tillämpning av de särskilda reglerna för delägare i fåmansföretag.

En gräns för skattemässigt godtagbar kapitalinkomst motsvarande statslåneräntan ökad med fem procentenheter är emellertid alltför hög för bl.a. konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis med hänsyn till att risken ofta är mera begränsad samt med hänsyn till att räntan på konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis är avdragsgill för företaget, vilket leder till ett sammanlagt skatteuttag som är väsentligt lägre än för lön när man beaktar både arbetsgivaravgifter och inkomstskatt. Den skattemässigt godtagbara normala kapitalavkastningen för andra tillgångar än aktier och andelar i fåmansföretag bör därför uppgå till statslåneräntan plus en procentenhet. Denna gräns överensstämmer med den gräns som gäller vid löntagares förmånsbeskattning av lån med låg ränta från arbetsgivare.

Bestämmelsen om beräkning av normal kapitalavkastning på ”andra finansiella instrument” än aktier och andelar placerades i 3 § 12 mom. tionde stycket SIL (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422). Samtidigt justerades – i syfte att skapa enhetliga regler i de fall då statslåneräntan läggs till grund för olika beräkningar – momentets första stycket således att statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret blev avgörande (a. prop. s. 310).

I den fortsatta reformeringen av företagsbeskattningen redovisades vissa resultat från en då nyligen publicerad studie som underlag för en bedömning av storleken på riskpremien på den svenska börsen (SOU 1993:29, Del 2, s. 36 f.). Riskpremien hade i studien definierats som skillnaden i avkastning på aktier och på långa statsobligationer. Enligt studien uppgick den nominella avkastningen på aktier under perioden 1919-1990 till 11,5 % per år (den nominella avkastningen definierades som det aritmetiska medelvärdet av års-

avkastningarna före skatt under den aktuella perioden). Den nominella avkastningen för obligationer under samma period uppgick till 5,1 %. Riskpremien uppgick således till 6,4 %. Enligt redovisningen beror beräkningarna starkt av den undersökta perioden. För perioden 1926–1987 uppgick den nominella avkastningen för aktier till 13,1 % medan motsvarande avkastning på obligationer uppgick till 5,2 %. Riskpremien för denna period uppgick alltså till 7,9 %. I en studie från år 1989 uppskattades den genomsnittliga riskpremien till 8,9 %, vilket dock ansågs vara en överskattning eftersom premien definierades som skillnaden mellan totalavkastningen på aktier och den genomsnittliga inlåningsräntan för affärsbanker.

Enligt 1992 års företagsskatteutredning kunde den genomsnittliga riskersättningen på lång sikt för börsnoterade aktier uppskattas till ca 7 %. Beträffande riskpremien, fem procentenheter, för aktier i fåmansföretag anförde utredningen följande (a. bet. s. 104 f.).

Aktier i fåmansföretag torde i allmänhet vara utsatta för större risk än börsaktier med hänsyn till att företagen är mindre och mer specialiserade och till att aktierna inte är likvida. Riskpremien i gällande regler på fem procentenheter framstår med hänsyn till det anförda som för låg. En lämplig nivå synes vara åtta procentenheter.

Fråga uppkommer om en ökning av utrymmet för kapitalinkomstbeskattning till statslåneräntan med tillägg av åtta procentenheter medför att den balans mellan arbetsinkomster och kapitalinkomster som reglerna syftar till rubbas på ett sätt som inte bör godtas. I ett appendix till det föreliggande avsnittet redovisas vissa kalkyler rörande möjligheterna att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst. Av kalkylerna framgår att en företagare med ett disponibelt eget kapital kan uppnå vissa fördelar genom att skjuta in kapitalet i bolaget som eget kapital eller genom att låna ut kapitalet till bolaget. En höjning av hänsynstagandet till risk till åtta procentenheter ökar utbytet av det förstnämnda förfarandet i viss utsträckning.

En förutsättning för att förfarandena skall vara lönsamma är emellertid att företagaren av någon anledning inte är villig att placera pengarna på det långsiktigt lönsammaste sättet, t.ex. i börsaktier. Den förmån som kan erhållas innebär att det relativt sett blir mindre oförmånligt att välja en placering med låg risk och låg avkastning före en placering med högre risk och högre avkastning. Det är i sammanhanget värt att notera att risken vid placering i börsaktier minskar med ökande placeringstid.

Vidare påverkar en ökning av utrymmet för kapitalinkomstbeskattning som nämnts endast kalkylen för tillskott av eget kapital till bolaget. Tillskott innebär att kapitalet läses in i bolaget och inte kan tas ut utan beskattning om inte bolaget likvideras. Detta medför att företagarens likviditet försämras och risk för att kapitalet tas in anspråk för bolagets förpliktelser.

Sammantaget väger enligt utredningens uppfattning önskemålet att avkastning på arbetande kapital inte delvis beskattas som förvärvsinkomst tyngre än de olägenheter som kan vara förenade med en ökning av utrymmet för kapitalinkomstbeskattning. Utredningen föreslår att utrymmet höjs med tre procentenheter till statslåneräntan med tillägg av åtta procentenheter.

Utredningens förslag att höja utrymmet för kapitalinkomstbeskattning med tre procentenheter till statslåneräntan med tillägg av åtta procentenheter avstyrktes emellertid under remissförfarandet av Näringslivets skattedelegation. Delegationen förde i stället fram ett förslag om att det vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet skulle tas hänsyn till viss del av de anställdas löner. Det ansågs emellertid inte lämpligt att göra en sådan ändring i systemet utan ytterligare beredning. Den av 1992 års företagsskatteutredningen föreslagna höjningen av riskpremien från fem till åtta procentenheter kommenterades över huvud taget inte i propositionen (prop. 1993/94:50 s. 195 f.).

I den fortsatta beredningen anfördes beträffande val av modell för höjning av det kapitalbeskattade utrymmet bl.a. följande (Ds 1994:26 s. 41 f.).

Det förhållandet att avkastningen beräknas på insatt kapital och med en schablon kan givetvis innebära både en överskattning och en underskattning av vad som i realiteten är att betrakta som kapitalavkastning i företaget. En överskattning, där den schablonmässigt beräknade kapitalavkastningen överstiger den verkliga leder till att också beskattningen kommer att avvika från vad som skulle vara korrekt. Det beror på att en del av vad som rätteligen är arbetsinkomst då blir beskattad som kapitalinkomst. Detta problem torde emellertid inte vara så vanligt förekommande med hänsyn till att det investerade kapitalet utgör riskkapital.

Det motsatta förhållandet, dvs. att kapitalavkastningens nivå underskattas i det gällande schablonsystemet, måste bedömas vara av betydligt allvarigare slag. Det innebär nämligen att motiven för den enskilde att satsa på ny eller vidareutvecklad företagsverksamhet försvagas. En sådan påverkan från skattesystemets sida på företagandets villkor ger alltid negativa effekter men blir i nuvarande ekonomiska situation extra allvarlig.

Det är en allmän bedömning att en stor del av den framtida tillväxtkraften i svensk ekonomi finns hos de små och medelstora företagen. Det är därför nödvändigt att förbättra situationen för dessa företag. På skatteområdet kan detta ske genom att bestämmelserna för beskattningen av inkomster från sådana företag på ett tydligare sätt än för närvarande inriktas på att underlätta för företagaren att omsätta sina idéer och sitt entreprenörskap i praktisk verksamhet.

Den nuvarande schablonregeln för beräkning av normal kapitalavkastning i ett fåmansföretag leder i många fall till en underskattning av den verkliga kapitalavkastningen i företaget. En lösning är därför att höja räntesatsen. Företagsskatteutredningen föreslog i sitt betänkande *Den ekonomiska dubbelbeskattningen* (SOU 1993:29) att räntesatsen skulle höjas till statslåneräntan ökad med 8 procentenheter. Mot bakgrund av att investerare i fåmansbolag i genomsnitt utsätts för större osäkerhet än placerare på börsen bedömdes detta vara en lämplig nivå.

En svaghet med en sådan lösning är emellertid att den endast beaktar schablonmässig avkastning på det i verksamheten investerade kapitalet. Andra faktorer som höjer kapitalavkastningen, t.ex. företagarens idéer och företagsledande förmåga beaktas däremot inte. I ett företag med anställda höjer även dessa avkastningen på kapitalet, bl.a. genom att kapitalet utnyttjas mer och effektivare. Om hänsyn tas till sådana effekter måste räntesatsen variera med de olika faktorer som höjer kapitalavkastningen. Detta är dock praktiskt omöjligt.

Ett alternativ till detta och till att höja räntesatsen för normal kapitalavkastning är att viss hänsyn tas till såväl företagsledarens som de anställdas insatser i företaget. Med en sådan lösning skulle det vara möjligt att relatera arbetskraftsinsatsen till kapitalavkastningen. Det innebär att den höjning av kapitalavkastningen som beror på arbetsinsatserna får ligga till grund för den del av den sammantagna avkastningen i företaget som beskattas som kapitalinkomst hos företagsledaren.

I prop. 1993/94:234 behandlades tre problemområden av betydelse för val av metod för att underlätta för fåmansföretagarna att omsätta sina idéer och sitt entreprenörskap i praktisk verklighet (a. prop. s. 88 ff.). Det första problemet ansågs vara att kapitalavkastningen i bolaget ofta underskattas genom schablonen för beräknad avkastning. Det andra var vilka incitament det föreligger för ägarna att ta ut arbetsinkomsten som lön från bolaget. Det tredje slutligen utgjordes av de tendenser till begränsning av efterfrågan på arbetskraft i dessa bolag som följer av den relativt höga risk de möter på marknaden.

Enligt föredragande statsrådet avhjälpes en höjning av klyvningsräntan endast det första av nämnda problem. En sådan höjning minskar däremot inte incitamenten att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. En modell där kapitalinkomstbehandlingen av utdelningar och vinst vid försäljning av aktierna görs beroende av uttaget av arbetsinkomster ansågs därför önskvärd (a. prop. s. 91). Därmed infördes de s.k. löneunderlagsreglerna som innebär att till den faktiska anskaffningskostnaden för aktierna, eventuellt uppräknad med index, får läggas viss del av den lönesumma som bolaget betalat ut till andra anställda än aktieägare (bet. 1993/94:SkU25,

SFS 1994:778). Löneunderlagsreglerna, som under årens lopp byggts ut, redovisas i avsnitt 8.2.5.

I samband med att de s.k. lättnadsreglerna för onoterade företag (se kapitel 9) infördes år 1996 förde 1992 års företagsskatteutredning en diskussion med utgångspunkt i att grunderna för bestämning av räntesatsen i 3:12-reglerna i princip borde vara den avkastning som kan förväntas i industriell och annan "regelrätt näringsverksamhet". Om det kapitalinkomstbehandlade utrymmet bestäms med utgångspunkt i sådan verksamhet kommer företag som gör riskfria investeringar, t.ex. i statsobligationer, inte att utnyttja hela det kapitalbeskattade utrymmet för kapitalavkastning på investeringen. Kvarstående kapitalinkomstbehandlat utrymme kan utnyttjas för arbetsinkomst, som då kommer att behandlas som inkomst av kapital hos delägaren. Enligt företagsskatteutredningen kan det förhållandet att en del av 3:12-underlaget baseras på lönekostnaderna i företaget t.ex. tolkas som att man velat öka det kapitalbeskattade utrymmet utan att öka utbytet av att lägga obligationer och liknande egendom i företaget. Alternativet att höja 3:12-räntesatsen skulle ha ökat sådant utbyte (SOU 1996:119 s. 97 f.).

Storleken på riskpremiens nivå har härefter inte varit föremål för diskussion i lagstiftningsarbeten. Tillägget till statslåneräntan är med andra ord fortfarande fem procentenheter för andelar i fåmansföretag och en procentenhet för andra delägarätter än aktier och andelar (57 kap. 7 § första och andra styckena II).

8.2.2 Gränsbelopp

I samband med 1995 års 3:12-lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) introducerades i förtydligande syfte flera nya begrepp för att klargöra förfarandet vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Bl.a. infördes begreppet gränsbelopp. Med gränsbelopp avses det högsta utdelningsbelopp som andelsägaren för beskattningsåret får ta upp som inkomst av kapital, dvs. summan av normal kapitalavkastning och sparutdelningsutrymme (beträffande det senare begreppet, se avsnitt 8.2.4).

3:12-reglerna var vid 1995 års lagstiftning föremål för en omstrukturering och den övergripande bestämmelsen om gränsbelopp placerades i 3 § 12 b mom. första stycket SIL. I sista meningen i stycket infördes även en ny bestämmelse som reglerar

den situationen att aktie avyttras till närstående efter att utdelning lämnats och ytterligare utdelning därefter lämnas. Enligt bestämmelsen får den nye ägaren beräkna ett gränsbelopp endast om den förre ägaren inte erhållit någon utdelning under året och alltså inte beräknat något gränsbelopp. Bestämmelsen blir enligt specialmotiveringen tillämplig i de fall företaget lämnat utdelning vid mer än ett tillfälle eller utdelning lämnas varefter utbetalning sker i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Vid benefika överlåtelse gäller kontinuitet och den nye ägaren övertar i alla hänseenden överlåtarens situation. Någon möjlighet att beräkna ytterligare gränsbelopp för året finns alltså inte efter en benefik överlåtelse. Konsekvensen av att något gränsbelopp inte får beräknas är att hela det utdelade beloppet skall tas upp som inkomst av tjänst (a. prop. s. 90 f.).

Genom lagstiftning år 1996 (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611) fick 3 § 12 b mom. första stycket sista meningen SIL en ny lydelse och ersattes av två meningar. Syftet var att anpassa bestämmelsen till motsvarande bestämmelse, 3 § 1 b mom. SIL, i de nya lätttnadsreglerna för onoterade företag (se kapitel 9). Någon materiell ändring gjordes således inte.

I samband med IL:s tillkomst placerades den övergripande bestämmelsen om gränsbelopp i 57 kap. 7 § IL. Vad som ingår i underlaget för beräkning av gränsbeloppet regleras i 57 kap. 8 § IL. Bestämmelsen om gränsbelopp i samband med att en andel förvärvas från en närstående finns i 57 kap. 9 § IL.

8.2.3 Underlag för gränsbelopp

Uttrycket "underlag för gränsbelopp" infördes först år 1999 i samband med IL:s tillkomst. Innehållet i 57 kap. 7 § IL går dock, såvitt gäller underlaget för beräkning av normal kapitalavkastning och sparad utdelning, tillbaka till regelsystemets tillkomst år 1990. Underlaget för gränsbelopp är, enligt 57 kap. 8 § IL, summan av

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen,
2. sparad utdelningsutrymme, och
3. löneunderlag enligt 43 kap. 12–16 §§.

Som kommer att framgå av redovisningen i detta avsnitt finns det tre olika sätt att beräkna omkostnadsbeloppet för kvalificerade andelar, nämligen enligt

- huvudregeln,
- indexuppräkningsregeln, och
- alternativregeln.

Omkostnadsbeloppet – huvudregel

I den ursprungliga lagtexten (SFS 1990:651) angavs i 3 § 12 mom. första stycket SIL endast att den normala kapitalavkastningen skulle beräknas på ett underlag motsvarande "den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitalskott". Om aktierna hade förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng, skulle anskaffningskostnaden dock beräknas med tillämpning av dåvarande 24 § 1 mom. tredje stycket SIL, dvs. med tillämpning av kontinuitetsprincipen och genomsnittsmetoden. I förarbetena lämnas ingen ytterligare vägledning avseende frågan hur beräkningen av anskaffningskostnaden i praktiken skall ske. I specialmotiveringen påpekas endast att även en arvtagare får tillgodoräkna sig arvlåtarens ovillkorliga kapitaltillskott när anskaffningskostnaden bestäms (prop. 1989/90:110 s. 703).

I förarbetena till 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet.1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) diskuterades frågan om anskaffningsutgiften för kvalificerade aktier. Bakgrunden till diskussionen var att utgångspunkten för beräkning av kapitalvinsten vid avyttring av aktier enligt de allmänna reglerna är den genomsnittliga anskaffningsutgiften för aktierna medan utgångspunkten för beräkning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet enligt 3:12-reglerna är anskaffningskostnaden för aktierna. Gällande lagtext ansågs inte helt entydig. Med anskaffningskostnad skulle kunna avses såväl den faktiska anskaffningsutgiften som en anskaffningsutgift beräknat enligt genomsnittsmetoden. I förtydligande syfte infördes därför i 3 § 12 b mom. andra stycket SIL en uttrycklig hänvisning till den anskaffningsutgift som enligt de allmänna reglerna skall användas vid beräkning av kapitalvinsten. Eftersom ovillkorliga kapitaltillskott ingår i underlaget för beräkning av det genomsnittliga anskaffningsvärdet blev den särskilda bestämmelsen om att sådana tillskott får läggas till anskaffningsut-

giften obehövlig. Anknytningen till de allmänna kapitalvinstreglerna innebar också att kontinuitetsreglerna om övertagande av anskaffningsvärden vid benefika överlåtelser kom att gälla utan särskilda föreskrifter. Ytterligare en konsekvens av kopplingen till de allmänna reglerna och genomsnittsmetoden var att i situationer då den skattskyldige sålt vissa aktier i företaget skulle gränsbeloppet för resterande aktier beräknas med utgångspunkt i återstående genomsnittligt anskaffningsvärde (a. prop. s. 75 och 90).

Samtidigt med att det i lagtexten uttryckligen reglerades vilket anskaffningsvärde som skulle ligga till grund för beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet infördes i samma mening, dvs. 3 § 12 b mom. andra stycket första meningen SIL, en bestämmelse om vilken tidpunkt som skulle vara avgörande för beräkningen av anskaffningsvärdet, nämligen tidpunkten för utdelningen.

I IL sker hänvisningen till de allmänna kapitalvinstreglerna och genomsnittsmetoden genom lokutionen "det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelning" (57 kap. 8 § första stycket 1 IL). Den grundläggande, allmänna bestämmelsen om omkostnadsbelopp finns i 44 kap. 14 § IL. I 48 kap. 7 § IL finns de allmänna bestämmelserna om omkostnadsbelopp vid avyttring av delägarätter och fordringsrätter. I denna bestämmelse regleras även genomsnittsmetoden. Kontinuitetsprincipen regleras i 44 kap. 21 § IL.

Sammanfattningsvis utgörs omkostnadsbeloppet för kvalificerade andelar av den genomsnittliga faktiska anskaffningsutgiften för dessa med beaktande av senare nyemissioner och tillskott i form av ovillkorliga aktieägartillskott.

För beräkning av omkostnadsbeloppet för kvalificerade aktier och andelar hänvisas i 57 kap. 8 § andra stycket IL till bestämmelserna om uppräkningsmetoden i 43 kap. 17 § IL och, för svenska andelar, bestämmelserna om kapitalunderlaget i 43 kap. 18 § IL. Innebörden av dessa hänvisningar är att det, förutom huvudregeln, finns ytterligare två metoder för beräkning av omkostnadsbeloppet, nämligen en metod som medger indexuppräkningsmetoden av anskaffningsutgiften i vissa fall och en för vissa kvalificerade andelar tillämplig alternativregel. Det skall dock noteras att dessa två metoder endast gäller för kvalificerade aktier och andelar (57 kap. 8 § tredje stycket IL). Omkostnadsbeloppet för andra delägarätter som getts ut av företaget får således inte beräknas enligt nämnda regler.

Omkostnadsbeloppet - indexuppräknig

3:12-reglerna trädde i kraft den 1 juli 1990 och tillämpades första gången vid 1992 års taxering. För att reglerna skulle ge avsedda effekter ansågs det nödvändigt att enbart normal kapitalavkastning blev beskattad i inkomstslaget kapital. För aktier anskaffade år 1990 eller senare skulle detta uppnås genom regler om normal kapitalavkastning i kombination med vad som betecknades som långtgående sparanderegler (prop. 1990/91:54 s. 220). För aktier anskaffade före år 1990 fanns däremot – enligt de ursprungliga reglerna (SFS 1990:651) – inga sparande- eller uppräkningsregler för tiden fram till år 1990. Utrymmet för kapitalbeskattad inkomst från sådana aktier bestämdes i stället av de historiska anskaffningskostnaderna utan beaktande av i företaget sparad kapitalavkastning och de förändringar av penningvärdet som skett före år 1990. Det fanns därmed en risk att även realiserade värdeökningar för aktierna som endast motsvarar inflationen skulle komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta stod dock inte i överensstämmelse med normen att normal kapitalavkastning skulle beskattas i inkomstslaget kapital. Därför infördes en bestämmelse (a. prop., bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422) i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL enligt vilken anskaffningskostnaderna för aktier i företaget liksom lämnade ovillkorliga kapitaltillskott fick räknas upp med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen till år 1990. Som bakre gräns valdes år 1970. Denna gräns motiverades med att anskaffningskostnaderna kan vara svåra att bestämma och kontrollera avseende belopp och tidpunkt när de ligger långt tillbaka i tiden. En lämplig avvägning ansågs vara de senaste 20 åren.

Innebörden av uppräkningsreglerna för andelar som förvärvats före år 1990 är följande (a. prop. s. 220). Vid försäljning av andelarna får ett belopp motsvarande skillnaden mellan den uppräknade och den ouppräknade anskaffningsutgiften redovisas i inkomstslaget kapital utöver eventuellt sparad utdelningsutrymme (beträffande detta begrepp se avsnitt 8.2.4) för de sålda andelarna. Kapitalvinst utöver dessa två poster skall till hälften redovisas i inkomstslaget tjänst. Vid delförsäljningar skall det uppräknade omkostnadsbeloppet liksom sparad utdelningsutrymme proportioneras mellan andelarna på samma sätt som anskaffningsutgifterna proportioneras vid kapitalvinstberäkningen enligt genomsnittsmetoden. Även i övriga avseenden skall samma principer tillämpas som vid övrig kapitalvinstbeskattning av delägarätter och ford-

ringsrätter. Således skall t.ex. separata beräkningar göras för delägarrätter eller fordringsrätter av samma slag och sort. Enligt specialmotiveringen skall vid nyemission anskaffningsutgiften hänföras till emissionsåret när uppräknig görs. Vid uppräknigen, som grundas på förändringar i konsumentprisindex, används de omräkningstal som RSV fastställt för beräkning av kapitalvinster på fastigheter under beskattningsåret 1990 (a. prop. s. 310). Någon årlig ändring av indextalen sker således inte. Indextalen framgår av följande tabell.

År	Omräknings- tal	År	Omräknings- tal
1970	5,04	1980	2,08
1971	4,68	1981	1,86
1972	4,42	1982	1,71
1973	4,14	1983	1,57
1974	3,76	1984	1,45
1975	3,43	1985	1,35
1976	3,11	1986	1,30
1977	2,79	1987	1,25
1978	2,54	1988	1,18
1979	2,37	1989	1,11

Möjligheten till uppräknig med hänsyn till inflationen fram till år 1990 av anskaffningsutgifterna för de kvalificerade andelarna gäller som sagt inte för andra delägarrätter som getts ut av företaget än aktier och andelar. Undantaget motiveras i förarbetena med förklaringsskäl och att reglerna är anpassade till de förhållanden som gäller för aktier och andelar i fåmansföretag. Eftersom den löpande avkastningen som utbetalats under tidigare år för t.ex. konvertibla skuldebrev i många fall motsvarar huvuddelen av den faktiska nominella avkastningen ansåg man att någon indexuppräknig inte borde få ske för sådana delägarrätter (prop. 1990/91:54 s. 225).

Bestämmelserna om indexuppräknig har inte varit föremål för några materiella ändringar under årens lopp. I samband med 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades bestämmelserna till 3 § 12 c mom. SIL. I samband med IL:s tillkomst placerades indexuppräkningsreglerna i 43 kap. 17 § IL. I 43 kap. IL regleras vad som gäller för utdelning

och kapitalvinst på andelar i onoterade företag, de s.k. lätttnadsreglerna (se kapitel 9).

Äldre övergångsregler

Vid kapitalvinstberäkningen finns särskilda övergångsbestämmelser för vissa äldre värdepappersinnehav. Dessa bestämmelser kom till i KL år 1976 (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU27, SFS 1976:343 punkt 3) och överfördes med vissa justeringar till SIL i samband med 1990 års skattereform (SFS 1990:651 punkt 7). Enligt den senare bestämmelsen gällde följande. Skattskyldig som den 1 april 1976 innehaft icke marknadsnoterade aktier i mer än fem år fick – vid beräkning av den genomsnittliga anskaffningsutgiften för sådana aktier – i stället för den ersättning som han erlagt vid förvärvet av aktierna ta upp tre fjärdedelar av det värde som han skulle ha tagit upp aktierna till vid förmögenhetstaxeringen år 1976. Att detta värde även får ligga till grund för beräkning av gränsbelopp och därmed det kapitalinkomstbehandlade utrymmet i utdelningssammanhang för sådana aktier när de förvärvats genom ett benefikt fång framgår av rättsfallet RÅ 1995 ref. 19. Omständigheterna i målet var följande.

Tre syskon hade ärvt aktier i ett fåmansföretag efter fadern som avlidit år 1988. Fadern hade i sin tur förvärvat aktierna år 1967 genom arv från sin far som startat verksamheten i bolaget år 1918. Syskonen övervägde att till var och en av sig utskifta aktierna. Om så skedde kunde såväl utdelning från bolaget som vinst vid avyttring av aktierna komma att bli aktuell. I ansökan om förhandsbesked ställde syskonen därför frågan om de efter en eventuell utskiftning fick beräkna den genomsnittliga anskaffningsutgiften med tillämpning av schablonregeln i nämnda övergångsbestämmelser. Vidare ville syskonen veta från vilket år uppräknings enligt indexregeln fick ske.

En oenig Skatterättsnämnd besvarade den första frågan nekande. Regeringsrätten ändrade däremot det överklagade förhandsbeskedet och förklarade att schablonregeln var tillämplig i målet. Beslutet motiverades enligt följande.

Stöd för att schablonregeln kan tillämpas av en aktieägare som förvärvat aktierna genom benefikt fång kan hämtas i att 3 § 12 mom. första stycket andra meningen SIL uttryckligen hänvisar till de allmänna realisationsvinstreglerna och däri angiven metod för beräkning av anskaff-

ningsvärdet när aktieförvärv skett genom sådant fång. Genom den konstruktion lagstiftaren här valt finns en direkt anknytning mellan särregleringens bestämmelser om normal kapitalavkastning och realisationsvinssystemet, låt vara att de båda systemen i grunden har olika syften. Vidare kan framhållas att särregleringen enligt 3 § 12 mom. SIL infördes som en nyhet genom just den lag till vilken övergångsbestämmelsen i punkt 7 är knuten. Visserligen är punkten 7 uppenbart förbunden med det genom skattereformen ändrade systemet för realisationsvinstbeskattning och även inplacerad bland ett antal andra övergångsregler med schablonmässiga inslag inom realisationsvinstområdet. Emellertid framgår inte av dess lydelse eller av schablonregelns utformning eller innehåll att räckvidden av övergångsregleringen är begränsad till att gälla enbart vid beräkningen av realisationsvinst.

Förarbetena till lagen (1990:651) om ändring i SIL innehåller inte några uttalanden som ger vägledning beträffande schablonregelns räckvidd. Det är dessutom att märka att den genom lagen (1990:1422) om ändring i SIL gjorda kompletteringen i 3 § 12 mom. fjärde stycket med uppräknings – tidigast fr.o.m. år 1970 – av aktiernas anskaffningskostnad skedde utan att kommentarer gjordes i förarbetena beträffande relationen till den kort förut antagna övergångsbestämmelsen som ju gällde aktier anskaffade intill den 2 april 1971.

Vad som sagts i det föregående om särregleringens och övergångsregleringens tillkomst och utformning leder närmast till att bestämmelserna bör ges en sådan innebörd i aktuellt hänseende som RSV och övriga klagande har hävdats i målet. I samma riktning talar särreglernas undantagskaraktär och deras särskilda spärrfunktion vid inkomstbeskattningen. Från materiell synvinkel ter det sig inte heller så främmande att schablonregeln skall kunna användas vid beräkning av anskaffningskostnaden, att det därav kan slutas att övergångsregleringen inte gäller i denna situation. Fastmera kan även materiella argument åberopas för att schablonregeln skall kunna användas vid beräkningen av anskaffningskostnaden för aktierna. Det ter sig nämligen tillfredsställande att aktieägaren inte undantagslöst är tvungen att utgå från en kanske obetydligt faktisk anskaffningskostnad. Med tanke på att schablonregeln är tillämplig vid en eventuell avyttring av aktierna – i en sådan situation bildar realisationsvinstens storlek den yttre ramen för uppdelningen mellan kapital- och arbetsinkomster – framstår det vidare som konsekvent att motsvarande regel får utnyttjas också i utdelningsfallet.

Den slutsats som kan dras av detta rättsfall är att schablonregeln i övergångsbestämmelserna blir tillämplig på benefika fång av aktier i fåmansföretag, såväl vad gäller reglerna om utdelning som reglerna om kapitalvinstberäkning.

Vad gäller syskonens andra fråga, från vilket år uppräknings enligt indexregeln fick ske, torde svaret vara att den enligt schablonregeln

beräknade anskaffningsutgiften får räknas upp med omräknings-talet för år 1975, dvs. 3,43.

Vid IL:s tillkomst flyttades den aktuella övergångsbestämmelsen med vissa justeringar till 4 kap. 76 § lagen (1999:1230) om ikraft-trädande av inkomstskattelagen (ILP).

Omkostnadsbeloppet – alternativregel

Av propositionen 1991/92:60, *Skattepolitik för tillväxt*, framgår att då gällande 3:12-regler inte ansågs vara tillräckligt generösa i ett hänseende, nämligen när det gällde bestämningen av förmögen-hetsmässigt ingångsvärde för aktier som anskaffats före år 1990 (a. prop. s. 80). Sedan föredragande statsrådet redogjort för skälet till att bestämmelsen om indexuppräknning införts – att hänsyn skulle tas till i företaget sparad kapitalavkastning och förändringar i pen-ningvärdet – och innebörden av densamma anförde han vidare föl-jande (a. prop. s. 81).

Jag anser inte att denna övergångsreglering är tillräcklig. Av praktiska skäl är det emellertid mindre lämpligt att tillåta uppräknning med längre än 20 år tillbaka. Mitt förslag är att det kapitalbeskattade utrymmet för aktier som förvärvats före år 1990 alternativt får bestämmas med utgångspunkt i värdet på aktierna vid utgången av år 1990. Det är lämpligt att värdet beräknas enligt de regler som gällde för förmögen-hetsvärderingen vid denna tidpunkt.

Således infördes i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL bestämmelser om alternativt anskaffningsvärde baserat på aktiernas förmögenhets-värde vid utgången av år 1990 (a. prop., bet. 1991/92:SkU10, SFS 1991:1833). Aktiernas värdering skulle ske enligt punkt 5 av anvis-ningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhets-skatt i dess lydelse vid utgången av år 1990. Den gällande värde-ringsprincipen enligt dessa regler är att aktier skall tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållan-den, dvs. marknadsvärdet. Eftersom 3:12-reglerna normalt tillläm-pas på sådana aktier som inte omsätts marknadsmässigt blir det enligt anvisningspunkten 2 femte stycket oftast frågan om en sub-stansvärdering av bolagets tillgångar. Vid förmögenhetvärderingen skall vissa tillgångar emellertid tas upp till ett reducerat värde lik-som substansvärdet i de fall då bolagets tillgångar lagts ned i rörelse eller jordbruk skall sättas ned till 30 %. Eftersom det kapitalbe-skattade utrymmet skall beräknas på ett underlag som i princip

motsvarar det oreducerade värdet (a. prop. s. 81) elimineras nämnda reduceringar genom en uppräknings av värdena med vissa faktorer. Även om en del av aktiernas förmögenhetsvärde kan utgöras av tillgångar som tagits upp till fulla värdet skall uppräknings av det totala värdet ske. Det aktuella förfarandet kan i vissa fall innebära en överkompensation, vilket dock accepterades av förklingskäl (a. prop. s. 105).

Om det kapitalbeskattade utrymmet beräknats med utgångspunkt från förmögenhetsvärdet fick den skattskyldige inte samtidigt tillämpa bestämmelsen om indexuppräknings.

Av samma skäl som man i prop. 1990/91:54 (s. 225) inte medgav att den särskilda bestämmelsen om uppräknings av anskaffningsutgifterna fick användas på annat än aktier och andelar gäller den alternativa beräkningsregeln endast för sådana delägarätter. Den gäller med andra ord inte för andra delägarätter än aktier och andelar som getts ut av företaget, t.ex. konvertibla skuldebrev (prop. 1991/92:60 s. 82).

I den fortsatta reformeringen av företagsbeskattningen avskaffades utdelningsbeskattningen av utdelade bolagsinkomster genom att utdelningen undantogs från skattskyldighet hos mottagaren. För i bolaget kvarhållna inkomster lindrades dubbelbeskattningen genom att hälften av en kapitalvinst vid avyttring av aktierna undantogs från beskattning (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1544). Syftet med dessa ändringar var att jämställa eget kapital med lånekapital som finansieringskälla för investeringar i bolagssektorn. För delägare i fåmansföretag blev innebörden av dessa ändringar av de allmänna reglerna bl.a. att utdelning som rymdes inom det kapitalinkomstskattade utrymmet undantogs från beskattning hos delägaren (SFS 1993:1543). I praxis hade emellertid alternativregeln i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL kommit att tillämpas så att värden motsvarande marknadsvärdena kunnat användas som anskaffningsutgift. I sådana fall hade utrymmet för kapitalbeskattning blivit betydligt större än vad som varit avsett. I syfte att motverka oönskad skatteplanering i samband med övergången till de nya reglerna om lindrad dubbelbeskattning ansågs det därför nödvändigt att vidta åtgärder mot tillfälliga utdelningsökningar. Således infördes en begränsning av det belopp som vid 1995 års taxering fick undantas från beskattning hos fåmansföretagsdelägaren i de fall anskaffningsutgifterna för aktierna beräknats enligt alternativregeln (punkt 8 av övergångsbestämmelserna till SIL [SFS 1993:1544]). I den mån utdelningsutrymmet

beräknat enligt alternativregeln gav ett större utdelningsutrymme än vad beräkningar enligt huvudregeln skulle ha givit begränsades således skattefriheten till 1/5 av det överskjutande beloppet. För utdelning av belopp motsvarande sparad utrymme begränsades skattefriheten till 1/5 av det utdelade beloppet. För att bibehålla skatteuttaget på den dittillsvarande nivån höjdes samtidigt den del av en kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade aktier som skulle tas upp som inkomst av tjänst från 50 % till 70 %. Slutligen fick alternativregeln inte utnyttjas vid beräkning av kapitalvinsten när försäljning skett till närstående eller vid upplösning av företaget genom likvidation.

Som nyss nämndes gav alternativregeln i den praktiska tillämpningen värden som var betydligt mera förmånliga för de skattskyldiga än vad som åsyftades när regeln infördes år 1991. En annan nackdel visade sig vara att hänsyn inte togs till att det efter den tidpunkt då värdet beräknats kunde ha inträffat omständigheter som innebar att värdet minskat, t.ex. genom att utdelning lämnats med stora belopp. Regeringen lämnade därför den 23 december 1993 en skrivelse till Riksdagen med meddelande om kommande förslag till vissa ändringar i kapitalbeskattningen (skr. 1993/94:132). De aviserade ändringarna föreslogs gälla fr.o.m. den 1 januari 1994.

I skrivelsen föreslogs att alternativregeln skulle ändras genom att den då gällande kopplingen till förmögenhetsvärdet vid utgången av år 1990 ersattes av en koppling till det beskattade egna kapitalet i bolaget vid utgången av det beskattningsår som taxerats år 1993. Förslaget genomfördes (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778). Beträffande utformningen av den nya alternativregeln i 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL anförde föredragande statsrådet bl.a. följande (a. prop. s. 83 f).

Den nuvarande alternativregeln får tillämpas under förutsättning att aktierna har förvärvats före år 1990. Den är avsedd att kompensera för att det för aktier förvärvade dessförinnan inte finns regler om sparad utrymme och inflationsjustering. Regeringen uttalade i skrivelsen till riksdagen att det är det beskattade egna kapitalet vid utgången av det beskattningsår som taxerats år 1993 som bör användas vid tillämpning av alternativregeln i dess nya utformning. När nu tidpunkten för beräkning av värdet enligt alternativregeln flyttas fram är det rimligt att också senaste tidpunkt för aktieförvärvet flyttas fram i motsvarande mån. Det betyder att alternativregeln bör få användas för aktier som förvärvats före år 1992. Någon ändring beträffande indexregeln bör däremot inte göras, bl.a. med hänsyn till att denna regel föreslås få kombineras med ett löneunderlag ... Syftet med alternativregeln är

fortfarande att den skall utgöra en övergångsregel för aktier som har förvärvats före en viss tidpunkt. Avsikten är inte att värdet årligen skall justeras för i bolaget behållna beskattade vinster. Några remissinstanser har föreslagit att underlaget för beräkningen av vad som utgör kapitalinkomst bestäms på grundval av det beskattade egna kapital som vid varje beräkningstidpunkt finns i bolaget. En sådan lösning skulle emellertid innebära att i bolaget kvarhållna arbetsinkomster skulle kunna läggas till underlaget för beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Efter ett begränsat antal år skulle detta – med beaktande av möjligheten till ränteuppräknings och ackumulering av sparad utrymme – innebära att det blev möjligt att ta ut förstaledsbeskattade arbetsinkomster utan ytterligare beskattning. Med hänsyn till detta bör i bolaget fonderade vinstmedel endast beaktas till den del de hade kunnat tas ut ur bolaget utan att bli föremål för beskattning som intäkt av tjänst. Ett sådant hänsynstagande sker också genom reglerna för sparad utdelning.

Alternativregeln i dess nya utformning skall tillämpas vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet fr.o.m. 1995 års taxering. För sparad utdelning fram t.o.m. utgången av år 1993 bör emellertid alternativregeln i dess nuvarande utformning, dvs. med en värdering enligt förmögenhetsvärdet, få tillämpas även i fortsättningen.

Den sista meningen i det citerade förarbetsuttalandet antyder att det vid beräkning av sparad utrymme t.o.m. utgången av år 1993 skulle föreligga valfrihet för den skattskyldige att använda antingen den äldre eller den nya alternativregeln. Vid skatteutskottets behandling av frågan förtydligades dock att någon valfrihet i detta hänseende inte föreligger (bet. 1993/94:SkU25 s. 74). För skattskyldig som inte använt huvudregeln (eventuellt med indexuppräknings) gäller således att sparad utdelning t.o.m. år 1993 vid 1995 och senare års taxeringar skall beräknas enligt den äldre alternativregeln (punkt 4 av övergångsbestämmelserna till SIL, SFS 1994:778). Den sparade utdelningen får sedan läggas till anskaffningsvärdet beräknat enligt den nya alternativregeln. Denna skall tillämpas vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet fr.o.m. 1995 års taxering, dvs. beskattningsåret 1994.

Nämnda övergångsbestämmelse finns numera i 4 kap. 100 § ILP.

Alternativregeln i dess nya utformning trädde i kraft den 1 juli 1994. Bestämmelserna om beräkning av det kapitalunderlag som ligger till grund för beräkning av aktiernas anskaffningsutgift infördes i en särskild lag, nämligen lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag, KapUL. Utvecklingen av 1994 års alternativregel och KapUL löper efter ikraftträdandet den 1 juli 1994 parallellt. Inför den fortsatta

redovisningen av alternativregeln kan det därför finnas skäl att redan här redogöra för KapUL.

Beräkning av alternativregelns kapitalunderlag

Enligt alternativregeln i dess utformning från den 1 juli 1994 får anskaffningsutgiften av kvalificerade aktier kopplas till kapitalunderlaget i företaget. Detta beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder i företaget vid utgången av det beskattningsår som har taxerats år 1993. För beräkning av kapitalunderlaget hänvisas i SFS 1994:778 (3 § 12 mom. fjärde stycket 1 SIL) till KapUL, (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:775). Kapitalunderlaget skall enligt 3 § 12 mom. fjärde stycket 1 SIL fördelas med lika belopp på aktierna i företaget.

Av KapUL 2 § framgår att det är förhållandena vid utgången av det beskattningsår som taxerades år 1993 som skall ligga till grund för beräkningen av kapitalunderlaget. Om företaget inte taxerades då sker beräkningen vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1992. I de fall två beskattningsår taxerades år 1993 skall kapitalunderlaget beräknas med hänsyn till förhållandena vid utgången av det sista beskattningsåret.

När det gäller värderingen av tillgångar och skulder gäller följande.

Aktier och andelar i svenska dotterföretag (som inte är handelsbolag) skall tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i företaget (5 § KapUL). Om kapitalunderlaget i ett dotterföretag är negativt kommer värdet på dotterbolagsaktierna att utgöra en avdragspost vid beräkning av kapitalunderlaget i moderbolaget (prop. 1993/94:234 s. 124). Andra aktier och andra finansiella instrument som inte är omsättningstillgångar skall tas upp till anskaffningsvärdet beräknat enligt genomsnittsmetoden (6 § 5 KapUL). Andel i handelsbolag skall tas upp till justerat ingångsvärde (6 § 7 KapUL).

Omsättningsfastigheter tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med värdeminskningavdrag och liknande avdrag som inte gjorts i räkenskaperna (6 § 1 KapUL). Att denna regel behövs hänger samman med att avdrag för värdeminskning kan få göras för sådana fastigheter trots att de utgör lager. Andra fastigheter än omsättningsfastigheter tas upp till anskaffningsvärdet minskat med

gjorda värdeminskingsavdrag och liknande avdrag (6 § 8 KapUL). För annan fastighet än omsättningsfastighet som förvärvats före den 1 januari 1991 finns en alternativ värderingsregel baserad på taxeringsvärdet år 1991. Detta är för småhus 70 %, hyreshus 60 %, industrienheter 75 % och lantbruksenheter 100 % av taxeringsvärdet. Värdet minskas med värdeminskingsavdrag och liknande avdrag vid 1982-1991 års taxeringar om avdragen för år räknat upp-gått till sammanlagt minst 10 % av värdet (7 § KapUL).

Lager, kundfordringar och fordringar i utländsk valuta tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen (6 § 2 och 6 KapUL). Inventarier tas upp till skattemässigt restvärde (6 § 3 KapUL).

Som skuld skall tas upp 28 % av avsättning till skatteutjämnings-reserv (survavsättning) enligt 3 § 1 KapUL. Har sådan avsättning gjorts även vid 1994 års taxering får i stället en alternativ regel, 9 § KapUL, tillämpas (se nästföljande avsnitt).

Skatteskuld ingående i ej ännu återfört uppskovsbelopp beräknas till 28 % (3 § 2 KapUL) liksom avsatta belopp till ersättningsfond och liknande fond (3 § 3 KapUL).

Som skuld räknas även en skuldreservering i den mån avdrag för reserveringen gjorts vid inkomsttaxeringen (4 § KapUL). Det kan vara fråga om exempelvis avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar.

Justering av kapitalunderlaget

Det kapitalunderlag som räknats fram enligt de regler som beskrivits i föregående stycke bildar utgångspunkt för beräkning av de kapitalinkomstbeskattade utrymmet i framtiden. Dock skall vid taxeringar efter denna beräkningstidpunkt hänsyn tas till omständigheter som inträffat efter utgången av det beskattningsår då kapitalunderlaget beräknats. Således skall kapitalunderlaget justeras i följande situationer.

Om den skattskyldige gjort survavsättning vid 1994 års taxering fick han enligt 9 § KapUL i dess lydelse enligt SFS 1994:775 tillämpa denna paragraf i stället för 3 § 1 samma lag. Vid taxeringarna för år 1995-2000 skulle hälften av ett avdrag för survavsättning återföras till beskattning. Återstående del fick återföras utan beskattning. I de fall då avdraget för avsättning vid 1994 års taxering översteg avdraget vid 1993 års taxering skulle dock den över-

skjutande delen återförs till beskattning vid, normalt, 1995 års taxering. Av det belopp som skulle återföras vid 1995–2000 års taxeringar fick enligt 9 § KapUL 28 % tas upp som skuld. Om avsättningen vid 1994 års taxering understeg den avsättning som gjorts vid 1993 års taxering skulle emellertid 28 % av mellanskillnaden minska kapitalunderlaget.

Vidare skall kapitalunderlaget minskas vid utbetalning från bolaget i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden som gjorts efter utgången av det räkenskapsår vid vilket kapitalunderlaget beräknats. Detsamma gäller vissa utbetalningar från en ekonomisk förening (10 § KapUL).

För att undvika dubbelräkning skall kapitalunderlaget även minskas med vinstutdelning som företaget lämnat för det räkenskapsår vid vilket kapitalunderlaget beräknats. För senare år skall vinstutdelning beaktas endast i den mån utdelat belopp överstiger årsvinsten enligt fastställd balansräkning. Ingår företaget i en koncern skall jämförelsen avse fastställd koncernbalansräkning (11 § KapUL). Minskningen av kapitalunderlaget gäller endast utdelning som lämnas av det företag i vilket kapitalunderlaget skall beräknas. Utdelning från dotterföretag skall alltså inte minska underlaget (prop. 1993/94:234 s. 126). I allmänmotiveringen (a. prop. s. 87) framfördes synpunkten att underlaget bör reduceras endast i den mån lämnad utdelning överstiger redovisad vinst och fonderade vinstmedel. Regeringen anförde i denna del följande (a. prop. a. st.).

Detta påpekande är i och för sig riktigt. En korrekt bestämmelse fordrar dock att hänsyn tas till såväl vinstutdelning som andra utbetalningar i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden. Vidare måste redovisade underskott och andra värdenedgångar beaktas. Med hänsyn till de komplikationer som en sådan utformning skulle medföra anser regeringen att underlaget bör justeras på det sätt som föreslås ...

Alternativregeln och tillhörande lagstiftning – utvecklingen efter ikraftträdandet

Förarbeten

Redan under år 1994 ändrades KapUL (prop. 1994/95:25, bet. 1995/95:FiU1, SFS 1994:1894). Ändringen avsåg bestämmelserna om justering av kapitalunderlaget. 9 § KapUL ändrades som en

konsekvens av att reglerna om återföring av avdrag för survavsättning ändrats på så sätt att 90 % av ett avdrag vid 1994 års taxering skulle återföras till beskattning under sju år (1995-2002 års taxeringar). Den relativa fördelen av att i vissa fall tillämpa 9 § KapUL minskade genom denna ändring. Enligt punkt 6 av övergångsbestämmelserna till SIL (SFS 1994:1859) får – vid beräkning av det sparade utrymmet enligt 3 § 12 mom. SIL till och med utgången av år 1994 – äldre bestämmelser i 9 § KapUL tillämpas. Det innebär i princip att endast hälften av en survavsättning behöver beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget.

Vid samma tillfälle omarbetades 10 och 11 §§ KapUL samt sammanfördes i en paragraf. I paragrafen infördes även en ny bestämmelse (femte stycket) som anger vid vilken tidpunkt kapitalunderlaget skall justeras för sådana utbetalningar som avses i paragrafen. Justering skall göras först sedan det utbetalade beloppet har fördelats enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Enligt förarbetena avses med en sådan fördelning "givetvis också det fallet att hela det utbetalade beloppet skall tas upp som intäkt av kapital" (a. prop. s. 101). Om den skattskyldige först får utdelning från bolaget och därefter under samma år säljer aktierna skall eventuell justering av kapitalunderlaget till följd av vinstutdelningen ske innan kapitalvinsten beräknas enligt 3 § 12 mom. SIL.

I samband med 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades alternativregeln från 3 § 12 mom. fjärde stycket 1 SIL till 3 § 12 c mom. tredje stycket SIL. Samtidigt reglerades i lagrummets andra mening ett villkor för tillämpning av kapitalunderlagsmetoden, nämligen "att detta värde används för samtliga aktier i företaget som aktieägaren förvärvat före ingången av år 1992". Villkoret motiveras i förarbetena på följande sätt (a. prop. s. 92).

Vid beräkning av kapitalunderlaget kommer kapitaltillskott som gjorts fram till tidpunkten för beräkningen att ingå. Det innebär att endast kapitaltillskott som lämnats därefter får beaktas särskilt. Om den uppräknade anskaffningskostnaden skulle användas för vissa aktier och värdet beräknat enligt kapitalunderlaget för andra skulle kapitaltillskott som lämnats före år 1990 kunna räknas dubbelt.

Även bestämmelsen i 3 § 12 c mom. tredje stycket sista meningen SIL att möjligheten att använda kapitalunderlaget är begränsad till svenska andelar infördes vid detta tillfälle. I förarbetena motiverades begränsningen med att kapitalunderlaget beräknas som skillna-

den mellan skattemässiga värden på tillgångar och skulder i företaget. Det är därför inte praktiskt möjligt att tillämpa metoden på utländska företag (a. prop. a. st.).

I förarbetena till nu aktuell lagstiftning kommenteras alternativregelns koppling till genomsnittsmetoden enligt följande (a. prop. s. 91).

Eftersom den alternativa anskaffningskostnaden används i stället för den faktiska anskaffningskostnaden gäller den koppling till genomsnittsmetoden som följer av allmänna reavinstregler. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet beräknas alltså med utgångspunkt i den alternativa anskaffningskostnaden för aktierna.

KapUL var vid samma tillfälle endast föremål för smärre redaktionella ändringar (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1632).

Vid IL:s tillkomst fick 3:12-reglerna en ny strukturell utformning. I 57 kap. 8 § andra stycket IL (utdelning) och i 57 kap. 12 § andra stycket IL (kapitalvinst) regleras numera möjligheten att vid beräkning av omkostnadsbeloppet använda den alternativa anskaffningsutgiften. I båda paragraferna hänvisas i denna del till 43 kap. 18 § IL. Av den paragrafen framgår att beräkning och justering av kapitalunderlaget görs enligt bestämmelserna i 19–27 §§. Nämnade paragrafer har således ersatt den genom SFS 1999:1230 upphävda kapitalunderlagslagen. Utformningen av de nya bestämmelserna är anpassad till strukturen i IL. I materiellt hänseende har tillämpningen av den alternativa värderingsregel som enligt 43 kap. 22 § IL (tidigare 7 § KapUL) får användas för vissa fastigheter som var kapitaltillgångar uttryckligen begränsats till att avse fastigheter i Sverige. Eftersom man i bestämmelsen utgår från taxeringsvärdet "ligger det i sakens natur att det är fråga om svenska fastigheter" (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 516 f.).

Övergångsbestämmelserna – punkt 6 av övergångsbestämmelserna till SIL (SFS 1994:1859) – angående kapitalunderlaget vid beräkning av sparad utdelningsutrymme t.o.m. år 1994 finns numera i 4 kap. 101 § ILP.

Rättspraxis

I rättsfallet *RA 2000 ref. 47 (I)* har förbudet att tillämpa alternativregeln på andelar i utländska juridiska personer varit föremål för prövning. Omständigheterna i målet var följande. A och hustrun B

ingick i en familj som tillsammans ägde samtliga andelar i ett danskt bolag, X. X var moderbolag i en koncern med såväl svenska som utländska dotterföretag. I ansökan om förhandsbesked frågade A och B om de fick utnyttja alternativregeln vid beräkningen av den del av mottagen utdelning, som a) skulle beskattas som inkomst av kapital enligt 3:12-reglerna och b) skulle undantas från svensk skatteplikt enligt lättnadsreglerna. Om svaret på någon eller båda delfrågorna var jakande önskade A och B även få veta hur de utländska dotterföretagen till X skulle beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget. Såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten fann att bestämmelsen i dåvarande 3 § 12 c mom. tredje stycket SIL, numera 43 kap. 18 § sista stycket IL, är entydig; alternativregeln får inte tillämpas på andelar i utländsk juridisk person. Som svar på frågan om den aktuella bestämmelsen är förenlig med EG:s regler fann Skatterättsnämnden att svaret i huvudfrågan inte ändrades vid en prövning enligt gemenskapsrättens regler om diskriminering. Regeringsrätten ansåg emellertid att det förhållandet att A och B inte får använda alternativregeln vid beräkning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet enligt 3:12-reglerna och vid beräkning av skattefri utdelning enligt lättnadsreglerna uppenbarligen är till nackdel för dem. Frågan är därmed om detta strider mot EG:s regler om etableringsfrihet m.m.

Artikel 43 EG innehåller bestämmelser om rätt för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Etableringsfriheten innefattar en principiell rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag i en annan medlemsstat på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Regeringsrätten hänvisade i sina domskäl till en dom från EG-domstolen (dom den 13 april 2000 i mål nr C-251/98, Baars). I detta mål behandlades frågan om förmögenhetsbeskattning i Nederländerna. Den nederländska lagstiftningen innehöll bl.a. bestämmelser om att företagsförmögenhet i form av aktier, som gav den skattskyldige ett betydande innehav i ett bolag som var etablerat i Nederländerna, fick tas upp till ett reducerat belopp. Den skattskyldige, Baars, ägde samtliga andelar i ett irländskt bolag. I domen uttalas bl.a. följande. Även om artikel 43 EG, i likhet med övriga bestämmelser om etableringsfrihet, enligt sin ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, föreskriver den samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat. Artikeln

utgör på samma sätt ett hinder för att en medlemsstat försvarar för den där bosatta EG-medborgaren att etablera företag i en annan medlemsstat. EG-domstolen fann att det enligt den nederländska lagstiftningen förelåg en skillnad i behandlingen av olika skattskyldiga och att skillnaden hade sin grund i var sätet för de bolag som de skattskyldiga hade sina aktier i var beläget. Denna skillnad ansågs i princip strida mot artikel 43 EG. Eftersom domstolen inte fann att det förelåg några omständigheter som gjorde skillnaden berättigad, uttalade man att nämnda artikel utgjorde hinder för en lagstiftning av ifrågavarande slag.

Mot denna bakgrund fann Regeringsrätten att det strider mot artikel 43 EG att inte ge A och B rätt att tillämpa alternativregeln. Motiveringen härtill var följande.

Frågan i förevarande mål om rätt för A och B att tillämpa alternativregeln överensstämmer i allt väsentligt med den som var föremål för EG-domstolens bedömning i nyssnämnda mål. Att alternativregeln inte får tillämpas beror på att det är fråga om ett danskt bolag och inte om ett svenskt. Regeringsrätten finner att förbudet att tillämpa alternativregeln får anses försvåra etablering av företag utomlands och därmed stå i strid med etableringsfriheten, om det inte av särskilda skäl kan anses berättigat.

Regeln infördes år 1995 i samband med att 3:12-reglerna gjordes tillämpliga på andelar i utländska juridiska personer... Som skäl för att alternativregeln inte skulle få tillämpas anfördes att detta inte var praktiskt möjligt, eftersom kapitalunderlaget beräknas som skillnaden mellan skattemässiga värden på tillgångar och skulder ...

Denna motivering är enligt Regeringsrättens mening inte hållbar. Ett godtagande av en särbehandling på grund av att bestämmelser getts en utformning som anknyter till taxeringen i den egna staten skulle nämligen öppna betydande och svåröverskådliga möjligheter att inskränka etableringsrätten.

Det har inte heller framkommit någon annan omständighet som kan göra regeln berättigad.

Eftersom Skatterättsnämnden inte haft anledning att pröva frågan hur X:s innehav av aktier i utländska dotterföretag skulle beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget återförvisades målet i denna del till nämnden.

Skatterättsnämnden fann i beslut den 15 maj 2001 att vid beräkning av kapitalunderlaget enligt alternativregeln får A och B tillämpa de regler som gäller för andelar i svenska dotterföretag även på utländska dotterföretag hemmahörande inom EES-området. Motiveringen härtill var följande. Enligt 43 kap 21 § IL gäller att

andelar i svenska dotterföretag som inte är handelsbolag skall tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av antalet andelar i dotterföretaget. Vid värdering av andra tillgångar än som avses i 43 kap. 21 § IL gäller enligt 43 kap. 20 § IL att dessa skall tas upp till skattemässiga anskaffningsvärden. Tillämpningen av nämnda regler skulle emellertid kunna leda till att andelar i ett utländskt dotterföretag kommer att värderas lägre än vad som skulle bli fallet om dotterföretaget varit svenskt. I förlängningen skulle detta leda till ett högre skatteuttag hos en ägare av andelar i ett företag med utländska dotterföretag. Om A och B väljer att tillämpa 43 kap. 21 § IL får anses följa att värderingen av andelarna i dotterföretagen skall ske på motsvarande sätt som gäller för andelar i svenska dotterföretag. Detta innebär bl.a. att någon rätt att för vissa dotterföretag i stället använda värderingsregeln i 43 kap. 20 § IL inte föreligger. Värderingen skall ske med tillämpning av svenska regler (jfr RÅ 1992 ref. 94). Det förhållandet att svenska regler skall tillämpas strider, enligt Skatterättsnämnden, inte mot EG-rätten. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

8.2.4 Sparat utdelningsutrymme

Förarbeten

Vid 3:12-reglernas tillkomst infördes i 3 § 12 mom. andra stycket SIL en bestämmelse om sparad utdelning. Om utdelningen visst är mindre än utrymmet för kapitalinkomstbeskattad utdelning får outnyttjat utrymme sparas för att öka det belopp som senare är för tas upp som inkomst av kapital. Enligt lagtexten får den sparade utdelningen även läggas till anskaffningskostnaden vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet. Förfarandet kan ses som en ränteuppräknings som får göras med ränta på ränta (prop. 1989/90:110 s. 703).

I den fortsatta reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422) kompletterades 3 § 12 mom. andra stycket SIL med en regel för att klargöra vem som får tillgodoräkna sig sparad utdelning för det fall att andelarna bytt ägare under beskattningsåret. Om således utdelning lämnats får den som äger andelarna vid utdelningstillfället tillgodoräkna sig sparad utdelning. Lämnas däremot inte någon utdel-

ning är det i stället den som äger andelarna vid beskattningsårets utgång som får tillgodoräkna sig sparad utdelning. Om det lämnats utdelning flera gånger under ett år, vilket kan förekomma bl.a. för konvertibla skuldebrev, skall enligt förarbetena "den som äger instrumentet vid det första betalningstillfället tillgodoräkna sig sparad utdelning" (a. prop. s. 310).

Genom 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades bestämmelserna om sparad utdelning till 3 § 12 b mom. tredje stycket SIL. Samtidigt infördes det nya begreppet gränsbelopp (se avsnitt 8.2.2) varför bestämmelserna om sparad utdelning anpassades redaktionellt till detta begrepp. Sparad utdelning uppkommer således om den lämnade utdelningen på en andel är lägre än det beräknade gränsbeloppet. Skillnaden förs vidare till nästföljande år och ökar därmed det gränsbelopp som då beräknas. Gränsbeloppet är avgörande för hur stor del av en lämnad utdelning som skall kapitalinkomstbeskattas och det beräknas vid den tidpunkt då bolaget lämnar utdelningen. Eftersom gränsbeloppet också ligger till grund för sparad utdelning beräknas denna vid samma tidpunkt. Av detta följer enligt förarbetena också att sparad utdelning skall tillgodoföras den som äger aktien vid den aktuella tidpunkten, dvs. utdelningstidpunkten (a. prop. s. 90). Enligt förarbetena kunde den då gällande bestämmelsen, dvs. att den som ägde andelarna vid utdelningstillfället var den som fick tillgodoräkna sig sparad utdelning, innebära att "viss tvekan uppkommer på denna punkt" (a. prop. a. st.). Bestämmelsen slopades därför. Bestämmelsen i 3 § 12 b mom. tredje stycket sista meningen SIL – att sparad utdelning skall beräknas vid beskattningsårets utgång om företaget inte lämnat utdelning – kompletterades samtidigt med att sådan beräkning även gäller för gränsbeloppet.

År 1996 infördes genom SFS 1996:1611 lättnadsreglerna för onoterade företag (se kapitel 9). De placerades i 3 § 1 a-d mom. SIL. Bestämmelserna om sparad utdelning i 3 § 12 b mom. tredje stycket SIL anpassades samtidigt till dessa nya regler. Bestämmelsen om beräkning av gränsbelopp och sparad utdelning i de situationer då företaget inte lämnat någon utdelning placerades i ett nytt fjärde stycke som utformades på samma sätt som 3 § 1 d mom. SIL. I förtydligande syfte angavs i 3 § 12 b mom. tredje stycket sista meningen SIL att sparad utdelning får övertas vid benefika förvärv.

De övergripande bestämmelserna om sparad utdelning, vilket begrepp i IL har ersatts av begreppet sparad utdelningsutrymme,

finns numera i 57 kap. 10 och 11 §§ IL. Att sparad utdelningsutrymme ingår i gränsbeloppet och underlaget för detsamma framgår av 57 kap. 7 § respektive 8 § IL. När det gäller regleringen av sparad utdelningsutrymme vid kapitalvinst finns bestämmelsen i 57 kap. 12 § IL (se avsnitt 8.3).

Sparad utdelningsutrymme för visst år beräknas med utgångspunkt från de regler som gällde det aktuella beskattningsåret. Således framgår av redovisningen av 1994 års alternativregel att skattskyldiga som vid 1995 och senare års taxeringar skall beräkna sparad utdelningsutrymme för tiden t.o.m. 1994 års taxering – och därvid väljer att utgå från alternativregeln – måste tillämpa den äldre regeln, dvs. 1991 års alternativregel (4 kap. 100 § ILP). Enligt denna är anskaffningsutgiften kopplad till andelarnas förmögensvärde vid utgången av år 1990. Den sparade utdelningen får sedan läggas till anskaffningsvärdet beräknat enligt 1994 års alternativregel som skall tillämpas vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet fr.o.m. 1995 års taxering.

Rättspraxis

I rättsfallet *RA 1999 ref. 70* har Regeringsrätten tagit ställning till hur sparad utdelningsutrymme skall behandlas i samband med del försäljningar. Omständigheterna i målet var följande. B hade under ett beskattningsår sålt 357 av sina totalt 637 andelar i fämansföretaget SAB. Vid fördelningen av kapitalvinsten mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital uppgav hon sparad utdelning till 105 283 kr och tillgodoförde sig hela beloppet varvid någon vinst att deklarerat under inkomst av tjänst inte uppkom.

Skattemyndighetens uppfattning var att av den sparade utdelningen fick vid fördelningen utnyttjas endast så mycket som belöpte på de avyttrade andelarna. Samtliga instanser fann att den sparade utdelningen skulle proportioneras på hela andelsinnehavet.

I sin motivering konstaterade Regeringsrätten inledningsvis att lagtexten inte ger någon säker ledning för bedömningen av hur stor del av den sparade utdelningen som får användas när en del av ett andelsinnehav avyttras. Frågan har inte heller berörts i förarbetena. Där har endast uttalats att minskning av den del av utdelning eller realisationsvinst som skall tas upp som intäkt av tjänst skall ske även utan yrkande (prop. 1989/90:110 s. 703). Enligt domstolen

tyder uttalandet på att avsikten varit att den skattskyldige inte skall ha någon valrätt.

När det gäller den i målet aktuella frågan hänvisade Regeringsrätten till förarbetena till de ändringar i 3:12-reglerna som föreslogs i den fortsatta reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen (prop. 1990/91:54), bl.a. rörande uppräkningskostnaden för aktierna vid beräkning av den del av en realisationsvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst. I samband därmed uttalades att det uppräknade anskaffningsvärdet liksom sparade utrymme för kapitalbeskattad inkomst vid delförsäljningar skall proportioneras mellan aktierna på samma sätt som anskaffningskostnaden proportioneras vid realisationsvinstberäkningen samt att även i övriga avseenden samma principer som vid övrig realisationsvinstbeskattning skall tillämpas (a. prop. s. 221). Någon ändring i bestämmelserna i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL gjordes inte i det sammanhanget. Enligt Regeringsrätten kan uttalandet därför inte anses ha karaktär av förarbetsuttalande till dessa bestämmelser, även om förslagen i nyssnämnda proposition närmast utgjorde en komplettering av de ändringar som föreslagits i prop. 1989/90:110 och de lagändringar som beslöts genom de båda propositionerna trädde i tillämpning samtidigt.

Mot bakgrund av det sagda ansåg Regeringsrätten att tolkningen skulle göras med utgångspunkt i 3:12-reglernas allmänna uppbyggnad och syfte samt med beaktande av de olika situationer där frågan om fördelningen av sparade utdelningar på olika delar av ett aktieinnehav kan uppkomma. Enligt rätten finns det flera tänkbara lösningar på problemet, nämligen

1. den sparade utdelningen ses som en till hela aktieinnehavet knuten, ofördelad klumpsumma som skall användas så snart som möjligt (B:s inställning),
2. den sparade utdelningen ses som en klumpsumma som skall fördelas på de vid varje tillfälle innehavda aktierna (RSV:s inställning) eller
3. den sparade utdelningen ses som helt knuten till en enskild aktie.

Beträffande det tredje alternativet skulle detta dock enligt Regeringsrätten dels medföra omotiverade och troligen inte avsedda materiella effekter, dels komplicera det redan invecklade systemet ytterligare. Det alternativet borde därför inte komma i fråga.

Beträffande de av parterna hävdade alternativen anförde Regeringsrätten följande.

[Dessa] är likvärdiga såvitt gäller utdelning men skiljer sig åt vad avser delavyttring. Det alternativ som B förespråkar synes ge upphov till en rad frågeställningar framför allt vid benefika äganderättsövergångar där inte den tidigare ägarens hela aktieinnehav överförs till en enda ny ägare och vid samtidig delavyttring och benefik äganderättsövergång. Det överensstämmer inte heller med de principer som tillämpas vid realisationsvinstberäkningen. Beräkningen i 3:12-systemet bygger i allt väsentligt på den genomsnittsmetod som tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen. Det framstår därför som naturligt att anknyta till denna också när det gäller att bestämma hur stor del av en skattskyldigs sparade utdelning som får avräknas vid en delavyttring. Detta synes också vara det alternativ som är minst komplicerat vid den praktiska hanteringen. Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att avräkning vid delförsäljning bör ske med den del av den sparade utdelningen som motsvarar den avyttrande andelen av de innehavda aktierna.

Den generella slutsats som kan dras av målet är att det inte är möjligt att avräkna hela det sparade utdelningsutrymmet vid en delförsäljning utan detta skall avräknas proportionellt mot den del av andelarna som avyttras.

8.2.5 Löneunderlag

Förarbeten

I underlaget för gränobelopp ingår även ett s.k. löneunderlag. Möjligheten att vid beräkningen av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet för en kvalificerad andel beakta utbetalade löner till andra än andelsägare (löneunderlagsreglerna) infördes år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778). Bestämmelserna placerades då i 3 § 12 a mom. SIL.

Av förarbetena till bestämmelserna om löneunderlaget framgår att det bakom dessa ligger flera sammanflätade motiv. Bakgrunden till reglerna var den allmänna bedömningen att "en stor del av den framtida tillväxtkraften i svensk ekonomi finns hos de små och medelstora företagen" (a. prop. s. 88). Ett sätt att på skatteområdet förbättra situationen för dessa företag uppgavs samtidigt vara att "bestämmelserna för beskattningen av inkomster från sådana företag på ett tydligare sätt än för närvarande inriktas på att underlätta

för företagaren att omsätta sina idéer och sitt entreprenörskap i praktisk verksamhet” (a. prop. a. st.). Två alternativa modeller ansågs kunna lösa problemet med en lågt beräknad schablonmässig kapitalavkastning, nämligen höjd räntesats eller beaktande av anställda i företaget. Två frågor ansågs vara av betydelse vid valet av modell för en utvidgning av utrymmet för kapitalinkomstbehandling. Den första frågan var vilka incitament då gällande regler gav till uttag av arbetsinkomster som lön från bolaget och den andra hur fåmansföretagen och deras efterfrågan på arbetskraft påverkas av den osäkerhet som dessa företag utsätts för på marknaden.

Beträffande den första frågan var svaret sammanfattningsvis att det torde vara ”mindre vanligt att fåmansföretagaren tar ut arbetsinkomst som lön från sina företag utöver skiktgränsen” (a. prop. s. 90).

Som svar på den andra frågan uttalades bl.a. följande (a. prop. a. st. f.).

Avkastningen på investerat kapital i en produktionsprocess varierar med den *osäkerhet* som finns på de marknader där producenten opererar. Ju större osäkerhet, desto högre *förväntad* avkastning kräver investeraren. Kapitalet utsätts för förslitning i produktionen och investeringar är ofta irreversibla. Detta innebär att kapitalet inte kan flyttas till en annan produktionsprocess, inte ens på en perfekt fungerande marknad.

Arbetskraften är inte heller någon fullständigt flexibel insatsfaktor i produktionsprocessen. Kostnader för sökandet efter arbetskraft och inskolning av nyanställda utgör trögheter i systemet som förstärks av vissa inslag i arbetsmarknadslagstiftningen. Löner och anställningsvillkor för anställda bestäms i regel i samband med anställningen, innan produktionen tar vid. Hur mycket produktionsprocessen faktiskt avkastar blir klart först i efterhand. Detta innebär att producenten inte kan öka resp. minska mängden arbetskraft efter kortsiktiga behov.

Ökad sysselsättning, särskilt i små företag, är alltså förknippad med risker. Frågan uppkommer om inte arbetsgivaren i fåmansaktiebolaget redan tar ut riskersättningen i form av lägre efterfrågan på arbetskraft.

I valet av modell – höjd räntesats eller beaktande av anställda i företaget – valdes den senare modellen. Motiven härtill var att en höjning av räntesatsen inte minskar incitamenten att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. När däremot den andel av utdelning och kapitalvinst som behandlas som kapitalinkomst görs beroende av arbetskraften i företaget föreligger en subventionering av arbetskraftkostnaden, vilket stimulerar bolagens efterfrågan på arbetskraft (a. prop. s. 91).

Således infördes en möjlighet att vid beräkningen av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet få beakta ett löneunderlag. Detta skedde genom att till den faktiska anskaffningsutgiften för delägar- rätterna aktier och andelar, eventuellt uppräknad med index, fick läggas 10 % av den lönesumma som bolaget betalat ut till andra anställda än aktieägare. Med aktieägare förstås enligt förarbetena endast sådan person på vilken 3:12-reglerna skall tillämpas. Lön som betalats ut till närstående som inte är andelsägare bör få ingå i löneunderlaget (a. prop. s. 93). Om således två makar är verk- samma i ett fåmansföretag och endast en av dem äger andelar i företaget får den andre makens lön räknas med i löneunderlaget. I lagtexten (ursprungligen 3 § 12 a mom. första meningen SIL) stad- gas uttryckligen att löneunderlagsreglerna endast får tillämpas på delägarrätterna aktier och andelar. Något löneunderlag får alltså inte medräknas i underlaget för gränobelopp för andra delägarrätter som getts ut av företaget, t.ex. konvertibla skuldebrev.

Endast den del av löneunderlaget som överstiger 10 basbelopp beaktas vid beräkningen av löneunderlaget. Motivet härtill uppges i förarbetena vara att den kapitalavkastning som genereras av anställda ökar med antalet anställda och att den torde vara obetyd- lig i företag med endast några få anställda (a. prop. s. 92). Det är prisbasbeloppet för året före beskattningsåret – och inte som nor- malt prisbasbeloppet året före taxeringsåret – som skall tillämpas i detta sammanhang.

Ett antal villkor skall vara uppfyllda på individnivå för att deläga- ren skall få lägga ett löneunderlag till omkostnadsbeloppet för sina andelar. Vissa av dessa villkor har numera slopats och andra har ändrats vilket kommer att framgå av den fortsatta redovisningen.

Ett löneunderlag innebär att utrymmet för kapitalinkomstbe- skattning ökar. För att motverka att ägaren omvandlar sina egna arbetsinkomster till kapitalinkomster balanseras nämnda utrym- mesökning med villkoret att andelsägaren måste ha tagit ut en lön motsvarande viss miniminivå, den s.k. jämförelserregeln. Denna nivå uppgick ursprungligen till minst 150 % av den lön som betalats ut till den högst betalda anställda i företaget. Som skäl för nivån 150 % uttalades att företagsledarens ansvar och uppgifter i företaget motiverar att han betingar sig en högre lön än hans anställda har. Denna del av lönen är att betrakta som arbetsinkomst och bör därför beskattas som sådan (a. prop. s. 92). Villkoret om visst löneuttåg innebar vid löneunderlagsreglernas tillkomst att en andelsägare som inte arbetade i företaget inte heller kunde utnyttja

löneunderlaget vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Eftersom löneunderlaget beräknas per andel kan det löneunderlag som belöper sig på andelarna hos en andelsägare som inte tagit ut någon lön inte utnyttjas av andra andelsägare (a. prop. s. 132). Denna situation kan inträffa om en aktiv andelsägare har tagit ut för låg lön och därmed inte uppfyller kraven på visst löneuttag.

Som ytterligare villkor för att få utnyttja ett löneunderlag infördes en bestämmelse, den s.k. takregeln, som innebar att ökningen av det belopp som fick tas upp i inkomstslaget kapital inte fick överstiga det belopp som företagsledaren tagit ut i lön från fåmansföretaget. Regeln kommenteras inte i förarbetena.

De ersättningar som skall ingå i underlaget skall ha utbetalats under året före beskattningsåret. Det skall vara fråga om sådan ersättning som avses i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter, dvs. dels kontant lön, dels ersättning i annan form under förutsättning att förmånen ingår i underlaget för uttag av socialavgifter. Genom att löneunderlaget bestäms på grundval av de förhållanden som gällde året före beskattningsåret står det redan vid ingången av beskattningsåret klart om ett löneunderlag kan utnyttjas och i så fall hur stort det är. Ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader får inte räknas med vid beräkningen av löneunderlaget. Vid den jämförelse som enligt ovan skall göras av andelsägarens lön med den högst betalda anställde får inte lön som utgått till delägare med kvalificerade andelsinnehav i bolaget beaktas eftersom dessa löner inte ingår i löneunderlaget (prop. 1993/94:234 s.132).

Ersättning som utbetalats i dotterföretag får medräknas i löneunderlaget, i proportion till moderföretagets ägarandel i dotterföretaget. Jämförelsen mellan andelsägarens och den högst betalda anställde skall i så fall omfatta även sådan lön som betalats ut till anställda i dotterföretaget (a. prop. a. st.).

Varken i 3:12-systemet eller i det s.k. lättnadssystemet finns begreppen moderföretag och dotterföretag definierade. Med begreppen får därmed i dessa sammanhang avses de allmänna civilrättsliga begreppen. Dessa ingår i den aktiebolagsrättsliga koncerndefinitionen. År 1995 infördes i 1 kap. 5 § lagen (1975:1385) om aktiebolag (ABL) en ny definition på begreppet koncern (prop. 1995/96:10, bet. 1995/96:LU4, SFS 1995:1555). Definitionen innehåller fyra kriterier enligt vilka ett koncernförhållande kan föreligga. Vid en tillämpning av paragrafen enligt dess ordalydelse synes två eller flera av kriterierna kunna bli tillämpliga samtidigt och såle-

des ge upphov till en situation där ett företag ingår i flera koncerner. Att ett aktiebolag vid tillämpningen av bl.a. 3:12-reglerna kan ingå i två koncerner har bekräftats av ett förhandsbesked den 23 september 1997. Omständigheterna var följande. Bolaget XAB ägde 75 % av aktierna i ZAB. Resterande del ägdes av YAB. YAB hade enligt avtal rätt att utse mer än hälften av styrelseledamöterna i ZAB som var moderbolag till tre andra bolag varav minst ett, ÖAB, bedrev omfattande rörelse. Den fysiska personen A ägde aktierna i XAB och den fysiska personen B aktierna i YAB. Skatterättsnämnden fann att ÖAB i likhet med ZAB ingick i både X- och Y-koncernerna samt att både A och B vid beräkning av löneunderlag enligt 3:12-reglerna fick räkna med ersättningar till arbetstagare i ZAB och dess dotterföretag dock med den fördelning som följde av XAB:s respektive YAB:s ägarandel i ZAB. Förhandsbeskedet överklagades inte.

I situationer med dubbel koncernstillhörighet får således ersättningar som utbetalats i dotterföretag räknas med vid beräkningen av löneunderlag för moderföretagens ägare, i proportion till moderföretagens respektive ägarandel i dotterföretaget.

I samband med 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades löneunderlagsreglerna till 3 § 12 d mom. SIL. Som framgår av avsnitt 7.3.8 infördes genom samma lagstiftningsärende bestämmelsen att även utländska juridiska personer beaktas vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger. Eftersom 3:12-reglerna kan bli tillämpliga på kapitalvinst vid avyttring av andel i sådan utländsk juridisk person är löneunderlagsreglerna relevanta även vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för sådan andel. Enligt specialmotiveringen får således löneunderlaget läggas till anskaffningsutgiften även i fråga om andelar i utländska juridiska personer i den mån dessa betalat ut sådan ersättning som ingår i underlaget för uttag av socialavgifter (a. prop. s. 92). I övrigt gjordes endast redaktionella ändringar till följd av att begreppet gränobelopp introducerats och att momentet flyttats.

Lättnadsreglerna för onoterade företag (se kapitel 9) infördes år 1996 (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611). Bestämmelserna om beräkning av lättnadsutrymme utformades på samma sätt som 3:12-systemets bestämmelser om beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet. I syfte att uppnå en likartad utformning av de båda regelsystemen ändrades 3:12-reglerna i vissa avseenden. Således höjdes löneunderlaget från 10 % till 70 % av löne-

summan. I förarbetena diskuterades möjligheten att även de första 10 basbeloppen skulle få räknas med i underlaget. I denna del anfördes följande (a. prop. s. 40 f.).

Regeringen har tidigare understrukt vikten av att gynna små och medelstora företag. Inslaget i lönesummeregeln som innebär att de första 10 basbeloppen inte får räknas med kan i vissa fall anses innebära att småföretag missgynnas. Ett slopande av den begränsningen innebär emellertid att med det reserverade budgetmässiga utrymmet kan löneunderlaget inte höjas till av utredningen föreslagna 70 % utan endast till 50%. Regeringens uppfattning är att de första 10 basbeloppen bör avräknas så att lättnaden kan koncentreras till expanderande företag. Det innebär att underlaget kan höjas till 70 %.

När löneunderlagsreglerna infördes år 1994 fick löneunderlaget inte läggas till andelarnas anskaffningsutgift när denna beräknats enligt alternativregeln. Enligt förarbetena till nu aktuella ändringar var skälen härtill statsfinansiella. Denna begränsning av tillämpningen av löneunderlagsreglerna ansågs år 1996 kunna slopas (a. prop. s. 41). Det kapitalinkomstbehandlade utrymmet får med andra ord numera utökas med ett löneunderlag oavsett om anskaffningsutgiften för andelarna beräknats enligt huvudregeln, eventuellt med indexuppräkning, eller enligt alternativregeln.

Den s.k. jämförelseregeln som innebär att andelsägarens lön skall ställas i relation till den högst betalda anställda i företaget för att andelsägaren skall få utnyttja ett löneunderlag ändrades i samma lagstiftningsärende. Bestämmelsen borde enligt förarbetena vara kvar men kravet på ägarens löneuttag ansågs kunna sänkas från 150 % till 120 % av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en arbetstagare, som inte är aktiv delägare i företaget, eller, om detta är lägre, 10 basbelopp (a. prop. a. st.)

Även den s.k. takregeln, vilken innebär att den ökning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet som uppkommer genom tillämpning av löneunderlagsreglerna enligt då gällande regler inte fick överstiga summan av lön eller annan ersättning som ägaren tagit ut från företaget, ändrades. Højningen från 10 % till 70 % av den andel av lönesumman som fick läggas till anskaffningsutgiften för andelarna ansågs motivera en højning av taket i "ungefär motsvarande mån" (a. prop. a. st.). Det nya taket sattes till 50 gånger den egna lönen. Löneunderlaget får med andra ord inte utnyttjas till den del det överstiger ett belopp motsvarande 50 gånger den aktivt verksamma andelsägarens egna lön.

Både jämförelserregeln och takregeln var enligt 3:12-reglerna i deras lydelse t.o.m. SFS 1995:1626 tillämpliga även på sådan delägare som är närstående till en aktiv delägare men som inte själv är anställd i företaget och således inte uppbär lön från detta. Innebörden härav var att en sådan delägare inte kunde använda sig av löneunderlagsreglerna. Syftet i nu aktuellt lagstiftningsärende var att bestämmelserna om beräkning av lättnadsutrymme och 3:12-systemets bestämmelser om beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet skulle utformas på samma sätt. När det gäller lättnadsreglerna för onoterade företag skulle dessa få tillämpas även av närstående till en aktiv delägare. Även sådana delägare skulle alltså komma i åtnjutande av ett lättnadsutrymme. Därför ändrades tillämpningsområdet för jämförelserregeln och takregeln såvitt gäller 3:12-regelsystemet. Dessa regler skall inte längre tillämpas på delägare som inte själva är aktiva men som är närstående till en aktiv delägare samt övriga passiva delägare (a. prop. a. st.). För tillämpningen av aktuella regler spelar det alltså inte någon roll om en närstående till en passiv andelsägare är verksam i betydande omfattning i företaget – en aktiv närstående smittar inte en passiv andelsägare i detta sammanhang. Om således två makar äger andelar i ett fåmansföretag kan jämförelserregeln och takregeln innebära att löneunderlag inte skall beräknas för den ena maken men däremot för den andra. Däremot får inte någon av makarnas lön räknas med i löneunderlaget eftersom andelsinnehavet för båda makarna till följd av närståendereglerna anses kvalificerat.

Jämförelserregeln och takregeln anknyter till delägarrens lön under året före beskattningsåret. Anknytningen till lönen under ett år medför risk att rätten att använda löneunderlagsreglerna faller bort enligt jämförelserregeln på grund av en tillfällig inkomstminskning, t.ex. på grund av barnledighet. Ett alternativ kunde vara att reglerna i stället kopplades till genomsnittslönen under året före beskattningsåret och de, t.ex., två föregående beskattningsåren. Enligt ett uttalande i förarbetena är det emellertid tveksamt om detta är en bättre lösning, eftersom en inkomstminskning under ett år då kan medföra att rätten att använda löneunderlagsreglerna faller bort under tre år (SOU 1996:119 s. 101). En annan möjlighet är att lönen får räknas upp till heltidslön för den som varit ledig en viss tid eller arbetar deltid. Detta skulle emellertid leda till problem vid tillämpningen och medföra risk för missbruk (a. bet. a. st.).

Löneunderlagsreglerna försågs vid samma tillfälle (SFS 1996:1611) även med tillägget att lön för vilken särskild löneskatt

enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster tagits ut räknas in i löneunderlaget.

Redan följande år, dvs. år 1997, blev löneunderlagsreglerna åter föremål för ändring (prop. 1996/979:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:448). Enligt förarbetena ansågs skäl föreligga att "ytterligare öka lönesummeregeln betydelse vid beräkning av såväl det enkelbeskattade utrymmet som det kapitalbeskattade utrymmet enligt 3:12-reglerna" (a. prop. s. 190). Därför höjdes löneunderlaget från 70 % till 100 %. Den skattelättnad som därigenom skulle tillkomma ägarna ansågs kunna få gynnsamma sysselsättningseffekter.

I samband med IL:s tillkomst placerades lättnadsreglerna för onoterade företag i ett eget kapitel (43 kap. IL). I kapitlet har även tagits in de bestämmelser som är gemensamma för beräkningen av undantagen från skatteplikt (lättnadsutrymme) och beräkningen av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet, nämligen

- beräkningen av löneunderlag (hämtad från 3 § 12 d mom. SIL)
- beräkningen av anskaffningsutgiften för andelar förvärvade före år 1990 respektive år 1992 (hämtad från 3 § 12 c mom. SIL)
- lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag

Bestämmelserna om löneunderlag finns numera i 43 kap. 12–16 §§ IL.

Rättspraxis

I rättsfallet *RA 1998 not. 265* var frågan huruvida löner som utbetalats av ett kommanditbolag men som belöpte sig på ett fåmansföretags andel i kommanditbolaget (den s.k. Helsingborgsmodellen) föremål för prövning. Omständigheterna i målet var följande. A var ensam ägare i RAB. Detta bolag var tillsammans med 15 andra aktiebolag delägare i ett kommanditbolag som bedrev revisionsverksamhet med ett sextiotal anställda. Inget av aktiebolagen var moderbolag till kommanditbolaget. A var anställd och uppbar en årslön som översteg 10 basbelopp. Skatterättsnämnden fann att A vid beräkning av löneunderlag avseende aktierna i RAB inte fick medräkna RAB:s andel av lönekostnader i kommanditbolaget. Skälet härtill var följande.

I löneunderlaget ingå vissa ersättningar (lön), som utgår till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag. Verksamhet i kommandit-

bolaget kan inte, såvitt nu är i fråga, jämföras med verksamhet i RAB. Med hänsyn härtill och till att kommanditbolaget inte är ett dotterföretag till RAB får A inte tillgodoräkna sig någon andel av de löner som utgår till arbetstagare i kommanditbolaget vid beräkning av löneunderlag avseende aktierna i RAB.

Förhandsbeskedet överklagades till Regeringsrätten som fastställde detta.

I *RA 2000 ref. 38* samt *RA ref. 47 I och II* var löneunderlagsreglerna och den omständigheten att löneunderlaget skall beräknas på grundval av sådana ersättningar som legat till grund för svenska arbetsgivaravgifter föremål för prövning. I samtliga fall ställdes i ansökan om förhandsbesked frågan om löneunderlagsreglerna i 3 § 12 d mom. SIL, som det hänvisas till i 3 § 1 b mom. SIL, skulle tolkas så att löner och ersättningar som inte träffades av svenska arbetsgivaravgifter eller svensk löneskatt ändå fick räknas in i underlaget förutsatt att de skulle ha ingått i underlaget om de hade utbetalats i Sverige. Såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten fann att det i det löneunderlag som definieras i 3 § 12 d mom. SIL inte kan ingå andra ersättningar än sådana som legat till grund för svenska arbetsgivaravgifter. Som svar på frågan om löneunderlagsreglernas utformning i detta avseende är förenlig med EG:s regler kom Skatterättsnämnden fram till att svaret i huvudfrågan inte ändrades vid en prövning enligt gemenskapsrättsliga regler om diskriminering. Regeringsrätten ansåg emellertid att det förhållandet att de skattskyldiga inte får använda löneunderlagsreglerna vid beräkning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet enligt 3:12-reglerna och vid beräkning av skattefri utdelning enligt lättnadsreglerna uppenbarligen är till nackdel för dem. Frågan var därmed om detta strider mot EG:s regler om etableringsfrihet m.m.

I *RA 2000 ref. 38* fann domstolen att det förhållandet att endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter får beaktas vid beräkning av löneunderlag strider mot friheten för kapitalrörelser enligt artikel 56 EG. Motiveringen härtill var följande.

De uppgifter som lämnats i målet ger inte vid handen att A:s engagemang i de aktuella företagen är att anse som en etablering enligt artikel 43 EG. Beskattning av utdelning och realisationsvinst på aktier och andelar måste emellertid också ske på ett sätt som är förenligt med EG:s regler om fria kapitalrörelser. I detta ligger bl.a. att skatt på utdelning från ett svenskt aktiebolag i princip inte får beräknas på ett

lägre beskattningsunderlag än skatten på utdelning från ett motsvarande utländskt företag. I den mån beskattningsunderlaget bestäms med beaktande av var företaget bedriver sin verksamhet finns anledning att undersöka om sättet att bestämma detta underlag i praktiken leder till att placeringar i svenska företag gynnas framför placeringar i utländska företag (jfr mål C-254/97, Baxter, REG 1999, s. I-4809, avseende en likartad frågeställning vid en prövning mot reglerna om etableringsfrihet).

Vid tillämpning av löneunderlagsregeln har en aktieägare enligt SIL inte rätt att beakta ersättningar som inte ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter. Avgörande för om svenska arbetsgivaravgifter skall betalas – med de effekter som detta kan ha i form av en reducerad beskattning av utdelning – är i första hand om företaget har fast driftställe i Sverige. Det är uppenbart att ett svenskt aktiebolag oftare har fast driftställe i Sverige än ett motsvarande utländskt företag. Utformningen av löneunderlagsregeln är därför – vilket väl illustreras i målet – ägnad att leda till att utdelning som hänför sig till vinst i utländska företag och utländska företagsgrupper träffas av ökad beskattning.

Frågan är då om denna olikabehandling kan godtas med hänsyn till de skäl som åberopats för löneunderlagsregeln. Löneunderlagsregeln infördes år 1994 ... Någon särskild motivering till anknytningen till underlaget för svenska arbetsgivaravgifter lämnades inte. När reglerna om tjänstebesättning av utdelning sedermera utsträcktes till att omfatta även andelar i utländska företag uttalades att löneunderlag fick läggas till anskaffningskostnaden även i fråga om andelar i utländska juridiska personer i den mån dessa betalat ut sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av svenska arbetsgivaravgifter ... Enligt Regeringsrättens mening föreligger det inte några omständigheter som gör löneunderlagsregelns koppling till svenska arbetsgivaravgifter berättigad.

I RÅ 2000 ref. 47 I och II anses kopplingen mellan löneunderlagsreglerna och svenska arbetsgivaravgifter strida mot etableringsfriheten enligt artikel 43 EG. I (II) anses till följd härav motsvarande koppling i den s.k. spärregeln – som innebär att löneunderlagsreglerna får tillämpas bara om den aktiva andelsägaren från företaget erhållit sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av svenska arbetsgivaravgifter med viss angiven miniminivå – strida mot nämnda artikel. Spärregeln, dvs. den s.k. jämförelseregeln, finns numera i 43 kap. 15 § IL.

8.2.6 Lättnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet

Lättnadsreglerna för onoterade företag (se kapitel 9) infördes år 1996. Enligt reglerna föreligger fr.o.m. 1998 års taxering under vissa förutsättningar en begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. En viss del av utdelningen respektive kapitalvinsten motsvarande ett s.k. lättnadsbelopp kan därför vara undantagen från skatteplikt. I likhet med vad som gäller för outnyttjat utdelningsutrymme (se avsnitt 8.2.4) kan outnyttjat lättnadsbelopp sparas till nästföljande beskattningsår (sparat lättnadsutrymme).

I normala fall är lättnadsbeloppet lägre än gränsbeloppet. I undantagsfall kan lättnadsbeloppet dock komma att överstiga gränsbeloppet. Detta kan inträffa någon enstaka gång när en passiv aktieägare som har ett sparat lättnadsutrymme övergår till att bli verksam i företaget. Den del av det utdelade beloppet som överstiger gränsbeloppet skulle utan särskilda regler anses utgöra överskjutande utdelning och därmed tas upp som intäkt av tjänst. Därför infördes genom SFS 1996:1611 i 3 § 12 b mom. sista stycket första meningen SIL en bestämmelse som innebär att för det fall lättnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet skall skillnaden minska utdelningen. Skillnadsbeloppet kommer därmed att behandlas som intäkt av kapital och undantas från skatteplikt enligt lättnadsreglerna. Resterande utdelningsbelopp skall därefter beskattas enligt 3:12-reglerna (prop. 1996/97:45 s. 60).

Förevarande bestämmelse finns numera i 57 kap. 7 § sista stycket IL.

8.2.7 Utdelning – förslag

Nivån på normal kapitalavkastning

Förslag: Utrymmet för kapitalinkomstbeskattning höjs med fem procentenheter. Klyvningsräntan uppgår därmed till statslåneräntan med tillägg av en riskpremie på tio procentenheter.

Ett par av de slutsatser som kan dras av bilagan *Kapitalkostnad och risktagande – effekter av 3:12-reglerna* är att 3:12-reglerna inte påverkar förräntningskraven för marginella nyinvesteringar som finansieras genom internt genererade medel. Oavsett klyvnings-

räntans (dvs. statslåneräntan med tillägg av viss riskpremie) storlek och ägarnas förräntningskrav är kapitalkostnaden densamma i publika och fåmansägda aktiebolag. Denna slutsats bygger dock på att ägarnas avkastningskrav är detsamma i de båda typerna av bolag. När det gäller investeringar finansierade genom nyemission är jämförelsen mellan de fåmansägda och publika bolagen avhängig av hur hög klyvningsräntan är i förhållande till ägarens avkastningskrav. Kapitalkostnaden är densamma om klyvningsräntan och ägarens avkastningskrav överensstämmer. En slutsats som kan dras av det sagda är att gällande regler är neutrala så länge fråga är om fåmansföretag respektive publika aktiebolag med samma risktagande och samma avkastningskrav. Denna neutralitet rubbas emellertid – när fråga är om marginella investeringar som finansieras genom internt genererade medel – till det fåmansägda företags nackdel om ägarens avkastningskrav av någon anledning avviker från avkastningskravet hos ägarna i de publika aktiebolagen. När det gäller marginella investeringar finansierade genom nyemission rubbas neutraliteten i stället så snart ägarens avkastningskrav överstiger klyvningsräntan – även i detta fall till det fåmansägda företags nackdel.

I bilagan *Kapitalkostnader för små och medelstora företag* anförts bl.a. följande. Kapitalkostnadsberäkningar och andra ekonomiska modeller ger värdefulla bidrag till att utvärdera olika skatteförslag. Ett stort antal skatter inkluderas dock inte i modellerna. Detta innebär att dessa endast ger en del av det underlag som en företagsledare behöver för att fatta investeringsbeslut. Vissa andra faktorer ingår endast indirekt i analyserna medan några inte beaktas över huvud taget. För att en modell skall kunna användas måste en rad antaganden göras om hur verkligheten ser ut. Det är inte alls likgiltigt vilka antaganden som görs eftersom gjorda antaganden i stor utsträckning kommer att påverka resultaten. Därför är det viktigt att översätta modellens resultat till den verklighet som skatterna verkar i. Här finns det brister och modellresultat ses alltför ofta som allmänt giltiga. Ett centralt antagande är t.ex. att information är perfekt och kostnadsfri. Så är dock inte fallet – alla har inte tillgång till all information, informationen är ofta ofullständig och informationskostnaderna är betydande. Vidare bygger modellerna på ett internationellt givet avkastningskrav. I verkligheten varierar finansieringskostnader och återfinansiering mellan branscher, företag och till och med mellan suveräna stater. Dessutom är nivåerna föremål för ständig förändring genom ett oändligt

antal transaktioner på de finansiella marknaderna. Till detta kan enligt vad som sägs i bilagan läggas det förhållandet att tillgången till den internationella kapitalmarknaden är starkt begränsad för små och medelstora företag. Ofta är till och med tillgången till den inhemska kapitalmarknaden begränsad och dyr. Vidare kan till de omständigheter som bidrar till att påverka företagarens avkastningskrav på en investering läggas en s.k. försörjningsrisk. Denna tillkommande risk beror bl.a. på lägre ersättningar från socialförsäkringssystemen och att rätten till skuldsanering inte gäller för denna grupp.

I kapitel 4 har utredningen varit inne på det som i föregående stycke benämns försörjningsrisk och som innebär att fåmansföretagarna på egen bekostnad måste skaffa sig det skydd och de förmåner som annars normalt följer med en anställning. Det konstaterades i det sammanhanget att syftet med riskpremien är att kompensera investerare i fåmansföretag för att de i genomsnitt utsätts för större osäkerhet än placerare på börsen. Riskpremien är således inte avsedd att kompensera aktiva delägare i fåmansföretag för det som här kallas försörjningsrisk. Den är heller inte avsedd att kompensera för att de modellresultat som gällande regler bygger på inte kan anses äga allmän giltighet. Enligt utredningens uppfattning är det dock inte orimligt att anta att nämnda faktorer påverkar företagarens avkastningskrav. Vid sådant förhållande framstår nu gällande riskpremie (fem procentenheter) som tämligen låg.

En självklar följd av en höjning av riskpremien är att det kapitalinkomstbehandlade utrymmet ökar. Utredningen är naturligtvis medveten om att detta är förenat med vissa olägenheter. Således kommer företag som gör riskfria investeringar, t.ex. i statsobligationer eller fastigheter i områden som under en lång period betraktas som attraktiva och därmed "säkra", inte att utnyttja hela det kapitalbeskattade utrymmet för kapitalavkastning på investeringen. Kvarstående kapitalinkomstbehandlat utrymme kan då utnyttjas för arbetsinkomst som därmed kommer att behandlas som inkomst av kapital hos delägare med kvalificerade andelar. Enligt utredningens uppfattning är det dock betydligt allvarigare att kapitalavkastningens nivå underskattas för alla de företag som satsar på sådana investeringar som för att vara lönsamma förutsätter högre avkastning än vad dagens klyvningsränta medger. En sådan effekt får alltid anses vara negativ och mycket svår att försvara. Utredningen instämmer därför i den motivering som redan 1992 års företagsskatteutredning anförde för sitt förslag att höja

klyvningsräntan, nämligen att önskemålet att avkastning på arbetande kapital inte delvis beskattas som förvärvsinkomst väger tyngre än de olägenheter som kan vara förenade med en ökning av utrymmet för kapitalinkomstbehandling. Detta ställningstagande rubbas inte av att underlaget för den schablonmässigt beräknade kapitalavkastningen ökas med en BEK-modell som utgångspunkt för 3:12-reglerna. Detta beror på att BEK-modellen endast är ett verktyg för att uppnå en mera korrekt beräkning av det arbetande kapitalet i företaget. Det kapitalinkomstbeskattade utrymmet föreslås därför höjt med fem procentenheter. Klyvningsräntan uppgår då till statslåneräntan med tillägg av en riskpremie på tio procentenheter.

Med hänsyn till dels att risken för andra delägarätter än aktier och andelar ofta är mera begränsad, dels att räntan på konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis är avdragsgill för företaget föreslås inte någon höjning i detta avseende.

När räntefördelningsreglerna för egenföretagare och handelsbolagsdelägare infördes år 1993 byggde detta regelsystem på vad som kan sägas vara en lånenorm. Under årens lopp har riskpremien i regelsystemet successivt höjts varigenom man utan närmare motiveringar mer och mer fjärrat sig från lånenormen. Denna kan numera snarare betraktas som en "egenkapitalnorm". När man år 1996 höjde räntesatsen med två procentenheter ansågs denna åtgärd lämpligare än att komplettera räntefördelningsreglerna med en lönesummeregulering. En sådan regel ansågs medföra ett alltför komplicerat inslag i lagstiftningen för enskilda näringsidkare och fysiska personer som äger andel i ett handelsbolag (prop. 1996/97:150 s. 191). Syftet med räntefördelningsreglerna är att egenföretagare och handelsbolagsdelägare skall beskattas i kapital på ett sätt som är likvärdigt med vad som gäller för ägare av enmansaktiebolag. Riskpremien i gällande 3:12-regler är fem procentenheter, dvs. lika stor som i räntefördelningsreglerna. I 3:12-regelsystemet finns dock en lönesummeregulering (se avsnitt 8.2.5) som i vissa fall kan medföra en avsevärd höjning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet. Det förhållandet att riskpremien inte är högre i räntefördelningsreglerna än i 3:12-reglerna, trots att de enskilda näringsidkarna via en högre riskpremie skall kompenseras för att de saknar tillgång till en lönesummeregulering, antyder dock att man vid utformningen av de båda regelsystemen inte strävat efter absolut resultatlikformighet, dvs. att resultaten vid tillämpning av de olika reglerna skall bli likformiga. När utredningen nu föreslår att riskpremien i 3:12-reg-

lerna skall höjas med fem procentenheter skulle det i och för sig kunna hävdas att riskpremien i räntefördelningsreglerna bör höjas lika mycket. Detta skulle emellertid innebära ytterligare avsteg från den ursprungliga länenormen. Samma resonemang kan föras såvitt gäller flera av de förslag som utredningen kommer att presentera i det följande. Enligt direktiven innefattar uppdraget i sig inte en översyn av reglerna för enskilda näringsidkare. Samtidigt skall utredningen dock beakta önskemålet om likvärdiga regler för de olika företagsformerna och föreslå nödvändiga konsekvensändringar för att neutralitet skall föreligga mellan företagsformerna. Att fullgöra uppdraget i denna del kräver emellertid en samlad översyn av de skatteregler som gäller för egenföretagare och handelsbolagsdelägare. Utredningen, som inte har den tid till sitt förfogande som krävs för att göra en sådan översyn, lämnar därför inga förslag till konsekvensändringar.

Omkostnadsbeloppet – huvudregel

Förslag: Även fortsättningsvis skall huvudregeln vara att beräkningen av utrymmet för kapitalinkomstbeskattning sker med utgångspunkt i det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen.

En bestämmelse införs som innebär att hänvisningen till de allmänna bestämmelserna om beräkning av anskaffningsutgiften inte innefattar den s.k. schablonregeln.

Om någon utdelning inte skett under beskattningsåret skall beräkningen ske utifrån det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets utgång.

Även fortsättningsvis bör huvudregeln vara att beräkningen av den normala kapitalavkastningen sker med utgångspunkt i det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Någon ändring föreslås därför inte i denna del.

Av lokutionen i 57 kap. 8 § IL "det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats ..." följer att de allmänna reglerna i 44 och 48 kap. IL om beräkning av anskaffningsutgiften, dvs. t.ex. kontinuitetsprincipen och genomsnittsmetoden, gäller även i 3:12-sammanhang. Denna hänvisning till de allmänna

reglerna skulle kunna tolkas så att även den s.k. schablonregeln i 48 kap. 15 § IL är tillämplig i 3:12-sammanhang. Schablonregeln innebär att den skattskyldige för marknadsnoterade andelar får bestämma omkostnadsbeloppet till 20 % av ersättningen vid avyttringen sedan avdrag gjorts för utgifter i samband med avyttringen. En delägare kan i vissa fall (se avsnitt 7.5) äga kvalificerade andelar i ett marknadsnoterat företag. Det är uppenbart att det inte ligger i linje med syftet bakom 3:12-reglerna att schablonmetoden skall få användas vid beräkning av anskaffningsutgiften som av någon anledning är smittade under en karenstid. Utredningen föreslår därför att det införs en bestämmelse som stadgar att schablonregeln inte får användas i 3:12-sammanhang.

Enligt gällande regler är det utdelningstidpunkten som är avgörande för beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelarna. Hur beräkningen av detta belopp skall ske om utdelning inte lämnats under ett beskattningsår är emellertid inte uttryckligen reglerad. Eftersom 57 kap. IL behandlar utdelning och kapitalvinst som tillfaller fysiska personer och dödsbon avses med beskattningsår alltid kalenderår. När utdelning skett är beräkningstidpunkten – av naturliga skäl – flyttad fram till utdelningstidpunkten. I konsekvens härmed bör allt som betalats för andelen före utgången av kalenderåret få ligga till grund för beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet. Även regelsystemets schablonmässiga karaktär samt det förhållandet att det inte ställs några krav på viss innehavstid under beskattningsåret för att få beräkna kapitalavkastning talar för att alla tillskott som skett under året får beaktas. Den avgörande tidpunkten bör i så fall vara kalenderårets, dvs. beskattningsårets, utgång. Lagtexten, 57 kap. 8 § första stycket 1 IL, föreslås kompletterad med en bestämmelse av denna innebörd.

Omkostnadsbeloppet – indexuppräknig

Förslag: Bestämmelserna om indexuppräknig för andelar förvärvade före år 1990 slopas.

Ett av de övergripande målen med utredningens förslag är att dessa skall leda till en förenklad lagstiftning för beskattning för delägare i fåmansföretag. Som kommer att framgå av nästföljande avsnitt föreslås att 1994 års alternativregel skall ändras. Föreslagna änd-

ringar innebär bl.a. att den nya alternativregeln blir generellt tillämplig på andelar i fåmansföretag oavsett när de förvärvats. Vidare bygger beräkningen av det kapitalunderlag som skall användas som utgångspunkt för beräkningarna av omkostnadsbeloppet på företagets beskattade egna kapital. Dessa nya regler torde regelmässigt leda till ett mer generöst kapitalunderlag än enligt bestämmelserna om indexuppräknings för andelar förvärvade före år 1990. De senare bestämmelserna är därmed obehövliga. Utredningen föreslår därför att de slopas.

Omkostnadsbeloppet – alternativregel 1

Förslag: 1994 års alternativregel ersätts av en ny alternativregel som bygger på företagets beskattade egna kapital. Alternativregeln i dess nya utformning blir generellt tillämplig på andelar i fåmansföretag oberoende av när andelarna förvärvats. Den nya alternativregeln får tillämpas för såväl svenska som utländska andelar.

Alternativregeln i dess nuvarande utformning har under årens lopp varit föremål för massiv kritik. Kritiken har inte riktats mot regelns komplexitet och utformning som sådan utan i stället mot det förhållandet att den endast får tillämpas för andelar förvärvade före år 1992. Genom denna begränsning av tillämpningsområdet anses regeln diskriminera unga och nystartade företag. Detta innebär enligt kritikerna att den inte är konkurrensneutral. Utredningen instämmer i den framförda kritiken.

När den ursprungliga alternativregeln – med koppling till andelarnas förmögenhetsvärde vid utgången av år 1990 – infördes år 1991 var skälet att regeln om indexuppräknings inte i tillräcklig omfattning ansågs kompensera för inflation såvitt gällde andelar förvärvade före år 1990. För sådana andelar fanns det inte heller några regler om sparutrymme. Sedan det framkommit att alternativregelns ursprungliga utformning var mindre lämplig ersattes den år 1994 av en ny alternativregel med koppling till det beskattade egna kapitalet i bolaget vid utgången av det beskattningsår som taxerats år 1993. Samtidigt flyttades även den senaste tidpunkten för andelsförvärvet för att regeln skulle få tillämpas fram till år 1992. Det enda redovisade skälet till denna ändring är att "när

nu tidpunkten för beräkning av värdet ... flyttas fram är det rimligt att också senaste tidpunkt för aktieförvärvet flyttas fram i motsvarande mån". Enligt utredningens uppfattning kan rimligheten i detta resonemang ifrågasättas. För andelar förvärvade efter år 1990 fanns det enligt då gällande 3:12-regler bestämmelser om sparutrymme liksom inflationsproblematiken funnit sin lösning genom den för inkomstslaget kapital fastställda skattesatsen.

I samma lagstiftningsärende ansågs någon motsvarande ändring av indexregeln inte behövlig eftersom denna samtidigt föreslogs få kombineras med ett löneunderlag. Utredningen kan bara konstatera att det år 1996 infördes regler som innebär att även 1994 års alternativregel får kombineras med ett löneunderlag.

1994 års alternativregel innebär att i bolaget t.o.m. taxeringsåret 1993 kvarhållna arbetsinkomster ingår i underlaget för beräkning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet. Tillsammans med nyssnämnda förhållanden innebär detta en synnerligen generös behandling av andelar förvärvade före den kritiska tidpunkten, dvs. år 1992. Detta kan möjligen förklara varför reglernas relativa komplexitet inte varit föremål för någon starkare kritik.

När några remissinstanser i lagstiftningsärendet med 1994 års alternativregel föreslog att värdet årligen skulle justeras för i bolaget fonderade beskattade vinster invändes att en sådan lösning skulle innebära att i bolaget kvarhållna arbetsinkomster skulle kunna läggas till underlaget för beräkning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet. Efter ett begränsat antal år skulle detta – med beaktande av möjligheten till ränteuppräknings och ackumulering av sparutrymme – innebära att det blev möjligt att ta ut förstaledsbeskattade arbetsinkomster utan ytterligare beskattning. När det gäller möjligheten att ackumulera sparutrymme kan resonemangets hållbarhet enligt utredningens uppfattning ifrågasättas. I och med att 3:12-reglerna bygger på att en s.k. normalavkastning beräknas årligen och reglerna även tillåter sparande av denna bör det stå den skattskyldige fritt att disponera normalavkastningen på det sätt som passar honom bäst. Att detta i vissa fall kan leda till lägre beskattning av arbetsinkomst det är som den sparade utdelningen tas ut är endast en logisk konsekvens av regelkonstruktionen. Samma effekt kan för övrigt uppkomma – om än i mindre omfattning – även vid tillämpningen av huvudregeln för beräkning av omkostnadsbeloppet. Så är t.ex. fallet om företaget enbart ägnar sig åt riskfria investeringar.

Samtidigt som det står klart att regelsystemets grundläggande uppbyggnad leder till vissa effekter som är mer eller mindre ofrånkomliga och därför måste accepteras inser utredningen naturligtvis att det kan finnas behov av att i viss mån begränsa dessa effekter. Om således företagets beskattade egna kapital skall få användas generellt för andelar i fåmansföretag vid beräkningen av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet är frågan om en sådan begränsning kan göras t.ex. genom att sparanderegler och möjligheterna till ränteuppräknings slopas.

Som framgår av bilaga 4, *Skatteomvandlingsmöjligheter m.m. vid BEK-modeller* leder ett slopande av sparanderegler, vid i övrigt oförändrade regler, till ett betydande dilemma. Skälet härtill är att en utvidgning till beskattat eget kapital kräver att sparanderegler slopas för att skatteomvandling skall motverkas. Samtidigt skapar emellertid slopade sparanderegler starka incitament till s.k. utstötning där ägare som strävar efter att uppnå största möjliga förmögenhetstillväxt kommer att vilja utnyttja uttagsreglerna maximalt. Ett sådant beteende motverkar den kapitalförsörjning till fåmansföretagen som är ett av utredningens övergripande mål.

Som kommer att framgå längre fram i detta avsnitt – under rubriken *Sparat utdelningsutrymme* – föreslås att möjligheten till ränteuppräknings av sparad utdelningsutrymme skall slopas. Den föreslagna BEK-modellen kan sägas innebära en fiktiv andraledsbeskattning av företagets vinst. Dessa förslag syftar till att det sammanlagda skatteuttaget på 3:12-inkomster – trots den utvidgning av kapitalunderlaget som en BEK-modell innebär – skall ligga på en godtagbar nivå. Med dessa förslag anser utredningen att de icke önskvärda effekter som en ny BEK-alternativregel kan anses leda till åtminstone i viss mån har begränsats. Det finns således inget som hindrar att alternativregeln tillämpas på samtliga andelar i fåmansföretag oberoende av när de har förvärvats. I och med att även unga och nystartade företag får tillgång till detta kapitalunderlag vid beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet ges dessa företagsgrupper förutsättningar att ur skattemässig synvinkel verka på samma villkor som äldre företag. Alternativregeln är därmed konkurrensneutral.

Den föreslagna BEK-alternativregeln bör inte gälla för andra delägarätter än aktier och andelar. Skälet härtill är att modellen är anpassad till de förhållanden som gäller för aktier och andelar.

I slutet av avsnitt 8.2.3 redovisas rättsfallet RÅ 2000 ref. 47 (I). Av detta framgår att det inte är förenligt med EG:s regler om eta-

beringsfrihet att begränsa alternativregelns tillämpningsområde till svenska andelar. I enlighet härmed föreslås att alternativregeln i den föreslagna utformningen blir tillämplig för såväl svenska som utländska andelar. Värderingen av andelar i utländska dotterföretag skall ske på motsvarande sätt som gäller för andelar i svenska dotterföretag, dvs. med tillämpning av svenska regler.

Beräkning av kapitalunderlaget i alternativregel 1

Förslag: Omkostnadsbeloppet enligt alternativregeln i dess nya utformning beräknas som skillnaden mellan värdet på tillgångar och värdet på skulder i företaget vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret.

För värderingen av tillgångar och skulder tillämpas i huvudsak de regler som gäller enligt 1994 års alternativregel.

Villkorliga aktieägartillskott får inräknas i kapitalunderlaget endast under förutsättning att bolagsstämman ännu inte fattat beslut om återbetalning och tillskottet inte motsvaras av fritt eget kapital i företaget.

Utfästelse om kapitaltillskott räknas inte som tillgång vid beräkningen av kapitalunderlaget. Kapitaltillskott ingår alltså i tillgångsmassan först när betalning eller överföring av egendom skett till företaget eller ägaren definitivt tagit över en skuld från företaget.

Gällande begränsningar till svenska företeelser såvitt gäller värderingen av andelar i dotterföretag och fastigheter förvärvade före år 1991 slopas.

När skillnaden i värdet mellan tillgångar och skulder beräknas skall det belopp som motsvarar skillnaden kvoterats på närmare angivet sätt. Det sålunda beräknade nettobeloppet är det kapitalunderlag som får användas som anskaffningsutgift vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt alternativregeln i dess nya utformning.

Beräkningen av beskattat eget kapital som underlag för en generell alternativregel bör i enlighet med den slutsats som drogs i kapitel 6 knytas till en modell som utgår från skattemässiga värden. En sådan modell ligger enligt gällande regler till grund för beräkningen av omkostnadsbelopp på andelar förvärvade före år 1992 vid tillämp-

ningen av lättnadsreglerna. Bestämmelserna som reglerar beräkningen av kapitalunderlaget i dessa fall finns i 43 kap. 18–27 §§ IL. Genom hänvisning i 57 kap. 8 § IL får dessa bestämmelser även användas vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet för kvalificerade andelar som förvärvats före år 1992.

Regleringen av kapitalunderlagsreglerna i 43 kap. 18-27 §§ IL är relativt lättillämpad och lättkontrollerad. Regleringen utmärks dessutom av den stora fördelen att den normalt torde leda till en likformig beskattning av likartade fall. Vidare har regleringen varit i kraft under närmare ett decennium utan att ha blivit föremål för annat än smärre förändringar. De tekniska lösningarna får därmed anses vara stabila. Enligt utredningens uppfattning talar det sagda otvetydigt för att knyta beräkningen av BEK-modellens kapitalunderlag till den aktuella regleringen.

Enligt 43 kap. 19 § IL definieras kapitalunderlaget som skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i företaget vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1993. När 1994 års alternativregel nu föreslås slopad bör kapitalunderlaget i stället utgöra skillnaden mellan tillgångar och skulder i företaget vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Genom att beräkningen görs på det ingående kapitalet ingår således inte beskattningsårets resultat i underlaget.

Enligt 43 kap. 20 § IL skall tillgångarna som huvudregel tas upp till det skattemässiga värdet. Samtliga *andelar* får ingå i kapitalunderlaget. Enligt särskilt stadgande i lagrummets andra stycke skall dock andelar i handelsbolag tas upp till den justerade anskaffningsutgiften. För övriga andelar gäller olika värderingsregler beroende av om andelarna är lagertillgångar, andelar i dotterföretag eller kapitalplaceringsandelar. Således värderas *andelar som är lagertillgångar* enligt de allmänna principer som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. enligt först-in-först-ut-principen. För *andelar* i andra *svenska dotterföretag* än handelsbolag gäller enligt 43 kap. 21 § IL en särskild värderingsregel som innebär följande. I stället för att ta upp andelsvärdet görs en genomsyn, varvid det nämnda värdet ersätts med kapitalunderlaget i dotterföretaget. Detta beräknas enligt bestämmelserna i 43 kap. 18-27 §§ IL. Kapitalunderlaget fördelas till lika delar på antalet aktier eller andelar i företaget. Om dotterföretaget inte är helägt skall ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av totala antalet andelar i dotterföretaget tas upp. Det kan undantagsvis förekomma att kapitalunderlaget i ett företag är

negativt (skulderna överstiger det skattemässiga restvärdet på tillgångarna). Värdet på dotterbolagsandelarna kommer då att utgöra en avdragspost vid beräkning av kapitalunderlaget i moderbolaget (prop. 1993/94:234 s. 124). *Övriga andelar*, dvs. kapitalplaceringsandelar och andra näringsbetingade andelsinnehav än andelar i svenska dotterföretag, skall tas upp enligt de allmänna principer som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. till omkostnadsbeloppet beräknat enligt genomsnittsmetoden.

Som framgår av lagtexten i 43 kap. 21 § IL har den speciella värderingsregeln för andelar i dotterföretag uttryckligen begränsats till andelar i svenska dotterföretag. Som framgår av det förhandsbesked som Skatterättsnämnden den 15 maj 2001 meddelade i den i RÅ 2000 ref. 47 (I) återförvisade frågan (se avsnitt 8.2.3) får de regler som gäller för andelar i svenska dotterföretag även tillämpas på utländska dotterföretag hemmahörande inom EES-området. Värderingen av andelarna i de utländska dotterföretagen skall då ske på motsvarande sätt som gäller för andelar i svenska dotterföretag, dvs. med tillämpning av svenska regler. Utredningen föreslår därför att lagtextens uttryckliga begränsning till andelar i svenska dotterföretag slopas. Genom att ta bort ordet "svenska" kommer samma regler att gälla för andelar i såväl svenska som utländska dotterföretag.

För såväl *omsättnings-* som *anläggningsfastigheter* gäller vid inkomsttaxeringen att värdeminskningssavdrag kan få göras utan att detta behöver motsvaras av en bokföringsmässig avskrivning. Enligt huvudregeln i 43 kap. 20 § IL skall värderingen ske med ledning av det skattemässiga restvärdet.

Vid äldre fastighetsinnehav är anskaffningsutgiften låg och det kan även vara svårt att säkert fastställa det skattemässiga värdet. Som ett alternativ till huvudregeln i 43 kap. 20 § IL får anskaffningsutgiften därför fastställas i enlighet med alternativregeln i 43 kap. 22 § IL under förutsättning att fråga är om en *anläggningsfastighet som förvärvats före år 1991*. Även i 22 § finns en uttrycklig begränsning, nämligen till fastigheter i Sverige. Denna begränsning infördes i samband med IL:s tillkomst och det angavs då att "[e]ftersom man i 23 § utgår från taxeringsvärdet ligger det i sakens natur att det är fråga om svenska fastigheter" (prop. 1999/2000:2 s. 516 f.). Enligt utredningen finns det anledning att ifrågasätta begränsningen. Tillämpningen av regeln skulle nämligen kunna leda till att andelar i ett företag med utländska fastighetsinnehav kommer att värderas lägre än vad som skulle bli fallet om företaget haft

fastigheter i Sverige. I förlängningen skulle detta leda till ett högre skatteuttag hos en ägare av andelar i ett företag med utländska fastighetsinnehav. Det är i sammanhanget naturligtvis ett problem att det inte finns något värde motsvarande det svenska taxeringsvärdet för utländska fastigheter. En teoretisk utgångspunkt för beräkning av taxeringsvärdet är att detta skall motsvara 75 % av marknadsvärdet. Marknadsvärdet beräknas i första hand med ledning av försäljningar på orten, ortsprismetoden. Som subsidiära metoder anges de s.k. avkastnings- och produktionskostnadsmetoderna. I och med kopplingen till taxeringsvärdet utgår värderingen från det genomsnittliga prisläget under andra året före taxeringsåret. Det är naturligtvis förenat med praktiska olägenheter att få fram uppgifter om och fastställa marknadsvärdet för fastigheter utomlands. Principen att värdera fastigheter utomlands till 75 % av marknadsvärdet tillämpas trots detta i förmögenhetsskattesammanhang. Samma värderingsprincip tillämpas vid beräkning av fastighetsskatt såvitt gäller privatbostäder utomlands. Det får med andra ord anses möjligt att värdera fastigheter utomlands på enahanda sätt i förevarande sammanhang. Utredningen föreslår därför att värderingsregeln i nuvarande 43 kap. 22 § IL kompletteras med en bestämmelse som innebär att utgångspunkten för beräkning av det skattemässiga värdet på fastigheter utomlands är fastighetens marknadsvärde vid utgången av år 1989.

Fordringar i utländsk valuta skall tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. värdet enligt god redovisningssed. En avsättning till valutakursreserv skall således räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.

Övriga tillgångar – exempelvis lager, inventarier, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, etc. – skall tas upp till sina respektive skattemässiga restvärden.

Till *skulder* räknas naturligtvis i första hand sedvanliga skuldposter. Som skuldpost räknas också sådana *avsättningar* för vilka avdrag har gjorts vid inkomsttaxeringen. Det kan vara fråga om exempelvis avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar. *Latenta skatteskulder* på grund av skattekrediter skall enligt 1994 års alternativregel beaktas genom att 28 % av avsättningarna skall tas upp som skuld (43 kap. 23 § första stycket IL). Det är fråga om avsättningar till skatteutjämningsreserv (surv), ersättningsfond och liknande fonder samt sådant uppskovsbelopp som avses i den upphävda lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver. År 1993 beslöts att avskaffa surven och år 1999 lagen om återföring av

obeskattade reserver. Att latent skatteskulder som hänför sig till dessa poster regleras i nämnda lagrum är en följd av att 1994 års alternativregel är avsedd att utgöra en övergångslösning. Underlaget beräknas vid en viss tidpunkt. Tillgångar och skulder skall därför tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen för det aktuella beskattningsåret. När utredningen nu föreslår att 1994 års alternativregel skall slopas och ett nytt kapitalunderlag beräknas vid varje beskattningstidpunkt kan aktuella skuldposter utgå. Endast avsättning till ersättningsfonden och liknande fonder bör även fortsättningsvis på något sätt beaktas.

Bestämmelserna om *ersättningsfonder* innebär följande. Beskattningen av en försäkringsersättning eller ett vederlag vid tvångsavyttring kan skjutas upp i avvaktan på att den förlorade eller avytttrade egendomen ersätts med ny egendom. När ersättningsanskaffning sker förs uppskovet vidare på så sätt att anskaffningsutgiften för den nya egendomen kommer att utgöras av vederlaget vid förvärvet minskat med det obeskattade beloppet. Bestämmelserna om *periodiseringsfonder* innebär att möjlighet ges till en resultatbaserad reservering. Syftet med bestämmelserna är att företagen skall kunna utjämna sina resultat mellan olika räkenskapsår med verkan vid beskattningen. När avsättningar görs till nämnda fonder innebär detta att företagen får en skattecredit. 28 % av de avsatta beloppen bör därför räknas som en uppskjuten skatteskuld. Resterande del av respektive fond utgör därmed utdelningsbara och förstaledsbeskattade vinstmedel. Dessa skall därefter, för att kunna ingå i den föreslagna BEK-modellens kapitalunderlag, bli föremål för en fiktiv andraledsbeskattning. Resultatet av dessa beräkningar är att den del, 72 %, av avsättningarna som räknas som eget kapital skall ingå i kapitalunderlaget till 45 %. I stället för att dela upp avsättningarna i en skuld- respektive eget kapitaldel är det enligt utredningens uppfattning betydligt enklare att betrakta de gjorda avsättningarna som en helhet som för att kunna betraktas som fullbeskattad endast får tas upp till 32 %.

I reglerna om räntefördelning, vilka ger enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare möjlighet att beräkna en schablonmässig avkastning på ett belopp som i princip utgörs av det "egna kapitalet" i företaget, finns bestämmelser som innebär att icke varaktiga kapitaltillskott inte omedelbart tillåts öka kapitalunderlaget. Med varaktigt avses inte att tillskottet skall förbli i verksamheten permanent. Det måste dock vara fråga om en längre tidsperiod som åtminstone sträcker sig över flera år. Det är syftet som är avgö-

rande för bedömningen och den skattskyldige har bevisbördan. Tillskott vars syfte inte är att varaktigt öka kapitalet skall således minska kapitalunderlaget. Till sådana tillskott hör t.ex. pengar som näringsidkaren satt in i verksamheten i slutet av ett år vid t.ex. en tillfällig likviditetskris och sedan tar tillbaka efter årsskiftet när likviditeten förbättrats. Aktuella bestämmelser skall ses mot bakgrund av att i enskilda firmor kan tillskott både lämnas och tas tillbaka utan några formkrav och utan att näringsidkaren rättshandlar med någon annan part.

När det gäller aktiebolag kan temporära tillskott lämnas i form av aktieägartillskott. Ett ovillkorligt aktieägartillskott är att jämställa med en ren kapitalinsats och redovisas hos mottagaren direkt mot fritt eget kapital. Om däremot aktieägartillskottet lämnas i samband med en nyemission och tillskottet utgör en förutsättning för att aktier skall få tecknas till fördelaktig kurs skall tillskottet klassas som bundet eget kapital och föras till överkursfonden. Ett villkorligt aktieägartillskott lämnas i praktiken av aktieägare som vill stärka bolagets ställning, eventuellt för att rädda bolaget från skyldighet att träda i likvidation. Ett villkorligt aktieägartillskott är vanligen förenat med förbehåll om att det skall återbetalas om och när det mottagande företags fria egna kapital medger det. Skatteutskottet har uttalat att villkorliga aktieägartillskott kan jämställas med lån utan säkerhet (SkU 1984/85:2 s. 7 f.). Återbetalning av aktieägartillskott får endast ske med beaktande av bl.a. aktiebolagslagens utbetalningsregler, dvs. endast om fria vinstmedel finns. När förutsättning för återbetalning av erhållna villkorliga aktieägartillskott föreligger, dvs. då företaget har balanserade vinstmedel, kan bolagsstämman besluta om återbetalning. Enligt redovisningsmässiga principer skall då ett belopp motsvarande återbetalningen skuldföras.

Enligt gällande regler får ovillkorliga aktieägartillskott läggas till anskaffningsutgiften för andelarna. Sådana tillskott ingår därmed i omkostnadsbeloppet. Utredningens förslag innebär inte någon förändring härvidlag. Enligt gällande regler påverkar villkorliga aktieägartillskott däremot inte omkostnadsbeloppet. Frågan är om sådana tillskott i likhet med vad som gäller för varaktiga tillskott enligt räntefördelningsreglerna bör tillåtas ingå i kapitalunderlaget.

Skatterättsnämnden har i ett icke överklagat förhandsbesked prövat hur ett villkorligt aktieägartillskott, som lämnats före bolagets bokslut den 30 juni 1992, skulle påverka kapitalunderlaget enligt KapUL. I ärendet prövades också i vad mån en återbetalning

av aktieägartillskottet under senare år skulle medföra en justering av kapitalunderlaget enligt 11 § KapUL. Skatterättsnämnden, som bl.a. angav att tillskottet inte skuldförts i bokslutet per den 30 juni och att det inte framgått att så bort ske, fann att det villkorliga aktieägartillskottet inte skulle räknas som en skuld medan återbetalning av det skulle behandlas som vinstutdelning. Skatterättsnämndens beslut innebär alltså att det villkorliga aktieägartillskottet ingår i kapitalunderlaget enligt 1994 års alternativregel och att kapitalunderlaget skall justeras, dvs. minskas, i takt med att återbetalning sker.

Av det sagda framgår att ett villkorligt aktieägartillskott inte omedelbart ger upphov till en skuld för det mottagande företaget. Först när bolagsstämman fattat beslut om återbetalning uppkommer en skuld. Innan dess har den som lämnat ett villkorligt aktieägartillskott därför inte någon fordran gentemot företaget. Enligt en dom från Kammarrätten i Sundsvall (mål nr 1252-1996) kan avdrag därför inte heller få göras för förlusten om mottagaren gått i konkurs. Ett villkorligt aktieägartillskott "försvinner" med andra ord in i företaget på samma sätt som ett ovillkorligt aktieägartillskott och ökar företagets nettobehållning. Det anförda talar enligt utredningens uppfattning för att ett villkorligt aktieägartillskott bör få ingå i kapitalunderlaget fram till den tidpunkt då det skuldförs. Därefter utgör tillskottet en "äkta" skuld.

De förhållanden som gäller i aktiebolag skiljer sig i väsentliga avseenden från vad som gäller i enskild näringsverksamhet. Behovet av en spärregel motsvarande räntefördelningsreglernas bestämmelse om icke varaktiga kapitaltillskott torde därför inte vara lika påtagligt. Det är dock svårt att helt bortse från den omständigheten att det formella tvåpartsförhållandet i ett aktiebolag inte alltid motsvaras av ett rejält sådant. Det är alltså möjligt för en aktieägare att lämna ett villkorligt aktieägartillskott och därefter – eftersom han i princip själv kan utgöra bolagsstämman – besluta om återbetalning. Om företaget har fria vinstmedel finns det inget hinder mot att fullfölja återbetalningen. Det sagda innebär att det kan finnas skäl att begränsa möjligheten till att beakta ett villkorligt aktieägartillskott. Detta bör i vart fall gälla till den del tillskottet motsvaras av fria vinstmedel i företaget.

Mot bakgrund av det anförda lämnar utredningen följande förslag. Vid beräkning av kapitalunderlaget får hänsyn tas till ett villkorligt aktieägartillskott endast under förutsättning att bolags-

stämman ännu inte har beslutat om återbetalning och endast till den del tillskottet inte motsvaras av fria vinstmedel i företaget.

Möjligen bör dock ett skattemässigt krav ställas vid överföring av resurser till eller skuldövertagande från företaget för att tillskottet omedelbart skall få räknas in i kapitalunderlaget. Bakgrunden är att det är oklart om det krävs betalning eller överföring av egendom från en aktieägare för att ett aktieägartillskott skall få redovisas i den bokföringsmässiga redovisningen i aktiebolaget. Enligt en uppfattning bör tillskott som motsvaras av oåterkalleliga och definitiva utfästelser om kapitaltillskott öka redovisat eget kapital redan vid tidpunkten för utfästelsen om den som lämnar denna är solvent. Vid upprättande av en kontrollbalansräkning gäller enligt FARs vägledning i denna del följande (FARs Samlingsvolym 2002, s. 1011).

En utfästelse om kapitalskott skall tas med i en kontrollbalansräkning, om den är oåterkallelig och definitiv och har lämnats av en solvent part samt utlöses automatiskt när kapitalet understiger den stipulerade nivån. Ett förbehåll om rätt till framtida återbetalning får bara avse det fall att återbetalningen kan ske inom ramen för 12 kap. 1 § ABL...

Samma synsätt kommer till uttryck i rättsfallet NJA 1988 s. 620.

För att förebygga oklarhet och förhindra att delägare enbart genom utfästelser om framtida tillskott försöker öka det egna kapitalet i företaget bör en bestämmelse införas av följande innebörd. Kapitaltillskott får inräknas i kapitalunderlaget först när betalning eller överföring av egendom skett till företaget eller definitivt skuldövertagande från företaget skett. Det bör alltså krävas en uppoffring av resurser av ägaren eller en ökad skuldsättning genom övertagande av skulder från företaget för att en ökning av eget kapital i företaget skattemässigt skall accepteras.

När skillnaden i värdet mellan tillgångar och skulder sålunda beräknats skall det belopp som därvid framkommit minskas med en andel motsvarande en fiktiv andraledsskatt. Som tidigare anförts är syftet att nettobeloppet därmed skall betraktas som fullbeskattat. För att uppnå denna effekt krävs att det belopp som motsvarar ovanstående skillnad tas upp till

- 100 % till den del det motsvaras av nyemitterat aktiekapital, överkursfond, ovillkorliga aktieägartillskott samt villkorliga aktieägartillskott som lämnats under sådana förhållanden att de enligt det ovan sagda får ingå i beräkningsunderlaget

- 45 % till den del det motsvaras av fondemitterat aktiekapital, reservfond och beskattade vinstmedel
- 32 % till den del det motsvaras av avsättningar till periodiserings- eller ersättningsfond.

Det sålunda beräknade nettobeloppet är det kapitalunderlag som får användas som anskaffningsutgift vid beräkning av omkostnadsbelopp enligt alternativregeln i dess nya utformning.

Utredningens redogörelse för hur beräkningen av kapitalunderlaget i den föreslagna BEK-alternativregeln skall ske har hitintills inskränkt sig till den situationen att företaget redovisat ett positivt resultat. Årets vinst ökar det egna kapitalet i företaget och därmed även det kapitalunderlag som får läggas till grund för beräkning av den normala kapitalavkastningen på kvalificerade andelar i företaget. Årets vinst behandlas med andra ord på samma sätt som kvarhållna beskattade vinstmedel och får ingå i kapitalunderlaget till 45 %. Om företaget i stället redovisat ett negativt resultat minskar förlusten det egna kapitalet i företaget vilket naturligtvis även måste påverka kapitalunderlaget enligt BEK-alternativregeln. Årets förlust ingår i det saldo som redovisas under fritt eget kapital, dvs. redovisningsmässigt möts en förlust normalt av en minskning av balanserade vinstmedel eller upplösning av frivilliga fonder som företaget tidigare är gjort avsättningar till. Om förlusten är större än det fria egna kapitalet måste bundet eget kapital tas i anspråk för att täcka densamma. Beslut om hur förlusten skall täckas fattas emellertid av stämman först en bit in på det efterföljande räkenskapsåret. För att det kapitalunderlag som den skattskyldige får lägga till grund för beräkningen av normal kapitalavkastning enligt BEK-alternativregeln skall återspegla det arbetande kapitalet per brytdagen (utgången av det beskattningsår som föregått det beskattningsår som beräkningen avser) måste kapitalunderlaget således justeras i de fall företaget redovisat en förlust. Denna justering bör i första hand göras genom att det fria egna kapitalet minskas. Fritt eget kapital består vanligen av sparade, dvs. balanserade, vinster och de fonder som företaget frivilligt gjort avsättningar till, dvs. i förevarande sammanhang periodiserings- och ersättningsfonder. Eftersom en fondemission vanligen innebär att balanserade vinstmedel överförs till aktiekapitalkontot bör det fondemitterade aktiekapitalet – liksom reservfonden som har samma ursprung som det fondemitterade aktiekapitalet – minskas efter det att balanserade vinstmedel minskats men före minsk-

ningen av avsättningar till periodiserings- och ersättningsfonder. I sista hand skall det nyemitterade aktiekapitalet, överkursfonden samt ovillkorliga aktieägartillskott och sådana villkorliga aktieägartillskott som enligt utredningens förslag får ingå i kapitalunderlaget, minskas.

Omkostnadsbeloppet – alternativregel 2

Förslag: Ytterligare en alternativregel införs som innebär att normalavkastningen på samtliga andelar i ett företag bestäms till ett belopp som motsvarar hälften av prisbasbeloppet året före beskattningsåret. Detta schablonbelopp fördelas till lika delar på andelarna i företaget.

En genomgående kritik mot 3:12-reglerna är regelsystemets komplexitet som innebär stora praktiska tillämpningssvårigheter för många skattskyldiga. Ett av utredningens viktigaste mål såvitt gäller 3:12-reglerna är därför att förenkla systemet. Som framgår av utredningens förslag innebär dessa bl.a. att flera spärregler som bidragit till den ökande komplexiteten slopas. Den alternativregel som föreslås ersätta 1994 års alternativregel utgår från en reglering som är relativt lättillämpad. Trots detta är utredningen medveten om att även det föreslagna regelsystemet kan uppfattas som komplicerat och svårtillämpat. Komplexiteten kan möjligen fördras av den företagare som upplever att han gör en påtaglig vinst genom att sätta sig in i och tillämpa reglerna. Om företagaren i stället upplever att "det kostar mer än vad det smakar" att tillämpa reglerna är inställningen troligen en annan och mera negativ. Enligt utredningens uppfattning bör det finnas en möjlighet att på ett helt schablonmässigt sätt få tillgodogöra sig en viss del av avkastningen i företaget som kapitalinkomst. Lägsta kapitalbelopp för att starta ett aktiebolag är numera 100 000 kr för s.k. privata bolag. I de flesta äldre "100 000-kronorsbolag" har aktiekapitalet troligen skapats genom fondemission. I alla relativt nystartade aktiebolag med ett aktiekapital på 100 000 kr har detta dock tillförts genom nyemission. I avsnitt 8.2.7 har utredningen föreslagit att nivån för den normala kapitalavkastningen skall vara statslåneräntan med tillägg av tio procentenheter. Detta innebär att normalavkastningen i ett "100 000-kronorsbolag" uppgår till 15 060 kr för beskattningsåret

2001. För att en alternativregel av det nu diskuterade slaget i praktiken skall innebära en verklig förenkling för den skattskyldige skall nyttan av regelns enkelhet upplevas som minst lika stor som den ekonomiska vinsten av att slippa tillämpa övriga bestämmelser i regelsystemet. Det är alltså nödvändigt att hålla regeln så "ren" som möjligt. Med hänsyn härtill bör regeln inte få användas i kombination med andra regler vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet.

Det schablonbelopp som enligt den här diskuterade alternativregeln skall motsvara normalutdelning kan enligt utredningens uppfattning bestämmas till hälften av det prisbasbelopp som gällde året före beskattningsåret, vilket för beskattningsåret 2001 motsvarar ett belopp om 18 450 kr. Den fastställda nivån på schablonbeloppet innebär i jämförelse med den normala kapitalavkastningen beräknad enligt huvudregeln en viss överkompensation motsvarande vad normalavkastningen på ett omkostnadsbelopp på 123 000 kr skulle ge ($123\,000 \times 0,15 = 18\,450$ kr). För skattskyldiga med högre omkostnadsbelopp är det alltså mera lönsamt att tillämpa huvudregeln. Överkompensationen framstår med andra ord som relativt måttlig. Till detta kan läggas att den förenkling som den skissade regeln innebär inte enbart kommer de skattskyldiga till godo. Även för skattemyndigheterna bör stora förenklingsvinster uppstå om man inte behöver kontrollera "småbelopp" och rätta "småfel". Mot bakgrund härav framstår överkompensationen som acceptabel.

Mot bakgrund av det anförda föreslår utredningen en "förenklad" alternativregel som innebär att normalavkastningen på samtliga delägars andelsinnehav i ett företag bestäms till ett belopp som motsvarar hälften av prisbasbeloppet året före beskattningsåret.

Utgångspunkten för den här föreslagna alternativregeln är ett antaget aktiekapital i företaget. Detta innebär att det fastställda schablonbeloppet utgör normalavkastningen på företagsnivå. Beloppet skall därför fördelas till lika delar på antalet andelar i företaget. Det förhållandet att normalutdelningen enligt denna regel beräknas på företagsnivå är inte avsett att innebära att regeln måste tillämpas av alla delägare om en väljer att göra det. Varje delägare har således möjlighet att välja vilken regel han vill tillämpa vid beräkningen av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet i företaget. Samma regel måste dock tillämpas på respektive delägars sammanlagda andelsinnehav i företaget.

Det bör även vara tillåtet att byta beräkningsmodell mellan de olika beskattningsåren. Eftersom det inte är tänkt att "BEK-kapitalunderlaget" skall fastställas vid varje beskattningstidpunkt har den skattskyldige bevisbördan för att underlaget uppgår till det av honom beräknade beloppet vid en viss beskattningstidpunkt. Om han inte kan eller inte vill visa detta har han möjlighet att i stället beräkna normalavkastning enligt huvudregeln eller den här föreslagna alternativregeln.

"Förenklingsalternativregeln" avviker systematiskt från huvudregeln och BEK-alternativregeln. Detta beror på att det underlag – ett antaget aktiekapital – som använts som utgångspunkt för att bestämma schablonbeloppets storlek inte är individanknutet på samma sätt som beräkningsunderlaget enligt huvudregeln och BEK-alternativregeln. Detta innebär bl.a. att regeln inte kan tillämpas i sammanhang som förutsätter en koppling till en individanknuten anskaffningsutgift. Utredningen tänker här bl.a. beräkning av 3:12-kapitalvinst. Syftet med att föreslå den aktuella alternativregeln är emellertid att delägare som uppfattar 3:12-reglerna som så krångliga eller kanske t.o.m. obegripliga att de avstår från att tillämpa desamma på enklast möjliga sätt skall kunna ta ut normalavkastning från företaget. De delägare som i första hand kan tänkas komma att attraheras av enkelheten i denna alternativregel torde vara sådana som har fullt upp med själva kärnverksamheten i företaget och som har en anskaffningsutgift på 100 000 kr. Den bristande "systemenligheten" torde sakna praktisk betydelse i dessa fall.

Sparat utdelningsutrymme

Förslag: Möjligheten till ränteuppräknings av sparade utdelningsutrymmen slopas.

Enligt gällande regler får sparat utdelningsutrymme föras vidare till nästa beskattningsår. Ett outnyttjat utdelningsutrymme ingår alltså i senare års gränobelopp och ökar därmed det belopp som senare år får tas upp som inkomst av kapital. Utredningen föreslår inga ändringar i denna del.

Sparat utdelningsutrymme ingår även i underlaget för gränobelopp. Ett outnyttjat utdelningsutrymme får följaktligen läggas till

andelarnas omkostnadsbelopp vid beräkning av det kapitalbeskattade utrymmet. Förfarandet kan ses som en ränteuppräknings som får göras med ränta på ränta. Eftersom huvudregeln för beräkning av kapitalavkastning utgår från den faktiska anskaffningsutgiften för andelarna och 1994 års alternativregel från ett vid en historisk tidpunkt beräknat kapitalunderlag är denna ränteuppräknings helt korrekt. Den skattskyldige har avstått från att tillgodogöra sig viss del av vinstmedlen. I och med att denna del sparas och arbetar i företaget bör hans normalutdelning beräknas med beaktande av det sparade beloppet. Enligt den föreslagna BEK-modellen beräknas kapitalunderlaget vid varje beskattningstidpunkt. Sparade vinstmedel ingår då i beräkningsunderlaget. Om sparade utdelningsutrymme skulle få läggas till kapitalunderlaget skulle detta belopp kunna räknas dubbelt.

Enligt gällande regler måste de skattskyldiga hålla reda på två olika kapitalunderlag, ett som ligger till grund för beräkning av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet och ett som ligger till grund för beräkning av låtnadsbelopp. Låtnadsbeloppet är en del av gränsbeloppet men ett outnyttjat utdelningsutrymme påverkar inte storleken på låtnadsbeloppet. Sparade utdelningsutrymme ingår således enbart i underlaget för beräkning av gränsbelopp och sparade låtnadsutrymme i underlaget för beräkning av låtnadsbelopp. Dessa parallella beräkningar upplevs av många skattskyldiga som komplicerande inslag i den praktiska tillämpningen. Stora hanteringsvinster skulle därför uppkomma om beräkningsmodellerna samordnades. Som framgår av föregående stycke skall någon ränteuppräknings inte ske när den skattskyldige tillämpar den alternativregel som bygger på BEK-modellen, den s.k. BEK-alternativregeln. Någon ränteuppräknings blir heller inte aktuell när den skattskyldige tillämpar schablonalternativregeln. Enligt utredningens bedömning finns det anledning att anta att den huvudsakliga delen av alla delägare med kvalificerade andelar kommer att tillämpa någon av dessa alternativregler. Andelen delägare som kommer att tillämpa huvudregeln kan därmed antas bli relativt obetydlig. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av nyss nämnda hanteringsvinster föreslår utredningen att dagens möjlighet till ränteuppräknings av sparade utdelningsutrymmen slopas.

Löneunderlagsreglerna

Förslag: Vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet bör även fortsättningsvis hänsyn få tas till utbetalade löner till anställda i företaget.

Den bestämmelse som innebär att endast den del av lönesumman som överstiger tio prisbasbelopp får ingå i löneunderlaget slopas.

Även lön till anställd som har kvalificerade andelar i företaget får räknas med vid beräkningen av löneunderlaget.

Den s.k. jämförelserregel som innebär att aktiva delägare måste ha tagit ut lön motsvarande en viss miniminivå för att få tillämpa löneunderlagsreglerna slopas.

Den s.k. takregel som innebär att löneunderlaget inte får utnyttjas till den del det överstiger ett belopp motsvarande 50 gånger den kvalificerat verksamma delägarlön slopas.

Den koppling som finns till svenska arbetsgivaravgifter och svensk särskild löneskatt slopas. Även ersättningar till utlandsanställda får därmed ingå i löneunderlaget.

Löneunderlaget beräknas med utgångspunkt från sådan kontant ersättning som hos mottagaren skall tas upp som inkomst av tjänst. Som kontant ersättning avses dock inte kostnadsersättning. Den lönesumma som avses i förevarande sammanhang redovisas av företaget i räkenskaperna i kontogrupperna 70–72 och i det räkenskapsschema som hör till företagets särskilda självdeklaration under SRU-kod 512. Löneunderlaget uppgår till 50 % av den framräknade lönesumman.

Om ett dotterföretag har ägts endast under en del av det beskattningsår som beräkningen av löneunderlaget avser får endast ersättningar som lämnats under denna tid ingå i underlaget.

Fördelningen av löneunderlaget, som skall ske så att löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i företaget, skall ske i samband med beräkningen av gränobeloppet.

Som framgår av förarbetena till de flesta av de ändringar som gjorts i 3:12-regelsystemet har det ekonomiska läget under långa perioder kännetecknats av bl.a. låg tillväxt och ett allt större behov av förnyelse av näringslivet. Det har blivit uppenbart att storföretagen inte

längre kan åstadkomma den tillväxt och sysselsättningsökning som är nödvändig. Det är således en allmän uppfattning att de små och medelstora företagen måste stå för en större del av tillväxten och sysselsättningen.

Så gott som alla företag har varit små. Detta gäller även de som i dag är mycket stora. Som framgår av avsnitt 3.2 fanns det i början av år 2000 drygt 642 000 privata företag i Sverige. Den helt övervägande delen av dessa, 70 %, hade inga anställda utöver ägaren. Drygt 21 % hade 1–4 anställda och drygt 7 % 5–19 anställda. Av avsnitt 3.5 framgår att alltför få av de allra minsta företagen velat eller kunnat växa sig mellanstora. En tolkning av de i kapitel 3 redovisade siffrorna och vad som anförts i det kapitlet är att det sannolikt finns några viktiga storleksmässiga trösklar i ett företags utveckling och att många svenska företag antingen inte kan eller inte vill ta sig över dessa trösklar. Som framgår med all önskvärd tydlighet är det bara en liten del av företagen som lyckas ta sig över den första tröskeln, nämligen att över huvud taget ha anställda. Den andra storleksmässiga tröskeln går vid ungefär tio anställda.

När löneunderlagsreglerna infördes, infördes samtidigt 1994 års alternativregel. Även ett par mindre justeringar av 3:12-reglerna gjordes i samma lagstiftningsärende. Lagrådet påpekade i sitt yttrande över lagförslagen att även om varje ändring tagen för sig var relativt begränsad och motiverad från ekonomiska utgångspunkter måste det starkt ifrågasättas om systemet som helhet efter ändringarna var acceptabelt med hänsyn till det krav på enkelhet vid tillämpningen som måste vara uppfyllt för att systemet skall fungera i praktiken (prop. 1993/94:234 s. 174). Löneunderlagsreglerna har även efter införandet år 1994 varit föremål för ett flertal ändringar. Dessa ändringar har inte på något sätt minskat regelsystemets komplexitet.

Några av de slutsatser som kan dras av det sagda är följande. Det finns starka samhällsekonomiska skäl att uppmuntra de allra minsta företagens verksamhet. Detta kan bl.a. annat ske genom att undanröja de hinder som innebär att företagen inte vill eller vågar göra den första anställningen och därmed påbörja en expansionsprocess som förhoppningsvis leder till att de tar sig över även den andra storleksmässiga tröskeln vid ungefär tio anställda. Hindren är många och av skiftande karaktär. Till dessa hör dock otvivelaktigt t.ex. komplex skattelagstiftning. Löneunderlagsreglerna tillhör helt klart denna kategori (se t.ex. Sune E Jansson, Svensk Skattetidning, 1997, s. 892 ff.).

Innan löneunderlagsreglernas närmare utformning diskuteras kan det finnas skäl att först diskutera det principiellt riktiga i att delägarens kapitalavkastning är beroende av förekomsten av anställda i företaget. För att komma till rätta med problemet med en för lågt beräknad schablonmässig kapitalavkastning diskuterades i samband med löneunderlagsreglernas tillkomst två alternativa modeller, nämligen höjd räntesats respektive beaktande av anställdas löner. Modellerna var föremål för en noggrann analys. Slutsatsen av denna var att en höjning av räntesatsen inte skulle minska incitamenten till omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. En koppling mellan kapitalinkomstbeskattningen och arbetskraften i företaget skulle dock innebära en subventionering av arbetskraftkostnaden, vilket ansågs stimulera företagets efterfrågan på arbetskraft. Mot bakgrund härav valdes den senare modellen. Löneunderlagsreglerna innebär emellertid inte att den schablonmässiga kapitalavkastningen blir mer korrekt beräknad än vad den skulle ha blivit med en höjd räntesats. Detta beror i första hand på att reglerna saknar varje anknytning till det kapital som delägaren satsat. Reglerna kan därför omöjligen påstås vara principiellt riktiga och systemenliga. Mot detta kan dock ställas det förhållandet att vinsten i ett företag med anställda inte är resultatet av enbart satsat kapital och delägarens egna arbetsinsatser. Även de anställda bidrar till vinstgenereringen genom att deras arbetsinsatser höjer avkastningen på det kapital som delägaren satsat i företaget. Denna avkastning kan rimligtvis inte förlora sin karaktär av kapitalinkomst enbart på den grunden att någon annan än delägaren genererat den. Det kan därför inte hävdas att den skall anses utgöra arbetsinkomst hos delägaren. Det får följaktligen anses befogat att beakta förekomsten och betydelsen av anställda genom att man vid beräkningen av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet på något sätt tar hänsyn till utbetalade löner.

En småföretagare kan göra olika investeringar i sitt företag. Med investering torde rent språkligt i första hand avses kapitalplacering. Även investeringar som inte avspeglas i företagets balansräkning kan emellertid uppfattas som "investeringar", kanske rent av som mer riskfyllda än kapitalplaceringar. Att börja och fortsätta anställa personal kan ses som en sådan "osynlig" investering. Om hänsyn på något sätt tas till utbetalade löner till anställda innebär detta en mera likformig behandling av de olika investeringsformerna, vilket kan vara särskilt betydelsefullt för delägare i personalintensiva företag.

Det kan heller inte uteslutas att ett beaktande av förekomsten av anställda kan ha en icke oväsentlig betydelse när en småföretagare skall fatta beslut om att passera någon av de storleksmässiga trösklarna. Den höjning av utrymmet för kapitalinkomstbeskattad utdelning som detta medför kan således ses som ett incitament till den så viktiga expansionen och tillväxten.

Slutsatsen som kan dras av det sagda är att det principiellt riktiga i att delägarens kapitalavkastning är beroende av förekomsten av anställda i företaget visserligen kan ifrågasättas men att det finns omständigheter som talar för att även fortsättningsvis beakta ett löneunderlag. Enligt utredningens uppfattning väger de skäl som talar för att ha kvar löneunderlagsreglerna i någon form tyngre än de skäl som talar emot detsamma. Utredningen kommer därför i det följande att föreslå sådana ändringar av regelsystemet som från olika perspektiv framstår som nödvändiga.

Ända sedan löneunderlagsreglernas tillkomst har det funnits en allmän begränsning såvitt gäller möjligheten att beakta löneunderlaget i företaget. Således får endast den del av lönesumman till anställda som överstiger tio basbelopp beaktas. När löneunderlagsreglernas materiella effekter kritiserats är det framför allt denna begränsning som framhävs. Begränsningen anses innebära en diskriminering av de allra minsta företagen. När begränsningen infördes motiverades den med att den kapitalavkastning som genereras av anställda ökar med antalet anställda och att den torde vara obetydlig i företag med endast några få anställda. Det är förvisso så att s.k. storskalighet kan antas leda till ett mera effektivt resursutnyttjande och därmed ökande avkastning. Att utifrån ett sådant påstående dra slutsatsen att den kapitalavkastning som genereras i företag med endast några få anställda torde vara obetydlig framstår dock som synnerligen tveksamt. En mer realistisk anledning till begränsningen torde ha varit att kostnaderna för löneunderlagsreglerna blivit för stora om inte ett belopp motsvarande tio basbelopp av lönesumman avräknats. När löneunderlaget år 1996 höjdes från 10 % till 70 % av lönesumman anfördes just kostnadsaspekten som skäl till att inte beakta de första tio basbeloppen (prop. 1996/97:45 s. 40 f.). Den lättnad som höjningen innebar skulle således "koncentreras till expanderande företag". År 1996 höjdes löneunderlaget från 70 % till 100 %. Någon diskussion om de första tio basbeloppen fördes, såvitt framgår av förarbetena, inte ens vid det tillfället.

Utredningen kan hålla med om att det är viktigt att flera små företag tar sig över de storleksmässiga trösklar som uppenbarligen finns. Med hänsyn härtill finns det skäl att kanalisera den lättnad som löneunderlagsreglerna innebär även till de allra minsta företagen. Som kommer att framgå av det följande föreslår utredningen att även lön till delägare med kvalificerade andelar skall få ingå i löneunderlaget och att det inte längre skall krävas att en aktiv andelsägare tagit ut viss minsta lön för att få lägga ett löneunderlag till omkostnadsbeloppet för sina andelar. Dessa förslag vore emellertid fullständigt meningslösa om löneunderlaget även fortsättningsvis skulle uppgå till en viss nivå för att beaktas. Utredningen föreslår därför att även de tio första basbeloppen av lönesumman skall få räknas med.

Vid beräkningen av löneunderlaget får endast löner till andra anställda än sådana som har kvalificerade andelar medräknas. Vid löneunderlagsreglernas tillkomst motiverades detta med att mätproblemen är uppenbara såvitt gäller företagsledarkapaciteten medan det däremot är möjligt att beakta förekomsten och betydelsen av anställda genom att hänsyn tas till utbetalade löner. Vid samma tillfälle diskuterades frågan vilka incitament det föreligger för ägarna att tillgodogöra sig vinsten i företaget i form av lön. Frågan fick emellertid inget svar, förmodligen av den enkla anledningen att incitamenten vid den aktuella tidpunkten var begränsade, i vart fall såvitt gällde löner överstigande skiktgränsen för uttag av statlig inkomstskatt (198 700 kr år 1994). Incitamenten var av naturliga skäl ännu mer begränsade för löneuttag överstigande ett belopp motsvarande 7,5 prisbaselopp (264 000 kr år 1994). Den modell som valdes för att öka det kapitalbeskattade utrymmet, nämligen löneunderlagsreglerna, utformades på ett sådant sätt att den inte på något sätt stimulerar de aktiva delägarna till att tillgodogöra sig vinsten i företaget i form av lön. Att man inte heller hade några sådana ambitioner framgår av att syftet med löneunderlagsreglerna explicit uppgavs vara att genom en subventionering av arbetskraftkostnaden stimulera företagets efterfrågan på arbetskraft.

Av bilagan *Deskriptiv statistik om 3:12-bolag och deras ägare* framgår att endast ca 18 % av 3:12-delägarna år 1998 tog ut en bruttolön från företaget motsvarande 7,5 förhöjt prisbaselopp (278 250 kr). De flesta 3:12-delägare tar ut mycket låg eller ingen lön alls. I genomsnitt uppgick löneuttaget till 67 000 kr. En möjlig tolkning av dessa siffror är att det enligt gällande 3:12-regler finns

ett incitament till att spara vinster i företaget för att sedan tillgodogöra sig dessa som kapitalvinst. Detta incitament är oerhört starkt och förstärks ytterligare av att det inte föreligger något incitament över huvud taget för ägare med kvalificerade andelar att ta ut arbetsinkomst som lön från företaget. Frågan är emellertid om det inte av flera tunga skäl är önskvärt att alla delägare gör löneuttag motsvarande 7,5 förhöjt prisbasbelopp (290 250 kr år 2002) i de fall då företagets ekonomiska ställning medger detta. På löner i detta skikt utgår nämligen socialförsäkringsförmåner som tillförsäkrar delägaren viss minimistandard såvitt gäller pensioner och sjukförsäkringsförmåner. Även om utredningen inte vet hur företagarna själva värderar de socialförsäkringsförmåner som utgår på löner i det aktuella skiktet får det i ett välfärdssamhälle anses eftersträvanvärt att så många som möjligt kommer i åtnjutande av dessa "basförmåner". Till detta kan vidare läggas att i samma takt som ägare med kvalificerade andelar ökar sina bruttolöneuttag minskar samtidigt dessa personers omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Det sagda talar för att även kvalificerat verksamma delägars egna löneuttag bör beaktas vid beräkningen av löneunderlaget och därmed vid beräkningen av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet.

Det kan visserligen ifrågasättas om det är principiellt riktigt att låta lön som utbetalats till ägare av kvalificerade andelar ingå i löneunderlaget. Avkastning på delägens eget arbete utgör som bekant per definition arbetsinkomst till den del den överstiger den normala kapitalavkastningen på satsat kapital. Genom att tillmäta lön till aktuella delägare betydelse vid beräkning av löneunderlaget höjs samtidigt underlaget för beräkning av den normala kapitalavkastningen. Viss arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst. Detta kan i vissa fall innebära en överskattning av kapitalavkastningen i företaget. Mot detta skall dock ställas att inte ens det förhållandet att delägarnas lön får ingå i löneunderlaget utesluter att det även fortsättningsvis finns risk för att kapitalavkastningen i många företag underskattas. Det senare får anses betydligt mera allvarligt och bekymmersamt för den önskvärda utvecklingen av den svenska näringslivsstrukturen.

Även om de norska delningsreglerna som redovisats i avsnitt 2.1 inte i sin helhet kan anses utgöra någon förebild vid utformningen av nya svenska regler kan det konstateras att man vid beräkning av personintäkten medger ett löneavdrag. Detta uppgick ursprungligen till 10 % av löneutgifterna men har successivt höjts till 20 %. I

beräkningsunderlaget ingår även löner till aktiva delägare. Löneavdraget kan dock inte reducera den aktiva delägarens personintäkt till ett belopp som är mindre än 6 G, dvs. drygt 303 000 NOK. Effekten av att de utbetalade lönerna beaktas i form av ett avdrag är att beloppet i sin helhet betraktas på samma sätt som kapitalavkastningen i företaget. Löneavdraget motiverades med att hänsyn därigenom tas till att immateriella tillgångar, som t.ex. humankapital och dylikt, bör behandlas som en del av kapitalunderlaget. Detta gäller uppenbarligen även det humankapital som den aktiva delägaren representerar.

I huvudsakligt syfte att stimulera ägare med kvalificerade andelsinnehav att öka sina egna löneuttag från företagen föreslår utredningen att även löner som betalats till dessa personer skall få medräknas i löneunderlaget.

Som framgår av redovisningen i avsnitt 8.2.5 har även den s.k. jämförelseregeln funnits med ända sedan löneunderlagsreglerna infördes. Regeln innebär att den aktiva delägaren för att få beräkna ett löneunderlag själv måste ha tagit ut en lön motsvarande viss miniminivå. Regeln motiverades ursprungligen med att den skulle motverka att ägaren omvandlar sina egna arbetsinkomster till kapitalinkomster. När utredningen nu – i syfte att stimulera ägare med kvalificerade andelsinnehav att öka sina egna löneuttag från företagen – föreslår att även löner till sådana delägare skall få medräknas i löneunderlaget måste konsekvensen härav bli att jämförelseregeln slopas. Om den aktiva delägaren till följd av en jämförelseregel måste ta ut en viss minsta lön för att få beräkna löneunderlag innebär detta att incitamentet till egna löneuttag försvinner. För att den avsedda stimulansen skall få effekt måste alltså även aktiva delägare få beräkna löneunderlag oberoende av hur stor eller liten lön han tagit ut från företaget. Till detta kan läggas den omständigheten att det inte torde vara ovanligt att ägare av företag inom vissa branscher måste anställa personal med s.k. spets- eller specialkompetens. I sådana fall kan lönen till den anställda vara minst lika hög eller kanske t.o.m. högre än ägarens lön. Det rimliga i att ägaren skall ta ut en lön som uppgår till antingen 120 % av den anställdas lön eller, om detta är lägre, ett belopp motsvarande tio prisbasbelopp kan enligt utredningens uppfattning starkt ifrågasättas. Mot bakgrund av det sagda föreslår utredningen att jämförelseregeln slopas.

När den s.k. takregeln ursprungligen infördes innebar den att den ökning av det kapitalbeskattade utrymmet som uppkom vid

utnyttjande av löneunderlaget inte fick överstiga andelsägarens lön. Regeln ändrades redan efter ett par år – i samband med att lättnadsreglerna infördes – och anpassades då till den samtidigt genomförda höjningen av den andel av lönesumman som fick läggas till anskaffningsvärdet för aktierna (från 10 % till 70 %). Taket sattes då till 50 gånger den egna lönen på årsbasis. Samtidigt undantogs delägare som inte själva är aktiva i företaget men som är närstående till en aktiv delägare från takregelns tillämpningsområde. Det är alltså numera bara kvalificerat verksamma delägare som inte har möjlighet att utnyttja ett löneunderlag fullt ut. Från incitamentsynpunkt ter det sig motsägelsefullt att den som faktiskt skapar vinsten i företaget skall drabbas av den aktuella takregeln medan den som är passiv får lägga hur stora löneunderlag som helst till sitt omkostnadsbelopp för de kvalificerade andelarna. Mot bakgrund härav och med hänsyn till att ett slopande av så många spärregler som möjligt bidrar till förenkling av regelsystemet föreslår utredningen att även takregeln slopas.

Enligt gällande 3:12-regler får endast sådana ersättningar som avses i dels 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter, dels 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster ingå i löneunderlaget. Det är alltså fråga om dels kontant lön, dels ersättning i annan form under förutsättning att förmånen ingår i underlaget för uttag av socialavgifter. Kopplingen till underlaget för uttag av socialavgifter respektive särskild löneskatt innebär att ersättningar som inte träffas av svenska arbetsgivaravgifter eller svensk löneskatt inte får ingå i löneunderlaget. Av utgången i rättsfallen RÅ 2000 ref. 38 samt RÅ 2000 ref. 47 I och II framgår emellertid att denna koppling mellan löneunderlagsreglerna och svenska arbetsgivaravgifter strider mot dels friheten för kapitalrörelser (RÅ 2000 ref. 38), dels etableringsfriheten (RÅ 2000 ref. 47 I och II). Till följd av utgången i de senare målen anses även motsvarande koppling i den s.k. jämförelseregeln strida mot etableringsfriheten.

Den slutsats som kan dras av utgången i aktuella mål är följande. Om 3:12-reglerna även i framtiden skall innehålla löneunderlagsregler i den ena eller andra formen kan de ersättningar som får ingå i beräkningsunderlaget inte begränsas till sådana ersättningar som träffas av svenska arbetsgivaravgifter eller svensk löneskatt. Även ersättningar till utlandsanställda som inte ingår i underlaget för svenska arbetsgivaravgifter eller svensk löneskatt måste få ingå i beräkningsunderlaget.

För att en ersättning enligt gällande regler skall få ingå i löneunderlaget krävs som sagt att ersättningen träffats av arbetsgivaravgift eller särskild löneskatt. Fråga är alltså om såväl kontant lön som vissa skattepliktiga kostnadsersättningar och förmåner. De flesta av de tidigare s.k. stoppreglerna slopades år 1999 (SFS 1999:1149–50). De transaktioner mellan fämansägda företag och deras ägare som reglerna tog sikte på skall numera behandlas enligt allmänna regler. Eventuella förmåner skall således normalt behandlas som lön eller utdelning. Enligt uppgift har antalet fall ökat där oenighet råder om värderingen av lämnade förmåner. I syfte att förhindra onödigt administrativt merarbete och att beräkningen av löneunderlagets storlek blir hängande i luften under den tid som en rättslig process om förmånsvärderingen pågår föreslår utredningen att underlaget i stället skall utgöras av endast den kontanta bruttolön som utbetalats. Starka förenklingsskäl talar för att uppgift om den utbetalade bruttolönen bör kunna hämtas från företagets deklarationsmaterial. Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. deklarerar på blankett Särskild självdeklaration 2 (SD2). Till blanketten hör ett räkenskapsschema. Under schemats SRU-kod 512 redovisas löner och andra ersättningar. De löner och ersättningar som här avses är sådana som enligt BAS 2000/EU-BAS 99 skall bokföras i kontogrupperna 70–72. Till kontogrupperna 70–72 hänförs bl.a. löner, avgångsvederlag, sjuklöner, semesterlöner, tantiem och gratifikationer. Ett utländskt dotterföretag har av naturliga skäl normalt inget svenskt deklarationsmaterial och kontoplanerna i företagets hemland kan vara annorlunda utformade än de svenska kontoplanerna. Vid en jämförelse mellan de svenska kontogrupperna 70–72 respektive 73–76 (73 kostnadsersättningar och förmåner – 74 pensionskostnader – 75 sociala och andra avgifter enligt lag och avtal – 76 övriga personalkostnader) framgår det emellertid klart vilken typ av ersättningar det är som får ingå i löneunderlaget.

Av gällande regler (43 kap. 14 § IL) framgår att löneunderlaget skall fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Det framgår dock inte explicit vid vilken tidpunkt fördelningen skall ske. Om utdelning lämnas under beskattningsåret beräknas gränsbeloppet vid utdelningstidpunkten. Om utdelning inte lämnats under beskattningsåret sker beräkningen av gränsbeloppet i stället vid beskattningsårets utgång. Löneunderlaget ingår i underlaget för gränsbelopp. Det är därför naturligt att fördelningen av löneun-

derlaget sker samtidigt. Utredningen föreslår därför att löneunderlagsreglerna kompletteras i enlighet härmed.

Gällande regler (43 kap. 12 § IL) reglerar vad som gäller vid beräkning av löneunderlag i ett dotterföretag som inte är helägt. Däremot finns det ingen bestämmelse om vad som skall gälla om dotterföretaget har ägts endast under en del av det beskattningsår som beräkningen avser. Även om det i och för sig är självklart att endast ersättningar får ingå som utbetalats under den tid som moderföretaget ägt dotterföretaget bör detta enligt utredningens uppfattning framgå av lagtexten. Även i denna del bör löneunderlagsreglerna alltså kompletteras.

Det förhållandet att rätten att få tillgodogöra sig ett löneunderlag som hänför sig till arbetstagare i ett dotterbolag är beroende av att moder-dotterrelationen förelåg vid tidpunkten för utbetalning av ersättningen kan i en viss situation innebära att del av löneunderlaget går förlorad. Följande exempel kan åskådliggöra situationen.

Den fysiska personen A äger ABX1 som i sin tur äger ABX2. Den fysiska personen B äger ABY1. Den 30 juni 2001 sålde ABX1 andelarna i ABX2 till ABY1. ABX2 blev därmed dotterbolag till ABY1 och bytte namn till ABY2. Vid beräkningen av normalavkastningen fram till försäljningstidpunkten får A som löneunderlag tillgodoräkna sig ersättningar som utbetalats till arbetstagare i ABX2 under år 2000. När B under år 2002 skall beräkna löneunderlag får han endast tillgodoräkna sig ersättning som utbetalats under den tid som ABY2 varit dotterbolag till ABY1, dvs. från den 1 juli 2001. Ersättning som utbetalats under tiden den 1 januari – 30 juni 2001 kommer därmed inte att ingå i löneunderlaget för någon.

När löneunderlagsreglerna infördes var skälet till att bestämma underlaget på grundval av de förhållanden som gällde året före beskattningsåret att det redan vid ingången av beskattningsåret skulle stå klart om ett löneunderlag kan utnyttjas och i så fall hur stort detta är (prop. 1993/94 s. 93). Den BEK-modell som ligger till grund för den föreslagna BEK-alternativregeln bygger på kapitalunderlaget i företaget vid utgången av det föregående beskattningsåret. Enligt utredningens uppfattning är det av framför allt förenklingshänsyn värdefullt att så många som möjligt av de omständigheter som har betydelse för beräkningen av normalavkastningen är kända redan vid beskattningsårets ingång. När det gäller löneunderlaget kan det konstateras att problemet blir mindre

ju tidigare på året som ett företag byter ägare. Det är alltså möjligt att med viss planering minimera och t.o.m. undvika problemet. Av VI, avsnitt 1.1.1, framgår att den genomsnittliga omsättnings-hastigheten för kvalificerade andelar är 23 år. Problemet torde med andra ord beröra endast ett fåtal av fåmansföretagarna. Några ändringar föreslås därför inte i denna del.

Konsekvenserna av utredningens förslag såvitt gäller löneunderlagsreglerna är att alla de spärrar slopas som enligt gällande regler är en förutsättning för att få lägga ett löneunderlag till omkostnadsbeloppet för andelarna. Varje spärr tagen för sig är visserligen relativt enkel och överskådlig. Tillsammans bidrar spärrarna dock till att öka 3:12-reglernas komplexitet i så hög grad att det kan ifrågasättas hur många skattskyldiga som i praktiken är kapabla att utan experthjälp tillämpa dem. De företag som i dag är stora har en gång varit små men har lyckats passera såväl naturliga som konstgjorda trösklar. Det är dock föga troligt att den utformning som gällande löneunderlagsregler har bidrar till att undanröja eller ens minska befintliga tillväxthinder för småföretag. Med den förenklade utformning som reglerna här föreslås få torde dock förutsättningarna härför öka.

Slopandet av alla spärrar innebär att löneunderlaget ökar avsevärt. Det är inte rimligt att en sådan ökning får fullt genomslag vid beskattningen. Utredningen bedömer att en lämplig nivå är att hälften av lönesumman får ingå i underlaget.

Enligt gällande regler måste varje delägare, aktiva såväl som passiva närstående till aktiva delägare, räkna fram ett löneunderlag som är specifikt för honom. En från praktisk tillämpningssynpunkt mycket betydelsefull effekt av den föreslagna utformningen av löneunderlagsreglerna får därför utan tvivel anses vara att löneunderlaget i framtiden kan beräknas på företagsnivå och därefter fördelas på samtliga andelar i företaget.

Till det sagda kan läggas att gällande spärrar utestänger den helt övervägande delen av småföretagarna från att komma i åtnjutande av det komplement vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet som löneunderlagsreglerna utgör. Slopandet av de beloppsmässiga spärrarna innebär inte bara en teknisk förenkling utan även att ägarna av de allra minsta företagen får tillgång till löneunderlagsreglerna. Såväl den psykologiska som ekonomiska betydelsen härav bör inte underskattas.

Lättnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet

Bedömning: Bestämmelsen är en nödvändig del av 3:12-reglerna. Den är ändamålsenligt utformad.

Det torde inte vara särskilt vanligt att lättnadsbeloppet är högre än gränsbeloppet. Som redovisas i avsnitt 8.2.6 kan det dock inträffa. Om inte den nu aktuella bestämmelsen fanns skulle detta innebära att den del av lättnadsbeloppet som överstiger gränsbeloppet skulle tas upp som intäkt av tjänst. Detta är naturligtvis inte acceptabelt. Bestämmelsen bör därför finnas kvar. Dess utformning tycks vara ändamålsenlig. Utredningen föreslår därför inte någon ändring i denna del.

8.3 Kapitalvinst – gällande rätt

Förarbeten

Som framgår av avsnitt 8.1 omfattar 3:12-reglerna även kapitalvinst på andelar och andra delägarätter som getts ut av fåmansföretag. Innan den historiska utvecklingen av de bestämmelser som gäller i denna del redovisas kan det finnas skäl att först studera tekniken för fördelning av kapitalvinsten mellan inkomstlagen tjänst och kapital.

Den nominella skattepliktiga kapitalvinsten vid avyttring av kvalificerade andelar och andra delägarätter beräknas på vanligt sätt, dvs. med tillämpning av bestämmelserna i 44 och 48 kap. IL. Detta innebär att kapitalvinsten utgörs av skillnaden mellan nettoförsäljningsinkomsten och omkostnadsbeloppet beräknat enligt genomsnittsmetoden. Eftersom den s.k. schablonmetoden (48 kap. 15 § IL) endast får tillämpas på marknadsnoterade delägarätter utgörs omkostnadsbeloppet av den faktiska anskaffningsutgiften – vari ingår senare gjorda nyemissioner och tillskott i form av ovillkorliga aktieägartillskott – för andelarna och delägarätterna.

Det som karakteriserar den skattemässiga behandlingen av en kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar och andra delägarätter är att viss del av den skattepliktiga kapitalvinsten skall tas upp i inkomstlaget tjänst. Enligt 57 kap. 12 § första stycket IL skall således hälften av den del av kapitalvinsten som överstiger sparutdelningsutrymme (se avsnitt 8.2.4) beskattas som inkomst

av tjänst. Av kopplingen till sparad utdelningsutrymme och gränsbeloppet framgår att det omkostnadsbelopp som enligt huvudregeln ligger till grund för underlaget för gränsbelopp, nämligen den genomsnittliga faktiska anskaffningsutgiften för den kvalificerade andelen med beaktande senare nyemissioner och tillskott i form av ovillkorliga aktieägartillskott (se avsnitt 8.2.3), också är det omkostnadsbelopp som i första hand skall läggas till grund för beräkningen av *den kapitalvinst som skall fördelas*. Enligt 57 kap. 12 § andra stycket IL får denna kapitalvinst emellertid även beräknas med utgångspunkt i ett omkostnadsbelopp som bestäms enligt indexuppräkningsregeln eller alternativregeln. Som framgår av avsnitt 8.2.3 under rubriken "Äldre övergångsbestämmelser" får i vissa fall anskaffningsutgiften beräknas enligt särskilda övergångsbestämmelser (som numera finns i 4 kap. 76 § ILP) och därefter räknas upp enligt indexuppräkningsregeln. Tillämpningen av såväl indexuppräkningsregeln som alternativregeln vid beräkning av fördelningsvinsten är dock, precis som fallet är i utdelningssammanhang, begränsad till delägarätterna aktier och andelar (57 kap. 12 § andra stycket sista meningen IL). När det gäller andra delägarätter än aktier och andelar skall alltså omkostnadsbeloppet alltid beräknas enligt huvudregeln.

Tekniken att fördela kapitalvinsten mellan inkomstlagen tjänst och kapital åskådliggörs enklast genom följande exempel.

Andelarna har anskaffats för 100 000 kr år 1980. Kapitalunderlaget var 500 000 kr vid 1993 års taxering. Sparad utdelningsutrymme uppgår till 50 000 kr. Andelarna säljs för 1 miljon kr.

Den nominella kapitalvinsten uppgår till $(1\,000\,000 - 100\,000 =) 900\,000$ kr.

Vid beräkning av fördelningsvinsten får som omkostnadsbelopp tas upp $(100\,000 \times \text{omräkningstalet för år 1980, dvs. } 2,08 =) 208\,000$ kr (enligt indexuppräkningsregeln) alternativt 500 000 kr (enligt alternativregeln).

Fördelningsvinsten uppgår med tillämpning av alternativregeln till $(1\,000\,000 - 500\,000 =) 500\,000$ kr. Den sparade utdelningen, 50 000 kr, får beskattas i inkomstlaget kapital. 50 % av resterande vinst, $(0,5 \times 450\,000 =) 225\,000$ kr, hänförs till inkomstlaget tjänst.

Den del av den nominella kapitalvinsten som inte beskattas i inkomstlaget tjänst beskattas som inkomst av kapital enligt följande.

Nominell kapitalvinst	900 000 kr
Inkomst av tjänst	<u>225 000 kr</u>
Inkomst av kapital	675 000 kr

Av den del av kapitalvinsten som skall beskattas som inkomst av kapital kan en del komma att undantas från skatteplikt enligt lätt-nadsreglerna för onoterade företag (se kapitel 9).

Den bestämmelse som reglerar den skattemässiga behandlingen av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar infördes ursprungligen i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL (SFS 1990:651). I den fortsatta reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422) infördes i detta lagrum en särskild bestämmelse för det fall att aktie i ett fåmansföretag förlorat sitt värde till följd av att företaget upplösts genom likvidation eller fusion. I sådana fall skulle den överskjutande utdelning som enligt 3:12-reglerna var att hänföra till inkomst av tjänst minskas med den uppkomna förlusten.

Som framgår av avsnitt 8.2.3 slopades år 1993 beskattningen av aktieutdelning och beskattningen av kapitalvinster halverades i förhållande till vad som tidigare gällt (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1544). För beskattningen av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar blev konsekvenserna härav följande (SFS 1993:1543). Den del av en utdelningsinkomst som enligt 3:12-reglerna skulle hänföras till inkomst av kapital blev skattefri. Den del av en kapitalvinst som skulle tas upp som inkomst av tjänst höjdes från 50 % till 70 %. Syftet med höjningen var att bibehålla skatteuttaget på den dittillsvarande nivån, 37,5 %.

I samma lagstiftningsärende samordnades reglerna för utskiftning från aktiebolag med de bestämmelser som gäller vid utskiftning från en ekonomisk förening. Det innebar att utskiftning huvudsakligen kom att hanteras inom kapitalvinssystemet och att en aktie ansågs avyttrad mot en ersättning motsvarande utskiftat belopp. Om detta resulterade i en vinst undantogs denna från skatteplikt. Denna skattefrihet gällde dock inte om det likviderade företaget var ett fåmansföretag (24 § 4 mom. sjunde stycket SIL). Eftersom utskiftning i samband med likvidation således blev reglerad inom kapitalvinssystemet slopades den bestämmelse i 3 § 12 mom. tredje stycket sista meningen SIL som införts genom SFS 1990:1422 (behandlingen av förlust i samband med att företaget upplösts genom likvidation eller fusion).

Redan året efter, dvs. år 1994, slopades den nya ordningen för beskattning av ägarkapitalet i svenska företag (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859). Anledningen var att behov av en återgång till de huvudprinciper som gällde för 1990 års skatte-reform ansågs föreligga (a. prop. s. 51). Därför togs reglerna om lägre skatteuttag för aktieägare och andra delägare i svenska företag för kapitalvinster och löpande avkastning på delägarätter bort. Mottagen utdelning på aktier o.d. skulle åter tas upp till beskattning i sin helhet och vid försäljning av sådana värdepapper skulle hela vinsten beskattas. Som en konsekvens härav återställdes kvotdelen för fördelning av kapitalvinst på kvalificerade andelar till 50 %. Således skulle åter hälften av den vinst som överstiger sparutdelningsutrymme tas upp som inkomst av tjänst.

I samband med 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades bestämmelserna om beskattning av vinst vid avyttring av kvalificerade andelar till 3 § 12 b mom. fjärde stycket SIL. Året efter infördes ett nytt fjärde stycke i momentet (beräkning av gränobelopp för år då företaget inte lämnat någon utdelning) varför kapitalvinstreglerna flyttades till femte stycket (prop. 1996:1611, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611).

Bestämmelserna om beskattning av vinst vid avyttring av kvalificerade andelar finns numera i 57 kap. 12 § IL.

Rättspraxis

Enligt de allmänna bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster tillämpas i vissa fall den s.k. kontinuitetsprincipen. I *RA 1996 ref. 72* prövades frågan om kontinuitet även gäller vid tillämpning av 3:12-reglerna för andelar som förvärvats genom byte. I målet hade A under år 1993 avyttrat sina andelar i fåmansföretaget XAB till fåmansföretaget YAB. Likviden för de avyttrade andelarna var marknadsmässig och bestod i huvudsak av nyemitterade andelar i YAB. Eftersom ingen del av kapitalvinsten vid avyttringen av andelarna i XAB skulle beskattas i inkomstslaget tjänst fick A uppskov med beskattningen av vinsten. A ville veta om han vid beräkning av anskaffningsvärdet för andelarna i YAB fick använda sig av anskaffningsvärdet för andelarna i XAB beräknat enligt 1991 års alternativregel (med koppling till förmögenhetsvärdet), om andelarna i YAB skulle anses anskaffade vid samma tidpunkt som ande-

larna i XAB och om han vid beräkning av anskaffningsvärdet för andelarna i YAB fick använda sig av anskaffningsvärdet för andelarna i XAB beräknat enligt 1994 års alternativregel (med koppling till beskattat eget kapital).

Skatterättsnämnden konstaterade att det för det i 3:12-reglerna använda begreppet anskaffningskostnad finns en koppling till begreppet anskaffningsvärde i de allmänna kapitalvinstreglerna och anförde vidare.

Anskaffningskostnaden för YAB-aktierna enligt 3:12-reglerna kommer därför att motsvara det anskaffningsvärde som gäller för dessa ... på samma sätt som om aktierna erhållits i byte mot aktier som inte omfattas av 3:12-reglerna. Stöd saknas för att vid tillämpning av dessa regler anse YAB-aktierna anskaffade tidigare än som faktiskt skett. Av det nu sagda följer att A inte har rätt att såvitt avser YAB-aktierna tillämpa alternativa anskaffningskostnader eller att till dessa aktier överföra outnyttjad sparad utdelning avseende XAB-aktierna.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde därmed förhandsbeskedet.

Slutsatsen som kan dras att målet är att kontinuitet inte gäller vid tillämpning av 3:12-reglerna för andelar som förvärvats genom byte. Den skattskyldige får således inte tillämpa indexuppräknings- respektive alternativregeln vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna.

Eftersom de allmänna bestämmelserna i 44 och 48 kap. IL skall tillämpas vid beräkning av kapitalvinst på kvalificerade andelar är de allmänna begreppen, t.ex. begreppet avyttring som regleras i 44 kap. 3-10 §§ IL, av betydelse även i förevarande sammanhang. Detta begrepp var föremål för prövning i *RA 1997 ref. 81*. Ett bolag hade i ansökan om förhandsbesked uppgivit bl.a. följande. I den verksamhet som bolaget bedrev fungerade anslutna personer som föreståndare. Dessa var såväl aktieägare som anställda. Hittills hade det interna resultatet för var och en beaktats när lönerna bestämdes medan aktierna medfört lika rätt till utdelning. Bolaget övervägde att ändra vinstfördelningssystemet så att rätten till utdelning skulle variera beroende på respektive aktieägares interna resultat. För att åstadkomma detta skulle fyra olika aktieslag med olika rätt till utdelning skapas. Samtliga aktier skulle medföra samma rösträtt och lika del i bolagets kapital. Frågan var om den beskrivna omvandlingen av aktier utgjorde en sådan avyttring som utlöste kapitalvinstbeskattning. Skatterättsnämnden fann att omvandlingen fick anses utgöra en avyttring. Regeringsrätten gjorde

samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde därmed förhandsbeskedet i denna fråga.

En viktig fråga vid avyttring av andelar är hur omkostnadsbeloppet skall beräknas. Praxis är rikhaltig såvitt avser tillämpningen av de allmänna kapitalvinstbestämmelserna. Frågan är emellertid hur de allmänna reglerna och principerna skall tillämpas i 3:12-regel-systemet, dvs. vid beräkning av den kapitalvinst som skall fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Denna fråga diskuterades i *RÅ 1999 not. 277* där omständigheterna var följande. R ägde ca 87 % av andelarna i fåmansföretaget NGAB. Resterande andelar ägdes till lika delar av hans tre söner. R hade förvärvat sina andelar genom arv och köp. Ett av köpen var från en broder. Avtal om detta köp hade träffats den 23 december 1993. Köpeskillingen var dels fast (300 000 kr som skulle betalas under år 1994), dels rörlig. Den fasta köpeskillingen utökades genom tilläggsavtal den 30 december 1994 med 2 mnkr varav ena hälften skulle betalas under år 1995 och andra hälften under år 1996. Den rörliga köpeskillingen skulle utgå under fem år med början under år 1995 och utgjorde, med visst tak, 10 % av rörelseresultatet under vart och ett av de sex åren. R övervägde att under år 1999 överlåta andelar i bolaget till sina söner utan att dessa övertog ansvaret för den rörliga köpeskillingen. R behövde medel för att fullgöra sina förpliktelser avseende tilläggsköpeskillingen. Han avsåg att ta ut maximal kapitalbeskattad utdelning från bolaget under år 1999. För att kunna beräkna denna behövde han få veta dels till vilket år den fasta köpeskillingen skulle hänföras, dels till vilket år den rörliga köpeskillingen skulle hänföras.

Såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten hänvisade i sina beslut till 3:12-reglernas syfte. Regeringsrätten fann att bestämmelsen i 3 § 12 b mom. SIL (numera 57 kap. 8 § IL) bör tolkas så att den tar sikte på det vid utdelningstillfället beräkningsbara anskaffningsvärdet. Med denna utgångspunkt kunde den år 1994 avtalade höjningen av köpeskillingen inräknas i anskaffningsutgiften först från det året och de rörliga tilläggen först från de år då de blivit kända.

Den generella slutsats som kan dras av målet är följande. Enligt de allmänna reglerna för kapitalvinstbeskattning gäller att skattskyldigheten inträder det år då bindande avtal om försäljning träffats. För tilläggsköpeskillning gäller att beskattningen inträder det år då köpeskillingen blir känd till sin storlek. Dessa allmänna princi-

per skall även gälla vid beräkningen av den vinst som skall fördelas enligt 3:12-reglerna.

Avyttring av andel som ägs genom handelsbolag

Som framgår av avsnitt 7.3.4 skall i vissa fall del av kapitalvinsten vid avyttring av andel i handelsbolag beskattas i inkomstslaget tjänst. Det kan enligt 50 kap. 7 § IL bli aktuellt när 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. I så fall skall den del av kapitalvinsten som motsvarar den sistnämnda andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget till hälften tas upp i inkomstslaget tjänst. Följande exempel åskådliggör tekniken.

Ett handelsbolag äger "kvalificerade" andelar till ett marknadsvärde av 700 000 kr. När andelen i handelsbolaget avyttras uppgår ersättningen för denna till 1 000 000 miljoner kr och kapitalvinsten till 900 000 kr. Den del av kapitalvinsten som kan anses belöpa sig på de "kvalificerade" andelarna kan därmed beräknas till $(700\,000/1\,000\,000 \times 900\,000 =)$ 630 000 kr. Därav skall 50 %, dvs. 315 000 kr tas upp i inkomstslaget tjänst. Resterande del av kapitalvinsten, dvs. 585 000 kr, skall tas upp i inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna i 50 kap. 7 § IL knyter inte an till 3:12-reglerna, vilket bl.a. innebär att takregeln (se nästföljande avsnitt) inte är tillämplig.

8.3.1 Takregeln (basbeloppsregeln)

Förarbeten

När 3:12-reglerna infördes insåg man att den schablonmässiga beräkningen av normal kapitalavkastning kunde leda till ett för stort skatteuttag i de fall då den faktiska kapitalavkastningen är mycket hög. För att undvika för hög beskattning borde det särskilda regelsystemet inte tillämpas när utdelning eller kapitalvinst uppenbarligen inte bestod av sparade arbetsinkomster. I denna del anförs i förarbetena bl.a. följande (prop. 1989/90:110 s. 468 f.).

När den vinst som uppkommer vid försäljning av ett företag består av vanliga kapitalinkomster, även utöver det sparade utrymmet för kapi-

talbeskattad inkomst, behövs en möjlighet att beakta detta vid beskattningen. Jag föreslår därför att den skattskyldige, oberoende av ägarförhållanden, får möjlighet att visa att en reavinst uppenbarligen inte kan hänföras till avkastning av hans eller någon närståendes arbetsinsats. Behovet av ett så strängt beviskrav har övervägts noga. Jag har därvid funnit att någon annan godtagbar lösning inte finns. Avsikten är inte att en reavinst utöver sparad utrymme för kapitalbeskattad inkomst helt och hållet måste hänföras antingen till avkastning av arbetsinsatser eller till vanligt kapitalinkomst utan även mellanting kan förekomma.

Regelns utformning ställer stora krav också på skattemyndigheterna. Beviskravet på den skattskyldige berättigar inte till passivitet från myndigheternas sida. Den skattskyldige måste få anvisningar om vilken utredning som behövs i det enskilda fallet. När tillräckligt beslutsunderlag har samlats in är det skattemyndigheten som skall göra en samlad bedömning.

Det ligger i sakens natur att förutsättningar för att slippa extra beskattning inte kan anses föreligga i fråga om företag som just bygger på en arbetsinsats, som t.ex. konsult- eller andra s.k. kunskapsföretag. I andra fall måste en sammanvägning göras av samtliga omständigheter. Enbart stora löneuttag bör inte medföra något automatiskt undantag från extrabeskattningen. Å andra sidan kan naturligtvis små löneuttag inte utan vidare tas som bevis för att arbetsinkomster har sparats i företaget. Säljare av företag som har drivits under lång tid, med många anställda och med stor substans t.ex. i form av fastigheter, inventarier och lager bör ha de största möjligheterna att undvika extrabeskattning av åtminstone en del av en reavinst. Antalet anställda samt substansens storlek och karaktär måste naturligtvis ställas i relation till företagets storlek. Den som bedrivit en mindre affärsrörelse i en av bolaget ägd fastighet skall således inte extrabeskattas för värdestegring på fastigheten även om rörelsen aldrig medgivit några stora löneuttag under förutsättning att uttaget av kapitalbeskattad utdelning varit lågt.

Om vinstmedel används för inköp av t.ex. fastigheter och aktier som ren kapitalplacering får man vara restriktiv. Mycket talar då för extrabeskattning av såväl anskaffningskostnaden som eventuell värdestegring. Även i dessa fall måste man emellertid hålla syftet med den extra beskattningen i minnet. Det är enbart avkastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsatser som skall träffas av de särskilda reglerna. Företagets kapitalplaceringar kan ju också finansieras med pengar som är avkastning av tillgångar med annat ursprung vilket kan indikeras av låga utdelningar.

Lagrådet anser att de föreslagna avgränsningarna kan bli svåra att tillämpa och att de ger utrymme för skönsmässiga bedömningar. Det kan också, enligt lagrådets mening, ifrågasättas om möjligheten att undanta reavinst från extra beskattning kommer att få någon betydelse i den praktiska tillämpningen med hänsyn till den bevisbörd som läggs på den enskilde.

Jag är väl medveten om de svårigheter som lagrådet nämner men anser bestämmelserna motiverade för att motverka skatteplanering. Beträffande beskattningen av reavinst är det min avsikt att den föreslagna regeln skall vara mycket restriktiv i sin utformning. Jag delar inte bedömningen att den inte kommer att ha någon betydelse i den praktiska tillämpningen i de fall där det verkligen är uppenbart att ett avsteg bör göras från principen att beskatta halva reavinsten som inkomst av tjänst.

I det fortsatta arbetet med reformering av inkomst och företagsbeskattningen (prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:1422) ersattes den föreslagna undantagsregeln med ett beloppstak som maximerar den kapitalvinst som skall redovisas som inkomst av tjänst. Den nya undantagsregeln motiverades enligt följande (a. prop. s. 221 f.).

Vid det fortsatta arbetet med dessa regler har det framkommit att dessa problem i huvudsak kvarstår även efter de justeringar som gjorts med anledning av lagrådets kritik. Det har också ifrågasatts om reglerna kommer att fungera som avsett eller om det åter efter några år kommer att finnas behov av kompletterande speciallagstiftning avseende internttransaktioner, skalbolag o.d.

Jag har mot denna bakgrund tagit upp frågan om undantagsregeln till förnyad prövning och då konstaterat att undantagsregeln fortfarande inte är preciserad på ett godtagbart sätt. Detta beror ytterst på att varken den skattskyldige eller skattemyndigheterna har möjlighet att avgöra vad som egentligen är arbets- resp. kapitalinkomst. Den bristande precisionen i undantagsregeln skapar en betydande osäkerhet om hur bestämmelsen skulle fungera i praktiken i allmänhet och i ännu högre grad i enskilda fall. Om undantagsregeln skulle komma att tillämpas mycket sällan kan huvudresultatet bli att regeln skapar ett stort antal först osäkra och sedan besvikna skattskyldiga. Om undantagsregeln däremot i praktiken skulle få en mera allmän tillämpning finns det risk för att åter uppkommer oacceptabla skillnader i beskattningen av arbetsinkomster i fåmansföretag jämfört med beskattning av vanliga lönetagares arbetsinkomster. I så fall skulle det uppkomma ett behov av en skärpning av regeln eller kompletterande speciallagstiftning som skulle göra skattereglerna mer komplicerade och svåröverskådliga.

Osäkerheten om hur undantagsregeln skulle komma att fungera i enskilda fall är också påtaglig och besvärande för berörda skattskyldiga. Detta är en allvarlig nackdel med hänsyn till skattereformens mål om enkla och överskådliga regler. Problemet accentueras av att undantagsregeln av förenklingsskäl endast gäller vid aktieförsäljning, som för fåmansföretag ofta avser större belopp, medan regeln inte skulle prövas vid beskattningen av utdelningar. I många fall skulle därför osäkerheten kvarstå under hela den tid som näringsverksamheten bedrivs. Full klarhet om skatteeffekten avseende för den enskilde ofta

betydande belopp skulle skapas först efter det att verksamheten och därefter rättsprövningen avslutats.

Mot denna bakgrund föreslår jag att undantagsregeln slopas och ersätts med en enkel och begriplig regel som i största möjliga utsträckning eliminerar osäkerheten om hur framtida reavinster skall beskattas.

Ett av motiven för undantagsregeln var att reavinster inte skulle beskattas som arbetsinkomst i sin helhet när vinsten var så stor att den uppenbarligen inte kan utgöra sparad arbetsinkomst. En mera hanterbar regel som ger avsedda effekter bl.a. i sådana fall är att införa en övre gräns för hur stor inkomst som skall redovisas i inkomstslaget tjänst vid försäljning av aktier i familjeföretag.

Att knyta den övre gränsen till den skattskyldiges och närståendes arbetsinsatser och löneuttag ansågs ogörligt. Mot denna bakgrund och för att inte göra regelkomplexet ännu mera komplicerat infördes ett beloppstak uttryckt i basbelopp. Ett beloppstak motsvarande sparade arbetsinkomster på sammanlagt 200 basbelopp beräknades täcka in årliga sparade arbetsinkomster på upp till 20 basbelopp (594 000 kr år 1990) vid tio års arbete i bolaget, på upp till 10 basbelopp (297 000 kr) vid 20 års arbete i bolaget samt på upp till ca 6,67 basbelopp (198 099 kr) vid 30 års arbete i bolaget. Hälften av en kapitalvinst utöver normal kapitalavkastning skall tas upp som inkomst av tjänst. Ett beloppstak motsvarande sparade arbetsinkomster på sammanlagt 200 basbelopp innebär således ett tak för den vinst som skall tas upp som inkomst av kapital på 100 basbelopp (2,97 mnkr kr år 1990). Denna nivå på beloppstaket ansågs lämplig.

Således infördes i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL en undantagsregel som innebär att som inkomst av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige och honom närstående under den senaste tioårsperioden uppgår till 100 basbelopp.

Vad gäller frågan hur beloppstaket skall tillämpas vid flera försäljningar inom en närståendekrets anför i förarbetena bl.a. följande (a. prop. s. 310 f.).

Bestämmelsen skall tillämpas så att man lägger ihop närståendekretens sammanlagda reavinster utöver kvarstående sparad utdelning under tio beskattningsår. När dessa vinster överstiger 200 basbelopp skall överskjutande vinst i sin helhet beskattas som inkomst av kapital. När flera närstående säljer under samma beskattningsår skall den tjänstebeskattade delen av vinsten proportioneras mellan dem. När de däremot säljer under olika beskattningsår inom tioårsperioden kan det hända att den som säljer senare tjänar på detta. Eftersom reglerna tillämpas inom en krets av närstående måste detta godtas.

I samband med 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades takregeln till 3 § 12 b mom. fjärde stycket SIL.

Som framgår av avsnitt 7.3.5 sänktes år 1996 den karenstid som gäller för kvalificerade andelar (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611) från tio till fem år. Som en konsekvens härav ändrades även gränsen för den tid som gäller vid tillämpning av takregeln. Den nya perioden på fem år gäller fr.o.m. 1998 års taxering. Enligt en övergångsbestämmelse i SFS 1996:1611 är emellertid den gamla takregeln i 3 § 12 b mom. fjärde stycket SIL tillämplig i ett hänseende även vid 1998 och senare års taxeringar. Om den skattskyldige eller någon denne närstående under åren 1991-1996 sålt några av aktierna eller andelarna i företaget skall den tidigare gränsen på tio år tillämpas även vid senare års avyttring. Det innebär att om kapitalvinst har uppkommit vid en tidigare avyttring skall den del av vinsten som tagits upp som intäkt av tjänst tillgodoräknas när resterande aktier eller andelar senare avyttras under en tioårsperiod.

I samma lagstiftningsärende infördes även ett nytt fjärde stycke i 3 § 12 b mom. SIL (beräkning av gränobelopp för år då företaget inte lämnat någon utdelning) varför kapitalvinstreglerna, inklusive takregeln, flyttades till femte stycket.

I samband med IL:s tillkomst placerades kapitalvinstreglerna i 57 kap. 12 § IL. Takregeln finns i lagrummet tredje stycke. Nyss nämnda övergångsregel finns numera i 4 kap. 102 § ILP.

Rättspraxis

Av lagtexten framgår att det vid tillämpningen av takregeln är det prisbasbelopp som gällde för avyttringsåret som skall ligga till grund för beräkningen av hur stor del av en kapitalvinst som skall beskattas i inkomstslaget tjänst (57 kap. 12 § tredje stycket IL). I *RÅ 1995 not. 379* aktualiserades frågan vilket prisbasbelopp som skall användas vid delavyttringar. I målet hade X år 1993 avyttrat andelar i ett fåmansföretag. Han beskattades i inkomstslaget tjänst för ett belopp motsvarande 100 gånger det för år 1993 gällande basbeloppet. X hade för avsikt att avyttra resterande andelar i företaget. Den fråga han ville ha besvarad var om han vid en eventuell avyttring av resterande andelar i fåmansföretaget skulle komma att beskattas under inkomst av tjänst med tillämpning av

3:12-reglerna. Basbeloppet för försäljningsåret förutsattes vara högre än för år 1993.

Skatterättsnämnden konstaterade inledningsvis att en lika-behandling av kapitalvinster under den angivna tidsperioden (då tio år, numera fem år) förutsätter att summeringen av de tjänste-beskattade beloppen vid olika delförsäljningar sker i basbelopp. En sådan tolkning är inte förenlig med lagtextens ord ("... under samma tidsperiod uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret"). Inte heller den uppfattning som X hävdade ansågs rimlig. Den innebar att vid delavyttringar skall tjänstebeskattnings ske så länge det under den angivna tidsperioden (då tio år, numera fem år) beskattade beloppet inte nått upp till det beloppstak – uttryckt i kronor – som gäller för det aktuella avyttringsåret. Detta skulle enligt Skatterättsnämnden vid inflation ge incitament att "skatta av" de 100 basbeloppen genom en försäljning i stället för genom flera. Den tolkning som enligt nämnden låg närmast till hands var att "avyttringsåret" avser det år då den avyttring sker som är föremål för prövning.

Regeringsrätten gjorde samman bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde därmed förhandsbeskedet.

Konsekvensen av utgången i målet är alltså att X vid en senare avyttring av andelar i fämansföretaget skulle bli beskattad för en del av den därvid uppkomna kapitalvinsten i inkomstslaget tjänst eftersom prisbasbeloppet höjts mellan de båda försäljningstillfällena.

8.3.2 Sparat lättnadsutrymme överstiger sparutdelningsutrymme

Lättnadsreglerna för onoterade företag (kapitel 9) infördes år 1996. Enligt reglerna föreligger fr.o.m. 1998 års taxering under vissa förutsättningar en begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. En viss del av utdelningen, motsvarande ett s.k. lättnadsbelopp, kan därför vara undantagen från skatteplikt. I likhet med vad som gäller för sparutdelningsutrymme (avsnitt 8.2.4) kan sparutdelningsbelopp föras vidare till nästföljande beskattningsår.

I normala fall är det sparade lättnadsutrymmet lägre än det sparade sparutdelningsutrymmet. I undantagsfall kan det sparade lättnadsutrymmet dock komma att överstiga det sparade sparutdelningsutrymmet. Detta kan inträffa när en passiv aktieägare som har ett

sparat lättnadsutrymme övergår till att bli verksam i företaget. Den del av en kapitalvinst som överstiger det sparade utdelningsutrymmet skulle utan särskilda regler till hälften tas upp som intäkt av tjänst. Därför infördes genom SFS 1996:1611 i 3 § 12 b mom. sista stycket andra meningen SIL en bestämmelse som innebär att det endast är den del av en kapitalvinst som överstiger sparad lättnadsutrymme som till hälften skall tas upp som intäkt av tjänst. Ett annat sätt att uttrycka detta är enligt förarbetena följande. Som intäkt av tjänst skall tas upp hälften av den del av kapitalvinsten som överstiger summan av sparad utdelningsutrymme och skillnaden mellan sparad lättnadsutrymme och sparad utdelningsutrymme (prop. 1996/97:45 s. 60).

Förevarande bestämmelse finns numera i 57 kap. 12 § sista stycket II.

8.3.3 Kapitalvinst – förslag

Förslag: Nuvarande bestämmelse om hälftindelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av den del av en kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger sparad utdelningsutrymme slopas.

Det beloppstak som maximerar den kapitalvinst som skall tas upp i inkomstlaget tjänst bibehålls på 100 prisbasbelopp.

Ett av de främsta syftena med 1990 års skattereform var att skapa en mera likformig företags- och ägarbeskattning av olika typer av näringsverksamhet vilket skulle begränsa utrymmet för skatteplanering. Således skulle det inte längre vara skattemässigt lönsamt att ta ut arbetsinkomst i fåmansföretag i form av kapitalvinster på aktier (SOU 1989:33, Del I, s. 71). Som framgår av avsnitt 8.1 ansågs vid skattereformen ett rimligt skatteuttag på kapitalvinster i fåmansföretag ligga på ca 40 %. Kapitalskattesatsen sattes samtidigt till 30 % bl.a. mot bakgrund av en annan av utgångspunkterna för reformen, nämligen att åstadkomma större likformighet i beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster. Meningen var att den stora majoriteten av de skattskyldiga i princip enbart skulle betala kommunalskatt på arbetsinkomster. De skulle därigenom få en skattesats på ca 30 %. Marginalskatten för arbetsinkomster för en höginkomsttagare låg dock på drygt 50 %. För denna grupp av

skattskyldiga blev det alltså även efter skattereformen skattemässigt lönsamt att ta ut arbetsinkomst i fåmansföretag i form av kapitalvinster på aktier. Numera ligger marginalskatten för en höginkomsttagare på ca 57 %. Detta innebär att skatteuttaget på kapitalvinster i fåmansföretag ökat till ca $(0,50 \times 0,30 + 0,50 \times 0,57 =)$ 43,5 %. I dag är det alltså ännu mera lönsamt för ägare av kvalificerade andelar i fåmansföretag att tillgodogöra sig företagsvinsten i form av kapitalvinst i stället för som lön eller utdelning utöver kapitalbeskattad utdelning. Att extrabeskattningen vid kapitalvinst är så mycket lägre än vid utdelning utöver kapitalbeskattad utdelning motiverades i förarbetena med att den som säljer kvalificerade andelar "inte kan räkna med att få ut en hundraprocentig ersättning ens för beskattade vinstmedel i företaget och att en försäljning medför kostnader" (prop. 1989/90:110 s. 472).

Kapitalvinstfallet behandlas således mera förmånligt än utdelningsfallet. Denna olikformiga behandling av de båda fallen förstärks ytterligare genom takregeln som begränsar den del av en kapitalvinst på kvalificerade andelar som under en femårsperiod skall tas upp i inkomstslaget tjänst till 100 basbelopp. Någon motsvarande begränsning finns inte vid beskattningen av utdelning utöver kapitalbeskattad utdelning. Denna särbehandling av kapitalvinster har av naturliga skäl lett till att skattskyldiga som äger kvalificerade andelar och som strävar efter att minimera sina skattekostnader i stor utsträckning tillgodogör sig företagsvinsten genom avyttring av andelarna.

Frågan som man kan ställa sig i detta sammanhang är om den beskrivna särbehandlingen av kapitalvinster är principiellt motiverad. Mot bakgrund av det synsätt som ligger till grund för 3:12-reglerna torde det vara klart att hela den vinst som skall hälften delas mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital är sådan inkomst som i princip skall förvärvsinkomstbeskattas. Den omständigheten att hälften av vinsten skall tas upp i inkomstslaget kapital är endast en teknik för att åstadkomma en rimlig nivå på beskattningen av vinsten (se bl.a. Peter Melz, *Skattenytt*, 1991 s. 479 och Mats Tjernberg, *Fåmansaktiebolag*, 1999, s. 261). Genom reglerna om beräkning av normalbeskattad utdelning anses den aktiva delägaren i ett fåmansföretag vara tillförsäkrad löpande avkastning på det kapital som han satsat i företaget. Om han avstår från att ta ut denna avkastning får han enligt gällande regler spara den. Det sparade utdelningsutrymmet ingår i så fall i underlaget för beräkning av nästföljande års normalbeskattade utdelning. I kapi-

talvinstfallet får det sparade utdelningsutrymmet tas upp som kapitalinkomst innan hälftdelningen görs. Genom den schablonmässiga beräkningen av normalavkastning och sparandemöjligheterna är kapitalutrymmet med andra ord tillgodosett. Vad som återstår av en kapitalvinst efter beaktande härav bör logiskt sett hänföras till inkomstslaget tjänst.

Ett av argumenten för ett lägre skatteuttag på kapitalvinster än på utdelning är att en avyttring medför ”komplikationer och kostnader”. Detta gäller dock allmänt och är inte på något sätt unikt för andelar i fåmansföretag. I samband med skattereformen slopades den stopplagstiftning mot s.k. interna aktieöverlåtelser som införts år 1973. Enligt uppgift är sådana transaktioner numera vanligt förekommande i skatteplaneringssyfte. Eftersom säljaren i dessa fall i princip träffar avtal med sig själv minskar såväl komplikationerna som kostnaderna. Inte heller argumentet att ”100 kr i företagsbeskattade eller företagsobeskattade vinstmedel ökar försäljningspriset för bolaget med mindre än 100 kr” är unikt för avyttringar av andelar i fåmansföretag. Slutligen är – mot bakgrund av alla principiella utgångspunkter och överväganden – argumentet att skatteuttaget på kapitalvinster bör vara lägre än skatteuttaget på överutdelningar ”med hänsyn till målsättningen att berörda aktieägare skall särbehandlas i minsta möjliga utsträckning” inte övertygande.

Enligt utredningens uppfattning är den hälftdelning av kapitalvinster som sker enligt gällande regler och som leder till att upparbetade vinstmedel beskattas förmånligare vid kapitalvinst än vid överutdelning principiellt felaktig. Utredningen har i avsnitt 8.2.7 föreslagit förändringar som bygger på att den schablonmässigt beräknade normalavkastningen skall grundas på en bas som består av det beskattade egna kapitalet i företaget. För många andelsägare torde förslagen innebära att sannolikheten för att kapitalutrymmet åtminstone skall motsvara den verkliga kapitalavkastningen i företaget ökar avsevärt. Risken för överbeskattning minskar till följd därav i motsvarande omfattning. Eventuella argument för att ha kvar bestämmelsen om hälftdelning av kapitalvinster är i och med detta så svaga eller irrelevanta att de inte är hållbara. Bestämmelsen föreslås därför slopad.

Förslaget att slopa bestämmelsen om hälftdelning av kapitalvinster bygger som sagt på synsättet hela den vinst som överstiger normalbeskattad utdelning i normalfallet är sådan inkomst som i princip skall förvärvsinkomstbeskattas. I vissa fall kan den vinst

som uppkommer vid avyttring av andelar i ett fåmansföretag dock även bestå av vanliga kapitalinkomster utöver normalbeskattad utdelning och sparad utdelningsutrymme. Som framgår av det föregående infördes takregeln för att fungera som en ventil och beloppsspärr i dessa fall. Beloppstaket *före* hälftindelning sattes med utgångspunkt från sparade arbetsinkomster på sammanlagt 200 basbelopp. *Efter* hälftindelning är beloppstaket 100 basbelopp. När utredningen nu föreslår att bestämmelsen om hälftindelning skall slopas skulle det kunna hävdas att beloppstaket bör höjas till den nivå som sattes före hälftindelning, dvs. till 200 prisbasbelopp. Mot detta skall dock ställas den omständigheten att beloppstaket när det sattes avsåg det sammanlagda belopp som tagits upp i inkomstslaget tjänst under den senaste tioårsperioden. Gränsen för den tid som numera gäller är emellertid endast fem år. Detta innebär att beloppstaket, om det skall ligga kvar på den nivå som gällde när det ursprungligen infördes, skall behållas på 100 prisbasbelopp (3,79 mnkr år 2002). Enligt utredningens uppfattning får en sådan nivå på beloppstaket anses lämplig. Någon ändring av den i gällande lagtext angivna nivån på 100 prisbasbelopp föreslås därför inte.

I det föregående har anförts att s.k. interna aktieöverlåtelser numera är vanligt förekommande i skatteplaneringssyfte. RSV har i sin hemställan till Finansdepartementet (dnr Fi 2000/1468) beskrivit hur det genom upprepade interna aktieöverlåtelser torde vara möjligt att kringgå 3:12-reglerna. Följande exempel anføres för att åskådliggöra problematiken.

Personen F är ensam aktieägare och verksam i betydande omfattning i ABX. Som ett första steg överlåter han andelarna i ABX till ett av honom helägt NYAB1 för omkostnadsbeloppet. ABX blir därigenom dotterföretag till NYAB1. F är inte verksam i NYAB1 men eftersom andelarna i ABX är kvalificerade blir även andelarna i NYAB1 kvalificerade. I steg två överlåter NYAB1 andelarna i dotterföretaget ABX till utomstående för marknadsvärdet. Den upparbetade vinsten i ABX hamnar då i NYAB1. Andelarna i NYAB1 är kvalificerade under en karenstid på fem år. I ett tredje steg överlåts andelarna i NYAB1 till ett av F helägt NYAB2 för omkostnadsbeloppet. Andelarna i NYAB1 är visserligen kvalificerade vid tidpunkten för överlåtelserna på grund av karensbestämelsen men då NYAB2 varken direkt eller indirekt har ägt andelar i ABX torde F:s andelar i NYAB2 enligt RSV:s uppfattning inte vara kvalificerade.

Utredningen delar RSV:s uppfattning att F:s andelar i NYAB2 enligt gällande regler inte torde vara kvalificerade. Genom den stegvisa försäljningen har F lyckats kringgå 3:12-reglerna och därigenom omvandlat arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Utredningen har i avsnitt 7.3.9 föreslagit att vid tillämpningen av 3:12-reglerna skall med verksamhet eller innehav av andelar i ett fåmansföretag likställas verksamhet eller andelar i ett annat företag med vilket företaget ingår i en sådan ekonomisk intressegemenskap som avses i 14 kap. 20 § IL. Enligt detta förslag skulle NYAB1 och NYAB2 i RSV:s exempel komma att ingå i en sådan ekonomisk intressegemenskap som avses. Detta innebär att andelarna i NYAB2 blir kvalificerade under den tid som skulle ha gällt för andelarna i NYAB1. Den skattskyldige uppnår under sådana förhållanden inga obehöriga skatteförmåner. Förfarandet med upprepade interna aktieöverlåtelser för att kringgå 3:12-reglerna torde därmed inte längre vara lika intressant.

I avsnitt 8.2.7 under rubriken "Lättnadsbeloppet överstiger gränobeloppet" har utredningen gjort bedömningen att gällande bestämmelse i 57 kap. 7 § tredje stycket IL bör vara kvar. Av samma skäl som där anförts bör även gällande bestämmelse i 57 kap. 12 § fjärde stycket IL vara kvar. Någon förändring föreslås alltså inte heller av den sistnämnda bestämmelsen.

8.4 Andelsbyten – gällande rätt

Fördelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten

Reglerna om andelsbyten infördes genom lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, UBA, (kapitel 10). I lagen fanns i 7 § andra stycket och 8 § första stycket bestämmelser om beräkning av uppskopsbeloppet för kvalificerade andelar. Således skulle vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet ägt rum de belopp beräknas som skulle ha tagits upp som intäkt av kapital respektive intäkt av tjänst om hela kapitalvinsten beskattats vid andelsbytet. Beloppen rubricerades som kapitalbeloppet respektive tjänstebeloppet. Enligt förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 277) skall en eventuell kontant ersättning tas upp som intäkt av kapital till den del den ryms inom kapitalbeloppet. Eventuell resterande del tas upp som intäkt av tjänst. Återstående delar av kapital-

och tjänstebeloppen fördelas på de mottagna andelarna och fastställs. Kapital- och tjänstebeloppen beskattas när de mottagna andelarna säljs.

Beräkning av gränsbeloppet vid andelsbyten

Under lagstiftningsarbetet med UBA uppmärksammades olika kringgåendeproblem (prop. 1998/99:15 s. 190 f.). RSV hade i sitt remissvar konstaterat att presenterade förslag inte tycktes hindra ett förfarande där en fåmansbolagsdelägare överläter andelar i ett företag A till ett annat av honom ägt företag B. Andelsbytet genomförs på marknadsmässiga villkor och uppskov medges med beskattningen. Vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet enligt 3:12-reglerna och av lättnadsutrymmet kan anskaffningsvärdet för andelarna i B användas som underlag trots att till grund för detta värde delvis ligger ett uppskopsbelopp som inte beskattats.

En särskild regel ansågs nödvändig för att hindra att förfaranden som det beskrivna medför skatteförmåner. Således infördes i 17 § UBA en bestämmelse som innebär att anskaffningsvärdet för mottagna andelar till den del det motsvaras av uppskopsbelopp inte får ligga till grund för beräkning av underlaget för gräns- eller lättnadsbelopp. Om den avyttrade andelen är kvalificerad kan det alltså vara fråga om två uppskopsbelopp. I detta fall gäller bestämmelsen summan av dessa (a. prop. s. 280).

Vid IL:s tillkomst placerades nämnda bestämmelser i 49 kap. 16 § IL såvitt gäller fördelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten och i 49 kap. 32 § IL såvitt gäller beräkningen av gränsbelopp vid andelsbyten. 57 kap. 13 § IL fungerar som en hänvisning till nämnda bestämmelser.

8.4.1 Andelsbyten – förslag

Förslag: Hänvisningen i 57 kap. 13 § IL till bestämmelserna i 49 kap. 16 och 32 §§ IL upphävs.

I kapitel 11 föreslår utredningen att gällande bestämmelser om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL utvidgas till att omfatta onoterade andelar, dvs. även kvalificerade andelar.

Detta innebär bl.a. att 49 kap. 16 och 32 §§ IL skall upphävas. Hänvisningen i 57 kap. 13 § IL blir därmed överflödigt. Även den skall alltså upphävas.

8.5 Skatteberäkning inom familjen – gällande rätt

För att förhindra att den progressiva beskattningen av tjänsteinkomster kringgås genom att utdelningar och kapitalvinster från fåmansföretag fördelas inom familjen har särskilda regler införts. Vid 3:12-reglernas tillkomst placerades de i 3 § 12 mom. sjunde stycket SIL. Reglerna innebär att om andelsägarens make eller barn under 18 år erhåller tjänstebeskattad utdelning eller kapitalvinst skall skatt beräknas enligt den skattesats som skulle ha gällt om inkomsten tillfallit den person i familjekretsen som är eller har varit kvalificerat verksam i företaget i betydande omfattning och har den högsta beskattningsbara inkomsten (prop. 1990/91:110 s. 704).

I samband med 1995 års lagstiftning (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626) flyttades bestämmelserna till 3 § 12 b mom. femte stycket SIL. Redan året efter flyttades bestämmelserna till momentets sjätte stycke (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU14, SFS 1996:1611). De finns numera i 57 kap. 13 § IL.

Beträffande 57 kap. 13 § sista stycket IL – att som makar anses vid tillämpning av denna paragraf de som skall behandlas som makar under större delen av beskattningsåret – anförs i förarbetena följande (prop. 1999/2000:2, s. 631).

I 65 § KL finns bestämmelser om när makar skall behandlas som gifta skattemässigt. SLK kom fram till att det inte behövdes några regler om att makar skall behandlas som gifta under ett helt beskattningsår. Begreppen makar och gifta definieras inte i IL utan det allmänna begreppet i äktenskapsbalken får slå igenom. Två makar behandlas som gifta från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses. Begreppen gift och make har diskuterats närmare i kommentaren till 2 kap. 20 §. Vid tillämpningen av den särskilda bestämmelsen om skatteberäkning inom familjen behövs emellertid en regel om att makar skall behandlas som gifta hela beskattningsåret.

När det gäller diskussionen om begreppen gift och make i relation till den särskilda bestämmelsen om skatteberäkning inom familjen i 57 kap. 14 § IL anförs följande (a. prop. s. 39).

[D]et [är] rimligt att de förhållanden som rätt under större delen av beskattningsåret skall vara avgörande för om den särskilda skatteberäkningen skall göras.

8.5.1 Skatteberäkning inom familjen – bedömning

Bedömning: Bestämmelserna om den särskilda skatteberäkningen inom familjen är en nödvändig del av det särskilda regelsystemet.

Utredningens förslag i del IV att utvidga det skatterättsliga makebegreppet föranleder inga ändringar i paragrafen.

Bestämmelserna om skatteberäkning inom familjen tillhör troligen inte de mest lättlästa. Innebörden är dock enkelt uttryckt att intäkt, som skall tas upp som intäkt av tjänst enligt 3:12-reglerna, i progressionshänseende skall "plussas på" en aktivt verksam make eller förälders beskattningsbara förvärsinkomst om denna är högre än motsvarande inkomst hos den skattskyldige före "plussningen" av 3:12-inkomsten. Som framgår av föregående avsnitt är syftet med bestämmelserna att förhindra att 3:12-inkomster sprids ut på make och barn för att komma undan den progressiva beskattningen av tjänsteinkomster. Behovet av regeln framstår som odiskutabelt. Utredningen föreslår därför ingen ändring i denna del.

Utredningen föreslår i del IV att det skatterättsliga makebegreppet i 2 kap. 20 § IL skall omfatta alla kategorier av sambor, dvs. inte bara sådana som tidigare har varit gifta eller som har eller har haft gemensamma barn. Begreppet sambo finns redan med i katalogen i 2 kap. 1 § IL där det hänvisas till 20 §. Ordet "sambo" behöver därför inte nämnas i 57 kap. 14 § IL. Utredningens föreslagna utvidgning av makebegreppet föranleder således inga ändringar i denna del.

9 Lättnadsreglerna

9.1 Bakgrund

År 1996 infördes bestämmelser om lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag, de s.k. lättnadsreglerna (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, SFS 1996:1611). Reglerna trädde i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas fr.o.m. 1998 års taxering. Av det delbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning som låg till grund för reglerna framgår beträffande bakgrunden till reglerna bl.a. följande (SOU 1996:119 s. 31 ff.).

Genom 1990 års skattereform fick Sverige en bolagsbeskattning som i huvudsak utmärktes av en låg skattesats och bred skattebas. Det tidigare s.k. Annell-avdraget behölls, vilket innebar att systemet innehöll en lättnad i dubbelbeskattningen i form av en begränsad rätt för företagen till avdrag för lämnad utdelning på nyemitterat kapital.

År 1994 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1544) infördes lättnader i den ekonomiska dubbelbeskattningen genom att dels hälften av aktievinster, dels utdelningar i sin helhet undantogs från beskattning. Lagstiftningen gjordes tillämplig fr.o.m. inkomståret 1994. På förslag av den nya socialdemokratiska regeringen avskaffades dessa lättnadsregler med verkan fr.o.m. år 1995 (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1859). I propositionen anfördes att avkastningen av ägarkapitalet bör beskattas hos aktieägarna och att den enhetliga skattesatsen i inkomstslaget kapital bör gälla generellt. Lättnaderna i den ekonomiska dubbelbeskattningen kom således att gälla endast 1994 års inkomster.

Hösten 1995 fick 1992 års företagsskatteutredning genom tilläggsdirektiv i uppdrag att pröva möjligheten och lämpligheten av att införa en generell lättnad i dubbelbeskattningen på företagsnivå. I direktiven anvisades i denna del en modell som utredningen sedan benämnde "omvänd avräkning". Som ett alternativ skulle utred-

ningen lämna förslag till en selektiv lättnad med inriktning på de mindre företagen (SOU 1996:119 s. 171).

Utredningen avvisade den omvända avräkningen som lättnadsmodell. Det viktigaste skälet härtill var att den endast skulle medföra en svagt incitament för svenska företag och inget incitament alls för utländska företag att investera i Sverige (a. bet. s. 71). I och med att den omvända avräkningen föll bort förutsåg utredningen att debatten om den ekonomiska dubbelbeskattningens vara eller inte vara skulle ta ny fart. Man valde därför att ta ett bredare grepp om uppgiften än vad som direkt föreskrevs i direktiven. Det bredare greppet innebar att man även diskuterade frågan om en generell lättnad i dubbelbeskattningen. Utredningen redovisade i denna del ett antal argument som brukar anföras för att dubbelbeskattningen bör lindras. Argumenten var att soliditeten i företagen förbättras, inlåsningsmotverkas, incitament ges för aktiesparande och avkastningskravet sänks. Utredningen gjorde dock bedömningen att argumenten inte motiverade en generell lättnad i dubbelbeskattningen. Om en generell lättnad i dubbelbeskattningen ändå ansågs önskvärd rekommenderade utredningen att denna gjordes i form av en sänkning av bolagsskattesatsen (a. bet. s. 72 ff.).

I fråga om lämpligheten av en selektiv skattelättnad drog utredningen följande slutsats. En lättnad som sänker kapitalkostnaden för investeringar i mindre företag innebär att sådana investeringar gynnas i förhållande till investeringar i stora företag. Något hållbart resonemang som visar att detta skulle vara samhällsekonomiskt lönsamt hade man inte kunnat finna och påpekade att traditionell marknadsekonomisk teori säger att alla verksamheter så långt som möjligt skall ges samma skattemässiga villkor. Utredningen konstaterade dock att ekonomisk teori inte ger en heltäckande bild av verkligheten vilket innebär att man inte kan utesluta att särskilda lättnader för mindre företag skulle ha positiva effekter. Utredningens slutsats var att man inte kunde rekommendera en selektiv lättnad (a. bet. s. 75 ff.). I enlighet med sina direktiv presenterade utredningen emellertid en metod för en sådan lättnad (a. bet. s. 85 ff.).

Förslaget innebar att lättnad medges vid beskattningen av utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar. Lättnaden avser utdelning och kapitalvinst på onoterade andelar som innehas av fysiska personer och dödsbon vilka är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Metoden för lättnaden anknyter till vad som gäller för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag, dvs. 3:12-reglerna.

Regeringen delade inte utredningens bedömning att en selektiv lättnad inte borde genomföras. Man ansåg att det fanns flera skäl att stimulera investeringar i små och medelstora företag genom att reducera de skillnader i avkastningskrav som föreligger mellan dessa företag och de större företagen (prop. 1996/97:45 s. 28 ff.). De skäl som diskuteras är följande.

Strukturen i det svenska näringslivet förbättras. Det svenska näringslivet domineras av ett relativt litet antal stora företag. Dessa behöver kompletteras med mindre företag för att en långsiktigt stabil och hög tillväxt skall säkerställas.

Arbetslösheten minskar. En minskad arbetslöshet förutsätter en god investeringstillväxt. Investeringarna har i stor utsträckning skett i befintliga företag. Framtidens investeringar måste komma till stånd i nya branscher. Kunskaps- och innovationsföretag utgör embryon till nya branscher som kan förväntas bli högavkastande i framtiden. En sådan utveckling måste underlättas.

Soliditeten förbättras. Lånefinansiering är vanlig i nystartade företag vilket håller nere soliditeten vilket ger mindre motståndskraft mot svängningar i efterfrågan. Kostnaden för investeringar med eget kapital i mindre företag måste sänkas.

Risikkapitalmarknaden stimuleras. En lättnad i beskattningen på ägarnivån skapar förutsättningar för att det privata sparandet kanaliseras till vad som blir framtidens storföretag.

Således infördes de s.k. lättnadsreglerna. Regelsystemet utformades i allt väsentligt i enlighet med företagsskatteutredningens förslag.

9.2 Tillämpningsområde

Som framgår av det föregående syftar lättnadsreglerna till att skapa bättre förutsättningar för de mindre och medelstora företagen genom att kompensera dem för den högre kapitalkostnad som de kan antas ha i förhållande till stora företag. Den bättre tillgång till kapitalmarknaden som följer av notering har därför varit avgörande för vilka andelar som skulle omfattas av en lättnad. Tillämpningsområdet har sålunda begränsats till utdelning och kapitalvinst på andelar i svenska och utländska onoterade företag. För utländska juridiska personer gäller lättnaden endast under förutsättning att

den juridiska personen har beskattats på ett sätt som kan anses jämförligt med svensk företagsbeskattning. En förutsättning är dock att andelarna ägs av en fysisk person eller ett dödsbo som skall ta upp utdelning och kapitalvinst som intäkt av kapital.

Lättnadskvalificerade andelar

Fyra grundläggande villkor måste vara uppfyllda för att ett företags andelar skall vara lättnadskvalificerade.

För det första får företaget inte vara marknadsnoterat. Enligt förarbetena finns det inte någon entydig gränsdragning i fråga om företag som är av en sådan karaktär att de bör omfattas av lättnad. Beträffande denna problematik anfördes bl.a. följande (prop. 1996/97:45 s. 31 f.).

Utöver frågan om hur gränsdragningen bör utformas för att omfatta de företag som bör få del av lättnaden tillkommer den praktiska frågan om hur tydlig gränsen kan bli. En fast gräns är börsnotering vilket i praktiken i dag innebär notering vid någon lista på Stockholms Fondbörs. Det innebär dock att inofficiella listor som utgör jämförbara alternativ till börsens OTC- och O-listor erhåller en konkurrensfördel. En annan gräns kan dras mellan publika och privata aktiebolag som bygger på den skillnad som ställs upp i aktiebolagslagen. Enligt uppgift finns det ca 500 publika aktiebolag varav drygt 200 är börsnoterade. Någon närmare uppgift om de onoterade publika bolagens storlek finns inte och inte heller i vilken utsträckning de är noterade på en inofficiell lista. En gränsdragning mellan publika och privata bolag har tidigare inte använts i skattesammanhang.

Enligt regeringens mening bör den bättre tillgång till kapitalmarknaden som följer av notering vara avgörande för vilka aktier som skall omfattas av en lättnad. Av konkurrensskäl bör notering inbegripa även inofficiella listor.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterat. Till marknadsnoterade andelar hänförs i första hand andelar som är noterade vid svensk eller utländsk börs. Även andelar som är noterade på någon lista utanför börsen hör hit om det finns kontinuerliga noteringar av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgängliga. När det gäller inofficiella listor är det av betydelse i vilken omfattning dessa uppdateras och i vilken utsträckning en notering är tillgänglig för allmänheten. Uttrycket "kontinuerlig notering" innebär inte ett krav på daglig notering men däremot krävs en viss regelbundenhet i uppdateringen av

noteringarna. Aktier som noteras på listor som dagligen publiceras i media uppfyller noteringskravet (a. prop. s. 32). Däremot anses aktier inte marknadsnoterade om ett erbjudande att köpa aktier i bolaget riktas till allmänheten vid ett enstaka tillfälle (a. prop. s. 56).

Det förhållandet att andelar i marknadsnoterade bolag inte omfattas av lättnad innebär att bestämmelser måste finnas som förhindrar kringgående genom indirekta innehav av sådana andelar. Utdelning på sådana andelar kan vara skattefri om röstetalet för andelarna motsvarar minst 25 %. Därför krävs *för det andra* att företaget inte, direkt eller indirekt genom dotterföretag, får ha ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på 25 % eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person. För att denna begränsning skall vara effektiv gäller den inte bara under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser utan även de fyra föregående räkenskapsåren.

Ett förvaltningsföretag beskattas inte för mottagen utdelning till den del den motsvaras av utdelning som företaget lämnat. Därför krävs *för det tredje* att företaget, om det är ett förvaltningsföretag, varken direkt eller genom ett annat förvaltningsföretag, under det år som beslutet om utdelning avser har ägt någon andel i ett marknadsnoterat svenskt aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person.

För det fjärde får företaget inte vara ett privatbostadsföretag, dvs. ett schablonbeskattat bostadsaktiebolag.

Lättnadskvalificerade ägare

Bestämmelserna om lättnad placerades ursprungligen i 3 § SIL som behandlade inkomstslaget kapital. Undantaget från skatteplikt gäller därför endast när utdelning skall tas upp i detta inkomstslag, dvs. för fysiska personer och dödsbon som är skattskyldiga i Sverige. Under lagstiftningsarbetet diskuterades även frågan huruvida utländska ägare skulle medges lättnad. Det skulle i så fall vara fråga om en lättnad såvitt gäller kupongskatt. Normalt är det emellertid så att kupongskatt, som erlagts i ett annat land än aktieägarens hemland, får räknas av från aktieägarens skatt på utdelningen i hemlandet. Detta skulle innebära att en lättnad inte skulle slå igenom hos aktieägaren utan i stället medföra att skatteintäkten överflyttades från Sverige till aktieägarens hemland. Innebörden

härav är att Sverige skulle avstå skatteanspråk utan att detta skulle komma aktieägaren till del beroende på att hemlandet tar ut en i motsvarande mån ökad skatt. Begränsningen till skattskyldiga i Sverige ansågs inte innebära otillåten diskriminering enligt Romfördraget, varför något förslag om en kupongskattelättnad inte lades fram (a. prop. s. 36 och s. 56).

De grundläggande bestämmelserna om lättnadsreglernas tillämpning placerades ursprungligen i 3 § 1 a och 1 g mom. SIL. Bestämmelserna finns numera i 43 kap. 1 och 2 §§ IL.

9.3 Utdelning – lättnadsbelopp

Utdelning på lättnadskvalificerade andelar som lämnas till lättnadskvalificerade ägare är undantagen från skatteplikt under förutsättning att den ryms inom ett lättnadsutrymme. Lättnadsutrymmet benämns i lagtexten "lättnadsbelopp" efter mönster av gränsbeloppet i 3:12-reglerna (a. prop. s. 56). Lättnadsbeloppet är summan av underlaget för lättnadsbelopp (se avsnitt 9.3.1) multiplicerat med en lättnadssats och sparat lättnadsutrymme (se avsnitt 9.3.1 under rubriken *Sparat lättnadsutrymme*). Lättnadsbeloppet beräknas alltid per andel (a. prop. a. st.).

När lättnadsreglerna infördes sattes den räntesats som skulle användas för att beräkna det enkelbeskattade utrymmet, dvs. lättnadsbeloppet, till 65 % av statslåneräntan. Den valda nivån motiverades enligt följande (a. prop. s. 38 f.).

Utgångspunkten ... är att avkastning i företaget motsvarande riskfri ränta, dvs. i praktiken statslåneräntan, skall enkelbeskattas. Om statslåneräntan antas vara 7 % ger en statsobligation som ägs direkt av en fysisk person en behållning efter skatt för varje krona på $(0,7 * 0,07 =)$ 4,9 öre. Lägg obligationen in i ett aktiebolag kvarstår efter bolagsskatt $(0,72 * 0,07 =)$ 5,04 öre. Om avkastningen efter bolagsskatt delas ut till ägaren erhåller denne samma resultat som vid direktägande om lättnad medges med 65 % av statslåneräntan.

Regeringen anser att en lämplig jämförelse vid fastställandet av det enkelbeskattade utrymmet är den avkastning som erhålls efter skatt vid direktinnehav av en statsobligation. Vid bedömningen måste dock även beaktas möjligheterna till ökad avkastning som kan erhållas om en tillgång med låg avkastning läggs in i ett bolag beroende på att den schablonmässigt bestämda avkastningsprocenten i 3:12-reglerna är oförändrad.

Frågan om möjligheten att tillskjuta lågavkastande egendom och därmed utnyttja utrymmet i 3:12-reglerna på ett ej avsett sätt blev således avgörande för hur stort lättnadsbeloppet kunde vara. Även om detta kunde bestämmas utan hänsyn till det kapitalinkomst-behandlade utrymmet i 3:12-reglerna ansågs vissa förenklingar kunna uppnås om de två systemen utgick från samma principer. Därigenom skulle man även slippa skärpa beskattningen enligt 3:12-reglerna för att upprätthålla den dåvarande nivån på förvärvsinkomstbeskattningen. För att begränsa möjligheterna till skatteundandragande ansågs således vid beräkningen av lättnadsbeloppet en räntesats på 65 % av statslåneräntan utgöra en lämplig avvägning (a. prop. s. 39). Eftersom statslåneräntan fastställs med två decimaler ansågs det lämpligt att motsvarande skulle gälla för lättnadssatsen (a. prop. s. 56).

År 1998 höjdes lättnadssatsen till 70 % av statslåneräntan (prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, SFS 1998:593). Syftet med höjningen var att ytterligare underlätta små och medelstora företags expansion med hjälp av externt riskkapital (a. prop. s. 32).

I samband med ägarbyte får något nytt lättnadsbelopp inte beräknas för förvärvaren för det beskattningsår som förvärvet ägt rum om utdelning lämnats före ägarbytet. Detta framgick tidigare av 3 § 1 b mom. andra stycket SIL. Bestämmelsen finns numera i 43 kap. 5 § IL. Denna restriktion skiljer sig från vad som gäller ifråga om gränsbelopp som får beräknas av såväl köpare som säljare om båda har mottagit utdelning under det beskattningsår som ägarbytet ägt rum.

9.3.1 Underlag för lättnadsbelopp

Uttrycket underlag för lättnadsbelopp infördes år 1999 i samband med IL:s tillkomst. Någon ändring i materiellt hänseende innebar introduktionen av det nya uttrycket dock inte. Vad som ingår i underlaget för lättnadsbelopp framgick tidigare av 3 § 1 b mom. och 1 c mom. SIL. Numera framgår detta av 43 kap. 4 § IL. Underlaget för lättnadsbelopp är summan av

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen,
2. sparat lättnadsutrymme, och
3. löneunderlag enligt 43 kap. 12–16 §§.

Omkostnadsbelopp

Under lagstiftningsarbetet med lättnadsreglerna diskuterades frågan hur lättnadsutrymmet skulle utformas. 1992 års företagsskatteutredning hade – med utgångspunkt från 3:12-reglerna – redovisat en metod som begränsade lättnaden till en viss andel av utdelning respektive kapitalvinst. Enligt denna skulle 55 % av utdelade belopp enkelbeskattas. Metoden skulle för delägare som omfattas av 3:12-reglerna kunna tillämpas enligt två olika alternativ. Enligt det ena skulle lättnaden bli 55 % av utdelning och kapitalvinst inom utrymmet för kapitalinkomstbehandling. Enligt det andra skulle lättnaden ges för all utdelning och kapitalvinst. För att i det senare fallet kunna upprätthålla den dåvarande nivån på förvärvsinkomstbeskattningen skulle beskattningen enligt 3:12-reglerna behöva skärpas. För att inte utsätta dessa regler för större press ansågs det lämpligt att utforma lättnadsutrymmet med utgångspunkt från 3:12-reglerna. Metoden skulle innebära att av utdelning och kapitalvinst som faller inom det kapitalinkomstbehandlade utrymmet skulle viss del undantas från beskattning. Det enkelbeskattade utrymmet skulle därmed bestämmas på motsvarande sätt som det kapitalinkomstbehandlade utrymmet, dvs. genom att en räntesats multipliceras med ett underlag.

Således infördes i 3 § 1 b mom. SIL bestämmelser om metoden för beräkning av lättnadsbelopp. När det gäller anskaffningsutgiften för den andel som beräkningen av lättnadsbelopp avser anges i momentets tredje stycke att med detta avses ”det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av realisationsvinst, om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen”. Anknytningen till detta värde innebär bl.a. att den allmänna bestämmelsen om kontinuitet vid benefika förvärv gäller, dvs. överlåtarens anskaffningsvärde övertas (prop. 1996/97:45 s. 57). Vidare hänvisas till 3 § 12 c mom. andra och tredje styckena SIL. Dessa hänvisningar innebär att anskaffningsutgiften i lättnadssammanhang får beräknas enligt samma alternativa regler som vid beräkningen av gränsbelopp för kvalificerade andelar i fåmansföretag. Innebörden av det sagda är att det för beräkning av omkostnadsbeloppet finns tre olika sätt att beräkna omkostnadsbeloppet för lättnadskvalificerade andelar, nämligen enligt

- huvudregeln,
- indexuppräkningsregeln, och
- alternativregeln.

Dessa regler har redovisats i föregående kapitel (se avsnitt 8.2.3). Här hänvisas till denna redovisning.

I samband med IL:s tillkomst samlades de bestämmelser som är gemensamma för beräkningen av lättnadsutrymme respektive det kapitalinkomstbehandlade utrymme i ett eget kapitel, 43 kap. IL. De gemensamma bestämmelserna är

- beräkning av anskaffningsutgiften för andelar förvärvade före år 1990 respektive år 1992 (3 § 12 c mom. SIL),
- beräkning av löneunderlag (3 § 12 d mom. SIL), och
- lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

Från att tidigare i lättnadsregelsystemet ha hänvisat till 3:12-regelsystemet är förhållandet nu omvända – för beräkning av omkostnadsbeloppet för kvalificerade andelar hänvisas i 57 kap. 8 och 12 §§ IL till 43 kap. 17 och 18 §§ IL. För beräkning av löneunderlaget hänvisas i 57 kap. 8 § IL till 43 kap. 12–16 §§ IL.

Sparat lättnadsutrymme

Om den av företaget lämnade utdelningen är lägre än lättnadsbeloppet får den outnyttjade delen av lättnadsutrymme sparas (sarat lättnadsutrymme). Ett belopp motsvarande sparad lättnadsutrymme får även läggas till underlaget för beräkning av lättnadsbeloppet för nästa år. I specialmotiveringen till lättnadsreglerna visar ett exempel den använda tekniken (prop. 1996/97:45 s. 57).

Aktieägaren har ett sammanlagt underlag för beräkning av lättnadsutrymme på 250 000 kr. Statslåneräntan antas vara 7 %. Lättnadssatsen blir då ($65 \% \times 7 \% =$) 4,55 % och lättnadsbeloppet ($4,55 \% \times 250\ 000$ kr =) 11 375 kr. Om bolaget år 1 inte lämnar någon utdelning kommer hela lättnadsbeloppet att sparas. År 2 uppgår underlaget för beräkning av lättnadsbeloppet till ($250\ 000 + 11\ 375 =$) 262 375 kr och lättnadsbeloppet till ($4,55 \% \times 262\ 375 =$) 11 893 kr. Den sparade lättnaden ökar dessutom lättnadsbeloppet som år 2 totalt kommer att uppgå till ($11\ 893 + 11\ 375 =$) 23 268 kr.

Bestämmelsen om sparad lättnadsutrymme fanns tidigare i 3 § 1 c första stycket första meningen SIL. Numera finns den 43 kap. 6 § första stycket IL.

Möjlighet att beräkna sparad lättnadsutrymme finns även när någon utdelning inte lämnats under beskattningsåret. Även i detta

fall gäller att företaget skall ha uppfyllt de fyra grundläggande villkor som uppställs i 43 kap. 2 § första stycket IL för att ett företags andelar skall vara lättnadskvalificerade (se avsnitt 9.2). Begränsningarna i möjligheten för företaget att inneha marknadsnoterade andelar knyter an till det räkenskapsår för vilket utdelning lämnas. I de fall utdelning inte lämnas skall bedömningen av om detta villkor är uppfyllt avse förhållandena under det räkenskapsår som avslutats närmast före ingången av den skattskyldiges beskattningsår (prop. 1996/97:45 s. 57 f.). Om företaget inte lämnar någon utdelning skall hela lättnadsbeloppet beräknas vid beskattningsårets utgång och föras vidare till nästa beskattningsår. Bestämmelserna om beräkning av lättnadsbelopp i detta fall fanns tidigare i 3 § 1 d mom. SIL. Numera finns de i 43 kap. 6 § andra meningen IL.

Sparat lättnadsutrymme får övertas vid benefika förvärv vilket vid lättnadssystemet reglerades i 3 § 1 c mom. andra stycket SIL. Nu finns bestämmelsen i 43 kap. 7 § IL.

Det bör i detta sammanhang noteras att lättnadsreglerna och 3:12-reglerna, trots samspelet mellan de båda systemen, är två från varandra skilda regelsystem. Detta innebär att sparad lättnadsutrymme och sparad utdelningsutrymme för andelsägare med kvalificerade andelar skall beräknas parallellt. Eftersom utrymmet för kapitalinkomstbeskattad utdelning är större än utrymmet för skattefri utdelning kommer i princip regelmässigt en differens att uppstå mellan sparad utdelningsutrymme och sparad lättnadsutrymme. Därmed kommer de båda beräkningsunderlagen också att vara olika. Eftersom sparad utdelningsutrymme inte ingår i underlaget för lättnadsbelopp påverkar det inte heller storleken på framtida lättnadsbelopp.

Löneunderlag

I underlaget för lättnadsbelopp ingår även ett löneunderlag. Det beräknas på samma sätt som det löneunderlag som ingår i underlaget för gränsbelopp. Löneunderlagsregeln har redovisats i avsnitt 8.2.5. Här hänvisas till denna redovisning. I förevarande sammanhang bör dock noteras att de spärregler, dvs. den s.k. jämförelserregeln (43 kap. 15 § IL) och den s.k. takregeln (43 kap. 16 § IL), som gäller vid beräkning av löneunderlaget enligt 3:12-reglerna även gäller för aktivt verksamma andelsägare i förevarande sammanhang.

När lättnadsreglerna infördes genom SFS 1996:1611 hade 3 § 1 b mom. första stycket SIL följande lydelse.

Det belopp som undantas från skatteplikt (lättnadsbeloppet) beräknas som 65 procent av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret multiplicerad med summan av anskaffningskostnaden för aktien och ett löneunderlag beräknat enligt 12 d mom. första stycket. Är aktien en sådan kvalificerad aktie som avses i 12 mom. tillämpas även 12 d mom. andra och tredje styckena.

Som framgår av avsnitt 9.3 höjdes lättnadssatsen genom SFS 1998:593 från 65 % till 70 %.

År 1999 var det nyss citerade lagrummet åter föremål för ändring (prop. 1998/99:48, bet. 1998/99:SkU15, SFS 1999:201). Genom ändringen infördes 3:12-systemets s.k. utomståenderegel (avsnitt 7.4) även i lättnadssystemet. Anledningen härtill var följande. Vid beräkning av löneunderlaget enligt 3:12-reglerna skall aktivt verksamma andelsägare tillämpa spärreglerna, dvs. den s.k. jämförelseregeln och den s.k. takregeln. För att en sådan delägare skall få lägga löneunderlaget till anskaffningsutgiften för sina andelar måste han alltså själv ha tagit ut en viss lägsta lön. Enligt 3:12-regelsystemet skall 3:12-reglerna emellertid inte tillämpas om den aktivt verksamma andelsägaren visar att andelar i företaget i betydande omfattning ägs av utomstående som har rätt till utdelning. Denna begränsning i spärreglernas tillämplighet gällde dock inte vid beräkning av löneunderlaget i lättnadsreglerna, vilket ansågs omotiverat. Eftersom avsikten med lättnadsreglerna och 3:12-reglerna varit att dessa skulle ha motsvarande tillämpning infördes utomståenderegeln alltså även i lättnadsreglerna (3 § 1 b mom. första stycket SIL). Innebörden härav är att när utomståenderegeln är tillämplig i lättnadssystemet är den det också i 3:12-systemet och vice versa (a. prop. s. 33).

I 43 kap. 4 § tredje stycket IL nämns inte utomståenderegeln uttryckligen. Detta beror på att begreppet kvalificerad andel finns med i katalogen i 2 kap. 1 § IL (prop. 1999/2000:2 s. 512). Där hänvisas till 57 kap. 4–6 §§ IL. Utomståenderegeln regleras i 57 kap. 5 § IL.

9.4 Kapitalvinst

Lättnadsreglerna tillämpas även i fråga om kapitalvinst. Undantaget från skatteplikt gäller den del av den nominella kapitalvinsten som svarar mot sparad lättnad som kvarstår outnyttjad vid avyttringstillfället. I klagörande syfte försågs den ursprungliga lagtexten i 3 § 1 e mom. SIL med tillägget att sparad lättnad endast får utnyttjas i den mån den inte har utnyttjats vid utdelning på andelen. De villkor som gäller för att ett företags andelar skall vara lättnadskvalificerade gäller endast vid beräkning av sparad lättnadsutrymme. Finns det kvarstående sparad lättnadsutrymme vid avyttringstillfället får det utnyttjas även om företaget då äger exempelvis 50 % av aktierna i ett marknadsnoterat företag (prop. 1996/97:45 s. 58).

Det bör noteras att sparad lättnadsutrymme endast kan undanta del av kapitalvinst från skatteplikt. Sparad lättnadsutrymme kan med andra ord aldrig skapa en kapitalförlust.

Bestämmelsen om vad som gäller i fråga om kapitalvinst flyttades vid IL:s tillkomst till 43 kap. 8 §. Tillägget att sparad lättnad endast får utnyttjas i den mån den inte har utnyttjats vid utdelning på aktien ansågs överflödigt (prop. 1999/2000:2 s. 513 f.) och slopades därför.

9.5 Verkan av en marknadsnotering

Förarbeten

Lagtekniskt har lättnadsreglerna utformats på så sätt att en andel är lättnadskvalificerad endast under förutsättning att företaget inte är marknadsnoterat. Rätten till lättnad går alltså förlorad om andelarna i företaget noteras vilket i sin tur innebär en kostnad för delägaren. För att minska denna kostnad har i lättnadsregelsystemet införts en särskild tröghetsregel av följande innebörd. Om ett företag marknadsnoterar sina andelar eller andelar av visst slag efter utgången av år 1996 får lättnaden behållas under en period av tio år från noteringstidpunkten. Denna övergångstid gäller bara för andelar som getts ut före tidpunkten för notering eller den tidigare tidpunkt då företaget inför en marknadsintroduktion, offentligt eller på annat sätt, till en vidare krets riktad inbjudan att förvärva andelar i företaget och för andelar som har förvärvats därefter med stöd av sådana andelar. Dessa andelar får därefter inte ha övergått till annan ägare på annat sätt än genom ett benefikt förvärv (prop.

1996/97:45 s. 33 och 58). Om andelarna således under tröghetsperioden övergår till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförliga fång upphör andelarna att vara lättnadskvalificerade.

För att begränsa lättnadsreglernas omfattning till den avsedda målgruppen av företag gäller tröghetsregeln inte för andelar i

- investmentföretag,
- företag som någon gång under de senaste fem åren före tidpunkten för marknadsnoteringen tidigare varit marknadsnoterat, och
- företag som någon gång under de senaste fem åren före tidpunkten för marknadsnoteringen varit dotterföretag till ett marknadsnoterat företag.

I dessa fall förlorar andelarna alltså omedelbart lättnadskvalifikationen i och med marknadsnoteringen.

Det bör noteras att för att andelarna skall fortsätta att vara lättnadskvalificerade efter marknadsnotering krävs att de grundläggande villkoren för lättnadskvalifikation är uppfyllda (se avsnitt 9.2). Av naturliga skäl undantas då villkoret om att företaget inte får vara marknadsnoterat.

För kvalificerade andelar infördes i andra stycket av övergångsreglerna till SIL (SFS 1996:1611) en särskild bestämmelse för andelar i fåmansföretag som marknadsnoterats före utgången av år 1996. Dessa andelar omfattas inte av tröghetsregeln som endast reglerar vad som skall gälla vid marknadsnotering efter år 1996. Om således andelarna i ett fåmansföretag har marknadsnoterats före utgången av år 1996 får lättnadsreglerna tillämpas längst till och med år 2006 för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar. Om andelen upphör att vara kvalificerad före år 2006 får lättnadsreglerna inte längre tillämpas.

Övergångsregeln omfattar således de fall då andelsinnehavet fortsätter att vara kvalificerat trots att fåmansföretaget har marknadsnoterats. Ett aktiebolag vars andelar är noterade vid en svensk börs räknas inte som fåmansföretag (56 kap. 3 § IL). Om marknadsnoteringen av ett aktiebolag sker på annat sätt än genom börsnotering och om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda kommer bolaget att fortsätta vara ett fåmansföretag. Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar omfattas i sådana fall av lättnadsreglerna längst till och med år 2006 men upphör dessförinnan om

andelen inte längre är kvalificerad. Detsamma gäller andelar i fåmansföretag som inte är aktiebolag.

Om marknadsnoteringen innebär att företaget upphör att vara fåmansföretag kan ett kvalificerat andelsinnehav på grund av karensregeln i 57 kap. 6 § IL (se avsnitt 7.3.5) fortsätta att vara kvalificerat under längst fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag. I detta fall innebär övergångsregeln att lättnadsreglerna får tillämpas så länge aktien är kvalificerad, dvs. längst till och med år 2001.

Till skillnad mot vad som gäller sparad lättnadsutrymme så länge företaget inte är noterat får sparad lättnadsutrymme som inte utnyttjats under den tioåriga tröghetsperioden läggas till anskaffningsutgifterna för andelen. Tillägget kommer då att påverka det resultat som skall redovisas vid en försäljning av andelen, oavsett om det är fråga om en kapitalvinst eller kapitalförlust (prop. 1996/97:45 s. 58).

Reglerna om vad som gäller i samband med att ett företag marknadsnoteras infördes ursprungligen i 3 § 1 f mom. SIL. Reglerna finns numera i 43 kap. 9-10 §§ IL. Begränsningen till marknadsnotering som skett efter utgången av år 1996 har inte tagits med i IL utan framgår 4 kap. 67 § ILP.

Rättspraxis

I avsnitt 8.2.4 har rättsfallet *RÅ 1999 ref. 70* redovisats. I det målet fann Regeringsrätten att det sparade utdelningsutrymmet vid delförsäljning skall avräknas proportionellt mot den andel av aktieinnehavet som har avyttrats. Eftersom de tekniska principerna för beräkning av gränsbelopp respektive lättnadsbelopp är desamma torde tolkningen bli densamma som i målet även med avseende på fördelning av sparad lättnadsutrymme i samband med delförsäljning.

9.6 Andelsbyten

I avsnitt 8.3.4 har redogjorts för vad som gäller beträffande beräkning av gräns- och lättnadsbeloppen vid andelsbyten. För en fullständig redovisning av bestämmelsen hänvisas till nämnda avsnitt. Av vad som sägs där framgår att anskaffningsutgiften för andelar

som mottagits genom ett andelsbyte till den del det motsvaras av uppskovsbelopp inte får ligga till grund för beräkning av underlaget för gräns- eller lättnadsbelopp. En bestämmelse av denna innebörd fanns före IL:s tillkomst i 17 § UBA. Den finns numera i 49 kap. 32 § IL. När det gäller beräkningen av lättnadsbeloppet på mottagna andelar vid andelsbyten hänvisas i 43 kap. 11 § IL till nyss nämnda bestämmelser.

9.7 Förslag

Förslag: De bestämmelser – lättnadsreglerna – som medger en selektiv skattelättnad vid utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade andelar behålls.

Möjligheten till ränteuppräknings av sparade lättnadsutrymmen slopas.

Om någon utdelning inte lämnats under beskattningsåret skall beräkningen av lättnadsbeloppet ske utifrån det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets utgång.

I avsnitt 8.2.7 har föreslagits nya alternativregler för beräkning av anskaffningsutgiften i 3:12-sammanhang. Dessa alternativregler föreslås slå igenom även i förevarande sammanhang. Detsamma gäller de i samma avsnitt föreslagna förändringarna av löneunderlagsreglerna.

En bestämmelse införs som innebär att hänvisningen till de allmänna bestämmelserna om beräkning av anskaffningsutgiften – för andelar som efter marknadsnotering är lättnadsqualificerade under en övergångsperiod – inte innefattar den s.k. schablonregeln.

Som framgår av det föregående var 1992 års företagsskatteutredning starkt kritisk till införandet av en selektiv lättnad i dubbelbeskattningen av inkomster i små och medelstora företag. Trots detta infördes med verkan fr.o.m. 1998 års taxerings bestämmelser som medger en sådan lättnad på ägarnivå. Skälen härtill var bl.a. önskemålet om att förändra strukturen i det svenska näringslivet, öka sysselsättningen i Sverige, öka de mindre företagens möjligheter att förbättra sin soliditet samt kanalisera det privata sparandet till dessa företag.

Den enkelbeskattning på utdelningar som de s.k. lättnadsreglerna medger uppgår år 2002 till 3,5 % ($0,70 \times 0,0494$) av underlaget för lättnadsbelopp. Detta underlag är summan av omkostnadsbeloppet, dvs. anskaffningsutgiften (den faktiska med eventuell indexuppräknning eller beräknad enligt 1994 års alternativregel) för de onoterade andelarna och ett löneunderlag. I löneunderlaget får inte ingå löner till anställda som äger kvalificerade andelar och det får ingå i beräkningsunderlaget bara till den del det överstiger 10 prisbasbelopp (knappt 380 000 kr). För att löneunderlaget skall få ingå i underlaget för lättnadsbelopp ställs även krav på att delägarrens lön – om han varit verksam i betydande omfattning i företaget – skall uppgå till visst belopp, nämligen det lägsta beloppet av 10 prisbasbelopp eller 120 % av lönen för den högst betalde anställde i företaget. Löneunderlaget kan aldrig överstiga 50 gånger delägarrens egen lön.

Lättnadsreglerna utformades i sin tid med utgångspunkt från 3:12-reglerna, dvs. det enkelbeskattade utrymmet bestäms på motsvarande sätt som det kapitalinkomstbeskattade utrymmet. Utredningens förslag såvitt gäller det senare utrymmet (se kapitel 8) har därför betydelse även i förevarande sammanhang. Förslagen innebär i korthet att den bas som ligger till grund för beräkningar utökas, vilket även gynnar de mindre och nystartade företagen. Vidare innebär utredningens förslag i avsnitt 8.3.3 att nuvarande bestämmelse om hälftindelning mellan inkomstlagen tjänst respektive kapital av den del av en kapitalvinst som överstiger sparat utdelningsutrymme slopas. Om även lättnadsreglerna slopades skulle detta innebära en omotiverat skärpt beskattning. Det sagda innebär enligt utredningens uppfattning att lättnadsreglerna bör behållas.

Tillämpningsområdet för lättnadsreglerna har redovisats i avsnitt 9.2. När det gäller regleringen av vilka andelar och vilka ägare som bör vara lättnadskvalificerade synes reglerna ha fått en ändamålsenlig utformning. Någon förändring föreslås därför inte av dessa bestämmelser.

I avsnitt 8.2.7 under rubriken *Sparat utdelningsutrymme* har föreslagits att möjligheten att lägga sparat utdelningsutrymme till underlaget för gränsbelopp skall slopas. Av samma skäl som där anförts föreslås här att möjligheten att lägga sparat lättnadsutrymme till underlaget för lättnadsbelopp slopas.

Utredningen har i avsnitt 8.2.7 under rubriken *Omkostnadsbeloppet – huvudregel* föreslagit att lagtexten skall kompletteras med

en bestämmelse om vilket omkostnadsbelopp som skall användas om någon utdelning inte lämnats under beskattningsåret, nämligen det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets utgång. En liknande bestämmelse bör införas med avseende på underlaget för lättnadsbelopp.

Beträffande förslaget att slopa bestämmelserna om indexuppräknings för andelar förvärvade före år 1990 hänvisas till avsnitt 8.2.7 under rubriken *Omkostnadsbeloppet – indexuppräknings*.

1994 års alternativregel föreslås slopad. Förslaget redovisas i avsnitt 8.2.7 under rubriken *Omkostnadsbeloppet – alternativregel 1*. Under rubriken *Beräkning av kapitalunderlaget i alternativregel 1* redovisas de närmare detaljerna för beräkning av det nya kapitalunderlaget.

I avsnitt 8.2.7 har utredningen föreslagit att ytterligare en alternativregel skall införas. Enligt denna skall normalavkastningen på samtliga andelar i ett företag bestämmas till ett belopp som motsvarar hälften av prisbasbeloppet året före beskattningsåret. Detta schablonbelopp skall sedan fördelas till lika delar på andelarna i företaget. Eftersom syftet med att fullt ut samordna 3:12-reglerna och lättnadsreglerna är att åstadkomma förenklingar bör den aktuella alternativregeln även slå igenom i lättnadssammanhang. Detta kan ske genom att schablonbeloppet i lättnadssammanhang bestäms till 10 % av ett prisbasbelopp året före beskattningsåret fördelat med lika belopp på samtliga andelar i företaget. Detta innebär visserligen – på samma sätt som i normalavkastningssammanhang (se avsnitt 8.7.2 under rubriken *Omkostnadsbeloppet – alternativregel 2*) – en viss överkompensation. De skäl som anförs för att godta överkompensationen i det sammanhanget gäller även i förevarande sammanhang. Resultatet av denna beräkning ger lättnadsbeloppet.

I avsnitt 8.2.7 under rubriken *Omkostnadsbeloppet – huvudregel* har föreslagits att det införs en bestämmelse som innebär att hänvisningen till de allmänna bestämmelserna om beräkning av anskaffningsutgiften inte innefattar den s.k. schablonregeln. I samband med att onoterade andelar i ett företag marknadsnoteras behåller andelarna under vissa förutsättningar lättnadskvalifikationen under övergångsperiod. Det är rimligt att den s.k. schablonregeln inte får tillämpas vid beräkningen av anskaffningsutgiften för andelar med "förlängd" lättnadskvalifikation. Även i detta sammanhang föreslås därför att en bestämmelse införs av den aktuella innebörden.

Utredningen har i avsnitt 8.2.7 under rubriken *Löneunderlagsreglerna* föreslagit omfattande förändringar av dessa regler. Här hänvisas till denna redovisning.

10 Uppskov med beskattningen vid andelsbyten

10.1 Andelsbytesreglerna – allmänt

Vid 1990 års skattereform infördes i den numera upphävda 27 § 4 mom. SIL den s.k. *strukturegeln* (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Bestämmelserna innebar att beskattningen sköts upp när andelar avyttrats till ett bolag mot ersättning i form av andelar i det köpande bolaget. Den tekniska lösningen innebar att någon kapitalvinst inte ansågs uppkomma vid bytet och att de nya andelarna i stället övertog de avyttrade andelarnas anskaffningsvärde, dvs. kontinuitetsprincipen tillämpades. En eventuell kontantdel beskattades enligt allmänna regler vid tidpunkten för bytet. Var det fråga om byte av kvalificerade andelar i fåmansföretag måste dispens sökas. Dispens medgavs dock inte om någon del av vinsten till följd av 3:12-reglerna skulle tas upp som inkomst av tjänst.

Sveriges inträde i EG den 1 januari 1995 fick olika konsekvenser. En av konsekvenserna var att Sverige måste införliva vissa direktiv i den nationella rätten. På företagsbeskattningens område gällde detta bl.a. det s.k. fusionsdirektivet, 90/434/EEG.

Av artikel 8.1 i fusionsdirektivet framgår att vid utbyte av aktier eller andelar får tilldelningen av aktier eller andelar i det förvärvande bolaget till en delägare i det förvärvade bolaget i sig inte leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare. Om en del av ersättningen utgår i pengar får dock denna del enligt punkt 4 samma artikel beskattas.

Enligt artikel 8.2 första stycket 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. Med "skattemässigt värde" avses enligt punktens tredje stycke det belopp med utgångspunkt från vilket en eventuell vinst

eller förlust beräknas vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst för en delägare i bolaget.

Enligt artikel 8.2 andra stycket skall tillämpningen av punkten 1 inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid senare överlåtelse av de mottagna värdepapperen på samma sätt som de beskattar vinster vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före det i punkt 1 avsedda förvärvet.

Den tekniska lösning som direktivet anvisar för att skjuta upp beskattningen är s.k. roll-over relief, dvs. kontinuitetsprincipen. Denna teknik innebär att den skattepliktiga kapitalvinsten först räknas fram när de mottagna andelarna avyttras. Vinsten kommer då automatiskt att innefatta även den värdeökning som skett på de bortbytta andelarna fram till tidpunkten för andelsbytet.

Enligt artikel 249 i EG-fördraget är ett direktiv med avseende på det resultat som skall uppnås bindande för medlemsstaterna men det överläts åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.

Inför Sveriges inträde infördes således såsom en implementering av fusionsdirektivet lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, IGOL, (prop. 1994/52:52, bet. 1994/95:SkU10). Inför valet av teknisk lösning för beskattning av aktuella andelsbyten anfördes bl.a. följande (a. prop. s. 37).

Utredningen konstaterade att den lösning som används i nuvarande uppskavsregel i 27 § 4 mom. SIL, dvs. att de mottagna andelarna övertar anskaffningsvärdet för de avyttrade andelarna, med hänsyn till olika komplikationer inte kunde användas. Utredningen hade följande förslag. Det belopp eller, om flera inkomstslag berörs, de belopp som undgår beskattning vid andelsbytet beskattas vid avyttringen av vederlagsandelarna vid sidan av den reguljära beskattningen 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. Med denna lösning var det möjligt att låta såväl lageraktier som aktier som omfattas av 3 § 12 mom. SIL ingå i bestämmelserna.

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.

Tekniken i IGOL för skatteuppskov skiljer sig alltså från tekniken i strukturen och från den teknik som beskrivs i fusionsdirektivet på så sätt att en kapitalvinst räknas fram vid tidpunkten för andelsbytet men beskattningstidpunkten skjuts upp till ett senare tillfälle, nämligen när de mottagna andelarna avyttras. Andelsbytet ses med andra ord fortfarande som den beskattningsutlösande händelsen men skatten behöver inte betalas in förrän senare.

Bestämmelserna i IGOL reglerade endast andelsbyten där någon delägare i det förvärvade företaget var hemmahörande i Sverige och det förvärvande företaget hemmahörande i en annan medlemsstat, s.k. *internationella andelsbyten*. Övriga andelsbyten, dvs. rent inhemska andelsbyten och andelsbyten där en delägare i det förvärvade företaget var hemmahörande i Sverige och det förvärvande företaget hemmahörande i ett annat land än en EG-medlemsstat, hanterades enligt strukturen i 27 § 4 mom. SIL.

Som framgår hade de två regelsystemen på ett övergripande plan mycket gemensamt. Syftet var detsamma: att omstruktureringar i näringslivet i form av vissa byten av andelar inte skulle motverkas av att bytet medförde beskattning hos säljaren. Även medlen ansågs vara i huvudsak gemensamma: säljaren fick uppskov med beskattningen av en vinst på de avyttrade andelarna till dess även de andelar som mottagits i byte såldes. I enskildheter förelåg dock betydande skillnader mellan regelsystemen, t.ex. vad gällde tekniken för att ta tillbaka uppskovet, möjligheterna för aktiva delägare i fåmansföretag att få uppskov samt lösningarna för att motverka att uppskov beviljades som medförde av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner (prop. 1998/99:15 s. 178). Det anförda ansågs sammantaget innebära att det var förenat med praktiska och principiella nackdelar att ha två system för uppskov vid andelsbyten. År 1998 slogs därför de två regelsystemen samman och ersattes av lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, UBA, (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5).

Inför valet av teknisk lösning för att ta tillbaka uppskov enligt den nya lagen anfördes följande (a. prop. s. 178 f.).

I strukturen tas uppskovet tillbaka indirekt genom att säljaren erhåller sitt gamla anskaffningsvärde för de avyttrade andelarna som anskaffningsvärde för de mottagna andelarna. Enligt reglerna för inter-

nationella andelsbyten erhåller säljaren marknadsvärdet för de avyttrade andelarna som anskaffningsvärde för de mottagna andelarna. Uppskovet tas tillbaka på ett direkt sätt genom att beskattning av vinsten på de avyttrade andelarna utlöses när de mottagna andelarna säljs. - - - Fusionsdirektivet tillåter inte att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag undantas från uppskovsmöjligheten. Med den teknik som valts för att ta tillbaka uppskov enligt reglerna för internationella andelsöverlåtelser är det möjligt att tillämpa 3:12-reglerna vid den uppskjutna beskattningen.

Den nya enhetliga regleringen utformades således med utgångspunkt i den uppskovsteknik som användes vid internationella andelsbyten.

År 1999 flyttades bestämmelserna i UBA i sak oförändrade till 49 kap. 1L. Som kommer att framgå av avsnitt 10.3 har det enhetliga uppskovssystemet numera slopats och ersatts av två parallella system. De nya bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Den tid som det enhetliga regelsystemet kom att tillämpas begränsades med andra ord till taxeringsåren 2000 och 2001.

Andelsbytesreglerna är omfattande och komplexa. Inför den fortsatta genomgången av den i förevarande sammanhang aktuella problematiken redogörs därför här kort för innebörden av de regler som gällde t.o.m. taxeringsåret 2001.

För att uppskov skall beviljas krävs bl.a. att fråga är om ett byte av aktier där kontantersättningen är högst 10 % av de tillbytt andelarnas nominella värde (49 kap. 2 § 1L). Kontantersättningen tas upp som intäkt det beskattningsår då andelsbytet sker. Den del av hela den skattepliktiga kapitalvinsten som inte täcks av kontantersättningen fördelas på de mottagna andelarna. Det således på varje andel beräknade uppskovsbeloppet fastställs vid taxeringen för det beskattningsår då andelsbytet sker (49 kap. 14 § 1L). 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 slagen 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 § 1L). Om uppskov inte begärs sker beskattning i vanlig ordning. Om förlust uppstår i samband med andelsbytet får avdrag göras enligt allmänna regler under det beskattningsår då andelsbytet sker. En förlust kan alltså inte genom ett "uppskov" flyttas till ett senare år.

En förutsättning för att uppskov skall beviljas är att uppskavsbeloppet 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. Något motsvarande krav ställs inte på juridiska personer. 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 svenskt aktiebolag, utländskt bolag enligt definitionen i 6 kap. 9 § IL eller annat utländskt företag inom EU som uppfyller villkoren i fusionsdirektivet. Det köpande företaget skall vid utgången av det beskattningsår då avyttringen sker ha förvärvat mer än hälften av rösterna i det köpta 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 den mottagna andelen avyttras eller på annat sätt övergår till annan. Detsamma gäller om den mottagna andelen upphör att existera (49 kap. 19 § IL). Det kan inträffa om det köpande företaget likvideras eller om aktiekapitalet i detta företag 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 obegränsat skattskyldighet skall uppskovsbeloppet tas upp till beskattning (49 kap. 26 § IL).

Skattemässig kontinuitet föreligger vid vissa benefika förvärv. Enligt förarbetena torde i vissa fall en andelsägares 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 § 25 IL).

10.2 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. EG:s fusionsdirektiv tillåter dock inte att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag undantas från uppskovsmöjligheten. Med den teknik som valdes för att ta tillbaka uppskov enligt IGOL var det dock möjligt att tillämpa 3:12-reglerna vid den uppskjutna beskattningen. Denna teknik valdes därför, med vissa modifieringar, för de enhetliga reglerna i UBA.

För att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomst finns i 49 kap. 10 § IL en särskild bestämmelse av skatteflyktskaraktär för kvalificerade andelar. Vid avyttring av sådan andel till ett företag i vilket säljaren ensam eller tillsammans med närstående, direkt eller indirekt, äger andelar motsvarande minst 25 % av röstetalet för samtliga andelar i 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 (prop. 1998/99:15 s. 190).

I den senast beskrivna situationen krävs att det köpande företags verksamhet åtminstone till huvudsaklig del består av rörelse eller innehav av andelar i dotterföretag som bedriver rörelse. Med "rörelse" avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper. Med "dotterföretag" avses ett företag i vilket det köpande företaget direkt eller indirekt har röstmajoriteten. (a. prop. a. st.). Vid bedömningen av om huvudsaklighetsvillkoret är uppfyllt tas hänsyn främst till storleken av intäkterna (a. prop. s. 277). I 2 kap. 24 § IL finns en allmän definition av begreppet rörelse. Det kan konstateras att begreppet i förevarande sammanhang, dvs. i 49 kap. 10 § IL, har en mera inskränkt betydelse än i den allmänna definitionen.

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 en fjärdedel av rösterna. Kravet på att verksamheten inte

ändras gäller t.o.m. utgången av det tjugonde året efter förvärvet (49 kap. 27 § IL).

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

Av avsnitt 10.1 framgår att det på varje andel beräknade uppskovsbeloppet fastställs vid taxeringen av det beskattningsår som andelsbytet skett. I fråga om kvalificerade andelar beräknas vid denna taxering även de belopp som skulle ha tagits upp som intäkt av kapital (kapitalbeloppet) respektive intäkt av tjänst (tjänstebeloppet) om hela kapitalvinsten skulle ha tagits upp (49 kap. 16 § IL). Till den del kapitalbeloppet förslår tas den kontanta ersättningen upp som intäkt av kapital. Eventuell resterande del tas upp som intäkt av tjänst. Återstående delar av kapital- och tjänstebeloppen fördelas på de mottagna andelarna och fastställs. De beskattas när de mottagna andelarna säljs (a. prop. s. 277).

Som framgår av avsnitt 8.2.2 och 9.3 finns det särskilda regler för beräkning av gräns- och lätttnadsbelopp på kvalificerade andelar respektive onoterade andelar. Vid beräkningen av såväl gräns- som lätttnadsbeloppet är utgångspunkten anskaffningsutgiften för andelarna. För att beräkningsunderlaget 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).

10.3 Det enhetliga uppskovssystemet ersätts av två parallella regelsystem

Som framgår av avsnitt 10.1 har det enhetliga uppskovssystemet numera slopats och, med verkan från och med taxeringsåret 2002, ersatts av två parallella system (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU:13, SFS 2001:1176), nämligen ett förenklat system med framskjuten beskattning vid andelsbyten som avser marknadsnoterade andelar respektive uppskovsgrundande andelsbyten som avser icke marknadsnoterade andelar. Enligt p. 6 av övergångsbestämmelserna till SFS 2001:1176 skall bestämmelserna om fram-

skjuten beskattning vid andelsbyten dock tillämpas redan vid 2002 års taxering om den skattskyldige begär det.

Av förarbetena till de nya reglerna framgår att skälet till återgången till två olika regelsystem var att det enhetliga uppskovssystemet i UBA utsatts för stark kritik. Det uppfattades bl.a. som mycket svårt att tillämpa. Det komplexa regelsystemet innebar att skattemyndigheterna fick satsa stora resurser på att granska och fastställa uppskovsbeloppen trots att det inte var fråga om transaktioner som direkt påverkade beskattningsunderlaget det aktuella beskattningsåret. Fastställandet av uppskovsbelopp utvecklades till en masshantering redan under det första året det nya systemet började tillämpas. Således berörde några enstaka andelsbyten i marknadsnoterade företag flera hundra tusen aktieägare under år 1999. I andelsbytet mellan Astra och Astra Zeneca deltog ca 250 000 aktieägaren. Motsvarande siffra för bytet mellan ABB AB och ABB Ltd var ca 192 000 aktieägare (a. prop. s. 60 f.). Enligt uppgift från RSV berördes under samma år 378 säljare av kvalificerade andelar av uppskovsreglerna. Fördelningen av det totala uppskovsbeloppet mellan tjänste- och kapitalbelopp uppgick till 350 684 620 kr respektive 1 082 566 137 kr, dvs. i genomsnitt 927 737 kr respektive 2 863 931 kr. Samma år återförde totalt sju skattskyldiga uppskovsbelopp med 1 570 463 kr till inkomstslaget tjänst och 4 593 376 kr till inkomstslaget kapital. Under beskattningsåret 2000 begärde 828 skattskyldiga uppskov i samband med andelsbyten där kvalificerade andelar ingick. Fördelningen av det totala uppskovsbeloppet mellan tjänste- och kapitalbelopp uppgick detta år till 628 919 956 kr respektive 3 156 660 956 kr, dvs. i genomsnitt 759 565 kr respektive 3 812 392 kr. Under detta år återförde totalt 102 skattskyldiga uppskovsbelopp med 63 822 523 kr till inkomstslaget tjänst och 378 075 600 kr till inkomstslaget kapital. Av dessa skattskyldiga återförde en ett uppskovsbelopp på drygt 152 miljoner kronor till inkomstslaget kapital. Något uppskovsbelopp till inkomstslaget tjänst var däremot inte registrerat på personen ifråga.

I förarbetena till de nya reglerna anges beträffande regleringen av andelsbyten bl.a. följande (a. prop. s. 61).

För det första skall kvalificerade andelar kunna hanteras inom systemet. Kapitalvinst som uppstår vid bytet och som skall hänföras till inkomstslaget tjänst skall kunna beskattas när den mottagna andelen avyttras. För det andra skall de praktiska problemen som det enhetliga systemet gett upphov till undvikas. Dessa krav kan emellertid inte få en tillfredsställande lösning inom ett enhetligt system utan att det blir

komplikerat och svårtillämpat. Ett förenklat system som löper parallellt med nuvarande uppskovsreglering bör därför övervägas. En förutsättning är att denna ordning är förenlig med EG-rätten.

Det nu gällande enhetliga uppskovssystemet baseras på EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEG). Direktivet ställer som krav att ett andelsbyte inte skall utlösa omedelbar beskattning. Direktivet kräver däremot inte att systemet skall vara enhetligt. Fusionsdirektivet hindrar således inte att olika tekniska lösningar väljs för olika typer av andelar och att ett förenklat system införs. I direktivet anvisas medlemsländerna en teknik som motsvarar strukturregeln, s.k. roll-over relief. Regeringen anser att det enhetliga systemet bör frångås för att förenkla hanteringen av andelsbyten för flertalet skattskyldiga. Det förenklade systemet bör bygga på den tidigare strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL.

När det gäller att bestämma vilka andelar som skall omfattas av det förenklade systemet anförs bl.a. följande (a. prop. s. 61 f.).

Ett alternativ är att dra gränsen för tillämpningen mellan kvalificerade och icke kvalificerade andelar. Kvalificerade andelar behandlas då enligt den nuvarande uppskovstekniken. Alla andra andelsbyten hanteras enligt strukturregeln. Ett annat alternativ är att dra gränsen vid marknadsnoteringen. Strukturregelens tillämpning begränsas då till marknadsnoterade andelar. Icke marknadsnoterade andelar hanteras därmed enligt den gällande uppskovstekniken. Även icke marknadsnoterade andelar som inte är kvalificerade skulle omfattas av den gällande uppskovstekniken

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

Resultatet blev att den gamla strukturregeln skulle återinföras för sådana andelsbyten där den avyttrade andelen är marknadsnoterad. Eftersom sådana andelar i enstaka fall kan vara kvalificerade ansågs det nödvändigt att också utesluta dessa från tillämpningsområdet

för den nya strukturegeln. Enligt det enhetliga uppskovssystemet kan både en fysisk person och en juridisk person vara säljare. Om de nya reglerna skulle tillämpas även för juridiska personer skulle emellertid svåra tillämpningsproblem och kollisioner uppstå mellan olika regelsystem som tillåter uppskov vid andelsbyten. Därför begränsades reglernas tillämpning till att endast gälla när säljaren är en fysisk person. Reglerna får inte heller tillämpas när byte sker mot kvalificerade andelar eftersom problem kan uppstå när vinsten, som i dessa fall kan beskattas i såväl inkomstslaget tjänst som kapital, skall sammanläggas med vinsten på andra andelar som endast beskattas i inkomstslaget kapital.

Det tidigare enhetliga uppskovssystemet var frivilligt och det fastställda uppskavsbeloppet kunde när som helst tas upp som inkomst. Någon sådan valfrihet föreligger inte vid tillämpningen av den nya strukturegeln, dvs. den kommer att tillämpas oavsett om den skattskyldige begär det eller ej. Eftersom de mottagna andelarna övertar omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna, dvs. kontinuitetsprincipen tillämpas, är det inte längre aktuellt att fastställa något uppskavsbelopp. Möjligheten till att när som helst ta upp kapitalvinsten till beskattning har därmed också försvunnit.

I det enhetliga systemet beviljades endast uppskov när vinst av en viss minsta storlek uppkommit. Bara i de fall då vinsten översteg ett eventuellt kontantbelopp ansågs det motiverat med uppskov. Enligt den nya strukturegeln uppställs inte något sådant krav. Även detta beror på att kontinuitetsprincipen tillämpas, dvs. de mottagna andelarna övertar omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna. Erhållna kontantbelopp skall naturligtvis tas upp till beskattning när de erhålls.

För att skilja de parallella uppskovssystemen från varandra benämns den kategori som bygger på den gamla strukturegeln för *andelsbyten*. De nya reglerna som har placerats i ett nytt kapitel, 48 a kap., i IL har därför fått rubriken *Framskjuten beskattning vid andelsbyten*. Övriga andelsbyten, dvs. bl.a. andelsbyten där den avyttrade eller mottagna andelen är kvalificerad, benämns numera *uppskovsgrundande andelsbyten*. Bestämmelserna om dessa finns i 49 kap. IL och är i stort sett oförändrade jämfört med regleringen i det enhetliga uppskovssystemet.

Innebörden av reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten är att det samlade andelsinnehavet över tiden behandlas som ett enda innehav. Detta beror på den valda kontinuitetstekniken. Den vinst eller förlust som räknas fram vid "slutavyttringen" kom-

mer automatiskt att innefatta även den värdeökning eller förlust som skett på de bortbytta andelarna under tiden före andelsbytet. När det gäller uppskovsgrundande andelsbyten är innebörden emellertid att innehavet av andelarna i fåmansföretaget respektive innehavet av de mottagna andelarna ses som två separata innehav. Skälet härtill är att andelsbytet i dessa fall betraktas som en beskattningsutlösande händelse men att beskattningstidpunkten skjuts upp till en senare tidpunkt.

10.4 Effekterna av att andelsbytesreglerna och 3:12-reglerna tillämpas samtidigt

Under senare tid har i olika sammanhang uppmärksammats fall där mindre fåmansföretag, framför allt inom IT-branschen, har avyttrats och säljaren som ersättning erhållit högt värderade aktier i det köpande bolaget som är ett börsbolag. I samband med avyttringen kan säljaren ha fått skriva på en förbindelse gentemot huvudägarna i det köpande bolaget att inte avyttra de mottagna andelarna under en viss tid eller att sälja endast en viss del av andelarna årligen. Syftet med dessa villkor torde i så gott som alla fall ha varit att det köpande företaget velat försäkra sig om att säljaren skall vara verksam i företaget även efter andelsbytet. Säljaren har därefter begärt och fått uppskov med beskattningen enligt gällande andelsbytesregler. Om det köpande företaget försätts i konkurs får den del av uppskovsbeloppet som är kapitalbelopp kvittas mot den genom konkursen uppkomna kapitalförlusten. Någon motsvarande kvittningsrätt finns däremot inte för den del av uppskovsbeloppet som är tjänstebelopp. Situationen blir densamma om aktierna sjunker i värde och avyttras med förlust. Problematiken kan illustreras av följande exempel.

Ett börsbolag betalade 8 miljoner kr för ett fåmansföretag varen 2000. 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 lättadsutrymmen på sina fåmansföretagsaktier. Hans anskaffningsutgift för aktierna i fåmansföretaget var 100 000 kr. Fördelningsvinsten blir då $(8\,000\,000 - 100\,000 =) 7\,900\,000$ kr varav 3 660 000 skall redovisas i inkomstslaget tjänst och resten, 4 240 000 kr, i inkomstslaget kapital. Normalt skall hälften av fördelningsvinsten redovisas i inkomstslaget tjänst men till följd av den s.k. takregeln i 57 kap.

12 § IL begränsas i vårt exempel tjänstebeloppet till 100 prisbasbelopp. Basbeloppet uppgick år 2000 till 36 600 kr. Skatten på kapitalvinsten på 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 % av vinsten.

Eftersom andelsbyteslagens villkor för uppskov var uppfyllda valde säljaren att yrka uppskov. Uppskovsbeloppet fastställdes till totalt 7 900 000 kr, varav tjänstebeloppet utgjorde 3 660 000 kr och kapitalbeloppet till 4 240 000 kr. Fördelningen per aktie blir här efter för tjänstebeloppet $(3\,660\,000/10\,000 =)$ 366 kr och för kapitalbeloppet $(4\,240\,000/10\,000 =)$ 424 kr.

Våren 2001 försattes det köpande bolaget i konkurs. De mottagna andelarna anses därmed avyttrade (44 kap. 8 § IL) och den därvid uppkomna kapitalförlusten skall deklarerars. Kapitalförlusten uppgår till 7 900 000 kr. Av denna 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 % 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.

Enligt 49 kap. 19 § första stycket IL skall uppskovsbelopp 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. I exemplet har inget inträffat som innebär att avsteg skall göras från huvudregeln. Säljaren har kvar äganderätten till de numera värdelösa aktierna men andelarna har inte upphört att existera enbart på den grunden att det köpande bolaget försatts i konkurs. Andelarna upphör civilrättsligt först att existera i och med att konkursen avslutas och bolaget likvideras. I förarbetena till UBA anföras således att andelarna upphör att existera om det köpande företaget likvideras eller om det sätter ned aktiekapitalet genom inlösen av andelar (prop. 1998/99:15 s. 278). Den teknik som valts för att bestämma tidpunkt för återföring av uppskovsbelopp avviker från vad som gäller för att bestämma beskattningstidpunkt vid beskattningen av

kapitalvinster och kapitalförluster. Andelar i svenska aktiebolag anses avyttrade redan när bolaget försätts i konkurs (44 kap. 8 § första stycket 1 IL). I likvidationsfallet är det även tillräckligt att företaget trätt i likvidation (44 kap. 7 § IL). Beskattning sker alltså innan en andel upphört att existera. Det sagda innebär att beskattning av mottagna andelar och återföring av därtill knutet uppskovsbelopp kan komma att ske vid olika tidpunkter. I exemplet skulle säljaren således kunna välja att vänta med återföring av uppskovsbeloppet till det år då det köpande bolagets konkurs avslutas. Denna händelse kan inträffa flera år efter det att avdrag för kapitalförlusten för de mottagna aktierna gjorts.

I exemplet har säljaren dock valt att ta upp uppskovsbeloppet som intäkt samma år som det köpande bolaget trätt i konkurs. Om han inte gjort det skulle han inte ha kunnat kvitta den del av kapitalförlusten på de mottagna andelarna som ryms inom uppskovsbeloppets kapitalbelopp på 4 240 000 kr. Tjänstebeloppet, dvs. den del som det är då andelsbytet ägde rum skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital, måste därför nu tas upp som intäkt. Beloppet uppgår i exemplet till 3 660 000 kr. Om det antas att säljaren har andra förvärsintäkter över brytpunkten uppgår skatten på tjänstebeloppet till $(0,56 \times 3\,660\,000 =)$ 2 049 600 kr. Den skatte-reduktion som säljaren är berättigad till uppgår enligt beräkningarna ovan till 547 020 kr. Den nettoskatt som säljaren skall betala uppgår härefter till $(2\,049\,600 - 547\,020 =)$ 1 502 580 kr.

Om säljaren inte har andra förvärsinkomster att utnyttja skatte-reduktionen mot blir nettoskatten något lägre enligt följande. Skatten på tjänstebeloppet 3 660 000 kr kan beräknas till $[200 + 0,50 \times (374\,000 - 232\,600) + 0,56 \times (3\,660\,000 - 374\,000) =]$ 1 911 060 kr. Efter skattereduktion med 547 020 kr uppgår nettoskatten till $(1\,911\,060 - 547\,020 =)$ 1 364 040 kr.

Som framgår av exemplet ovan är det den bristande kvittningsrätten för den del av uppskovsbeloppet som är tjänstebelopp som leder till att säljaren blir skyldig att betala skatt trots att han totalt sett åsamkats en förlust. Innan utredningens överväganden redovisas kan det därför finnas skäl att först närmare studera vilka kvittningsmöjligheter som enligt gällande regler finns för aktiva delägare.

10.5 Kvittningsmöjligheter och riskneutralitet för aktiva delägare

Det svenska inkomstskattesystemet bygger på principen att beskattningen skall vara symmetrisk. Detta innebär att kapitalinkomster beskattas och avdrag får 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 %. Om förluster behandlades symmetriskt i förhållande till vinster skulle, framhölls det i förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 391), de skattskyldiga kunna "plocka russinen ur kakan" genom att tidigt sälja egendom som minskat i värde och vänta med att sälja egendom med värdestegring. Genom förfarandet skulle en skattecredit uppkomma, vilket ansågs strida mot målet om likformig beskattning. En generell avdragsbegränsning till 70 % 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 få ske i fråga om gruppen marknadsnoterade aktier och liknande värdepappers-tillgångar. 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 vinster på sådana andelar. Genom lagstiftning år 1997 (prop. 1997/98:150, bet. 1996/97:FiU20, SFS 1997:448) utvidgades möjligheten att kvitta förluster på onoterade andelar till att även omfatta vinster på marknadsnoterade delägar-rätter och andelar i vissa värdepappersfonder. Skälet härtill uppgavs vara att förbättra villkoren för extern kapitaltillförsel till onoterade företag. För risktagande i näringslivet och villigheten till nysatsningar ansågs den skattemässiga behandlingen av förluster vara av stor betydelse. 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 delägarrätter och förluster på marknadsnoterade delägarrätter (prop. 1999/2000:100, bet. 1999/2000:FiU20, SFS 2000:540).

Utvecklingen av kvittningsmöjligheterna i inkomstslaget kapital innebär alltså att full kvittningsrätt numera råder mellan vinster och förluster vid avyttring av marknadsnoterade delägarrätter och onoterade andelar. Om den skattskyldige efter att ha utnyttjat des-

sa kvittningsmöjligheter fortfarande redovisar förlust är denna avdragsgill till 70 % 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 jfr med 65 kap. 9 och 12 §§ samma lag). Skattereduktionen är 30 % av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och 21 % av det återstående underskottet. En skattereduktion som inte kan utnyttjas vid taxeringen av det beskattningsår som det uppstått får inte sparas till nästföljande år.

Regeln om att underskott av kapital till den del underskottet överstiger 100 000 kr berättigar till skattereduktion med endast 21 % 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 att man år 1996 på förslag av 1992 års företags-skatteutredning tillät kvittning av förlust på onoterade andelar mot vinst på sådana andelar anfördes i förarbetena beträffande avdrags- och underskottskvoteringarna följande (SOU 1996:119).

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 förslår att det skall tillåtas.

Mot bakgrund av vad som anförts hittills i detta avsnitt kan det konstateras att kapitalvinster och kapitalförluster inte behandlas symmetriskt. I SOU 1995:104, Bil. 1, diskuteras (s. 102 f.) hur en symmetrisk beskattning medför att osäkerheten i riskfyllda investeringar begränsas. När statsmakterna är med och bär en del av risken har en symmetrisk beskattning alltså en slags försäkringsfunktion. Det finns dock fortfarande, trots ökade kvittningsmöjligheter, avdragskvoter (den del av en kapitalförlust som överstiger en bortkvittad kapitalförlust är endast avdragsgill till 70 %) och underskottskvoter i skattesystemet. Statsmakterna är med andra ord inte beredda att i samma utsträckning som avkastningen på de positiva vinstutfallen reduceras vara med och bära riskerna på de negativa investeringarna. Skälet härtill är att symmetriska regler i de båda fallen går att utnyttja i skatteplaneringssyfte. Den här beskrivna asymmetrin föreligger inte bara i fråga om aktiva delägare i fåmansföretag utan för alla skattskyldiga. Att eliminera de riskdiskriminerande inslagen i beskattningen i detta avseende ligger dock utanför ramarna för 3:12-utredningens uppdrag.

I samband med att de s.k. lättnadsreglerna (se kapitel 9) infördes konstaterades att 3:12-reglerna innebär att investeringar som ger en långsiktig avkastning (efter bolagskatt) som överstiger den särskilda klyvningsrätten 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.

Trots att 1992 års företagsskatteutredning i sitt betänkande (SOU 1996:119 s. 80 f.) hade ifrågasatt om det förelåg rimligt goda skäl för införande av en selektiv lättnad med inriktning på mindre företag infördes 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 förstärktes således ytterligare av den införda lättnaden. Lättnaden har nämligen stor betydelse för låga investeringsutfall, men ju bättre ett utfall är desto mindre betyder lättnaden relativt sett.

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

I SOU 2001:11, *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar*, har 1998 års företagsskatteutredningar föreslagit att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar (BKN) skall avskaffas och att räntearbitrage skall motverkas genom ändrade cfc-regler. I betänkandet berörs frågan om förslagets anknytning till 3:12-reglerna enligt följande (a. bet. s. 125 f.).

...ett avskaffande av BKN [kan] antas leda till att det blir vanligt att den legala strukturen för rörelse som bedrivs av en eller ett fåtal fysiska personer i bolagsform anordnas så att personer innehar andelar i ett holdingföretag som i sin tur innehar andelarna i det rörelsedrivande företaget. Vid en avveckling av verksamheten kan då holdingföretaget utan beskattning sälja det rörelsedrivande företaget om andelarna i detta har stigit i värde. Vid motsatt utfall kan de fysiska personerna sälja andelarna i holdingföretaget med avdragsrätt för förlusten. Visserligen kommer i det förra fallet vinsten att vara skattemässigt inlåst i holdingföretaget i den meningen att de fysiska personerna inte kan tillgodogöra sig vinsten utan beskattning. Efter som beskattningen kan skjutas upp behandlas emellertid vinst- och förlustfallet asymmetriskt.

Det är inte givet att detta är negativt. I de fall som diskuteras här är normalt andelarna i holdingföretaget kvalificerade, vilket medför att lyckade utfall leder till att utdelning eller kapitalvinst på andelarna i viss utsträckning tjänstebeskattas enligt de s.k. 3:12-reglerna. Någon motsvarighet (avdrag i inkomstslaget tjänst) finns inte för förlustfall.

Beskattningen är därför asymmetrisk på så sätt att riskfyllda investeringar missgynnas i förhållande till investeringar med lägre risk (jfr SOU 1996:119), Lättnad i dubbelbeskattningen av mindre företags inkomster, s. 111 ff.). Den nu aktuella asymmetrin kan minska 3:12-reglernas riskdiskriminerande effekt.

Den nämnda strukturen har en anknytning till 3:12-reglerna även i ett annat hänseende, nämligen det inslag i dessa som kan kallas upphöranderegeln. Enligt denna upphör en andel att vara kvalificerad om den skattskyldige eller närstående inte har varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren. Det får antas att vid avvägningen av tidsperioden hänsyn har tagits till att verksamheten inte kunnat avyttras utan beskattning vare sig den innehafts direkt eller indirekt av det företag som de kvalificerade andelarna hänför sig till. Om BKN avskaffas, kommer som nämnts holdingföretaget i en struktur av det diskuterade slaget att kunna avyttra andelarna i dotterföretaget utan beskattning. Inte heller i detta sammanhang kan jag se att detta talar mot att avskaffa BKN. Möjligen kan 3:12-reglerna behöva justeras. Med hänsyn till att 3:12-reglerna ses över av Utredningen om reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag, m.m., FI 1999:12, har jag emellertid inte gått in på om ett avskaffande av BKN bör medföra konsekvenser för dessa regler.

Regeringen har i prop. 2001/2002:1, Del 1, förklarat att det är angeläget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar (a. prop. s. 196). En sådan förändring medför även att avdragsrätten avskaffas för kapitalförluster på sådana andelar. I avvaktan på den reformering av företagsbeskattningen som ett avskaffande av BKN innebär har förändringar i rätten till avdrag för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag beslutats (prop. 2001/2002:140, bet. 2002/02:SkU25, rskr. 2001/02:274). Syftet med dessa förändringen är att motverka att gällande regler utnyttjas för omfattande skatteplanering innan BKN avskaffats.

Sammanfattningsvis kan konstateras att befintliga avdrags- och underskottskvoteringsregler innebär att kapitalvinster och kapitalförluster behandlas asymmetriskt. Denna asymmetri föreligger dock inte bara i fråga om aktiva delägare i fåmansföretag utan för alla skattskyldiga. 3:12-reglerna missgynnar emellertid riskfyllda investeringar genom att positiva utfall på sådana investeringar leder till att utdelning eller kapitalvinst på kvalificerade andelar beskattas enligt dessa regler utan att det finns någon motsvarighet (avdrag i inkomstslaget tjänst) för negativa utfall, dvs. förlustfall. 3:12-reglernas riskdiskriminerande effekt kan dock komma att minska ge-

nom den asymmetri som kan uppstå genom ett avskaffande av BKN.

10.6 Förslag

Förslag: Gällande bestämmelser om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL utvidgas till att omfatta onoterade andelar, dvs. även kvalificerade andelar. De vid andelsbytet mottagna andelarna övertar det omkostnadsbelopp som de avyttrade andelarna hade.

För att förhindra kringgående av 3:12-reglerna blir de mottagna andelarna kvalificerade under en period av fem år efter bytes-tillfället.

Det tjänstebelopp som skall tas upp i inkomstslaget tjänst när de mottagna andelarna avyttras begränsas till ett belopp motsvarande den tjänstedel som skulle ha beskattats i inkomstslaget om en uppdelning i en tjänstedel och en kapitaldel hade gjorts vid bytestillfället.

Syftet med de regler som numera finns i 48 a kap. och 49 kap. IL är att dessa skall utgöra en implementering av EG:s fusionsdirektiv. Enligt artikel 1 i direktivet skall varje medlemsstat tillämpa detta på bl.a. utbyte av aktier och andelar som berör bolag från två eller flera medlemsstater. Direktivet är således i och för sig inte tillämpligt på rent inhemska företagsombildningar eller på företagsombildningar mellan andelsägare som är hemmahörande i Sverige och bolag som är hemmahörande i något annat land än ett EU-medlemsland. I ett mål angående tolkningen av andelsbytesreglerna, *RA 2000 ref. 23*, uttalade emellertid Regeringsrätten följande.

När ... en nationell lagstiftning reglerar både fall som omfattas av ett direktiv och liknande fall som inte omfattas, t.ex. på grund av att de inte berör företag från flera medlemsländer, måste en tolkning av lagstiftningen även i det senare fallet utgå från vad som följer av direktivet. Så långt möjligt skall lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet. Om direktivet ger upphov till tolkningsfrågor som det är nödvändigt att ta ställning till för att avgöra målet kan därför förhandsbesked behöva inhämtas även i situationer utanför direktivets tillämpningsområde (jfr EG-domstolens dom i mål C28/95, *LeurBlom*, REG 1997 s. I4161).

Den av Regeringsrätten återopade domen från EG-domstolen rörde den nederländska implementeringen av fusionsdirektivet. På samma sätt som i Sverige hade Nederländerna valt att behandla rent inhemska företagsombildningar på samma sätt som de gränsöverskridande situationer som regleras i fusionsdirektivet. I målet var fråga om en rent inhemsk företagsombildning. EG-domstolen fann att eftersom de frågor som ställts av den nationella domstolen avsåg tolkningen av gemenskapsrättsliga bestämmelser var domstolen i princip behörig att besvara frågorna. Domstolen framhöll även att det finns ett starkt gemenskapsintresse av att de bestämmelser och begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas.

Sammanfattningsvis innebär det sagda att nationell lagstiftning i vilken t.ex. EG-direktiv implementerats så långt som möjligt skall tolkas i ljuset av gemenskapsrättens ordalydelse och syfte således att den nationella lagstiftningen blir förenlig med gemenskapsrätten.

Enligt artikel 249 i EG-fördraget är ett direktiv med avseende på det resultat som skall uppnås bindande för medlemsstaterna men det överläts åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Det övergripande målet med fusionsdirektivet är att underlätta företagsombildningar. När det gäller andelsbyten sker detta genom att det föreskrivs att dessa skall kunna ske utan skattekonsekvenser. Genom den i direktivet anvisade tekniken, s.k. roll-over relief (kontinuitetsprincipen), kommer beskattning att ske först när de mottagna andelarna definitivt avyttras. Som framgår av avsnitt 10.3 uppnås det i fusionsdirektivet övergripande målet numera vid andelsbyten som avser marknadsnoterade andelar genom en teknisk lösning som innebär att kontinuitetsprincipen tillämpas. Den mottagna andelen anses således förvärvat för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen. För andelsbyten som avser icke marknadsnoterade andelar tillämpas emellertid en uppskovsteknik. Tekniken är densamma som tillämpades i IGOL och UBA. Frågan är om denna teknik ligger i linje med fusionsdirektivet.

I doktrinen (Kristina Ståhl och Roger P Österman, *EG-skatterätt*, 2000, s. 244 ff.) förs en diskussion om man skall se fusionsdirektivet som ett "harmoniseringsdirektiv" liknande mervärdesskattedirektiven vilka har till syfte att genomföra samma tekniska

lösning i alla medlemsländer. I så fall strider den svenska lösningen med den i IGOL och UBA tillämpade uppskovstekniken mot direktivet. Om man i stället anser att direktivet endast föreskriver ett visst slutresultat är möjligheterna större att acceptera avvikande tekniska lösningar, så länge dessa leder till samma slutliga skatteutfall. Enligt författarna talar det mesta för att direktivet skall tolkas så att det är slutresultatet som är det viktiga medan den teknik som används har underordnad betydelse. De drar därför slutsatsen att uppskovstekniken i sig inte kan anses strida mot fusionsdirektivet. Enligt författarna gäller denna slutsats dock "endast under förutsättning att denna teknik inte leder till ett sämre resultat, dvs. till en hårdare beskattning, än vad som föreskrivs i direktivet" (a.a. s. 246 f.), dvs. med en s.k. roll-over relief. Den fråga som här efter inställer är därför om den svenska uppskovstekniken leder till ett sämre resultat än vad som föreskrivs i direktivet.

Den i fusionsdirektivet föreskrivna tekniken med roll-over relief innebär rent tekniskt att skatteobjektet är de mottagna andelarna. Enligt den svenska uppskovstekniken är skatteobjektet i stället de bortbytt andelarna, dvs. de ursprungliga andelarna. Detta saknar normalt betydelse både när det gäller marknadsnoterade och icke marknadsnoterade andelar. I vinstsituationer leder förhållandet inte till någon hårdare beskattning av delägaren. Om de mottagna andelarna i stället har sjunkit i värde kan den förlust som uppstår vid den definitiva avyttringen kvittas mot uppskovsbeloppet. Så långt är det svårt att se att uppskovstekniken inte är förenlig med fusionsdirektivet. Annorlunda förhåller det sig däremot när de icke marknadsnoterade andelarna är sådana kvalificerade andelar som omfattas av 3:12-reglerna. Om de mottagna andelar som en aktiv delägare fått i utbyte mot sina kvalificerade andelar sjunkit i värde kan han visserligen kvitta en del av den förlust som uppstått mot den del av uppskovsbeloppet som är kapitalbelopp. Däremot finns det inga möjligheter att kvitta någon del av förlusten mot den del av uppskovsbeloppet som är tjänstebelopp. Vid den definitiva avyttringen skall tjänstebeloppet således återtas till beskattning. När det gäller denna del av uppskovet är det svårt att se den uppkomna effekten på annat sätt än att en beskattning som enligt direktivet inte får ske, faktiskt ägt rum. Uppskovstekniken innebär i denna situation i praktiken en beskattning av själva andelsbytet även om beskattningen skjuts upp. Tekniken leder dessutom till en hårdare beskattning än vad som föreskrivs i direktivet med roll-over relief.

Som framgår av exemplet i avsnitt 10.4 uppgick säljarens nettoskatt till 1 502 580 kr enligt följande.

Andelsbytet:

Marknadsvärde mottagna andelar	8 000 000 kr
Omkostnadsbelopp avyttrade andelar	100 000 kr
= fördelningsvinst	7 900 000 kr
varav tjänstebelopp	3 660 000 kr
och kapitalbelopp	4 240 000 kr

Det förvärvande företaget försätts i konkurs:

Kapitalförlust	7 900 000 kr
Kvittningsbart kapitalbelopp	4 240 000 kr
Återfört tjänstebelopp	3 660 000 kr
Skatt på återfört tjänstebelopp	2 049 600 kr
Skattereduktion	547 020 kr
Nettoskatt att betala	1 502 580 kr

Om i stället kontinuitetsprincipen hade tillämpats hade resultat blivit följande.

Ersättning vid slutlig avyttring	0 kr
Omkostnadsbelopp	100 000 kr
Förlust	-100 000 kr
Skatt att betala	0 kr

Eftersom uppskovstekniken således i förevarande situation leder till ett sämre resultat, dvs. till en hårdare beskattning, än vad en tillämpning av kontinuitetsprincipen skulle ha gjort kan det ifrågasättas om uppskovstekniken är förenlig med fusionsdirektivet. Det skulle dock kunna hävdas att eftersom andelsbytet rent faktiskt inte utlöser någon beskattning – genom att beskattningen skjuts upp – är de svenska reglerna förenliga med fusionsdirektivet. En intressant fråga i detta sammanhang är vad innebörden av ”uppskov med beskattningen” egentligen är.

Det centrala enligt fusionsdirektivet är att ett andelsbyte inte får leda till att beskattning sker vid bytestillfället. Redan ordvalet, ”uppskov med beskattningen” är mot bakgrund av detta krav tveksamt. Om beskattning inte får ske och faktiskt heller inte sker eftersom denna skjuts upp kan man fråga sig vad det då är för beskattning som skjuts upp. När det gäller innebörden i begreppet

”beskattning” torde den vara densamma för alla medlemsstater i EG. De västerländska skattesystemen är nämligen alla uppbyggda kring samma grundläggande principer vilka inte förändrats nämnvärt under det senaste århundradet. Även om skattereformer motsvarande 1990 års svenska skattereform har genomförts i de flesta andra västländerna under senare delen av 1900-talet har de grundläggande principerna inte förändrats. Vad som förändrats är snarare synen på hur uppsatta mål för skatteuttag skall uppnås. Den närmare innebörden av begreppet beskattning torde kort kunna anges som en belastning för den skattskyldiga.

När det gäller innebörden av begreppet ”uppskov” har detta diskuterats av Jan Friman, Skattenytt, 1999, s. 441 f. Han ställer frågan om ett uppskov utgör en belastning på företagen som, vid tolkning av EG-direktivet, skall anses som beskattning. I sin analys går han in på begreppets betydelse i samband med 1) själva andelsbytet och 2) återföringen av uppskovet till beskattning. Som utgångspunkt för analysen används ett typfall som avser ett andelsbyte inom en koncern på så sätt att ett svenskt moderbolag (X) överläter samtliga aktier i ett svenskt dotterbolag (Y) till ett av sina utländska dotterbolag Z mot ersättning i form av nyemitterade aktier i Z. Till typfallet läggs även följande förutsättningar. X har tillgångar till ett sammanlagt värde av 1 000 varav dotterbolagen Y och Z representerar 600 respektive 300. Bokförda värden på Y och Z är 60 respektive 100. Efter det att X överlätit samtliga aktier i Y till Z, mot ersättning i form av nya aktier i Z, har i X uppkommit en vinst på 540. Med tillämpning av uppskovstekniken får X uppskov med en skatt på ca 151. Jan Friman anför vidare.

För X uppkommer frågan huruvida beskattningsuppskovet på 151 innebär restriktioner av något slag eller om beloppet utgör fritt eget kapital. Frågan förbigicks vid lagstiftningsärendets beredning. Vad som kan konstateras är att beskattningsuppskovet inte utgör en latent skattebelastning – dvs. en skatt på skillnaden mellan bokfört värde på Z och motsvarande skattemässiga värden. De nyemitterade aktierna i Z har nämligen ett skattemässigt värde av 600, dvs. övervärdet i innehavet av Y har inte rullats över i innehavet av Z utan det har realiserats. Uppskovsbeskattning måste därmed analyseras som någonting som ersätter aktuell beskattning av den vinst som uppkommer till följd av att övervärdet i Y realiserats.

Till dess svensk – eller internationell – redovisning etablerat en syn på hur beskattningsuppskov skall behandlas tror jag inte att man kan utesluta att uppskov utgör någon form av belastning som vid tolkning av EG-direktivet är att betrakta som beskattning. Om ett ekonomiskt synsätt innebär att ett ”uppskov med beskattning” bör analyseras som

ett villkorat uppskov med likvideffekterna (de kassamässiga effekterna), eller de sluta effekterna, av en beskattning av andelsbytet som faktiskt ägt rum är man enligt min uppfattning åtminstone väldigt nära det som direktivet är tillkommet för att förhindra.

Till grund för ovanstående analys av begreppet "uppskov" ligger visserligen ett exempel med juridiska personer. Resonemangen och den slutsats som dras kan dock appliceras även på fysiska personer. Som framgår är det svårt att avgöra om de svenska uppskovsreglerna kan sägas innebära att "beskattning" sker i samband med själva andelsbytet. Klart är dock att andelsbytet beskattas då uppskovet återförs. Detta är särskilt tydligt med avseende på uppskov i samband med andelsbyten med kvalificerade andelar. Vid avyttringstillfället är det således två transaktioner som beskattas, nämligen – genom att uppskovet återförs – överlåtelsen av de kvalificerade andelarna och avyttringen av de mottagna andelarna. Att det förhåller sig på detta sätt understryks av det förhållandet att uppskovet skall återföras även i förlustsituationer.

Mot bakgrund av vad som sagts i det föregående talar enligt utredningens uppfattning det mesta för att de genom SFS 2001:1176 införda reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten (48 a kap IL) utvidgas till att omfatta onoterade andelar, dvs. även kvalificerade andelar. Enligt dessa regler övertar de vid andelsbytet mottagna andelarna det omkostnadsbelopp som de avyttrade andelarna hade. En konsekvens av att tillämpa kontinuitetsprincipen även när de avyttrade andelarna är kvalificerade är att också de mottagna andelarna blir kvalificerade. För att 3:12-reglerna inte skall kunna kringgås måste kvalifikationen bestå under lika lång tid som den normala karenstiden, dvs. fem år. Enligt kontinuitetsprincipen betraktas ett andelsbyte med efterföljande avyttring som *en* skattepliktig händelse. Någon vinst behöver därför inte fastställas vid tidpunkten för andelsbytet utan först när de mottagna andelarna avyttras. Denna vinst skall dock – enligt en konsekvent tillämpning av kontinuitetsprincipen – beskattas enligt de regler som skulle ha tillämpats vid bytestillfället om andelarna i stället hade avyttrats, dvs. enligt 3:12-reglerna. För det fall att de mottagna andelarna avyttras innan karenstiden löpt ut innebär detta att en uppdelning av kapitalvinsten i en tjänstedel och en kapitaldel skall ske vid avyttringen. Om kapitalvinsten vid bytestillfället inte uppgick till 200 prisbasbelopp men värdet på de mottagna andelarna vid avyttringstillfället är så högt att kapitalvinsten överstiger detta belopp

leder förfarandet till att värdestegringen kommer att hänföras till inkomstslaget tjänst. Detta är naturligtvis inte rimligt eftersom värdestegringen inte genererats av den skattskyldiges arbetsinsatser. Den del som skall beskattas i inkomstslaget tjänst när andelarna avyttras bör därför begränsas till den del som skulle ha beskattats i inkomstslaget om en uppdelning i en tjänstedel och en kapitaldel hade gjorts vid bytestillfället.

En begränsning av tjänstebeloppet i enlighet med som nu sagts innebär att den vinst som uppkommer vid bytestillfället måste beräknas och registreras. För att uppnå ett korrekt beskattningsresultat i de fall då andelsinnehaven totalt sett resulterat i en vinst måste registreringen även kompletteras med eventuellt sparat utdelningsutrymme och sparat lättnadsutrymme för tiden före andelsbytet. Skattemyndigheterna beräknar och fastställer enligt gällande regler om uppskovsgrundande andelsbyten tjänstebelopp och kapitalbelopp (uppskovsbelopp). För detta arbete krävs tillgång till ovanstående uppgifter. Någon avgörande skillnad mot dagens arbete torde således inte uppkomma, varken vad gäller registreringen eller bedömningen av om andelarna är kvalificerade eller inte.

Det skulle visserligen kunna hävdas att en utvidgning av gällande regler om framskjuten beskattning till att även omfatta onoterade andelar öppnar möjlighet för att manipulera värdet vid bytestillfället respektive avyttringstillfället. För detta krävs dock att inte bara det avyttrade företaget utan även det köpande företaget är onoterade. När det gäller den problematik som beskrivs i avsnitt 10.4 har dock de köpande företagen regelmässigt varit börsbolag. I sådana fall torde förutsättningarna för manipulation vara så gott som uteslutna. Om det köpande företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige efter andelsbytet är verksam i företaget är det svårt att se meningen med att manipulera värdena. När det slutligen gäller övriga situationer, dvs. när det köpande företaget är ett onoterat företag som inte är fåmansföretag, finns visserligen utrymme för att manipulera värdena. Det torde dock i dessa fall, vilka för övrigt sannolikt inte är särskilt många till antalet, vara möjligt att göra en bedömning av om de uppgivna värdena är rimliga.

Sammanfattningsvis föreslår utredningen att gällande bestämmelser om framskjuten beskattning utvidgas till att även omfatta onoterade andelar.

I avsnitt 10.4 har effekterna av att gällande regler om uppskovsgrundande andelsbyten och 3:12-reglerna tillämpas samtidigt be-

skrivits. De problem som där beskrivs har framför allt uppstått efter affärer som gjorts under 1999 och 2000. Finansdepartementet har i en promemoria den 12 april 2002 (Fi2002/1588) redovisat fyra olika modeller för att komma till rätta med de aktuella problemen. I promemorian diskuteras även frågan om en eventuell regeländring skall verka retroaktivt. Utredningen förutsätter att det inom kort kommer att presenteras ett konkret förslag till lösning. Något behov av att diskutera om utredningens här föreslagna regeländringar skall verka retroaktivt föreligger därmed inte i förevarande sammanhang.

III Återköp av egna aktier

1 Beskattningen av icke börsnoterade/marknadsnoterade publika och privata aktiebolags återköp av egna aktier

1.1 Aktiebolagsrättsliga regler

1.1.1 Utskiftning av medel från ett aktiebolag till aktieägarna

Utbetalning av ett aktiebolags medel till aktieägarna kan enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, ske bl.a. vid utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden och vid bolagets förvärv av egna aktier.

1.1.2 Utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden

Enligt 6 kap. 1 § ABL får nedsättning av aktiekapitalet ske bl.a. för återbetalning till aktieägarna. Återbetalning kan ske med belopp som kan vara både större och mindre än nedsättningsbeloppet. Om det utbetalade beloppet är större än nedsättningsbeloppet kan den överskjutande delen principiellt betraktas som vinstutdelning. Nedsättning av aktiekapitalet kan genomföras genom inlösen eller sammanläggning av aktier, indragning av aktier utan återbetalning eller genom minskning av aktiernas nominella belopp med eller utan återbetalning.

Utbetalning till aktieägare vid nedsättning av aktiekapitalet i 6 kap. 1 § första stycket 2 ABL kan ske genom inlösen av aktier enligt 6 kap. 1 § tredje stycket 1 ABL eller genom minskning av aktiernas nominella belopp med återbetalning enligt 6 kap. 1 § tredje stycket 3 ABL. Enligt prop. 1990/91:54 s. 312 och prop. 1993/94:50 s. 345 skall skattemässigt avyttring inte anses föreligga i andra fall än när nedsättningen genomförs på så sätt att ägaren definitivt avhänts aktierna. Enligt propositionen skall en indragning eller inlösen av aktierna alltså anses innebära en avyttring. Kapitalvinstbeskattning sker på vanligt sätt. Vid inlösen av kvali-

ficerade aktier behandlas dock vinst i enlighet med 57 kap. 2 § första stycket IL som utdelning.

Vid nedsättning av aktiens nominella belopp samt vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden förenat med utbetalning anses någon avyttring inte ha skett. Av 42 kap. 17 § IL (tidigare 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL) framgår att sådana utbetalningar från ett svensk aktiebolag som beror på att aktiernas nominella belopp satts ned behandlas som utdelning.

1.2 Förvärv av egna aktier

1.2.1 Huvudregel

Enligt huvudregeln i 7 kap. 1 och 2 §§ ABL får ett aktiebolag inte teckna, förvärva eller som pant ta emot egen aktie. Förbud mot förvärv av egna aktier gäller även i fråga om dotterföretags teckning av aktier i moderbolag. Dotterbolaget får inte heller ta emot aktier i moderbolaget som pant. Om ett aktiebolag har tecknat egna aktier, skall stiftarna eller vid nyemission styrelsen och den verkställande direktören anses ha tecknat aktierna för egen räkning med solidariskt ansvar för betalningen. Det ursprungliga motivet för förbudet att förvärva egna aktier var att skydda bolagets borgenärer. Ett bolags förvärv av egna aktier kan få samma effekter som en återbetalning till aktieägarna i samband med en nedsättning av aktiekapitalet. Genom förbudet mot förvärv av egna aktier har man velat förhindra att de begränsningar som gäller vid nedsättning av aktiekapitalet kringgås. Förbudet har också motiverats med att förvärv av egna aktier kan medföra risk för spekulation och stödköp i egna aktier.

1.2.2 Undantagen i 7 kap. 4 § ABL

Förvärv av egen aktie är tillåtet enligt 7 kap. 4 § ABL i tre undantagsfall, nämligen vid övertagande av affärsrörelse där aktien ingår i rörelsen, vid inlösen av aktie på grund av maktmissbruk och vid inrop på auktion av aktie som utmätts för företagets fordran. Enligt 7 kap. 5 § ABL skall en på detta sätt förvärvad aktie, om den inte har dragits in genom nedsättning av aktiekapitalet, avyttras så snart det kan ske utan förlust, dock senast tre år efter förvärvet. Aktie som inte har avyttrats inom tre år från förvärvet är ogiltig. Bolaget

skall i sådant fall sätta ned aktiekapitalet med aktiernas nominella belopp. Ett förslag till beslut om nedsättning skall läggas fram på den första bolagsstämma som hålls sedan ogiltighet har inträtt. Nedsättningsbeloppet skall föras över till reservfonden.

Skattemässiga konsekvenser

Den aktieägare som säljer en aktie till det bolag där den är utgiven kapitalvinstbeskattas på vanligt sätt. Om bolaget inte gjort sig av med aktien inom tre år blir den enligt 7 kap. 5 § ABL ogiltig. Bolaget skall då sätta ned aktiekapitalet med aktiens nominella belopp. Detta föranleder emellertid ingen utbetalning till någon aktieägare och någon beskattning aktualiseras inte. Vad gäller skattemässiga konsekvenser för innehavare av kvalificerade aktier i ett fåmansföretag behandlas vinst som utdelning enligt regeln i 57 kap. 2 § första stycket andra meningen II (tidigare 3 § 12 b mom. andra stycket, andra meningen SIL).

1.2.3 Publika aktiebolags återköp

Gällande rätt

Genom lagstiftning år 2000 (prop. 1999/2000:34, bet. 1999/2000:LU9, SFS 2000:66) som trädde i kraft den 10 mars 2000 infördes en möjlighet för publika aktiebolag vars aktier är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad att förvärva egna aktier. Bestämmelsen därom återfinns i 7 kap. 3 § ABL. Andra publika aktiebolag samt privata aktiebolag får inte förvärva egna aktier utom i de fall som anges i 7 kap. 4 § ABL.

Beslut om förvärv av egna aktier skall enligt 7 kap. 11 § ABL fattas av bolagsstämman. Stämman kan bemyndiga styrelsen att fatta beslut om förvärv av aktier i bolaget. Av 7 kap. 16 § ABL framgår att ett beslut av bolagsstämman om förvärv av egna aktier eller om bemyndigande för styrelsen att fatta ett sådant beslut är giltigt endast om det har biträts av aktieägare med minst två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de vid bolagsstämman företrädde aktierna.

Enligt 7 kap. 7 § ABL får förvärv endast ske på en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet; på en börs eller

någon annan reglerad marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet efter tillstånd av Finansinspektionen eller i enlighet med ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag.

Av 7 kap. 8 § ABL framgår att förvärv av egna aktier får ske endast om aktierna är helt betalda. Förvärvet får inte ske med större belopp än att det efter förvärvet finns täckning för det bundna egna kapitalet i bolaget och, om bolaget är moderbolag, i koncernen. Beräkningen av om så är fallet skall göras enligt balansräkningen för föregående räkenskapsår, om denna fastställs vid den bolagsstämma som skall besluta om förvärvet, och i annat fall på grundval av sådana handlingar som anges i 7 kap.13 § andra stycket ABL. Förvärvet får inte heller ske med ett så stort belopp att förvärvet med hänsyn till bolagets och, om bolaget är moderbolag, koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid med god affärssed.

Förvärv av aktier får enligt 7 kap. 9 § ABL inte ske i den mån bolagets innehav av egna aktier efter förvärvet kommer att uppgå till mer än en tiondel av samtliga aktier i bolaget. Aktier i bolaget som innehas av dess dotterföretag skall vid beräkningen anses som bolagets.

Aktier som har förvärvats i strid med någon av bestämmelserna i 7 kap. 7–9 §§ ABL skall enligt 7 kap. 10 § ABL avyttras inom sex månader från förvärvet. Aktier som inte har avyttrats inom denna tid skall av bolaget förklaras ogiltiga. Bolaget skall i sådant fall sätta ned aktiekapitalet med aktiernas nominella belopp. Ett förslag till beslut om nedsättning skall läggas fram på den första bolagsstämma som hålls sedan ogiltigheten har inträtt. Nedsättningsbeloppet skall föras över till reservfonden.

Motiven för avgränsningen av bolagskretsen

Som framgår av 7 kap. 3 § ABL får endast publika aktiebolag vars aktier är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad förvärva egna aktier. I delbetänkandet *Aktiebolagets kapital* (SOU 1997:22) föreslog Aktiebolagskommittén att även privata aktiebolag skulle kunna förvärva egna aktier. På s. 253 finns följande uttalande.

Ett starkt skäl till att tillåta privata bolag att förvärva egna aktier är att underlätta ägarskiften. För detta kan krävas att bolaget kan förvärva en

betydande del av de egna aktierna. Den begränsning till tio procent av totalantalet aktier som för de publika bolagens del följer av det andra bolagsdirektivet bör därför inte gälla för privata bolag. Däremot skall också i dessa bolag det vederlag som lämnas för aktierna rymmas inom bolagets fria egna kapital och förvärvet vara förenligt med försiktighetsprincipen.

Beslut om överlåtelse av egna aktier som bolaget förvärvat skall även i privata bolag fattas med iakttagande av bestämmelserna om nyemission.

Förslaget om att även privata aktiebolag skulle tillåtas förvärva egna aktier togs inte med i prop. 1999/2000:34 *Förvärv av egna aktier*. I propositionen konstateras inledningsvis att de publika aktiebolagens behov av att kunna förvärva egna aktier är av annat slag än det behov som privata aktiebolag kan ha. De publika aktiebolagens behov torde framför allt ha samband med intresset av att åstadkomma ett effektivt resursutnyttjande. Enligt propositionen framträder nyttan med förvärv av egna aktier i privata bolag framför allt i samband med ägarskiften eftersom bolaget medel kan användas för att köpa ut en delägare. På s. 54 i propositionen anförs följande.

Förslaget att endast vissa publika bolag för närvarande skall kunna förvärva egna aktier har delvis sin bakgrund i de särskilda regler som gäller för beskattning av aktieägare i fåmansföretag som i betydande omfattning varit verksam i företaget. Regelsystemet finns i 3 § 12–12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) och behandlar utdelning från företaget samt reavinst vid avyttring av aktien (de s.k. 3:12-reglerna). Enligt den s.k. karensen i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL gäller de särskilda skattereglerna i vissa fall under fem beskattningsår efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag. Regeringen har den 9 september 1999 beslutat att tillkalla en särskild utredare för att se över 3:12-reglerna. Även frågan om den skattemässiga behandlingen av förvärv av egna aktier i privata bolag skall ses över i det sammanhanget.

På sidan 58 uttalas vidare.

En begränsning är dock nödvändig med hänsyn till gällande skatteregler. Det finns publika aktiebolag som i praktiken är fåmansföretag och som därmed omfattas av de tidigare (se avsnitt 5.1) nämnda särskilda skattereglerna. Rätten att förvärva egna aktier bör därför begränsas till publika aktiebolag vars aktier är noterade på börs eller auktoriserad marknadsplats eller på motsvarande utländsk marknad. För övriga publika aktiebolag bör det nuvarande principiella förbudet mot förvärv av egna aktier tills vidare bestå.

1.3 Beskattningen vid publika aktiebolags förvärv av egna aktier

1.3.1 Aktieägarens beskattning

När ett publikt aktiebolag vars aktier är noterade vid börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad förvärvar egen aktie på en börs eller en auktoriserad marknadsplats i Sverige, på en utländsk reglerad marknad eller genom ett förvärvs-erbjudande riktat till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag, skall den överlåtande aktieägaren anses ha avyttrat aktierna.

I prop. 1999/2000:38 *Vissa skattefrågor med anledning av att aktiebolag skall kunna förvärva egna aktier*, m.m. konstateras inledningsvis att det inte finns några särskilda skatteregler som skall tillämpas på den som överläter en aktie till det bolag som givit ut den men att det redan av de allmänna reglerna inom kapitalbeskattningen följer att den överlåtande aktieägaren anses ha avyttrat aktierna. Av de allmänna reglerna framgår att kapitalvinstbeskattning skall ske för fysisk person och för juridiska personer vid överlåtelse av kapitalplacersaktier och näringsbetingade aktier. Om aktien i fråga utgör lager hos överlåtaren sker beskattning som vid försäljning av vilken lagertillgång som helst.

På s. 25–26 i propositionen anförs följande.

Ett skäl för att skattemässigt behandla återköp som avyttring hos aktieägaren är att ett återköp företer systematiska likheter med inlösen av aktier i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Inlösen av aktier i sådana fall behandlas som en avyttring och reavinstbeskattning skall ske enligt vanliga regler.

Ett av skälen mot att behandla återköpen som avyttring hos aktieägaren är att det kan antas att för många aktiebolag framstår möjligheten att återköpa aktier som ett alternativ till utdelning i vanlig mening. Att behandla ersättningen för aktien som en utdelning skulle dock av skäl som redovisats ovan kunna vara till nackdel för den skattskyldige. Till bilden hör också att när det är fråga om större publika bolag har aktieägaren i många fall möjlighet att sälja aktien före återköpstillfället och på så vis kunna välja det skattemässigt förmånligare alternativet med reavinstbeskattning. Ett skäl mot att behandla återköpen som en utdelning är att aktieägaren normalt inte vet vem som är den egentliga köparen då återköpen sker via börs eller annan auktoriserad marknadsplats. Endast vid s.k. riktade förvärvs-erbjudanden går det att med klarhet fastställa vem som förvärvar aktien. Det skulle således i vissa situationer vara oklart om det är en försäljning till bolaget som skall bedömas som en utdelning eller om

någon annan än bolaget köpt aktien och reavinstbeskattning skall ske.
- - - Enligt regeringens mening föreligger det därför övervägande skäl för att återköp av aktier hos aktieägaren skall behandlas som en avyttring och beskattas enligt reavinstreglerna.

På s. 26–27 uttalas följande.

Förslaget att endast vissa publika bolag för närvarande skall kunna återköpa egna aktier har delvis sin bakgrund i de särskilda regler som gäller för beskattning av aktieägare i fåmansföretag som i betydande omfattning varit verksam i företaget. Regelsystemet finns i 3 § 12–12 e mom. SIL och behandlar utdelning från företaget samt reavinst vid avyttring av aktien (3:12-reglerna). Bestämmelserna skall således tillämpas på aktieägarnivå och aktieägaren sägs inneha en kvalificerad aktie. Enligt den s.k. karensen i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL gäller de särskilda skattereglerna i vissa fall under fem beskattningsår efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag. Regeringen har den 9 september 1999 beslutat att tillkalla en särskild utredare för att se över 3:12-reglerna. Även frågan om den skattemässiga behandlingen av återköp i privata bolag bör ses över i det sammanhanget.

I avvaktan på en ny lagstiftning i den delen bör emellertid särskilda regler gälla för återköp i de situationer då en aktieägare i ett noterat publikt aktiebolag på grund av den tidigare nämnda karensen omfattas av de särskilda skattereglerna. Inom 3:12-systemet behandlas vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet i företaget genom inlösen av aktier som en utdelning. Även vinst som uppkommer då aktiebolaget återköper en aktie bör behandlas som en utdelning inom 3:12-systemet. För att en aktieägare som omfattas av de särskilda skattereglerna inte skall kunna omvandla en kvalificerad aktie till en okvalificerad bör, i de fall bolaget återköper en aktie som är kvalificerad i ägarens hand för att sedan sälja den tillbaka till aktieägaren, aktien anses som kvalificerad.

Först när det finns ett nytt system för beskattning av aktieägare som i betydande omfattning varit verksam i ett fåmansföretag kan således frågan om återköp i privata och i sådana publika bolag, som inte omfattas av de föreslagna reglerna om återköp, lösas.

1.3.2 Beskattningen vid återköp av kvalificerade aktier

Av 57 kap. 6 § IL framgår att det i noterade publika bolag kan förekomma kvalificerade andelar till följd av att bolaget inom en femårsperiod varit ett fåmansföretag. Enligt 57 kap. 2 § första stycket IL beskattas vinst hos aktieägare som omfattas av denna karensregel vid överlåtelse till aktiebolaget av dess egna aktier som utdelning.

Om en aktieägare, som omfattas av karensregeln, köper aktier i samma bolag efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag blir dessa tillskott inte kvalificerade andelar. För att förhindra att bestämmelsen i 57 kap. 6 § IL skall kunna kringgås genom omvandling av kvalificerad andel till okvalificerad har det i 57 kap. 6 a § IL införts en regel som innebär att en aktieägare som i samband med återköp avyttrat en kvalificerad andel till bolaget och sedan köper tillbaka en andel av bolaget fortfarande anses inneha en kvalificerad andel. I specialmotiveringen kommenteras bestämmelsen på följande sätt (s.42).

Bestämmelsen är ny och innebär att en aktieägare som har en kvalificerad andel inte genom att överlåta aktien till aktiebolaget och där efter köpa tillbaka den skall kunna omvandla aktien till en okvalificerad aktie. I denna situation skall man bortse från överlåtelse och tillämpa de särskilda reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen som om aktieägaren hela tiden ägt aktien. Bestämmelsen tar endast sikte på aktiens egenskap som kvalificerad. Däremot innebär det inte att aktieägaren ånyo får tillgodoräkna sig sparad utdelningsutrymme o.d. som förbrukats vid försäljningen till aktiebolaget.

1.3.3 Aktiebolaget överlåter återköpta aktier

Om aktiebolaget efter ett återköp överlåter de förvärvade egna aktierna skall – i de fall överlåtelsen inte sker över börs eller annan reglerad marknad – överlåtelsen genomföras med tillämpning av de regler som gäller för nyemission. Detta innebär bl.a. att aktieägarna skall ha företräde att förvärva de återköpta aktierna men att bolagsstämman kan besluta att avvika från företrädesrätten. För det fall att bolaget överlåter aktierna till aktieägarna och detta sker mot ett vederlag som understiger aktiens marknadsvärde innebär det inte att aktieägaren därigenom anses ha fått en utdelning från bolaget, dvs. någon beskattning skall inte ske. Skälet härför är att dennes förmögenhet har fördelats på ett större antal andelar. Enligt 48 kap. 6 a § IL skall kapitalvinst som uppkommer när bl.a. ett aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § ABL avyttrar egna aktier inte tas upp. På s. 2 i prop 1999/2000:38 uttalas följande.

Ett aktiebolag som återköpt en egen aktie kan förfara på två sätt. Aktien kan dras in genom nedsättning av aktiekapitalet. Ett annat alternativ är att bolaget överlåter den återköpta aktien. Oavsett vilket alternativ bolaget väljer innebär förslaget att det inte skall medföra

några skattekonsekvenser för bolaget. Bolaget skall heller inte ha rätt att göra avdrag för en reaförlust.

I specialmotiveringen (s. 42) till den nya bestämmelsen i 48 kap. 6 a § IL sägs bl.a. följande.

Av bestämmelsen följer att ett aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) eller 6 a kap. 3 § första stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) inte skall beskattas för en kapitalvinst då bolaget avyttrar egna aktier. Detsamma gäller om bolaget överlåter en option, en termin eller ett liknande instrument vars underliggande tillgångar består av egna aktier. Av bestämmelsen följer vidare att ett aktiebolag inte skall beskattas för en premie som bolaget får i samband med utfärdandet av en option med den egna aktien som underliggande tillgång. Av 44 kap. 2 § inkomstskattelagen framgår att vad som sägs om kapitalvinster i bl.a. 48 kap. gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster. Av detta följer att kapitalförlust som uppkommer i nu nämnda situationer inte får dras av. Av 44 kap. 4 § första stycket 4 inkomstskattelagen framgår att en option anses avyttrad om tiden för utnyttjande löper ut utan att optionen utnyttjas. Av detta följer att den premie som bolaget betalat vid ett förvärv av en köp- eller säljoption inte får dras av.

1.4 Beskattningen vid privata aktiebolags återköp av egna aktier

1.4.1 Allmänt

Både inlösen av aktier vid nedsättning av aktiekapitalet och bolagets återköp av egna aktier innebär att aktieägaren inte längre har kvar dessa. Detta innebär att såväl vid inlösen av egna aktier som vid bolagets återköp av egna aktier föreligger en avyttring. Sett ur aktieägarens perspektiv föreligger det inte någon nämnvärd skillnad mellan avyttring av aktier till utomstående och när bolaget löser in eller förvärvar egna akter. Den enda skillnaden i förhållande till avyttring av aktier till utomstående är att bolaget vid inlösen respektive återköp av aktier förvärvar aktier med egna medel. Detta gäller såväl kvalificerade som icke kvalificerade aktier i fåmansaktiebolag.

Vad gäller den skattemässiga behandlingen av icke kvalificerade aktier vid inlösen uttalas i prop. 1990/91:54 s. 312 att en indragning eller inlösen av aktierna skall anses innebära en avyttring samt att beskattningen sker enligt reglerna om kapitalvinst. Vad gäller

bolagets återköp av egna aktier anförs på s. 24 i prop. 1999/2000:38 att när ett publikt aktiebolag vars aktier är noterade vid börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad förvärvar egen aktie på en börs eller en auktoriserad marknadsplats i Sverige, på en utländsk reglerad marknad eller genom ett förvärvserbjudande riktat till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag, att den aktien bör anses ha avyttrats. På s. 25 i propositionen uttalas vidare att det redan av de allmänna reglerna inom kapitalbeskattningen följer att den överlåtande aktieägaren anses ha avyttrat aktierna samt att av de allmänna reglerna följer att den fysiska personen skall kapitalvinstbeskattas. Beskattningen av vinst hos aktieägaren i börsbolaget sker således i båda fallen enligt reglerna om kapitalvinst.

Vid inlösen respektive återköp av kvalificerade aktier behandlas dock vinst enligt 57 kap. 2 § första stycket IL som utdelning, medan vinst vid avyttring av kvalificerade aktier till utomstående enligt 57 kap. 12 § IL behandlas som kapitalvinst.

1.4.2 Utgångspunkter för valet av beskattningslösning

Enligt utredningens direktiv skall det vara en genomgående linje i arbetet att pröva olika möjligheter till förändring för att stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen i Sverige. Uppdraget beträffande förvärv av egna aktier är att överväga olika ändringar som kan underlätta generationsskiften i företag.

Förändringarna måste i varje enskilt fall avvägas mot övriga grundläggande mål för regelsystemet. I fråga om förvärv av egna aktier konstateras inledningsvis i direktiven att frågan om civilrättsliga regler i anslutning till de privata bolagens möjligheter att kunna förvärva aktier i det egna bolaget bereds i Justitiedepartementet samt att detsamma gäller motsvarande fråga för publika bolag vars aktier inte är registrerade på en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad. Behovet av en sådan reglering torde i första hand göra sig gällande i samband med ägar- och generationsskiften. Av denna anledning är det nödvändigt att ta ställning till vilka skatteregler som aktualiseras i samband med ägar- och generationsskiften. Vidare uppmärksammas att det finns ett nära samband mellan den skattemässiga behandlingen av bolagets förvärv av aktier i det egna bolaget och

reglerna i 3 § 12–12 e mom. SIL varför också denna fråga bör ingå i utredningen.

Återköp av egna aktier företer stora likheter med inlösen av aktier vid nedsättning av aktiekapitalet. Reglerna om återköp bygger i huvudsak på reglerna om inlösen av aktier. Inlösen av aktier är ett alternativ till förvärv av egna aktier. Inlösen innebär att aktieägarna avyttrar sina aktier till bolaget som makulerar aktierna. Den stora skillnaden mellan återköp och inlösen är att bolaget i samband med inlösen av aktier måste sätta ned aktiekapitalet. Vid återköp av egna aktier kan bolaget välja att antingen sätta ned aktiekapitalet eller behålla och så småningom överlåta aktierna. När ett bolag som gjort en aktieinlösen behöver nytt kapital måste det genomföra en nyemission, istället för att som vid återköp endast sälja de redan existerande aktierna. Både vid inlösen av aktier och vid återköp av aktier sker avyttring. De systematiska likheterna mellan inlösen av aktier och återköp av egna aktier talar enligt utredningens uppfattning för samma skattemässiga behandling av vinst vid såväl inlösen som återköp av kvalificerade aktier. Det är därför naturligt att i första hand undersöka förutsättningarna för en sådan förändring.

Utredningen har föreslagit att den nuvarande bestämmelsen om hälftindelning mellan inkomstslaget tjänst och kapital av den del av kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiget sparade utdelningsutrymme skall slopas samt att det beloppstak som maximerar den kapitalvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst bibehålls på 100 basbelopp. En sådan förändring gör att frågan om beskattningskonsekvenserna vid återköp hamnar i ett delvis nytt läge.

Angående utdelningsbeskattning vid inlösen av kvalificerade aktier i samband med nedsättning av aktiekapitalet uttalas i specialmotiveringen till prop. 1993/94:50 s. 346 följande:

Tillägget i sista meningen att vinst vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden skall behandlas som utdelning i fråga om fåmansföretag gäller den situationen att nedsättning sker genom inlösen av aktier.

Någon närmare argumentation för den valda lösningen finns inte. Enligt utredningens uppfattning handlar det om en konsekvens av den principiella utgångspunkten vid fåmansföretagsbeskattningen, nämligen att utdelning och kapitalvinst som överstiger normal kapitalavkastning måste beskattas enligt särskilda regler för att arbetsersättning i fåmansföretag skall beskattas likformigt med

löneinkomster för personer med höga arbetsinkomster (prop. 1989/90: 110 s. 468).

Vid försäljning av kvalificerade aktier till utomstående sker dock kapitalvinstbeskattning varvid enligt den gällande regeln i 57 kap. 12 § IL hälftindelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av den del av en kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger utdelningsutrymme sker. Detta innebär att aktieägaren vid försäljning av kvalificerade aktier till utomstående uppnår förmånligare beskattning än vid utdelning. I prop 1989/90: 110 (s. 472) motiveras detta med att den som säljer kvalificerade andelar "inte kan räkna med att få ut en hundraprocentig ersättning ens för beskattade vinstmedel i företaget och att en försäljning medför kostnader."

Av de ovannämnda förarbetsuttalandena framgår att bakgrunden till skillnaden i beskattningen ligger framför allt i att ersättning för kvalificerade aktier vid avyttring kommer från en utomstående köpare och att de medel som skall beskattas som löneinkomst även efter avyttringen finns kvar i bolaget. Vid inlösen av aktier i samband med nedsättning av aktiekapitalet sker utbetalningen med medel som finns kvar i bolaget och som oftast överstiger normal kapitalavkastning och som följaktligen skall beskattas som löneinkomst. Detta talar mot att en ägare till kvalificerade aktier skall få beskattas enligt reglerna om kapitalvinst vid inlösen av aktier samt vid bolagets återköp av egna aktier.

Å andra sidan bidrar den gällande utdelningsbeskattningen av vinst vid inlösen respektive återköp av kvalificerade andelar enligt utredningens uppfattning till inläsningseffekter i fåmansaktiebolag. Enligt den gällande ordningen uppnår aktieägaren förmånligare skattemässig behandling genom avyttring av kvalificerade aktier till utomstående än vid såväl inlösen som vid överlåtelse av aktier till bolaget. Vid avyttring av kvalificerade aktier till utomstående byter bolaget ägare medan de upparbetade vinstmedlen förblir inlästa i bolaget. Om vinst vid inlösen respektive återköp av kvalificerade aktier behandlades på samma sätt som avyttring skulle detta enligt utredningens uppfattning innebära ett incitament för kvalificerade aktieägare att vid ägar- och generationsskifte oftare välja inlösen respektive överlåtelse av sina kvalificerade aktier vid utträde ur bolaget. Fördelarna med inlösen respektive återköp av egna aktier är uppenbara: resurserna i bolaget frigörs och kan kanaliseras till branscher och företag med samhällsekonomiskt mest räntabla investeringsprojekten samtidigt som ägar- och generationsskiften

underlättas. Ändrad skattemässig behandling skulle enligt utredningens uppfattning dessutom innebära en förenkling av regelsystemet.

För bedömningen huruvida det finns skäl att övergå till att beskatta ägaren till kvalificerade aktier vid inlösen av aktier i samband med nedsättning av aktiekapitalet samt vid bolagets återköp av egna aktier enligt reglerna om kapitalvinst finns det anledning att även pröva en sådan lösning ur ett likformighets- och neutralitetsperspektiv. En prövning bör således göras om en sådan ändring kan leda till omotiverade skattemässiga obalanser mellan olika juridiska former under vilka näringsverksamhet kan bedrivas.

I delbetänkandet *Aktiebolagets kapital* (SOU 1997:22) konstateras på s. 253 att ett starkt skäl till att tillåta privata bolag att förvärva egna akter är att underlätta ägarskiften. För detta kan krävas att bolaget ges möjlighet att förvärva en betydande del av de egna aktierna. Kommittén föreslog att även icke börsnoterade och privata aktiebolag skulle få förvärva egna aktier. Förslaget kom dock inte att genomföras, främst av det skälet att regeringen förutså skattemässiga komplikationer. I utredningens direktiv uttalas att det finns behov att ta ställning till vilka skatteregler som aktualiseras i samband med återköp av egna aktier. Det påpekas att det finns ett nära samband mellan den skattemässiga behandlingen av bolagens förvärv av aktier i det egna bolaget och reglerna i 3 § 12–12 e mom. SIL.

Den utdelningsbeskattning som med dagens regler träffar ägare till kvalificerade aktier vid inlösen samt vid återköp försvårar enligt utredningens uppfattning generationsskiften i fåmansföretag och förstärker inlåsnings effekter. Sämre möjligheter att genomföra generationsskifte stimulerar inte tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen. Det bör dessutom uppmärksammas att olika skattemässig behandling vid inlösen av aktier och bolagets återköp av egna aktier mellan fåmansaktiebolag och övriga aktiebolag innebär ett avsteg från likformighets- och neutralitetsprincipen. Hänsyn bör dessutom tas till att det, bortsett från det faktum att fåmansföretaget vid inlösen och återköp av egna aktier betalar med medel som skall beskattas som löneinkomst, inte finns någon principiell skillnad mellan avyttring av aktier till utomstående och inlösen och bolagets återköp av egna aktier.

1.4.3 Förslag

Förslag: Utdelningsbeskattning hos aktieägaren behålls som huvudregel vid såväl inlösen som återköp av kvalificerade aktier.

Om en aktieägare vid inlösen eller återköp av aktier överläter hela sitt kvalificerade aktieinnehav till bolaget skall dock beskattning ske enligt reglerna för kapitalvinst.

Regeln i 57 kap. 2 § första stycket, andra meningen IL om utdelningsbeskattning av vinst vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier har sin grund i principen som kommit till uttryck på s. 468 i prop. 1989/90:110 innebärande att utdelning och kapitalvinster som överstiger normal kapitalavkastning i fåmansföretag skall beskattas likformigt med löneinkomster för personer med höga arbetsinkomster. Regeln om utdelningsbeskattning gäller inte när avyttring av kvalificerade andelar sker till utomstående.

Den gällande utdelningsbeskattningen av vinst vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen och överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna kvalificerade aktier gör det skattemässigt förmånligare för en delägare med kvalificerade andelar att vid ägar- och generationsskifte avyttra sina aktier till utomstående än att utträda ur bolaget genom inlösen eller överlåtelse av aktieinnehavet till bolaget. Kapitalvinstbeskattning av vinst vid inlösen eller återköp av kvalificerade aktier skulle enligt utredningens uppfattning innebära ett incitament för kvalificerade aktieägare att föredra att sälja sina aktier till aktiebolaget framför avyttring av aktier till utomstående. Enligt utredningens uppfattning bör dock kapitalvinstbeskattning förbehållas det fallet när aktieägaren överläter hela sitt aktieinnehav, dvs. vid ägar- eller generationsskifte. Utredningen föreslår därför att vinst vid inlösen respektive återköp av egna kvalificerade aktier i de fall när en aktieägare avyttrar hela sitt kvalificerade aktieinnehav i bolaget skall beskattas enligt den föreslagna regeln om kapitalvinstbeskattning i 57 kap. 12 § IL. Förslaget innebär att kvalificerade aktieägare vid ägar- och generationsskifte inte längre av skatteskäl blir stimulerade att utträda ur bolaget genom försäljning av sitt aktieinnehav till utomstående, vilket i sin tur innebär att det upprättas neutralitet mellan dessa två sätt att genomföra ägar- och generationsskifte i fåmansaktiebolag. Detta innebär i sin tur att det blir lättare att genomföra ägar- och

generationsskifte med bolagets egna medel vilket enligt utredningens uppfattning borde leda till minskade inlösningseffekter i fåmansaktiebolag. Samtidigt underlättas ägar- och generationsskiften i situationer där de ägare som avser att stanna kvar i bolaget saknar ekonomiska resurser att förvärva aktierna från den eller de som önskar lämna bolaget. På motsvarande sätt skulle en möjlighet till återköp av egna aktier kunna underlätta ägarförändringar i företag ägda av de anställda. Även om regeln om kapitalvinstbeskattning enligt utredningens förslag inte längre innehåller hälftenbeskattning i inkomstslaget kapital upp till 100 basbelopp är kapitalbeskattning fortfarande ett gynnsammare alternativ än utdelningsbeskattning. För att begränsa de risker för inkomstomvandling som den nu diskuterade omläggningen kan föra med sig bör förändringen därför stanna vid det fallet att överlåtelsen avser aktieägarens hela innehav.

Beräkning av omkostnadsbelopp vid inlösen/återköp av egna aktier

Enligt 44 kap. 13 § IL skall kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången eller för den utfärdade förpliktelsen minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet och omkostnadsbelopp. Med omkostnadsbelopp avses enligt 44 kap. 14 § IL, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter). Enligt gällande rätt kan underlaget i princip bestämmas till faktisk anskaffningskostnad (huvudregel), indexuppräknat värde eller kapitalunderlaget. Vid beräkningen av anskaffningskostnaden för en aktie tillämpas den s.k. genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL, vilken innebär att en genomsnittlig beräkning görs för alla aktier och finansiella instrument av samma slag och sort. Enligt 57 kap. 12 § andra stycket IL kan kapitalvinsten beräknas med utgångspunkt i ett omkostnadsbelopp som bestäms med tillämpning av bestämmelserna om uppräknning i 43 kap. 17 § och, för svenska andelar, bestämmelserna om kapitalunderlaget i 43 kap. 18 § IL. Bestämmelserna i detta stycke gäller inte för andra delägarätter än aktier och andelar. Enligt 43 kap. 17 § IL skall anskaffningsutgiften för andelar som har förvärvats före år 1990 vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt 43 kap. 4 § IL räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990.

Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990. Bestämmelserna i första stycket gäller inte om omkostnadsbeloppet beräknas med tillämpning av 43 kap. 18 § IL. Enligt 43 kap. 18 § IL får som anskaffningsutgift för andelar som har förvärvats före år 1992 vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt 43 kap. 4 § IL första stycket 1 tas upp det justerade kapitalunderlaget i företaget enligt 43 kap. 19–27 §§ IL fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före utgången av det beskattningsår som avses i 43 kap. 19 §.

Enligt utredningens förslag skall beräkning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade aktier beräknas antingen med utgångspunkt i den faktiska anskaffningskostnaden eller med tillämpning av den alternativregel som föreskrivs i 43 kap. 18 § IL, dvs. skillnaden mellan värdet på tillgångar och värdet på skulder i företaget vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret. Vid inlösen och återköp av egna aktier bör beräkning av kapitalvinst ske på samma sätt.

Skall samma regler om utdelningsutrymme och lättnadsutrymme som gäller vid avyttring av kvalificerade aktier gälla även vid inlösen resp. återköp av aktier?

Enligt 57 kap. 12 § första stycket IL skall av en kapitalvinst på en kvalificerad andel 50 procent av den del som överstiger det sparade utdelningsutrymmet tas upp i inkomstslaget tjänst. Om sparade lättnadsutrymme enligt 43 kap. 6 § IL överstiger sparade utdelningsutrymme tillämpas enligt 57 kap. 12 § fjärde stycket IL bestämmelserna i första stycket på kapitalvinsten minskad med mellan-skillnaden.

Utredningen har föreslagit att den nuvarande bestämmelsen om hälftindelning mellan inkomstslaget tjänst och kapital av den del av en kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger sparade utdelningsutrymme slopas och att det beloppstak som maximerar den kapitalvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst bibehålls på 100 basbelopp.

Enligt utredningens uppfattning bör den kapitalvinst som uppkommer vid inlösen respektive återköp av kvalificerade aktier räknas ut på samma sätt som den kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av aktier vilket innebär att bestämmelserna i 57 kap. 12 §

första och fjärde stycket i fråga om sparade utdelnings- och lätttnadsutrymme IL äger tillämpning även vid inlösen och återköp av egna aktier.

Inlösen och återköp av egna aktier till ett pris som ligger under marknadsvärdet

Avdrag för kapitalförlust som uppstår vid avyttring av kvalificerade aktier sker enligt allmänna regler. Enligt 44 kap. 23 § IL anses bara verkliga kapitalförluster som kapitalförluster. Kapitalförluster som beror på att tillgångar avyttras mot en ersättning som understiger deras marknadsvärde skall enligt 44 kap. 24 § IL anses som kapitalförluster bara om det framgår av omständigheterna att säljaren inte har för avsikt att öka köparens förmögenhet.

1.4.4 Beskattningskonsekvenser vid inlösen och återköp av egna aktier till ett pris som ligger över marknadsvärdet

Bedömning: Om kvalificerade aktier överläts till aktiebolaget till ett pris som överstiger marknadsvärdet blir bestämmelsen i 44 kap. 17 § IL tillämplig, dvs. den del som skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst beräknas som om ersättningen motsvarat marknadsvärdet. Om den som överlätit kvalificerade aktier till överpris inte är anställd eller närstående till anställd i bolaget beskattas skillnadsbelopp enligt reglerna om utdelning i 57 kap. IL

I 44 kap. 17 § IL (tidigare 24 § 6 mom. SIL) föreskrivs att om en tillgång avyttras till ett pris som överstiger marknadsvärdet och den överskjutande delen tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst, skall ersättning anses motsvara marknadsvärdet. I prop 1999/2000:15 *Slopade stoppregler* beträffande regeln i 24 § 6 mom. SIL uttalas följande på s. 63:

Om egendom överläts till överpris från en fysisk person till ett företag under sådana förhållanden att stoppregeln inte är tillämplig blir beskattningskonsekvenserna beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Är överlåtaren anställd i företaget blir han eller hon beskattad för skillnaden mellan det avtalade priset och marknadspriset som för en löneförmån. Den anställde torde också beskattas om egendomen överläts av någon som är närstående till honom. (jfr RÅ

1989 ref. 57, RÅ 1991 ref. 27 och RÅ 1996 ref. 16). Är överlåtaren inte anställd eller närstående till anställd men aktieägare i företaget beskattas skillnadsbeloppet som utdelning enligt reglerna i 3 § 1 mom. SIL. Skall skillnadsbeloppet beskattas som löneförmån är detta avdragsgillt samtidigt som företaget får betala socialavgifter. I utdelningsfallet föreligger ingen avdragsrätt och heller ingen skyldighet att erlägga socialavgifter.

På s. 64 anförs följande:

Om den som överlätit egendomen till överpris inte är anställd (eller anhörig till anställd) os fåmansföretaget kan det – även i avsaknad av ett formellt utdelningsbeslut – vid tillämpning av de allmänna reglerna ofta te sig naturligt att beskatta värdet av förmånen som utdelning. Skillnaden i förhållande till stoppregeln består här främst i att skattesatsen för utdelning normalt är lägre än skattesatsen för tjänsteinkomster. Beskattning enligt 3:12-regleran kan dock bli aktuellt.

I specialmotiveringen till 24 § 6 mom. SIL (numera 44 kap. 17 § IL) anförs på s. 154 följande:

Ändringen i första stycket innebär att momentet gäller allmänt och inte endast delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person. När någon överlåter egendom till ett pris som överstiger marknadsvärdet och skall ta upp överpriset som intäkt av tjänst skall vid reavinstberäkningen naturligt nog endast den del av vederlaget tas upp som intäkt som motsvarar egendomens marknadsvärde.

Det kan förekomma att den del av priset som överstiger marknadsvärdet bör bedömas som utdelning och inte som inkomst av tjänst. I dessa fall spelar det ofta mindre roll om överlåtelsen i sin helhet behandlas i reavinstsystemet eller om de avtalade priset skall delas upp i en reavinstdel och en utdelningsdel.

Enligt utredningens uppfattning föreligger det möjlighet vid inlösen och återköp av egna aktier att på grund av bristande tvåparts-konstellation mellan bolaget och aktieägare att kvalificerade aktier säljs till ett pris som överstiger marknadsvärde. Om ett bolag löser in eller förvärvar egna kvalificerade aktier till överpris, bör den del av priset som överstiger marknadspriset beskattas antingen som intäkt av tjänst om den som sålt aktier eller dennes närstående är anställd i bolaget. Om aktieägaren inte är anställd eller närstående till anställd i bolaget bör den del av priset som överstiger marknadsvärdet, i fråga om kvalificerade aktier, behandlas som utdelning och beskattas enligt utdelningsreglerna i 57 kap. IL.

Utredningen anser att dessa beskattningskonsekvenser följer av den nuvarande utformningen av 44 kap. 17 § IL. Något förslag till ändrad lydelse krävs därför inte.

1.4.5 Kontrolluppgiftsskyldighet vid återköp av egna aktier

Förslag: Kontrolluppgiftsskyldighet införs för den som betalat ut ersättning vid återköp av egna aktier.

Enligt 3 kap. 21 § lagen (2001:122) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, (LSK), skall företagsledare och delägare i fåmansföretag som avses i 20 § och fåmanshandelsbolag samt deras närstående lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om bl.a. utdelning och kapitalvinst på kvalificerade aktier.

I 10 kap. 8 § punkt 5 LSK föreskrivs att kontrolluppgift skall lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har betalat ut ersättning vid avyttring genom inlösen. I prop 2001/02:25 uttalas på s. 115–116 följande beträffande kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av delägarätter och fordringsrätter genom inlösen:

Kontrolluppgifterna är en viktig komponent för beskattningen. I dag bygger taxeringen av fysiska personer med tjänste- och kapitalinkomster i huvudsak på uppgifter från kontrolluppgifter. I de flesta fall lämnas en kontrolluppgift vid avyttring av delägarätter eller fordringsrätter. En brist i detta avseende är dock då avyttringen sker genom inlösen. För att all avyttring av delägarätter och fordringsrätter i största möjliga mån skall behandlas på samma sätt vad avser skyldigheten att lämna kontrolluppgift bör en sådan skyldighet införas.

Anledningen till att det i dag inte lämnas någon kontrolluppgift vid avyttring av delägarätter och fordringsrätter genom inlösen är att det inte utfärdas någon avräkningsnota. Skyldigheten att lämna kontrolluppgift kan därför inte kopplas till den skyldigheten. Det finns inte heller någon särskild aktör på marknaden som regelmässigt är involverad vid avyttring genom inlösen.

Skattekontrollutredningen föreslog i delbetänkandet *Kontroll Reavinst Värdepapper* (SOU 1997:27) att kontrolluppgift skall lämnas vid inlösen och att den skall lämnas av den som betalar ut inlösenbeloppet, t.ex. av VPC, förvaltaren eller inlösande bolag. Utredningens förslag finns även intaget i de nya lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter som utredningen föreslår i sitt slutbetänkande (SOU 1998:12). Riksskatteverket har i en hemställan den 30 septem-

ber 1998 föreslagit att kontrolluppgiften skall lämnas av den som har lös in beloppet.

Kontrolluppgiftsskyldigheten kan inte knytas till särskilda aktörer såsom värdepappersinstitutet eller liknande. I stället bör skyldigheten knytas till den som agerar. Skyldigheten att lämna kontrolluppgiften bör därför läggas på den som har betalat ut ersättningen. Genom en sådan reglering blir även en förvaltare skyldig att lämna kontrolluppgift om t.ex. aktien är förvaltarregistrerad.

Enligt utredningens uppfattning är det motiverat att också för återköpsfallen införa en kontrolluppgiftsskyldighet. Liksom vid inlösen är det naturligt att lägga uppgiftsskyldigheten på den som betalar ersättning. Bestämmelsen bör tas in i 10 kap. 8 § punkt 5 LSK.

IV Närståendebegreppet

1 Närståendebegreppet

Enligt direktiven skall utredningen göra en samlad översyn av de olika närståendebegrepp som förekommer inom skattelagstiftningen och pröva olika förändringar som kan innebära ökad enhetlighet, enkelhet och ett mer ändamålsenligt närståendebegrepp.

Stoppregelutredningen – som uppmärksammat att den krets av personer som omfattas av skattelagstiftningens allmänna närståendebegrepp är relativt vidsträckt och att begreppet inte används på ett enhetligt sätt – fann det inte vara sin uppgift att göra en samlad översyn av de områden inom skattelagstiftningen där begreppet förekommer (SOU 1998:116 s. 64). Regeringen delade stoppregelutredningens uppfattning att en samordning av de olika närståendebegrepp som förekommer inom skattelagstiftningen bör övervägas i ett annat sammanhang (prop. 1999/2000:15 s. 48). Eftersom det närståendebegrepp som behandlas i stoppregelutredningen endast avser fysiska personer tolkar 3:12-utredningen uppdraget i förevarande del på så sätt att med ”de olika närståendebegrepp som förekommer inom skattelagstiftningen” avses närstående till fysiska personer. Redovisningen i detta kapitel begränsas i enlighet härmed.

1.1 Närståendebegreppet i inkomstskattelagen

1.1.1 Inkomstskattelagens generella närståendebegrepp

IL:s generellt gällande definition på begreppet närstående finns i lagens 2 kap. 22 §. Den har följande lydelse.

Med närstående avses

- make,
- förälder,
- mor- och farförälder,
- avkomling och avkomlings make,

- syskon, syskons make och avkomling, och
- dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.

Genom den allmänna regeln i 2 kap. 20 § IL utvidgas begreppet närstående. Av detta lagrum följer nämligen att bestämmelser som avser gift skattskyldig även gäller för sambor som tidigare varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn. Övriga sambor omfattas inte av närståendekretsen. Den aktuella bestämmelsen infördes år 1960 (prop. 1960:76, bet. 1960:BevU40, SFS 1960:172) i dåvarande 65 § femte stycket KL. Bestämmelsens tillkomst föranleddes av att man infört bestämmelser som skapade olikheter mellan gifta och ogifta. Om både mannen och hustrun hade inkomst innebar nämligen en skilsmässa, där hustrun fick vårdnaden om barnen, sammanlagt tre s.k. ortsavdrag för de f.d. makarna i stället för två. Vidare fick mannen göra avdrag för utbetalt underhåll till barnen. För att förhindra att ett sammanboende ogift par med gemensamt barn både var för sig fick de fördelar som var tänkta tillkomma ogift med hemmavarande barn infördes det skatterättsliga äktenskapsbegreppet. Departementschefen anförde i sammanhanget bl.a. följande (a. prop. s. 92 f.).

Vad här anförts har lett mig fram till den uppfattningen att ett från alla synpunkter rättvisare beskattningsresultat skulle erhållas, om sammanboende med gemensamt barn i beskattningshänseende behandlades som gifta. Även för sammanboende som tidigare varit förenade i äktenskap eller haft barn gemensamt är en likställighet med gifta enligt min mening motiverad.

Förslag om samtaxering av icke gifta men sammanboende personer har tidigare framkommit men avvisats med hänsyn till svårigheten att konstatera när sammanlevnad av den åsyftade arten föreligger. Denna invändning synes emellertid inte kunna riktas mot en regel av det innehåll jag nyss antytt. Sammanlevnaden och det gemensamma barnet utgör enligt livets regel oförtydbara fakta, vilka gör det berättigat att antaga förekomsten av en gemenskap som från skattemässiga utgångspunkter bör jämföras med ett äktenskap. Betänkligheter torde alltså inte behöva hysas mot att i skattehänseende fullt ut likställa dessa ogifta föräldrar med äkta makar. Motsvarande gäller dem som tidigare varit gifta med varandra eller haft barn gemensamt. Jag förordar alltså att de nu nämnda kategorierna behandlas såsom gifta. Detta innebär att alla de bestämmelser som gäller i fråga om makar skall tillämpas, t.ex. reglerna om förvärsavdrag, möjligheten att utnyttja varandras underskott, ortsavdrag och skatteskalor.

Bestämmelsen i 65 § femte stycket KL lämnades utan kommentarer oförändrad i samband med 1990 års skattereform.

I samband med den tekniska översynen av inkomstskattelagstiftningen flyttades bestämmelsen till 2 kap. 20 § IL. Skattelagskommittén, SLK, föreslog i sitt betänkande (SOU 1997:2) att en definition på begreppet sambo skulle införas (2 kap. 21 § IL SLK:s lagförslag). Enligt denna skulle med sambo avses två personer som sammanbor i ett äktenskapsliknande eller homosexuellt förhållande och som inte skall behandlas som makar. Förslaget ledde inte till lagstiftning utan 65 § femte stycket KL överflyttades i språkligt moderniserad lydelse till 2 kap. 20 § IL (SLK:s förslag redovisas i avsnitt 1.5.2).

Närståendebegreppet utvidgas även genom 3 kap. 1 § andra stycket lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap. Enligt detta lagrum skall bestämmelser i lag eller annan författning med anknytning till äktenskap och makar tillämpas på motsvarande sätt på registrerat partnerskap och registrerad partner om inte annat följer av vissa undantagsregler i samma kapitel. Eftersom dessa undantag inte berör IL skall även personer som låtit registrera sitt partnerskap anses som makar skattemässigt.

Lagtextens uppräkningslista av de personer som skall anses som närstående är uttömmande. Inga andra än de uppräknade ingår alltså i närståendekretsen (jfr bl.a. RÅ 1987 ref. 125, RÅ 1990 ref. 22 och RÅ 1992 ref. 56).

Dagens generella definition på begreppet närstående har sin grund i reglerna om vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelse som genom SFS 1973:1057 infördes i dåvarande 35 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL. I förarbetena till dessa regler, som upphävdes i samband med skattereformen, lämnas ingen närmare motivering till närståendekretsens omfattning (Ds Fi 1973:13 s. 54, prop. 1973:207 och bet. 1976:SkU76) utan man nöjer sig med att konstatera att "Till närstående bör i detta sammanhang räknas följande personkrets, nämligen ..." varefter de personer som ingår även i nu gällande närståendekrets räknas upp (a. prop. s. 16 och 25). Vid denna tidpunkt, dvs. år 1973, fanns ett snävare närståendebegrepp representerat på annat håll i KL, nämligen i samband med reglerna om tomtrörelse (SOU 1966:23 och 24, prop. 1967:153 samt bet. 1967:BevU153). Närståendekretsen i dessa regler innefattar inte syskon, syskons make och avkomling. Syftet med bestämmelserna är i båda fallen att förhindra att vissa nära anhöriga till den skattskyldige utnyttjas för ett kringgående av

lagstiftningen. Några motiv till varför man valt att avgränsa närståendekretsarna på just det sätt som skett redovisas inte i respektive förarbeten. För redovisning av det snävare närståendebegreppet i reglerna om tomtrörelse (se avsnitt 1.1.2 under rubriken *Speciella närståendebegrepp*).

År 1976 infördes de s.k. stoppreglerna (SFS 1976:85-87). Reglerna riktade sig mot olika transaktioner mellan fåmansföretag och deras företagsledare eller delägare samt närstående till dessa. I förarbetena till reglerna (SOU 1975:54, prop. 1975/76:79, bet. 1976/76:SkU28) ansågs att "närståendekretsen borde kunna preciseras med utgångspunkt från regeln i 35 § 3 mom tionde stycket KL, dvs föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling likställs styvbarn och fosterbarn." (a. bet. s. 174). Definitionen på begreppet närstående infördes således i dåvarande 35 § 1 a mom. nionde stycket KL utan närmare diskussion.

I samband med skattereformen överflyttades stopplagstiftningens närståendedefinition i oförändrad lydelse från 35 § 1 a mom. nionde stycket KL till punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL (SOU 1989:2, prop. 1989/90:110, prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU 30, bet. 1990/91:SkU10, SFS 1990:650-651). Av *1980 års företagsskattekommittés*, FSK, betänkande *Beskattning av fåmansföretag* (SOU 1989:2) framgår att en länsskattemyndighet i sitt enkätsvar (som underlag för sina överväganden hade FSK genomfört en enkätundersökning) till FSK framfört följande synpunkter beträffande närståendekretsens omfattning (s. 109 f.).

Att jämställa med makar är sådana personer som avses i 65 § femte stycket KL, dvs. sammanboende som har eller har haft gemensamt barn eller tidigare varit gifta. Bestämmelserna i 35 § 1 a mom. KL har kringgåtts i de fall sammanboendet inte haft den form som beskrivs i 65 § femte stycket KL.

Att i någon form täcka in även dessa närståendeformer bör eftersträvas för att en rättvis reglering skall kunna anses finnas. En lämplig koppling kan kanske vara till de nya regler som föreslås i prop. 1986/87:1 beträffande sammanboende.

FSK kommenterade inte den senare synpunkten utan nöjde sig med – sedan man konstaterat att någon tveksamhet inte kan uppkomma beträffande närståendekretsarna i KL respektive aktiebo-

lagslagen så som den aktuella länsskattemyndigheten befarat – att anföra följande (a. bet. s. 111).

Underlag för en ändring av närståendekretsen i 35 § 1 a mom. har inte heller i övrigt förebragts.

I prop. 1989/90:110 nöjde man sig med att konstatera att den äldre definitionen överfördes i oförändrad lydelse (s. 678).

År 1999 infördes IL. Lagen är resultatet av en lagteknisk och språklig översyn av den svenska inkomstskattelagstiftningen. Den nya lagens lydelse innebär avsiktligt endast mindre materiella ändringar, vilka huvudsakligen syftar till att rätta till förbiseenden och inkonsekvenser. Någon ändring i materiellt hänseende av närståendebegreppet har inte skett. Begreppets principiella omfattning har över huvud taget inte berörts i förarbetena (SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2).

IL:s generella närståendebegrepp används i åtskilliga sammanhang i lagen. Nedan följer en redovisning av dessa. I samband härmed redovisas – för att undvika upprepningar – konsekvenserna av utredningens förslag (se avsnitt 1.6.2) att utesluta syskonkretsen ur den generella definitionen på begreppet närstående.

2 kap. 8 § IL – definition privatbostad

Fastigheter indelas skattemässigt i privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter. Med privatbostadsfastighet avses, under förutsättning att småhuset är en privatbostad, 1) småhus med mark som utgör småhusenhet, 2) småhus på annans mark och 3) småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet. Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den.

Som privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del används eller är avsett att användas som bostad (för permanent- eller fritidsbruk) för ägaren eller någon honom *närstående*. När fråga är om tvåfamiljshus räknas huset som privatbostad om det till väsentlig del används som bostad för ägaren eller denne *närstående*. Med privatbostad avses även en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag, dvs. bostadsrättsförening eller äkta bostadsaktiebolag, om bostaden till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller denne *närstående*.

Indelningen i privatbostadsfastighet respektive näringsfastighet har betydelse för bl.a. den löpande beskattningen av fastighetsinnehav. Näringsfastighet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och privatbostadsfastighet i inkomstslaget kapital.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: småhus som används eller är avsett att användas som bostad för ägarens syskon eller syskons make eller syskons avkomling rubriceras inte som privatbostadsfastighet utan som näringsfastighet. I stället för schablonmäsigt avdrag för ägarens utgifter för uthyrningen i inkomstslaget kapital får avdrag göras för de verkliga utgifterna för uthyrningen i inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt gällande regler beskattas hyresfri uthyrning av privatbostadsfastighet till närstående inte hos ägaren. Gåvobeskattning av den närstående kan eventuellt bli aktuell. Hyresfri uthyrning av näringsfastighet föranleder däremot uttagsbeskattning av ett belopp motsvarande marknadsmässig hyra för ägaren och eventuellt gåvobeskattning av den närstående. En inskränkning av närståendebegreppet skulle alltså i vissa fall – då uthyrningsverksamheten resulterar i ett överskott – innebära en skärpt beskattning av ägaren jämfört med vad som gäller i dag.

6 kap. 15 § IL – skattskyldighet för delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag

Den svenska cfc-lagstiftningen (controlled foreign company) finns i 6 kap. 12–16 §§ IL. Inkomst från en lågbeskattad utländsk juridisk person är skattepliktig i Sverige om minst hälften av det totala antalet röster eller det totala aktie- eller andelskapitalet i den juridiska personen ägs av fysiska eller juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Skatteplikt inträder dock endast för sådana delägare som äger minst 10 % av rösterna eller av kapitalet. Vid bedömningen av om innehavet uppgår till 10 % beaktas såväl *närståendes* som indirekta innehav. Skattskyldighet inträder i sådana fall för alla som ingår i den krets vars andelsinnehav beaktas.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: andelar som ägs av personer inom delägarrens syskonkrets kommer inte att beaktas vid prövningen av om skatteplikt för den utländska inkomsten föreligger. Detta hindrar givetvis inte att

CFC-reglerna ändå kan bli tillämpliga på ett syskon, nämligen i de fall då prövningen av om tioprocentkravet är uppfyllt utgår från syskonet och hans närståendekrets.

11 kap. 17 § II – skattefrihet för vissa utbildningsförmåner i samband med arbetslöshet m.m.

Vissa utbildningsförmåner som ges till anställda i samband med arbetslöshet, omstrukturering av företag m.m. är skattefria. Skattefriheten gäller dock inte för förmåner från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag om den anställde är *närstående* till företagsledare eller delägare i företaget. Skattefrihet föreligger heller inte om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare och den anställde är *närstående* till arbetsgivaren.

För att en förmån av det aktuella slaget skall vara skattefri krävs att arbetsgivaren har vidtagit åtgärd i syfte att minska personalstyrkan eller att omplacera anställda. Det krävs vidare att åtgärden skall vara av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att arbeta. Åtgärden skall på ett påtagligt sätt öka den skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden i den arbetsmarknadssituation som råder när förmånen åtnjuts. Den skattefria förmånen omfattar t.ex. kurskostnader, terminsavgifter, kurslitteratur, arvoden till föredragshållare m.m. som arbetsgivaren haft men däremot inte lön eller ersättning för ökade levnadskostnader (prop. 1996/96:152 s. 88). Utanför skattefrihetsregelns tillämpningsområde faller utbildning av anställd som har en utbildning på ett område där den anställde utan svårighet kan få ett arbete hos annan arbetsgivare. Regeln omfattar inte heller situationer där en person som har en gedigen utbildning inom ett område med tillfällig arbetsbrist läser något annat i avvaktan på att arbetsmarknaden blir gynnsammare på hans område (a. prop. s. 39).

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: personer ur en fåmansföretagsledares, fåmansföretagsdelägars eller enskild näringsidkares syskonkrets kan skattefritt motta vissa utbildningsförmåner om övriga villkor för skattefrihet är uppfyllda. Utbildningsförmån som ges av ett fåmansföretag eller en näringsidkare till t.ex. en anställd som är syskonbarn till en delägare blir således skattefri.

12 kap. 24 § IL – avdrag för hemresor

Bestämmelsen om rätt till avdrag för hemresor infördes genom 1990 års skattereform. Tidigare hade viss rätt att få göra avdrag utvecklats i praxis. Bestämmelsen placerades i punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL. Genom SFS 1996:1208 (prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1) infördes särskilda bestämmelser för den som gör hemresorna med förmånsbil. Avdrag får göras, men endast med de belopp som gäller för avdrag för kostnader med förmånsbil för resor mellan bostad och arbetsplats. Detsamma gäller när sambo eller *närstående* till den som är skattskyldig för förmånsbilen använder bilen för sådana resor.

Konsekvens av att syskonkretsen utsluts ur det generella närståendebegreppet: avdragsrätten utvidgas för den skattskyldiges syskon, syskons make och avkomling som använder den skattskyldiges förmånsbil för hemresor. Avdrag får då göras som för resa med egen bil.

12 kap. 29 § IL – avdrag för arbetsresor

Bestämmelserna om avdragsrätt för resor mellan bostaden och arbetsplatsen har allt sedan KL:s tillkomst funnits i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Genom SFS 1996:1208 (prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1) infördes en ny schablonmässig beskattningsmodell för värdering av bilförmån. Enligt de nya reglerna skall den, som är skattskyldig för bilförmån, om han företagit resor mellan bostad och arbetsplats under den tid förmånen åtnjuts, få avdrag för kostnaden för drivmedel för resorna under samma förutsättningar som gäller i fråga om den som har kört med egen bil. Denna avdragsregel gäller också för sambo eller *närstående* till bilförmånshavaren när sådan person använder förmånsbilen för arbetsresor.

Konsekvens av att syskonkretsen utsluts ur det generella närståendebegreppet: avdragsrätten utvidgas för den skattskyldiges syskon, syskons make och avkomling som använder den skattskyldiges förmånsbil för arbetsresor. Avdrag får då göras som för resa med egen bil.

24 kap. 6, 7 och 10 §§ IL – avdrag för ränta på vinstandelslån

Bestämmelserna om avdrag för ränta på vinstandelslån innebär bl.a. följande. För den fasta delen av räntan gäller allmänna regler om avdragsrätt för ränta. Avdragsrätt för den rörliga delen av räntan är däremot begränsad i olika hänseenden. Om lånet emitterats till allmänheten eller om någon som är fristående från företaget fått ensamrätt eller företrädesrätt till teckning föreligger avdragsrätt. Är lånet emitterat med ensamrätt eller företrädesrätt för andelsägare eller någon med vilket företaget var i intressegemenskap, är den rörliga räntan däremot inte avdragsgill. Detsamma gäller om det låntagande företaget är ett fåmansföretag och lånet emitterats med ensamrätt eller företrädesrätt till företagsledare eller *närstående* till denne eller till andelsägare i företaget.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: avdragsrätt för den rörliga räntan på vinstandelslån föreligger även i de fall räntan betalats till sådan person som ingår i syskonkretsen till företagsledare eller delägare i fåmansföretag. Detta hindrar givetvis inte att avdragsrätten ändå kan vara begränsad om räntan betalats till en person som ingår i syskonkretsen, nämligen om personen själv är andelsägare eller företagsledare i företaget eller på annan grund är i intressegemenskap med företaget.

26 kap. 15 § IL – hänvisning till bestämmelser i 53 kap. IL (återföring av värdeminskningsavdrag)

26 kap. IL behandlar frågor om återföring av värdeminskningsavdrag i samband med näringsfastigheter och näringsbostadsrätter avyttras eller blir privatbostadsfastigheter respektive privatbostadsrätter. I 26 kap 15 § IL finns bestämmelser om att värdeminskningsavdrag m.m. inte skall återföras när det gäller bl.a. förvärv av vissa tillgångar till underpris från delägare och *närstående* varvid hänvisning sker till 53 kap. 4 § IL. 53 kap. IL behandlar frågor om överlåtelse av tillgångar till underpris från en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag till ett företag som överlåtaren eller någon honom *närstående* är delägare i. I 53 kap. 4 § IL stadgas följande. Om det är en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt som överläts, skall den överlätna tillgångens skattemässiga värde anses som omkostnadsbelopp. Bestämmelserna om återföring av avdrag för

utgifter för förbättrande reparationer och underhåll i 26 kap. 2 och 10 §§ IL skall inte tillämpas.

Konsekvens av att syskonkretsen utsluts ur det generella närståendebegreppet: om en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt överläts till underpris från en person till ett företag som personens syskon, sväger/svägerska eller syskonbarn är delägare i blir bestämmelserna i 53 kap. 4 § IL inte tillämpliga, dvs. den skattemässiga kontinuiteten bryts. I stället skall fastigheten/bostadsrätten anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp (= anskaffningsutgifter + förbättringsutgifter) eller marknadsvärde om detta är lägre. Vidare skall gjorda avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

33 kap. 16 § IL – kapitalunderlaget för räntefördelning; beräkning av den s.k. särskilda posten i samband med benefika överlåtelse av näringsfastigheter

33 kap. IL innehåller bestämmelser om räntefördelning. Bestämmelserna innebär i korthet att en schablonmässigt beräknad del av vinsten i en enskild näringsverksamhet får föras över till inkomstslaget kapital och beskattas där. För att avgöra vad som skall anses utgöra kapitalavkastning sker en s.k. positiv räntefördelning. För att räntan på ett kapitalunderskott som har sin grund i annat än verksamheten (t.ex. att företagaren lånat pengar ur företaget för privat bruk) inte skall få dras av i näringsverksamheten utan endast mot företagarens andra kapitalinkomster sker även en s.k. negativ räntefördelning. I samband härmed har det ansetts vara ett problem att fördelningsunderlaget lätt blir negativt om en fastighet som ingår i en förvärvskälla förvärvats genom ett benefikt fång. Eftersom i så fall kontinuitet råder är det skattemässiga restvärdet i regel lågt. För att underlätta benefika överlåtelse av näringsfastigheter infördes år 1996 de bestämmelser som numera är placerade i 33 kap. 15–17 §§ IL. Enligt bestämmelserna får en särskild post beräknas i de fall då en fastighet, som är anläggningstillgång, förvärvats genom ett benefikt fång. Den särskilda posten läggs därefter till fördelningsunderlaget. De benefika förvärven är arv, testamente, bodelning med anledning av makes död eller äktenskapskillnad samt gåva. Den särskilda posten motsvarar det negativa fördelningsunderlaget varigenom en negativ räntefördelning und-

gås. Däremot får den särskilda posten aldrig medföra att fördelningsunderlaget blir positivt.

Kapital som tillskjuts den förvärvskälla till vilken fastigheten och den särskilda posten hör kommer att leda till positiv räntefördelning först den dag då fördelningsunderlaget beräknat utan den särskilda posten är positivt. För att förhindra kringgående av detta genom att fastigheten respektive driften läggs i olika förvärvskällor varefter kapital tillskjuts den förvärvskälla i vilken driften bedrivs skall i en sådan situation det tillskjutna kapitalet minska den särskilda posten. Detta gäller kapital som av förvärvaren eller hans *närstående* tillskjutits i mer än obetydlig omfattning inom en tvåårsperiod före förvärvet och utan tidsbegränsning efter förvärvet. Bestämmelserna om tillskjutet kapital finns i 33 kap. 16 § IL.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: om en person ur förvärvarens syskonkrets tillskjuter kapital i enlighet med det sagda skall det tillskjutna kapitalet inte minska den särskilda posten.

33 kap. 19 § IL – kapitalunderlaget för räntefördelning för delägare i svenska handelsbolag

34 kap. 13 § IL – kapitalunderlaget för expansionsfond för delägare i svenska handelsbolag

Kapitalunderlaget för räntefördelning utgörs i fråga om näringsverksamhet som bedrivs i handelsbolag av delägarens justerade ingångsvärde för andelen i bolaget. Kapitalunderlaget skall minskas med tillskott som under närmast föregående beskattningsår gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget. Vidare skall underlaget minskas med lån från bolaget till delägaren eller någon denne *närstående* under det aktuella beskattningsåret om räntan på lånet inte är marknadsmässigt. Motsvarande regler finns för beräkningen av kapitalunderlaget för expansionsfond.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: om en person ur bolagsdelägarens syskonkrets hos bolaget har ett lån till en ränta som inte är marknadsmässig påverkar detta inte kapitalunderlaget för räntefördelning respektive expansionsfond.

42 kap. 32 § IL – avdragsrätt vid uthyrning av privatbostadsfastighet, privatbostad och hyresätt

42 kap. IL behandlar inkomstslaget kapital. I 30–33 §§ regleras vad som gäller vid uthyrning av privatbostadsfastighet och privatbostäder. Hyresintäkter från uthyrning av här aktuella objekt skall tas upp i inkomstslaget kapital. Från hyresintäkterna får göras ett schablonmässigt avdrag. Härutöver får visst ytterligare avdrag göras vars storlek är beroende av vilken typ av objekt det är som hyrs ut. Avdrag får inte göras när upplåtelsen skett till 1) ett handelsbolag av en delägare i bolaget eller av en *närstående* till delägaren och 2) den skattskyldiges eller någon honom *närståendes* arbetsgivare. I dessa fall får i stället skäligt avdrag göras för kostnad som den skattskyldige haft på grund av upplåtelsen.

Konsekvens av att syskonkretsen utsluts ur det generella närståendebegreppet: även skattskyldig som hyr ut till ett handelsbolag som hans syskon, sväger/svägerska eller farbror/faster/morbror/moster är delägare i får göra schablonmässiga avdrag. Detsamma är fallet om uthyrningen sker till någon som är arbetsgivare till personer inom den skattskyldiges syskonkrets.

44 kap. 25 § IL – beräkning av kapitalförlust när den skattskyldige på grund av avyttring av tillgång får vissa rättigheter och förmåner

Vid bedömning av om en kapitalförlust har uppkommit skall även beaktas om den skattskyldige eller någon honom närstående i samband med den skattskyldiges avyttring av en tillgång fått vissa rättigheter eller förmåner som av särskilda skäl inte skall äsättas något värde vid kapitalvinstberäkningen men som ändå får antas ha ett värde. I så fall skall detta värde beaktas vid bedömningen av om en kapitalförlust uppkommit.

Konsekvens av att syskonkretsen utsluts ur det generella närståendebegreppet: om en skattskyldig avyttrat en tillgång och en person inom hans syskonkrets i samband därmed fått viss rättighet eller förmån skall värdet härav inte beaktas vid kapitalvinstberäkningen. Detta kan leda till att en avdragsgill kapitalförlust uppstår.

45 kap. 30 § IL – handelsbolags överlåtelse av fastighet till underpris till delägare**46 kap. 15 § IL – dito beträffande bostadsrätt**

Om ett handelsbolag överläter en fastighet eller en bostadsrätt till en delägare i handelsbolaget eller till någon honom *närstående* till ett pris under marknadsvärdet skall beskattning ske som om överlåtelsen skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet. Denna beskattningskonsekvens inträder dock endast om den förvärvade egendomen i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad. Det sagda gäller även tomtmark som avses bli bebyggd med en privatbostad.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: ett handelsbolag kan överläta objekt av de aktuella slagen till en person inom en delägars syskonkrets utan att delägaren skall ta upp den marknadsmässiga vinsten i inkomstslaget kapital.

49 kap. 10 och 27 §§ IL – uppskov med beskattningen vid andelsbyten; verksamhetsvillkoret

I 49 kap. IL finns bestämmelser om uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Huvudprinciperna i gällande bestämmelser är i korthet följande. Avyttrar någon andelar i ett företag till ett annat företag på marknadsmässiga villkor i utbyte mot andelar i det köpande företaget får säljaren om han så önskar uppskov med beskattningen av den kapitalvinst som uppstått vid avyttringen. Vissa villkor uppställs dock för uppskov.

Även ägare av kvalificerade andelar enligt reglerna i 57 kap. IL kan få uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Uppskovet är dock förenat med villkor. Av 49 kap. 10 § IL framgår följande. Om säljaren ensam eller tillsammans med *närstående*, direkt eller indirekt, omedelbart efter avyttringen äger andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av röstetalet skall det köpande företags verksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse eller direkt eller indirekt innehav av andelar i dotterföretag som till huvudsaklig del bedriver rörelse. Av förarbetena till bestämmelserna framgår att vid bedömning av om huvudsaklighetsvillkoret är uppfyllt bör hänsyn främst tas till storleken av intäkterna (prop. 1998/99:15 s. 277).

Uppfylls verksamhetsvillkoret vid avyttringen av andelarna men ändras senare det köpande företags verksamhet så att villkoret inte längre uppfylls skall avskattning ske av uppskovsbeloppet. Detta gäller dock endast om säljaren ensam eller tillsammans med *närstående* även vid tidpunkten för förändringen av verksamheten äger andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av rösterna. Kravet på att verksamheten inte ändras gäller t.o.m. utgången av det tjugonde året efter förvärvet (49 kap. 27 § IL).

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: andelar som ägs av personer inom säljarens syskonkrets beaktas inte vid bedömningen av om han tillsammans med närstående äger minst en fjärdedel av röstetalet i det köpande företaget.

56 kap. 5–6 §§ IL – särskilda bestämmelser för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag skall en person och hans närstående anses som en delägare (56 kap. 5 § IL).

Genom SFS 1999:1149 ändrades huvuddefinitionen av begreppet fåmansföretag. Definitionen finns numera i 56 kap. 2 § 1. IL. Således föreligger ett fåmansföretag om röstetalet för andelarna i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening till mer än hälften innehas av fyra eller färre delägare. I samband med denna ändring hade föreslagits att närståendekretsen i detta sammanhang skulle inskränkas till att avse endast personer med släktskap i rakt upp- och nedstigande led samt make/maka. Syskon skulle enligt förslaget inte räknas som närstående i andra fall än när syskonet är under 18 år. Syskons make eller avkomling skulle inte räknas som närstående (SOU 1998:116 s. 64).

Förslaget ledde dock inte till lagstiftning. Som skäl anfördes bl.a. följande (prop. 1999/2000:15 s. 40).

Regeringen delar ... de farhågor som framförts av ett par remissinstanser om att en direkt angiven antalsgräns i lagtexten kan leda till att de skattskyldiga genom mer eller mindre konstruerade ägarsammansättningar lägger sig strax utanför det definierade området. För att försvåra detta föreslår regeringen att en något större krets än enbart kärnfamiljen skall anses utgöra en person vid bedömningen av hur många personer som anses äga aktier eller andelar i företaget. Därvid kan konstateras att närstående personers aktieinnehav enligt förarbe-

tena (prop. 1975/76:79 s. 70 f) bör räknas samman som ett individuellt ägande. Detta har också visst stöd i praxis (RÅ 1979 Aa 7). Vid den föreslagna inskränkningen av fåmansföretagsbegreppet blir detta ännu viktigare än tidigare. Regeringen anser att det inte är tillräckligt att endast betrakta kärnfamiljen som en person. För att täcka in samtliga de företag som bör omfattas av begreppet och för att inte skapa begreppsförvirring bör därför hela närståendekretsen betraktas som en person.

Enligt 56 kap. 6 § IL avses med företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: andelar som ägs av personer inom en fysisk persons syskonkrets beaktas inte vid bedömningen av om ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag föreligger. Andelar som ägs av personer inom en fysisk persons syskonkrets beaktas inte heller vid bedömningen av om en person skall betraktas som företagsledare. Teoretiskt kan dessa omständigheter antas komma att leda till att några av de fåmansföretag respektive företagsledare som i dag omfattas av de särskilda reglerna för dessa företeelser i framtiden faller utanför aktuella regelsystem. Detta får i sin tur konsekvenser för bl.a. beskattningen av delägarnas och de närståendes inkomster från företaget/bolaget.

57 kap. IL – utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

De särskilda reglerna för fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, är endast tillämpliga på s.k. kvalificerade andelar. Förutsättningarna för att ett kvalificerat aktieinnehav skall föreligga är att den skattskyldige eller *närstående* till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet eller i ett annat fåmansföretag där det förstnämnda företaget – direkt eller indirekt – innehar andelar (57 kap. 4 § IL).

Om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och direkt eller indirekt har rätt till utdelning skall 3:12-reglerna inte tillämpas vid beskattningen av någon av andelsägarna, dvs. inte

heller de aktivt verksamma ägarna, såvida inte särskilda skäl föreligger (57 kap. 5 § IL). För att räknas som utomstående får denna delägare bl.a. inte äga kvalificerade andelar i företaget. Delägaren får inte heller äga kvalificerade andelar i något annat fåmansföretag i vilket det förstnämnda fåmansföretaget äger andel och i vilket den skattskyldige eller någon närstående är verksam i betydande omfattning.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: det behöver det inte vara delägaren själv som är eller tidigare varit verksam i betydande omfattning för att hans andelar skall rubriceras som kvalificerade. För att verksamhetskravet skall vara uppfyllt är det tillräckligt att en närstående är eller varit verksam i betydande omfattning. En uteslutning av syskonkretsen innebär att sådan verksamhet som personer inom delägarens syskonkrets utövar inte beaktas vid bedömningen av om delägarens andelar är kvalificerade.

När det gäller utomståenderegeln innebär en uteslutning av syskonkretsen ur närståendebegreppet att andelar som ägs av personer inom denna krets anses ägda av utomstående. Om andelsinnehavet inom en aktivt verksam delägares icke-verksamma syskonkrets är av betydande omfattning skall de särskilda reglerna inte tillämpas vid beskattningen av delägarens inkomster från fåmansföretaget. Detta gäller dock endast om inte särskilda skäl föreligger, jfr. RÅ 1999 ref 28 där ägarförhållandena var sådana att uttag i form av utdelning inte motverkades av det förhållandet att utomstående (ej syskon) i betydande omfattning ägde del i företagen.

1.1.2 Andra närståendebegrepp i inkomstskattelagen

Närståendebegrepp som bygger på det generella närståendebegreppet

I IL används i några sammanhang ett närståendebegrepp som avviker från det generella begreppet. Genom inskränkning eller tillägg görs närståendekretsen antingen snävare eller vidare. Dessa situationer behandlas i detta avsnitt. På samma sätt som i avsnitt 1.1.1 redovisas konsekvenserna av utredningens förslag i avsnitt 1.6.2 att utesluta syskonkretsen ur det generella närståendebegreppet.

17 kap. 33 § IL – lager och pågående arbeten**19 kap. 15 § IL – byggnader****21 kap. 20 § IL – skog****hänvisning till bestämmelser i 53 kap. IL (underprisöverlåtelse)**

Genom hänvisningarna till 53 kap. IL gäller särskilda bestämmelser vid förvärv av tillgångar av de i rubriken nämnda slagen till underpris från delägaren och närstående till honom. I 53 kap. 9 § IL stadgas att vid tillämpningen av bestämmelserna i 53 kap. avses med närstående inte syskon, syskons make eller syskons avkomling. Närståendebegreppet i förevarande sammanhang är alltså snävare än det generella begreppet. Det omfattar endast släktingar i upp- eller nedstigande led samt makar.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: inga, syskonkretsen är redan uteslutet i förevarande sammanhang.

20 kap. 23 § IL- avdrag för substansminskning

Avdrag enligt 22 § skall inte göras, om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare i intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till en fysisk person räknas här, utöver vad som sägs i 2 kap. 22 §, sådana fåmansföretag och fåmanshandelsbolag där den fysiska personen eller någon närstående till honom är företagsledare eller, direkt eller indirekt, äger andelar. Vad som sägs om fysiska personer gäller inte dödsbon.

För inkomstslaget rörelse har KL innehållit bestämmelser om avdrag för substansminskning sedan lagens tillkomst. År 1981 ändrades bestämmelserna varvid fastighetsägare, som upplåtit rätt till utvinning mot förskotts betalning, fick rätt att göra avdrag för avsättning för framtida substansminskning. Reglerna infördes i dåvarande punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL (SFS 1981:256). Enligt lagrummets fjärde stycke fick avdrag dock inte göras för avsättning i de fall då upplåtelseavtalet ingåtts ”mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap ... Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i 35 § 1 a mom., dels sådana fåmansföretag som avses i nämnda lagrum och i vilka den fysiska personen eller någon

honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.” Av förarbetena till reglerna framgår inte varför man valt den allmänna närståendekretsen i 35 § 1 a mom. KL som utgångspunkt för den närståendekrets som skulle gälla vid reglerna om avdrag för substansminskning. I den allmänna motiveringen (prop. 1980/81:104 s. 38) anförs inledningsvis att en förutsättning för att avsättning för framtida substansminskning skall få göras är att upplåtelsen har skett i skriftlig form till en utomstående person. Om avtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller om intressegemenskap råder mellan avtalsparterna skall därför avdrag vägras. I specialmotiveringen används endast uttrycket ”närstående personer” (a. prop. s. 49). Den närmare innebörden härav diskuteras inte.

Regler om substansminskning fanns före skattereformen för jordbruksfastighet i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL, för annan fastighet i punkt 10 av anvisningarna till 25 § KL och för rörelse i punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL. Genom 1990 års skattereform samlades bestämmelserna i punkt 11 av anvisningarna till 23 § KL. I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 667) anförs att reglerna överförs utan sakliga ändringar.

I IL finns reglerna om avdrag för substansminskning av naturtillgångar i 20 kap. 20–23 §§. Reglerna har överförts från KL utan några kommentarer och ändringar.

När det gäller avdrag för substansminskning kan närstående till en fysisk person således vara – utöver de personer som ingår i lagens generella definition – fämansföretag och fämansägda handelsbolag om den fysiska personen är företagsledare i ett sådant företag eller bolag eller äger aktier eller andelar i detta. I förevarande sammanhang är alltså det generella närståendebegreppet utvidgat.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: avdragsrätt för framtida substansminskning föreligger även i de fall då upplåtelseavtalet avseende utvinning av naturtillgångar ingåtts mellan en fysisk person och en person ur hans syskonkrets. Ytterligare en konsekvens är att sådant fämansföretag eller fämanshandelsbolag där den fysiska personen eller någon ur hans syskonkrets är företagsledare eller, direkt eller indirekt, äger andelar inte beaktas vid bedömningen av om avdragsrätt föreligger.

40 kap. 11 § IL – avdrag för tidigare års förluster

... En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. Som närstående räknas här, utöver vad som anges i 2 kap. 22 §, ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare. Vad som sägs om fysisk person i denna paragraf gäller inte dödsbo.

År 1960 infördes genom lagen (1960:63) om förlustavdrag möjlighet för aktiebolag och ekonomiska föreningar att under vissa beskattningsår efter ett förlustår göra avdrag för förlusten. Begränsningar i rätten till avdrag fanns, dels vid konkurs eller akord, dels vid ägarförändringar hos företaget.

När det gäller avdrag efter ägarförändringar mjukades år 1983 spärregeln för fåmansbolag upp så att ägarbyten blev tillåtna i betydligt större utsträckning än vad som tidigare varit fallet utan att rätten till förlustavdrag gick förlorad. Samtidigt infördes en ny spärregel som tog sikte på förvärv av aktier i skalbolag. De nya reglerna, som infördes genom SFS 1983:987, innebar – såvitt gäller fåmansbolagsregeln – att personer som tillhörde samma personkrets skulle behandlas som en enda person vid bedömningen av bolagets rätt till förlustavdrag. I förarbetena anförs beträffande begreppet närstående att det bör ha samma innebörd som i 35 § 1 a mom. nionde stycket KL (prop. 1983/84:63 s. 15). I specialmotiveringen diskuteras de konsekvenser det skulle kunna få för den aktuella lagstiftningen att syskons make men inte makes syskon ingår i uppräknningen i 35 § 1 a mom. nionde stycket KL (a. prop. s. 27). Någon diskussion om närståendekretsens principiella omfattning förs dock inte.

I samband med 1990 års skattereform fördes motsvarande regler in i KL och SIL när lagen om förlustavdrag upphävdes.

År 1993 togs de gamla spärreglerna bort och ersattes med nya, en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Enligt beloppsspärren faller ett underskotts företags gamla underskott bort till den det överstiger dubbla köpeskillingen för att – direkt eller indirekt – förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts företaget. Beloppsspärren skapades för att motverka handel med företag vars värde i huvudsak består i rätten till underskottsavdrag, framför allt skalbolag (prop. 1993/94:50 s. 259). De nya reglerna fördes in i en egen lag, nämligen lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU. I lagens 3 § gjordes en bestämning av närståendekretsen. Denna skiljde sig från den generella närstående-

kretsen på så sätt att även handelsbolag, i vilka någon person i närstående-kretsen är delägare, ansågs som närstående. I förarbetena till den nya lagen (SOU 1992:56, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15) är framställningen i sin helhet principiellt hällen och någon närmare diskussion om närståendekretsens omfattning förs följaktligen inte.

Bestämmelserna från LAU har i IL förts in i 40 kap. Definitionen på begreppet närstående har överförts utan kommentarer och i oförändrad lydelse.

Närstående till en fysisk person kan alltså i detta sammanhang vara – utöver de personer som ingår i den generella närståendekretsen – även ett svenskt handelsbolag, där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närstående-begreppet: personer som ingår i en fysisk persons syskonkrets skall inte beaktas vid bedömningen av om den fysiska personen förvärvat det bestämmande inflytandet i ett underskotts företag. Det skall inte heller ett svenskt handelsbolag där en person ur den fysiska personens syskonkrets är delägare.

44 kap. 1 § IL – hänvisning till ytterligare bestämmelser om kapitalvinster och -förluster

I 44 kap. IL finns de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster. I 44 kap. 1 § IL anförs att det i 53 kap. finns bestämmelser om överlåtelser till underpris från delägare och *närstående*. Det kapitlet berör olika sorters tillgångar och gäller när en fysisk person överlåter en tillgång till underpris till ett företag som han eller en *närstående* är delägare i. Där regleras omkostnadsbeloppet för de överlåtna tillgångarna, det förvärvande företagets anskaffningsutgift för tillgångarna och anskaffningsutgiften för andelarna i det förvärvande företaget.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närstående-begreppet: som kommer att framgå av redovisningen av 53 kap. 9 § IL i detta avsnitt gäller vid tillämpningen av 53 kap. IL ett närstående-begrepp som är snävare än det generella begreppet. Det omfattar endast släktingar i upp- eller nedstigande led samt makar. *Syskonkretsen har således redan uteslutits ur närstående-begreppet i förevarande sammanhang.*

51 kap. IL – avyttring av handelsbolagsandelar

Enligt 51 kap. 8 § IL gäller följande.

... Om överlåtaren är ett dödsbo, anses vid tillämpning av detta kapitel också delägare i dödsboet som närstående.

Efter att 1990 års skattereform genomförts blev det vanligt att andelar i handelsbolag med tillhörande årsvinst överläts. På det sättet kunde inkomst av näringsverksamhet omvandlas till kapitalvinst och tas upp i det lägre beskattade inkomstslaget kapital. För att förhindra en sådan omvandling infördes år 1992 lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall, SHBL. Lagen gäller om en andel i ett handelsbolag avyttras till annan än fysisk person bosatt i Sverige. Överlåtarens verksamhet i bolaget skall ha avsett aktiv näringsverksamhet. Under dessa förutsättningar skall överlåtaren som inkomst av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget ta upp ett belopp som motsvarar den reavinst som uppkommit på grund av överlåtelsen. Alternativt får överlåtaren ta upp överskott eller dra av underskott i handelsbolaget för den del av räkenskapsåret som avser tiden före överlåtelsen. Lagen tillämpas också om i stället någon närstående till överlåtaren varit delägare i handelsbolaget och dessutom verksam i aktiv näringsverksamhet i bolaget eller varit anställd i bolaget. Närståendekretsen definierades i lagens 4 § genom att hänvisning gjordes till punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL varvid följande tillägg gjordes. "Vidare skall när överlåtelse sker från ett dödsbo delägare i dödsboet likställas med närstående." I förarbetena till lagen (prop. 1992/93:51, bet. 1992/93:SkU17) kommenteras närstående-kretsens omfattning inte.

Reglerna i SHBL fördes vid IL:s tillkomst in i 51 kap.

I förevarande sammanhang tillämpas således – i och med att dödsbodelägare är närstående om överlåtelsen sker från ett dödsbo – ett utvidgat närståendebegrepp.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: personer som ingår i överlåtarens syskonkrets skall inte beaktas vid bedömningen av om de särskilda reglerna för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall skall tillämpas.

53 kap. 9 § IL – överlåtelse av kapitalvinstbeskattade tillgångar till underpris

Med närstående avses i detta kapitel inte syskon, syskons make eller syskons avkomling.

År 1998 infördes lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris. Lagen ger under vissa villkor möjlighet till underpris-överlåtelser av tillgångar utan omedelbar beskattning så länge som tillgångarna stannar inom näringsverksamhetsfären. Underprislagen gäller dock inte underprisöverlåtelser av kapitalvinstbeskattade tillgångar, dvs. överlåtelser av tillgångar på vilka de vid tidpunkten för reglernas tillkomst då gällande 25–31 §§ SIL var tillämpliga. Bestämmelser om denna typ av underprisöverlåtelser infördes därför i 3 § 1 h mom. SIL. Enligt lagrummet finns möjligheter för fysiska personer att utan ersättning eller till ett pris som är lägre än marknadsvärdet överföra tillgångar av det aktuella slaget till svenskt aktiebolag utan att beskattning utlöses. Bestämmelserna gäller under förutsättning att överlåtaren eller honom närstående direkt eller indirekt äger aktier i det bolag till vilket tillskottet lämnas. I 3 § 1 h mom. nionde stycket SIL definieras närståendebegreppet. Det omfattar endast släktingar i upp- eller nedstigande led samt makar. Syskon, syskons make och syskons avkomling inkluderas alltså inte i närståendekretsen. Någon motivering till varför ett snävare närståendebegrepp än det generella i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL valts finns inte i förarbetena (prop.1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5).

Underprislagens bestämmelser har i IL förts in i 23 kap. Bestämmelserna från 3 § 1 h mom. SIL har förts in i 53 kap IL. Närståendebegreppet, som definieras i 53 kap. 9 § IL, är – i och med att syskon, syskons make och syskons avkomling inte inkluderas – snävare än det generella begreppet.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: ingen, eftersom denna redan uteslutits.

57 kap. 4 § II- de särskilda reglerna för fåmansföretag

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

Som redovisats i avsnitt 1.1.2 hämtades stopplagstiftningens definition på begreppet närstående från reglerna om vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser. Den placerades i dåvarande 35 § 1 a mom. nionde stycket KL och flyttades i samband med 1990 års skattereform till punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL. När man vid skattereformen behöll den progressiva beskattningen för arbetsinkomster men införde en proportionell beskattning av kapitalinkomster ansågs det nödvändigt att införa ett särskilt regelsystem för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Särreglerna, de s.k. 3:12-reglerna, infördes genom SFS 1990:651. I 3 § 12 mom. nionde stycket SIL hänvisades till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL för definition av begreppen fåmansföretag och närstående. I förarbetena till kommenteras närståendebegreppet inte på annat sätt än att "de definitioner av fåmansföretag och närstående som föreslås i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL bör tillämpas" (prop. 1989/90:110 s. 470). Till följd av flera ändringar i 3:12-reglerna blev detta snabbt svårt att överblicka. I samband med vissa materiella ändringar år 1995 togs därför ett samlat grepp och bestämmelserna delades upp på flera moment. Hänvisningen till KL för definitionen av begreppen fåmansföretag och närstående placerades därvid i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL (SFS 1995:1626). Samtidigt utvidgades närståendekretsen något genom en ny bestämmelse som innebär att om en fysisk person har ägt en kvalificerad aktie skall denna även för dödsboet efter en sådan person anses vara kvalificerad. För dödsboet tillämpas således särreglerna som om aktien fortfarande hade ägts av den fysiska personen. Om den nya regeln anförs i förarbetena följande (prop. 1995/96:109 s. 89).

Definitionen av närstående i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL innebär att ett dödsbo kan vara närstående. Däremot finns inte någon bestämmelse som innebär att ett dödsbo kan ha närstående. I sista meningen [av 3 § 12 mom. a SIL, utredningens förtydligande] finns därför en regel om att delägare i dödsbo jämställs med närstående.

Den principiella omfattningen av närståendekretsen diskuterades inte i förarbetena.

Som redan sagts tidigare (se avsnitt 1.1.1) innebar den nya inkomstskattelagens lydelse inte någon materiell förändring av det generella närståendebegreppet. Även det för det särskilda regelsystemet från och med år 1997 något utvidgade närståendebegreppet överfördes således till IL utan några kommentarer och ändringar.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: i de särskilda reglerna för fåmansföretag (56–57 kap. IL) förekommer begreppet närstående i ett flertal paragrafer. Om syskonkretsen utesluts ur begreppet kommer – enligt gällande regler – de personer som ingår i kretsen att betraktas som utomstående. Syskonkretsens andelsinnehav saknar därmed relevans både för bedömningen av om ett företag är att anse som ett fåmansföretag och om så är fallet även för bedömningen av om en andel i fåmansföretaget skall anses som kvalificerad. Att syskon betraktas som utomstående kan även få betydelse för tillämpningen av den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL.

62 kap. 3 § IL – allmänt avdrag för underskott i näringsverksamhet

Den som förvärvar en näringsverksamhet från en närstående inträder i den närståendes skattemässiga situation när det gäller rätten till avdrag. Detta gäller dock inte om förvärvet sker genom köp, byte eller liknande förvärv från den skattskyldiges förälder eller far- eller morföräldrar.

Ända sedan KL:s tillkomst har allmänt avdrag kunnat göras enligt bestämmelserna i 46 § 1 mom. KL för underskott i en verksamhet från överskott i andra (underskottsavdrag). Vid 1990 års skatte-reform slopades underskottsavdragen och ersattes för inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet av regler som innebar att underskotten rullades framåt i verksamheten. Det upphävde momentet återinfördes dock år 1993 då en begränsad kvittningsrätt för inkomst av aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst infördes (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1541). Undantag gjordes emellertid för vissa närståendetransaktioner (avdrag fick göras endast om överlåtaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han själv fortsatt att driva verksamheten) varvid det i lagtexten hänvisades till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Syftet med den begränsade kvittningsmöjligheten var att denna

skulle fungera som en starthjälp för verksamheter som kunde tänkas utvecklas till livskraftiga företag, dvs. underlätta nyföretagande. Den gjordes därför tidsbegränsad (fem år) och utgångspunkten var att kontinuitet skulle gälla om verksamheten övertagits från make eller annan närstående person. Kvittning skulle alltså inte bli möjlig vid generationsskiften vilket enligt föredragande statsrådet vore önskvärt. Eftersom "en sådan ändring av förslaget är tekniskt komplicerad och kan medföra även icke önskvärda effekter" borde frågan beredas "på sedvanligt sätt" (a. prop. s. 251). Den generella närståendekretsens principiella omfattning diskuterades inte i sammanhanget.

Sedan frågan om kvittning och generationsskiften beretts "på sedvanligt sätt" utvidgades år 1994 kvittningsrätten till att även gälla vid förvärv i form av köp, byte eller därmed jämförligt förvärv från förälder eller far- och morföräldrar (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:777). I förarbetena diskuteras vilka verksamhetsöverlåtelse mellan i och för sig närstående personer som inte omfattas av begränsningsregeln enligt 1993 års regler på grund av att personerna i fråga inte ingår i närståendekretsen enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Frågan om gränserna för närståendekretsen är ändamålsenligt dragna i anvisningspunkten diskuteras emellertid inte (a. prop. s. 99 f.).

I syfte att återställa skattereglerna i enlighet med skattereformen avskaffades hösten 1994 möjligheterna att kvitta underskott av nystartad verksamhet (prop. 1994/95:25, bet. 1994/95:FiU1, SFS 1994:1855).

År 1995 återinfördes – i syfte att underlätta för nyföretagande och ge positiva effekter på företagande och risktagande hos enskilda näringsidkare – kvittningsrätten för underskott i nystartad verksamhet, nu med en beloppsgräns (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1624). Någon förändring av närståendekretsen, jämförd med reglerna i SFS 1994:777, gjordes inte. Närståendebegreppet diskuterades inte i förarbetena.

Reglerna om underskottsavdrag finns numera i 62 kap 2–4 §§ IL.

Den närståendekrets som omfattas av reglerna om avdrag för underskott i nystartad verksamhet är således – eftersom avdragsbegränsningen inte gäller vid onerösa förvärv från förälder eller far- och morförälder – snävare än den generella närståendekretsen.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur det generella närståendebegreppet: en verksamhet som tas över från en person inom syskonkretsen faller inte in under närståendebegränsningen i kvitt-

ningshänseende. Verksamheten är alltså att betrakta som nystartad vid beräkningen av femårsperioden. Detta innebär att den skattskyldige får kvitta underskott av förvärvskällan mot tjänsteinkomster under de fem första verksamhetsåren såvida han inte under en femårsperiod före verksamhetens påbörjande bedrivit likartad verksamhet.

Speciella närståendebegrepp

27 kap. 12 § IL – tomtrörelse

... Om en fastighet har förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt eller genom gåva, skall förvärvaren och överlåtaren räkna in också varandras avyttringar under tidsperioden, om förvärvaren är

1. överlåtarens förälder, far- eller morförälder, make, avkomling eller avkomlings make, ...

Före år 1967 fanns inga särskilda skatteregler inom området utan frågan om en verksamhet var att betrakta som tomtrörelse – då kallad jordstyckningsrörelse – fick avgöras i praxis. Genom SFS 1967:748 infördes i punkt 2 av anvisningarna till 27 § KL bestämmelserna om tomtrörelse. I syfte att förhindra att nära släktingar till den skattskyldige skulle kunna utnyttjas för att kringgå de nya bestämmelserna infördes en regel som innebar att en krets av anhöriga betraktades som en enhet. I förarbetena till bestämmelserna anförde departementschefen i denna del följande (prop. 1967:153 s. 152).

Den krets av anhöriga, som i detta sammanhang jämte överlåtaren måste betraktas som en enhet, föreslår jag – med anknytning till den definition av begreppet "huvudaktieägare" som i enlighet med prop. 1967:83 införts i den nyligen antagna lagen om tryggnadsavkastningar – omfatta föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make.

Lagtexten utformades i enlighet med departementschefens förslag.

Genom 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna om tomtrörelse till punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL. Närståendekretsens omfattning diskuterades inte i detta sammanhang.

SLK fann i sitt arbete med en teknisk översyn av inkomstskattelagstiftningen att det är angeläget med en översyn av bestämmelserna avseende byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. Anledningen härtill är att bestämmelserna fått mindre

betydelse efter de ändringar i inkomstbeskattningen som skett sedan dessa tillkom. Särskilt angeläget var det med en översyn av reglerna om tomtrörelse. SLK ansåg dock att en sådan översyn är en så omfattande uppgift att den inte borde genomföras inom kommitténs ram (SOU 1997:2 del II, s. 251 f.). Regeringen gav därför 1998 års företagsskatteutredningar i uppdrag att se över dessa frågor (dir. 1998:55). När utredningen lämnade sitt gemensamma betänkande (SOU 2001:11) kvarstod emellertid bl.a. översynen av de regler som gäller vid beskattningen av tomtrörelse. I avvaktan på denna översyn hade regeringen i stort sett följt SLK:s förslag (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 346). Dessa förslag innebar inte någon ändring av definitionen av närståendebegreppet. I författningskommentarerna påpekades dock att närståendekretsen i detta sammanhang är en annan än i fåmansföretagsbestämmelserna i 2 kap. 22 § IL (a. prop. s. 352).

Bestämmelserna om byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse finns numera i 27 kap. IL. Den krets av personer som omfattas av reglerna för tomtrörelse är således – eftersom syskon, syskons make och syskons avkomling inte ingår – snävare än motsvarande krets i den generella definitionen på närstående.

18 kap. 11 § IL – justering av anskaffningsvärdet för inventarier

19 kap. 14 § IL – justering av anskaffningsvärdet för byggnader

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem skall få en obehörig skatteförmån, skall anskaffningsvärdet justeras i skälig mån.

Den ursprungliga avskrivningsmetoden i KL kallades för bunden, normal eller planenligt avskrivning. År 1938 infördes i anvisningarna till 29 § KL (SFS 1938:368) ytterligare en avskrivningsmetod, nämligen fri avskrivning. Vid denna tidpunkt beskattades vinster vid avyttring av fastigheter, och för fysiska personer även inventarier, endast i begränsad omfattning. För att förhindra missbruk av avskrivningsrätten föreslogs därför en regel som innebar att anskaffningsvärdet skulle kunna jämkas nedåt om åtgärd vidtagits i syfte att komma i åtnjutande av större värdeminskningssavdrag.

Den av 1936 års skattekommitté föreslagna lagtexten hade följande lydelse (SOU 1937:42 s. 11).

Har tillgång, varom här är fråga, från en rörelseidkare till en annan närstående rörelseidkare avyttrats till så högt pris och i övrigt under sådana förhållanden, att åtgärden kan antagas hava skett i väsentligt syfte att förvärvaren skall komma i åtnjutande av större värdeminskningssavdrag än som skulle tillkommit avyttraren eller eljest för att bereda minskning i bädas sammanlagda beskattning, skall anskaffningsvärdet för förvärvaren beräknas till ett med hänsyn till förhållandena minskat belopp.

Kommittéförslaget kritiserades i denna del för att vara väl obestämt Sedan det omarbetats uttalades beträffande den aktuella jämningsregeln bl.a. följande (prop. 1938:258 s. 241).

... åtminstone under den nya lagstiftningens första giltighetstid synes en mera allmänt hållen formulering vara att föredraga framför en mera detaljerad sådan. Framför allt beträffande företag av familjebolagstyp är det emellertid svårt att förutse, varhän en alldeles obegränsad avdragsrätt skulle leda, och det synes därför tryggare med en sådan formulering som kan tänkas verka avhållande från åtgärder, vilka ej såsom fria avskrivningar i allmänhet blott åsyfta ett uppskov med beskattningen utan ett definitivt undandragande av skatt, eller vilka eljest måste betecknas såsom osunda. Det förefaller uppenbart, att fråga är om sådana omständigheter som hänföra sig till den skattskyldiges förhållanden, medan ej exempelvis en sådan omständighet som att kommun kunde ha intresse av ett större beskattningsunderlag bör få vara anledning att frångå böckernas avskrivningar.

Lagtextens slutliga lydelse i punkt 3 b. fjärde stycket av anvisningarna till 29 § KL (SFS 1938:368) blev följande.

Skulle det i något fall finnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende skall anskaffningsvärdet i skäligen jämkas.

År 1955 avskaffades den fria avskrivningen och ersattes av den räkningsenliga avskrivningen (prop. 1955:100. bet. 1955:BevU45, SFS 1955:255). Jämningsregeln ändrades däremot inte.

Jämningsregeln var t.o.m. 1983 års taxering gemensam för inventarier och byggnader. Genom 1990 års skattereform fördes bestämmelserna om jämkning av anskaffningsvärdet för byggnader i oförändrad lydelse från punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL till

punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL. Likalydande bestämmelser för inventarier fördes från punkt 4 av anvisningarna till 29 § KL till punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL. I förarbetena uttalades i samband härmed följande (prop. 1989/90:110 s. 558).

I de nuvarande anvisningarna till 22, 25 och 29 §§ KL finns likalydande felprisregler som gör det möjligt att justera ned avskrivningsunderlaget för sådana byggnader och inventarier som har förvärvats till för högt pris. I det nya systemet minskar givetvis behovet av en sådan regel. Undantagsvis kan emellertid så ändå bli fallet. Felprisregeln bör därför behållas.

SLK uttalade att det, trots att de motiv som ligger till grund för jämningsregeln försvagats, kan finnas fall där en sådan regel kanske är motiverad. Det kan således finnas skäl att i ett annat sammanhang se över bestämmelsen tillsammans med annan lagstiftning som tar sikte på överföring av anläggningstillgångar (SOU 1997:2, Del II, s. 181). Regeringen följde SLK:s förslag att föra över jämningsregeln till IL (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 236). För inventarier finns den i 18 kap. 11 § IL och för byggnader i 19 kap. 14 § IL. Överföringen innebar inte några materiella ändringar. Närståendebegreppet i förevarande sammanhang omfattar "någon som står honom [den skattskyldige] nära". Det skiljer sig således från övriga i denna promemoria redovisade närståendebegrepp. Det är – liksom jämningsregeln över huvud taget – allmänt hållet.

1.2 Närståendebegrepp i annan skattelagstiftning

3 § första stycket lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL

Vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten skall som tillgång tas upp

den del av en näringsfastighet som inrymmer en bostadslägenhet som används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende,

Enligt 1 § tredje stycke samma lag har termer och uttryck som används i SFL samma betydelse som i IL. Detta innebär att med närstående i förmögenhetsskattehänseende avses de personer som

omfattas av IL:s generella närståendebegrepp. Överensstämmelse råder följaktligen mellan de båda lagarnas närståendebegrepp.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur IL:s generella närståendebegrepp: den del av en näringsfastighet som inrymmer en bostadslägenhet som används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för boende åt person ur hans syskonkrets räknas inte som en skattepliktig tillgång i förmögenhetssammanhang.

28 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL

Till klass I hänförs efterlevande make, sambo, barn, avkomling till barn, make och sambo till barn och efterlevande make eller sambo till avlidet barn.

Styvbarns- och fosterbarnsförhållande räknas lika med skyldskap. Med fosterbarn avses barn, som före fyllda 16 år stadigvarande vistats i den avlidnes hem och därvid erhållit vård och fostran som eget barn.

Till klass II hänföres annan arvinge eller testamentstagare än sådan som avses i klass I eller III.

När AGL infördes 1941 åberopades skatteförmågeprincipen som skäl till såväl skatteskalornas progressiva konstruktion som ett efter släktskapsförhållandena varierande skatteuttag. *1938 års Arvsskatteskommitté* anförde beträffande beskattningen av de särskilda lotterna bl.a. följande (SOU 1939:18 s. 110).

Vid beskattningen av de särskilda arvs- och testamentstagarnas lotter är, allt sedan arvslottsbeskattningen infördes i vår rätt, icke blott *lottens storlek* utan även *släktskapen* mellan arvlätare och förvärvare bestämmande för skattens höjd. Skatteprocenten är *dubbelt progressiv*: såväl i förhållande till ökning i lott som till avtagande släktskap. På samma sätt som – i analogi med vad som gäller vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen – en viss ökning av förvärvet anses representera en mer än proportionell stegring av skatteförmågan, framstår arvet och testamentsförvärvet, om de tillföras exempelvis syskon eller förälder såsom så att säga mer benefika än bröstarvingars och makes förvärv och därigenom motiverade en proportionsvis högre beskattning, för vilket ändamål de skattskyldiga fördelas i *olika klasser*.

Vid AGL:s tillkomst hänfördes till klass I efterlevande make, barn, adoptivbarn, styvbarn, makes adoptivbarn och avkomling till barn, adoptivbarn, styvbarn eller makes adoptivbarn. Den som utan att

vara gift med den avlidne sammanlevt med denne hade däremot vid den tiden ingen rätt att hänföras till klass I utan beskattades enligt dåvarande klass IV, dvs. den skatteklass som tillämpades vid överföringar mellan utomstående. En bestämmelse som i arvsskattehänseende i vissa fall likställde sambo med make infördes år 1970 (SFS 1970:174). I förarbetena till denna lagändring uttalade departementschefen beträffande beredningens förslag att till klass I hänföra person som vid tiden för dödsfallet sammanlevde med den avlidne, om parterna tidigare varit gifta med varandra eller hade eller hade haft gemensamma barn bl.a. följande (prop. 1970:71 s. 110).

Förslaget ... överensstämmer med den avgränsning som i motsvarande fall gäller i inkomstskattehänseende. Några remissinstanser har ansett, att kravet att de sammanlevande haft barn med varandra inte bör upprätthållas i arvskattesammanhang. Även om vissa skäl kan anföras för en sådan ståndpunkt, anser jag det vara olämpligt att ha olika bestämmelser vid inkomstbeskattningen och arvsbeskattningen. Eftersom jag inte finner någon ändring i inkomstskattehänseende motiverad, tillstyrker jag vad beredningen förordat.

Genom samma lagstiftningsärende kom fosterbarn att hänföras till klass I.

År 1987 kom i arvsskattehänseende även sambor som inte tidigare varit gifta eller som har eller har haft gemensamma barn att likställas med make (prop. 1987/88:61, bet. 1987/88:SkU14, SFS 1987:1206). Lagändringen motiverades med att frågan om vilka krav som bör vara uppfyllda för att en person skall behandlas som jämställd med make i arvsskattehänseende kommit i ett delvis annat läge i och med tillkomsten av lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem(sambolagen). Mot bakgrund av det i den lagen inte uppställs något krav på gemensamma barn för att bli betraktad som sambo saknas anledning att beskatta en testamentslott till en sambo så mycket kraftigare av det skälet att samborna saknat barn. De regler om arvsskatteuttag som gäller för makar skall därför också tillämpas för sådana sambor som avses i sambolagen (a. prop. s. 45).

Den krets som för närvarande hänförs till skatteklass I, dvs. den för fysiska personer förmånligaste skatteklassen, är således i första hand efterlevande make, sambo samt barn och avkomling till barn. Därutöver hänförs till skatteklassen såväl make och sambo till barn som make och sambo till avlidet barn. Styvbarn och fosterbarn räknas som barn. För fosterbarn gäller detta dock endast under de

förutsättningar som anges i 28 § tredje stycket AGL (jfr RH1986:88, RH1986:103, NJA 1983 s. 515, och NJA 1996 s. 490). Med styvbarn avses barn till en person som man är gift med i civilrättslig mening. Däremot är sambos barn inte att anse som styvbarn i arvsskattesammanhang (jfr NJA 1995 s. 388). Noteras bör dock att om förutsättningarna i 28 § tredje stycket AGL är för handen kan sambos barn vara fosterbarn.

Den personkrets som hänförs till skatteklass I motsvarar således den personkrets i IL som består av släktingar i rakt nedstigande led och make. I båda fallen räknas styvbarn och fosterbarn som barn. I motsättning till IL behandlas i AGL sådana sambor som avses i sambolagen som makar. Till skatteklass II hänförs bl.a. resterande del av IL:s närståendekrets, dvs. släktingar i rakt uppstigande led och syskonkretsen.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur IL:s generella närståendebegrepp: ingen, eftersom närståendebegreppet i AGL inte bygger på IL:s allmänna närståendebegrepp.

4 kap. 4 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande, IPSL

En pensionssparare får förordna sådana närstående som avses i 58 kap. 27 § inkomstskattelagen (1999:1229) som förmänstagare till rätten enligt pensionssparavtalet...

Med efterlevandepension avsågs före år 1976 i första hand pension som efter den försäkrades död utgick högst så länge viss eller vissa i försäkringsavtalet angivna personer var i livet. Rätten att genom förmänstagarförordnande förfoga över utfallande belopp var alltså generell. I samband med att man år 1975 (SFS 1975:1347) skärpte villkoren för att en försäkring skulle kunna godtas som pensionsförsäkring (P-försäkring) infördes även bestämmelser som begränsade rätten att göra förmänstagarförordnanden. I förarbetena diskuteras vilka personer som skall få insättas som förmänstagarerna.

Livförsäkringskatteskommittén hade i sitt betänkande SOU 1975:21 föreslagit att efterlevandepension skulle kunna tillfalla endast make och barn. Med makar jämställdes enligt förslaget personer, som utan att vara gifta lever tillsammans, om de tidigare varit förenade i äktenskap eller gemensamt har eller haft barn. Vidare jämställdes med makar personer som sammanbott under äktenskapsliknande förhållanden. I det senare fallet borde dock enligt kommittén krävas att samlevnaden hade bestått under minst tre år

för att efterlevandepension skulle få tecknas. Med barn avsåg kommittén förutom biologiskt barn även adoptivbarn, styvbarn och fosterbarn (SOU 1975:21 s. 106 f.). Föredragande statsrådet anförde i denna del följande (prop. 1975/76:31 s. 121).

Som make bör givetvis alltid få räknas den som i beskattningssammanhang behandlas som make. I fråga om andra samlevnadsfall finner jag i princip inga skäl att gå längre än vad kommittén föreslagit. Kravet på tre års sammanlevnad kan emellertid medföra onödiga svårigheter. Enligt min mening bör det räcka om personerna sammanbor under äktenskapsliknande förhållanden vid tidpunkten för försäkringens tecknande och då är mantalsskrivna på samma fastighet. Redan det förhållandet att försäkringstagaren tecknar en försäkring med efterlevandeskydd i dessa fall får anses innebära att samlevnaden inte är av tillfällig natur.

Fram till 1994 var pensionssparande enligt särskilda, gynnsamma skatteregler förbehållet sparande genom P-försäkring. Därefter blev det möjligt att med samma gynnsamma skattemässiga behandling pensionsspara också i bank, inom ramen för ett individuellt pensionssparande (SFS 1993:391). De civilrättsliga reglerna för detta sparande utformades efter mönster av vad som gäller för P-försäkring. Således bestämdes den krets av personer som kan komma i fråga som förmånstagare till efterlevandepension på samma sätt som gäller för P-försäkringar. Det är, enligt uttalande i prop. 1992/93:187 s. 206, alltså fråga om pensionsspararens make, sambo eller barn. Även barn till make eller sambo som inte är gemensamt kan utses till förmånstagare. Som barn räknas även styvbarn och fosterbarn. Reglerna om individuellt pensionssparande infördes i punkt 3 av anvisningarna till 31 § KL.

Bestämmelserna om pensions- och kapitalförsäkringar samt individuellt pensionssparande finns i IL i 58 kap. Reglerna om pensionssparkonto, dvs. individuellt pensionssparande, finns i kapitlets 21–34 §§. De civilrättsliga reglerna för det detta sparande finns i lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. I lagens 4 kap. 4 § hänvisas till 58 kap. 27 § IL för uppgift om vilka närstående som får förordnas som förmånstagare. Personkretsen består av 1) person som varit pensionsspararens make eller sambo och 2) barn till pensionsspararen eller till person som avses i 1.

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur IL:s generella närståendebegrepp: ingen, eftersom närståendebegreppet i IPSL inte bygger på IL:s allmänna närståendebegrepp.

2 kap. 5 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet

Från databasen får nedan angivna uppgifter lämnas ut till en enskild om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

...

Skatteregisterlagen (1980:343) upphörde att gälla den 1 oktober 2001 då lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet trädde i kraft (prop. 2000/01:33, bet. 2000/01:SkU20). I den nya lagen regleras RSV:s och skattemyndigheternas behandling av personuppgifter.

Den nyss återgivna lagtexten motsvarar i huvudsak 16 § den upphävda skatteregisterlagen. Enligt 1 § samma lag skulle det för vissa angivna ändamål med hjälp av automatisk databehandling föras ett centralt skatteregister för hela riket och ett regionalt skatteregister för varje län. Enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100), SekrL, gällde som huvudregel i fråga om dessa register sekretess för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Under hinder av sekretessen fick dock enligt fjärde stycket i paragrafen uppgift lämnas ut till enskild enligt vad som föreskrevs i bl.a. skatteregisterlagen. Enligt 16 § sistnämnda lag fick vissa uppgifter i det centrala skatteregistret och i de regionala skatteregistren lämnas ut till enskild om det inte av särskild anledning kunde antas att den registrerade eller någon honom närstående led men om uppgiften röjdes.

Begreppet närstående diskuterades inte i förarbetena till skatteregisterlagen (prop. 1979/80:146, bet. 1979/80:SkU56). I förarbetena till SekrL anfördes i specialmotiveringen beträffande begreppet följande (prop. 1979/80:2, Del A s. 168).

Någon definition av begreppet 'närstående' som förekommer i denna [7 kap. 1 § SekrL] och vissa andra paragrafer kan knappast ges, eftersom uppfattningen om vad som förstås med detta begrepp skiftar från tid till annan. Jag vill emellertid understryka att faktisk släktskap inte behöver föreligga. Skulle det t.ex. bedömas vara till men för en person att uppgift om den med vilken han sammanbor lämnas ut, bör uppgiften enligt min mening vara sekretesskyddad.

Närståendekretens omfattning i förevarande sammanhang var således inte en gång för alla given utan fick avgöras med utgångspunkt från förhållandena i det enskilda fallet.

När lagen om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet infördes föranledde detta även ändringar i SekrL (prop. 2000/01:33, bet. 2000/01:SkU20, SFS 2001:207). Således stadgas numera i 9 kap. 1 § fjärde stycket SekrL att uppgift, utan hinder av sekretessen, får lämnas till enskild enligt vad som föreskrivs i lagen om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet. Ändringarna i SekrL och den nya lagen behandlas i gemensamma förarbeten. Inte någonstans i dessa kommenteras begreppet "närstående". Det finns därför skäl att anta att innebörden av begreppet var avsedd att vara densamma.

Genom SFS 2001:1182 infördes i lagen om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet en ny paragraf, 1 kap. 1 a §, enligt vilken termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen. Innebörden av närståendebegreppet kommenteras över huvud taget inte i förarbetena till den nya paragrafen (prop. 2001/02:46 s. 66, bet. 2001/02:SkU13).

Konsekvens av att syskonkretsen utesluts ur IL:s generella närståendebegrepp: där närståendekretsens omfattning tidigare var en öppen fråga som fick avgöras med utgångspunkt från förhållandena i det enskilda fallet är den numera exakt angiven. Något utrymme för individuella prövningar finns inte längre och syskonkretsen omfattas inte längre av den prövning som skall ske av om någon lider men om en uppgift av det aktuella slaget röjs.

1.3 Närståendebegrepp i annan lagstiftning

5 § lag (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., TrL

... Till grund för bedömning huruvida en person har bestämmande inflytande lägges hans eget samt hans föräldrars, far- och morföräldrars, makes, avkomlings och avkomlings makes samlade innehav av aktier eller andelar.

De första bestämmelserna om avdrag för avsättning till pensionsstiftelser infördes år 1937 (SFS 1937:662). År 1955 gjordes omfattande begränsningar i rätten till avdrag (SFS 1955:255). Samtidigt infördes – i syfte att förhindra missbruk av avdragsrättsbestämmelserna – begränsningar avseende huvuddelägare i s.k. fåmansbolag. Med huvuddelägare förstås enligt uttalande av departementschefen "en i ett familjeföretag anställd eller efterlevande till sådan anställd,

vilken genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i familjeföretaget” (prop. 1955:100 s. 359 f.). Frågan om en i ett familjeföretag anställd person genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar skall anses ha ett avgörande inflytande över företagets handlande, fick enligt departementschefen bedömas med hänsyn till förhållandena i det särskilda fallet (a. prop. s. 360).

År 1967 infördes, genom TrL:s tillkomst, möjlighet till avdrag för avsättningar för pensionsåtagande i balansräkningen på kontot ”Avsatt till pensioner”. Kontot, som är ett skuldkonto, skall omfatta arbetsgivarens, dvs. företagets, åtaganden för pensioner enligt TrL. I lagen infördes även en begränsning av skuldförings-systemets användning när det gäller huvuddelägare i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. (5 §). Regeln innebar att skuldredovisning för huvuddelägarers pensionslöfte var tillåten endast när löftet ingick i allmän pensionsplan. Anledningen till att den aktuella begränsningsregeln infördes i TrL var att man eftersträfvade överensstämmelse mellan de civilrättsliga reglerna om rätt till avsättning för pensionsåtaganden och de motsvarande regler som vid tidpunkten för lagens tillkomst föreslagits i skatterettsligt hänseende (prop. 1967:83 s. 112 f.) och som därefter infördes genom SFS 1967:546. I betänkandet SOU 1965:41 hade föreslagits att med huvuddelägare skulle förstås en person, som ensam eller tillsammans med anhöriga genom innehav av aktier eller andelar utövar ett bestämmande inflytande över ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. I den av utredningen föreslagna lagtexten gjordes en uppräkningslista av vilka anhöriga som avsågs: föräldrar, make, avkomling och avkomlings make (a. SOU s. 112). Beträffande begreppet huvuddelägare anförs i betänkandet bl.a. följande (a. bet. s. 120).

Behov har ... ansetts föreligga att bestämma begreppet på ett entydigt sätt. I nu gällande skattelag ... användes nämligen uttryckssättet 'någon, vilken genom eget eller anhörigs innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i bolaget eller föreningen, eller ock efterlevande till någon varom sålunda är fråga'. Mot denna beskrivning har riktats invändning på den grund av begreppet anhörig icke giver tillräcklig ledning såvitt avser exempelvis frågan om det inbördes förhållandet mellan syskon, mellan ett syskon och barn till andra syskonet samt mellan kusiner ... Inom det civilrättsliga området åter finnes i konkurslagen en bestämmelse som tager sikte på huvuddelägare, nämligen 32 a §. Därifrån beskrivs personkretsen på följande sätt: Aktieägare, som på grund av sitt aktieinnehav har eller hade ett bestämmande inflytande över bolaget, eller sådan aktieägares make eller den, som är

hans avkomling eller gift med hans avkomling. Såsom anhöriga upptages sålunda här make, avkomling och avkomlings make.

Till förmån för den bestämning, som gives i 32 § konkurslagen, talar självfallet den omständigheten att all tvekan undanröjes med avseende å frågan vilka släktingar som skall tagas i betraktande. De värderingar, som ligger bakom denna gränsdragning, är enligt utredningens mening godtagbara, dock att tillägg bör göras för föräldrar. Denna ståndpunkt innebär, att begreppet huvuddelägare bestämmes något snävare än i nuvarande skattepraxis. Begreppet 'anhörig' omfattar enligt skattepraxis släktingar i rätt upp- och nedstigande led och make till sådan person samt syskon. Däremot räknas icke som anhöriga kusiner samt ett syskon och barn till annat syskon. Praxis är dock icke klar i alla enskildheter.

När förslaget sedan remitterades till lagrådet hade i utredningens uppräknings inkluderats även far- och morföräldrar (prop. 1967:83 s. 219). Tillägget kommenteras dock inte i förarbetena. Lagtextens slutliga lydelse utformades i nu aktuellt hänseende i enlighet med det remitterade förslaget. I förarbetena till SFS 1967:84, i vilken avdragsrätten reglerades skatterättsligt, anförde departementschefen att eftersom begreppet huvuddelägare fått en mera entydig bestämmelse genom den i TrL föreslagna definitionen än vad det hitintills haft i skattelagstiftningen hade han inte någon erinran mot denna (prop. 1967:84 s. 49).

Anknytningen mellan den civilrättsliga regleringen i TrL och den skatterättsliga regleringen av avsättning för pensionsåtagande fanns kvar t.o.m. 1976 års taxering. Genom SFS 1975:1347 begränsades avdragsrätten för tryggande av anställds pensionering till att avse kostnaden för att trygga pension enligt allmän pensionsplan. För arbetsgivare som upphör med näringsverksamhet utan att ansvaret för pensionsutfästelse överflyttas på annan och därför i princip är skyldig att trygga upplupen del av utfästelsen genom att köpa pensionsförsäkring infördes avdragsförbud om utfästelsen avser s.k. huvuddelägare. Föredragande statsrådet hänvisade till 5 § TrL för en definition på begreppet huvuddelägare och anförde därefter följande (prop. 1975/76:31 s. 143).

Jag anser emellertid den där angivna kretsen för snäv för att kunna godtas i skattesammanhang. Till grund för bedömandet huruvida en anställd har bestämmande inflytande bör enligt min mening läggas det samlade innehavet av aktier eller andelar hos den anställde och honom närstående. Med närstående bör i sammanhanget avses föräldrar, far- eller morföräldrar, make, avkomling eller dennes make, syskon, syskons make eller avkomling och vidare även dödsbo vari den anställde eller någon av nämnda personer är delägare.

I lagtexten hänvisades för en definition av begreppet närstående till däravande 35 § 3 mom. tionde stycket KL, dvs. till den närståendekrets som fanns i reglerna om vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelse. Utvidgningen av den närståendekrets som därmed skulle beaktas vid bedömningen av om en anställd hade bestämmande inflytande innebar således en uppluckring av sambandet mellan civilrätt och skatterätt.

Genom SFS 1976:1099 genomfördes förändringar i avdragsrätten för pensionskostnader, bl.a. infördes en avdragsrätt för kostnad för tryggande av pensionsåtagande som innebar rätt till pension före 65 års ålder i den utsträckning pensionsförmåner kunde utgå enligt allmän pensionsplan. För s.k. huvuddelägare ansågs dock – mot bakgrund av att man för dessa inte kan bortse från den omständigheten att det inte föreligger något reellt tvåpartsförhållanden mellan den anställde och arbetsgivaren – en särregel motiverad. För full avdragsrätt i dessa fall sattes den lägsta pensionsåldern till 60 år. För avdragsrätt vid lägre pensionsålder fordrades dispens från Riksskatteverket. Även i den nya lagtexten hänvisades för en definition av begreppet närstående till 35 § 3 mom. tionde stycket KL.

I samband med 1990 års skattereform flyttades aktuella bestämmelser från punkt 2 av anvisningarna till 29 § KL till punkt 20 av anvisningarna till 23 § samma lag.

År 1998 infördes nuvarande avdragsregler för arbetsgivares pensionskostnader (SFS 1998:328). Samtidigt avskaffades särreglerna för personer med bestämmande inflytande i företaget eftersom regeringen ansåg att anledning saknades att särbehandla dessa (prop. 1997/98:146 s. 66).

Närståendekretsen i TrL har inte ändrats under de år lagen varit i kraft. Den omfattar således fortfarande föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make.

12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL

Aktiebolag får ej lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Detsamma gäller i fråga om penninglån till

1. den som är gift med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör,
2. den som är besvägrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

3. juridisk person över vars verksamhet person nämnts ovan har ett bestämmande inflytande.

Vid tillämpningen av denna paragraf likställes äktenskapsliknande samlevnad med äktenskap, om de sammanlevande tidigare har varit gifta med varandra eller har eller har haft barn gemensamt...

Genom SFS 1973:303 infördes i då gällande lag (1944:705) om aktiebolag regler som begränsar aktiebolagens rätt att lämna penninglån till aktieägare, styrelseledamot och verkställande direktör. För att förhindra kringgående av låneförbudet genom lån till en av dessa personer närstående person, fysisk eller juridisk, infördes bestämmelser att penninglån inte fick lämnas till make, syskon, släkting i rätt upp- eller nedstigande led eller till den som är besvägrad med aktieägaren etc. i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon. Penninglån fick inte heller lämnas till juridisk person över vars verksamhet person, som omfattades av låneförbudet, hade ett väsentligt (genom SFS 1975:1385 ändrat till "bestämmande") inflytande. Någon motivering till omfattningen av den valda närståendekretsen lämnas inte i förslaget till bestämmelsen (prop. 1973:93).

I samband med att riksdagen tog ställning till förslaget om låneförbud i prop. 1973:93 konstaterades, att äktenskapsliknande samlevnad inte omfattades av den s.k. släktkatalogen. Detta innebar enligt lagutskottet att makar blir sämre ställda än samlevande ogifta. Detta framstod för utskottet som en brist i förslaget. Att personer som sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden kommer att gynnas, motverkar de syften som ligger bakom införandet av låneförbudet och leder i praktiken till ur rättvisesynpunkt stötande resultat. Utskottet ansåg att äktenskapsliknande samlevnad borde innefattas i släktkatalogen. Eftersom det föreslagna låneförbudet straffsanktionerats måste dock klart preciseras under vilka förutsättningar äktenskapsliknande samlevnad skulle anses jämställd med äktenskap. En möjlig utväg kunde enligt utskottet vara att anknyta till det skatterättsliga familjebegreppet, vilket enbart omfattar sammanboende som är eller har varit gifta med varandra eller har eller har haft barn gemensamt. Enligt utskottets mening borde dessa problem uppmärksammas under det fortsatta arbetet på en ny aktiebolagslag (LU 1973:19 s. 56).

I samband med att gällande aktiebolagslag infördes år 1975 (SFS 1975:1385) diskuterades närståendekretsens omfattning. Släkt-

katalogen i läneförbudsreglerna ansågs av näringslivet vara alltför vid. Den borde begränsas till att avse make eller omyndigt barn som står under aktieägarens eller styrelseledamotens vårdnad. (prop. 1975:103 s. 487) Vad lagutskottet anfört i LU 1973:19 hade givits Kung. Maj:t till känna i rskr. 1973:238 (a. prop. s. 490). Beträffande den s.k. slätkatalogen anfördes bl.a. följande. Näringslivets framställning om ändring synes förestavad bl.a. av intresset av skydd för den personliga integriteten. Detta sammanhänger med vilka krav på efterforskning som kan ställas när det är frågan om att ett bolag skall lämna lån till eller ställa säkerhet för en viss person. Med hänsyn till att någon mera ingående efterforskning inte rimligen kan krävas fann det föredragande statsrådet ”knappast några mera befogade anmärkningar kunna riktas mot att slätkatalogen givits en så pass vid omfattning som är fallet. En så långtgående inskränkning av slätkatalogen som näringslivet förordar skulle öppna stora möjligheter till kringgående i fåmansbolag. Jag är därför inte beredd att överväga någon begränsning i slätkatalogen.” (a. prop. s. 490 f.).

Beträffande frågan om äktenskapsliknande samlevnad borde likställas med äktenskap vid tillämpning av läneförbudsregeln framhölls att en regel härom måste bli ganska komplicerad. Vidare anfördes (a. prop. s. 492).

Det är, som lagutskottet framhållit, nödvändigt att få en klar avgränsning av regeln i fråga. I och för sig kan detta åstadkommas genom en anknytning till det skatterättsliga familjebegreppet. En lösning i enlighet härmed är emellertid förenad med andra nackdelar. En sådan regel skulle nämligen kunna leda till att långivande bolag ansåg sig mer eller mindre nödsakade att göra vissa efterforskningar i den presumtive låntagarens personliga förhållanden. Detta är i och för sig ägnat att väcka betänkligheter. I sammanhanget får inte heller förbises att näringslivet uppenbarligen bedömt en sådan regel som praktiskt svarhanterlig. Även om det från allmän synpunkt kan finnas skäl för att jämställa äktenskapsliknande samlevnad med äktenskap vid tillämpning av läneförbudsreglerna har jag därför funnit att de nu angivna nackdelarna skulle överväga fördelarna med en sådan lösning. I enlighet med dessa överväganden upptar förevarande paragraf samma slätkatalog som gällande lag.

När riksdagen tog ställning till förslaget om ny aktiebolagslag uttalade lagutskottet återigen att närståendebegreppet i förevarande sammanhang borde omfatta äktenskapsliknande samlevnad (LU 1975/76:4 s. 105).

Med anledning av riksdagens uttalanden togs frågan om närståendebegreppets omfattning upp i en inom justitiedepartementet upprättad promemoria (Ds Ju 1976:11). Vid remissbehandlingen framfördes synpunkter att den s.k. släktkatalogen inte borde omfatta andra relationer än sådana som i princip går att få fram med hjälp av allmänna och för envar tillgängliga register. I förslaget till utvidgning av släktkatalogen i enlighet med det skatterättsliga familjebegreppet anförs bl.a. följande (prop. 1977/78:41 s. 22).

... intresset av att upprätthålla låneförbudets effektivitet [talar] starkt för att äktenskapsliknande samlevnad i förevarande sammanhang likställs med äktenskap. Samtidigt är det naturligtvis viktigt att man inte inför regler som tvingar långivande bolag att göra långtgående efterforskningar i den presumtive låntagarens personliga förhållanden. Det kan därför inte gärna komma i fråga att utvidga låneförbudet till att avse alla fall av äktenskapsliknande samlevnad. En lämplig avgränsning får man enligt min mening om man i enlighet med promemorieförslaget använder det s.k. skatterättsliga familjebegreppet.

Bestämmelsen som anger närståendekretsen infördes genom SFS 1977:1092. Den är inte helt lättläst men innebär att följande personer betraktas som närstående till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör: make, förälder, mor- och farförälder, barn, barnbarn, styvförälder, fars eller mors styvförälder, barns make, barnbarns make, makes förälder, makes mor- och farförälder, makes barn, makes barnbarn, syskon, makes syskon och syskons make (Knut Rodhe, *Aktiebolagsrätt*, 19:e uppl., s. 112). Samlevnadsförhållanden inom släktkatalogens ram skall beaktas, vilket betyder att låneförbudet även träffar t.ex. den som sammanlever med aktieägares far eller barn eller den som sammanlever med far eller barn till den som sammanlever med aktieägare.

4 kap. 3 § konkurslagen (1987:672), KonkL

Som närstående till gäldenären anses den som är gift med gäldenären eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till gäldenären eller är besvägrad med honom i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon samt den som på annat sätt står gäldenären särskilt nära.

Som närstående till en näringsidkare eller en juridisk person anses vidare

1. den som har en väsentlig gemenskap med näringsidkaren eller den juridiska personen som är grundad på andels rätt eller därmed jämförligt ekonomiskt intresse,

2. den som inte ensam men tillsammans med en närstående till honom har sådan gemenskap med näringsidkaren eller den juridiska personen som sägs under 1,
3. den som genom en ledande ställning har ett bestämmande inflytande över verksamhet som näringsidkaren eller den juridiska personen bedriver,
4. den som är närstående till någon som enligt 1–3 är närstående.

Återvinningsinstitutet infördes i svensk rätt genom 1862 års konkurslag. Återvinning innebär att egendom som före konkursutbrottet frångått gäldenären genom i och för sig giltiga rättshandlingar kan återföras till konkursboet under särskilda förutsättningar. Reglerna om återvinning brukar sägas ha två syften. För det första avses möjligheten till återvinning motverka att borgenärer för att få en bättre ställning i händelse av konkurs företar brådskande åtgärder gentemot en gäldenär som har kommit i ekonomiskt trångmål. För det andra vill man förhindra att gäldenären på ett illojalt sätt gör sina tillgångar oåtkomliga för borgenärerna.

Begreppet närstående i konkurslagen kom till i samband med att konkursreglerna reformerades år 1975 (prop. 1975:6, bet. LU 1975:12, SFS 1975:244). Begreppet har bestämts oberoende av liknande regleringar i andra sammanhang, t.ex. aktiebolagsrättsliga, förmånsrättsliga och skatterättsliga regler. Anledningen härtill är att intet av de närståendebegrepp som förekommer i nämnda sammanhang framstod som lämpliga att direkt överföra till reglerna om återvinning (a. prop. s. 140).

Närståendeförhållandet i återvinningssammanhang kan indelas i två kategorier, dels en som grundas på familjerättsliga band, dels en som grundas på främst ekonomisk gemenskap mellan parterna.

Närståendeförhållandet i 4 kap. 3 § första stycket KonkL grundas så gott som uteslutande på familjerättsliga band. Som närstående till gäldenär, vilken är fysisk person, räknas gäldenärens make, syskon och släktingar i rätt upp- eller nedstigande led, vidare make till syskon och släktingar i rätt upp- eller nedstigande led samt slutligen den som på annat sätt står gäldenären personligen särskilt nära. Till dem som skall anses stå gäldenären personligen särskilt nära utan att deras släktskap med gäldenären uttryckligen angetts i lagtexten räknas enligt förarbetena i första hand man eller kvinna med vilken gäldenären sammanlever i äktenskapsliknande förhållande samt fosterbarn (a. prop. s. 139 och 199). Även förutvarande svägerlag kan dock normalt anses grunda närståendeförhållande. Detsamma gäller beträffande förutvarande make. Enligt uttalande

av departementschefen torde dock nästan undantagslöst krävas ett familjemässigt grundat förhållande för att de särskilda reglerna om personligen närstående skall kunna tillämpas (a. prop. s. 199).

Som närstående till näringsidkare eller juridisk person räknas – förutom de som är närstående till fysiska personer (näringsidkaren) enligt vad som sagts i föregående stycke – ytterligare fyra grupper av personer. Enligt 1 och 2 i lagrummets andra stycke skall som närstående anses dels (1) den som har en väsentlig gemenskap med näringsidkaren eller den juridiska personen som är grundad på andelsrätt eller därmed jämförligt ekonomiskt intresse, dels (2) den som inte ensam men tillsammans med en närstående till honom har sådan gemenskap med näringsidkaren eller den juridiska personen. I dessa fall grundas alltså närståendeförhållandet på en väsentlig ekonomisk gemenskap. Den tredje gruppen av personer som räknas som närstående till näringsidkare eller juridisk person är (3) den som genom en ledande ställning har ett bestämmande inflytande över verksamheten. Den krets som åsyftas med uttrycket ”den som leder verksamheten” är enligt förarbetena snäv. Under bestämmelsen faller endast vissa personer som generellt kan sägas ha den allra bästa översikten över verksamheten, nämligen verkställande direktör och, om ett företag är delat på flera avdelningar, chefer för dessa med så självständig ställning att de kan jämföras med verkställande direktör i ett dotterföretag. Även styrelseledamot kan i vissa fall komma i fråga. Till närståendekretsen skall inte räknas befattningshavare med mindre inflytelserik ställning. Arbetsledare faller därför så gott som alltid utanför kretsen (a. prop. s. 140 och 199 f.). Slutligen räknas som närstående till näringsidkare eller juridisk person (4) den som är närstående till någon som enligt vad som förut sagts är närstående. Detta innebär att närståendeprövningen när det gäller näringsidkare eller juridisk person kan ske i två led – ”närstående till närstående” (a. prop. s. 200). Nu aktuella bestämmelser skall tillämpas reciprokt. Detta framgår inte av lagtexten men däremot av förarbetena (a. prop. a. st.). Det är alltså utan betydelse om det är näringsidkaren eller den juridiska personen eller den som angetts som närstående som råkat i konkurs. Om näringsidkare är fysisk person blir samtidigt bestämmelserna som redovisats i föregående stycke tillämpliga. En konsekvens av reciprociteteten blir bl.a. att även en juridisk person kan vara närstående till en fysisk person, som inte är näringsidkare. Om reciprociteteten inte gällde skulle närstående till sådana fysiska personer endast falla under första stycket.

I samband med att konkursreglerna återigen reformerades år 1987 (prop. 1986/87:86, prop. 1986/87:90, bet. LU 1986/87:32, SFS 1987:672) överfördes återvinningsinstitutets närståendebestämmelser från den äldre konkurslagens 29 a § till 4 kap. 3 § nya konkurslagen i oförändrad lydelse och utan kommentarer.

Sammanfattningsvis kan konstateras att närståendekretsen i återvinningslagens sammanhang är mycket vid vilket naturligtvis har sin grund i reglernas syften. Varken syskonbarn eller styvbarn ryms i definitionen på närstående men torde i ett enskilt fall kunna anses tillhöra dem som "står gäldenären personligen särskilt nära".

12 § sjätte stycket förmånsrättslagen (1970:979), FRL

... Om konkursgäldenären är näringsidkare, skall en arbetstagare som själv eller tillsammans med nära anförvanter senare än sex månader före konkursansökningen har ägt en väsentlig andel av företaget och som haft ett betydande inflytande över dess verksamhet inte ha förmånsrätt enligt denna paragraf för lön eller pension.

Arbetstagarnas lönefordringar i arbetsgivarens konkurs skyddas genom två regelsystem, dels genom reglerna om förmånsrätt enligt FRL, dels genom reglerna om statlig lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497, LGL). Regelsystemen hänger samman på så sätt att ersättning enligt lönegarantin kan utgå endast för lönefordringar som omfattas av förmånsrätt. När det gäller närstående till konkursgäldenären regleras förmånsrättens omfattning av 12 § sjätte stycket FRL. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse genom en lagändring år 1997 (prop. 1996/97:102, bet. 1996/97:LU19, SFS 1997:203).

Vilka som vid tillämpningen av den aktuella begränsningsregeln skall anses som närstående har inte angivits i FRL. I förarbetena till lagen i dess ursprungliga lydelse hänvisades till den uppräkningslista som finns i 5 § andra stycket lagen (1967:531) om tryggnadsavgift för pensionsutfästelse m.m. Denna uppräkningslista, som omfattar föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, förklarades kunna i viss mån tjäna till ledning även beträffande närståendebegreppet i FRL. Även syskon och den som sammanbor med vederbörande i äktenskapsliknande förhållanden ansågs höra till denna kategori. Samtidigt tillades att prövningen inte enbart borde grundas på släktskap eller svägerlag. Även ett indirekt ägande genom t.ex. ett moderbolag borde kunna beaktas (SOU 1969:5

s. 151). Det senare uttalandet har bekräftats i rättspraxis (NJA 1983 s. 713 II).

Genom lagändringen i SFS 1997:203 introducerades bl.a. en ny term, nämligen "nära anförvanter", vilken ersatte det tidigare begreppet "närstående". Ändringen gjordes för att nå överensstämmelse mellan det svenska löneskyddet för närstående till konkursgäldenären och vad som följer av direktiv 80/987/EEG om skydd för arbetstagarna vid arbetsgivarens insolvens samt den anpassning av direktivet som gäller för Sverige och som tagit in i Sveriges anslutningsakt till Europeiska unionen. I förarbetena till lagändringen hänvisas till uttalanden i SOU 1969:5 beträffande närståendekretsens omfattning och anförs vidare följande (prop. 1996/97:102 s. 14).

Det kan visserligen sägas att närståendebegreppet i förmånsrättslagen enligt förarbeten och praxis knappast har ett annat innehåll än som kan inläsas i orden nära anförvanter. Emellertid är det genom denna senare definition som den ifrågakräftade kretsen anges i den svenska anpassningen av direktiv 80/987/EEG. Enligt regeringens mening bör denna formulering därför även föras in i den svenska lagtexten.

Lagrådet anförde i sitt yttrande att det är svårt att överblicka om den ändrade termen kommer att föranleda nya tolkningsvårigheter vid bestämmelsens tillämpning. Eftersom lagrådet hade förståelse för önskemålet att undanröja alla tvivel om huruvida det svenska löneskyddet överensstämmer med det som följer av EG-rätten motsatte rådet sig inte förslaget i denna del (a. prop. s. 37). Av nyare rättspraxis framgår att uttrycket närstående i den aktuella bestämmelsens lydelse före lagändringen år 1997 endast avser fysiska personer (NJA 1997 s. 299).

Kretsen som i förevarande sammanhang skall anses som nära anförvanter torde alltså omfatta följande personer: make eller sambo, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, samt syskon.

7 § lagen (1986:436) om näringsförbud

Den som är underkastad näringsförbud får inte vara anställd eller ta emot återkommande uppdrag i en näringsverksamhet som drivs av en närstående till honom eller där en närstående har en sådan ställning som anges i 4 §. Som närstående anses hans make, den med vilken han samlever under äktenskapsliknande förhållanden, förälder, barn och syskon samt den som är besvägrad med honom i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon.

Inte heller får den som är underkastad näringsförbud vara anställd eller ta emot återkommande uppdrag i den näringsverksamhet där han åsidosatt sina åligganden.

Före år 1986 kunde enligt dåvarande konkurslag (1921:225) i vissa fall näringsförbud meddelas en enskild näringsidkare eller företrädare för en juridisk person om näringsidkaren eller den juridiska personen försatts i konkurs. Genom SFS 1986:436 infördes en ny lag om näringsförbud som innebär att oseriösa näringsidkare eller företrädare för juridiska personer skall kunna få näringsförbud även om det inte har förekommit någon konkurs. Brott liksom underlåtelse att betala skatter, tullar och avgifter till det allmänna kan i vissa lägen leda till näringsförbud. Näringsförbud kan dessutom i vissa fall meddelas i samband med konkurs. Som grundläggande förutsättningar för förbud uppställs, vid sidan om de nämnda, att vederbörande har grovt åsidosatt vad som ålegat honom i näringsverksamhet och att förbud är påkallat från allmän synpunkt. Den som är underkastad näringsförbud får i princip inte driva näringsverksamhet.

För att förhindra att ett näringsförbud kringgås saknar den som är underkastad sådant rätt att vara anställd eller ta emot återkommande uppdrag i en näringsverksamhet som drivs av en närstående, liksom i den där han har åsidosatt sina åligganden.

Beträffande den krets av personer som i förevarande sammanhang anses som närstående framgår av förarbetena till lagstiftningen att denna av näringsförbudskommittén föreslagits omfatta make, sambo, barn, förälder och syskon (SOU 1984:59 s. 277 och s. 411 ff.). Ett antal remissinstanser ansåg att kretsen borde utvidgas och också omfatta tidigare make, den som är i rätt upp- eller nedstigande släktskap eller svägerlag, vänner eller personer som på annat sätt står vederbörande personligen nära, vissa personer med vilka vederbörande har en ekonomisk intressegemenskap, fosterbarn, styvbarn, styvsyskon, sammanboendes barn samt den person som har övertagit näringsverksamheten (prop. 1985/86 s. 83). I den

allmänna motiveringen anförs att vissa av de föreslagna kriterierna för närstående – t.ex. att någon står vederbörande personligen nära – förutsätter en i viss mån skönsmässig bedömning som inte kan göras på förhand, varför de inte bör tas med i en straffsanktionerad bestämmelse. Denna synpunkt gör sig däremot inte gällande i fråga om de olika former av svägerlag som förekommer som närstående-kriterium i konkurslagen. Svägerlag bör därför i förevarande sammanhang tas med som kriterium på närstående (a. prop. s. 85 f.). I specialmotiveringen anförs att eftersom överträdelse av närståendeförbudet är ett brott, måste personkretsen vara så begränsad och klart avskiljbar som möjligt. Det betyder också att regeln får tolkas restriktivt. Som *barn* skall därför inte räknas fosterbarn eller styvbarn, däremot adoptivbarn. Motsvarande gäller för betydelsen av förälder. Som *syskon* bör räknas halvsyskon men inte styvsyskon (a. prop. s. 167). Sedan lagrådet påpekat att det lämnade lagförslaget inte definierar begreppet *sambo* och att den närmare innebörden av begreppet inte heller framgår av remissprotokollet i övrigt föreslog lagrådet sambobegreppet utbytt mot ”den med vilken han samlever under äktenskapsliknande förhållanden” (a. prop. s. 196 f.). Den aktuella bestämmelsen utformades i enlighet härmed.

36 kap 3 § rättegångsbalken, RB

Den som med part är eller varit gift eller är i rätt upp- eller nedstigande släktskap eller svägerlag eller är syskon eller är i det svägerlag, att den ene är eller varit gift med den andres syskon, eller som på liknande sätt är parten närstående, vare ej skyldig att avlägga vittnesmål.

Nära släktingar till part tillhör den krets av personer som inte är skyldiga att avlägga vittnesmål. Motivet härför är enligt förarbetena till rättegångsbalken att det för en släkting ej sällan skulle uppstå en svår motsättning mellan plikten att hålla sig till sanningen och den helt naturliga benägenheten att hjälpa en nära anförvant. Släktingen skulle också, om hans uppgifter vore till fördel för släktingen, lätt ådra sig misstanke att ha avgivit falsk utsaga (NJA II 1943 s. 464). Om den ifrågavarande personen är villig att vittna behandlas han som ett vanligt vittne. Undantag härifrån har dock gjorts såvitt gäller brottmål där någon den tilltalade närstående som avses i 36 kap. 3 § RB inte får avlägga ed. Skälet är uppenbarligen den intressekollision som vittnet befinner sig i.

Den aktuella bestämmelsen har i princip haft samma lydelse ända sedan rättegångsbalkens tillkomst år 1942. Genom SFS 1973:240 (prop. 1973:30, bet. JuU1973:17) utmönstrades begreppet trolovning ("eller är trolovad"). Det ersattes i stället av ett närståendebegrepp ("eller som på liknande sätt är parten närstående"). Till den krets av personer som anses som närstående till part är enligt förarbetena till lagändringen sambo och hans släktingar. I förarbetena påpekas vidare att närståendebegreppet i förevarande sammanhang inte sammanfaller med det skatterättsliga familjebegreppet, vilket bara omfattar sammanboende som är eller har varit gifta med varandra eller som har eller har haft barn gemensamt. Det skiljer sig vidare från det som finns i jordabalken och som avser fall av överlåtelse av avliden hyresgästs hyresrätt. Relationen behöver i det fallet inte nödvändigtvis vara familjemässig (a. prop. s. 68).

2 och 3 kap. ärvdabalken, ÄB

Inom arvsrätten är det i första hand den legala arvsordningen som är bestämmande för vilka som får ta arv. Reglerna är uppdelade i å ena sidan släktarv, som bygger på blodsband, (2 kap. ÄB) och å andra sidan makes-arv (3 kap. ÄB).

Den legala släktarvsordningen är indelad i tre s.k. parenteler. I första parentelet (2 kap. 1 § ÄB) ingår den dödes barn, barnbarn, barnbarnsbarn osv. (bröstarvingar). Parentelet är öppet, dvs. arv kan ledas nedåt utan gräns. Enligt 4 kap. 8 § föräldrabalken likställs adoptivbarn med biologiskt barn.

I andra parentelet (2 kap. 2 § ÄB) ingår den dödes föräldrar och syskon, (inklusive halvsyskon), syskonbarn, syskonbarnsbarn osv. Även detta parentel är öppet.

I tredje parentelet (2 kap. 3 § ÄB) ingår den dödes mor- och farföräldrar samt deras barn, dvs. den dödes fastrar, farbröder, mostrar och morbröder. Kusiner har ingen legal arvsrätt, vilket innebär att detta parentel är slutet.

Efterlevande make ingår inte i släktarvsordningen enligt 2 kap. ÄB. Make tillerkänns emellertid en speciell arvsrätt enligt 3 kap. 1 § ÄB som innebär att den efterlevande maken får behålla all den först avlidnes kvarlåtenskap med fri förfoganderätt under sin livstid. Undantag görs dock för sådana bröstarvingar som inte också är bröstarvingar till den efterlevande.

I arvshänseende likställs sambo inte med make. Sambo saknar således arvsrätt. Visst efterlevandeskydd finns för sambor enligt 12 § sambolagen. Enligt den paragrafen har den efterlevande sambon alltid rätt att efter avdrag för skulder få så mycket av vad som ingår i det gemensamma hemmet och har förvärvats för gemensamt begagnande att det – så långt det räcker – i värde motsvarar två gånger det vid tiden för dödsfallet gällande basbeloppet. I förarbetena till sambolagen anförde det föredragande statsrådet i detta avseende bl.a. följande (prop. 1986/87:1 s. 109 f.)

Jag anser liksom de sakkunniga att det inte är lämpligt att införa någon generell inbördes arvsrätt för sambor. Enligt min mening kan det emellertid otvivelaktigt finnas fall av långvarigt samboende där den efterlevande med skäl kan sägas ha anspråk på samma arvsrättsliga ställning som en make. Dessa fall är dock sannolikt relativt få. Dessa sambor kan vidare antas ha gjort ett noga övervägt val av samlevnadsform. Det kan därför antas att de i regel också har övervägt om de genom testamente skall skapa sig ett efterlevandeskydd.

1.4 Sambobegreppet i IL

Sambobegreppet definieras inte i IL men förekommer trots detta på några ställen i lagen. I förarbetena till IL anförts beträffande begreppets innebörd bl.a. följande (prop. 1999/2000:2, Del 3, s. 376).

Ordet sambo torde i lagtext, när inte annat sägs, ha den innebörd som det har i allmänt språkbruk, dvs. omfatta samtliga fall då en kvinna och en man bor tillsammans under äktenskapsliknande förhållanden (jfr. prop. 1986/87:1 s. 394). Att IL – till skillnad från lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem – med sambor avser även personer som är gifta på annat håll behöver därför inte anges.

Det sambobegrepp som används i IL har alltså en vidare innebörd än det som används i sambolagen. Att även homosexuella sambor omfattas av IL:s bestämmelser om sambor framgår av lagen (1987:813) om homosexuella sambor.

12 kap. 19 och 20 §§ IL – avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning

Avdragsrätt för kostnadsökning vid tillfällig anställning infördes i KL redan vid lagens tillkomst (prop. 1928:213, bet. SäU 1928:1 och 9). Bestämmelsen utvidgades genom lagstiftning år 1963 (prop. 1963:120, bet. 1963:BevU43, SFS 1963:265) till att även omfatta avdrag vid dubbel bosättning. I samband med 1990 års skattereform föreslogs i betänkandet *Reformerad inkomstbeskattning* från inkomstskatteutredningen (RINK), SOU 1989:33, Del III, att avdraget vid dubbel bosättning borde moderniseras. Bestämmelsen borde omfatta inte bara gifta utan även *par som sammanbor under äktenskapsliknande förhållanden*. Den borde även kunna tillämpas på homosexuella sambor (s. 86). Föredragande statsrådet uttalade i prop. 1989/90:110 att han anslöt sig till förslaget att i vissa avseenden modernisera den aktuella bestämmelsen (s. 359). Aktuella avdragsregler var ursprungligen intagna i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL men bröts vid skattereformen ut och placerades i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. I IL är de bestämmelser som reglerar förutsättningarna för rätt till avdrag vid dubbel bosättning placerade i lagens 12 kap. 19 och 20 §§.

12 kap. 24 och 29 §§ IL – avdrag för hemresor och arbetsresor

Som tidigare anförts (se avsnitt 1.1.1) får den som är skattskyldig för bilförmån, om han har företagit resor mellan bostad och arbetsplats eller hemresor under den tid förmånen åtnjuts, avdrag för kostnaden för drivmedel för resorna under samma förutsättningar som gäller i fråga om den som kört med egen bil. Detta gäller även när sambo till den skattskyldige använt förmånsbilen för sådana resor.

Beträffande sambobegreppet i 12 kap. 24 § IL anfördes i förarbetena följande. ”Med sambo avses den som lever tillsammans med den som är skattskyldig för bilförmån i ett varaktigt förhållande” (prop. 1996/97:19 s. 88 f).

De båda bestämmelserna överflyttades till IL utan kommentarer i nu aktuellt hänseende.

47 kap. 14 och 15 §§ IL – uppskovsavdrag

Genom lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, UAL, (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11) infördes regler som gjorde det möjligt för den som säljer en villa eller en bostadsrätt att skjuta upp beskattningen av kapitalvinsten om han förvärvar en minst lika dyr bostad inom viss tid och bosätter sig där. Särskilda regler för dödsfallssituationer infördes. Om den skattskyldige avyttrat en bostad och därefter avlidit eller om han förvärvat en ny bostad men avlidit innan han hunnit bosätta sig där skulle detta – om det inte fanns särskilda regler för dessa situationer – innebära att tillämpning av uppskovsreglerna inte skulle kunna komma i fråga. För att förhindra detta infördes regler för de två nämnda situationerna. Reglerna fanns i 13 och 14 §§ UAL. De innebär att uppskovsreglerna trots dödsfallet skall tillämpas för dödsboet om efterlevande make eller *sambo* fullföljer det bostadsbyte den avlidne inte hunnit med. Detta gäller enligt förarbetena också för homosexuella sambopar (a. prop. s. 52 och 78). Sambobegreppet kommenteras inte i förarbetena.

58 kap. 9, 13 och 27 §§ IL – pensions- och kapitalförsäkringar samt pensionssparkonton

Genom SFS 1975:1347 (prop. 1975/76:31, bet. 1975/76:SkU20) infördes i punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL bestämmelser om att försäkringsbelopp i princip skulle få betalas ut bara till den försäkrade, den efterlevande maken eller sambon och i vissa fall barn. Beträffande begreppen make och sambo anförs i förarbetena (SOU 1975:21 s. 104 f. och s. 180) bl.a. följande.

Beträffande efterlevande make vill vi särskilt framhålla betydelsen av att begreppet make i det moderna samhället kan sägas ha fått en vidare innebörd än som svarar mot giftermålsbalkens regler. Enligt KL jämföras sålunda med makar personer som utan att vara gifta lever tillsammans, om de tidigare varit förenade i äktenskap eller gemensamt har eller har haft barn (65 § femte stycket KL). Det kan också nämnas att man i fråga om exempelvis statens grupplivförsäkring godtar ett än vidare 'makebegrepp'. Ersättning på grund av denna försäkring kan sålunda utgå till bl.a. ogift kvinna som under äktenskapsliknande förhållanden sammanbor med arbetstagare vid tiden för dennes död. Fråga i sammanhanget om äktenskapsliknande förhållande skall anses ha förelegat och om försäkringsbelopp skall utgå avgörs av statens grupplivnämnd.

Vi anser att efterlevandepension bör kunna utgå till peson som enligt nyssnämnda lagrum i KL jämfställs med make. I övrigt bör ett synsätt liknande det som gäller inom den statliga grupplivförsäkringen anläggas i fråga om frivillig P-försäkring. Vid bedömningen av denna fråga synes emellertid böra krävas viss restriktivitet. Vi förordar för dessa övriga fall att sammanlevnad vid försäkringens tecknande skall föreligga och ha bestått under minst tre år för att berättiga till tecknande av frivillig P-försäkring med den sammanlevande som medförsäkrad.

Föredragande statsrådet anförde i denna del följande (prop. 1976/76:31 s. 121).

Som make bör givetvis alltid få räknas den som i beskattningssammanhang behandlas som make. I fråga om andra samlevnadsfall finner jag i princip inga skäl att gå längre än vad kommittén har föreslagit. Kravet på tre års sammanlevnad kan emellertid medföra onödiga svårigheter. Enligt min mening bör det räcka om personerna sammanbor under äktenskapsliknande förhållanden vid försäkringens tecknande och då är mantalsskrivna på samma fastighet. Redan det förhållandet att försäkringstagaren tecknar en försäkring med efterlevandeskydd i dessa fall får anses innebära att samlevnaden inte är av tillfällig natur.

Bestämmelserna beträffande make och sambo har förts över i IL utan andra kommentarer än att sambobegreppet även omfattar homosexuella sambor (prop. 1999/2000:2, Del 2, s 635 f).

1.5 Tidigare förslag till ändring av närstående- begreppet

Under årens lopp har i olika lagstiftningsammanhang lämnats förslag till ändringar av det generella närståendebegreppet. Såvitt utredningen har kunnat finna har förslagen i första hand gått ut på att syskonkretsen inte bör ingå och att även sådana sambor som skatterättsligt inte jämfställs med makar skall infogas.

1.5.1 Syskonkretsen

Ett förslag till ändring av närståendekretsen lämnades av företagskatteutredningen i delbetänkandet SOU 1993:29 vad avser tillämpning av 3:12-reglerna (a. bet. s. 106).

Som närstående anses enligt gällande regler – utom bl.a. make, föräldrar, far- och morföräldrar samt avkomlingar – även syskon och sys-

kons make och avkomling. Närståendekretsen är densamma i vissa äldre särregler för fåmansföretag. Enligt utredningens uppfattning har syskon typiskt sett inte sammanfallande ekonomiska intressen. Syskon och andra personer i olika syskonkretsar bör kunna samverka i en ekonomisk verksamhet, t.ex. genom att ett syskon satsar kapital i en verksamhet där ett annat syskon är aktivt, och behandlas oberoende av varandra i skattehänseende. Utredningen föreslår därför att personer i olika syskonkretsar inte skall behandlas som närstående till varandra vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Förslaget hindrar givetvis inte att dessa regler blir tillämpliga på syskon som äger aktier i ett fåmansbolag i vilket t.ex. någon av deras föräldrar är verksam i betydande omfattning. En konsekvens av förslaget som i vissa fall kan vara oförmånligt för syskon är att ett takbelopp kommer att beräknas för varje syskonkrets för sig.

Förslaget ledde inte till lagstiftning utan föredragande statsrådet anförde i prop. 1993/94:50 (s. 196) att det är "befogat att överväga närståendebegreppet ytterligare".

Även stoppregelutredningen lämnade ett förslag till ändring av närståendekretsen. I betänkandet SOU 1998:116 föreslogs att närståendebegreppet skulle inskränkas till att avse endast make samt personer med släktskap i rakt upp- och nedstigande led. Syskon skulle inte räknas som närstående i andra fall än när syskonet är under 18 år. Syskons make eller avkomling skulle inte räknas som närstående. Som motivering till detta förslag anfördes bl.a. följande (a. bet. s. 64).

Som framgått ... är närståendekretsen relativt vidsträckt. Begreppet, som även återfinns på många håll i annan lagstiftning, är inte heller enhetligt.

Det vore i och för sig önskvärt att söka åstadkomma ett enhetligt närståendebegrepp på olika områden inom skatterätten. Vi har dock inte funnit det vara vår uppgift att göra en sådan samlad översyn av de områden där begreppet förekommer.

Såvitt gäller fåmansföretagen bör närståendebegreppet enligt vår mening inskränkas. För att en familj skall kunna agera som en gemensam enhet torde krävas en nära släktgemenskap. Den närmare släktgemenskapen bör enligt vår mening inskränka sig till släktskap i rakt upp- och nedstigande led samt make/maka. Vi föreslår således att kretsen skall omfatta föräldrar, mor/farföräldrar, barn, barnbarn etc. samt make/make. Syskon till den skattskyldige bör enligt vår mening inte räknas som närstående i andra fall än när syskonet är under 18 år. En nära släktgemenskap kan inte på samma sätt presumeras föreligga med vuxna syskon. Syskonets make eller avkomling bör aldrig räknas som närstående.

Regeringen, som i prop. 1999/2000:15 föreslog att närståendebegreppet inte skulle ändras, anförde följande (a. prop. s. 49).

Regeringen delar utredningens uppfattning att en samordning av de olika närståendebegrepp som förekommer inom skattelagstiftningen bör övervägas i ett annat sammanhang. Regeringen anser dock att de närståendebegrepp som gäller för fåmansföretagen inte bör inskränkas på sätt som utredningen föreslagit. Att utesluta myndiga syskon ur närståendekretsen kan leda till märkliga konsekvenser, t.ex. är ett omyndigt syskon närstående till ett myndigt syskon men inte tvärtom. Såsom RSV och Civilekonomerna har påpekat skulle en inskränkning av begreppet innebära en ändring av privatbostadsbegreppet i 5 § KL. En fastighet som hyrs ut till ett myndigt syskon skulle då kunna utgöra en näringsfastighet i stället för en privatbostadsfastighet. Detta skulle kunna innebära möjligheter att göra avdrag för kostnaden för uthyrningen i inkomstlaget näringsverksamhet. Enligt regeringens mening bör närståendebegreppet inte ändras förrän en översyn av samtliga av de regler som påverkas av begreppet gjorts och en analys av konsekvenserna av en sådan ändring genomförts. Dessutom medför det av regeringen i avsnitt 5.1 föreslagna fåmansföretagarbegreppet att det blir ännu viktigare än tidigare att samtliga personer som är närstående till delägare i företaget täcks in av begreppet för att förhindra ett kringgående av stopplagstiftningen. Regeringen är därför inte nu beredd att lägga fram något förslag om ändring av närståendebegreppet.

1.5.2 Sambo

Frågan om även icke gifta sammanboende utan gemensamma barn skall jämföras med makar är inte ny.

När departementschefen i prop. 1960:76 s. 92 f. (se avsnitt 1.1.1) hänvisade till tidigare förslag om samtaxering av icke gifta sammanboende personer, dvs. sådana sambor som inte faller inom den skatterättsliga äktenskapskretsen, avsåg han bl.a. det förslag som behandlades i prop. 1919:259 s. 41 f. Det senare förslaget hade för- anletts av en skrivelse från riksdagen den 6 maj 1911 där man påkallade åtgärder för att komma till rätta med det förhållandet att en man och en kvinna genom att ingå äktenskap med varandra kunde försättas i en skattemässigt ofördelaktigare ställning än de hade före äktenskapets ingående. Man beförde att detta skulle inverka negativt på äktenskapsfrekvensen. Inkomstskattesakkun- niga föreslog därför att icke gifta sammanlevande skulle taxeras som gifta om de uppgav i sin deklaration att de sammanlevde eller om detta framgick av allmänt kända förhållanden. Kammarrätten anförde i sitt yttrande att det inte var sannolikt att förhållandet

skulle uppges av de skattskyldiga och att taxeringsmyndigheterna i varje fall i större städer inte hade kännedom om samlevnadsfall. Kammarrätten anförde avslutningsvis att ”fall inträffa ock, då gift person, som icke sammanbor med maken, i stället sammanlever med annan; skola då alla tre personernas inkomster vid taxeringen sammanräknas?” Departementschefen yttrade i frågan bl.a. följande (a. prop. s. 42).

Därest två personer sammanleva såsom man och hustru, är deras skatteförmåga densamma vare sig de är gifta med varandra eller ej. I många fall är förbindelsen även av lika stadigvarande art, som om den vore ett verkligt äktenskap. Med hänsyn härtill kunna skäl visserligen anföras för de sakkunnigas senaste förslag i förevarande del. Stadgandet saknar emellertid säkerligen praktisk betydelse; och har det icke medtagits i mitt förslag.

I samband med att man år 1976 avskaffade den s.k. faktiska sambeskattningen som innebar att gift man, som drev jordbruk eller rörelse tillsammans med sin maka, inte längre beskattades för hela inkomsten av verksamheten. I stället infördes regler (prop. 1975/76:77, bet. SkU 1975/76:27, SFS 1976:67) som innebar att makarna under vissa förutsättningar vid beskattningen kunde fördela den gemensamma inkomsten mellan sig. När det gäller det skatterättsliga äktenskapsbegreppet anfördes följande (a. prop. s. 53).

Utredningen föreslår ... ingen ändring av det skatterättsliga äktenskapsbegreppet i 65 § sista stycket KL. Huruvida med makar bör likställas även andra än de som lever tillsammans och som tidigare varit gifta med varandra eller gemensamt har eller har haft barn är en fråga som enligt utredningen är av sådan natur att den lämpligen bör prövas i samband med att familjebeskattningen blir föremål för en mer omfattande översyn.

Föredragande statsrådet yttrade i denna del följande (a. prop. s. 69).

Företagsskatteberedningen har beträffande fämansbolagen föreslagit att begränsningsregeln för medhjälpfall även skall avse personer som sammanbor under äktenskapsliknande former. Detta begrepp är vidare än det nuvarande skatterättsliga äktenskapsbegreppet i 65 § KL. Skatteutredningen har däremot inte föreslagit en dylik utvidgning. Även om goda skäl kan anföras för utvidgningen anser jag likväl i likhet med skatteutredningen att frågan lämpligen bör prövas i samband med en mer omfattande översyn av familjebeskattningen.

Företagsskatteberedningen hade som nämnts i sitt delbetänkande SOU 1975:54 föreslagit att den aktuella begränsningsregeln (medhjälpande makes arbetsinsats måste ha uppgått till lägst 600 timmar för att kunna läggas till grund för inkomstuppdelning) skulle gälla – förutom för de som föll inom det skatterättsliga äktenskapsbegreppet – även för andra fall av sammanboende under äktenskapsliknande former. Företagsskatteutredningen anförde följande (a. bet. 177 ff.).

Denna fråga är inte ny utan har livligt diskuterats i andra lagstiftningssammanhang.

Sälunda tog föredragande statsrådet i prop 1975:103 s. 492 upp denna fråga i samband med den sk förbjudna kretsen för låneförbudet. Han konstaterade att en regel härom måste bli ganska komplicerad. Det var nödvändigt att få till stånd en klar avgränsning. I och för sig kunde detta åstadkommas genom en anknytning till det skatterättsliga familjebegreppet. De nackdelar som var förknippade med en sådan regel bestod enligt föredraganden framför allt i att efterforskningar måste göras i den presumtiva läntagarens personliga förhållanden, vilket i och för sig var ägnat att väcka betänkligheter.

Såvitt beredningen kunnat utröna finns den endast i ett sammanhang en regel om äktenskapsliknande samlevnad. Bestämmelsen finns i 1 § lagen (1973:651) om ogifta samboendes gemensamma bostad. Här stadgas rätt för part att vid upplösning av äktenskapsliknande samlevnad överta hyres- eller bostadsrätt som tillkommer andra parten. Om parterna inte har eller har haft barn tillsammans får övertagande ske endast om synnerliga skäl talar därför. I specialmotiveringen (prop 1973:32 s 167–168) till paragrafen anfördes bl a följande.

En grundläggande förutsättning för att paragrafen skall vara tillämplig är att det är fråga om upplösning av äktenskapsliknande samlevnad mellan ogift man och ogift kvinna. Frågan om parternas samlevnad har haft äktenskapsliknande karaktär får avgöras efter en fri prövning med hänsyn till alla förekommande omständigheter. Som jag har framhållit i den allmänna motiveringen utgör förekomsten av gemensamma barn ett starkt indicium för att samlevnaden har varit av åsyftad typ. Om en man och en kvinna bor tillsammans sedan någon tid och har eller har haft gemensamma barn kan man därför normalt utgå från att förutsättningarna för lagens tillämplighet är uppfyllda.

Om parterna inte har eller har haft några gemensamma barn blir avgörandet betydligt svårare. Frågan torde emellertid sällan komma att ställas på sin spets i sådana fall, eftersom övertagande då skall få ske bara om det föreligger synnerliga skäl. Jag återkommer strax till innebörden i detta uttryck. I detta sammanhang vill jag bara framhålla att man praktiken torde kunna räkna med att de fall där frågan om äktenskapsliknande samlevnad är tveksam endast undantagsvis är av sådan beskaffenhet att kravet på synnerliga skäl i och för sig är uppfyllt. En domstol bör enligt min mening ofta kunna lämna ett yrkande om rätt

att överta hyres- eller bostadsrätt i fall där parterna varken har eller har haft barn utan bifall under hänvisning till att, även om ett äktenskapsliknande förhållande skulle ha förelegat, det i allt fall inte finns synnerliga skäl för att tillerkänna part rätt att överta bostaden. På detta sätt kan domstolen undgå att ta ställning till den ofta svårbedömda frågan om äktenskapsliknande förhållande förelegat.

Om den ena parten är anställd hos den andra – kvinnan är exempelvis hushållerska hos mannen – eller hyr rum i den andras lägenhet, kan samlevnad under äktenskapsliknande förhållanden inte anses föreligga, såvida anställnings- eller hyresförhållande så småningom glida över i en samlevnad av äktenskapsliknande karaktär. I det särskilda fallet kan det vara svårt att avgöra, om så har skett eller inte. Visar utredningen att kontant lön eller hyra har erlagts fram till tiden för upplösningen av samboendet, kan som regel samlevnad under äktenskapsliknande former inte anses ha förelegat.

Vid bedömningen av om samlevnaden har haft äktenskapsliknande karaktär går givetvis dennas varaktighet stor betydelse. Om samlevnaden har upphört efter kort tid är detta ett starkt indicium för att den inte har varit äktenskapsliknande. För det fall att samlevnaden upplösts genom ena partens död kan dock inte varaktigheten tillmätas samma betydelse som annars. Här får man i stället bedöma om det kan antas att parterna skulle ha fortsatt sin samlevnad om inte dödsfallet hade kommit emellan.

I kravet på att samlevnaden skall ha äktenskapsliknande karaktär får anses ligga att det är fråga om personer som i och för sig skulle kunna ingå äktenskap med varandra. Lagen är alltså inte tillämplig när ett samboende mellan föräldrar och barn eller mellan syskon upphör.

Kravet att båda parter skall vara ogifta torde inte bereda några svårigheter vid rättstillämpningen. Har en av parterna fått hemskilnad men inte upplöst äktenskapet genom äktenskapsskillnad är paragrafen givetvis inte tillämplig. Har lagakraftvunnen dom på äktenskapsskillnad meddelats gäller däremot paragrafen, även om bodelning i anledning av äktenskapets upplösning ännu inte skulle ha ägt rum. Har två makar efter äktenskapsskillnad flyttat samman utan att gifta om sig är paragrafen också tillämplig. Kravet att parterna skall vara ogifta gäller endast vid själva upplösningstillfället. Vid bedömningen av om samlevnaden har varit av äktenskapsliknande karaktär får hänsyn tas även till tid då parterna sammanlevt innan enderas äktenskap blivit upplöst.'

Frågan tas också upp i livförsäkringskommitténs betänkande (SOU 1975:21) Pensionsförsäkring.

'Kommittén framhåller (s 104–105) att begreppet make i det moderna samhället kan sägas ha fått en vidare innebörd än som svarar mot giftermålsbalkens regler. Enligt KL jämföras sålunda med makar personer som utan att vara gifta lever tillsammans, om det tidigare varit föränte i äktenskap eller gemensamt har eller har haft barn (65 § femte stycket KL). Det kan också nämnas att man i fråga om exempelvis statens grupplivförsäkring godtar ett än vidare makebegrepp. Ersätt-

ning på grund av denna försäkring kan sålunda utgå till bl a ogift kvinna som under äktenskapsliknande förhållanden sammanbor med arbetstagare vid tiden för dennes död. Fråga i sammanhanget om äktenskapsliknande förhållande skall anses ha förelegat och om försäkringsbelopp skall utgå avgörs av statens grupplivnämnd. Kommittén anse att ett synsätt liknande det som gäller inom den statliga grupplivförsäkringen bör anläggas i fråga om frivillig P-försäkring. Vid bedömningen av denna fråga bör emellertid enligt kommittén krävas viss restriktivitet. Kommittén förordar därför att sammanlevnad vid försäkringens tecknande skall föreligga och ha bestått under minst tre år för att berättiga till tecknande av frivillig P-försäkring med den sammanlevande som medförsäkrad.'

Av det nu redovisade framgår att frågan har diskuterats i en rad olika sammanhang. Man har allmänt framhållit frågans komplicerade natur och de krav på efterforskningar i privata levnadsförhållanden som en regel av denna innebörd ansetts medföra. Hittills gäller en sådan regel eller föreslås gälla inom vissa specifikt avgränsade områden. Med hänsyn till att vissa fall av uppenbar skatteflykt på detta område redan uppmärksammats och då möjlighet att stävja dessa tendenser på ett begränsat område av skatterätten enligt beredningens mening redan nu bör införas anser sig beredningen inte kunna underlåta att föreslå att med makar skall jämiställas personer som sammanbor under äktenskapsliknande förhållanden. Denna regel bör gälla endast vid uppdelning av företagsinkomster. I vad mån en sådan regel skall ges generell räckvidd för hela skatterätten bör bli föremål för överväganden i annat sammanhang. Beredningen är medveten om att den nu föreslagna regeln endast kan tillämpas i mera uppenbara fall, såsom när det av yttre omständigheter klart framgår att personerna stadigvarande sammanbor. I övrigt för de tidigare redovisade motivuttalandena kunna ge viss vägledning för rättstillämpningen.

Föredragande statsrådet kommenterade i proposition 1975/76:79 företagskatteutredningens förslag på följande sätt (a. prop. s. 75).

I överensstämmelse med regeringens ställningstagande i prop. 1975/76:77 bör dock reglerna inte gälla för annan person med vilken företagsledaren sammanbor under äktenskapsliknande former.

År 1986 avskaffades sambeskattningen för s.k. B-inkomster på grund av reglernas komplexitet (prop. 1985/86:130, bet. SkU 1985/86:40, SFS 1986:507). Fullständig särbeskattning hade därmed införts. Någon principiell diskussion beträffande särbeskattnings införande eller de skattskyldigas val av samlevnadsform fördes inte i förarbetena.

I samband med 1990 års skattereform var 1976 års särregler för fåmansföretagen föremål för en översyn. I enlighet med vad som

redan redovisats (se avsnitt 1.1.1) hade en länsskattemyndighet i sitt enkätsvar till FSK föreslagit att begreppet sambo skulle omfatta även sådana personer som är sambor i sambolagens mening. Någon sådan ändring av det skatterättsliga sambobegreppet skedde dock inte.

När flertalet av 1976 års särregler för fåmansföretag, de s.k. stoppreglerna, upphävdes (prop. 1999/2000:15, bet. 1999/2000:SkU5, SFS 1999:1149) anfördes beträffande frågan om samboende utan barn skall omfattas av närståendebegreppet följande (a. prop. s. 49).

Det [vore] i och för sig ... naturligt om sambor likaväl som makar utgjorde närstående. En reglering med denna innebörd skulle emellertid oundvikligen leda till kontrollproblem och svåra gränsdragningar vad avser enskilda människors integritet. Av praktiska skäl läggs därför inte fram något förslag om en sådan ändring.

I samband med sin översyn av inkomstskattelagstiftningen föreslog SLK att begreppet sambo skulle definieras således att "med sambor avses två personer som sammanbor i ett äktenskapsliknande eller homosexuellt förhållande och som inte skall behandlas som makar" (2 kap. 21 § SLK:s lagförslag). Förslaget kommenterades på följande sätt (SOU 1997:2, Del II, s. 28).

I denna paragraf definierar vi begreppet sambor som de som sammanbor i ett äktenskapsliknande eller homosexuellt förhållande. Lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem gäller bara för sådana sambor som är ogifta medan lagen om homosexuella sambor i vissa fall gäller även om någon av samborna är gift. Något krav på att samborna skall vara ogifta har vi inte tagit med här eftersom inget talar för att det finns ett sådant krav.

Lagrådet anförde i sitt yttrande över SLK:s förslag i denna del bl.a. följande (a. prop., Del 3, s. 376 f.)

Ordet sambo torde i lagtext, när inte annat sägs, ha den innebörd som det har i allmänt språkbruk, dvs. omfatta samtliga fall då en kvinna och en man bor tillsammans under äktenskapsliknande förhållanden (jfr prop. 1986/87:1 s. 294). Att IL – till skillnad från lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem – med sambor avser även personer som är gifta på annat håll behöver därför inte anges.

Enligt Lagrådets mening är det olyckligt om IL använder en terminologi som är helt främmande för allmänt språkbruk. Det är sålunda ägnat att skapa förvirring att sambor, som har eller har haft barn tillsammans, inte kallas för sambor. Lagrådet anser att begreppen makar och sambor bör användas i IL i vedertagen bemärkelse. En annan sak

är att skilda regler kan gälla för olika kategorier sambor om det anses lämpligt.

- - -

I sak ifrågasätter Lagrådet om det finns anledning att i så stor utsträckning som skett göra skillnad mellan sambor som har eller har haft barn tillsammans och barnlösa sambor. En sådan åtskillnad – som inte har gjorts i 12 kap. 19, 20, 24 och 29 §§, 41 kap. 14 och 15 §§ eller 57 kap. 9, 13 och 26 §§ – synes knappast befogad i t.ex. de fall som regleras i 3 kap. 4, 5 och 17 §§, 17 kap. 29 §, 55 kap. 6 §, 56 kap. 14 § eller 59 kap. 3–14 §§. Denna kategoriindelning, som tillkom i en tid när familjebildningen var av ett helt annat slag än i dag, framstår över huvud taget som otidsenligt. Enligt Lagrådets mening bör det övervägas om inte på litet längre sikt samma regler bör gälla för sambor av olika slag inom skattelagstiftningen.

Någon sambodefinition infördes inte i IL vilket motiverades (a. prop., Del 2, s. 36 f.) enligt följande.

Ordet sambo har i IL i princip samma innebörd som i allmänt språkbruk, dvs. det innefattar samtliga de fall då en kvinna och en man bor tillsammans under äktenskapsliknande förhållanden (jfr Lagrådets yttrande) ... Lagrådet använder ordet *sambor* i stället för *de som lever tillsammans utan att vara gifta*. Regeringen kan inte helt överblicka om uttrycken har samma innebörd. Lagrådet uttalar sig inte i den frågan, men regeringen har inte något emot att använda ordet sambo och följer därför Lagrådets förslag... Lagrådet tar vidare upp dels frågan om det inte på lite längre sikt bör övervägas om samma regler kan gälla inom skattelagstiftningen för sambor av olika slag, dels ... Ändringar i dessa fall skulle medföra materiella ändringar som enligt regeringens bedömning inte bör göras i detta sammanhang.

1.6 Förslag

Förslag: Något enhetligt skatterättsligt närståendebegrepp inför inte.

Syskonkretsen, dvs. syskon, syskons make och avkomling, utesluts ur IL:s generella närståendebegrepp.

Det skatterättsliga makebegreppet utvidgas genom att IL:s bestämmelser om makar skall tillämpas även på sambor.

IL:s generella närståendebegrepp i dess gamla utformning föreslås behållas såvitt gäller bestämmelserna om förlustutjämnning i 40 kap. IL och de särskilda reglerna i 51 kap. IL om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

1.6.1 Ett enhetligt, enkelt och mer ändamålsenligt närståendebegrepp

I detta kapitel har redovisats olika närståendebegrepp i den svenska lagstiftningen. Som framgått varierar innebörden av dessa mycket. I vissa fall inskränks släktgemenskapen till släktskap i rakt upp- och nedstigande led samt make. I andra fall, som t.ex. i ABL, är släktkatalogen oerhört vid. Närstående relationen kan till och med, så som är fallet i återvinningssammanhang, omfatta förhållanden som grundas även på annat än familjerättsliga band, nämligen på ekonomisk gemenskap mellan parterna. Skillnaderna i de redovisade närståendebegreppens vidd har naturligtvis sin grund i de bakomliggande syftena med de olika lagarna. Det är med andra ord ofrånkomligt att företagare, i likhet med andra grupper av medborgare, i olika sammanhang möter olika begrepp för vad som i rent språklig mening kan uppfattas som samma företeelse.

Vad som kan uppfattas som anmärkningsvärt är att man inom ett och samma ämnesområde, t.ex. skatterätten, inte i större utsträckning eftersträvat en samordning av olika begrepp för en och samma företeelse.

Som framgått av det föregående finns det ett flertal närståendebegrepp inom skattelagstiftningen. Detaljeringsgraden på dessa varierar mycket. Således används i några sammanhang allmänt hållna formuleringar såsom "någon som står den skattskyldige nära" och "närstående" medan man i andra sammanhang har valt tekniken att klart precisera de personer som ingår i den aktuella

personkretsen. Antalet paragrafer där något närståendebegrepp förekommer är relativt stort. Även det antal förändringar som gjorts i dessa paragrafer är stort. Det känns därför närmast snopet att man inte i något lagstiftningsärende diskuterat frågan om vem som skall omfattas av de olika personkretsarna på ett mera principiellt sätt. I nära nog samtliga fall har man avstått från att motivera personkretsens omfattning och om en motivering händelsevis redovisas är denna av det triviala slaget. Denna brist på motivering kan tolkas på olika sätt; gränsdragningen kan ha framstått som så självklar att kommentarer härtill var överflödiga eller den kan ha gjorts så slumpmässigt och godtyckligt att det inte fanns några principiella skäl att redovisa. När det gäller frågan om ett enhetligt, enkelt och mer ändamålsenligt närståendebegrepp gör utredningen följande bedömning.

Enhetlighet

Som redovisats i det föregående är det huvudsakligen det generella närståendebegreppet som används i IL. I paragrafer som berör sju olika regelområden har man dock utgått från det generella närståendebegreppet när man bestämt personkretsens omfattning. I två av dessa fall har man utvidgat närståendekretsen genom att inkludera vissa juridiska personer med koppling till den skattskyldige (avdrag för substansminskning och avdrag för tidigare års förluster). I ytterligare två har närståendekretsen utvidgats genom att även delägare i dödsbo respektive dödsbo inkluderats (avyttring av handelsbolagsandelar och särreglerna för fåmansföretag). Ett snävare närståendebegrepp, som inte omfattar syskonkretsen, används i paragrafer som berör två av de sju regelområdena (underprisöverlåtelse av kapitalvinstbeskattade tillgångar och tomtrörelse). Även i det sista av de sju områdena är närståendebegreppet snävare än det generella; föräldrar samt mor- och farföräldrar undantas i detta fall från personkretsen (allmänt avdrag för underskott i näringsverksamhet). I IL förekommer dessutom ett närståendebegrepp som helt avviker från det generella begreppet. Det formuleras som någon som står den skattskyldige nära (justering av anskaffningsvärdet för inventarier och byggnader).

Utredningen noterar att vissa regelområden redan är eller inom kort kommer att vara föremål för generell översyn. När det gäller reglerna om justering av anskaffningsvärdet för inventarier och

byggnader (18 kap. 11 § IL och 19 kap. 14 § IL) anser regeringen (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 236) att det kan finnas skäl att i ett annat sammanhang se över bestämmelserna. Vidare är frågan om översyn av bestämmelserna i 27 kap. 12 § IL avseende tomtrörelse öppen (dir. 1998:55). I båda fallen är en översyn en omfattande uppgift. En isolerad översyn av närståendekretsens omfattning i dessa bestämmelser är inte meningsfull utan frågan måste ses i ett större sammanhang. Mot bakgrund härav framstår det som mest ändamålsenligt att de särskilda närståendebegrepp som används i aktuella bestämmelser ses över i nämnda sammanhang.

I fyra av ovan nämnda sju regelområdena har man utvidgat närståendebegreppet för att förhindra uppenbara möjligheter att kringgå den aktuella lagstiftningen. Inte i något av fallen kan det anses obefogat att utvidga närståendekretsen med de aktuella juridiska och fysiska personerna. Redan denna omständigheten visar att det inte är realistiskt att tro att ett och samma närståendebegrepp kan användas i alla tänkbara sammanhang.

I ett fall har man ur närståendekretsen uteslutit föräldrar samt mor- och farföräldrar. Inskränkningen är i detta fall till fördel för den skattskyldige. Om man i denna situation skulle tillämpa det generella närståendebegreppet skulle kvittningsrätten vid vissa generationsskiften försvinna. Även denna situation visar således att det inte är obefogat att använda ett närståendebegrepp som inte är identiskt med det generella.

Slutligen tillämpas vid underprisöverlåtelser av kapitalvinstbeskattade tillgångar ett närståendebegrepp som inte omfattar syskonkretsen. Valet av närståendekrets är inte motiverat i förarbetena. Med hänsyn till reglernas syften kan lagstiftaren möjligen ha utgått från att uteslutningen av syskonkretsen är så självklar att den inte behöver kommenteras.

Sammanfattningsvis är det huvudsakligen det generella närstående-begrepp som används i IL. När något annat begrepp – utvidgat eller snävare – används framstår detta i den helt övervägande delen av fallen som befogat. Enligt utredningens uppfattning torde det därför vara näst intill omöjligt att i IL uppnå en högre grad av enhetlighet än vad som redan finns med avseende på närståendebegrepp.

Vad härefter gäller närståendebegrepp inom annan skattelagstiftning än IL finns sådana, såvitt utredningen har kunnat finna, i SFL, AGL, IPSL och skatteregisterlagen.

Närståendebegreppet i SFL överensstämmer med motsvarande begrepp i IL. Utredningens förslag i nästföljande avsnitt att utsluta syskonkretsen ur IL:s generella definition på begreppet närstående kommer således även att påverka närståendebegreppet i SFL. Enhetligheten förblir dock i denna del densamma.

I AGL tillhör varken föräldrar, mor- och farföräldrar eller syskonkretsen den krets av personer som beskattas i den för fysiska personer förmånligaste skatteklassen, klass I. Denna klass omfattar endast bröstarvingar, inklusive styv- och fosterbarn, samt make/sambo. Skälet härtill är att arv eller testamentsförvärv i det förra fallet anses öka skatteförmågan mera än i det senare fallet. Med tanke på att den senare personkretsen i de flesta fall troligen är beroende av arvet eller testamentsförvärvet för sin försörjning är inställningen inte orimlig.

Enligt IPSL får i princip samma snäva personkrets som i AGL hänförs till skatteklass I insättas som förmånstagare till efterlevandepension. Med hänsyn till att fråga är om pensionssparande enligt särskilt gynnsamma skatteregler framstår det inte som obefogat att personkretsen bestämts på sätt som skett.

Skatteregisterlagen reglerar bl.a. vad som gäller vid utlämnande av uppgifter ur aktuella register. Fråga är således om sekretessregler. Lagens närståenderegler har därför utformats efter mönster av sekretesslagens närståenderegler. Sekretesslagen innehåller inte någon definition av begreppet närstående. Det är därför helt naturligt att inte heller skatteregisterlagen innehåller någon sådan definition.

Sammanfattningsvis förekommer således någon form av närståendebegrepp i fyra andra skattelagar än IL. I en av lagarna är begreppet detsamma som i IL. För övriga lagar finns det starka skäl till att begreppen utformats på sätt som skett. Utredningen kan således inte finna annat än att de olika närståendebegrepp som används inom skattelagstiftningen präglas av så hög enhetlighet som det under rådande förhållanden är möjligt att uppnå.

Enkelhet

Utredningen har full förståelse för uppfattningen att en enhetlig begreppsbildning inom skattelagstiftningen skulle göra denna lättare att förstå och tillämpa för de skattskyldiga. Det bör emellertid i detta sammanhang erinras om att många av de regler där något närståendebegrepp förekommer kännetecknas av en mycket hög komplexitet. Det torde inte vara tolkningen av närståendebegreppet som här utgör det största problemet. Att enbart av förenklings-skäl ändra till ett enhetligt närståendebegrepp skulle i flertalet fall innebära att syftet med reglerna inte skulle uppnås.

Ändamålsenlighet

När det gäller de närståendebegrepp inom skattelagstiftningen som inte överensstämmer med IL:s generella närståendebegrepp har redan konstaterats att det i dessa fall inte är obefogat att använda ett snävare eller vidare närståendebegrepp. Dessa får med andra ord anses vara ändamålsenliga.

I IL används det generella närståendebegreppet i ett stort antal paragrafer. Som framgår av det föregående har omfattningen av den personkrets som ingår i begreppet aldrig motiverats på ett mer principiellt sätt. Det torde dock inte råda några tvivel om att begreppet har bidragit till att göra reglerna inom de områden där det förekommer mer effektiva än vad de skulle ha varit i avsaknad av begreppet. På så sätt kan det generella närståendebegreppet i sig sägas vara ändamålsenligt. Frågan är dock om det ovillkorligen måste ha den omfattning som det har i dag.

1.6.2 Det generella närståendebegreppets omfattning

En fråga som bör beröras innan man diskuterar det generella närståendebegreppets omfattning är om det över huvud taget är nödvändigt att ha ett sådant begrepp i skattelagstiftningen. Man skulle kunna hävda att alla transaktioner – oberoende av mellan vilka parter de sker – alltid styrs av affärsmässiga och ekonomiska överväganden och att skattereglerna skall konstrueras i enlighet härmed. Om skattereglerna kunde utformas på ett sådant sätt att det aldrig fanns några möjligheter att kringgå dem skulle en sådan ordning fungera. Det framstår dock inte som rättstekniskt möjligt att i alla

lägen förhindra detta. Härtill kommer att skattelagstiftningen för såväl den enskilde som för företag troligen är den mest ingripande lagstiftningen av ekonomisk natur och att många – såväl enskilda som företag – eftersträvar att minimera sina skatteutgifter så mycket som möjligt. Bl.a. av dessa skäl anses förekomsten av intressegemenskap vara en sådan faktor som i sig innebär att risk för kringgående eller missbruk av skattereglerna föreligger. Om således någon sorts intressegemenskap – släktgemenskap ("blodsband") eller ekonomisk gemenskap – förekommer mellan parterna anses redan detta innebära att transaktioner mellan dem inte är på "armlängds avstånd", dvs. som mellan två av varandra oberoende parter. Även om skattskyldiga i intressegemenskap naturligtvis kan ha andra syften med sina transaktioner än att få minsta möjliga skatt så visar den rikhaltiga praxis som finns i detta avseende att särskilda bestämmelser inte kan undvaras.

Frågan som här efter inställer sig är vilka personer en närståendekrets i en viss situation bör omfatta. Som framgår av avsnitt 1.6.1 finns det inte något allmängiltigt svar på denna fråga utan svaret är helt beroende av vilka syften de i sammanhanget aktuella lagreglerna är avsedda att fylla. Redovisningen tidigare i detta kapitel talar sitt klara och tydliga språk. När det gäller IL:s generella närståendebegrepp är detta dock dåligt motiverat i tidigare lagstiftningsärenden och det har aldrig varit föremål för samma ingående granskning som flera av de civilrättsliga närståendebegreppen. Enligt utredningens mening finns det därför anledning att närmare diskutera om det föreligger skäl att på något sätt ändra det. Utredningen tänker då närmast på om syskonkretsen bör uteslutas och även andra sambor än de som jämföras med makar bör innefattas.

Syskonkretsen

Som framgår av avsnitt 1.5.1 har tidigare föreslagits att hela eller delar av syskonkretsen (syskon, syskons make och avkomling) skall uteslutas ur närståendekretsen vid tillämpningen av särreglerna för fåmansföretag. Förslagen har avvisats med hänvisning till behovet av ytterligare utredning av närståendebegreppet och – när det gäller huvuddefinitionen av begreppet fåmansföretag – vikten av att samtliga personer som är närstående till delägare i ett företag täcks in av begreppet för att förhindra ett kringgående av stopplagstiftningen. Vad gäller den senare invändningen ifrågasätter utred-

ningen starkt dess bärighet. Den synes bygga på föreställningen att dagens utformning av närståendekretsen effektivt förhindrar allt kringgående av stopplagstiftningen. Med hänsyn till att t.ex. föräldrars syskon, svärföräldrar och makes syskon inte täcks av nu gällande närståendebegrepp är så dock långt ifrån fallet. För att med en hög grad av effektivitet förhindra att skattelagstiftning, oavsett om fråga är om generella eller särskilda regler, kringgås genom transaktioner med närstående torde således krävas att närståendekretsen vidgas betydligt, t.ex. efter mönster av aktiebolagslagen eller konkurslagen. Något behov av en sådan utvidgning av det skatterättsliga närståendebegreppet har emellertid inte gjorts gällande.

I det följande redovisas några argument för respektive emot en inskränkning av närståendekretsen. Några faktauppgifter om vilket samband som råder mellan skattskyldigas beteende och närståendekretsens omfattning finns inte. Att få fram tillförlitliga uppgifter i detta avseende får betraktas som utsiktslöst. De argument som kan framföras bygger därför på antaganden som är omöjliga att leda i bevis.

För en utslutning av syskonkretsen ur det generella närståendebegreppet talar enligt utredningens mening bl.a. följande omständigheter av mera principiell betydelse.

Oavsett vilka motiv som kan ha legat bakom gränsdragningen av dagens generella närståendekrets bär denna spår av en tid då familje- och släktbilden fortfarande präglades av samma grundvärderingar som i början av 1900-talet. Under de senaste decennierna har denna bild emellertid ändrats radikalt. Normen för en familj är inte längre ett gift par och deras barn utan de kombinationer som numera bildar en "normal" familj är många. Det ligger i sakens natur att även släktbilden ändras på motsvarande sätt. Att detta i förlängningen leder till bl.a. en uppluckring av släktgemenskapen torde inte vara ett allt för djärvt antagande. Det torde krävas en mycket nära släktgemenskap för att en familj i dagens samhälle skall kunna agera som en gemensam ekonomisk enhet. En sådan släktgemenskap torde i princip kunna presumeras föreligga endast inom den krets av personer som är i släkt i rakt upp- och nedstigande led samt make. Ett syskonförhållande kan visserligen inte under alla omständigheter anses innebära ett sådant tvåpartsförhållande som typiskt sett medför att transaktioner syskonen emellan sker på marknadsmässiga villkor. Syskon torde dock i regel varken ha fler intressen eller möjligheter än andra – t.ex. vänner eller släk-

tingar som inte täcks av det generella närståendebegreppet – att samverka i en gemensam ekonomisk verksamhet. Enligt utredningens uppfattning kan det därför svårligen hävdas att en så nära gemenskap kan presumeras föreligga mellan syskon att dessa typiskt sett har sammanfallande ekonomiska intressen.

Ytterligare en indikation på att syskon typiskt sett inte kan presumeras ha sammanfallande ekonomiska intressen är det förhållandet att syskons mellanhavanden inte alltför sällan kännetecknas av motsättningar och friktioner. Det torde därför inte vara ovanligt att transaktioner som skulle kunna företas med syskon i stället företas med vänner eller andra som på något annat sätt står den skattskyldige personligen nära. Dessa omfattas inte av närståendekretsen och transaktionerna anses därmed ha skett mellan av varandra oberoende parter.

När det gäller fåmansföretag torde det med hänsyn till särreglernas utformning inte förekomma att en aktiv delägare använder syskon för bulvaninnehav av aktier. Däremot är det tänkbart att han använder vänner eller andra som står honom personligen nära eftersom dessa i 3:12-sammanhang betraktas som utomstående. Förutsättning för att särreglerna inte skall tillämpas kan då vara för handen. När någon som passiv delägare innehar aktier i ett företag i vilket ett syskon är aktiv delägare är det vanligtvis fråga om ärvda aktier. Det är i sådana fall inte ovanligt att de passiva syskonen noga övervakar det aktiva syskonets drift av företaget och då särskilt den ekonomiska driften. Detta kan i många fall leda till högre avkastningskrav från de passiva syskonens sida. Denna omständighet i kombination med att särreglerna över huvud taget skall tillämpas kan tänkas höja de passiva syskonens avkastningskrav på ett sätt som ur en rent företagsekonomisk synvinkel varken är särskilt lämpligt eller önskvärt.

När tidigare förslag till nu aktuell inskränkning av närståendebegreppet senast avvisades skedde detta bl.a. med hänvisning till att det i vissa fall skulle innebära en ändring av det skatterättsliga privatbostadsbegreppet. Således skulle en fastighet som hyrs ut till ett syskon kunna utgöra näringsfastighet, vilket i sin tur skulle kunna innebära möjlighet att göra avdrag för kostnad för uthyrning av fastigheten i inkomstslaget näringsverksamhet. Det kan dock konstateras att sådan avdragsmöjlighet redan föreligger om fastigheten hyrs ut till sådana släktingar som enligt vad som sagts i föregående stycke betraktas som utomstående. Vid en utslutning av syskonkretsen ur närståendebegreppet kan resultatet visserligen – t.ex. om

en fastighetsägare hyr ut fastigheten till ett syskon som inte är delägare i fastigheten och uthyrningen resulterar i ett överskott – bli en skärpt beskattning. Det kan även antas att förekomsten av antalet fall där andelar av en och samma fastighet klassificeras olika för olika delägare kommer att öka. Visst administrativt arbete kan vidare antas uppstå när över- respektive underskott skall fastställas för fastigheter som byter karaktär till näringsfastigheter. Omfattningen av dessa effekter torde dock bara begränsad och skall vägas mot de fördelar som uppnås genom att skattelagstiftningens allmänna närståendebegrepp används så enhetligt som över huvud taget möjligt.

Mot en utslutning av syskonkretsen ur det generella närståendebegreppet talar enligt utredningens mening bl.a. följande principiella omständigheter.

Även om familje- och släktbilden ändrats radikalt under de senaste decennierna kan det dock fortfarande antas finnas ett band mellan i vart fall helsyskon som är av en annan och starkare natur än de band som knyts mellan vänner. Helsyskon torde således typiskt sett kunna antas känna släktsamhörighet. Denna samhörighet kan innebära att sådana syskon i olika situationer är mer benägna att lita på och hjälpa varandra än vad personer som inte är släktingar är. Känslan av släktsamhörighet varierar naturligtvis mellan olika personer och kanske till och med från tid till annan. Den svenska befolkningen är ingen homogen grupp med enhetliga värderingar. Drygt 12 % av totalbefolkningen har utländsk bakgrund. Många olika uppfattningar om familjens roll i samhället torde således finnas bland befolkningen. Att alla skulle anse att släktsamhörighet är en obsolet företeelse är inte sannolikt.

Som framgår av avsnitt 1.1 kan syskonkretsen inte uteslutas ur det generella närståendebegreppet utan att detta får konsekvenser i olika avseenden. I de allra flesta blir konsekvensen en lindrigare beskattning jämfört med vad som gäller i dag. Även skärpt beskattning kan dock aktualiseras. Enligt utredningens uppfattning förtjänar det emellertid framhållas att redovisade konsekvenser redan i dag uppstår när skattskyldiga företar transaktioner med personer som i förevarande sammanhang betraktas som utomstående trots att släktbanden kan vara mycket nära. Som exempel på sådana personer kan nämnas farbror/faster, morbror/moster, svärföräldrar, makes syskon, och kusiner. I dessa situationer anses alltså släktsförhållandena skatterättsligt anses innebära ett sådant tvåpartsförhållande som i normalfallet medför transaktioner på marknadsmässiga

villkor. Skillnaden i upplevelsen och känslan av släktsamhörighet mellan nämnda släktingar och syskon torde dock i regel vara mer en gradskillnad än en artskillnad. Det sagda talar närmast för en utvidgning av närståendebegreppet och därmed också mot en uteslutning av syskonkretsen.

Slutsats

Syftet med att i skattelagstiftningen ha ett närståendebegrepp är i huvudsak att hindra möjligheterna till kringgående av skatteregler genom transaktioner inom närståendekretsen. Det är uppenbart att sådana spärregler behövs. Eftersom det handlar om att i princip "underkänna" vissa transaktioner skatterättsligt enbart av det skälet att ett visst släktförhållande råder mellan parterna – inte på grund av transaktionerna i sig – bör kretsen inte göras större än nödvändigt. En uteslutning av syskonkretsen ur närståendekretsen skulle visserligen medföra ett skatterättsligt "godkännande" av vissa transaktioner och därmed i vissa fall skattefördelar. Enligt utredningens uppfattning torde det emellertid kunna hållas för sannolikt att flertalet av dessa transaktioner redan i dag kommer till stånd, dock med andra motparter än personer som ingår i syskonkretsen. Med några få undantag, vilka kommenteras i nästföljande stycke, skulle en uteslutning av syskonkretsen såvitt utredningen kan bedöma inte heller öppna möjligheter till förfaranden som kan utnyttjas systematiskt och i stor skala. När det gäller fåmansföretag torde det heller inte vara möjligt att undvika en tillämpning av de särskilda reglerna genom att använda personer inom syskonkretsen för bulvaninnehav. I sådant fall torde domstolarna anse andelarna ägda av delägaren. De skattefördelar som i vissa fall kan uppstå torde således ur det allmännas synvinkel vara begränsade. Enligt utredningens uppfattning bör närståendebegreppet därför kunna ändras så att syskon, syskons make och syskons avkomling inte räknas som närstående.

I avsnitt 1.1.2 har de närståendebegrepp i IL redovisats som bygger på det generella närståendebegreppet. Såväl spärreglerna för förlustutjämning i 40 kap. IL som de särskilda reglerna i 51 kap. IL om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall har tillkommit i syfte att effektivt förhindra transaktioner med huvudsakligt motiv att tillgodogöra sig underskott respektive omvandla löpande inkomst från handelsbolag till kapitalvinst. Det är i båda

fallen fråga om förfaranden som, om det inte finns spärregler, kan utnyttjas systematiskt och medföra stora skattefördelar. Eftersom det således är skattefördelarna och inte affärsmässiga överväganden som i flertalet fall ligger bakom transaktionerna är det av största vikt att dessa fångas upp av de aktuella spärreglerna. En uteslutande av syskonkretsen i förevarande sammanhang skulle sannolikt bidra till att reglerna i fråga inte skulle vara lika effektiva. Utredningen föreslår därför att närståendekretsen i aktuella regler skall lämnas oförändrad.

Sambo

Uttrycket sambo har i skattelagstiftningen samma innebörd som i allmänt språkbruk, dvs. det omfattar samtliga fall då en kvinna och en man bor tillsammans under äktenskapsliknande förhållanden. För att ett äktenskapsliknande förhållande skall föreligga bör, enligt förarbetena till sambolagen, krävas att kvinnan och mannen sammanlever i en inte alltför kortvarig förbindelse, vari normalt ingår sexuellt samliv, gemensamt hushåll och gemensam bostad samt gemensam ekonomi eller i vart fall ett ekonomiskt samarbete. Det uttalas vidare att man regelmässigt lär kunna utgå från att samlevnaden är äktenskapsliknande, om samborna har barn tillsammans, men att i annat fall gemensam folkbokföringsadress bör kunna tyda på att kvinnan och mannen har gemensam bostad och att deras samlevnad inte är endast tillfällig (prop. 1986/87:1 s. 252).

Som framgår av redovisningen i avsnitt 1.5.2 har frågan om även andra sambor än de som betraktas som skatterättsliga makar enligt 2 kap. 20 § IL, dvs. sambor i IL:s mening, skall omfattas av det skatterättsliga makebegreppet livligt diskuterats i olika sammanhang under det senaste seklet. Man har dock som motargument allmänt framhållit frågans komplicerade natur samt de kontroll- och gränsdragningsproblem som skulle uppkomma. De efterforskningar i berörda personers privata levnadsförhållanden som skulle behöva göras har ansetts så integritetskränkande att man avstått från att införa en sådan bestämmelse. Trots detta tillämpar man inom vissa specifika områden ett sambobegrepp som – i och med att det inte krävs att de samboende skall vara ogifta – är vidare än det som gäller i sambolagen.

Det skatterättsliga makebegreppet tillkom år 1960, dvs. under en tid då man fortfarande samtaxerade äkta makar. Det ansågs vara

lösningen på frågan hur man skulle kunna likställa sambor med gifta utan integritetskränkande efterforskningar. Det motiverades med att sammanlevnaden och det gemensamma barnet "enligt livets regel" utgjorde bevis för att gemenskapen var att jämställa med äktenskap. Det är dock viktigt att notera att det gemensamma barnet inte är det enda rekvisitet. Det krävs även att föräldrarna sammanlever för att ett skatterättsligt äktenskap skall vara för handen, vilket innebär att den ständigt återopade svårigheten – att konstatera när sammanlevnad föreligger – inte anses oöverstiglig. Om ett sambopar av det aktuella slaget hävdar att de inte sammanbor måste ett sådant påstående antingen accepteras eller integritetskränkande efterforskningar göras.

Enligt den senaste folk- och bostadsräkningen (1990) är ca 80 % av alla samboende par gifta. Andelen ej gifta sambopar, ca 370 000, lär inte vara mindre i dag. Många av dessa ej gifta par kan anas ha valt denna samlevnadsform därför att de inte vill att ett visst juridiskt regelsystem skall tillämpas på deras samlevnad. De vill med andra ord vara fria att utforma sina ekonomiska mellanhavanden som det passar dem bäst. I och med att en man och en kvinna flyttar ihop får de dock i normalfallet gemensamt hushåll och bygger gemensamt upp ett hem. Samtidigt sker ovillkorligen en faktisk sammanflätning av sambornas ekonomi. Det framstår därför som både orimligt och otidsenligt att inte samma regler gäller för dem som för gifta par oavsett vilka skäl de kan ha för att inte gifta sig.

Ytterligare ett argument för att sambor skatterättsligt bör likställas med makar är att detta skulle leda till att skattelagstiftningen då skulle vara neutral med avseende på val av samlevnadsform. Neutralitet är en av skattelagstiftningens allra mest grundläggande principer.

Att sambor inte redan i dag likställs med makar beror som sagt på de kontroll- och gränsdragningsproblem som en sådan bestämmelse skulle leda till. Av betänkandet En ny FoB-lag (Ds 2000:17) framgår att Statistikregelgruppen föreslagit en generell lag om folk- och bostadsräkning. Enligt denna skall folk- och bostadsräkning vara registerbaserad. Den skall utföras genom samarbetsbearbetning av uppgifter om enskilda och hushåll från olika register. Hittills har folkbokföringen haft befolkningen registrerad enbart på fastigheter medan lantmäteriet haft register över fastigheter och hus. Enligt förslaget skall lantmäteriet även börja föra register över lägenheter och personer skall hädanefter också bokföras på lägenheter. Statistik kan då hämtas direkt ur folkbokföringens och lantmäteriets

register. Första folk- och bostadsräkningen enligt det nya systemet beräknas bli år 2005. Syftet med förslaget är visserligen endast att få fram registerbaserad statistik. Om förslaget genomförs kommer det dock redan av folkbokföringsregistret att framgå vilka personer som bor i en viss lägenhet. Om således en man och en kvinna är folkbokförda i samma lägenhet torde detta kunna utgöra presumption för att de har gemensam bostad och således är sambor. Behovet av integritetskränkande efterforskningar torde därmed vara praktiskt försumbart.

Sammanfattningsvis föreligger enligt utredningens uppfattning inte längre skäl för att olika regler gäller för sambor av olika kategorier.

Konsekvensen av utredningens överväganden är att närståendebegreppet föreslås omfatta följande personer. Make och sambo, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.

Som framgår av avsnitt 1.2 råder enligt gällande regler överensstämmelse mellan närståendebegreppen i SFL och IL. Utan någon ändring i 1 § SFL skulle således sambor som enligt gällande regler inte omfattas av det skatterättsliga makebegreppet komma att ingå i den grupp av skattskyldiga som anses höra samman på ett sådant sätt att de kan sambeskattas enligt SFL. I inkomstskattesammanhang råder sedan år 1986 fullständig särbeskattning för skatterättsliga makar. Enligt utredningens uppfattning är sambeskattning otidsenlig och kan ses som ett hot mot jämställdheten. Även om det i och för sig vore önskvärt att närståendebegreppen i IL och SFL vore detsamma talar tunga principiella skäl alltså för att den föreslagna utvidgningen av det skatterättsliga makebegreppet inte skall gälla i förmögenhetsskattesammanhang. Innebörden härav är bl.a. att det hushållsbegrepp som tillämpas i lagen (2001:906) om skatte-reduktion för fastighetsskatt och som innefattar personer som kan sambeskattas enligt SFL inte heller kommer att innefatta sambor som inte tidigare varit gifta eller som inte har barn tillsammans. I förarbetena till den aktuella lagstiftningen fördes ingående diskussioner om vilka personer som skall anses ingå i samma hushåll som fastighetsägaren. Frågan var bl.a. om sådana sambor som inte sambeskattas, dvs. sambor enligt sambolagen, skulle ingå i hushållsbegreppet (prop. 2001/02:3 s. 22 ff.) Som framgår handlar det i detta sammanhang om ett hushållsbegrepp, inte ett närståendebegrepp.

Även om beröringspunkterna är många gör utredningen bedömningen att en eventuell ändring av hushållsbegreppet bör ses över i ett annat sammanhang.

I lagen (1987:813) om homosexuella sambor föreskrivs att IL:s bestämmelser om sambor skall tillämpas på homosexuella sambor. Någon ändring behöver således inte göras för att även homosexuella sambor skall omfattas av det skatterättsliga makebegreppet.