



Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Enheten för kapitalbeskattning, S 3

Promemoria med förslag till ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag

1. Inledning

För den som innehar en andel i ett fåmansföretag och som är eller har varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag finns särskilda skatteregler i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Tidigare var dessa regler placerade i 3 § 12 – 12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, de s.k. 3:12-reglerna. I denna promemoria kommer ett antal olika frågor inom detta område att behandlas, nämligen frågan om kringgående av regelsystemet genom olika bolagskonstruktioner och frågan om vad som avses med att utomstående äger andel i företaget. Om utomstående i viss omfattning äger andel i företaget skall 3:12-reglerna inte tillämpas även om det rör sig om ett fåmansföretag.

2. Bakgrund och gällande rätt

Bestämmelserna för aktiva andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, finns i 57 kap. IL och rör skatt vid utdelning från och kapitalvinst vid avyttring av andelar i företaget. Reglerna innebär att utdelning och kapitalvinst på visst sätt delas upp i kapitalinkomst och tjänsteinkomst. Bestämmelserna tillämpas på andelsägarnivå och den andelsägare som omfattas av reglerna sägs inneha kvalificerade andelar.

I propositionen Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m. (prop. 2000/01:22) föreslogs vissa redaktionella ändringar av terminologin i 56 kap. IL när det gäller definitionerna av fåmansfö-

retag, fåmanshandelsbolag och delägare. Riksdagen antog förslagen och ändringarna trädde i kraft den 1 januari 2001 (bet. 2000/01:SkU9, rskr. 2000/01:108, SFS 2000: 1341).

Vad som avses med fåmansföretag framgår av 56 kap. 2 § IL. Som fåmansföretag räknas aktiebolag och ekonomiska föreningar där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent 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 andelsinnehav, avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

I 56 kap. 4 § IL finns motsvarande bestämmelser beträffande fåmanshandelsbolag. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag skall, enligt 56 kap. 5 § IL en person och hans närstående anses som en delägare. Av 56 kap. 6 § första stycket IL följer att med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Motsvarande äldre bestämmelser fanns i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

Med kvalificerad andel avses enligt 57 kap. 4 § IL 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 i ett annat fåmansföretag 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 och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta företag.

Vid bedömningen av om ett fåtal personer äger andelarna i ett företag skall sådana delägare, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i företaget i betydande omfattning, anses som en enda person enligt 57 kap. 3 § IL, den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.

Om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning skall en andel enligt 57 kap. 5 § första stycket IL anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl (den s.k. utomståenderegeln). Föreligger inte särskilda skäl skall beskattning av utdelning och kapitalvinst ske enligt allmänna regler. Enligt Riksskatteverkets rekommendationer (RSV S 2000:25) bör den skattskyldige visa att utomstående äger minst 30 procent av andelarna för att det skall anses vara ”i betydande omfattning”. Ett företag anses enligt 57 kap. 5 § tredje stycket IL 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 §.

3. Behovet av en översyn

3.1 Definitionen av kvalificerad andel

I ett förhandsbesked från den 12 oktober 1999 har Skatterättsnämnden bl.a. prövat frågan om hur 3:12-reglerna skall tillämpas när viss verksamhet bedrivs i ett kommanditbolag. Omständigheterna var följande.

En fysisk person A är anställd av ett kommanditbolag, KB, som bedriver konsultverksamhet. KB ägs till lika delar av ett antal aktiebolag (kommanditdelägare) som i sin tur vart och ett är helägt av en konsult som är verksam i KB samt av ett aktiebolag, AB X (komplementär). AB X ägs till lika delar av de bolag som är kommanditdelägare i KB.

A hade erbjudits att bli delägare i verksamheten, dvs. att bli kommanditdelägare i KB och delägare i AB X. A hade för avsikt att bilda ett aktiebolag, AB Y, som skulle bli kommanditdelägare i KB. A skulle ensamt utgöra styrelse i AB Y. Mellan delägarbolagen upprättades ett avtal om bl.a. vinstfördelningen i KB.

Skatterättsnämndens förhandsbesked i denna del innebar – under förutsättning att A är anställd i kommanditbolaget och erhåller lön från detta för åt kommanditbolaget utfört arbete utan att också vara anställd i AB Y – att A:s andelar i AB Y inte är kvalificerade i den mening som anges i 3 § 12 a mom. SIL (57 kap. 4 § IL). Skatterättsnämnden förutsatte att den lön som utbetalas till A inte uppenbarligen står i missförhållande till det arbete han utfört i kommanditbolaget.

Som motivering för avgörandet angav Skatterättsnämnden att enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (jfr 56 kap. 2 och 4 §§ IL) räknas inte handelsbolag som fåmansföretag. Bestämmelserna i 3 § 12 a mom. SIL (jfr 57 kap. 4 § IL) reglerar på ett till synes uttömmande sätt i vilka fall andelar skall anses kvalificerade. Nämnden ansåg därför att det inte fanns utrymme att tillämpa stadgandet utöver dess ordalydelse.

Riksskatteverket (RSV) överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked i denna del. Regeringsrätten har genom en dom den 9 januari 2001 fastställt Skatterättsnämndens beslut (mål nr 7165-1999).

3.2 Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Skatterättsnämnden har den 19 och den 26 april 2000 lämnat två förhandsbesked beträffande den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.

I det ena fallet ägdes ett moderbolag av ett stort antal fysiska personer (183 st). Ett mindre antal av dessa (13 st) var verksamma i detta företag. Resterande delägare (170 st) var verksamma i ett helägt dotterbolag.

I det andra fallet var moderbolagets andelar uppdelade i 68 lika stora poster. I moderföretaget bedrevs inte någon verksamhet utan verksamheten bedrevs i ett helägt dotterbolag. I dotterbolaget fanns 63 anställda, varav 54 ägde var sin andelspost i moderbolaget. De övriga andelsposterna ägdes av ett konsortium.

Skatterättsnämnden ansåg i båda fallen att respektive moderbolag inte var att anse som ett fåmansföretag och att innehav av andelar i dessa företag inte var att anse som kvalificerade. Skatterättsnämnden uttalade bl.a. att för att ägarna enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen skall räknas som en person krävs att dessa (direktägarna eller de indirekta ägarna) varit verksamma i betydande omfattning i företaget i fråga. Dotterbolagen är att anse som fåmansföretag men för att även andelarna i moderföretaget skall vara kvalificerade krävs att moderbolaget i sig är ett fåmansföretag. Inte i något av fallen ansågs moderbolaget vara fåmansföretag enligt definitionen i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL (56 kap. 2 § IL). Eftersom den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen endast avser det företag där den gemensamma verksamheten bedrivs, dvs. respektive dotterbolag, är moderbolaget inte heller enligt den utvidgade definitionen ett fåmansföretag. Andelarna i moderbolaget är då inte kvalificerade.

Regeringsrätten har genom två domar den 9 januari 2001 fastställt Skatterättsnämndens beslut (mål nr 3011-2000 och 3012-2000).

RSV har i en skrivelse den 3 april 2000 (Fi2000/1468) hemställt att en lagändring snarast genomförs.

3.3 Utomståenderegeln

Beträffande utomståenderegeln har Regeringsrätten i två domar den 19 november 1999 (RÅ 1999 ref. 62 och mål nr 7235-1998) prövat innebörden av 3 § 12 e mom. SIL (57 kap. 5 § IL). Enligt Regeringsrättens bedömning tar regleringen i första stycket första meningen endast sikte på den egentliga andelsägarkretsen då rätt till utdelning bara tillkommer den som direkt äger andelar i företaget. Med den utgångspunkten fann Regeringsrätten att den i andra stycket angivna definitionen av begreppet utomstående inte kan ges annan innebörd än att till utomstående skall räknas alla andra andelsägare i det aktuella företaget än vissa fysiska personer och dödsbon. Regeringsrättens slutsats var därför att samtliga andelar som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående.

RSV har i en skrivelse den 20 december 1999 (Fi1999/4846) hemställt att bestämmelsen ändras så att utomståenderegeln inte har denna långtgående räckvidd.

4. Överväganden och förslag

4.1 Definitionen av kvalificerad andel

Promemorians förslag: En andel i ett fåmansföretag skall anses som kvalificerad även i det fall andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar. Detsamma skall gälla om andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller har varit verksam i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget.

Vid tillämpningen av 3:12-reglerna skall, vid bedömningen av om ett handelsbolag är fåmansägt, delägarna anses som en enda delägare om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Den utformning som 3:12-reglerna fick vid skattereformen (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, rskr. 1989/90:356, SFS 1990:651) innebär att en andel i ett fåmansföretag ansågs kvalificerad i de fall den skattskyldige (andelsägaren) eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under någon del av den senaste tioårsperioden. Detsamma gällde om andelsägaren varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedrev 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. Med verksamhet eller innehav av andelar i ett fåmansföretag likställdes verksamhet eller andelsinnehav i ett annat företag inom samma koncern.

I propositionen Skattelättnad för riskkapital, m.m. (prop. 1995/96:109 s. 66 ff) ändrades tillämpningsområdet delvis för 3:12-reglerna. Den väsentliga ändringen innebär att bestämmelsen om att verksamhet eller innehav av andelar i ett fåmansföretag likställdes med verksamhet eller andelsinnehav i ett annat företag inom samma koncern slopades. I stället infördes bestämmelsen om att en andel anses kvalificerad om företaget direkt eller indirekt äger andelar i ett annat fåmansföretag i vilket den skattskyldige (andelsägaren) eller någon honom närstående är verksam i betydande omfattning, dvs. ett företag i vilket den skattskyldige indirekt är delägare. I det sammanhanget uttalade regeringen att i de fall verksamheten bedrivs i ett handelsbolag, dvs. andelsägaren är verksam i ett handelsbolag i vilket aktiebolaget äger andelar, torde verksamheten jämföras med verksamhet i aktiebolaget och därmed skulle regelsystemet i

3 § 12 mom. SIL vara tillämpligt (prop. s. 68 f). Skäl att särskilt reglera denna situation i 3 § 12 mom. SIL ansågs då inte föreligga.

Bestämmelsen i 3 § 12 a mom. SIL (57 kap. 4 § IL) fick en ny utformning år 1997. Från och med 1998 års taxering skall endast de fem senaste beskattningsåren som närmast föregått det aktuella beskattningsåret beaktas vid bedömningen av om andelen är kvalificerad (prop. 1996/97:150, bet. 1996/97:FiU20, rskr. 1996/97:284, SFS 1997:448).

Skatterättsnämndens beslut den 12 oktober 1999, vilket fastställts av Regeringsrätten, visar att lagtexten inte ger utrymme för att i detta sammanhang jämställa verksamhet i ett handelsbolag med verksamhet i ett aktiebolag. För att förhindra uppenbara möjligheter att kringgå 3:12-reglerna är det nödvändigt att ändra regelsystemet så att det inte genom att använda handelsbolagsform är möjligt att kringgå reglerna. Det bör således uttryckligen framgå att verksamhet i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar jämställs med verksamhet i fåmansföretaget. Detsamma bör också gälla för de fall andelsägaren eller någon närstående till honom är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget.

För närvarande pågår en översyn av 3:12-reglerna i utredningen om reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag m.m. (Fi 1999:12, Dir. 1999:72). De nu aktuella åtgärderna som skall förhindra kringgående kan emellertid inte avvakta resultatet av denna utredning. Följande föreslås därför att i vart fall gälla i avvaktan på att utredningen kommer med ett förslag.

Som tidigare angetts (avsnitt 2) har 56 kap 6 § IL (punkt 14 femte stycket av anvisningarna till 32 § KL) fått en ny lydelse från och med den 1 januari 2001 (prop. 2000/01:22, bet. 2000/01:SkU9, rskr 2000/01:108, SFS 2000:1341). Med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag förstås en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag skall en person och hans närståendekrets anses som en delägare. Härutöver gäller vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag att aktiva delägare och aktiva närstående till delägare i företaget anses som en enda person (57 kap. 3 § andra stycket IL). Den senare bestämmelsen gäller endast vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL, dvs. vid tillämpningen av 3:12-reglerna, men bör även göras tillämplig på delägare och närstående i ett fåmanshandelsbolag. Det föreslås därför att 57 kap 3 § andra stycket IL ändras i enlighet härmed. Dessutom måste definitionen av kvalificerad andel i 57 kap. 4 § första stycket 1 och 2 IL ändras så att även verksamhet i ett fåmanshandelsbolag beaktas vid bedömningen av om en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad.

Med de nu föreslagna ändringarna kan en andel i ett fåmansföretag – utöver vad som gäller i dag – vara kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående till honom är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget. Andelen kan också vara att anse som kvalificerad om fåmansföretaget – direkt eller indirekt – äger eller har ägt andelar i ett fåmanshandelsbolag i vilket andelsägaren i fåmansföretaget eller någon närstående till honom är eller har varit verksam i betydande omfattning. Andelsägaren i fåmansföretaget är även delägare i det senare företaget om än indirekt genom sitt andelsinnehav i det första företaget.

Förslaget föranleder ändringar i 57 kap. 3 och 4 §§ IL.

4.2 Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Promemorians förslag: Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen skall göras tillämplig på moderföretaget även i de fall delägaren eller dennes närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i samma företagsgrupp.

Vid 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 s. 470, bet. 1989/90:SkU30, rskr. 1989/90:356, SFS 1990:651) infördes den s.k. koncernregeln (3 § 12 mom. åttonde stycket SIL). Avsikten var att de särskilda skattereglerna för aktiva delägare i fåmansföretag inte skulle kunna kringgåas genom att verksamheten respektive ägandet knöts till olika bolag inom en koncern. Koncernregeln ”smittade” såväl vertikalt som horisontellt. I den fortsatta reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen (prop. 1990/91:54) lämnades koncernregeln oförändrad.

Alltsedan skattereformen har även den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen funnits (3 § 12 a mom. fjärde stycket SIL). Syftet med denna bestämmelse är att ett företag som drivs gemensamt av flera delägare, som alla arbetar i företaget, skall behandlas som ett fåmansföretag (prop. 1989/90:110 s. 704). Bestämmelsen innebär att aktiva delägare skall anses som en person. Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen finns numera i 57 kap. 3 § andra stycket IL.

Till 1997 års taxering slopades ovan nämnda koncernregel. Koncernregeln hade inskränkande effekt i den meningen att 3:12-reglerna inte blev tillämpliga på fåmansföretag som ingick i en företagsgrupp i vilken villkoren för att en koncern skulle anses föreligga inte var uppfyllda (se 1 kap. 5 § aktiebolagslagen [1975:1385]). Det var angeläget att träffa även andra situationer med fåmansföretag där aktieinnehavet inte motsvarar så stort ägande eller inflytande att ett koncernförhållande föreligger. I stället för koncernregeln infördes därför bestämmelsen i 3 § 12 a mom. första stycket punkten 2 SIL att 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 verksam i betydande omfattning (prop. 1995/96:109 s. 67f och 88, bet. 1995/96:SkU20, rskr. 1995/96:135, SFS 1995:1626). Regeln innebär att regelsystemet skall tillämpas vid indirekt ägande av det företag i vilket den skattskyldige eller dennes närstående är verksam oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller inte. Förutsättningen är dock att även det företag i vilket andelsägaren direkt äger andelar är ett fåmansföretag. Denna bestämmelse finns numera i 57 kap. 4 § första stycket punkten 2.

Den nuvarande regleringen innebär emellertid också att det är relativt enkelt att kringgå de särskilda reglerna för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag. Som tidigare angetts krävs för att ett fåmansföretag skall föreligga att fyra eller färre delägare innehar mer än 50 procent 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 kan man undgå de särskilda skattereglerna. Som förutsättning gäller dock att inte mer än 50 procent av rösterna ägs av fyra eller färre delägare. Moderföretaget är då varken enligt den allmänna definitionen 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 den situationen då någon delägare är aktiv i ett företag i vilket denne indirekt äger andelar bör detta slå igenom på det direktägda företaget så att även det är att anse som ett fåmansföretag. Det bör inte heller vara möjligt att dela upp verksamheten på flera dotterföretag så att moderföretaget av den anledningen inte är att anse som ett fåmansföretag. Inte heller denna åtgärd kan avvakta 3:12-utredningens förslag.

Förslaget innebär således att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen inte endast skall tillämpas på det företag i vilken verksamheten förekommer utan även på det företaget i vilket den aktive andelsägaren äger andelar direkt.

Förslaget föranleder ytterligare en ändring i 57 kap. 3 § IL utöver den som tidigare föreslagits.

4.3 Utomståenderegeln

Promemorians förslag: Vid bedömningen av om utomstående äger andel i ett fåmansföretag skall endast fysiska personer (delägare) kunna anses som utomstående. Detta innebär att en fysisk person inte skall anses som utomstående om han äger kvalificerade andelar i företaget eller indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om han i stället ägt dem direkt. Detsamma skall gälla för en fysisk person som äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det aktuella företaget.

Syftet med 3:12-reglerna är bl.a. att förhindra att delägaren vinner skattemässiga fördelar genom att ta ut inkomst som lägre beskattad kapitalinkomst i stället för som arbetsinkomst. Vid 3:12-reglernas tillkomst uttalades att om utomstående äger minst 30 procent av andelarna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och kapitalvinst tillfaller också dessa ägare (prop. 1989/90:110 s. 468).

Definitionerna av *företag* respektive *utomstående* fick sin utformning år 1995, men en motsvarighet fanns med redan vid reglernas tillkomst, då i 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL.

Vid 1995 års ändring uttalades att 3:12-reglerna även bör tillämpas om delägaren är verksam i ett företag i vilket denne indirekt äger andelar under förutsättning att även det företaget kan anses utgöra ett fåmansföretag. Det uttalades också att det var av vikt att det särskilda regelsystemet skulle tillämpas på samtliga aktiva delägare och att det inte genom olika bolagskonstruktioner skulle vara möjligt att komma förbi systemet (prop. 1995/96:109 s. 68 f).

Genom IL har utomståenderegeln (3 § 12 e mom. andra stycket SIL jämfört med 57 kap. 5 § tredje stycket) delvis fått en ny formulering. I propositionen har emellertid inte angetts att någon förändring är avsedd (prop. 1999/2000:2 s. 625 f).

Genom vissa bolagskonstruktioner går det att komma förbi 3:12-systemet även genom den s.k. utomståenderegeln. T.ex. kan delägaren dela upp ett innehav av andelar så att han dels äger dem direkt, dels indirekt genom ett annat fåmansföretag. Förläggs minst 30 procent av andelarna till det indirekta innehavet skall inte andelarna som ägs direkt anses vara kvalificerade enligt den s.k. utomståenderegeln. Genom en sådan konstruktion blir alltså andelsägaren utomstående till sig själv. Det är därför nödvändigt att ändra bestämmelserna för att förhindra bl.a. sådana upplägg som det nyss beskrivna. Inte heller de nu aktuella åtgärderna kan avvakta den tidigare nämnda 3:12-utredningens förslag.

Vid bedömningen av om utomstående äger andel i ett fåmansföretag bör inte endast den som direkt äger andel i företaget omfattas. Om det bland andelsägarkretsen finns ett annat företag bör bedömningen i stället ske i det senare företagets andelsägarkrets. Av direkt betydelse för bedömningen om utomstående äger andelar bör i stället vara vilka fysiska personer som finns i ägarkedjan. Med fysisk person avses även dödsbon, vilket framgår av 4 kap. 2 § IL. Endast en fysisk person (delägare) eller ett dödsbo bör således kunna vara att anse som utomstående. Indirekta innehav av andelar i ett fåmansföretag bör med andra ord beaktas. Om det i andelsägarkretsen i ett ägarföretag finns delägare vars innehav i det ägda fåmansföretaget skulle vara att bedöma som kvalificerat om han ägt

andelen direkt, bör denne inte bedömas som en utomstående delägare i fåmansföretaget. Det får då utifrån dennes - och eventuellt andra fysiska personers innehav av på det beskrivna sättet ”indirekt kvalificerade” andelar – ägarandel i ägarföretaget bedömas hur stor andel utomstående som ägarbolaget representerar. Redan i dag gäller att inte heller den som äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet kan anses som utomstående. Detta föreslås även gälla för den som äger kvalificerade andelar i ett fåmanshandelsbolag. Följande exempel kan belysa det sagda.

X äger kvalificerade andelar i fåmansföretaget AB A motsvarande 35 procent av andelarna. En annan fysisk person, Å, äger 20 procent av andelarna och även dessa är att bedömas som kvalificerade. 10 procent av andelarna ägs av ett börsbolag, AB C. AB C har rätt till utdelning i AB A. Resterande 35 procent av andelarna ägs av ett fåmansföretag AB B som inte bedriver samma eller likartad verksamhet som AB A. Även AB B har rätt till utdelning i AB A.

Fåmansföretaget AB B ägs till 50 procent av Y och resterande 50 procent av Z. Z är inte aktiv i något av företagen AB A eller AB B. Y är däremot aktiv i fåmansföretaget AB A. Genom den nu föreslagna ändringen är Y:s indirekta innehav i AB A att anse som kvalificerat, eftersom innehavet skulle ha varit kvalificerat om han hade ägt andelarna direkt i fåmansföretaget AB A. Z:s innehav är däremot inte kvalificerat. Detta innebär således att $(10 + 35/2)$ 27,5 procent av andelarna ägs direkt eller indirekt av utomstående och att X liksom Å därför skall beskattas enligt 3:12-reglerna. Y:s andelar i fåmansföretaget AB B är att anse som kvalificerade eftersom fåmansföretaget AB B äger andelar i fåmansföretaget AB A i vilket Y är aktiv. Däremot beskattas inte Y enligt 3:12-reglerna eftersom utomstående (Z) i betydande omfattning (>30 procent) äger del i och har rätt till utdelning i företaget AB B.

Den föreslagna ändringen innebär således att till kretsen av utomstående endast kan hänföras fysisk person oavsett om han äger andel i fåmansföretaget direkt eller om han äger andelen indirekt. Detta innebär alltså – i vart fall vid tillämpning av denna bestämmelse - att en utomstående kan ha rätt till utdelning i företaget såväl direkt som indirekt.

Förslaget föranleder en ändring i 57 kap. 5 § IL.

4.4 Övergångsbestämmelser

De nu föreslagna ändringarna innebär skärpningar i skatteplikten. Det kan därför uppkomma retroaktiva beskattningseffekter beroende av hur övergångsbestämmelserna utformas.

Regeringen har för avsikt att i samband med denna promemoria överlämna en skrivelse till riksdagen. I skrivelsen föreslås med stöd av 2 kap.

10 § andra stycket regeringsformen att de kommande förslagen skall tillämpas fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen.

5. Statsfinansiella effekter

Den föreslagna skärpningen av de s.k. 3:12-reglerna och utomstående-regeln kan inte anses ge någon budgetförstärkning då den endast avser att upprätthålla intentionen med gällande lagstiftning.

6. Författningskommentar

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

57 kap.

3 §

I bestämmelsen finns den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen som gäller vid bedömningen om ett företag är att anse som ett fåmansföretag vid tillämpningen av de särskilda skattereglerna vid utdelning från och kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar i fåmansföretag. Den allmänna definitionen av fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § IL.

För att inte de särskilda skattereglerna skall kunna kringgå genom olika bolagskonstruktioner föreslås i *första stycket* att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen skall vara tillämplig även på fåmanshandelsbolag i vissa fall. Den allmänna definitionen av fåmanshandelsbolag finns i 56 kap. 4 § IL.

Förslaget i *andra stycket* innebär att den som är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett företag i vilket denne indirekt äger andelar skall tillsammans med andra direkta eller indirekta på angivet sätt aktiva delägare anses som en enda delägare. Även aktiva närstående till delägaren omfattas.

Vidare innebär ändringen i andra stycket att ett företag kan vara att anse som fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag om delägaren i det företaget är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket det första företaget, direkt eller indirekt, äger andelar, dvs. då delägaren indirekt äger andelar i det fåmansföretag han är verksam i.

4 §

I bestämmelsen definieras vad som avses med kvalificerad andel. Bestämmelsen föreslås bli tillämplig även på fåmanshandelsbolag.

5 §

Förslaget till ändring i *första stycket* föranleds av Regeringsrättens bedömning att bestämmelsen endast tar sikte på den egentliga andelsägarkretsen. I förening med ändringsförslaget i *tredje stycket* innebär bestämmelsen att delägare (fysisk person) som direkt eller indirekt äger kvalificerad andel i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet inte kan vara att anse som utomstående.

Övergångsbestämmelser

De föreslagna ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2002. En riksdagsskrivelse vari de föreslagna åtgärderna aviseras har överlämnats till riksdagen den 1 februari 2001. Med den föreslagna regleringen kommer ändringarna att tillämpas på utdelning på och kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar som sker efter den 1 februari 2001.

7. Lagtext

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

Härigenom föreskrivs att 57 kap. 3—5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

3 §

Vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2, 3 och 5 §§, följande.

Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i företaget i betydande omfattning, skall de anses som en enda *person*.

Vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag *eller fåmanshandelsbolag* gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap., följande.

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*.

4 §

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 i ett annat fåmansföretag 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 och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren

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* 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

varit verksam i betydande omfattning i detta företag.

något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta företag.

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 andelen avser vore det företag som delat ut andelen.

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

5 §

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.

Om utomstående *delägare* 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 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 §.

Ett företag anses ägt av utomstående *delägare* till den del *denne inte*

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 eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 §.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på utdelning på och kapitalvinst vid avyttring av kvalificerad andel som sker efter den 1 februari 2001.