



Ändringar i de särskilda skatte- reglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m. (prop. 2001/02:46, skr. 2000/01:64)

Sammanfattning

Utskottet tillstyrker regeringens förslag om ändringar i de särskilda skatte-regler som gäller för vissa andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, samt – med en mindre justering – en ändring i reglerna om beskattningen i inkomstslaget tjänst vid underprisöverlåtelser. Lagändringarna föreslås med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen få retroaktiv verkan fr.o.m. den 2 februari 2001. Utskottet tillstyrker även regeringens förslag om ett förenklat system för beskattning vid andelsbyten och övriga i propositionen framlagda förslag.

Utskottet avstyrker fyra motioner som har väckts med anledning av regeringens förslag om ändringar i 3:12-reglerna. I denna del finns en reservation (m, kd, c, fp).

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	1
Innehållsförteckning.....	2
Utskottets förslag till riksdagsbeslut.....	3
Redogörelse för ärendet.....	5
Ärendet och dess beredning.....	5
Propositionens huvudsakliga innehåll	5
Utskottets överväganden	7
Beskattning av andelsägare i fåmansföretag	7
Underprisöverlåtelser	12
Övriga frågor	13
Lagförslagen	14
Reservation.....	16
Beskattning av andelsägare i fåmansföretag (punkt 1 och punkt 4 i motsvarande del) – m, kd, c, fp	16
Bilagor	
1. Förteckning över behandlade förslag.....	18
Skrivelsen	18
Propositionen.....	18
Följdmotioner	18
2. Regeringens lagförslag	20
3. Utskottets lagförslag	48
Utskottets förslag till ändringar i regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	48

Utskottets förslag till riksdagsbeslut

1. Beskattning av andelsägare i fåmansföretag

Riksdagen godtar proposition 2001/02:46 i denna del och avslår motionerna 2001/02:Sk31 yrkandena 1 och 2, 2001/02:Sk32 yrkandena 1 och 2, 2001/02:Sk33 yrkandena 1 och 2 och 2001/02:Sk34 yrkandena 1–3.

Reservation (m, kd, c, fp) - delvis

2. Underprisöverlåtelse

Riksdagen godtar proposition 2001/02:46 i denna del, dock att föreskrifterna skall kompletteras i fråga om underprisöverlåtelse från vissa ideella föreningar i enlighet med vad utskottet anfört.

3. Övriga frågor

Riksdagen godtar proposition 2001/02:46 i denna del.

4. Lagförslagen

Riksdagen antar till följd av vad som föreslagits i punkterna 1–3 ovan regeringens i *bilaga 2* återgivna förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) med de ändringarna att 23 kap. 11 § erhåller den lydelse som framgår av utskottets förslag i *bilaga 3* till detta betänkande samt att förslaget till ändring i 48 kap. 7 § utgår ur lagförslaget,

2. lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,

3. lag om ändring i förordningen (1963:588) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss,

4. lag om ändring i kreditupplysningslagen (1973:1173),

5. lag om ändring i lagen (2000:334) om särskilda skattebestämmelser vid kärnkraftsavveckling,

6. lag om ändring i lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation,

7. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet,

8. lag om ändring i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet,

9. lag om ändring i lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet.

10. (lagförslaget överfört till bet. 2001/02:SkU10)

Därmed bifaller riksdagen delvis proposition 2001/02:46 i denna del och lägger skrivelse 2000/01:64 till handlingarna.

Reservation (m, kd, c, fp) - delvis

Stockholm den 27 november 2001

På skatteutskottets vägnar

Arne Kjörnsberg

Följande ledamöter har deltagit i beslutet: Arne Kjörnsberg (s), Carl Fredrik Graf (m), Lisbeth Staaf-Igelström (s), Per Rosengren (v), Kenneth Lantz (kd), Carl Erik Hedlund (m), Per Erik Granström (s), Marietta de Pourbaix-Lundin (m), Ulla Wester (s), Marie Engström (v), Sven Brus (kd), Catharina Hagen (m), Gudrun Lindvall (mp), Rolf Kenneryd (c), Lennart Kollmats (fp), Per-Olof Svensson (s) och Lennart Axelsson (s).

Redogörelse för ärendet

Ärendet och dess beredning

Regeringen lämnade den 1 februari 2001 skrivelse 2000/01:64 till riksdagen med meddelande om kommande förslag om ändringar i de särskilda skatte-reglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag samt i reglerna om underpris-överlåtelse. Avsikten med skrivelsen var att ge berörda skattskyldiga en förvarning om ett kommande förslag till lagändringar som skulle tillämpas på utdelningar på och avyttringar av andelar i fåmansföretag samt på underpris-överlåtelse fr.o.m. dagen efter avlämnande av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001.

I proposition 2001/02:46 återkommer regeringen med förslag till en lag-reglering med utgångspunkt i skrivelsen och den beredning som ägt rum efter det att skrivelsen lämnades till riksdagen. Propositionen innehåller i övrigt bl.a. förslag om ett förenklat system för beskattning vid andelsbyten.

Regeringens förslag till riksdagsbeslut samt förslagen i de motioner som har väckts med anledning av propositionen framgår av *bilaga 1* till betänkandet. De lagändringar som regeringen föreslår redovisas i *bilaga 2*.

Av samordningsskäl har utskottet överfört behandlingen av vissa lagförslag till ett annat ärende som utskottet behandlar under hösten (bet. 2001/02:SkU10). Detta redovisas nedan i avsnittet Lagförslagen, m.m.

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås tre ändringar i de särskilda skatteregler som gäller för vissa andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, samt en ändring i reglerna om beskattningen i inkomstslaget tjänst vid underprisöverlåtelse.

Två av förslagen innebär att det inte genom olika bolagskonstruktioner skall vara möjligt att kringgå 3:12-reglerna. Det ena förslaget innebär att regelsystemet görs tillämpligt dels om andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller har varit verksam i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar, dels i de fall en andelsägare i ett fåmansföretag är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget. Vid bedömningen av om ett handelsbolag är fåmansägt skall delägarna anses som en enda delägare om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

Det andra förslaget i denna del innebär att den särskilda definitionen av fåmansföretag som gäller i 3:12-systemet, dvs. att delägare och närstående till delägare som varit verksamma i betydande omfattning i företaget anses som en enda delägare, skall tillämpas även på andelsägarna respektive deras när-

stående i exempelvis ett moderföretag i de fall verksamheten helt eller delvis bedrivs i ett eller flera dotterföretag.

Det tredje förslaget rör den s.k. utomståenderegeln. Denna innebär att andelarna i företaget inte anses som s.k. kvalificerade andelar om utomstående i betydande omfattning äger andelar i företaget. Förslaget innebär att en andel som en fysisk person äger indirekt i ett fåmansföretag inte skall anses ägd av utomstående om andelen hade varit en kvalificerad andel om den i stället ägts direkt av den fysiska personen.

Vidare föreslås en ändring av undantagsbestämmelsen om att en underprisöverlåtelse från ett företag inte skall medföra beskattning i inkomstlaget tjänst. Undantaget inskränks till att gälla för en begränsad krets personer, nämligen förvärvaren, den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.

Dessa förslag har aviserats i skrivelsen 2000/01:64 Meddelande om kommande förslag om ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag samt i reglerna om underprisöverlåtelser. För att förhindra att nu gällande bestämmelser utnyttjas för att få skattelättnader som inte varit avsedda föreslår regeringen att de föreslagna reglerna tillämpas på utdelningar på och avyttringar av andelar i fåmansföretag samt på underprisöverlåtelser fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001.

När det gäller andelsbyten föreslås att det enhetliga uppskovssystemet ersätts med två parallella regelsystem, nämligen framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive uppskovsgrundande andelsbyten. Reglerna om framskjuten beskattning föreslås gälla när en fysisk person avyttrar marknadsnoterade andelar som inte är kvalificerade eller byts mot kvalificerade andelar.

I propositionen lämnas också förslag till smärre ändringar i bestämmelserna om direktåtkomst i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet, lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet och lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet. Ändringarna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet och lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet syftar till att ge Riksskatteverket, skattemyndigheterna och Tullverket direktåtkomst till uppgifter som behövs bl.a. för kontroll enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Ändringen i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet innebär att regeringen kan medge även andra sökanden än enskilda direktåtkomst till utsöknings- och indrivningsdatabasen avseende uppgifter i mål eller ärenden som getts in av sökanden.

Slutligen föreslås några redaktionella ändringar av rättelsekaraktär.

Utskottets överväganden

Beskattnings av andelsägare i fåmansföretag

Utskottets förslag i korthet

Riksdagen godtar regeringens förslag om att med verkan fr.o.m. den 2 februari 2001 ändra reglerna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar för att hindra att regelsystemet kringgås med hjälp av olika bolagskonstruktioner.

Jämför reservation (m, kd, c, fp).

Gällande bestämmelser, m.m.

Fåmansföretag är aktiebolag eller ekonomiska föreningar i vilka röstmajoriteten innehas av ett fåtal personer. Enligt huvudregeln går gränsdragningen vid fyra eller färre delägare om dessa tillsammans äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna. I 57 kap. inkomstskattelagen finns särskilda regler om fördelning mellan tjänst och kapital av utdelningar på s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag och på kapitalvinster vid försäljning av sådana andelar. Dessa regler gäller bl.a. om andelsägaren själv eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren. Enligt den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen räknas aktiva delägare och deras närstående som en person vid fördelningen mellan tjänst och kapital.

Syftet med de nämnda reglerna är att inkomster som härrör från delägarnas arbetsinsatser i bolaget skall beskattas på samma nivå som förvärvsinkomster och inte enligt den proportionella skattesats om 30 % som gäller för utdelningar och kapitalvinster enligt reglerna om beskattning av kapitalinkomster. Fåmansföretagsreglerna fanns tidigare i 3 § 12–12 e mom. den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, och i dagligt tal kallas de fortfarande 3:12-reglerna.

En översyn sker för närvarande av 3:12-reglerna (dir. 1999:72). Utredningsuppdraget skulle ha varit avslutat senast den 31 oktober 2001. Emellertid har på utredningens begäran tiden förlängts till den 31 maj 2002.

Skrivelsen

Regeringen har i skrivelse 2000/01:64 den 1 februari 2001 aviserat tre kommande ändringar i 3:12-reglerna mot bakgrund av hur reglerna tillämpats i avgöranden i Regeringsrätten. Enligt skrivelsen är det för att förhindra att de gällande bestämmelserna utnyttjas för omfattande skatteplanering i syfte att erhålla skattelättnader angeläget att de lösningar som aviserats med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpas

på utdelningar på och avyttringar av andelar i fåmansföretag fr.o.m. dagen efter överlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001.

Skrivelsen innehåller en beskrivning av de förfaranden som bör hindras genom en senare retroaktiv lagstiftning. Samma dag som skrivelsen lämnades till riksdagen sändes en promemoria på remiss (Fi2001/438). Samma dag publicerades även ett pressmeddelande och promemorian lades ut på regeringens externa hemsida.

Med anledning av att skrivelsen lämnades till riksdagen väcktes motioner från Moderata samlingspartiet, Kristdemokraterna och Folkpartiet. Enligt motionerna skulle riksdagen i ett till regeringen riktat uttalande ta ställning mot förslag som innebar ytterligare ändringar i regelsystemet innan nya regler som sänker skattebelastningen i fåmansföretagen kunde antas. Utskottet tog upp dessa yrkanden våren 2001 i samband med att utskottet behandlade motioner från allmänna motionstiden 2000 om vissa företags- och kapitalbeskattningsfrågor (bet. 2000/01:SkU19). Sedan utskottet avstyrkt motionerna avslogs de av riksdagen.

Propositionen

I proposition 2001/02:46 fullföljer regeringen sin tidigare skrivelse genom att lägga fram förslag till lagändringar i de hänseenden som behandlas i skrivelsen. Ändringarna är av begränsad omfattning och skall ses som provisoriska i avvaktan på 3:12-utredningens arbete.

Det är enligt propositionen viktigt att de s.k. 3:12-reglerna kan tillämpas för samtliga aktiva delägare och att det inte genom olika bolagskonstruktioner är möjligt att komma förbi systemet. Syftet är att reglerna skall vara tillämpliga dels om andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller har varit verksam i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget äger andelar, dels i de fall en andelsägare i ett fåmansföretag är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget. Regeringsrätten har funnit att den nuvarande lagtexten inte ger utrymme för att täcka in detta fall (RÅ 2001 ref. 5 I). En ändring i enlighet härmed föreslås därför i propositionen.

Vidare föreslås, som en följd av Regeringsrättens avgörande (RÅ 2001 ref. 5 II), en ändring så att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen kan tillämpas även på andelsägarna respektive deras närstående i exempelvis ett moderföretag i de fall verksamheten helt eller delvis bedrivs i ett eller flera dotterföretag.

Syftet med reglerna är vidare att en andel som en fysisk person äger indirekt i ett fåmansföretag inte skall anses ägd av utomstående om andelen hade varit en kvalificerad andel om den i stället ägts direkt av den fysiska personen. Som en följd av två avgöranden från Regeringsrätten (RÅ 1999 ref. 62 och mål nr 7235-1998) föreslås en ändring så att denna möjlighet till kringgående förhindras.

Bestämmelserna bör enligt propositionen med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpas på utdelningar på och avyttringar av ande-

lar i fåmansföretag fr.o.m. dagen efter överlämnandet av skrivelsen, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001. I övrigt får den ändrade definitionen genomslag första gången vid 2003 års taxering.

Motionerna

Enligt motion Sk31 av Carl Fredrik Graf m.fl. (m) måste grundproblemet lösas, dvs. att skatten på arbete är för hög och samtidigt högre än på kapitalinkomster. Till dess den statliga inkomstskatten kan sänkas måste emellertid reglerna vara utformade på ett sätt som kan accepteras av såväl företagare som myndigheter. Motionärerna förutsätter att den pågående utredningen om 3:12-reglerna kommer att lägga fram sådana förslag, och de anser att dessa förslag skall avvaktas innan reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag ändras. De yrkar att propositionen avslås i denna del (yrkande 1).

I Carl Fredrik Grafs m.fl. motion tas också upp en fråga som gäller uppskov med beskattning av en kapitalvinst på kvalificerade andelar som bytts in mot andra aktier. När uppskovet upphör skall 50 % av vinsten vid andelsbytet redovisas i tjänst. Denna beskattning påverkas inte av om de inbytta aktierna senare säljs med förlust. I motionen yrkas att försäljning av fåmansbolag där likvid erhållits i aktier med villkor om att aktierna inte får säljas förrän vid senare tidpunkt skall med verkan fr.o.m. inkomståret 2001 beskattas endast i inkomstslaget kapital (yrkande 2).

I motion Sk32 av Kenneth Lantz m.fl. (kd) anförs bl.a. att den höga beskattning av fåmansföretag som uppstår då en så stor andel av utdelning eller reavinst skall beskattas som inkomst av tjänst gör att fåmansföretag med hög risk är mindre attraktiva än andra investeringar med låg risk. Enligt motionen är detta skadligt för samhällsekonomin och hämmar nystartandet av företag. Regelsystemet diskriminerar mindre företag som leds av sina ägare, och systemets komplexitet hämmar företagande, investeringar och utveckling. Också i Kristdemokraternas motion tas frågan upp om beskattning av uppskovsbelopp som delvis skall tas upp som tjänsteinkomst. För att uppnå en större likformighet mellan fåmansföretag och andra företagsformer förordar motionärerna att nya regler skall utgå från att en tjänsteinkomstbeskattad del av utdelad vinst skall beräknas utifrån en schablonmässigt fastställd normallön för fåmansföretagaren och att all utdelning därutöver skall vara inkomst av kapital. I motionen yrkas att riksdagen skall uttala sig för ett enklare regelverk för fåmansföretagare (yrkande 1) och att en normallönemodell införs för beskattning av utdelningar från fåmansföretag och kapitalvinster vid försäljning av fåmansföretagsandelar (yrkande 2).

I motion Sk33 av Rolf Kenneryd m.fl. (c) anförs att regeringens förslag skickar fel signaler till landets småföretagare. I stället för att förenkla regelverket och göra det möjligt att beskatta en avkastning utöver en rimlig arbetsinkomst införs ytterligare restriktioner som missgynnar fåmansföretagen. Enligt motionen bör propositionen avslås i denna del (yrkande 1). Vidare bör nuvarande 3:12-regler ersättas med regler som ger småföretagen incitament att växa och maximera avkastningen i företaget. En delägare skall endast

behöva bli beskattad i inkomstslaget tjänst för den del av inkomsterna från ett fåmansföretag som motsvarar en skälig normallön. Inkomster därutöver bör beskattas som inkomst av kapital. Förslaget inbegriper även vissa begränsningar för att undvika ett oskäligt utnyttjande av systemet. Regeringen bör enligt motionen få riksdagens uppdrag att återkomma med förslag om att beskatta fåmansbolag enligt en normallönemodell (yrkande 2).

I motion Sk34 av Lennart Kollmats och Karin Pilsäter (fp) återkommer motionärerna till den kritik mot ett retroaktivt ingrepp i 3:12-reglerna som Folkpartiet framförde i februari 2001 i samband med att regeringens skrivelse lämnades till riksdagen. Regeringen har, enligt motionerna, inte visat att den tolkning som Regeringsrätten har gjort av nuvarande regler skulle få oacceptabla konsekvenser, särskilt inte om ett nytt system ligger nära i tiden. Det är enligt motionen en felprioritering att lägga ner resurser på att täta eventuella luckor i den nuvarande lagstiftningen i stället för att inrikta sig på att lösa de viktiga framtidsfrågorna i fåmansbolagsbeskattningen. Enligt motionen bör riksdagen avslå regeringens förslag till ändringar i 3:12-reglerna (yrkande 1). Riksdagen bör också tillkännage för regeringen att den bör lägga fram förslag till riksdagen om ändrad beskattning av fåmansföretag som kan träda i kraft senast den 1 januari 2003 (yrkande 2) och som bör ha inriktningen att en schablonmässigt beräknad lön beskattas som inkomst av tjänst medan all inkomst därutöver beskattas som kapitalinkomst (yrkande 3).

Utskottets ställningstagande

Riksdagen har vid ett flertal tillfällen under senare år beslutat om lagstiftning på skatteområdet som syftar till att förbättra småföretagandets villkor. Viktiga inslag i detta arbete är, såvitt gäller fåmansföretagen, en lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattningen av onoterade företag och att flertalet av de regler som brukade kallas stoppreglerna har slopats. Den utredning som nu ser över 3:12-systemet skall pröva olika möjligheter till förändring av reglerna för att stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen. I direktiven till utredningen betonas vikten av att systemet förenklas och att aktiva ägare i fåmansföretag – i förhållande till passiva kapitalägare – inte missgynnas av reglerna.

En förutsättning för att systemet med beskattningen av fåmansföretag skall fungera som det är tänkt är att det inte finns luckor i systemet som gör det möjligt för vissa skattskyldiga att kringgå systemet och betala lägre skatt än vad som varit avsikten. Förslagen i den förevarande propositionen syftar till att täppa till luckor i det nuvarande systemet. Utskottet anser det vara nödvändigt att avhjälpa dessa brister utan att avvakta den pågående utredningen och kan därför inte dela motionärernas uppfattning att riksdagen bör avvakta med ändringar till dess utredningsarbetet är avslutat. Att regelsystemet visat sig inte ha tillräcklig motståndskraft mot vissa kringgåenden som strider mot syftet med reglerna och som inte är så svåra att genomföra innebär, när dessa kringgåenden blivit godkända i rättstillämpningen, en klar risk för ett ökat antal skatteupplägg för att kringgå systemet. Därmed finns inte bara en stor

risk för ett ökande skattebortfall för staten. Lika allvarligt är att det kan uppkomma betydande skillnader i skatteutfall mellan olika företagare. Det är enligt utskottets mening stötande från rättssäkerhetssynpunkt att andelsägare i fåmansbolag som försöker kringgå 3:12-systemet med olika upplägg därmed uppnår en förmånligare skattemässig behandling än näringsidkare som saknar möjligheter till att minska sin skatt på detta sätt. Regeringen har genom den tidigare skrivelsen avsett att förhindra att gällande regler – under tiden till dess nya lagregler har hunnit arbetas fram – utnyttjas för omfattande skatteplanering i syfte att erhålla skattelättnader. Omfattningen av ett retroaktivt ingrepp i regelsystemet har klargjorts i regeringens skrivelse den 1 februari och i de handlingar som blivit offentliga samma dag som skrivelsen lämnades till riksdagen. Enligt utskottets mening föreligger sådana särskilda skäl och de övriga förutsättningar som krävs i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen för att de lagändringar som syftar till att upprätthålla beskattningen av utdelningar på och avyttringar av andelar i fåmansföretag skall ges retroaktiv verkan fr.o.m. den 2 februari 2001. Utskottet tillstyrker följaktligen propositionen i denna del och avstyrker motionerna Sk31 yrkande 1, Sk33 yrkande 1 och Sk34 yrkande 1.

När det gäller arbetet med att förbättra fåmansföretagens skatteregler finns det inte någon anledning för riksdagen att föregripa utredningens arbete genom att nu fatta beslut om principerna för delningen mellan tjänst och kapital av inkomster från fåmansbolag. Det nuvarande systemet bygger på att en kapitalinkomstbeskattad del bestäms med utgångspunkt i ett kapitalunderlag och, om vissa villkor är uppfyllda, ett löneunderlag där företagets löner utöver tio basbelopp som betalats ut till andra anställda än aktiva delägare får räknas med. Alternativet kan t.ex. vara en sådan lösning som tas upp i motionerna, att utgå från en normallön för företagare i olika branscher eller för samtliga företag. Också frågan om samspelet mellan 3:12-reglerna och uppskovsreglerna vid förluster ingår i utredningens uppdrag, och utskottet anser att resultatet av utredningens arbete bör avvaktas även i denna del. I yttrande till finansutskottet över inkomstberäkningen för 2002 (yttr. 2001/02:SkU1y) anförde utskottet nyligen att de eventuella justeringar som kan behövas för dessa situationer enligt utskottets mening inte kan motivera att dessa fall får en ren kapitalbeskattning i avvaktan på att utredningens arbete slutförs.

Med hänvisning till det anförda avstyrker utskottet motionerna Sk31 yrkande 2, Sk32 yrkandena 1 och 2, Sk33 yrkande 2 och Sk34 yrkandena 2 och 3.

Underprisöverlåtelse

Utskottets förslag i korthet

Riksdagen godtar att bestämmelserna om överlåtelse till underpris mellan företag omformuleras med verkan fr.o.m. den 2 februari 2001 så att tjänstebesättning enligt allmänna regler kan komma i fråga för direkta eller indirekta andelsägare i det förvärvande företaget som är eller har varit verksamma hos det överlåtande företaget eller hos någon i intressegemenskap med detta. Utskottet föreslår dock att omformuleringen inte skall medföra den oönskade bieffekten att medlemmar i näringsdrivande ideella föreningar drabbas av utdelningsbesättning i samband med underprisöverlåtelse.

Skrivelsen

I skrivelsen den 1 februari 2001 aviserades även ett kommande förslag till ändring i reglerna om underprisöverlåtelse med retroaktiv tillämpning fr.o.m. den 2 februari 2001. Det problem som uppkommit bestod i att reglerna inte beaktar att en förmån kan uppkomma genom att ett företag som en person är anställd i överlåter tillgångar till underpris till ett företag som samma person är direkt eller indirekt andelsägare i. Besättning av värdeökningen på de direkt eller indirekt ägda andelarna som blir resultatet av underprisöverlåtelsen sker först när dessa avyttras och då som inkomst av kapital. Enligt skrivelsen bör den värdeöverföring som skett genom underprisöverlåtelsen i stället beskattas i inkomstslaget tjänst. Här är att notera att det inte primärt är fråga om anställda som äger kvalificerade andelar i fåmansföretag, eftersom dessa personer får utdelningar och kapitalvinster delvis beskattade som tjänsteinkomst enligt särskilda regler.

Propositionen

I propositionen har regeringen fullföljt skrivelsen också i denna del. En omformulering föreslås av den undantagsbestämmelse i 23 kap. 11 § inkomstskattelagen som innebär att en underprisöverlåtelse från ett företag inte skall medföra besättning i inkomstslaget tjänst. Undantaget inskränks till att gälla för en begränsad krets personer, nämligen förvärvaren, den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget. Lagförslaget skall, som aviserats i skrivelsen, tillämpas retroaktivt på överlåtelse respektive avyttringar efter den 1 februari 2001. Samtidigt begränsas förslaget i förhållande till vad som aviserats i skrivelsen. Det tjänstebesattade beloppet skall enligt propositionen få räknas in i omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget eller i det företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget.

Utskottets ställningstagande

Utskottet tillstyrker att lagtexten omformuleras för att uppnå den åsyftade utformningen av undantaget från beskattning i samband med överlåtelser till underpris. Det rör sig om en lucka i lagstiftningen som kan utnyttjas på ett sätt som inte har förutsetts. Enligt utskottet finns särskilda skäl för att lagändringen i enlighet med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen skall få ges retroaktiv verkan i enlighet med förslaget.

Utskottet vill emellertid förorda en justering i den av regeringen föreslagna nya lydelsen av 23 kap. 11 § inkomstskattelagen. Med den formulering som regeringen föreslagit innebär det att om en svensk ideell förening är överlåtare kommer underprisöverlåtelsen i vissa situationer att medföra utdelningsbeskattning av medlemmarna i föreningen. Enligt 42 kap. 18 § inkomstskattelagen skall vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en svensk ideell förening i samband med att föreningen upplöses eller när medlemmen utträder ur föreningen eller i liknande fall behandlas som utdelning. Att värden genom en underprisöverlåtelse förs över till ett aktiebolag eller handelsbolag eller en ekonomisk förening som medlemmarna är delägare i skulle kunna ses som en delupplösning av föreningen. De skattemässiga effekterna i en sådan situation blir desamma som om ett belopp motsvarande underpriset fördelats på medlemmarna i förhållande till deras "andelar" i föreningen (jfr prop. 1976/77:135 s. 87 f. och RÅ 1999 not. 100). Undantagsbestämmelsen avseende utdelning i förslaget till 23 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen omfattar bara direkta och indirekta ägare i det överlåtande företaget. Eftersom medlemmar i en ideell förening inte är ägare kommer de alltså att beskattas för utdelning vid en underprisöverlåtelse.

Ett exempel kan illustrera. En ideell förening bedriver näringsverksamhet. Föreningen tänker sälja samtliga tillgångar till ett av medlemmarna nybildat aktiebolag till underpris för att bolaget i fortsättningen skall driva näringsverksamheten. Även om överlåtelsen uppfyller villkoren att vara en underprisöverlåtelse och inte medför uttagsbeskattning kommer medlemmarna att beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Detta är inte en lämplig ordning. Utskottet föreslår därför ett tillägg i förslaget till 23 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen av innebörden att en medlem i en svensk ideell förening inte heller behöver ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättning som utdelning när föreningen är överlåtare. Utskottets förslag till ny lydelse av paragrafen framgår av *bilaga 3* till betänkandet.

Övriga frågor

Utskottets förslag i korthet

Riksdagen godtar regeringens förslag om ett förenklat system för beskattning vid andelsbyten och övriga förslag i propositionen.

Propositionen

I propositionen föreslås att det enhetliga uppskovssystemet vid andelsbyten ersätts med två parallella system, nämligen framskjuten beskattning vid andelsbyten och uppskovsgrundande andelsbyten. Reglerna om framskjuten beskattning gäller endast när en fysisk person är säljare. De nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall de nya bestämmelserna dock tillämpas redan vid 2002 års taxering på andelsbyten som uppfyller villkoren. De föreslagna ändringarna innebär en enklare hantering av andelsbyten för flertalet skattskyldiga. Kostnaderna för de skattskyldiga minskar och skattemyndighetens resurser frigörs till andra arbetsuppgifter.

I övrigt innehåller propositionen förslag om dels vidgade möjligheter för Riksskatteverket, skattemyndigheterna och Tullverket att ha direktåtkomst till varandras databaser, dels en möjlighet för myndigheter att få direktåtkomst till vissa uppgifter i utsköknings- och indrivningsdatabasen när myndigheten uppträder som sökande i ett mål eller ett ärende. Nya lagregler fr.o.m. den 1 oktober 2001 innebär i flera fall för långtgående inte avsedda begränsningar i detta hänseende. I propositionen föreslås även ett antal justeringar av rättelsekaraktär i flera författningar.

Utskottets ställningstagande

Utskottet har inte något att erinra mot de nämnda förslagen eller propositionen i övrigt. Utskottet tillstyrker propositionen i dessa övriga delar.

Lagförslagen

Utskottets förslag i korthet

Riksdagen antar regeringens lagförslag med det tillägg som utskottet förordat i fråga om underprisöverlåtelser och att viss del av lagtexten av samordningsskäl förs över för behandling i bet. 2001/02:SkU10.

Utskottets ställningstagande

Beträffande lagförslagen har utskottet i avsnittet om underprisöverlåtelser föreslagit ett tillägg till regeringens förslag till 23 kap. 11 § inkomstskattelagen. Utskottets förslag till ändring i paragrafen framgår av *bilaga 3*.

I ett annat ärende behandlar utskottet regeringens förslag till en ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (prop. 2001/02:25, bet. 2001/02:SkU10). Utskottet har av samordningsskäl överfört behandlingen av det i proposition 2001/02:46 framlagda förslaget om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (lagförslag 10) till betänkande 2001/02:SkU10. Detsamma gäller en ändring i 48 kap. 7 § inkomstskattelagen (del av

lagförslag 1) som samtidigt föreslås ändrad i proposition 2001/02:25. Dessa lagförslag utgår följaktligen i förevarande betänkande.

Med dessa ändringar tillstyrker utskottet de i proposition 2001/02:46 framlagda lagförslagen.

Utskottet föreslår att regeringens skrivelse 2000/01:64 med förvarning om kommande retroaktiva lagändringar läggs till handlingarna.

Reservation

Utskottets förslag till riksdagsbeslut och ställningstaganden har föranlett följande reservation.

Beskattning av andelsägare i fåmansföretag (punkt 1 och punkt 4 i motsvarande del) – m, kd, c, fp

av Carl Fredrik Graf (m), Kenneth Lantz (kd), Carl Erik Hedlund (m), Marietta de Pourbaix-Lundin (m), Sven Brus (kd), Catharina Hagen (m), Rolf Kenneryd (c) och Lennart Kollmats (fp).

Förslag till riksdagsbeslut

Vi anser att utskottets förslag under punkt 1 och punkt 4 i motsvarande del borde ha följande lydelse:

1. Beskattning av andelsägare i fåmansföretag (punkt 1)

Riksdagen avslår proposition 2001/02:46 i denna del och tillkännager för regeringen som sin mening vad som anförs i reservationen om nya regler för beskattning av fåmansföretag. Därmed bifaller riksdagen motionerna 2001/02:Sk31 yrkande 1, 2001/02:Sk33 yrkande 1 och 2001/02:Sk34 yrkande 1 och bifaller delvis motionerna 2001/02:Sk31 yrkande 2, 2001/02:Sk32 yrkandena 1 och 2, 2001/02:Sk33 yrkande 2 och 2001/02:Sk34 yrkandena 2 och 3.

4. Lagförslagen i fråga om beskattning av andelsägare i fåmansföretag (punkt 4 i motsvarande del)

Riksdagen avslår det i propositionen framlagda förslaget till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) såvitt avser 57 kap. 3–5 §§.

Ställningstagande

När regeringen i februari i år presenterade sina planer på retroaktiva skärpningar av skattereglerna för fåmansföretagare framhöll företrädare för våra partier att regeringen i stället borde koncentrera sig på att snabbt få fram nya skatteregler som inte diskriminerar de för den ekonomiska tillväxten så viktiga fåmansföretagen. Nu mer än åtta månader senare har regeringen blivit klar med beredningen av de aviserade skärpningarna i 3:12-systemet, men slutpunkten för den utredning som skall göra en översyn av fåmansföretagens skatteregler har flyttats fram till den 31 maj 2002. Det sätt på vilket regeringen hanterar fåmansföretagens skatteregler visar tydligt på att regeringen fortsätter med den felprioritering i sin småföretagspolitik som vi påtalade redan i samband med att företagsskattefrågorna behandlades av riksdagen i våras. Det hade varit önskvärt att riksdagen denna höst kunde ha antagit en ny

lagstiftning som förbättrar läget för fåmansföretagen. När detta nu inte kan ske, bör riksdagen i vart fall avstå från att anta lagändringar som skärper det nuvarande regelsystemet med retroaktiv effekt fr.o.m. den 2 februari i år.

Vi föreslår därför att riksdagen avslår propositionen i denna del. Vidare bör riksdagen tillkännage för regeringen att den bör arbeta skyndsamt med ett förslag om reformerade skatteregler som är ägnat att stimulera tillväxt och nyföretagande bland mindre och medelstora företag. Utgångspunkten för en reform bör vara att delägare i fåmansföretag skall beskattas på samma sätt som delägare i icke fåmansägda företag. Grundläggande bör vara att all avkastning utöver en marknadsmässig lön skall beskattas som inkomst av kapital. Det nya regelsystemet måste vara enkelt så att det blir begripligt för de berörda företagen. Det bör t.ex. vara utformat så att de fåmansföretagare som redan sålt och som i framtiden säljer sina företag mot likvid i aktier med villkor om att aktierna inte får säljas förrän vid senare tidpunkt skall beskattas endast i inkomstslaget kapital.

BILAGA 1

Förteckning över behandlade förslag

Skrivelsen

Regeringens skrivelse 2000/01:64 Meddelande om kommande förslag om ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag samt i reglerna om underprisöverlåtelser.

Propositionen

Regeringen (Finansdepartementet) föreslår i propositionen 2001/02:46 att riksdagen antar de i propositionen framlagda förslagen till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
3. lag om ändring i förordningen (1963:588) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss,
4. lag om ändring i kreditupplysningslagen (1973:1173),
5. lag om ändring i lagen (2000:334) om särskilda skattebestämmelser vid kärnkraftsavveckling,
6. lag om ändring i lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation,
7. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet,
8. lag om ändring i lagen (2001:184) om behandling av uppgifter i kronofogdemyndigheternas verksamhet,
9. lag om ändring i lagen (2001:185) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet,
10. lag om ändring i lagen (2001:000) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Följdmotioner

2001/02:Sk31 av Carl Fredrik Graf m.fl. (m):

1. Riksdagen beslutar att avslå propositionen i den delen om ändringar i de särskilda skatteregler som gäller för fåmansföretag.
2. Riksdagen beslutar att försäljning av fåmansbolag där likvid erhållits i aktier med villkor om att aktierna inte får säljas förrän vid senare tidpunkt från och med inkomståret 2001 fullt ut beskattas i inkomstslaget kapital.

2001/02:Sk32 av Kenneth Lantz m.fl. (kd):

1. Riksdagen tillkännager för regeringen som sin mening vad i motionen anförs om enklare regler för fåmansföretagare.
2. Riksdagen tillkännager för regeringen som sin mening vad i motionen anförs om en normallönemodell för beskattning av utdelning och rea-vinster i fåmansföretag.

2001/02:Sk33 av Rolf Kenneryd m.fl. (c):

1. Riksdagen beslutar att avslå de förslag i propositionen som rör de särskilda skatteregler som gäller för vissa andelsägare i fåmansföretag.
2. Riksdagen begär att regeringen återkommer med förslag om att beskatta fåmansbolag enligt en normallönemodell.

2001/02:Sk34 av Lennart Kollmats och Karin Pilsäter (fp):

1. Riksdagen avslår regeringens förslag vad gäller kvalificerad andel, den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen samt utomstående-regeln.
2. Riksdagen tillkännager för regeringen som sin mening vad som i motionen anförs om att regeringen bör lägga fram förslag till riksdagen om ändrad beskattning av fåmansföretag så att den kan träda i kraft senast den 1 januari 2003.
3. Riksdagen tillkännager för regeringen som sin mening vad som i motionen anförs om att en ny fåmansbolagsbeskattning bör ha inriktningen att en schablonmässigt beräknad lön beskattas som inkomst av tjänst medan all inkomst därutöver beskattas som kapitalinkomst.

BILAGA 2

Regeringens lagförslag

BILAGA 3

Utskottets lagförslag

Utskottets förslag till ändringar i regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

*Regeringens förslag**Utskottets förslag***23 kap.**

11 §

Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Överlåtelsen skall inte heller medföra att skillnaden skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av

1. förvärvaren,
2. den som innehar en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller
3. den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.

Om tillgången överläts till en fysisk person och ersättning inte lämnas, gäller bestämmelserna i första stycket inte för det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

Om tillgången överläts till ett svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas bestämmelserna i andra stycket på dessa personer.

Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget, *eller i fråga om ideella föreningar någon som är medlem i föreningen*, skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Överlåtelsen skall inte heller medföra att skillnaden skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av

1. förvärvaren,
2. den som innehar en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller
3. den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.