

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

Skr. 2000/01:64

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 1 februari 2001

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I skrivelsen aviseras 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 underprisöverlåtelser.

Två av förslagen innebär att det inte genom olika bolagskonstruktioner skall vara möjligt att kringgå 3:12-reglerna. Det första 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 skall anses som en enda delägare, skall tillämpas även på andelsägarna respektive deras närstående i ett moderföretag i de fall verksamheten helt eller delvis bedrivs i ett eller flera dotterföretag.

Det tredje förslaget rör den s.k. utomstående regeln. Denna regel innebär att om utomstående i betydande omfattning äger andelar i företaget skall 3:12-reglerna inte tillämpas på andelsägare som har en kvalificerad

andel. 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 istället ägts direkt av den fysiska personen.

Slutligen aviseras ett förslag om 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 innehar en kvalificerad andel i förvärvaren eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i förvärvaren.

Syftet med de aviserade förslagen är att förhindra att lagstiftningen i nu redovisade situationer ger skattefordelar som inte har varit avsedda. Sedan regeringens planer på att rätta till detta blivit kända finns det en risk för att de nuvarande reglerna i ökad omfattning utnyttjas på ett inte avsett sätt tills de aviserade reglerna har trätt i kraft. Regeringen föreslår därför med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att de kommande förslagen börjar tillämpas fr.o.m. dagen efter avlämnandet av denna skrivelse, dvs. fr.o.m. den 2 februari 2001.

Innehållsförteckning

Skr. 2000/01:64

1	Inledning	4
2	Beskattning av ägare i fåmansföretag	4
3	Beskattningen vid underprisöverlåtelser	7
4	Ikraftträdande	9
	Utdrag ur protokoll vid regeringsammanträde den 1 februari 2001	10

1 Inledning

Regeringen aviserar i denna skrivelse kommande förslag om ändringar i de särskilda skatteregler som gäller för vissa andelsägare i fåmansföretag samt i reglerna om beskattning i inkomstslaget tjänst vid underprisöverlåtelser. Förslagen grundar sig på två promemorior som har utarbetats inom Finansdepartementet, Promemoria med förslag om ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag (Fi2001/438) samt Promemoria med förslag till ändring i reglerna om beskattningen vid underprisöverlåtelser (Fi2001/437). Promemoriorna kommer nu att remissbehandlas. Regeringen avser att senare i år lämna förslag till riksdagen på grundval av promemoriorna.

Med hänsyn till att de nuvarande bestämmelserna kan utnyttjas på ett inte avsett sätt föreslår regeringen att de kommande förslagen tillämpas på utdelningar och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag samt underprisöverlåtelser fr.o.m. dagen efter det att denna skrivelse överlämnats till riksdagen.

2 Beskattning av ägare i fåmansföretag

Särskilda skatteregler gäller för aktiva andelsägare i fåmansföretag. De särskilda skattereglerna betecknas allmänt som 3:12-reglerna. Beteckningen följer av bestämmelsernas plats i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, nämligen 3 § 12 – 12 e mom. SIL. I den nya inkomstskattelagen (1999:1229), IL finns bestämmelserna i 57 kap.

De särskilda skattereglerna reglerar beskattningen vid utdelning och kapitalvinst på andelar i företaget och innebär att sådana inkomster på visst sätt skall delas upp i kapitalinkomst och tjänsteinkomst. Bestämmelserna tillämpas på andelsägarnivå och den andelsägare som omfattas av reglerna sägs inneha kvalificerade andelar.

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

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom andelsinnehav, avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

I 56 kap. 4 § IL finns motsvarande bestämmelser beträffande fåmanshandelsbolag.

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag skall, enligt 56 kap. 5 § IL en person och hans närstående anses som en delägare. Av 56 kap. 6 § första stycket IL följer att med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Motsvarande bestämmelser fanns före inkomstskattelaga-

gens ikraftträdande i punkt 14 av anvisningarna till 32 § i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL.

En andel i ett fåmansföretag anses enligt 57 kap. 4 § IL kvalificerad om

1. andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

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

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

Om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och i motsvarande mån har rätt till utdelning, skall en andel enligt 57 kap. 5 § första stycket IL anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl (den s.k. utomståenderegeln). Föreligger inte särskilda skäl skall beskattning av utdelning och kapitalvinst ske enligt huvudregeln för aktiva delägare i fåmansföretag. Enligt Riksskatteverkets rekommendationer (RSV S 2000:25) bör den skattskyldige visa att utomstående äger minst 30 procent av andelarna för att det skall anses vara ”i betydande omfattning”. Ett företag anses enligt 57 kap. 5 § tredje stycket IL ägt av utomstående till den del det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 4.

I fråga om definitionen av kvalificerad andel enligt 3 § 12 a mom. SIL (jfr 57 kap. 4 § IL) har Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked den 12 oktober 1999 uttalat att ett handelsbolag inte räknas som ett fåmansföretag och att definitionen av kvalificerad andel på ett till synes uttömmande sätt reglerar i vilka fall andelar skall anses kvalificerade. I det aktuella förhandsbeskedet ansågs en andel i ett fåmansföretag i vilket en person ägde samtliga andelar inte vara kvalificerad då företaget ägde ett kommanditbolag (en form av handelsbolag) i vilket andelsägaren i fåmansföretaget var anställd som konsult. Regeringsrätten har genom en dom den 9 januari 2001 fastställt Skatterättsnämndens beslut (mål nr 7165-1999).

När det gäller tolkningen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen enligt 3 § 12 a mom. fjärde stycket SIL (jfr 57 kap. 3 § IL) har Skatterättsnämnden i två förhandsbesked den 19 och 26 april 2000 funnit att definitionen endast är tillämplig på det företag i vilket verksamheten förekommer. T.ex. är ett moderföretag inte att anse som ett fåmansföretag om det ägs av fler än fyra icke närstående delägare – där fyra delägare inte äger mer än 50 procent av rösterna i företaget – och verksamheten är förlagd i ett dotterföretag. Eftersom moderföretaget inte är ett fåmansföretag i det fallet beskattas inte andelsägarna enligt de särskilda skattereglererna. Regeringsrätten har genom två domar den 9 januari 2001 fastställt Skatterättsnämndens beslut (mål nr 3011-2000 och 3012-2000).

Regeringsrätten har vidare i två avgöranden den 19 november 1999 (RÅ 1999 ref 62 och mål nr 7235-1998) prövat innebörden av utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL (57 kap. 5 § IL). Regeringsrätten fann att regleringen endast tar sikte på den egentliga andelsägarkretsen, eftersom det endast är den som direkt äger andelar i företaget som har rätt till utdelning. Med den utgångspunkten kan begreppet utomstående inte ges annan innebörd än att till utomstående skall räknas alla andra andelsägare i det aktuella företaget än vissa fysiska personer och dödsbon. Slutsatsen var att samtliga andelar som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående.

Regeringen gör följande bedömning. Under hösten 1999 tillsatte regeringen en utredning som har i uppdrag att se över bl.a. 3:12-reglerna (Fi 1999:12, Dir. 1999:72). Utredningsuppdraget skall vara avslutat senast den 31 oktober 2001. De frågor som tas upp i denna skrivelse är emellertid av sådan beskaffenhet att de inte kan avvakta utredningens förslag. Regeringen anser det således angeläget att redan nu vidta åtgärder för att förhindra kringgåenden av de särskilda skatteregler som gäller för vissa andelsägare i fåmansföretag. De åtgärder som föreslås är avsedda att förhindra att 3:12-reglerna kringgås dels genom att skattskyldiga utnyttjar handelsbolagsformen dels genom att verksamheten förläggs i ett dotterföretag. Det föreslås därför att en andel i ett fåmansföretag skall anses kvalificerad även i det fall andelsägaren själv eller genom någon närstående antingen är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Det samma föreslås gälla om andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget, direkt eller indirekt, äger eller har ägt andelar. Vidare föreslås det att 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. Såvitt avser upplägg med ett moderföretag vari ingen eller endast ringa verksamhet förekommer och som inte per definition utgör ett fåmansföretag föreslås att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen skall göras tillämplig på moderföretaget även i de fall delägaren eller dennes närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Slutligen återstår utomståenderegeln. Genom Regeringsrättens ovan nämnda avgörande (RÅ 1999 ref 62 och mål nr 7235-1998) får utomståenderegeln en långtgående verkan som innebär att 3:12-reglerna relativt enkelt kan sättas ur spel. T.ex. kan en andelsägare i ett fåmansföretag placera minst 30 procent av andelarna i ett annat företag i vilket denne själv äger aktierna. Andelarna ägs då av utomstående enligt den tolkning som Regeringsrätten har gjort. Det är därför nödvändigt att förhindra att indirekta innehav i ett fåmansföretag medför att andelarna anses ägda av utomstående. Förslaget innebär således i denna del att en delägare som indirekt äger andel i företaget som hade varit kvalificerad vid ett direkt ägande inte skall anses som utomstående. Sedan tidigare gäller att den som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet inte kan vara att anse som

utomstående. Detta föreslås även gälla för den som äger kvalificerade andelar i ett fåmanshandelsbolag. Skr. 2000/01:64

De nu aviserade åtgärderna är som sagt av den beskaffenhet att de inte kan avvakta 3:12-utredningens förslag.

3 Beskattningen vid underprisöverlåtelse

Under hösten 1998 beslutade riksdagen om nya skatteregler för omstruktureringar av företag (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, rskr. 1998/99:67, SFS 1998:1600 m.fl.). De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1999. Underprisöverlåtelse var ett av de områden som omfattades av den nya lagstiftningen.

Bestämmelserna om underprisöverlåtelse fanns under år 1999 i en särskild lag, lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris (UPL). Lagen upphörde att gälla den 1 januari 2000 i samband med att den nya inkomstskattelagen (1999:1229), IL, trädde i kraft och bestämmelserna finns numera i 23 kap. IL.

En överlåtelse till underpris som inte är affärsmässigt motiverad medför normalt uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. I den nya lagstiftningen anges konkret under vilka förutsättningar en sådan överlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning. De nya reglerna är konstruerade på ett sådant sätt att uttagsbeskattning alltid kan ske i de fall en otillbörlig skatteförmån skulle kunna uppkomma. Ett förfarande som inte medför uttagsbeskattning enligt den nya lagstiftningen bör därför normalt inte kunna falla inom tillämpningsområdet för lagen (1995:575) mot skatteflykt (prop. 1998/99:15 s. 147).

I den nya lagstiftningen regleras vad som krävs för att en överlåtelse till underpris inte skall medföra uttagsbeskattning. Dessutom finns det bestämmelser om de övriga beskattningskonsekvenserna när en sådan överlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning.

Med *underprisöverlåtelse* avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 23 kap. 14–29 §§ är uppfyllda (23 kap. 3 § IL). En underprisöverlåtelse skall inte medföra uttagsbeskattning (23 kap. 9 § IL). Om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp (23 kap. 10 § IL).

Utgångspunkten i den nya lagstiftningen är att underprisöverlåtelse inte skall medföra några beskattningskonsekvenser för direkta och indirekta ägare i företag som är avtalsparter i en underprisöverlåtelse. Det innebär att det värde som överförs genom överlåtelsen inte skall behandlas som utdelning hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i överlåtaren. Det överförda värdet skall inte heller behandlas som förbättringskostnad hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i förvärvaren.

När UPL trädde i kraft gällde fortfarande de s.k. stoppreglerna, dvs. de särskilda skatteregler som tog sikte på transaktioner mellan fåmansägda företag och deras ägare. Bestämmelserna fanns i punkt 14 av anvisning-

arna till 32 § i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL. En av de situationer som reglerades var när en delägare i ett fåmansföretag eller en delägaren närstående person förvärvade egendom från företaget till ett pris som understeg egendomens marknadsvärde. Ett belopp motsvarande skillnaden skulle då beskattas som intäkt i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren. För att inte denna stoppregel skulle medföra beskattning när UPL var tillämplig infördes en bestämmelse som gjorde ett undantag för den situationen (prop. 1998/99:15 s. 295).

Flertalet av stoppreglerna slopades genom ny lagstiftning som trädde i kraft den 31 december 1999 (prop. 1999/2000:15, bet. 1999/2000:SkU5, rskr. 1999/2000:65, SFS 1999:1149–1150). Stoppregeln om förvärv till underpris upphävdes. Detta innebar i sin tur att man även upphävde det undantag från beskattning i inkomstslaget tjänst som gällde när UPL var tillämplig. För att inte förvärvaren skulle behöva ta upp skillnaden mellan det skattemässiga värdet och marknadsvärdet vid en underprisöverlåtelse föreslog skatteutskottet en justering av bestämmelserna om beskattning när uttagsbeskattning inte skall ske (bet. 1999/2000:SkU5 s. 12 och 13). Eftersom UPL skulle upphävas i samband med att IL trädde i kraft föreslog skatteutskottet motsvarande justering i förslaget till 23 kap. 11 § första stycket IL (bet. 1999/2000:SkU2 s. 9). Riksdagen beslutade i enlighet med skatteutskottets två förslag.

Vid underprisöverlåtelser gäller numera bl.a. följande. Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt (23 kap. 11 § första stycket IL).

Avsikten med bestämmelsen i 23 kap. 11 § första stycket IL är *dels* att den som direkt eller indirekt äger andel i överlåtaren inte skall behöva ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning, *dels* att förvärvaren inte skall behöva ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt i inkomstslaget tjänst. Bestämmelsens ordalydelse tillåter dock ett något vidare tillämpningsområde än vad som var avsikten. Inte heller direkt eller indirekt ägare i förvärvaren behöver ta upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst. En underprisöverlåtelse kan därför i vissa fall medföra en otillbörlig skatteförmån för en sådan andelsägare.

En fysisk person som direkt eller indirekt äger andelar i förvärvaren kan vara anställd i överlåtaren. En underprisöverlåtelse innebär att marknadsvärdet på andelarna i förvärvaren ökar. Överlåtelsen borde därför medföra att den anställde andelsägaren tar upp en viss del av skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och ersättningen som intäkt i inkomstslaget tjänst. I stället får andelsägaren uppskov med beskattningen tills han säljer andelarna och då tas mellanskillnaden upp i inkomstslaget kapital. Detta innebär alltså att andelsägaren dels får uppskov med beskattningen, dels att skattebördan blir lägre än om han tagit upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst. Detta är inte rimligt. Det var inte heller meningen att bestämmelsen skulle innebära detta när den ändrades i samband med att stoppreglerna slopades. För att kunna motverka denna typ av otillbörliga skatteförmåner bör bestämmelsen ändras.

En underprisöverlåtelse bör liksom hittills inte medföra att en direkt eller indirekt ägare i överlåtaren skall behöva ta upp skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och ersättningen som utdelning. Förvärva-

ren skall inte heller fortsättningsvis behöva ta upp mellanskillnaden som intäkt i inkomstslaget tjänst. Däremot kan det i vissa fall vara motiverat att en direkt eller indirekt ägare i förvärvaren tar upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst. Frågan är emellertid om det är nödvändigt att en underprisöverlåtelse medför beskattning i inkomstslaget tjänst för samtliga andelsägare i förvärvaren.

Om en fysisk person innehar en kvalificerad andel i förvärvaren ställer sig saken något annorlunda. Det finns bara ett begränsat utrymme för att ta upp utdelning på en sådan andel i inkomstslaget kapital. Till den del utdelningen på en kvalificerade andelen överstiger gränsbeloppet tas den upp i inkomstslaget tjänst (57 kap. 7 § IL). Om en kvalificerad andel säljs skall 50 procent av den del av vinsten som överstiger det sparade utdelningsutrymmet tas upp i inkomstslaget tjänst (57 kap. 12 § första stycket IL). Skälen som talar för att ändra regeln i 23 kap. 11 § första stycket IL är därför inte lika starka när det gäller personer som innehar kvalificerade andelar som för andra andelsägare. Motsvarande resonemang gäller för personer som innehar kvalificerade andelar i företag som direkt eller indirekt äger en andel i förvärvaren.

Sammanfattningsvis bör bestämmelsen ändras så att en underprisöverlåtelse inte skall medföra att förvärvaren, den som innehar kvalificerade andelar i förvärvaren eller den som indirekt genom innehav av kvalificerade andelar äger en andel i förvärvaren behöver ta upp skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och ersättningen som intäkt i inkomstslaget tjänst. För andra direkta eller indirekta andelsägare i förvärvaren kan däremot beskattning för mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst aktualiseras. Det bör understrykas att vid en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 3 § IL tjänstebeskattnings för direkta eller indirekta andelsägare i förvärvaren enligt allmänna regler endast kan komma i fråga för den som är eller har varit verksam hos överlåtaren eller hos någon i intressegemenskap med denne.

4 Ikraftträdande

För att förhindra att de beskrivna bestämmelserna utnyttjas för omfattande skatteplanering i syfte att erhålla skattelättnader är det enligt regeringens bedömning angeläget att de lösningar som aviserats i det föregående med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpas på utdelningar på och avyttringar av andelar i fåmansföretag samt på underprisöverlåtelser fr.o.m. dagen efter avlämnandet av denna skrivelse. Regeringen avser att överlämna skrivelsen till riksdagen den 1 februari 2001. De nya reglerna bör således tillämpas fr.o.m. den 2 februari 2001.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 1 februari 2001

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden, Thalén, Winberg, Ulvskog, Lindh, Sahlin, von Sydow, Klingvall, Östros, Messing, Engqvist, Rosengren, Larsson, Wärnersson, Lejon, Lövdén, Ringholm, Bodström

Föredragande: Ringholm

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