

Lagrådsremiss

Ändringar i reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 16 oktober 2003

Bosse Ringholm

Hases Per Sjöblom
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås två ändringar i reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Ändringarna innebär att s.k. sparat lättnadsutrymme och sparat utdelningsutrymme som är kopplat till utbytta andelar skall fördelas på de mottagna andelarna. Ändringarna föreslås gälla retroaktivt i fråga om andelsbyten som har skett efter den 31 december 2002. På begäran av den skattskyldige skall reglerna under vissa förutsättningar också kunna tillämpas vid andelsbyten som har skett tidigare.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	7
4	Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten – bakgrund..	7
5	Överväganden och förslag.....	8
5.1	Sparat lättnadsutrymme	8
5.2	Sparat utdelningsutrymme	9
6	Effekter för de offentliga finanserna	10
7	Författningskommentar	10

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 43 kap. 7 §, 48 a kap. 8 a och 10 §§ samt 57 kap. 12 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 57 kap. 11 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

43 kap.

7 §

Om en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade lätttnadsutrymme.

Om en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade lätttnadsutrymme.

Bestämmelser om att sparad lätttnadsutrymme skall fördelas på mottagna andelar vid andelsbyten med framskjuten beskattning finns i 48 a kap. 10 §.

48 a kap.

8 a §¹

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel, skall det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstslaget tjänst (tjänstebeloppet) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel, skall det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstslaget tjänst (tjänstebeloppet) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga. *Om det sparade utdelningsutrymmet som har fördelats på de mottagna andelarna enligt 57 kap. 11 a § är högre än det sparade utdelningsutrymmet som belöper sig på de mottagna andelarna när de avyttras, skall hälften av mellanskillnaden läggas till tjänstebeloppet.*

¹ Senaste lydelse 2002:1143.

10 §²

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

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

Sparat lättnadsutrymme som hänförs till avyttrade andelar fördelas på de mottagna andelarna.

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

57 kap.

11 a §

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

12 §

Av en kapitalvinst på en kvalificerad andel skall 50 procent av den del som överstiger det sparade utdelningsutrymmet 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.

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.

Om sparat lättnadsutrymme enligt 43 kap. 6 § överstiger sparat utdelningsutrymme, tillämpas

Om sparat lättnadsutrymme enligt 43 kap. 6 § eller 48 a kap. 10 § sista meningen överstiger

² Senaste lydelse 2002:1143.

bestämmelserna i första stycket på sparutdelningsutrymme,
kapitalvinsten minskad med tillämpas bestämmelserna i första
mellanskillnaden. stycket på kapitalvinsten minskad
med mellanskillnaden.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002. De nya bestämmelserna tillämpas också om den skattskyldige har begärt att punkterna 3 och 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) skall tillämpas på ett andelsbyte som skett före den 1 januari 2003.

3 Ärendet och dess beredning

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2003 utvidgades reglerna i 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om framskjuten beskattning vid andelsbyten till att även omfatta onoterade andelar och kvalificerade andelar (prop. 2002/03:15, bet. 2002/03:SkU5, SFS 2002:1143). Reglerna gäller vid andelsbyten som har skett efter utgången av år 2002. Under vissa förutsättningar skall reglerna om framskjuten beskattning, på den skattskyldiges begäran, också få tillämpas på ett sådant andelsbyte som skett före den 1 januari 2003.

De förslag till ändringar som läggs fram i lagrådsremissen är följdändringar till de utvidgade reglerna om framskjuten beskattning. Ändringarna, som är till fördel för de skattskyldiga, gäller sparlat lättnadsutrymme och sparlat utdelningsutrymme som är hänförligt till utbytta andelar och som borde ha genomförts i samband med lagstiftningsarbetet hösten 2002.

Det aktuella förslaget om sparlat lättnadsutrymme har beretts inom Regeringskansliet och med Riksskatteverket. Förslaget om sparlat utdelningsutrymme har beretts med verket.

4 Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten – bakgrund

Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten infördes under år 2001 (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS 2001:1176). Bestämmelserna ersatte, tillsammans med regelsystemet för uppskovsgrundande andelsbyten, det enhetliga uppskovssystemet för andelsbyten som infördes efter förslag av Företagsskatteutredningen i betänkandet Omstruktureringar och beskattning (SOU 1998:1). Reglerna om framskjuten beskattning, som finns i 48 a kap. IL, gällde från början bara när en fysisk person avyttrade marknadsnoterade andelar. Reglerna utvidgades genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2003 till att även omfatta andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar och andelar som blir kvalificerade hos säljaren (prop. 2002/03:15, bet. 2002/03:SkU5, SFS 2002:1143). Reglerna får tillämpas på andelsbyten som har skett efter den 31 december 2002 och under vissa förutsättningar får de också, på begäran av den skattskyldige, tillämpas på byten av andelar som skett före den 1 januari 2003.

De särskilda reglerna som gäller vid beskattningen av aktiva delägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, finns i 57 kap. IL. Reglerna syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, skall beskattas som arbetsinkomster och inte som kapitalinkomster. Vid tillämpningen av reglerna beräknas avkastningen på det kapital som har investerats i företaget schablonmässigt. Reglerna innebär att man beräknar en normalavkastning som skall beskattas i inkomstslaget kapital hos ägaren. Lämnad utdelning som överstiger normalavkastningen beskattas i inkomstslaget tjänst. Normalavkastningen får inte överstiga ett visst s.k. gränsbelopp.

Underlaget för gränsbeloppet utgörs av andelens omkostnadsbelopp, sparat utdelningsutrymme och ett löneunderlag. Gränsbeloppet erhålls genom att underlaget multipliceras med statslåneräntan ökad med fem procentenheter, 57 kap. 7 och 8 §§ IL. Regeringen har i budgetpropositionen för 2004 föreslagit att underlaget skall multipliceras med statslåneräntan ökad med sju procentenheter från och med 2005 års taxering. Även en kapitalvinst som uppkommer när andelar i ett fåmansföretag avyttras fördelas på inkomstlagen tjänst och kapital, 57 kap. 12 § IL.

Vid utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade svenska och utländska företag ges en lättnad i beskattningen, de s.k. lättnadsreglerna som finns i 43 kap. IL. Reglerna gäller fysiska personer och dödsbon som skall ta upp utdelning och kapitalvinst i inkomstlaget kapital. Lättnadsreglerna innebär att ett lättnadsbelopp kan beräknas varje år och att utdelning inom detta belopp undantas från beskattning hos andelsägaren. Om lättnadsbeloppet inte utnyttjas eller utnyttjas endast till viss del under ett år kan den outnyttjade delen – s.k. sparad lättnadsutrymme – sparas till ett senare år, 43 kap. 6 § IL. Det sparade lättnadsutrymmet kan även utnyttjas av andelsägaren vid kapitalvinstbeskattningen när andelarna avyttras. Den del av kapitalvinsten som motsvarar det sparade utrymmet undantas då från beskattning, 43 kap. 8 § IL.

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

Problemen med kombinationen av 3:12-reglerna och uppskovstekniken i andelsbytesreglerna löstes alltså med att reglerna om framskjuten beskattning i stället utvidgades till att omfatta även andelsbyten med onoterade och kvalificerade andelar.

5 Överväganden och förslag

5.1 Sparat lättnadsutrymme

<p>Regeringens förslag: Vid tillämpningen av reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL skall sparad lättnadsutrymme som hänförs till de avyttrade andelarna fördelas på de mottagna andelarna.</p>
--

Skälen för regeringens förslag: Enligt den senaste ändringen av reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL skall, vid byte av kvalificerade andelar, de mottagna andelarna anses kvalificerade utan tidsbegränsning. Det har dock tagits in en maximeringsregel som innebär att det sätts ett tak för hur stor del som skall tas upp i inkomstslaget tjänst vid kapitalvinstbeskattningen när de mottagna andelarna avyttras. Det skall således enligt 48 a kap. 8 a § IL göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital och i inkomstslaget tjänst om reglerna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

Ett separat lättnadsutrymme beaktas vid beräkningen som skall göras enligt 48 a kap. 8 a § IL. Det finns däremot inte någon regel som gör det möjligt att beakta ett separat lättnadsutrymme som hänför sig till de utbytta andelarna vid beräkningen av lättnadsbeloppet i de fall de mottagna andelarna är onoterade. Det är inte heller möjligt att beakta ett sådant separat lättnadsutrymme när de mottagna andelarna avyttras. Det innebär att andelsinnehavaren i dessa fall går miste om det sparade lättnadsutrymmet.

Enligt regeringen bör reglerna ändras så att ett separat lättnadsutrymme som är hänförligt till de utbytta andelarna fördelas på de mottagna andelarna. Är de mottagna andelarna onoterade tillämpas lättnadsreglerna i 43 kap. IL utan begränsning. Är de mottagna andelarna däremot marknadsnoterade skall det sparade lättnadsutrymmet läggas till anskaffningsutgiften vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelarna och alltså endast utnyttjas i samband med kapitalvinstbeskattningen när dessa andelar avyttras. Om andelsbytet innebär att kvalificerade andelar byts ut mot marknadsnoterade andelar skall i stället det sparade lättnadsutrymmet beaktas vid beräkningen av den vinst som skall fördelas enligt de särskilda reglerna för fåmansföretag som finns i 57 kap. IL.

Bestämmelserna borde ha getts den beskrivna utformningen redan när reglerna om framskjuten beskattning utvidgades vid årsskiftet 2002/2003. Regeringen föreslår därför att reglerna ändras på det sätt som beskrivits och att ändringen ges retroaktiv verkan på samma sätt som de utvidgade reglerna, dvs. från och med den 1 januari 2003. Reglerna skall också, på den skattskyldiges begäran, kunna tillämpas på andelsbyten som skett tidigare.

Regeringens förslag föranleder ändringar i 43 kap. 7 §, 48 a kap. 10 § och 57 kap.12 § IL.

5.2 Sparat utdelningsutrymme

<p>Regeringens förslag: Vid tillämpningen av reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL skall ett separat utdelningsutrymme som hänför sig till de avyttrade andelarna fördelas på de mottagna andelarna.</p>
--

Skälen för regeringens förslag: Om en skattskyldig avyttrat kvalificerade andelar med tillämpning av reglerna om framskjuten beskattning kan inte heller ett separat utdelningsutrymme hänförligt till de utbytta andelarna överföras till de mottagna andelarna enligt nuvarande regler. Vid beräkningen för att få fram taket för tjänstebeloppet enligt

48 a kap. 8 a IL beaktas dock – precis som i fråga om sparade lättnadsutrymme – det sparade utdelningsutrymmet. Av redogörelsen i avsnitt 4 framgår att sparade utdelningsutrymme skall tas med vid beräkningen av gränsbeloppet enligt 57 kap. 7 och 8 §§ IL.

Reglerna om framskjuten beskattning innebär, som tidigare beskrivits, att när kvalificerade andelar avyttras (byts) blir också de mottagna andelarna kvalificerade. När reglerna i 48 a kap. IL utvidgades borde det därför ha införts en regel som innebär att även sparade utdelningsutrymme som var hänförligt till de avyttrade andelarna skall övergå på de mottagna andelarna. Det är regeringens uppfattning att det bör göras en sådan följdändring även i detta avseende. För att upprätthålla syftet med fördelningsreglerna i 57 kap. IL bör dock beräkningsregeln i 48 a kap. 8 a § IL justeras. Det gäller i de fall då det sparade utdelningsutrymmet som fördelats på de mottagna andelarna helt eller delvis utnyttjats och utdelningsutrymmet därför är lägre vid avyttringen av dessa andelar än vid tidpunkten för andelsbytet. Justeringen beskrivs i författningskommentaren.

Regeringens förslag föranleder ändring i 48 a kap. 8 a § IL och en ny bestämmelse i 57 kap. IL.

6 Effekter för de offentliga finanserna

Att sparade lättnadsutrymmen och utdelningsutrymmen som var hänförliga till onoterade och kvalificerade andelar som bytts ut mot andra andelar inte kunde utnyttjas ansågs, när de nu aktuella reglerna infördes, inte som en faktor som verkade i inkomstsänkande riktning. De nu föreslagna ändringarna kan därför inte sägas innebära en statsfinansiell kostnad.

7 Författningskommentar

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

43 kap.

7 §

I ett nytt *andra stycke* görs en hänvisning till bestämmelserna i 48 a kap. 10 § IL om att sparade lättnadsutrymme som är hänförligt till avyttrade andelar skall fördelas på mottagna andelar vid andelsbyten med framskjuten beskattning.

48 a kap.

8 a §

Bestämmelsen innehåller beräkningsregeln avseende taket för tjänstebeloppet. Bestämmelsen ändras genom ett tillägg som innebär att – i de fall ett sparade utdelningsutrymme som fördelats på de mottagna andelarna vid andelsbytet är högre än det sparade utdelningsutrymmet

som finns kvar när dessa andelar avyttras – skall hälften av mellanskillnaden läggas till tjänstebeloppet vid beräkningen.

10 §

I ett nytt *andra stycke* har det tagits in en bestämmelse om att sparad lättnadsutrymme som är hänförligt till avyttrade andelar skall fördelas på mottagna andelar.

I det *tredje stycket*, som också är nytt, anges på vilket sätt ett sparad lättnadsutrymme som fördelats på de mottagna andelarna skall utnyttjas om dessa är marknadsnoterade.

57 kap.

11 a §

I bestämmelsen, som är ny, anges att när kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte skall sparad utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

12 §

I fjärde stycket görs ett tillägg för att sådant sparad lättnadsutrymme som avses i 48 a kap. 10 § också skall beaktas vid fördelningen av kapitalvinsten.