



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erika Karlsson

Nya skatteregler på gång för fåmansföretagare – igen

A study of the bill to once again change the special
taxation rules for owners of close companies

Examensarbete
30 HP

Handledare
Mats Tjernberg

Skatterätt

HT 2007

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Syfte och frågeställningar	8
1.2 Metod och material	9
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Disposition	9
2 FÅMANSREGLERNA GENOM TIDERNA	11
3 BEGREPPSDEFINITIONER	15
3.1 Fåmansföretag	15
3.1.1 Utvidgad definition av fåmansföretag	15
3.1.2 Fåmanshandelsbolag	16
3.2 Delägare och företagsledare	16
3.3 Närstående	17
3.4 Kvalificerade andelar	18
3.4.1 Karenstid	19
3.4.2 Utomstående regeln	19
4 BESKATTNING AV KAPITALVINSTER FÖR ÄGARE TILL FÅMANSFÖRETAG	21
4.1 Allmänt om kapitalvinster i fåmans-företag	21
4.2 Regleringen innan 2006	22
4.3 Regleringen från och med 2006	23
4.4 Ändrade regler från och med 2007	24

5	FÖRSLAG TILL NYA SKATTEREGLER FÖR FÅMANSFÖRETAGARE	26
5.1	Bakgrund	26
5.2	Häلتendelning återinförs	27
5.3	Interna andelsavyttringar	27
5.4	Undantag vid generationsskiften	28
5.5	Utförande och ikraftträdande	29
6	PROPOSITION 2007/08:19	31
6.1	Häلتendelningen återinförs	31
6.1.1	Varför temporära regler?	31
6.1.2	Sänkt skatt även för utdelningar	32
6.2	Interna andelsavyttringar	32
6.2.1	Behovet av en spärregel	33
6.2.2	Takregeln	33
6.2.3	Övriga synpunkter från remissinstanserna	34
6.3	Undantag vid generationsskiften	36
6.3.1	Ett undantag som omfattar alla former av generationsskiften	36
6.3.2	Precision av när undantaget är tillämpligt	37
6.3.3	Behovet av en regel om eftersyn	38
6.3.4	Undantag från spärregeln vid närståendes förvärv av andelar	38
6.4	Utförande och ikraftträdande	39
6.4.1	Försäljningar som skett under 2006	39
6.4.2	Bestämmelsernas placering	40
7	SLUTSATSER OCH DISKUSSION DE LEGE FERENDA	42
7.1	Särregleringen för fåmansföretagare genom tiderna	42
7.2	Kapitalvinstbeskattningen för fåmansföretagare – rättsläget idag	42
7.3	Rättsläget med de nya föreslagna reglerna	43
7.4	De lege ferenda	45
7.5	Avslutande kommentarer	48
	BILAGA 1	49
	BILAGA 2	52
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	53

Summary

The aim of this thesis is to investigate the special taxation rules for owners of close companies in Sweden. A close company is defined as a company with only one or a few owners. The paper begins by examining the history of the special taxation rules for owners of such companies and continues by exploring how their profits are being taxed today. The main purpose of the paper is nevertheless to discuss the effects of a bill to once again change these special rules in Sweden. Since the bill only suggests temporary rules the thesis will also consider *de lege ferenda*.

A unique condition of a close company is the fact that while the owner and the company have the same financial interests they are considered two separate tax objects. The owners have completely control of the company, which gives them the possibility to benefit from the way in which they transfer the profit from the company to themselves. To prevent owners of close companies from obtaining unfair advantages, special tax legislation was introduced in Sweden as early as in the 1930's. This legislation has been altered on numerous occasions with the most recent change occurring in the beginning of 2007. As a result of all these changes, the regulation has become very complex and can in certain situations be considered to discriminate against certain companies such as those that do not make a significant amount of profit.

Today a capital gain is taxed as an earned income for an owner of a close company. To prevent an unwarranted amount of the profit from being taxed as an earned income some limits are set. However, these limits are targeted at larger companies that make significant profits and not at smaller companies that rarely reach the limit and are therefore unfairly punished by a higher tax rate.

In June 2007, a bill was introduced to once again change the rules for the owners of close companies. These new rules are temporary and are proposed to be applied for the years 2008 and 2009, but can also be applied for the year 2007 if the liable taxpayer requests. The proposition suggests a return to the old tax system where the owner's profit was split in half, with one half of the profit taxed as an earned income and the other half as a profit. Such a split would favour owners of small close companies that do not reach the set limits today and thereby are forced to be taxed on the whole profit as an earned income. As a result, this will restore the equilibrium between smaller and bigger companies when it comes to the owners' taxation. The suggested split can however encourage transactions where the owner assimilates the company's profit by internal transfers. It is therefore suggested that the split be combined with special rules to prevent such transactions from taking place. On the other hand, such rules would only affect less profitable companies since these are the ones who operate under a higher taxation rate. In my opinion, rules that aim to prevent internal

transfers should not be introduced, especially since the suggested rules are only meant to be temporary. Yet, if such rules are introduced, the limit for the amount to be taxed as an earned income should be made clear. The bill also suggests that an exception should be made if an internal transfer is made as a result of a generation change so that such transactions would not be affected by a greater taxation. One condition for allowing such an exception should be that the one who is liable to pay the tax be required to apply for the exception. In addition, it should also be required that the exception be made only when the person taking over the company is a descendant of the liable taxpayer or the descendant's husband or wife. In view of the fact that a generation shift is beginning to occur in Sweden, one can also question whether there should be included a condition that only descendants can take over the company set.

The regulations suggested in the bill are fairly complex and by placing these new rules as a provisional regulation instead of placing it directly in the act makes it even more difficult to apply.

In the meantime, a review aiming to answer how to best draw up special rules for owners of close companies that is both fair and easy to apply is taking place. In my opinion, these temporary rules should not be introduced, especially since they are extremely complicated. Instead, a proper review should be made and only once a good solution on how to legislate has been found should new regulations be introduced. As a suggestion, taxation rules in the future should use a split of the owner's profit as it restores the balance between smaller and bigger companies in terms of taxation. In addition, no special rules to prevent internal transfers should be introduced.

Sammanfattning

Detta arbete behandlar den skatterättsliga särregleringen för fåmansföretagare, ägare till företag med en eller ett fåtal ägare. I det följande redovisas hur särregleringen för fåmansföretag och dess ägare har sett ut genom tiderna, hur den ser ut idag gällande kapitalvinstbeskattningen för ägaren samt innehåll och innebörd av det förslag till lagändring som finns när denna uppsats skrivs. Då föreslagen lagändring endast är provisorisk diskuteras även de lege ferenda på området.

Det speciella med fåmansföretag och dess ägare är att dessa två är skilda skatteobjekt trots att det egentligen saknas ett reellt tvåpartsförhållande. Ägarna har full kontroll över företaget och kan uppnå skattefördelar genom styrning av vinstöverföringar från bolaget till sig själva. På grund av detta tillkom särregler för fåmansföretag och dess ägare för att förhindra att man tillskansade sig dessa otillbörliga skattefördelar, de första redan på 1930-talet. Reglerna har därefter ändrats tämligen ofta med den senaste ändringen vid ingången av år 2007. Alla dessa ändringar har resulterat i ett mycket komplext regelsystem som i vissa fall kan anses vara diskriminerande för bland annat ägare till mindre fåmansföretag.

Idag beskattas en ägares kapitalvinst i sin helhet i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger sparutrymme om denne träffas av särreglerna. För att inte en omotiverat stor del skall beskattas i tjänst begränsas denna beskattning av tröskelvärden. Tröskelvärdena utgår från större företag vilket innebär att mindre företag sällan kan tillämpa dessa vilket leder till en hårdare beskattning för deras ägare.

I juni 2007 kom ett förslag på att man åter skall ändra reglerna. De nya reglerna är provisoriska och föreslås gälla för beskattningsår 2008 och 2009. Reglerna får även tillämpas retroaktivt på avyttringar som skett under 2007, förutsatt att den skattskyldige begär det. Förslaget innebär att man går tillbaka till en hälftindelning av den del av ägarens kapitalvinst som överstiger sparutrymme, vilket tillämpades fram till den 1 januari 2006. Denna hälftindelning gynnar främst ägare till mindre fåmansföretag som inte når upp till tröskelvärdena och som i sin helhet beskattas i tjänst idag. Det innebär att man återställer balansen mellan de mindre och större fåmansföretagen i beskattningshänseende. Hälftindelningen kan dock leda till att ägaren tillgodogör sig vinstmedel från företaget genom upprepade interna aktieöverlåtelser. Med anledning av detta kombineras hälftindelningen med spärregler som syftar till att förhindra just interna aktieöverlåtelser. Det är dock ägarna av de mindre fåmansföretagen som drabbas hårdast av sådana spärregler då det bara är för dem som de leder till en hårdare beskattning. Därför är min uppfattning att man ej bör föra in spärregler, speciellt inte under en så pass kort tid. Om man skall ha spärregler borde det enligt min mening förtydligas att takregeln är tillämplig när man träffas av dem. Undantag från spärreglerna får göras

vid interna aktieöverlåtelser som sker i samband med generationsskiften där avyttringen sker till en avkomling eller avkomlings make om den skattskyldige begär det. Då Sverige står inför många generationsskiften kan man enligt min mening ifrågasätta om det är lämpligt att begränsa undantaget till att enbart omfatta generationsskifte till avkomling eller avkomlings make.

De föreslagna reglerna är tämligen komplexa i sig och regeringens val att placera ändringarna i övergångsbestämmelser istället för direkt i lagtexten anser jag leda till att de blir ännu mer svårtillämpade.

Under tiden skall en översyn göras av fåmansreglerna och man står nu inför frågan hur man på bästa sätt skall konstruera reglerna så att de framöver blir så rättvisa och enkla att tillämpa som möjligt. Min uppfattning är att man inte bör föra in provisoriska regler, särskilt inte när de är så komplicerade som ifrågavarande. Man bör istället göra en ordentlig översyn och först när den är färdig och man har en bra lösning bör man ändra reglerna. Förslagsvis bör man fortsättningsvis utgå från en klyvning av kapitalvinster då det återskapar en balans i beskattningen mellan ägare av mindre och större företag, dock utan att kombinera det med spärregler för interna aktieöverlåtelser.

Förord

I och med denna uppsats avslutas min studietid i Lund. Det har varit härliga år fyllda med nya vänner, lärdom och erfarenheter som jag nu bär med mig.

Jag vill här ta tillfället i akt och tacka min underbara familj som har stöttat och hejat på mig genom hela utbildningen. Ett särskilt tack till min mamma som är grunden till att jag står här idag, på alla sätt och vis.

Ett stort tack vill jag även rikta till min Andreas som pushar på mig när det behövs och som har korrekturläst denna uppsats med största möjliga engagemang. Men mest vill jag tacka dig för att du alltid finns där, både som klagomur och någon att dela livets goda med.

Vidare vill jag tacka mina kära vänner, både nya och gamla. Ni är fantastiska och har bidragit till många roliga stunder samtidigt som ni har varit ett otroligt stöd i alla väder. Ett speciellt tack vill jag rikta till Annie som har varit en stor inspirationskälla samt ett stort stöd när det har varit som tuffast.

Avslutningsvis vill jag tacka min handledare Mats Tjernberg för att han har funnits till hands under skrivandet av denna uppsats.

Lund, november 2007

Erika Karlsson

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen
Not	Notis (i Regeringsrättens årsbok)
Ref.	Referat (i Regeringsrättens årsbok)
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen
RSV	Riksskatteverket (numera Skatteverket)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKL	Lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
SOU	Statens offentliga utredningar
TaxL	Taxeringslagen (1990:324)

1 Inledning

”Sverige behöver en långvarig och uthållig tillväxt för att kunna garantera fortsatt välfärd, och i denna målsättning spelar de mindre företagen, som utgör den absoluta majoriteten av näringslivet, en avgörande roll. Skattesystemet spelar här en viktig roll för att stimulera entreprenörskap och tillväxt i de mindre företagen, både som skattebetalare och som arbetsgivare.”¹

Nu har ett nytt förslag till lagändring kommit som syftar till att sänka kapitalvinstbeskattningen för fåmansföretagare. Detta förslag välkomnas av företagare runt om i Sverige som tycker att detta är ett steg i rätt riktning då beskattningen av fåmansföretagare enligt deras uppfattning har varit allt för hård.

I Sverige har en mycket stor del av de registrerade aktiebolagen endast en eller ett fåtal ägare och är därmed per definition så kallade fåmansföretag.² Vårt land är unikt i världen när det gäller omfattningen av särskilda skattemässiga regler inriktade på just fåmansaktiebolag samt delägare i dessa. Anledningen till detta är avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande mellan ägaren och fåmansföretaget.³

Fåmansföretag är egna rättssubjekt och beskattas självständigt för sina inkomster och trots att ägarna har full kontroll över bolaget föreligger formellt ett tvåpartsförhållande. Detta gör det möjligt för ägaren och bolaget att ingå rättshandlingar med varandra vilka får skatterättslig verkan. I realiteten innebär det att en ägare i princip kan genomföra transaktioner med sig själv. En ägare som är anställd i bolaget kan exempelvis förfoga över vinsten genom löneuttag. Ett annat exempel är att bolaget kan besluta att utdela vinstmedel till ägaren även om resultatet egentligen till stor del beror på ägarens arbetsinsats och därför borde tas ut i form av lön.⁴ I regel finns det således en intressegemenskap mellan företaget och ägaren eller ägarna vilken kan utnyttjas skattemässigt. På grund av detta har det ansetts motiverat att behandla dessa företagsägare särskilt skatterättsligt.

Det skatterättsliga regelsystem som växt fram för fåmansföretag och dess ägare är av typen kringgåendelagstiftning. Särregleringen syftar med andra ord till att förhindra olika former av skattefördelar som skulle kunna uppkomma i fåmansföretag.⁵ Tidigare fanns så kallade stopp- eller spärregler som var riktade mot specifika transaktioner mellan

¹ SRF, s. 2.

² Se t.ex. Tjernberg, 2006, s. 12.

³ Se t.ex. Tjernberg, *Fåmansaktiebolag*, omslaget.

⁴ Se t.ex. Lodin mfl., s. 369.

⁵ Rabe, s. 402.

fåmansföretaget och dess företagsledare. Dessa regler slopades dock 1999 då en beskattning enligt allmänna regler ansågs vara tillräcklig.⁶

Den särskilda beskattningen av aktiva delägare i fåmansföretag finns numera reglerat i 57 kap IL vilka brukar benämnas som 3:12-regler. Anledningen till detta är att de ursprungligen var placerade i 3 § 12 mom. SIL. Grunden i regelsystemet är att företagaren i princip jämställs med en löntagare. För att företagaren inte skall kunna få en lägre beskattning genom att plocka ut inkomst från arbetsinsatser som kapitalvinst delas dennes kapitalvinst upp mellan inkomstlagen kapital och tjänst istället för att enbart beskattas som kapital. Idag beskattas en aktiv delägars kapitalvinst till den del den överstiger sparade utdelningsutrymme i sin helhet i inkomstlaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp. All kapitalvinst därutöver beskattas som kapital. Hur denna beskattning och uppdelning mellan inkomstslag skall göras har dock ändrats ett flertal gånger genom tiderna.

Den lagändring som nu finns på förslag innebär att man skall återinföra en hälftindelning i inkomstlagen kapital och tjänst av en kapitalvinst som överstiger det sparade utdelningsutrymme. Hälftindelningen skall kombineras med en spärregel mot interna aktieöverlåtelser och liknande förfaranden med undantag vid generationsskiftet. Dessa regler är dock provisoriska och skall således endast tillämpas under år 2008 och 2009, samt 2007 om den skattskyldige begär det. Under tiden skall en översyn ske av fåmansreglerna.

1.1 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med den här uppsatsen är att utreda hur rättsläget kommer att se ut när förslaget till lagändring gällande sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare börjar gälla. De särskilda reglerna som behandlar fåmansföretag och dess ägare har ändrats ett flertal gånger genom tiderna vilket beror på att rättsområdet i sig är mycket politiskt betingat. Det har varit fråga om både mindre och större förändringar. Det lagförslag som skall behandlas i det följande får anses medföra en större förändring då det rör hur stor del av en kapitalvinst som skall beskattas i inkomstlaget kapital respektive tjänst och således påverkar skatteuttaget relativt mycket.

De frågeställningar som jag avser att besvara i denna uppsats lyder som följer:

- ***Hur har särregleringen för fåmansföretagare sett ut genom tiderna?***

Formuleringen innehåller frågor såsom när de första särreglerna för fåmansföretag och dess ägare tillkom och hur dessa har utvecklats fram till idag.

⁶ Se t.ex. Rabe, s. 402 samt proposition 1999/2000:15.

- ***Hur ser rättsläget ut idag när det gäller beskattning av kapitalvinster för fåmansföretagare (de lege lata)?***

Inom ramen för denna frågeställning utreds vad som krävs för att de särskilda reglerna för fåmansföretag och dess ägare skall bli tillämpliga. Dessutom besvaras hur beskattningen av kapitalvinster för fåmansföretagare ser ut idag.

- ***Hur kommer rättsläget att se ut i och med föreslagen lagändring gällande kapitalvinstbeskattningen för fåmansföretagare?***

Denna problemformulering inrymmer för det första frågan vad förslaget innehåller. Formuleringen öppnar även upp för en diskussion om vad som är positivt med föreslagen lagändring respektive vilka brister denna har, både lagtekniskt och rättvisemässigt. Detta öppnar i sin tur upp för tankar kring regler de lege ferenda.

1.2 Metod och material

För att kunna besvara ovanstående formulerade frågeställningar har jag använt mig av rättsdogmatisk metod med en kritisk analys. Min utgångspunkt har jag främst haft i lagtext, förarbeten samt det förslag till nya regler som finns i form av promemoria och proposition. Utifrån dessa källor har jag kunnat utreda rättsläget och därifrån dra slutsatser. Därutöver har jag använt mig av rättspraxis, doktrin samt information från Skatteverket. Samtliga av dessa källor har varit nödvändiga för att finna svar på mina ovan formulerade frågeställningar samt en förutsättning för att vidare kunna diskutera idéer kring regler de lege ferenda.

1.3 Avgränsningar

Min avsikt är att studera det lagförslag som behandlar sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare. Jag har valt att fokusera på förslaget så som det presenteras i promemorian och propositionen.

När det gäller paragraferna i IL föreslås ett par mindre justeringar av lagtexten men då inga av dessa ändringar innefattar själva återinförandet av hälftindelningen kommer dessa ändringar ej att behandlas i denna uppsats. Det föreslås även ändringar i SKL samt TaxL vilka inte heller kommer att behandlas i denna uppsats.

Då förslaget till lagändring endast rör kapitalvinster kommer utdelning och andra transaktioner i fåmansföretag ej att behandlas närmare.

1.4 Disposition

Inledningsvis presenteras i kapitel 2 en kort historisk överblick av den särskilda lagstiftningen som behandlat fåmansföretag och dess ägare genom

tiderna. Syftet med denna tillbakablick är att visa hur lagstiftningen sett ut på området och på så sätt ge läsaren förståelse för bakgrunden till de regler som nu finns på förslag.

Därefter redovisas i kapitel 3 de skatterättsliga definitioner som är en förutsättning för att de särskilda reglerna för fåmansföretag och dess ägare skall bli tillämpliga.

I kapitel 4 genomgås hur beskattningen av en kapitalvinst såg ut innan den 1 januari 2006 då den senaste stora förändringen gjordes, hur beskattningen för en ägare sker idag samt vad som ändrats från och med 2007.

Efter detta presenteras i kapitel 5 och 6 det förslag till sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare som finns i form av promemoria och proposition.

Slutligen följer i kapitel 8 en presentation av slutsatser av det som redovisats i arbetet där jag återknyter till ovan uppställda frågeställningar. Dessutom framförs en diskussion de lege ferenda och därefter avrundas med några avslutande kommentarer.

I bilaga 1 bifogas övergångsbestämmelserna till 57 kap IL så som de föreslås se ut enligt propositionen. Dessutom bifogas i bilaga 2 ett exempel för att visa hur man genom interna aktieöverlåtelser kan tillskansa sig fördelar vid uttag av vinstmedel. Syftet med bilagorna är att underlätta för läsaren.

2 Fåmansreglerna genom tiderna

För att inte omotiverade fördelar skall kunna uppnås genom styrning av det sätt man för över vinst från bolaget till ägarna eller genom transaktioner med bolaget har särskilda regler för beskattningen av fåmansägda bolag och dess ägare successivt införts i lagstiftningen.

År 1933 kom den första lagstiftningen som var riktad mot fåmansföretag genom förordningen om ersättningsskatt (SFS 1933:395). Vid tillkomsten av KL åtnjöt förvaltningsföretag, det vill säga aktiebolag och ekonomiska föreningar som förvaltade värdepapper och dylikt, skattefrihet för mottagen utdelning. Detta var ej problemfritt då det ledde till att bolagen användes som ”sparbössa” av sina ägare genom att ägaren kunde disponera de uppsamlade medlen genom att låna dem. Ersättningsskatten infördes för att motverka detta och var visserligen tillämplig på alla typer av bolag men syftet med skatten var i första hand att förhindra att fåmansbolag utnyttjades för att uppnå skatteförmåner.⁷

Den första mera genomgripande särslagstiftningen för fåmansföretag kom år 1951. Detta var första gången som man definierade begreppet fåmansbolag i lagstiftningen och även denna lagstiftning syftade till att förhindra att då gällande skattefrihet för utdelning utnyttjades på ett otillbörligt sätt av fåmansbolagen.⁸

År 1960 infördes lagen (1960:63) om förlustavdrag som syftade till att förhindra att otillbörliga skatteförmåner uppkom genom handel med förlustbolag, där man utnyttjade förlustavdragen, vid ägarskifte i fåmansbolag.⁹

På 1970-talet gjordes den första stora utredningen som behandlade fåmansföretag vilken resulterade i betänkandet Fåmansbolag SOU 1975:54. Där utreddes de möjligheter och metoder som hade använts i fåmansbolag för att uppnå ej avsedda skattelättnader. Man kom fram till att de flesta mindre och medelstora företagen faktiskt lojalt följde gällande beskattningsregler men att ett utbrett missbruk av bestämmelserna förekom inom fåmansbolagssektorn.¹⁰ Utredningen resulterade i en lagstiftning, och för första gången togs ett systematiskt grepp över fåmansföretagarproblematiken genom införandet av den så kallade fåmansföretagsbeskattningen.¹¹ Denna innebar att flera transaktioner som tidigare hade beskattats som förtäckt utdelning istället kom att beskattas som tillfällig

⁷ SOU 2002:52 s. 107.

⁸ SOU 2002:52 s. 108.

⁹ SOU 2002:52 s. 108.

¹⁰ SOU 1975:54 s. 9.

¹¹ SFS 1976:86 samt proposition 1975/76:79.

förvärvsverksamhet. Lagstiftningen bestod även av så kallade stoppregler som utformades avsiktligt hårt för att företagsledare och delägare ej skulle skapa obehöriga skatteförmåner vid transaktioner mellan sig själv och företaget.¹²

De nya fåmansföretagsreglerna kritiserades dock på grund av att de ansågs vara oklara och ibland omotiverat hårda. Därför fick 1980 års företagsskattekommitté i uppdrag att se över 1976 års lagstiftning. Resultatet blev ett betänkande innehållandes analys av gällande rätt samt förslag till lagändringar på de områden där man ansåg att det fanns ett behov.¹³ Kommitténs förslag och övervägande kom sedermera att integreras i 1990 års skattereform.

1990 års skattereform innebar att en helt ny typ av regler för behandling av utdelning och kapitalvinster på aktier i fåmansföretag infördes. De nya reglerna tillämpades på så kallade aktiva ägare. Innan skattereformen beskattades alla inkomster för en fysisk person tillsammans och efter en gemensam progressiv skatteskala vilket innebar att skattesatsen var densamma för både kapital- och arbetsinkomster. Ägarkapitalet beskattades hos bolaget genom bolagsskatten som före skattereformen låg på 52 procent, medan skatteuttaget på arbetskraft i form av arbetsgivaravgifter låg på väsentligt lägre nivå. Delägare i fåmansföretag valde att ta ut kapitalavkastning i form av lön för att slippa kombinationen bolagsskatt/utdelningsskatt.

I och med skattereformen sänktes bolagsskatten först till 30 procent och sedan till 28 procent och hamnade närmare förstaledsbeskattningen av arbetsinkomster. I nästa beskattningsled sänktes skattesatsen på kapitalinkomster betydligt jämfört med arbetsinkomster vilket innebar att åtminstone de som föll in under det högre inkomstskiktet tjänade på att beskatta så mycket som möjligt av inkomsterna i inkomstslaget kapital. På grund av det bristande reella tvåpartsförhållande som råder i fåmansföretag ansågs delägare ha stora möjligheter att åstadkomma just detta. Ett behov uppkom därmed av ett särskilt regelkomplex för just fåmansföretag och de så kallade 3:12-reglerna kom till.¹⁴ Anledningen till namnet är att reglerna var placerade i 3 § 12 mom. SIL.

3:12-reglerna innebar att en kapitalvinst beskattades upp till separat utdelningsutrymme med 30 procent och den kapitalvinst som översteg detta utrymme fördelades lika mellan inkomstslagen kapital och tjänst upp till 200 prisbasbelopp¹⁵. Det innebar att när den del av kapitalvinsten som beskattades i inkomstslaget tjänst kommit upp i 100 prisbasbelopp upphörde fördelningen och all vinst utöver detta beskattades i inkomstslaget kapital med 30 procent.

¹² Se t.ex. Tjernberg, 2006, s. 16 f.

¹³ SOU 1989:2.

¹⁴ SOU 2002:52 s. 109 f.

¹⁵ Prisbasbelopp för 2007 är 40 300 kr.

Den 9 september 1999 tillsattes en utredning av regeringen som bland annat skulle se över reglerna som gällde för fåmansföretagare vid beskattning av utdelning från aktier och kapitalvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag. Utredningen antog namnet 3:12-utredningen och överlämnade slutligen ett betänkande bestående av två delar varav den ena behandlade 3:12-reglerna.¹⁶ Förslaget ledde dock inte till någon lagstiftning.

Under 2004 tillsattes en expertgrupp som skulle genomföra en fördjupad prövning av 3:12-reglerna. Expertgruppens huvudförslag respektive alternativförslag presenterades i en rapport.¹⁷ I huvudförslaget fanns förslag till nya 3:12-regler, ett avskaffande av förmögenhetsskatten samt sänkning av sociala avgifter. Vid denna tidpunkt var det dock inte aktuellt att slopa förmögenhetsskatten och således blev det alternativförslaget som fick ligga till grund för vad som sedermera kom att bli nya 3:12-regler.¹⁸ Dessa nya 3:12-regler trädde ikraft den 1 januari 2006 och gäller idag.

Den dåvarande regeringen anförde i samband med detta att det fanns anledning att justera upp andelen av en kapitalvinst utöver det sparade utdelningsutrymmet som skall tjänstebeskattas från 50 procent. Anledningen till detta angavs bland annat vara att den högsta marginalskatten för tjänsteinkomster stigit och att synsättet att det inte är möjligt att tillgodogöra sig en vinstkrona i bolaget till dess fulla värde kunde ifrågasättas. Regeringen anförde även att incitamenten har ökat för de ägare som innehar kvalificerade andelar att tillgodogöra sig vinstmedel genom interna aktieöverlåtelser sedan 1990 års skattereform. Om inte hela kapitalvinsten utöver sparad utdelningsutrymme skulle beskattas i inkomstslaget tjänst bedömde regeringen att det var nödvändigt med någon form av särreglering för interna andelsavyttringar. Expertgruppen som hade utarbetat den rapport som låg till grund för lagstiftningen diskuterade en sådan särreglering men ansåg att sådana regler ej borde införas då det skulle öka regelverkets komplexitet avsevärt. Istället förordade man att hela den överskjutande kapitalvinsten skulle beskattas i inkomstslaget tjänst upp till 100 inkomstbasbelopp^{19 20}.

De nya reglerna innebar således att uppdelning av kapitalvinst i tjänst och kapital togs bort och numera beskattas en kapitalvinst som överstiger utdelningsutrymmet i sin helhet i inkomstslaget tjänst upp till ett tak på 100 inkomstbasbelopp.

De fåmansregler som vi har idag härstammar som vi sett från 1990 års skattereform även om det redan innan denna fanns regler som syftade till att förhindra att fåmansföretag och dess ägare kunde gynnas rent skattemässigt. En hel del ändringar har dock fortlöpande gjorts av 3:12-reglerna, bland annat för att täppa till luckor i systemet och öka det kapitalbeskattade

¹⁶ SOU 2002:52

¹⁷ Edin mfl., *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention och legitimitet*.

¹⁸ Proposition 2005/06:40.

¹⁹ Inkomstbasbelopp för 2007 är 45 900 kr.

²⁰ Proposition 2007/08:19 s. 12 f.

utrymmet. Många av ändringarna grundar sig även i politiska överväganden kring hur förädlingsvärdet för egenföretagande i aktiebolagsform skall beskattas.²¹ Resultatet har blivit ett komplext system som är mycket svårhanterligt vilket är olämpligt ur ett tillämpningsperspektiv. Systemet har även kritiserats för att vara diskriminerande mot aktiva delägare i unga och kunskapsbaserade tillväxtföretag, företag startade efter 1992 samt företag utan eller med endast ett fåtal anställda.²²

²¹ SRF, s. 1.

²² SOU 2002:52 s. 110.

3 Begreppsdefinitioner

De särskilda fåmansföretagsreglernas tillämpning avgränsas genom ett antal definitioner av särskilda skatterättsliga begrepp vilka redovisas i det följande.

3.1 Fåmansföretag

Inom skatterätten är fåmansföretagsbegreppet numera enhetligt. Fåmansföretag definieras i 56 kap 2 § IL och enligt denna definition finns två typer av fåmansföretag:

- Aktiebolag och ekonomisk förening vari fyra eller färre delägare²³ äger så många aktier att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget, eller
- Aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad av verksamheter som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Företaget kan alltså vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Definitionen av fåmansföretag utvidgades 1999 till att också gälla motsvarande utländska juridiska personer.²⁴ Det uttrycks även klart att röstvärdet skall beaktas vilket innebär att ett företag med spridda aktier på ett stort antal ägare kan betraktas som ett fåmansföretag om röststarka aktier finns samlade hos fyra personer.

Bolag som är noterade vid en svensk eller utländsk börs undantas uttryckligen i lagtexten precis som bostadsförening och bostadsaktiebolag, 56 kap 3 § IL. Av ovanstående följer att inte heller enskild firma, enkelt bolag, partrederi, stiftelse eller ideell förening räknas som fåmansföretag.

3.1.1 Utvidgad definition av fåmansföretag

Om flera delägare själva eller genom närstående under något av de senast fem beskattningsåren varit verksamma i betydande omfattning i bolaget eller i annat, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag ska de vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger ses som en delägare, 57 kap 3 § stycke 2 IL. Det innebär att om ett aktiebolag exempelvis ägs av 10 personer med 10 procent av rösterna vardera utgör det företaget ej ett fåmansföretag enligt grunddefinitionen i 56 kap 2 § IL. Men om samtliga eller många delägare är verksamma i företaget i betydande omfattning, exempelvis

²³ Vad som avses med delägare framgår av 56 kap 6 § IL samt under 3.2.

²⁴ 2 kap IL.

kunskaps- och konsultföretag, skall dessa delägare ses som en enda delägare vid bedömningen huruvida ett fåmansföretag föreligger eller inte. I det fallet anses bolaget vara ett fåmansföretag enligt 57 kap IL. Det har ingen betydelse om dessa är verksamma direkt i företaget eller i annat underliggande företag.²⁵ Syftet med den utvidgade definitionen är således att fånga in företag som enligt den allmänna definitionen ej är ett fåmansföretag men som man ändå anser bör omfattas av begreppet vid tillämpning av fåmansreglerna. Tar man exemplet konsultföretag består ju de samlade vinstmedlen i ett sådant företag normalt till mycket stor del av sparade arbetsinkomster.²⁶

Även i de fall där ägarandelen är mycket låg kan definitionen i 57 kap 3 § IL bli tillämplig vilket även slagits fast i praxis. I ett fall var antalet ägare 150. Definitionen i 57 kap bedömdes vara tillämplig och omständigheten att ägarandelen understeg 1 procent ansågs sakna betydelse.²⁷

3.1.2 Fåmanshandelsbolag

Huvudregeln är att reglerna i 57 kap IL som behandlar utdelning och kapitalvinst ej är tillämpliga på handelsbolag, 57 kap 1 § IL. Handelsbolag skall alltså enligt definitionen inte behandlas som ett fåmansföretag, om det ej uttryckligen anges att så skall ske i lagtexten. Fåmanshandelsbolag är ett särskilt begrepp som används inom skatterätten. Många av reglerna för fåmansföretag passar inte in på handelsbolag men vissa spärregler har ändå ansetts nödvändiga och därför fördes begreppet fåmanshandelsbolag in i 56 kap 4 § IL. Definitionen ser likadan ut som definitionen av fåmansföretag förutom att man bytt ut att det skall vara fråga om aktiebolag alternativt ekonomisk förening mot handelsbolag. De speciella reglerna för fåmanshandelsbolag omfattar främst inkomstfördelning mellan närstående samt begreppet kvalificerad andel.

3.2 Delägare och företagsledare

En fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget anses vara delägare, 56 kap 6 § stycke 1 IL. Om man, direkt eller indirekt, via en juridisk person äger eller på liknande sätt innehar aktier i företaget räknas man också som delägare. Även utländska fysiska personer skall medräknas.²⁸ Om ett bulvanförhållande skapats skall aktierna anses innehavda av huvudmannen.²⁹ Definitionen har numera generell betydelse dels för att fastställa om ett fåmansföretag är för handen per definition, dels för att avgöra om någon av särreglerna för fåmansföretag är tillämpliga.³⁰

²⁵ Se t.ex. Tjernberg, 2006, s. 53.

²⁶ Rydin, s. 68.

²⁷ RÅ 1993 ref. 99.

²⁸ RÅ 1979 Aa 240.

²⁹ Proposition 1989/90:110 s. 678.

³⁰ Tjernberg, 2006, s. 30.

Enligt Skatteverket bör innehav av interimisbevis jämföras med ägande om interimisbeviset är bärare av samma rättigheter som en aktie. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan i vissa fall även rätt till förvärf av aktier i bolaget, exempelvis genom optioner eller konvertibla skuldebrev, jämföras med ägande.³¹

En företagsledare är en person som genom eget eller närståendes aktie- eller andelsinnehav samt sin ställning i företaget har ett *väsentligt inflytande* i företaget, 56 kap 6 § stycke 2 IL. Inflytandet skall alltså grunda sig i ägandet men det behöver ej vara eget ägande utan det kan även vara fråga om närståendes ägande. Det innebär att det kan finnas flera företagsledare i ett fåmansföretag precis som att det helt och hållet kan saknas företagsledare, nämligen om samtliga aktieägare är helt passiva. Enligt Skatteverkets rekommendationer bör väsentligt ägarintresse ej anses föreligga om ägarinflytandet understiger 20 procent. Omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen av om företagsledande ställning ändå föreligger kan vara vederbörandes ställning, arbetsuppgifter eller andra befogenheter i företaget som har erhållits genom avtal eller på annan liknande grund.³²

3.3 Närstående

För att förhindra ett kringgående av fåmansföretagsreglerna skall en person och dennes närstående ses som en delägare när bedömningen görs huruvida ett företag är att betrakta som ett fåmansföretag eller ej, 56 kap 6 § IL.

Det skatterättsliga begreppet närstående definieras i 2 kap 22 § IL. Som närstående räknas make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make (som avkomling räknas även styvbarn samt fosterbarn enligt stycke 2), syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Med makar jämföras sammanboende som har eller har haft gemensamt barn eller tidigare varit gifta, 2 kap 20 § IL. Övriga sammanboende omfattas således ej av närståendebegreppet. Detta skulle kunna leda till kringgående av reglerna vilket uppmärksammades i proposition 1999/2000:15 där man övervägde att sambor skulle likställas med makar. Regeringen menade att det i och för sig vore naturligt med ett likställande med vad som gäller för makar men ingen ändring lades fram med hänvisning till kontrollproblem samt svåra avgränsningar vad avser enskilda människors integritet. Personer som ingått registrerat partnerskap för homosexuella likställs med makar i skattesammanhang.³³

³¹ RSV:s allmänna råd, RSV 2001:19.

³² RSV:s allmänna råd, RSV 2001:19.

³³ Proposition 1999/2000:15 s. 47 f.

3.4 Kvalificerade andelar

För att de särskilda reglerna för fåmansföretag i 57 kap IL skall bli tillämpliga skall det utöver kravet att det skall röra ett fåmansföretag vara fråga om ett innehav av kvalificerade andelar, 57 kap 2 § IL. Förutsättningen är att den skattskyldige eller en närstående till honom, under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, varit *verksam i betydande omfattning* i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag där det förstnämnda företaget – direkt eller genom förmedling av annan juridisk person – innehar andelar, 57 kap 4 § IL. Verksamhet i annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet utlöser också kvalificering.

Den vars arbetsinsatser har eller har haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget har som regel varit *verksam i betydande omfattning*. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör vanligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare.³⁴ Det räcker dock inte alltid med att delägaren haft en företagsledande ställning utan denne måste även ha varit verksam i företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.³⁵ Man måste således titta på om det faktiskt utförts arbete. Även anställda utan arbetsledande befattning kan räknas som verksamma i betydande omfattning om deras arbetsinsatser har stor betydelse för vinsterna i företaget, exempelvis inom konsult- och kunskapsföretag.³⁶ Att enbart förvalta aktier har ej ansetts räcka till för att aktieägaren skall anses vara verksam på så sätt att aktierna blir att betrakta som kvalificerade.³⁷

Verksamhet i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet utlöser också kvalificering. Bedrivandet av passiv verksamhet, som exempelvis en ren fastighets- eller kapitalförvaltning skulle kunna vara, både i det första och nya företaget, torde ej göra att regeln blir tillämplig. Det är dock osäkert vad som gäller i de fall där aktieägaren varit verksam i betydande omfattning i det första bolaget men ej i det nya bolaget.³⁸ RegR verkar dock nöja sig med att konstatera att det existerar en anknytning mellan det överlåtande företags rörelse och aktieinnehavet i den andra företaget. I det ifrågavarande fallet skulle det nya företags verksamhet komma att avse innehav och förvaltning av en värdemässigt betydande aktiepost som tidigare innehafts av det överlåtande företaget. Det fick antas att anknytningen mellan aktieinnehavet och det överlåtande företags rörelse skulle komma att bestå efter överlåtelsen menade RegR, och därför var rekvisitet ”samma eller

³⁴ Proposition 1989/90:110 s. 703.

³⁵ RÅ 2002 ref. 21. RegR ansåg att en person ej varit verksam i betydande omfattning i företaget trots att denne var ensam ägare samt ende ordinarie styrelseledamoten i företaget.

³⁶ Andersson mfl., s. 1470.

³⁷ RÅ 2004 ref. 61.

³⁸ Tjernberg, 2006, s. 53.

likartad verksamhet” uppfyllt.³⁹ Rekviritet är relativt allmänt formulerat och bör därmed enligt Tjernberg kunna inrymma en tolkning med innebörden att det nya företaget bedriver någon av de verksamheter som tidigare bedrivits av det första företaget.⁴⁰

3.4.1 Karenstid

Aktierna anses kvalificerade under en karenstid på fem år även om aktieägaren ej längre är aktivt verksam i företaget, 57 kap 6 § IL. Karensregeln gäller endast andelar som innehas när företaget upphör vara fåmansföretag. Det innebär att om en andelsägare som träffas av särreglerna på grund av karensregeln köper på sig andelar i samma bolag efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag blir dessa nyköpta andelar ej att anse som kvalificerade.⁴¹

3.4.2 Utomståenderegeln

I 57 kap 5 § IL finner man den så kallade utomståenderegeln. Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i bolaget samt har rätt till utdelning skall beskattning kunna ske utan tillämpning av de oförmånliga reglerna i 57 kap IL.

Med utomstående avses någon som inte själv är eller har varit verksam i betydande omfattning. Den utomstående skall alltså inte själv kunna träffas av särregleringen. Den utomståendes ägande skall även vara av betydande omfattning vilket det anses vara om denne äger mer än 30 procent av andelarna⁴² och dessutom har rätt till utdelning. Anledningen till denna undantagsregel är att det inte är lönsamt att välja utdelning istället för lön om bolaget måste lämna utdelning till en passiv delägare som har mer än 30 procent av andelarna.⁴³ Risken för att omvandling av arbetsinkomster skall ske är således mindre då utdelning och kapitalvinst tillfaller dessa utomstående och majoritetsägarens andel av utdelning och kapitalvinst blir därmed mindre än den motsvarande nettobehållningen av ett motsvarande löneuttag.⁴⁴

Vid tillämpningen av utomståenderegeln skall man beakta förhållandena under de senaste fem åren. Anledningen till detta är att man inte efter en utförsäljning av en minoritetspost skall kunna uppnå skatteförmåner.⁴⁵ Detta innebär att utomstående skall ha ägt minst 30 procent under hela femårsperioden.

³⁹ RÅ 1997 ref. 48.

⁴⁰ Tjernberg, 2006, s. 54.

⁴¹ Andersson mfl., s. 1475.

⁴² Proposition 1989/90:110 s. 704.

⁴³ Andersson mfl., s. 1471 f.

⁴⁴ Proposition 1989/90:110 s. 468.

⁴⁵ Proposition 1989/90:110 s. 704.

Det är enligt vanliga bevisregler den skattskyldige som har bevisbördan att visa att utomstående äger mer än 30 procent.⁴⁶ Är dessa villkor uppfyllda är en andel således inte kvalificerad, trots att andelen anses vara kvalificerad enligt 57 kap 4 § IL.

Denna undantagsregel gäller dock inte om särskilda skäl föreligger. Exempel på sådana särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar vinsten, korsvisa äganden eller optionsavtal.⁴⁷

⁴⁶ Se t.ex. Andersson mfl., s. 1473 samt proposition 1989/90:110 s. 704.

⁴⁷ Proposition 1989/90:110 s. 704.

4 Beskattning av kapitalvinster för ägare till fåmansföretag

Då det regelmässigt finns en intressegemenskap mellan ett fåmansföretag och dess ägare som kan utnyttjas skattemässigt är en särskild skatterättslig behandling motiverad. Den speciella lagstiftningen för fåmansföretagare kan sägas bestå av två olika regelkomplex. För det första har man valt att reglera inkomstfördelningen mellan närstående i fåmansföretag med syfte att inkomst fördelas mellan närstående på ett sätt som överensstämmer med den arbets- eller kapitalinsats som vederbörande gjort i företaget. Dessutom skapar inkomstfördelningen mellan närstående neutralitet mellan olika företagsformer. För det andra finns regler som syftar till att hindra att obehöriga skatteförmåner uppnås genom utnyttjandet av fåmansföretag. Denna del har karaktär av spärr- eller kringgåendelagstiftning vilken syftar till att avhålla skattskyldiga från vissa typer av transaktioner genom att beskatta dessa särskilt hårt.⁴⁸ Det är endast den andra delen som behandlas i denna uppsats. I det följande behandlas hur beskattning av kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag där ägaren är eller har varit aktivt verksam är reglerat. Under rubrik 4.2 har jag valt att hänvisa till de lagrum där man kan hitta bestämmelsen idag inom parentes.

4.1 Allmänt om kapitalvinster i fåmansföretag

Träffas man av särreglerna i 57 kap IL gäller särskilda regler för beskattningen av kapitalvinst vid försäljning av aktier, andelar, delägarätter och andra tillgångar eller förpliktelser i ett fåmansföretag. Den del av en kapitalvinst som beskattas som kapitalinkomst är begränsad och överskjutande del beskattas i inkomstslaget tjänst.

Skattskyldigheten inträder vid avyttringstidpunkten, 44 kap 26 § stycke 1 IL. Detta är vanligtvis dagen för bindande avtal, oberoende av om någon betalning erhållits eller inte.⁴⁹ I det fall köpeskillingen är beroende av en viss framtida händelse, exempelvis om en del är fast och den andra delen är beroende av framtida vinstutveckling i bolaget, flyttas beskattningstidpunkten fram till den tidpunkt då den okända delen av köpeskillingen blir känd till sitt belopp. Detta framgår av 44 kap 28 § IL.

Kapitalvinstbeskattning utlöses endast av onerösa överlåtelser. När det gäller benefika överlåtelser tillämpas istället en kontinuitetsprincip som innebär att inkomstbeskattning inte utlöses förrän en ny ägare gör en onerös överlåtelse.⁵⁰

⁴⁸ Lodin mfl, s. 369.

⁴⁹ Se t.ex. Tjernberg, 2006, s. 68.

⁵⁰ Se t.ex. Tjernberg, 2006, s. 69.

I det fall vederlaget för aktierna understiger dess verkliga värde kan det föreligga ett så kallat blandat fång. Det innebär att aktierna anses förvärvade delvis genom köp och delvis genom gåva. I dessa fall tillämpas en delningsprincip vilket innebär att på den onerösa delen utlöses kapitalvinstbeskattning och på den benefika delen gäller kontinuitetsprincipen. Vid kapitalvinstberäkningen får således endast den del av aktierna tas med som anses sålda, detsamma gäller för hur mycket man får ta med som anskaffningskostnad.⁵¹

4.2 Regleringen innan 2006

Sedan 3:12-reglerna infördes i samband med 1990 års stora skattereform tillämpades hälftendelning av fåmansföretagsvinster. Dessa regler innebar för det första att en kapitalvinst upp till sparad utdelningsutrymme beskattades med 30 procent.

Sparad utdelningsutrymme är den del av gränsbeloppet som man ej har utnyttjat. Gränsbeloppet motsvarar vad som anses vara normal utdelning och som således får beskattas i inkomstslaget kapital. Allt utöver detta gränsbelopp skall beskattas som tjänst och brukar kallas för överskjutande utdelning. Detta outnyttjade utrymme för i kapital beskattad utdelning kan sparas och föras vidare till nästkommande år och öka det belopp som antingen vid senare års utdelning eller i samband med kapitalvinstbeskattning när aktierna säljs skall beskattas i inkomstslaget kapital. Gränsbeloppet räknades innan 2006 ut genom att man tog statslåneräntan adderat med fem procent multiplicerat med anskaffningskostnaden.⁵²

Den sparade utdelningen räknades årligen upp med statslåneräntan adderat med fem procent (numera 57 kap 13 § tredje stycket IL).⁵³ Det är den som ägde aktierna vid utdelningstillfället som får tillgodoräkna sig sparad utdelning. Om inte utdelning skett får den som ägde aktierna vid beskattningsårets utgång tillgodoräkna sig det sparade utrymme (numera 57 kap 13 § andra stycket). Sparad utdelningsutrymme skall föras vidare även om andelarna under något år ej anses vara kvalificerade, (numera 57 kap 13 § andra stycket IL). Reglerna i 57 kap gäller endast fysiska personer, 57 kap 2 § stycke 1 IL, vilket innebär att om aktierna överlåtits till ett aktiebolag blir konsekvensen att ingen kan använda sig av den sparade utdelningen. Det är i det läget bättre att besluta om utdelning innan överlåtelsen sker.

Om aktierna tillkommit förvärvaren genom benefik överlåtelse får förvärvaren tillgodoräkna sig överlåtarens sparade utdelning till den del den är hänförlig till aktierna i fråga (numera 57 kap 14 § IL).

⁵¹ Se t.ex. Tjernberg, 2006, s. 69.

⁵² Se t.ex. Tjernberg, 1999, s. 60.

⁵³ Se t.ex. Tjernberg, 1999, s. 76 ff.

Den kapitalvinst som översteg detta sparade utrymme fördelades därefter lika mellan inkomstlagen kapital och tjänst upp till takbeloppet.⁵⁴

Takbeloppet, som även kallas 100-basbeloppsregeln, innebär att en kapitalvinst inte skall tas upp i inkomstlaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 prisbasbelopp. Detta innebär att när den del av kapitalvinst som skulle beskattas som tjänsteinkomst nått upp till 100 prisbasbelopp upphörde fördelningen och all vinst utöver detta så kallade tak beskattades med 30 procent i inkomstlaget kapital. Om flera närstående säljer andelar under samma beskattningsår skall den del av vinsten som beskattas i inkomstlaget tjänst proportioneras mellan dem.⁵⁵ Bakgrunden till takregeln är att kapitalvinster inte skall beskattas som arbetsinkomst om de är så stora att de uppenbarligen inte kan hänföras till arbetsinsats och således inte kan vara sparade arbetsinkomster.⁵⁶

4.3 Regleringen från och med 2006

Efter att reglerna reformerades senast gäller nya regler för fåmansföretagare från ingången av år 2006. Dessa regler innebar en viss skärpning av kapitalvinstbeskattningen. Numera skall hela kapitalvinsten utöver sparad utdelningsutrymme beskattas i inkomstlaget tjänst. Den kapitalvinst som motsvarar sparad utdelningsutrymme skall beskattas till två tredjedelar i inkomstlaget kapital, 57 kap 21 § IL. Det innebär i praktiken att kapitalvinsten upp till sparad utdelningsutrymme beskattas med 20 procent, till skillnad från de 30 procent som gällde tidigare.

Även när det gäller sparad utdelningsutrymme har vissa förändringar skett. För det första har reglerna fått nya platser i lagtexten. Jag har ovan under 4.2 hänvisat till de lagrum där de finns idag. Innehållsmässigt har man ändrat regleringen genom att man årligen räknar upp sparad utdelning med statslåneräntan adderat med tre procent, 57 kap 13 § stycke 3 IL, jämfört med tidigare fem procent.

Gränsbeloppet har också ändrats. Enligt huvudregeln räknar man ut gränsbeloppet med statslåneräntan adderat med nio procent multiplicerat med anskaffningskostnaden för andelarna. Dessutom ökar den så kallade lönesumman gränsbeloppet med 20 procent av ett lönebaserat utrymme samt med 30 procent för lönesummor överstigande 60 inkomstbasbelopp, 57 kap 11 samt 16 § IL. Dock är förutsättningen för att man skall få lägga till lönesumman att aktieägaren har varit verksam i betydande omfattning året före beskattningsåret samt att den skattskyldige eller närstående till denne under samma år från företaget eller dess dotterföretag erhållit kontant

⁵⁴ Se t.ex. Tjernberg, 1999, s. 65 samt 84.

⁵⁵ Proposition 1990/91:54 s. 311.

⁵⁶ Proposition 1990/91:54 s. 222.

lön av en viss omfattning.⁵⁷ I lönesumman får även egen lön räknas med, dock inte de första 10 inkomstbasbeloppen.

Dessutom finns den nya schablonregeln, med vilken man också kan räkna ut gränsbeloppet, som för år 2006 var 1,5 inkomstbasbelopp. Den innebär en kraftig förbättring sedan 2006 då man slipper göra besvärliga uträkningar och istället bara kan använda sig av schablonbeloppet. Schablonbeloppet används om det leder till ett högre gränsbelopp än huvudregeln och blir intressant om anskaffningskostnaden är lägre än ca 550 000 kr och om man har inga eller få anställda. Ett schablonbelopp gäller för varje företag och vid flera ägare skall schablonbeloppet delas upp på andelarna i företaget. Schablonregeln kan dock inte kombineras med lönesummeregeln.⁵⁸

Den överskjutande kapitalvinsten skall fortfarande beskattas i inkomstslaget tjänst upp till takbeloppet. Att observera är att gränsen i takbeloppet numera uttrycks i inkomstbasbelopp istället för som tidigare prisbasbelopp, vilket medför ett högre beräkningsvärde.⁵⁹ Dessutom har man ändrat regeln genom att det uttryckligen anges att bestämmelsen gäller per företag, 57 kap 22 § stycke 1 IL, vilket är en kodifiering av praxis.⁶⁰ Som ovan nämnts gäller detta beloppstak totalt sett för alla försäljningar inom en närståendeakrets under en femårsperiod avseende andelar i samma företag. Den kapitalvinst som överstiger takbeloppet beskattas i inkomstslaget kapital med en skattesats på 30 procent, 57 kap 21 och 22 §§ IL samt 65 kap 7 § IL.

4.4 Ändrade regler från och med 2007

Från och med den 1 januari 2007 höjdes den kapitalvinstbeskattade inkomsten som baseras på lönesumman ytterligare. Numera gäller att 25 procent av lönesumman adderat med 25 procent av den del av lönesumman som överstiger 60 inkomstbasbelopp, 57 kap 16 § stycke 1 IL. Dessutom får även de första 10 inkomstbasbeloppen tas med vilket det inte fick göras tidigare. Detta innebär att utbetalda löner i företaget har givits ökad tyngd vid beräkningen av den inkomst som skall kapitalbeskattas hos ägaren och därmed spelar lönerna en större roll än vad de gjorde tidigare.

Dessutom höjdes schablonbeloppet i förenklingsregeln till 2 inkomstbasbelopp, 57 kap 11 § stycke 1 punkt 1 IL.

Efter de senast ändringarna som gjorts i fåmansreglerna vad gäller lönesummeregler samt schablonregeln kan det numera vara lönsamt att träffas av reglerna. Tidigare har 3:12-reglerna varit något man ofta har

⁵⁷ Ägaren eller någon i närståendeakretsen måste ta ut 6 inkomstbasbelopp samt 5 procent av total lön i företaget *eller* 15 inkomstbasbelopp, 57 kap 19 § IL. Observera att löneuttaget skall ske under 2006 för att kunna påverka skatteutfallet 2007.

⁵⁸ Se t.ex. Tjernberg, 2006, s. 62.

⁵⁹ Prisbasbelopp för 2007 är 40 300 kr ("förhöjt" 41 100 kr) jämfört med inkomstbasbelopp som för 2007 är 45 900 kr.

⁶⁰ RÅ 2004 ref. 2 samt RÅ 2004 not 11.

kämpat för att slippa, och nu kan det kanske bli något vissa företag kommer vilja bevara. Detta gäller speciellt fåmansföretag med många anställda som genererar många löneutbetalningar. Dessa företag får ett högt gränsbelopp inom vilket man får ta utdelning alternativt sälja andelar som skall beskattas i kapital med endast 20 procent. Detta skall jämföras med om man inte träffas av reglerna då man visserligen blir beskattad i kapital men med 25 procent, 42 kap 15a § IL samt 65 kap 7 § IL.

Lönesummeregeln förändring gynnar de allra minsta företagen som ofta inte kommer upp till 60 inkomstbasbelopp. Men dessa förbättringar kanske ändå inte kan utnyttjas fullt ut av de mindre företagen på grund av deras intjäningsförmåga. Till detta skall läggas att stora fåmansföretag med många anställda redan kunde uppnå stora skattefordelar efter de förändringar som började gälla från och med beskattningsåret 2006.

5 Förslag till nya skatteregler för fåmansföretagare

Den 11 juni 2007 kom Finansdepartementets promemoria⁶¹ i vilken de lämnar förslag till att återinföra hälftindelning av kapitalvinster som överstiger sparad utdelningsutrymme mellan inkomstslaget tjänst och kapital. Bestämmelserna är endast provisoriska och föreslås gälla för åren 2008 och 2009, samt 2007 om den skattskyldige begär det. Detta i avvaktan på en ännu en aviserad översyn av 3:12-reglerna.⁶² Förslaget kombineras med särskilda regler för att förebygga skatteplanering genom interna aktieöverlåtelser och liknande förfaranden.

5.1 Bakgrund

Som vi sett tidigare har fåmansreglerna ändrats ett flertal gånger. Nu finns alltså åter ett förslag att nya regler för beskattning av fåmansföretagare skall införas övergångsvis medan man gör en översyn av 3:12-reglerna.

I budgetpropositionen för 2007 konstaterar regeringen att fåmansreglerna visserligen har reformerats nyligen men att det är motiverat med ett fortsatt reformarbete för att stimulera entreprenörskap och tillväxt i högre grad än vad som sker idag. Dessutom behöver reglerna göras enklare. Medan man väntar på en större översyn av regelverket föreslogs att utrymmet för kapitalbeskattad inkomst som baseras på lönesumman och schablonbeloppet i förenklingsregeln skulle höjas.⁶³ Riksdagen antog förslaget och dessa nya regler gäller, vilket vi sett ovan, från och med den 1 januari 2007.

I samma proposition anförde regeringen att man under år 2007 ville lägga fram ett förslag som innebär att den hälftindelning i inkomstslagen tjänst och kapital av en kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme som togs bort den 1 januari 2006 återinförs. Detta skall komma att gälla övergångsvis för åren 2007, 2008 samt 2009.⁶⁴

Regeringen påpekade dock att ett återinförande av hälftindelningen medför incitament till att tillgodogöra sig vinstmedel i företagen genom systematiska och återkommande internöverlåtelser.⁶⁵ Detta beror på att det inte finns något tak, såsom det finns för kapitalvinster, som reglerar hur mycket som skall beskattas i inkomstslaget tjänst när det gäller utdelning. Det finns alltså ingen begränsning av beskattningen i inkomstslaget tjänst. Dessutom finns det inte och har aldrig funnits någon motsvarighet till den

⁶¹ Finansdepartementets promemoria, Fi 2007/4697, Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009.

⁶² Proposition 2006/07:1, volym 1, s. 152 f.

⁶³ Proposition 2006/07:1, volym 1, s. 152 ff.

⁶⁴ Proposition 2006/07:1, volym 1, s. 152 f.

⁶⁵ Proposition 2006/07:1, volym 1, s. 153.

hälftindelning som nu föreslås återinföras för kapitalvinster när det gäller utdelning. Utdelning på kvalificerade andelar skall således på den del som överstiger gränobeloppet i sin helhet beskattas i inkomstslaget tjänst utan någon begränsning, 57 kap 20 § IL. På grund av detta förklarade regeringen att deras avsikt var att återinförandet av hälftindelningen skulle kombineras med en spärregel för interna aktieöverlåtelser.

Regeringen förde sedermera fram att det efter dessa genomförda och aviserade ändringar i 3:12-reglerna finns anledning att utvärdera vad de nya reglerna innebär för balansen i skattemässig behandling av företagande i olika organisationsformer. Det har därför beslutats om ett utvärderingsuppdrag där resultatet skall redovisas före utgången av 2007 och därefter kommer regeringen ta ställning till hur reformarbetet skall drivas vidare.⁶⁶

5.2 Hälftindelning återinförs

I promemorian föreslås att hälftindelning i inkomstslagen tjänst och kapital av en kapitalvinst som överstiger sparutdelningsutrymme återinförs. Detta återinförande av hälftindelning innebär en återgång till de regler som gällde fram till den 1 januari 2006 (se ovan under 4.2).

Den här övergångsvisa och tidsbegränsade åtgärden skall enligt promemorian ses i ljuset av att det utifrån ett likformighetsperspektiv är principiellt felaktigt att inkomster över sparutdelningsutrymme beskattas lindrigare enbart av den anledningen att andelarna avyttras i stället för att inkomsten tas ut som utdelning. Övergångsbestämmelserna skall därför ses som en lösning på den övergångsproblematik som den tidigare omnämnda expertgruppen uppmärksammade tills huvudförslagen om en förbättrad fåmansföretagsbeskattning får fullt genomslag.⁶⁷

5.3 Interna andelsavyttringar

Som regeringen påpekade i budgetpropositionen för 2007 medför ett återinförande av hälftenregeln ett incitament att tillgodogöra sig vinstmedel i företagen genom systematiska och återkommande internöverlåtelser. En intern aktieöverlåtelset kan nämligen medföra omotiverade skattelättnader vid uttag av vinstmedel i jämförelse med uttag genom utdelning (för exempel på detta, se bilaga 2). Avsikten var därför att ett återinförande av hälftindelning skulle kombineras med särskilda regler för interna överlåtelser.⁶⁸ Således föreslås att en spärregel skall införas vilken syftar till att förhindra oönskade transaktioner genom att beskatta dessa transaktioner så hårt att de skattskyldiga avhåller sig från att genomföra dem.

Det finns enligt promemorian inga skäl att en säljare vid försäljning av kvalificerade andelar där denne ej avhänder sig det reella inflytandet skall

⁶⁶ Proposition 2006/07:100, volym 1, s. 44.

⁶⁷ Promemoria, Fi 2007/4697, s. 11 f.

⁶⁸ Promemoria, Fi 2007/4697, s. 13.

beskattas lindrigare än vid en utdelning. Även i de fall där säljaren fortsätter med verksamheten på samma sätt som tidigare, om än i ett annat fåmansföretag, bör medel som säljaren tar ut från företaget således beskattas på likartat sätt som en utdelning. En kapitalvinst som överstiger sparat utdelningsutrymme vid avyttring av kvalificerade andelar bör därför i sin helhet beskattas i inkomstslaget tjänst under vissa förutsättningar. Exempelvis bör så ske om avyttring sker till ett fåmansföretag i vilket säljaren eller närstående äger andelar. Även indirekta innehav bör omfattas. För att undvika kringgåenden bör även fall där säljaren eller närstående under viss tid efter avyttringstidpunkten förvärvar andelar i det förvärvande företaget omfattas. Även en försäljning till utomstående som inom en viss tid följs av ett återköp av andelar eller inkråmet i det sålda fåmansföretaget bör omfattas av den högre beskattningen. Den tid inom vilken sådana köp och återköp skall beaktas bör lämpligen bestämmas till tre år efter avyttringstidpunkten. Syftet är inte att överbeskatta situationer som dessa utan att se till att de beskattas på ett neutralt sätt, det vill säga på likartat sätt som utdelning.⁶⁹

Dock kan det ej uteslutas att skattskyldiga kommer att försöka kringgå även dessa regler genom diverse transaktionsupplägg som i dagsläget är svåra att förutse. Enligt promemorian får sådana upplägg prövas på vanligt sätt med antingen genomsyn där man får bedöma vad som är rättshandlingens verkliga innebörd eller genom tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt.⁷⁰

Beskattningen skall enligt förslaget ske det beskattningsår som andelarna avyttras och för att göra det möjligt föreslås en uppgiftsskyldighet för säljaren eller närstående i de här avsedda fallen. Det kan även bli möjligt att eftertaxera på grund av en sådan uppgift och om den skattskyldige underlåtit att lämna uppgift skall de vanliga bestämmelserna om eftertaxering och skattetillägg gälla.⁷¹

5.4 Undantag vid generationsskiften

I förslaget frågar man sig om det inte kan uppstå situationer då interna andelsöverlåtelser och liknande förfaranden som beskrivits under 6.2 i vissa speciella fall skall beskattas som vanliga andelsförsäljningar. Det vill säga att de ej skall träffas av någon internförsäljningsspärr. Främst kan det vara fråga om avyttringar i samband med generationsskiften, men även en del andra situationer kan diskuteras såsom exempelvis omstruktureringar. Det skulle dock vara svårt att på förhand peka ut och avgränsa sådana fall. En ventil som är mer omfattande skulle dessutom vara svår att formulera och även vara för komplex vilket skulle öka den administrativa bördan för företagare och myndigheter. Den skulle även riskera att medföra att internförsäljningsspärren i praktiken blir ineffektiv. Alternativt skulle man

⁶⁹ Promemoria, Fi 2007/4697, s. 14 f.

⁷⁰ Promemoria, Fi 2007/4697, s. 15.

⁷¹ Promemoria, Fi 2007/4697, s. 15.

kunna tänka sig en mer allmänt hållen och generell ventil med kompletterande och exemplifierande situationer beskrivna i förarbetena. Det skulle dock finnas klara svagheter med en sådan ventil ur förutsebarhets- och tillämpningssynpunkt. Även sådana regler riskerar medföra ökad administrativ börda.⁷²

En undantagsregel måste alltså göras så enkel som möjligt och ej vara komplicerad för skattskyldiga och Skatteverket att tillämpa. För att uppfylla detta bör den endast avse en viss situation samt ej medföra möjligheter till skatteundrandraganden. Dessutom bör reglerna så långt som möjligt utformas på ett restriktivt och mekaniskt sätt.⁷³

Den avyttringssituationen som enligt promemorian anses vara mest angelägen att underlätta är generationsskiften i familjeföretag. Skattereglerna bör ej vara utformade på ett sätt som leder till att det blir högre skatt om företaget säljs till ett barn eller barnbarn, som skall fortsätta verksamheten, än till utomstående. Det finns därför enligt förslaget starka skäl för att undanta generationsskiften i de fall det *klart framgår* att verksamheten skall drivas vidare i nästa generation. Man bör även kunna räkna med de fall då verksamheten drivs vidare av en make eller maka till den skattskyldiges avkomling.

En fråga som tas upp i förslaget är huruvida man skall låta ett sådant här undantag gälla även för andra i släktkretsen som skall driva verksamheten vidare. En sådan utvidgning skulle dock leda till att även andra fall än rena generationsskiften kommer att omfattas. Dessutom skulle prövningen bli mer komplex och den enkelhet som eftersträvas skulle gå förlorad. Till följd av detta minskar även effektiviteten av internförsäljningsspärren. I dessa fall får man istället använda sig av de många andra omstruktureringsformer som finns. Det finns många skatteregler som införts just för att underlätta omstruktureringar som exempelvis reglerna om underprisöverlåtelser, andelsbyten samt försäljning av näringsbetingade andelar.⁷⁴

Undantag från internförsäljningsspärren bör enligt promemorian således endast omfatta situationer där det klart framgår att avyttringen är en del av generationsskifte där verksamheten tas över av den skattskyldiges avkomling eller avkomlings make. Dessutom skall det krävas att den skattskyldige begär att spärreglerna ej skall tillämpas på transaktionen.

5.5 Utförande och ikraftträdande

Reglerna om hälftendelningen och spärreglerna föreslås uteslutande regleras genom utförliga övergångsbestämmelser till de centrala lagrummen i IL som behandlar beskattning av fåmansföretag. Man kommer alltså inte att se någon hälftendelning eller spärregel i själva paragraferna i IL utan detta får

⁷² Promemoria, Fi 2007/4697, s. 16.

⁷³ Promemoria, Fi 2007/4697, s. 16.

⁷⁴ Promemoria, Fi 2007/4697, s. 16.

utläsas ur efterföljande övergångsbestämmelser i punktform. När det gäller själva paragraferna i IL föreslås endast ett par mindre justeringar av själva lagtexten men inga av dessa ändringar innefattar alltså återinförandet av hälftindelningen och behandlas därför inte i denna uppsats.

De nya reglerna föreslås träda ikraft den 1 januari 2008 och tillämpas för första gången vid 2009 års taxering. Reglerna får dock tillämpas retroaktivt på avyttringar som skett under 2007, förutsatt att den skattskyldige begär det. Eftersom de nya reglerna ej kan leda till högre skatt uppkommer inget problem i förhållande till 2 kap 10 § stycke 2 RF. Dock kan reglerna vid en automatisk tillämpning leda till att en avyttring kommer att bedömas som en sådan intern andelsöverlåtelse eller liknande för vilken särskilda bestämmelser gäller. Och även om det ej leder till att skatteuttaget blir högre än enligt de nu gällande reglerna kan en sådan prövning leda till onödigt administrativt arbete då reglerna ej är kända och ikraft när transaktionen görs under 2007. Av denna anledning föreslås reglerna tillämpas retroaktivt endast i de fall den skattskyldige begär det.⁷⁵

⁷⁵ Promemoria, Fi 2007/4697, s. 11 f.

6 Proposition 2007/08:19

Promemorian skickades ut på remiss och den 19 september 2007 överlämnade regeringen lagrådsremissen Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009 till Lagrådet. Lagrådsremissen är det förslag till propositionstext som regeringen skickar till Lagrådet för granskning så att lagförslaget inte kolliderar med grundlag eller någon annan lag samt hur det förhåller sig till kraven på bland annat rättssäkerhet. Därefter tas en slutlig version av propositionstext fram och överlämnas till riksdagen för att den skall kunna ta ställning till innehållet i förslaget.

Propositionen kom den 29 oktober 2007. Genom att jämföra propositionen med föregående promemoria kan man se om regeringen valde att anamma någon av de anmärkningar som remissinstanserna samt Lagrådet lade fram.

6.1 Häftindelningen återinförs

Att häftindelningen av en kapitalvinst återinförs framgår av punkterna 3 och 6 i övergångsbestämmelserna. När det gäller förslaget om att häftindelningen skall återinföras överensstämmer propositionen med promemorians förslag. Av de remissinstanser som valt att yttra sig är i stort sett samtliga positiva till att häftindelningen återinförs övergångsvis. Den kritik som framförts är att man anser att det vore fel om reglerna blir temporära samt att sänkningen av skatten även bör omfatta utdelningar.⁷⁶

6.1.1 Varför temporära regler?

Näringslivets skattedelegation är mycket positiv till att häftindelningen återinförs då en sådan regel väl begränsar de fall där kapitalvinster som inte består av arbetsinkomster blir föremål för progressiv tjänsteinkomstbeskattning. Dock anser man att det vore fel att låta delningsregeln bli temporär.⁷⁷

Som tidigare nämnts anser regeringen att man måste se det hela ur ett likformighetsperspektiv och att det är principiellt felaktigt att inkomster beskattas lindrigare enbart på grund av att andelarna avyttras istället för att inkomsten tas ut som utdelning. Det är inte lämpligt att gynna en avyttring av företaget istället för att driva det vidare. Denna reglering skall alltså ses som en lösning på den övergångsproblematik som expertgruppen uppmärksammade i väntan på att deras förslag om en förbättrad fåmansföretagsbeskattning får tillräckligt genomslag. Det finns därför ingen anledning att låta häftindelningen med de nödvändiga men komplicerade spärreglerna mot interna försäljningar och andra förfaranden gälla under en längre tid än vad som är motiverat för att expertgruppens tidigare

⁷⁶ Proposition 2007/08:19 s. 14.

⁷⁷ Näringslivets skattedelegation, s. 1 f.

genomförda förslag skall kunna få tillräcklig effekt. Expertgruppens huvudalternativ⁷⁸ som bland annat innehöll att förmögenhetsskatten skulle slopas har i allt väsentligt nu genomförts.⁷⁹

Jag har förståelse för att man vill att reglerna skall gälla under en längre tid. Men jag har även förståelse för att regeringen vill göra dem temporära tills man har hittat den bästa lösningen för att beskatta fåmansföretagarens kapitalvinster. Frågan är om det är bättre att man inför dessa regler som leder till lindrigare beskattning, än att man har kvar de gamla, fram tills man kommit fram till hur man vill lösa detta i framtiden. Det skall ställas mot att man ändrar dessa regler så ofta att det blir svårt att förutse vad som kommer att gälla, det finns alltså ingen förutsebarhet för den enskilde företagaren. Enligt min mening skulle det vara bättre att ha kvar de gamla reglerna tills man vet hur man slutligen vill reglera detta istället för att införa svåra övergångsbestämmelser provisoriskt.

Här bör även tilläggas att Lagrådet tidigare har uttalat sig om just provisoriska regler som endast skall tillämpas under en begränsad tid. Lagrådets uttalande skedde i ett annat lagstiftningsärende och där anförde man att provisorier allmänt sett bör undvikas. Detta gäller speciellt när provisoriet i sig är av betydande omfattning och avser komplicerade företeelser.⁸⁰ De regler som nu föreslås får anses vara komplicerade och medför en rätt stor förändring i beskattningen.

6.1.2 Sänkt skatt även för utdelningar

Branschorganisationen för revisorer och rådgivare, FAR SRS, föreslår att man istället för att ha särskilda regler för att förhindra skatteplanering genom interna aktieöverlåtelser bör sänka beskattningen av utdelningar till samma nivå som enligt förslaget skall gälla för kapitalvinster. Andelsägaren skulle då bli beskattad på samma sätt för kapitalvinst oavsett om den kommer från utdelning eller kapitalvinst. Detta skulle i sin tur leda till att intresset för interna andelsöverlåtelser i skatteplaneringssyfte minskar och därmed minskar också behovet av att särskilt reglera situationen.⁸¹

På denna synpunkt replikerar regeringen endast att denna fråga ej varit föremål för behandling i detta lagstiftningsärende.⁸²

6.2 Interna andelsavyttringar

I denna del överensstämmer propositionen i huvudsak med promemorians innehåll. De kommentarer som remissinstanserna har lämnat är att vissa anser att det behövs en spärregel samt att reglerna måste omarbetas innan de

⁷⁸ Se s. 13.

⁷⁹ Proposition 2007/08:19 s. 15.

⁸⁰ Proposition 1998/99:15 s. 393.

⁸¹ FAR SRS, s. 2 f.

⁸² Proposition 2007/08:19 s. 15.

kan accepteras. Andra instanser är helt emot förslaget i denna del medan någon har varit mer tveksam. Därutöver har ett antal remissinstanser haft synpunkter på enskildheter i förslaget såsom huruvida takregeln skall tillämpas vid interna aktieöverlåtelse.⁸³

6.2.1 Behovet av en spärregel

Två remissinstanser, Skatteverket och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, anser att det är nödvändigt att ha en uttrycklig spärregel. Flera remissinstanser som representerar näringslivet motsätter sig dock sådana regler. Det som talar emot en spärregel är att reglerna är komplicerade samt att företagen får ökad administrativ börda. Det anses inte heller motiverat att föra in så pass komplicerade och svårbedömda spärregler under en så kort tid.⁸⁴

Regeringen håller med om att regleringen med nödvändighet blir komplicerad men att den föreslagna hälftindelningen endast skall tillämpas under en kortare övergångstid. Den skall alltså ej bli ett bestående inslag i 3:12-reglerna utan avsikten är att man skall komma åt den avancerade skatteplaneringen som tidigare skett och befaras ske med hjälp av just interna andelsavyttringar. De situationer som träffas av spärregeln är oacceptabla skatteplaneringsmöjligheter och regeringen anser därför att de ej kan underlåta att ingripa mot detta enbart av den anledningen att ett ingripande medför komplicerade regler och ökad administrativ börda. Dessutom är en anledning till att reglerna är komplicerade att undantag skall ges vid generationsskiftet och detta undantag är så pass viktigt att det finns skäl att acceptera komplexiteten. Det finns således inga skäl att beskatta en avyttring där man ej avhänder sig det reella inflyandet lindrigare än en utdelning. Om man fortsätter verksamheten på samma sätt som innan, även i ett annat fåmansföretag, bör de medel ägaren tar ut från företaget beskattas på ett likartat sätt som utdelning.⁸⁵

6.2.2 Takregeln

Flera remissinstanser har undrat huruvida takregeln, eller 100-basbeloppsregeln (se ovan under 4.2), skall gälla vid interna andelsavyttringar. Det som påpekats av remissinstanserna är att utgångspunkten måste vara att uppnå neutralitet i förhållande till beskattning av utdelning samt att lagförslaget ej är helt klart och att ett förtydligande som säger att takregeln skall gälla vid interna andelsavyttringar är önskvärt.

Regeringen menar att det visserligen kan ifrågasättas om det föreligger några särskilda skäl för att beskatta en kapitalvinst vid en intern andelsavyttring lindrigare än en utdelning, även då kapitalvinsten överstiger 100 inkomstbasbelopp. Skulle man ta bort takregeln skulle det innebära en skärpning i förhållande till de regler som gäller idag för interna avyttringar

⁸³ Proposition 2007/08:19 s. 16 f.

⁸⁴ Proposition 2007/08:19 s. 18.

⁸⁵ Proposition 2007/08:19 s. 19.

där kapitalvinsten överstiger 100 inkomstbasbelopp och således en högre skatt för sådana avyttringar. På grund av detta är det alltså inte aktuellt att ta bort takregeln vid interna avyttringar vilket man inte heller har föreslagit i promemorian.⁸⁶

Visserligen har det aldrig varit på förslag, precis som regeringen påpekar, att ta bort takregeln i 57 kap 22 § IL. Däremot är det inte speciellt tydligt att den faktiskt är tillämplig vid interna aktieöverlåtelser vilket även har påpekats av flera remissinstanser. Trots det väljer regeringen att inte föra in ett förtydligande i övergångsbestämmelserna som säger att takregeln är tillämplig vid interna aktieöverlåtelser. Som skatterättsjurist kan man i och för sig förstå särreglernas funktionella koppling till 57 kap 21 § IL på grund av dess placering som övergångsbestämmelse till just 57 kap 21 § IL. Och som Starberg skriver är ju syftet med förslaget att åstadkomma sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare, inte tvärtom.⁸⁷

Min åsikt är dock att det ej är tillräckligt tydligt att takregeln är tillämplig om man träffas av spärreglerna. Först skall man se spärreglerna som ett undantag till hälftindelningen. Denna hälftindelning är i sig ett provisoriskt undantag från 57 kap 21 § IL. Och på grund av att det blir fråga om ett undantag från undantaget blir takregeln i 57 kap 22 § IL tillämplig. Att även några remissinstanser ställde sig undrande över om takregeln skulle vara tillämplig visar att det är långt ifrån tydligt vad som gäller i ifrågasvarande situationer.

6.2.3 Övriga synpunkter från remissinstanserna

Skatteverket påpekar att enligt promemorian skall hälftindelningen tillämpas om en andel avyttras direkt till den närstående och att inget synes hindra att den närstående därefter säljer sina andelar till ett av honom nybildat bolag till samma pris som han förvärvat dem. På detta sätt skulle man enkelt kunna kringgå regelsystemet.⁸⁸

Regeringen anser att reglerna ej skall kunna kringgå på detta sätt och punkterna 4 och 7 i övergångsbestämmelserna utformas därför så att försäljning direkt till närstående ej omfattas av hälftindelningen.⁸⁹

Skatteverket har även ifrågasatt om inte hälftindelningen endast skall gälla för andelar och ej andra delägarätter samt inte heller vid överlåtelser till familjestiftelser, trustar och andra juridiska personer där man har kvar det reella inflytandet. Även konvertibla skuldebrev samt vinstandelsbevis omfattas således. Man frågar sig om kapitalvinster på denna typ av delägarätter verkligen skall ingå i den föreslagna hälftindelningen då säljaren efter en försäljning fortfarande har full kontroll över företaget.

⁸⁶ Proposition 2007/08:19 s. 21 f.

⁸⁷ Starberg, s. 329.

⁸⁸ Skatteverkets yttrande, s. 3 f.

⁸⁹ Proposition 2007/08:19 s. 20.

Skatteverket menar således att den föreslagna hälftenregeln endast skall omfatta avyttring av andelar och ej av övriga delägarätter.

Detta håller regeringen med om och i punkt 2 av övergångsbestämmelserna föreslås därför att avyttring av delägarätter enligt 57 kap 2 § stycke 2 IL ej omfattas av hälftindelningen.⁹⁰

Skatteverket påpekar även att överlåtelser till familjestiftelser, trustar och andra juridiska personer där säljaren har kvar det reella inflytandet inte omfattas av spärren mot hälftindelningen enligt promemorian. Man ifrågasätter om inte sådana transaktioner borde beskattas utan hälftindelningen. Regeringen anför som ovan att det inte finns någon anledning att en försäljning där man ej avhänder sig det reella inflytandet bör omfattas av hälftindelningen. Därför kompletteras regleringen med regler i övergångsbestämmelserna i punkterna 4, 5, 7 och 8 som utformas så att avyttringar av andelar och inkräm till en annan juridisk person i vilken säljaren eller en närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år efter avyttringen får en väsentligt inflytande i medför att hälftindelningen ej skall tillämpas. Vad uttrycket ”väsentligt inflytande i” innebär i varje enskild situation preciseras ej men man kan som riktpunkt ha att man i tidigare förarbeten har ansett att ”väsentlig del” är 40 procent.⁹¹

En annan åsikt gäller bolag som endast innehåller likvida medel. Spärregeln mot interna aktieöverlåtelser kommer ej att omfatta den situationen då säljaren fortsätter att driva verksamheten som tidigare inom ramen för ett nytt bolag, det vill säga spärregeln tillämpas endast om aktierna eller inkrämet i fåmansföretaget säljs till det nya företaget. Ett företag vars verksamhet i allt väsentligt baseras på ägarens arbetsinsats och i övrigt har obetydliga investeringar, exempelvis ett konsultföretag, kan likvideras eller säljas externt och består vid avyttringen i princip enbart av likvida medel. Företagaren kan sedan fortsätta att driva samma verksamhet i ett nytt bolag utan att något inkräm behöver överföras från det gamla bolaget.⁹²

Regeringen replikerar att även verksamhet i aktiebolag som väsentligen bygger på ägarens personliga insatser kräver tillgångar såsom exempelvis hyreskontrakt, persondator eller kundregister. Visserligen kan en ovan beskriven situation undantagsvis uppkomma men då reglerna endast skall gälla övergångsvis skulle det vara att gå för långt att särskilt reglera situationen. Det kan dock inte uteslutas att skattskyldiga genom olika transaktionsupplägg kommer att försöka kringgå reglerna. Dessa får i sådana fall prövas på vanligt sätt med antingen en bedömning av vad som är rättshandlingens verkliga innebörd eller med en tillämpning av lagen (1995:575) om skatteflykt.⁹³

⁹⁰ Skatteverkets yttrande, s. 2 f. samt proposition 2007/08:19 s. 20.

⁹¹ Proposition 1990/91:54 s. 192 samt proposition 1999/2000:2 s. 505.

⁹² Proposition 2007/08:19 s. 21.

⁹³ Proposition 2007/08:19 s. 21.

Man kan konstatera att spärreglerna, i likhet med skalbolagsreglerna, är mycket komplicerade. Speciellt då de tar sikte på förhållanden som inträtt före respektive efter andelsavyttringen.⁹⁴ Det är enligt min mening mycket svårt och kanske i en del fall omöjligt och utom kontroll för säljaren att veta vad som kommer att ske. Man kan då fråga sig om det verkligen är rimligt att beskatta någon för något som de ej har kontroll över. Den skattskyldige kan ju i dessa fall inte förutse sitt skatteläge vilket skapar rättsosäkerhet.

6.3 Undantag vid generationsskiften

Även i denna del stämmer propositionen i huvudsak överens med promemorian. De kommentarer som kommit från remissinstanserna är att undantaget skall omfatta alla former av generationsskiften, att det ej är lämpligt att skattesystemet skall vara avgörande i frågan om vem som skall ta över företaget, att det närmare bör preciseras när undantagsregeln skall tillämpas samt huruvida en regel om eftersyn behövs.

6.3.1 Ett undantag som omfattar alla former av generationsskiften

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF, anser att man ej bör begränsa undantaget från spärregeln till vissa släktled eller liknande eftersom detta kan ge upphov till mera omfattande skatteplanering för att kunna omstrukturera. Ett undantag från spärregler bör därför omfatta alla former av generationsskiften, där verksamheten varaktigt övergår på annan part efter transaktionen, oavsett släktskap eller närståendeförhållande.⁹⁵

Företagarna har fört fram att de anser att skattereglerna inte bör styra vem som skall ta över ett företag. Den föreslagna spärregeln kan leda till att generationsskiften på grund av skatteskäl sker till ett barn istället för till någon annan närstående som kanske är bättre lämpad att driva företaget vidare. Detta skulle kunna undvikas genom att tillåta alla interna aktieöverlåtelser som sker i samband med generationsskiften.⁹⁶

Enligt regeringen skulle en utvidgning av regelns tillämpningsområde till alla former av generationsskiften medföra att reglerna blir synnerligen svåra att tillämpa. Även prövningen skulle bli mer komplex och den eftersträlvade enkelheten skulle gå förlorad. Således skulle även effektiviteten av internförsäljningsspärren minska. Man får i dessa fall använda sig av andra omstruktureringsformer samt de skatteregler som syftar till att underlätta omstruktureringar.⁹⁷

Att tillåta alla former av generationsskiften vore naturligtvis en bra sak för företagandet i sig. Då skulle man kunna föra över aktierna och därmed

⁹⁴ Starberg, s. 328.

⁹⁵ SRF, s. 3.

⁹⁶ Företagarna, s. 1(1).

⁹⁷ Proposition 2007/08:19 s. 24.

företaget till den person som faktiskt är bäst lämpad för att ta över. Jag håller med om att det är synd om aktier förs över till en viss person enbart av den anledningen att man kommer att tjäna pengar på det då det medför en lägre beskattning. Till detta skall läggas att Sverige står inför många generationsskiften. Dock har jag förståelse för att om man nu skall ha spärregler blir det otroligt komplicerade regler som behöver komma till som i sin tur medför svåra gränsdragningar. Detta för i sin tur med sig att det blir svårt att förutse vad som kommer att gälla och därmed även en större risk för rättsosäkerhet. Med tanke på detta och att reglerna endast är tänkta att tillämpas under en kortare tid har jag förståelse för att regeringen väljer att inte utvidga undantaget till att gälla alla eller flera former av generationsskiften.

6.3.2 Precision av när undantaget är tillämpligt

Skatteverket anser att det närmare behöver preciseras hur långt före själva generationsskiftet man skall kunna göra en intern andelsöverlåtelse utan att spärregeln blir tillämplig. Förslagsvis bör generationsskiftet genomföras samma år som den interna aktieöverlåtelsen. Skatteverket anser även att det bör anges hur stor del av företaget som måste förvärfvas av den yngre generationen och tycker att det bör krävas ett 100-procentigt övertagande. Man anser även att den yngre generationen skall ha nått en sådan position i företaget att han eller hon kan betraktas som företagsledare.⁹⁸

Regeringen hänvisar till promemorian där det föreslogs att det klart skall framgå att avyttringen ingår som ett led i ett generationsskifte. Det bör såsom Skatteverket påpekat krävas ett hundra procentigt övertagande och att verksamheten utan avbrott skall drivas vidare av förvärvaren. Detta förtydligande förs in i punkten 9 av övergångsbestämmelserna. Av detta följer att generationsskiftet genomförs under samma beskattningsår som avyttringen. Att förvärvaren även skall vara företagsledare anses ej vara behövligt. Det finns inte heller något som hindrar att utomstående efter avyttringen förvärvar andelar i företaget under förutsättning att verksamheten drivs vidare av den yngre generationen.⁹⁹

Skatteverket menar även att ett förtydligande är behövligt av vad som avses med en verksamhet och att alla transaktioner vid generationsskiften inte omfattas av undantagsregeln. Transaktioner som kan betraktas som omväg jämfört med den enklaste lösningen bör ej ses som ett led i ett generationsskifte.¹⁰⁰

Detta håller regeringen med om. Det bör krävas att avyttringen sker direkt till avkomlingen, avkomlingens make eller ett företag som helt ägs av dessa personer. Även detta förtydligas i punkten 9 av övergångsbestämmelserna. Vidare är undantaget ej tillämpligt i de fall då det är fråga om överlåtelse av kvalificerade andelar till utomstående som föregåtts eller följts av

⁹⁸ Skatteverkets yttrande, s. 5 f.

⁹⁹ Proposition 2007/08:19 s. 24 f.

¹⁰⁰ Skatteverkets yttrande, s. 6.

inkråmsöverlåtelse, direkt eller indirekt, till säljaren eller närstående. Inte heller bör undantaget gälla vid överlåtelse via handelsbolag.¹⁰¹

Regeringen valde här att ta till sig de anmärkningar som kom in angående att precisera punkten 9 i övergångsbestämmelserna. Som punkt 9 såg ut i promemorian var den inte speciellt tydlig då det var oklart vad som skulle innefattas i att det klart skulle framgå att avyttringen ingår som ett led i ett generationsskifte. Dessutom var det inte heller klart hur stor andel som behövde avyttras. Genom att man omarbetat punkten 9 har det blivit betydligt klarare vad som krävs för att undantas från spärreglerna.

6.3.3 Behovet av en regel om eftersyn

Skatteverket har frågat sig huruvida en regel om eftersyn behövs. Man skulle kunna kringgå bestämmelserna genom att man först avyttrar andelarna till sin avkomlings bolag för att denne sedan skall kunna avyttra andelarna till en närstående som ej omfattas av undantagsreglerna. Enligt Skatteverkets mening bör man ej få avyttra det aktuella bolaget till en annan närstående till den ursprunglige säljaren än avkomling eller avkomlings make inom den treårstid som tidigare nämnts. På grund av detta kan en regel om eftersyn behövas vilken bör framgå direkt i lagtexten.¹⁰²

Regeringen anser att man bör kunna ta hänsyn till omständigheter som inträffar efter det att avyttringen skett. Således bör det i lagtexten anges att ett beslut om hälftindelning kan ändras om det inom en treårsperiod efter avyttringen framkommer omständigheter som visar att verksamheten inte kommer att drivas vidare av den skattskyldiges avkomling eller avkomlings make. Ett beslut om att hälftindelning skall ändras bör dock ej ske om verksamheten inte kan drivas vidare på grund av synnerliga skäl såsom förvärvarens dödsfall eller långvarig sjukdom. Bedömningen bör ske restriktivt vilket innebär att om verksamheten avvecklas på grund av dålig lönsamhet bör ett beslut om hälftindelning ändras. Denna reglering finner man i punkt 9 stycke 2 av övergångsbestämmelserna.¹⁰³

6.3.4 Undantag från spärregeln vid närståendes förvärv av andelar

Näringslivets Skattdelegation har pekat på att den föreslagna spärregeln bland annat innebär att beskattningen av en avyttring kan bli beroende av senare transaktioner över vilken säljaren ej har något inflytande. Det kan till och med vara så att en skattskyldig inte ens äger kännedom om närståendes transaktioner som får betydelse för hans taxering.¹⁰⁴

¹⁰¹ Proposition 2007/08:19 s. 25.

¹⁰² Skatteverkets yttrande, s. 6.

¹⁰³ Proposition 2007/08:19 s. 25.

¹⁰⁴ Näringslivets skattdelegation, s. 2.

Regeringen håller med om att detta är en situation som särskilt måste uppmärksammas. Det som avses är då närstående, direkt eller indirekt, förvärvar andelar i det förvärvande företaget inom tre år efter avyttringen och det bara är fråga om en ringa del av kapitalet som bara ger ett ringa inflytande. När det gäller innebörden av uttrycket ”ringa” kan man hämta ledning från tidigare uttalande i förarbeten då man uttalat att man med ”ringa” avser 5-10 procent.¹⁰⁵ Hälftendelning bör i dessa fall kunna tillämpas och därför föreslås att man för in bestämmelser om detta i punkterna 4 och 7 av övergångsbestämmelserna.¹⁰⁶

Jag anser att det var mycket bra att regeringen förde in denna bestämmelse då Näringslivets skattedelegation uppmärksammade att en sådan här situation kan uppkomma. Man kan inte, precis som Näringslivets skattedelegation påpekade, förutsätta att hela närståendekretsen är en gemensam enhet. Man har inte och kan inte ha någon kontroll över hur andra fattar sina beslut, och det spelar ingen roll om man är närstående eller ej. Dessutom kan det uppkomma situationer där de närstående definitivt inte involverar varandra i sina ekonomiska beslut. Det första exemplet man kommer att tänka på får väl anses vara om det uppkommer en konflikt mellan de närstående. Att ens skattskyldighet skulle vara beroende av hur ens närstående agerar de närmaste tre åren framstår med tanke på detta absurt enligt min mening. Något som tidigare var lite otydligt var vad som avsågs med en ringa del respektive ringa inflytande. Detta har man numera löst genom att man hänvisar till ett tidigare uttalande om saken.

6.4 Utförande och ikraftträdande

Regeringens förslag överensstämmer i denna del med promemorian. Den kritik som kommit från remissinstanserna är att de nya reglerna även skall få tillämpas på försäljningar som skett under 2006 samt att bestämmelserna skall placeras i den egentliga författningstexten i IL och ej i övergångsbestämmelser till lagstiftningen.

6.4.1 Försäljningar som skett under 2006

Företagarna anser att de nya reglerna även borde få tillämpas på försäljningar som skett under 2006 då det annars leder till en omotiverad skillnad i skattebelastningen för de skattskyldiga som av olika skäl behövt sälja under just år 2006.¹⁰⁷

För att införa nya regler som skall få tillämpas vid försäljningar som skett under 2006 eller ännu längre tillbaka i tiden anser regeringen att det krävs mycket starka skäl. En sådan ändring skulle även få budgetmässiga effekter.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Proposition 1999/2000:2 s. 504.

¹⁰⁶ Proposition 2007/08:19 s. 23.

¹⁰⁷ Företagarna, s.1(1).

¹⁰⁸ Proposition 2007/08:19, s. 15.

I det fall man skulle låta reglerna bli tillämpliga även på transaktioner som skett under 2006 kan man ju börja argumentera att det är orättvist för dem som varit tvungna att sälja 2005 och på så sätt gått miste om dessa fördelaktiga regler. Varje gång man för in regler som är mer fördelaktiga än de som var tillämpliga tidigare är det bara naturligt att det kommer att kännas orättvist för vissa som har träffats av reglerna innan ändringen. Och så kommer det alltid att vara varje gång man för in en bestämmelse som är mer fördelaktig än den som gällt tidigare. Det går omöjligen att ha retroaktiv tillämpning hur långt tillbaka som helst varje gång man för in nya regler som är till fördel för någon part.

Man kan dock ställa sig tveksam till att reglerna överhuvudtaget skall få retroaktiv verkan. Visserligen så strider inte lagstiftningstekniken mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § RF men det skapar en ovisshet vad som gäller. Det blir omöjligt för skattskyldiga och rådgivare att planera om man inte vet vilka regler som kommer att gälla och således ej vet hur transaktionen kommer att beskattas.

6.4.2 Bestämmelsernas placering

Både Skatteverket och Sveriges advokatsamfund tycker att bestämmelserna skall placeras i den egentliga lagtexten i IL och inte i övergångsbestämmelser till lagstiftningen. Detta anser man vara bästa sättet med hänsyn till regelverkets komplexitet trots att reglerna endast skall tillämpas i tre år.¹⁰⁹ Sveriges advokatsamfund menar dessutom att tidsbegränsade undantagsregler från huvudregler inte fyller någon funktion utan endast skapar större rörighet i lagtexten.¹¹⁰ Båda remissinstanserna menar att om reglerna istället placeras direkt i lagtexten får man en bättre överskådlighet och således blir det lättare för skattskyldiga att hitta bland bestämmelserna. Skatteverket menar dessutom att dessa regler endast skall gälla under en begränsad tid och därefter skall en översyn av 3:12-reglerna ske. Detta innebär att lagtexten åter kommer att förändras och då kan de ju inte vara enklare att just dessa regler fram till tidpunkten för de nya ändringarna skall finnas bland övergångsbestämmelserna. Om översynen av någon anledning ej skulle komma till stånd måste man dessutom gå in och ändra i övergångsbestämmelserna igen för att reglerna skall vara kvar.¹¹¹

Även Lagrådet hade synpunkter på lagstiftningstekniken. Ett par smärre ändringar föreslås i 50 kap 7 § IL och 57 kap 21 § IL som gäller vilka delägarätter som skall omfattas av de särskilda reglerna för fåmansföretag. Det förslag som nu lagts fram är utformat som övergångsbestämmelser till dessa ändringar vilket de enligt Lagrådet egentligen inte är. Att ändå utforma dem på så sätt leder till att skattereglerna för fåmansföretagare vilka redan är komplicerade och svårtillgängliga blir ännu mer svåra att överblicka. En bättre lösning skulle vara att placera dessa i en särskild lag

¹⁰⁹ Skatteverkets yttrande, s. 2.

¹¹⁰ Sveriges advokatsamfund, s. 2.

¹¹¹ Skatteverkets yttrande, s. 2.

med tidsbegränsad giltighet. Lagrådet arbetade också fram ett alternativ på utformningen av de föreslagna övergångsbestämmelserna som medför att de blir mer lättillgängliga och lättare att överskåda.¹¹²

Regeringen säger sig ha övervägt olika författningstekniska alternativ. Man är fullt medveten om att övergångsbestämmelser till ändringslagen blir omfattande men anser ändå att den lösningen är att föredra framför andra alternativ. Detta då regeringen inte tror att det skulle vara en bra lösning att placera bestämmelserna i en särskild lag med tidsbegränsad giltighet. Regeringen tror inte heller att det är en bra lösning att placera ändringarna direkt i lagtexten i IL. Den bästa lösningen är således att placera bestämmelserna i övergångsbestämmelser och på så sätt undvika att de inkomstskatterättsliga reglerna splittras upp i olika lagar. Man väljer dock att anamma Lagrådets förslag till ändringar av redaktionell karaktär.¹¹³

Redan idag, när bestämmelserna finns uppräddade i paragrafer, finner många att särregleringen för fåmansföretagare är knepig. Förslaget medför ganska drastiska ändringar och dessutom får särreglerna anses vara relativt komplicerade. Med hänsyn till detta anser jag att det är särskilt beklagligt att regeringen valde att inte arbeta in regelverket i lagtexten utan förde in dessa i en lång övergångsbestämmelse. Positivt är att regeringen anammande Lagrådets redaktionella ändringar vilket gör att övergångsbestämmelserna blir lite lättare att överskåda och därmed mer lättillgängliga. Det är ändå tämligen otydligt vad som egentligen gäller när en sak står i paragraferna i IL och en annan i övergångsbestämmelserna. Till detta skall läggas att alla som använder lagen ej är utbildade skattejurister, men även för någon som är det kan en sådan här lagstiftningsteknik te sig en aning förvirrande.

¹¹² Proposition 2007/08:19 s. 46 ff.

¹¹³ Proposition 2007/08:19 s. 16.

7 Slutsatser och diskussion de lege ferenda

I det följande presenteras de slutsatser som det här arbetet har lett fram till med utgångspunkt i de ovan formulerade frågeställningarna. De regler som föreslås är endast provisoriska och det är därför intressant att även föra en diskussion de lege ferenda här.

7.1 Särregleringen för fåmansföretagare genom tiderna

Regler avsedda för att förhindra att fåmansföretag och dess ägare utnyttjar sin speciella situation skattemässigt kom redan på 1930-talet. Dessa regler har därefter utvecklats och ändrats flera gånger för att bland annat täppa till luckor samt öka det kapitalbeskattade utrymmet. Många ändringar beror även på att reglerna i sig är väldigt politiskt betingade och grundar sig i hur man värderar egenföretagande.

När man ändrar reglerna så pass ofta är det svårt att veta vad som gäller. Det kan ibland vara bra att träffas av reglerna vilket gör att man planerar för det. Sedan kan ju dessa ändras och då vill man inte träffas. Det finns således ingen förutsebarhet. Det problem som kan uppstå för företagare är att man nu planerar för att träffas av reglerna just på grund av att de är gynnsamma för tillfället men med tanke på hur ofta de ändras så kan man aldrig riktigt veta vad som kommer gälla om några år framöver. Nu kommer visserligen förslag till lagändring för de kommande tre åren där det inte blir sämre utan snarare bättre än hur det ser ut idag i beskattningshänseende för fåmansföretagaren, men ingen vet hur reglerna ser ut om fem år.

Ett särskilt problem är således att det svenska regelverket runt fåmansföretag efter alla ändringar har blivit så pass komplicerat och krångligt att väldigt få företagare själva kan överblicka reglerna eller deras effekter. Det finns därmed ingen förutsebarhet vilket medför rättsosäkerhet ur ett tillämpningsperspektiv.

7.2 Kapitalvinstbeskattningen för fåmansföretagare – rättsläget idag

Utgångspunkten för fåmansreglerna 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 ett företag. Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar skall således beskattas i inkomstslaget kapital i den mån den utgör kapitalavkastning. Överskjutande utdelning och kapitalvinst skall behandlas på samma sätt som lön. Det är dock omöjligt att

avgöra vad som egentligen är arbetsinkomst respektive kapitalinkomst för en person som arbetar i ett fåmansföretag, vilket han själv kontrollerar. Den skattemässiga uppdelningen görs därför helt schablonmässigt vilket innebär att det som anses vara normal kapitalavkastning beskattas i kapital medan överskjutande del utgör en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst.¹¹⁴ Idag sker denna schablonmässiga uppdelning på så sätt att en kapitalvinst som härrör från kvalificerade andelar beskattas i sin helhet i inkomstslaget tjänst på den del som överstiger sparade utdelningsutrymme upp till ett tak om 100 inkomstbasbelopp.

Som det ser ut idag är ägare till kvalificerade aktier i mindre fåmansföretag en grupp som är särskilt utsatt. De tröskelvärden som finns, för att begränsa den del som beskattas i tjänst, och således måste överskridas för att en vinst eller intäkt skall beskattas i inkomstslaget kapital är till mycket stor del utformade efter situationen i större företag. Exempel på detta är löneuttagskravet och den så kallade 100-basbeloppsregeln.¹¹⁵ Det innebär att många mindre fåmansföretag sällan når upp till dessa tröskelvärden och på så sätt blir procentuellt högre beskattade än framgångsrika fåmansföretag som genererar hög vinst och har många anställda.

7.3 Rättsläget med de nya föreslagna reglerna

Enligt förslaget skall hälftindelning av kapitalvinster utöver sparade utdelningsutrymme återinföras vilket välkomnas av många företagare. Speciellt välkomnas de förmodligen av de mindre företagen som enligt nuvarande regler kan sägas vara diskriminerade då de sällan uppnår en vinst på mer än 100 inkomstbasbelopp vilket leder till en ren tjänstebeskattnings. De större företagen får redan idag en form av klyvning när vinsten överstiger 100 inkomstbasbelopp på grund av takregeln i 57 kap 22 § IL. Det finns egentligen inte några skäl att beskatta försäljningen av kvalificerade andelar hårdare beroende vilket vinstintervall upp till 200 inkomstbasbelopp en försäljning skett.

För de företag som genererar vinst överstigande 200 inkomstbasbelopp (ca 9,2 miljoner kronor) begränsas skatten redan enligt nuvarande regler till högst 43,5 procent, $(0,57+0,3)/2=0,435$ vid en marginalskaft som antas uppgå till 57 procent. Om en fåmansföretagare genererar vinst utöver detta sänks således skatten ju mer vinsten ökar. Ta exempelvis ett fåmansföretag med en vinst som överstiger sparade utdelningsutrymme med 50 miljoner kronor. Skatten på detta överskjutande belopp blir endast ca 32,5 procent, $((0,57*4,59)+(0,3*45,41))/50$. Takbeloppet i 57 kap 22 § IL som begränsar tjänstebeskattnings är således effektiv mot överbeskattnings av framgångsrika fåmansföretagare. De föreslagna reglerna om ett återförande av hälftindelningen medför således enbart skattelättnader för de fåmansföretag som genererar vinster som understiger 9,2 miljoner kronor. Övriga

¹¹⁴ SOU 2002:52 s. 351.

¹¹⁵ Näringslivets skattedelegation, s. 1.

fåmansföretagare får nöja sig med en vinstbeskattning som vid en externförsäljning inte överstiger 43,5 procent enligt det föreslagna återinförandet av hälftdelningsprincipen.¹¹⁶

Återinförandet av hälftdelning av kapitalvinster kombineras med spärregler som syftar till att förhindra att man tillgodogör sig vinstmedel genom interna aktieöverlåtelser och liknande förfaranden istället för genom utdelning. När det gäller spärregler mot interna aktieöverlåtelser och liknande förfaranden var det många remissinstanser vilka representerar näringslivet som ansåg att sådana regler ej borde införas. Regeringen tillsammans med några remissinstanser ansåg dock att det var nödvändigt att motverka sådana situationer och att syftet med spärreglerna är att transaktionerna skall beskattas på ett neutralt sätt jämfört med utdelning. Således införs spärregler som hindrar interna aktieöverlåtelser och liknande förfaranden.

Spärreglerna blir dock endast helt effektiva mot interna överlåtelser där vinster upp till 100 inkomstbasbelopp tas fram. Detta beror på takregeln i 57 kap 22 § IL. Det är dock inte tydligt att takbeloppet i 57 kap 22 § IL är tillämplig tillsammans med de nya föreslagna reglerna och min åsikt är att man borde ha fört in ett förtydligande i övergångsbestämmelserna att den är tillämplig. En intern överlåtelse är i förhållande till utdelning fortfarande skattemässigt fördelaktig så snart den framtagna vinsten överstiger just 100 inkomstbasbelopp. Och vid vinster som överstiger 200 inkomstbasbelopp får spärreglerna ingen effekt alls. Man kan därför ifrågasätta om man verkligen skall införa en så omfattande spärregel som endast skall tillämpas under en så begränsad tid som tre år. Speciellt då spärrarna endast drabbar de måttligt framgångsrika företagen vilka får sin beskattning skärpt från 43,5 till 57 procent i det fall spärrarna slår till.

Dessutom verkar det inte sannolikt att antalet interna aktieöverlåtelser skulle öka så drastiskt under denna begränsade tid och därmed riskera att inte beskattas av de förväntat bättre regler som antagligen börjar tillämpas inom en relativt snar framtid. Till detta skall läggas att det finns ett flertal andra tillvägagångssätt för den som önskar att skatteplanera och av den anledningen anser jag att spärregler under en begränsad tid endast medför komplexitet till regelverket. Det finns även en risk att karensregeln på tre år kommer att skapa inlåsnings effekter på grund av oro för en oförutsägbar beskattning.

Undantag från spärreglerna får dock göras vid interna aktieöverlåtelser som sker i samband med generationsskiftet till avkomling eller avkomlings make om den skattskyldige så begär. Trots att man vill ha undantag för generationsskiftet har sådana undantag enligt FAR SRS medfört osäkerhet för vad som verkligen gäller i en viss situation och därmed rättsosäkerhet.¹¹⁷ Man bör även tänka på att det är många generationsskiftet på gång runt om i landet. Det är viktigt för Sveriges ekonomi att behålla livskraftiga företag

¹¹⁶ Starberg, s. 326.

¹¹⁷ FAR SRS, s. 2.

och för att det ska vara möjligt är det viktigt att generationsskiften kan ske till den som är mest lämpad att ta över företaget. Som påpekats innan kan detta leda till att man för över företaget på någon som är mindre lämpad av den anledningen att medför en lägre beskattning. En mer generell undantagsregel för olika slags generationsskiften eller omstruktureringar avfärdades av regeringen som menade att den eftersträvade enkelheten i sådant fall skulle gå förlorad samt effektiviteten. Dessutom hänvisades till de skattebestämmelser som införts just i syfte för att underlätta omstruktureringar. Dock innehåller dessa omstruktureringsregler i sin tur komplicerade särbestämmelser för fåmansföretag.¹¹⁸

Förslaget innebär att den nya regleringen skall införas i övergångsbestämmelser och ej direkt i lagtexten. Ett flertal av remissinstanserna samt Lagrådet reagerade på placeringen av bestämmelserna och tyckte att det var olämpligt att lägga in dessa i övergångsbestämmelser. Min uppfattning är att detta lagstiftningsförfarande skapar förvirring och redan komplicerade regler blir ännu mer komplicerade. Trots kritiken avfärdade regeringen andra förslag och behåller ändringarna i övergångsbestämmelser. Man anammade dock Lagrådets förslag till övergångsbestämmelser som åtminstone är lite tydligare men långt ifrån tillräckligt.

Jag tycker även att man kan ifrågasätta om man överhuvudtaget skall föra in dessa regler då de endast skall gälla under en kortare tid. Jag tycker att det är förvånande att man inte tar upp den här aspekten överhuvudtaget utan fokus ligger endast på framtida ändringar och hur reglerna bör utformas. Även om reglerna medför en sänkt kapitalvinstbeskattning för de mindre fåmansföretagen så medför de ju även komplexitet. Till detta skall läggas att det är de mindre fåmansföretagen som blir de som drabbas hårdast av spärreglerna. Min åsikt är att det skulle vara bättre att göra en ordentlig översyn av reglerna och när man gjort det och kommit fram till vad man anser vara den bästa lösningen, då gör man lagändringen. Man bör således inte göra som man gör ifrågavarande fall och införa provisoriska regler om vilka man redan uttalat att tanken inte är att de fortsättningsvis skall vara utformade på detta sätt.

7.4 De lege ferenda

Som vi sett ovan utgår dagens system från vad som kan anses vara normal kapitalavkastning och utifrån denna beskattas sedan resten i tjänst, eller enligt de nu föreslagna reglerna i hälften tjänst och hälften kapital. Schablonberäkningen av normal kapitalavkastning kan leda till ett för stort skatteuttag om den faktiska kapitalavkastningen är mycket hög, och således för litet skatteuttag om avkastningen är låg. För att undvika för hög beskattning i fall då utdelning eller kapitalvinst uppenbarligen inte består av sparade arbetsinkomster föreslogs och infördes några bestämmelser i och med 1990 års skattereform vilka begränsade särreglernas räckvidd. Dessa begränsningar var, och är idag, kravet på verksam i betydande

¹¹⁸ Starberg, s. 328.

omfattning.¹¹⁹ Även utomståenderegeln och takregeln är sådana begränsningsregler.

Ett alternativ skulle kunna vara att istället utgå från vad som kan anses vara en normallön. Det skulle innebära att 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 tillgodogöra sig därutöver i sin helhet att betrakta som inkomst av kapital. Problemet med denna lösning är att det är komplicerat att fastställa vad som kan anses vara en normal lön.

Man skulle för det första kunna göra en prövning av vad som är en normallön i varje enskilt fall, det vill säga en individuell normallön. Man måste dock ta hänsyn till en mängd olika faktorer såsom bland annat personens arbetsinsats, arbetstid, arbetets kvalifikationsnivå, individuell kompetens och hur länge man varit verksam i bolaget. Detta skulle i praktiken vara ogörligt för den grupp av personer som arbetar i bolag som de själva eller någon närstående kontrollerar.

Man skulle även kunna utgå från en normallön för samtliga branscher men den löneskillnad som finns mellan olika branscher gör att det vore orimligt att tillämpa en och samma normallön för så skilda situationer.

Ett ytterligare alternativ skulle vara att utgå från vad som är en normallön i varje enskild bransch. En nackdel med en så övergripande indelningsmodell är att varje fastställd normallön skulle komma att gälla för alla personer inom den aktuella branschen oavsett vilken typ av arbetsinsats den enskilda personen utfört. Att utgå från lönestatistik och kollektivavtal med mera för att fastslå normallön kan inte heller anses ge en totalbild av personers lönesituation. Detta då de inblandade i 3:12-sammanhang alltid på ett eller annat sätt är företagsledare. Man skulle behöva ta hänsyn till exempelvis särskilda talanger eller särskild erfarenhet och får då samma problem som med att fastställa en individuell normallön.

Det går antagligen inte att fastslå en normallön med en normallönemodell som uppfyller ens ett lågt krav på träffsäkerhet. Det innebär att dagens problem med över- respektive underbeskattning av vad som är att hänföra till det ena eller det andra inkomstslaget skulle kvarstå även om man bytte till denna utgångspunkt. I praktiken skulle en normallönemodell även innebära att den statliga inkomstskatten för företagare som driver sin verksamhet i aktiebolagsform ofta skulle avskaffas. Det skulle också leda till man vid låg utdelning och ingen lön skulle beskatta faktiska kapitalinkomster som tjänsteinkomster. Dessa praktiska svårigheter med att använda en normallönemodell som utgångspunkt har gjort att denna modell tidigare avvisats från lagstiftarhåll.¹²⁰ Av samma anledning anser jag att det är bäst att fortsätta att ha utgångspunkt i vad som är att anses vara en normal kapitalavkastning.

¹¹⁹ Proposition 1989/90:110 s. 468.

¹²⁰ Se t.ex. SOU 2002:53 s. 219 ff.

Man skulle även kunna tänka sig en sådan radikal förändring som att undanröja själva incitamenten för de skattskyldiga att vilja omvandla inkomster från ett inkomstslag till ett annat. Det skulle man kunna göra genom att inte uppdelade beskattningen mellan förvärvsinkomster och kapitalinkomster. Detta då uppdelningen i sig leder till ett behov av komplicerade regelkomplex. Dock skulle en återgång till en enhetlig skatteskala för alla inkomster kräva en översyn och en eventuell omprövning av flera av skattereformens grundtankar.¹²¹ Det positiva med en sådan lösning är att det skulle bli mycket enklare rent tillämplighetsmässigt. Dock skulle det antagligen leda till att människor ej är villiga att satsa kapital vilket är ett måste för att skapa tillväxt.

Hela 3:12-problematiken ligger i hur en företagares inkomst skall fördelas mellan arbetsinkomst och kapitalinkomst. Regelsystemet för fåmansföretag och dess ägare har sin grund i att företagarens situation jämföras med en löntagare. Många företagare menar dock att man även måste ta hänsyn till de stora skillnader som finns mellan att vara en företagare och en anställd. En skillnad är att en fåmansföretagare inte har någon anställningstrygghet, man kan många gånger inte ta ut ordentlig semester och man kan inte vara sjuk under en längre tid utan att det i många fall leder till allvarliga konsekvenser som att förlora en stor del av sin förmögenhet. Utöver detta finns kraven på att informera sig om och tillämpa gällande lagar. Förutom beskattningsreglerna är det fråga om den arbetsrättsliga lagstiftningen, liksom lagstiftningen inom miljö- och konkurrensområdena vilka också är komplexa. Och även här kan ett misstag leda till att en företagare riskerar sin egen privata ekonomi även om man bedriver verksamheten i aktiebolagsform. Detta då vinsten och därmed eventuell lön som man skall plocka ut blir mindre. Man får inte heller glömma att en företagare även tar affärsmässiga risker.

Jag anser att framtida regler måste ha en positiv grundsyn på de mindre företagen och dess roll i samhället som utgångspunkt istället för att utgå från att företagets huvudintresse är att undandra sig skatter. Man måste ha utgångspunkt i vad som är ersättning för arbetsinsats och vad som är kapitalvinst från risktagande och affärsmannaskap. Jag menar dock inte att man helt skall bortse från skattefusk utan endast att man behöver ändra utgångspunkt. Man måste fortfarande vara medveten om att ett särskilt regelsystem behövs för att inte löntagare skall ha möjligheten att "sätta sig på bolag" och på så sätt undvika den progressiva tjänstebeskattningen.

Då de nya föreslagna reglerna får anses återställa balansen mellan små och stora företag bör enligt min mening ett framtida system bygga på klyvning av kapitalvinster. Man bör utgå från vad som är normal kapitalavkastning och inte utifrån någon normallönemodell då min uppfattning är att de ungefär är likvärdiga ur ett rättviseperspektiv. Jag ställer mig nämligen tveksam till om en normallönemodell verkligen skulle lösa de problem som dagens system har och då anser jag att det är bättre att ha kvar något som

¹²¹ Tjernberg, *Fåmansaktiebolag*, s. 316.

företagaren känner igen och kan. Jag anser dock att man inte skall införa spärregler då de främst drabbar de mindre företagen. Cirka 98 procent av företagen i Sverige är just mindre företag vilket innebär att dessa är ett måste för vår framtida tillväxt.¹²²

7.5 Avslutande kommentarer

Min uppfattning är att dagens beskattningsregler inte är en bra lösning på hur man skall behandla fåmansföretagets och dess ägares speciella situation. Detta då det är ägarna till de mindre fåmansföretagen som får en hårdare beskattning jämfört med de större. Att återinföra hälftindelningen är enligt min och många företagares mening helt rätt väg att gå, även fortsättningsvis. På så sätt kommer man att få mer balans i beskattningen mellan ägare av mindre och större företag. Innan de föreslagna reglerna kan bli verklighet skall propositionen först ut på motion och därefter kommer beslut att fattas i frågan av riksdagen under december.

Det som förvånar mig är att man inte uppmärksammar det faktum att dessa regler ändras tämligen ofta. Att då föra in provisoriska regler om vilka man redan nu uttalar att de inte ser ut som man tänker sig att de ska göra framöver tycker jag är beklagligt. Det är trist för alla företagare runt om i Sverige som skall sätta sig in i dessa provisoriska regler och innan de vet ordet av ändras reglerna igen. Detta leder till att det ej finns någon förutsebarhet och därmed är det rättsosäkert ur ett tillämpningsperspektiv.

3:12-reglerna är antagligen den mest diskuterade delen av inkomstskattesystemet. Sedan man införde de första särreglerna för fåmansföretag och dess ägare har man tampats med hur man på bästa sätt skall reglera ägarens och företagets speciella relation i beskattningshänseende. Problemet är att man å ena sidan har de företagare som sköter sig. Å andra sidan har man oseriösa företagare som utnyttjar regelverket och företagsformen. Det skall bli mycket intressant att se resultatet av den översyn som nu sker av fåmansreglerna genom ett av regeringen utfärdat utvärderingsuppdrag och vilka lösningar man där presenterar. Dock är frågan om det överhuvudtaget är möjligt att hitta en lösning som tillgodoser allas behov och önskemål.

¹²² http://www.scb.se/templates/Standard_34546.asp (2007-11-14). Statistiken gäller för 2006 och jag har valt att inkludera företag med 0-19 anställda. Enbart soloföretag, det vill säga företag utan anställda, utgör cirka 74 procent av samtliga företag.

Bilaga 1

Förslag till övergångsbestämmelser till 57 kap IL enligt proposition 2007/08:19.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2009 års taxering, och i fall som avses i punkten 2 andra meningen, även vid 2008 års taxering.
2. I fråga om sådana kapitalvinster som avses i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § första stycket första meningen och andra stycket och som hänför sig till avyttringar av andelar under tiden den 1 januari 2008 – den 31 december 2009 tillämpas i stället vad som sägs i punkterna 3–10. Dessa bestämmelser får också tillämpas på avyttringar som skett under 2007, om den skattskyldige begär det. Bestämmelserna tillämpas dock inte på avyttringar, direkt eller indirekt, av tillgångar som avses i 57 kap. 2 § andra stycket.
3. Vid tillämpningen av 50 kap. 7 § ska, av den del vinsten som avses i paragrafens första stycke, hälften tas upp i inkomstslaget tjänst och hälften i inkomstslaget kapital, om inte annat följer av punkterna 4 och 5.
4. Punkten 3 gäller inte vid avyttringar till
 - a) en eller flera närstående,
 - b) ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, äger eller inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i, eller
 - c) en annan juridisk person som säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år efter avyttringen får ett väsentligt inflytande i.

Punkten 3 gäller dock i fall som avses i första stycket b) om säljaren, direkt eller indirekt, inte äger några andelar och närstående med sina förvärv kommer att äga endast en ringa del av kapitalet och får bara ett ringa inflytande i företaget eller bolaget.
5. Punkten 3 gäller inte heller om
 - a) säljaren eller närstående inom tre år före eller inom tre år efter avyttringen förvärvat eller förvärvar, direkt eller indirekt, övervägande delen av tillgångarna i det företag som handelsbolaget, direkt eller indirekt, äger eller ägt andelar i, eller
 - b) någon annan juridisk person förvärvat tillgångar eller andelar i det nyssnämnda företaget och säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år efter den juridiska personens förvärv får ett väsentligt inflytande i denna juridiska person.
6. Vid tillämpningen av 57 kap. 21 § första stycket ska den del av vinsten som avses i första meningen till hälften tas upp i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital, om inte annat följer av punkterna 7-9. Vidare gäller att den del av kapitalvinsten som avses i paragrafens andra stycke upp till ett

belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 23-35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital.

7. Punkten 6 gäller inte vid avyttring till
 - a) en eller flera närstående,
 - b) sådant fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, äger eller inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i, eller
 - c) annan juridisk person som säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år efter avyttringen får ett väsentligt inflytande i.

Punkten 6 gäller dock i fall som avses i första stycket b) om säljaren, direkt eller indirekt, inte äger några andelar och närstående med sina förvärv kommer att äga endast en ringa del av kapitalet och får bara ett ringa inflytande i företaget eller bolaget.
8. Punkten 6 gäller inte heller om
 - a) säljaren eller närstående inom tre år före eller inom tre år efter avyttringen förvärvat eller förvärvar, direkt eller indirekt, övervägande delen av tillgångarna i det avyttrade företaget, eller
 - b) någon annan juridisk person förvärvat tillgångar eller andelar i det nyssnämnda företaget och säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år från den juridiska personens förvärv får ett väsentligt inflytande i den juridiska personen.
9. Bestämmelsen i punkt 7 ska inte tillämpas om den skattskyldige begär det och
 - a) han eller hon har avyttrat samtliga andelar i företaget direkt till en eller flera avkomlingar, avkomlings make eller till ett företag som helt ägs av en eller flera av dessa personer, och
 - b) verksamheten, direkt eller indirekt, ska drivas vidare av förvärvaren eller förvärvarna utan avbrott under de närmast efter avyttringen följande tre åren.

Om det inom tre år efter avyttringen visar sig att verksamheten inte drivas vidare enligt vad som sägs i första stycket b eller det framgår av omständigheterna att verksamheten inte kommer att drivas vidare som sägs där, ska bestämmelserna i punkten 7 tillämpas. Det som sagts nu gäller dock inte om verksamheten inte kan drivas vidare på grund av dödsfall, långvarig sjukdom eller av något annat synnerligt skäl.
10. Som tillgångar avses vid tillämpningen av punkterna 5 och 8 inte kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som tillgångar räknas dock andelar i företag i intressegemenskap samt värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt 49a kap. 7 § andra stycket 2 eller tredje stycket. Om företag i intressegemenskap innehar kontanter, värdepapper och liknande tillgångar, ska värdet av dessa tillgångar vid tillämpning av punkterna 5 och 8 inte räknas med vid beräkningen av värdet på andelen i intresseföretaget. Vid denna beräkning ska så stor del av värdet beaktas som svarar mot ägarandelen i intresseföretaget.

Med företag i intressegemenskap avses i första stycket ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i.

Bilaga 2

Följande exempel kommer från proposition 2007/08:19 s. 17 f. med vissa modifieringar gjorda av författaren. Det illustrerar att en intern aktieöverlåtelse kan medföra omotiverade skattelättnader jämfört med utdelning vid uttag av vinstmedel.

Exempel:

A äger alla aktier i AB A som driver framgångsrik konsultverksamhet. Aktierna är kvalificerade. Omkostnadsbeloppet uppgår till 100 000 kronor som också utgör aktiekapital. Av förenklingskäl antas att det inte finns något sparutdelningsutrymme eller lönebaserat utrymme samt att A har höga löneinkomster och därför en marginalskatt på 57 procent. I bolaget finns beskattade vinstmedel på 5 miljoner kronor. Gränsbeloppet bestäms enligt förenklingsregeln till 89 000 kronor motsvarande årets gränsbelopp. Om vinstmedlen **delas ut** blir beskattningen $0,57[(5 \text{ miljoner} - 89\,000 =) 4\,911\,000 \text{ kronor} =] 2\,799\,270 \text{ kronor}$ i inkomstslaget tjänst och $(0,20 \times 89\,000 =) 17\,800 \text{ kronor}$ i inkomstslaget kapital eller sammanlagt 2 817 070 kronor.

A kan istället göra en **intern aktieöverlåtelse**. Av denna anledning bildas ett nytt bolag, NYAB, med ett aktiekapital på 100 000 kronor. Utdelning sker i AB A med 89 000. Skatten på utdelningen blir 17 800 kronor. Härefter säljs aktierna till NYAB för 5 011 000 kronor, varvid priset bestäms med hänsyn till att aktiekapitalet är 100 000 och att utdelning skett med 89 000 kronor av beskattat kapital. Betalning sker genom en räntebärande revers. Kapitalvinsten blir $(5\,011\,000 - 100\,000 =) 4\,911\,000 \text{ kronor}$. Om skatten beräknas enligt hälftendelningsregeln blir den $(0,30 \times 2\,455\,500 =) 736\,650 \text{ kronor} + (0,57 \times 2\,455\,500 =) 1\,399\,635 \text{ kronor} = 2\,136\,285 \text{ kronor}$. Den sammanlagda skatten uppgår till $(2\,136\,285 + 17\,800 =) 2\,154\,085 \text{ kronor}$. **Skillnaden i skatt** mellan de olika alternativen blir $(2\,817\,070 - 2\,154\,085 =) 662\,985 \text{ kronor}$. AB A blir genom den interna överlåtelsen ett helägt dotterbolag till NYAB. En möjlighet är härefter att AB A genom en fusion uppgår i NYAB. Verksamheten kan härefter fortsätta i NYAB. A kommer att ha en fordran på NYAB på 5 011 000 kronor. Amortering kan behöva göras så att skatten kan betalas. Resterande amortering kan ske när A har behov av detta. NYAB kan också härefter betala enkelbeskattad ränta på den del av fordran som inte amorteras. A kan härefter, allt eftersom det upparbetas nya vinstmedel i NYAB, göra liknande interna andelsöverlåtelser t.ex. med hjälp av ett nybildat bolag.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

- Proposition 2007/08:19 Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009.
- Proposition 2006/07:100 2007 års ekonomiska vårproposition.
- Proposition 2006/07:1 Budgetpropositionen för 2007.
- Proposition 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag.
- Proposition 1999/2000:15 Slopade stoppregler.
- Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.
- Proposition 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning.
- Proposition 1990/91:54 Fortsatt reformering av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.
- Proposition 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.
- Proposition 1975/76:79 om ändrade regler för beskattningen av fåmansföretag.
- SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare (del 1, 3:12-reglerna).
- SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning.
- SOU 1989:2 Beskattning av fåmansföretag.
- SOU 1975:54 Fåmansbolag.
- Promemoria (dnr Fi2007/4696) Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009.

Edin, Per-Olof
Hansson, Ingemar
Lodin, Sven-Olof

Reformerad ägarbeskattning: effektivitet, prevention, legitimitet, Finansdepartementet, Stockholm 2005.

Remissyttrande

FAR SRS (Branschorganisationen för revisorer och rådgivare)
<http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/REMISSER/SKATT/2007/FI2007.4697.BA.PDF> (2007-10-04).

Företagarna
<http://www.foretagarna.se/FileOrganizer/Foretagarna%20Centralt/Opinion/Remisser/Remisser%202007/Säinkt%20kapitalvinstbeskattning%20för%20fåmansföretagare%20åren%202007-2009.pdf> (2007-10-03).

Näringslivets skattedelegation, remissyttrande, referens SN 138/2007.

Skatteverkets yttrande, 2007-10-03, Dnr 131 392565-07/112.

SRF (Sveriges Redovisningskonsulters Förbund)
<http://www.srfkonsult.se/remissvar/070802FIN.htm> (2007-10-03).

Sveriges advokatsamfund, R-2007/0804.

Litteratur

Andersson, Mari
Enérus Saldén, Anita
Tivéus, Ulf

Inkomstskattelagen, En kommentar, del 2, Norstedts Gula Bibliotek, Stockholm 2006.

Lodin, Sven-Olof
Lindencrona, Gustaf
Melz, Peter
Silfverberg, Christer

Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 11 uppl., Studentlitteratur, Danmark 2007.

Rabe, Gunnar
Melbi, Ingrid

Det svenska skattesystemet, 20 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm 2007.

Rydin, Urban

Beskattning av ägare till fåmansföretag, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2006.

Starberg, Daniel

Återinförd klyvning av 3:12-vinster 2007-2009, Svensk Skattetidning 5/2007.

Tjernberg, Mats

Beskattning av fåmansföretag, 6 uppl., Thomson Fakta AB, Lettland 2006.

Tjernberg, Mats

Beskattning av fåmansföretag, 5 uppl., Fakta Info Direkt Sweden AB, Lund 1999.

Tjernberg, Mats

Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., Iustus förlag, Göteborg 1999.

Övrigt

Skatteverkets allmänna rekommendationer, RSV 2001:19.

Statistiska centralbyrån (www.scb.se).

Rättsfallsförteckning

Referat

RÅ 1979 Aa 240

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 1997 ref. 48

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2004 ref. 2

RÅ 2004 ref. 61

Notismål

RÅ 2004 not 11