

## 10 Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

---

57 kap. IL

SkU 1989/90:30, prop. 1989/90:110

SkU 1990/91:32, prop. 1990/91:5

SkU 1990/91:10, prop. 1990/91:54

SkU 1991/92:10, prop. 1991/92:60

SkU 1992/93:18, prop. 1992/93:50

SkU 1992/93:11, prop. 1992/93:86

SkU 1992/93:8, prop. 1992/93:108

SkU 1992/93:14, prop. 1992/93:127

SkU 1992/93:15, prop. 1992/93:131

SkU 1993/94:11, prop. 1993/94:45

SkU 1993/94:15, prop. 1993/94:50

SkU 1993/94:25, prop. 1993/94:234

FiU 1994/95:1, prop. 1994/95:25

SkU 1995/96:20, prop. 1995/96:109

SkU 1996/97:13, prop. 1996/97:45

FiU 1996/97:20, prop. 1996/97:150

SkU 1998/99:5, prop. 1998/99:15

SkU 1999/2000:2, 5 och 8, prop. 1999/2000:2

prop. 1999/2000:15

SkU 1999/2000:12, prop. 1999/2000:38

prop. 2001/02:46

prop. 2002/03:15

SkU 2004/05:11, prop. 2003/04:33

---

### 10.1 Allmänt

Kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt på 30 procent medan förvärvsinkomster beskattas progressivt med en högsta marginalsatt på ca 57 procent. Skillnaden i skattesats har gjort det nödvändigt med regler som särskiljer kapitalinkomster från förvärvsinkomster. Beträffande utdelningar och kapitalvinster avseende företag med ett fåtal delägare där delägaren arbetar i företaget har det ansetts särskilt viktigt att dela upp inkomsterna. Anledningen är att delägare i ett sådant företag ofta kan välja mellan att ta ut inkomster från företaget i form av lön, utdelning

eller kapitalvinst. Utan särskilda regler kan ägaren undvika den progressiva skatten för förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller kapitalvinst i stället för i form av lön.

Utgångspunkten för reglerna är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i princip ska få lika hög skatt på sina arbetsinkomster som en löntagare utan ägarintresse. Utdelning och kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag ska således beskattas i inkomstslaget kapital i den mån inkomsten utgör kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och kapitalvinst beskattas som intäkt av tjänst. Till följd av svårigheten att avgöra vad som är egentlig kapitalinkomst och arbetsinkomst för en delägare som arbetar i ett fåmansföretag som han själv kontrollerar måste uppdelningen ske på ett schablonmässigt sätt.

#### **Särskild intäkts- post i tjänst**

Inledningsvis bör också påpekas, att även om viss utdelning och kapitalvinst ska beskattas som intäkt av tjänst, behandlas dessa inkomster inte som vanliga förvärvsinkomster. I stället redovisas inkomsterna i en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst (10 kap. 3 § IL). Inkomsterna i denna intäktspost berättigar inte till schablon- eller grundavdrag. Ytterligare en skillnad jämfört med vanliga förvärvsinkomster är att det varken utgår sociala avgifter eller särskild löneskatt för inkomsterna samt att de inte är förmånsgrundande.

Reglerna om att inkomster i form av utdelning och kapitalvinst i vissa fall ska beskattas som inkomst av tjänst finns i 57 kap. och 43 kap. 12–18 §§ IL.

Andelar som omfattas av dessa bestämmelser benämns "*kvalificerade andelar*" (57 kap. 2 § IL).

## **10.2 Reglernas tillämpningsområde**

De särskilda reglerna i 57 kap. IL om skattemässig behandling av utdelning och kapitalvinst tillämpas på fysisk person eller dödsbo som äger kvalificerad andel i ett fåmansföretag. Fåmansföretag kan vara antingen aktiebolag eller ekonomisk förening. Vad som fortsättningsvis sägs om andelar och andelsägare gäller således även andelar och delägare i ekonomiska föreningar. Definitionen av begreppet fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § IL (se avsnitt 9.2.1).

**Utvidgat fåmansföretags- och fåmanshandelsbolagsbegrepp**

Vad som avses med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag framgår av 56 kap. 2–4 §§ IL. Vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL har definitionerna av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag utvidgats. I 57 kap. 3 § IL stadgas att vid bedömningen av om fyra eller färre personer äger andelar i företaget ska sådana delägare som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående åren varit verksamma i betydande omfattning inom företaget anses som en person. De utvidgade fåmansföretags- och fåmanshandelsbolagsbegreppen omfattar även de fall där delägaren eller denne närstående är eller under någon del av den närmast föregående femårsperioden varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. I fall där delägaren eller närstående är verksam i betydande omfattning i ett indirekt ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag inom samma företagsgrupp så slår detta således igenom på det direktägda företaget vid bedömning av om det senare är ett fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag. Bestämmelsen om verksamhet i indirekt ägt företag infördes för att förhindra kringgående av bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag genom att verksamheten förläggs i ett av fåmansföretaget ägt företag (prop. 2001/02:46, jfr RÅ 2001 ref. 5).

Det är således i huvudsak passiva delägare som kan påverka om företaget är ett fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag eller inte.

*Exempel*

Exemplet visar en situation där det vanliga fåmansföretagsbegreppet inte är tillämpligt, men där företaget utgör ett fåmansföretag enligt det utvidgade fåmansföretagsbegreppet.

Aktiebolaget X ägs av totalt 26 delägare. Familjen A äger 20 % av aktierna fördelade på 4 aktieägare. Företagets VD och högre chefer (3 st.) har förvärvat vardera 6,5 % av aktierna i bolaget. Övriga aktier ägs i lika delar (ca 3 % vardera) av de återstående aktieägarna.

Vid bedömningen om fyra eller färre personer har det bestämmande inflytandet i företaget räknas hela närståendekretsens aktier som innehavda av en person. Därmed anses familjen A:s aktier innehavda av en person. Bolagets VD och chefer är verksamma i företaget. Därför ska även deras aktieinnehav ses som ägda av en person vid en prövning enligt reglerna i 57 kap. IL. 46 % (20 % + 26 %) av aktierna bedöms därför som innehavda av två

personer. För att erhålla det bestämmande inflytandet i företaget krävs att två av de övriga aktieägarna medräknas. Dessa personer innehar då totalt 52 % (= 20 % + 26 % + (2 x 3 %)) av aktierna i företaget, dvs. mer än hälften.

I detta exempel har därför 4 personer det bestämmande inflytandet. Företaget är därmed ett fåmansföretag enligt det utvidgade fåmansföretagsbegreppet.

Syftet med bestämmelsen är att företag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget, ska behandlas som fåmansföretag (prop. 1989/90:110 s. 704). De företag som avses är främst kunskaps- och konsultföretag som t.ex. mäklare, advokat- och revisionsbyråer samt arkitektföretag. RR har ansett ett tjänsteproducerande företag – vilket ägdes indirekt och med lika delar av 150 heltidsanställda särskild yrkeskvalificerade personer – vara ett fåmansföretag vid tillämpning av den här aktuella bestämmelsen (RÅ 1993 ref. 99).

#### **Utländska företag**

Enligt 6 kap. 13–15 §§ IL ska under vissa förutsättningar inkomst från en utländsk juridisk person beskattas hos delägaren. I sådant fall beskattas inte utdelning från den utländska juridiska personen. Se vidare Skatteverkets Handledning för internationell beskattning. Bestämmelsen om utdelning i 57 kap. IL är då inte heller tillämplig. Däremot tillämpas 57 kap. IL på kapitalvinst vid avyttring av andel i utländsk juridisk person (prop. 1995/96:109 s. 70 och 89).

#### **Närstående-begreppet**

Närståendebegreppet har inte bara betydelse vid bedömningen om företaget är ett fåmansföretag. Även i andra avseenden ska vid tillämpningen av reglerna i 57 kap. IL hänsyn tas till förhållanden som är hänförliga till närstående till den skattskyldige.

Närståendebegreppet behandlas i Del 1 avsnitt 5.17.

#### **Karaktären av fåmansföretag upphör**

Enligt 57 kap. 6 § IL kan de särskilda reglerna även tillämpas efter det att företaget upphörde att vara ett fåmansföretag. En andel anses kvalificerad under fem beskattningsår eller den kortare tid som följer av bestämmelserna om kvalificerad andel i 57 kap. 4 § IL efter det år företaget upphörde att vara fåmansföretag. Detta gäller under förutsättning att andelsägaren eller någon denne närstående ägde andelen vid den tidpunkt företaget upphörde att vara ett fåmansföretag och andelen då var kvalificerad. Här kan nämnas att bestämmelsen i 57 kap. 6 § IL innebär att reglerna i 57 kap. IL är tillämpliga även efter börsnotering av ett företag om företaget under någon tid av den senaste femårsperioden före noteringen varit ett fåmansföretag (jfr 56 kap. 3 § IL). Även kapitalinkomster på andelar som förvärvats med stöd av andelar som innehades när företaget upphörde att vara fåmansföretag och som då var kvalificerade

beskattas enligt de särskilda reglerna. Som exempel kan nämnas att utdelning och kapitalvinst på andelar som den skattskyldige erhållit vid en fondemission omfattas av reglerna, även om emissionen genomförs efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag, förutsatt att reglerna är tillämpliga på de andelar som förvärvet hänför sig till.

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked den 13 juni 2001 funnit att i fall där ett företag upphört att vara ett fåmansföretag inte genom egna åtgärder utan genom ändrad lagstiftning inte innebär ett upphörande i karensregelns mening. I ärendet var det fråga om ett företag som upphörde att vara ett fåmansföretag från ingången av 2000 på grund av den då ändrade definitionen av fåmansföretag i 32 § anv.p. 14 KL.

#### **Andra delägar- rätter**

Enligt 57 kap. 2 § IL gäller de särskilda reglerna även vid beskattning av avkastning och kapitalvinst på andra av företaget utgivna delägar- eller rätter än andelar. Delägar- eller rätter definieras i 48 kap. 2 § IL. Som exempel på sådana delägar- eller rätter kan nämnas teckningsrätter och konvertibla skuldebrev i svenska kronor. För dessa gäller i vissa avseenden andra regler än för andelar.

I RÅ 1997 ref. 71 (förhandsbesked) har RR bl.a. tagit ställning till innebörden av uttrycket ”av företaget utgivna” i 3 § 12 mom. 3 st. SIL (= ”som getts ut av företaget” i 57 kap. 2 § 2 st. IL). Förutsättningarna i ärendet var följande. Den fysiska personen A var anställd i Y AB som var ett helägt dotterbolag till X AB. X AB ägdes i sin tur av en annan fysisk person. A avsåg att förvärva s.k. syntetiska optioner utfärdade av X AB. Optionerna medgav rätt att erhålla betalning vars storlek berodde på värdeutvecklingen på aktierna i Y AB. RR fann att bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL inte var tillämpliga på ifrågakvarande optioner. Inledningsvis konstaterade RR att bestämningen ”av företaget utgivna” i och för sig framstår som onödigt när det gäller flera av de tillgångar som ska jämföras med aktier t.ex. konvertibla skuldebrev, teckningsrättsbevis eller teckningsoptioner. RR framhöll att det i dessa fall endast är ett enda bolag som kan avses då det rör sig om en rätt att förvärva aktier i ett bolag och rätten här- rör från samma bolag. RR angav vidare;

Uttrycket måste därför ses som inriktat just på sådana fall där ett bolag har utfärdat en option som avser aktier i ett annat bolag. Bestämmelsens innebörd blir då att klargöra att optionen ska likställas med aktier i det utfärdande bolaget, inte med de aktier som optionen avser.

Uppenbart är emellertid att innebörden inte kan vara att optioner som ett företag har utfärdat avseende aktier i ett annat företag utan undantag ska likställas med aktier i

företaget. Särskilt tydligt är detta i fall då optionerna avser aktier som handlas på marknaden och där företagen inte har någon intressegemenskap. Det ligger därför närmast till hands att anse att det grundläggande rekvisitet är att det är fråga om en rätt att förvärva aktier eller motsvarande i ett visst bolag och att uttrycket ”av bolaget utfärdade” innebär en inskränkning genom att rätten också måste häröra från bolaget.

När regelsystemet infördes vid 1990 års skattereform (SFS 1990:651) innehöll det också en bestämmelse att med verksamhet och innehav av aktier i ett fåmansföretag likställdes verksamhet eller aktieinnehav av aktier i ett annat företag i samma koncern. Mot bakgrund av denna bestämmelse kan det visserligen antas att avsikten har varit att företag inom en koncern också när det gällde optioner som utfärdas av ett företag men avser aktier i ett annat skulle behandlas som en enhet. Denna bestämmelse har emellertid numera slopats. Den motsvarande bestämmelsen i 3 § 12 a mom. första stycket 2 SIL innebär att inte bara aktier i ett företag där aktieägaren eller närstående varit verksam är kvalificerade utan också aktier i ett annat företag som direkt eller indirekt äger aktier i ett sådant företag. Enligt Regeringsrättens mening kan denna bestämmelse inte medföra att företagen ska kunna betraktas som en enhet vid bedömningen av en option som utfästs av ett företag som äger aktier i ett företag där optionsinnehavaren är verksam.

### **10.2.1 Kvalificerad andel**

Syftet med reglerna i 57 kap. IL är att förhindra att inkomster som rätteligen är arbetsinkomster behandlas som kapitalinkomster vid beskattningen. Det innebär att det endast är motiverat att tillämpa reglerna om andelsägaren eller någon denne närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag. I sådant fall benämns andel i företaget ”kvalificerad andel” (57 kap. 4 § IL).

I 57 kap. 4 § IL anges under vilka förutsättningar en andel i ett fåmansföretag ska anses kvalificerad. En andel anses kvalificerad;

1. Om andelsägaren eller någon denne närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.
2. Om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt an-

delar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Regeln gäller vid indirekt ägande oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller inte.

Beaktandet av delägarrens eller denne närståendes verksamhet i ett indirekt ägt handelsbolag infördes (SFS 2001:1176, prop. 2001/02:46) med anledning av att SRN i ett av RR fastställt förhandsbesked (RÅ 2001 ref. 51) ansett att aktier i ett fåmansföretag inte var kvalificerade hos aktieägaren som var verksam i ett kommanditbolag vari fåmansföretaget var delägare.

Villkoret för att en andel ska anses som kvalificerad är knutet till verksamhet som utövas av den enskilde andelsägaren eller någon denne närstående. Därför måste tillämpligheten av bestämmelserna i 57 kap. IL prövas i förhållande till varje enskild andelsägare.

**Andelar erhållna  
genom utdelning**

Har en andel i ett fåmansföretag, som inte är kvalificerad enligt 57 kap. 4 § 1 st. IL erhållits genom sådan utdelning på kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL ("Lex ASEA") inte har beskattats tillämpas förutsättningarna i 57 kap. 4 § 1 st. SIL som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien (57 kap. 4 § 2 st. IL). Bestämmelsen omfattar även andel som erhållits genom sådan utdelning under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, se övergångsbestämmelsen nedan. Lex ASEA avser det fallet att ett moderföretag överlåter andelarna i dotterföretaget genom att dessa delas ut till andelsägarna i moderföretaget. Bestämmelsen innebär att en aktie som med tillämpning av Lex ASEA delas ut på en kvalificerad aktie alltid blir kvalificerad.

**Övergångs-  
bestämmelse**

Enligt 4 kap. 99 § ILP gäller vad som ovan sagts om aktie som erhållits genom utdelning inte aktier som förvärvats genom utdelning före år 1999.

**Upphör att vara  
fåmansföretag**

Upphör ett i punkterna 1 och 2 ovan omnämnt företag att vara fåmansföretag anses en andel ändå kvalificerad under förutsättning att andelsägaren eller någon denne närstående ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan andel. Andelen anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag (57 kap. 6 § IL). Se även avsnitt 10.2 ovan.

**Dödsbo**

Avlider ägaren till en kvalificerad andel anses andelen även kvalificerad hos den avlidnes dödsbo (57 kap. 4 § 3 st. IL). För döds-

boet tillämpas bestämmelserna i 57 kap. IL som om andelen fortfarande hade ägts av den fysiska personen. Delägare i dödsboet jämföras då med närstående.

**Samma eller likartad verksamhet**

RR har i RÅ 1997 ref. 48 i tre överklagade förhandsbesked rörande uttagsbeskattning tagit ställning till tillämpningen av reglerna i 3 § 12–12 e mom. SIL (nu 57 kap. IL). I samtliga fall var avsikten att en viss verksamhet eller del av en verksamhet skulle överföras inom en oäkta koncern till ett nybildat aktiebolag. Enligt förutsättningarna i ansökningarna var de sökandes aktier i de överlåtande bolagen kvalificerade. Av betydelse för frågan om uttagsbeskattning var om också aktierna i de nya bolagen blev kvalificerade. Med anledning härav tog SRN ställning till om aktierna i de nya bolagen skulle bli kvalificerade på grund av att aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I samtliga förhandsbesked har SRN fört samma principiella resonemang. SRN anförde att sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående bedrivna verksamheten bör anses som "samma eller likartad". RR anslöt sig till SRN:s bedömning. Två av förhandsbeskeden rörde överlåtelse av fastighet som användes i det överlåtande bolagets rörelse. Det nya bolagets verksamhet skulle komma att avse innehav och förvaltning av fastigheten. RR anförde att med hänsyn härtill och då fastigheten även efter överlåtelsen ska användas i det överlåtande bolagets rörelse kommer rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" att vara uppfyllt.

I RÅ 1999 ref. 28 (förhandsbesked) har RR utvecklat vad som avses med uttrycket "samma eller likartad verksamhet" i 3 § 12 a mom. första stycket SIL (nu i 57 kap. 4 § IL). I motiven (prop. 1995/96:109 s. 88) uttalas att bestämmelsen kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. RR angav att detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.

**Omvandling**

För att förhindra att en aktieägare som har en kvalificerad aktie ska kunna "omvandla" denna till en okvalificerad aktie genom att överlåta aktien till bolaget och därefter köpa tillbaka den har en särskild bestämmelse införts. I 5 kap. 2 § ILP och 57 kap. 6a § IL anges att om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, ska den från bolaget förvärvade aktien anses som en



kvalificerad andel hos aktieägaren om den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den. Detta innebär att man bortser från överlåtelsen och tillämpar bestämmelserna i 57 kap. IL (3 § 12 mom. SIL) som om samma aktie innehafts hela tiden. Bestämmelsen tar enbart sikte på aktiens egenskap som kvalificerad. Aktieägaren får emellertid inte ånyo tillgodoräkna sig sparad utdelningsutrymme som förbrukats vid försäljningen till bolaget, prop. 1999/2000:38 s. 42. Bestämmelsen i 5 kap. 2 § ILP tillämpas på omständigheter som inträffat efter bestämmelsens ikraftträdande den 10 mars 2000 och bestämmelsen i 57 kap. 2 § IL tillämpas för första gången vid 2002 års taxering.

**Andelar erhållna  
genom andelsbyte**

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL har utvidgats till att även omfatta byte av andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar. En andel som mottagits vid ett andelsbyte anses vara kvalificerad om den bortbytta andelen var kvalificerad, 57 kap. 6 § IL. Övergår därefter sådan andel till någon annan genom benefik äganderättsövergång anses andelen även kvalificerad hos förvärvaren. Även en andel som förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad mottagen andel anses vara kvalificerad. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2003 och tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002 (SFS 2002:1143, prop. 2002/03:15). I vissa fall kan de nya bestämmelserna tillämpas retroaktivt. Se vidare avsnitt 10.7 och Del 1 avsnitt 31.

**Närstående**

Samma närståendebegrepp (2 kap. 22 § IL) gäller vid tillämpning av 57 kap. IL som i 56 kap. IL. Härutöver gäller att delägare i ett dödsbo som innehar kvalificerad andel, se ovan, jämsställs med närstående.

**10.2.1.1 Verksam i betydande omfattning**

Innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning har inte preciserats i lagtexten. Vid tolkningen bör man därför hämta vägledning i de förarbeten som ligger till grund för lagstiftningen. I propositionen (1989/90:110 s. 703) uttalas följande angående bedömningen av den skattskyldiges eller honom närståendes insatser i företaget.

**Stor betydelse för  
vinstgenereringen**

”En person ska alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt

i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.”

RSV har i överklagade dispensbeslut rörande den tidigare uppskottsregeln som fanns i 27 § 4 mom. SIL tagit ställning till om delägarers indirekta arbetsinsats i företaget kan få till följd att denne anses ha varit verksam i betydande omfattning i företaget. I de prövade ärendena fann RSV att delägarens sammantagna arbetsinsatser dels direkt genom styrelsearbete, dels indirekt genom konsultuppdrag i företaget via annat av delägaren helägt företag, fick anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

I vissa företag kan anställda utan arbetsledande befattningar räknas som verksamma i betydande omfattning. Så torde vara fallet om deras arbetsinsatser, till följd av företagets organisation och verksamhet, har stor betydelse för vinstgenereringen. Detta gäller exempelvis då delägarna gemensamt bedriver sådan verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser, t.ex. konsult- och kunskapsföretag. Anställda utan ledarbefattning i företag med annan verksamhet som genom sin anställning förvärvat en mindre del av aktierna i företaget bör dock inte anses verksamma i betydande omfattning. Motsvarande bedömning kan göras vid innehav av andra delägarätter än aktier. Om det genom bolagsavtal eller på annat liknande sätt finns möjlighet för delägaren att tillgodoräkna sina aktier en individuell andel i företagets sparade eller löpande årsvinst bör sådana delägare i regel anses verksamma i betydande omfattning oavsett ägandets storlek.

RR har i ett förhandsbesked, RÅ 1993 ref. 99, ansett ett tjänsteproducerande företag, vilket ägdes indirekt till lika delar av 150 särskilt yrkeskvalificerade personer som var heltidsanställda, vara ett fåmansföretag vid tillämpningen av 3 § 12 mom. st. 9 SIL (nu 57 kap. 3 § IL). Delägarskap kom ifråga endast för anställd med viss kompetensnivå. Delägarna kunde i viss utsträckning själv välja hur de skulle ta ut vinst ur företaget. RR fann att delägarna tillsammans inom ramen för den gemensamt bedrivna verksamheten hade stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

SRN har i ett av RR fastställt förhandsbesked (RÅ 2002 ref. 27) ansett att delägare i ett tjänsteproducerande fåmansföretag som var anställda som konsulter i ett dotterbolag till företaget var verksamma i betydande omfattning i dotterbolaget. I företaget erbjöds samtliga anställda delägarskap efter viss tids anställning.

Verksamheten i dotterbolaget bedrevs av ett antal konsulter som utförde ett självständigt arbete i en organisation som saknade andra chefer än respektive bolagschef. Samtliga konsulter syntes i huvudsak ha samma ställning i företaget. Nämnden ansåg att samtliga konsulter i en sådan organisation måste anses verksamma i betydande omfattning.

Reglerna torde även kunna bli tillämpliga på en delägare som inte är anställd i företaget om dennes arbetsinsats för företaget i annan form än anställning har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Det torde endast fordras att delägaren arbetar en förhållandevis kort tid i företaget för att omfattas av reglerna. Däremot torde helt tillfälliga insatser i företaget, t.ex. normalt styrelsearbete, inte medföra att kapitalinkomsterna från företaget omfattas av reglerna i 57 kap. IL. Vanliga regler för kapitalinkomster gäller i dessa fall.

Vad som krävs för att en persons arbetsinsats ska ha sådan betydelse för vinstgenereringen att den innefattas i uttrycket verksam i betydande omfattning har inte klargjorts i förarbetena, se ovan citerade uttalande. Enligt Skatteverkets mening torde delägare kunna anses vara verksam i betydande omfattning även om denne endast utfört ett fåtal arbetsinsatser som varit av avgörande betydelse för det ekonomiska resultatet.

#### **Femårsregeln**

Det räcker att den skattskyldige eller närstående varit kvalificerat verksam under något av de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret för att de särskilda reglerna ska vara tillämpliga vid beskattningen av kapitalinkomster från fåmansföretaget.

### **10.3 Beskattning av utdelning på andelar m.m.**

Utgångspunkten för bestämmelserna om utdelning har varit att normal avkastning på kvalificerade andelar ska beskattas i inkomstslaget kapital (57 kap. IL). Denna del beskattas således som annan utdelning, dvs. enligt den proportionella skattesatsen på 30 procent. Utdelning som överstiger normal kapitalavkastning (överskjutande utdelning) ska i stället beskattas i inkomstslaget tjänst. Därigenom blir den överskjutande utdelningen beskattad enligt den progressiva skatteskalen. Om utdelningen inte uppgår till den beräknade normalavkastningen, *gränsbeloppet*, får utrymmet sparas för att användas vid beskattningen av senare erhållna kapitalinkomster (sparad utdelning, se avsnitt 10.3.2).

Under vissa förutsättningar föreligger en begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. En viss del av utdelningen, motsvarande ett *lättnadsbelopp*, kan där-

för vara undantagen från skatteplikt, se del 1 avsnitt 25.

### Gränsbelopp

Med normal kapitalavkastning avses utdelning upp till ett gränsbelopp. Av 57 kap. 7 § IL framgår att gränsbeloppet beräknas på ett underlag (främst anskaffningsutgiften för andelen) multiplicerat med SLR vid november månads utgång året före beskattningsåret med tillägg av sju procentenheter.

*Underlaget  $\times$  (SLR + 7 %) = gränsbeloppet.*

Utdelning på kvalificerade andelar kan således komma att behandlas på tre olika sätt. Nedan åskådliggörs förhållandet mellan gränsbelopp och lättnadsbelopp.

|                |       |                                                                      |
|----------------|-------|----------------------------------------------------------------------|
| Utdelning kr   |       | inkomst av tjänst<br>(överutdelning)                                 |
| Gränsbelopp    | ----- | kapitalinkomstbehandlat utrymme                                      |
|                |       | inkomst av kapital varav beskattas i<br>kapital (> lättnadsbeloppet) |
| Lättnadsbelopp | ----- | lättnadsutrymme                                                      |
|                |       | skattefri utdelning<br>( $\leq$ lättnadsbeloppet)                    |

### Lättnadsbeloppet överstiger gräns- beloppet

I undantagsfall kan lättnadsbeloppet komma att överstiga gränsbeloppet. Detta kan bli fallet om en passiv aktieägare som samlat på sig sparat lättnadsutrymme övergår till att bli verksam i betydande omfattning i företaget och andelarna på grund härav blir kvalificerade. Om lättnadsbeloppet är större än gränsbeloppet ska utdelningen minskas med skillnaden, 57 kap. 7 § 3 st. IL. Skillnadsbeloppet behandlas därmed som intäkt av kapital och undantas från skatteplikt enligt de särskilda bestämmelserna i 43 kap. IL om begränsad skattefrihet (prop. 1996/97:45 s. 60).

#### Exempel

Utdelning lämnas med 150 kr per aktie. Gränsbeloppet och lättnadsbeloppet uppgår till 100 kr respektive 140 kr per aktie.

Enligt huvudregeln hänförs 50 kr av utdelningen till inkomst av tjänst. Eftersom lättnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet ska den aktuella regeln tillämpas. Denna innebär att från den del av utdelat belopp som hänförs till inkomst av tjänst ska skillnadsbeloppet 40 kr (140-100)

dras av. Att beskatta som inkomst av tjänst återstår således 10 kr. Resterande del av utdelningen (140 kr) hänförs till inkomst av kapital och blir skattefri.

**Gränsbelopp för vissa andra delägar rätt**

Som tidigare sagts kan de särskilda reglerna tillämpas på vissa andra delägar rätt än aktier. Här kan nämnas bl.a. vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev. Den som innehar sådana värdepapper intar mer en ställning som långivare till företaget än som risktagande aktie- eller andelsägare. Den riskpremie som beaktas när normalavkastningen på aktier och andelar fastställts behöver därför inte vara lika stor vid beräkningen av normalavkastningen på t.ex. vinstandelsbevis. Vidare är ränta på t.ex. skuldebrev, till skillnad från aktieutdelning, avdragsgill för företaget. I 57 kap. 7 § 2 st. IL anges därför att gränsbeloppet för andra delägar rätt än aktier och andelar beräknas till SLR ökad med endast en procentenhet (jfr reglerna om beskattning av anställdas lån från arbetsgivare i del 1, avsnitt 18.6).

**Utdelningsbegreppet**

Vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. 2 § IL torde med utdelning främst avses sådan öppen utdelning av vinstmedel som enligt 12 kap. 3 § ABL beslutas av bolagsstämman. Bestämmelserna är dock tillämpliga även vid beskattning av förtäckt utdelning som aktieägaren uppbär från bolaget. Förtäckt utdelning kan förekomma bl.a. när delägaren förvärvar egendom till underpris från företaget eller avyttrar egendom till överpris till företaget. I de fall inkomst från sådana transaktioner beskattas som inkomst av tjänst, vilket kan ske om inkomsten är ett förtäckt löneuttag, kan dock beskattning enligt utdelningsregeln inte komma ifråga. För det fall beskattning inte sker såsom för förtäckt löneuttag kan beskattning för utdelning bli aktuellt. I RÅ 1983 1:82 ansåg RR att en provision, som en företagsledare i ett fåmansföretag betingat sig för att gå i borgen för bolagets förpliktelser, skulle beskattas som utdelning.

**Differentierad utdelning**

I RÅ 2000 ref. 56 (förhandsbesked) har RR tagit ställning till om principen att vad ett bolag betecknat som utdelning också ska behandlas som utdelning vid beskattningen bör upprätthållas i den i målet föreliggande situationen med differentierad utdelning. I företaget i fråga bedrev delägarna olika delar av verksamheten. Alla aktier i företaget var av samma slag men enligt ett aktieägaravtal skulle utdelningen variera beroende på lönsamheten i varje aktieägars verksamhetsgren. Det var således fråga om att aktier av samma slag skulle ge olika utdelning beroende på vem som äger dem. RR fann att det belopp varmed utdelning på en aktie översteg den lägsta utdelningen på någon aktie bör ses som ersättning för en arbetsprestation och därför ska tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.

**Utskiftning m.m.** Utskiftning hanteras huvudsakligen inom kapitalvinssystemet, se Del 1 avsnitt 24.3.2.3. Emellertid gäller att utbetalning från ett svenskt aktiebolag i samband med nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller nedsättning av reservfond eller överkursfond enligt 42 kap. 17 § IL ska behandlas som utdelning. Utbetalning från en utländsk juridisk person vid ett motsvarande förfarande behandlas också som utdelning (42 kap. 17 § 2 st. IL). Som utdelning från svensk ekonomisk förening räknas vad som, utöver inbetald insats, utskiftas till medlem vid föreningens upplösning (42 kap. 19 § IL). Är den utskiftande föreningen ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 § IL ska som utdelning även behandlas aktier som utskiftas till medlem vid ombildning av föreningen till ett aktiebolag (42 kap. 20 § IL).

**Inlösen** För delägare som omfattas av reglerna i 57 kap. IL gäller att vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier behandlas som utdelning (57 kap. 2 § IL).

SRN har den 4 februari 1998 i ett (inte överklagat) förhandsbesked funnit att det inte – varken av lagtexten eller förarbetena – framgår annat än att det är den enligt reavinstreglerna framräknade vinsten som ska behandlas som utdelning vid tillämpning av 3:12-reglerna (nu reglerna i 57 kap. IL).

**AB:s förvärv av egna aktier** Enligt 5 kap. 3 § ILP och 57 kap. 2 § IL behandlas vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier som utdelning om aktien är kvalificerad hos överlåtaren.

### **10.3.1 Underlag för beräkning av gränsbelopp**

**Underlag vid onerösa fång** Underlaget för beräkning av gränsbeloppet utgörs enligt huvudregeln av omkostnadsbeloppet för andelen. Med omkostnadsbeloppet avses det värde som skulle ha använts vid beräkning av kapitalvinst om andelen sålts vid tidpunkten för utdelningen (57 kap. 8 § IL). Genom formuleringen har en direkt koppling gjorts till genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL. Härav följer att ovillkorliga aktieägartillskott ingår i det genomsnittliga omkostnadsbeloppet vid bestämmande av underlaget enligt huvudregeln (prop. 1995/96:109 s. 90). Anknytningen till kapitalvinstreglerna och genomsnittsmetoden innebär också att om den skattskyldige har sålt vissa andelar i företaget beräknas gränsbeloppet för resterande andelar med utgångspunkt i återstående genomsnittligt omkostnadsbelopp. Beräkningen av gränsbeloppet får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningsutgift. Har andel förvärvats före 1990 får en indexuppräkningsutgift göras enligt 43 kap. 17 § IL, 57 kap. 8 § 2 st. IL, (se nedan).

För andelar förvärvade före ingången av 1992 får, med tillämpning av bestämmelserna i 43 kap. 18 § IL, som anskaffningsutgift tas upp kapitalunderlaget i bolaget vid en viss tidpunkt fördelat med lika belopp på andelarna i bolaget, 57 kap. 8 § 2 st. IL (se avsnitt 10.3.1.1). Regeln har från och med 1995 års taxering ersatt den tidigare s.k. förmögenhetsregeln. Därutöver får eventuell kvarstående sparad utdelningsutrymme (se avsnitt 10.3.2) läggas till underlaget, 57 kap. 8 § 1 st. IL.

Vidare får till omkostnadsbeloppet för andel under vissa förutsättningar läggas viss del av den lönesumma som utbetalats till anställda, 57 kap. 8 § 1 st. IL, (lönesummeregeln), se avsnitt 10.3.1.2.

#### Schablonmetoden

För marknadsnoterade andelar får omkostnadsbeloppet enligt 48 kap. 15 § IL beräknas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningsomkostnader, schablonregeln. RR har i dom den 28 juni 2004 (förhandsbesked) funnit att schablonmetoden inte är tillämplig vid beräkning av lättnads- och gränsbelopp.

#### Uppskovsbelopp vid andelsbyten

Har andelen erhållits genom ett uppskovsgrundande andelsbyte och har uppskovsbelopp fördelats på andelarna enligt de upphävida bestämmelserna i 49 kap. IL ska anskaffningsutgiften vid beräkning av gränsbeloppet reduceras med uppskovsbeloppet (övergångsbestämmelserna p. 2 SFS 2002:1143, 49 kap. 32 § IL).

#### Underlaget för beräkning

|                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Genomsnittligt omkostnadsbelopp                                                                 |
| Omkostnadsbelopp för andel anskaffad 1990 eller senare                                          |
| +                                                                                               |
| Uppräknad anskaffningskostnad exkl. ovillkorliga kapitaltillskott för andel anskaffad före 1990 |
| +                                                                                               |
| Uppräknat belopp för ovillkorliga kapitaltillskott som lämnats före 1990                        |
| +                                                                                               |
| Löneunderlag                                                                                    |
| +                                                                                               |
| Kvarstående sparad utdelningsutrymme                                                            |

Nedan åskådliggörs schematiskt hur man beräknar utrymmet för avkastningen på aktier, andelar i ekonomiska föreningar och andra delägarätter som kan redovisas som intäkt av kapital.

270 Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag **kapitel 10**

| Underlaget för beräkning av gränsbelopp                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Räntan                                                   |                                               |                                                                              |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|--|
| <p>Andelar</p> <p>Anskaffningskostnad för andelarna, för andelar som förvärvats före 1990 uppräknad med index</p> <p>+</p> <p>Ovillkorliga kapitaltillskott, för tillskott som gjorts före 1990 med indexuppräkning</p> <p>ELLER</p> <div> <div>Som alternativ får anskaffningskostnad för andelar som anskaffats före 1992 bestämmas utifrån andelarnas kapitalunderlag*</div> <div>x</div> <div>Statslåneräntan ökad med sju procentenheter</div> </div> <p>+</p> <div> <div>Kvarstående sparad utdelning</div> <div>=</div> <div>Utdelning som redovisas som intäkt av kapital (gränsbelopp)</div> </div> <p>+</p> <div> <div>Löneunderlaget</div> <div>=</div> <div>Utdelning som är skattefri (lättnadsbelopp)</div> </div> <p>+</p> <div> <div>Kvarstående sparad utdelning</div> <div>=</div> <div>Utdelning som beskattas som inkomst av kapital</div> </div> |                                                          |                                               |                                                                              |  |
| <p>Andra delägar rättigheter</p> <p>Anskaffningskostnad</p> <p>+</p> <p>Kvarstående sparad avkastning</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <p>x</p> <p>Statslåneräntan ökad med en procentenhet</p> | <p>+</p> <p>Kvarstående sparad avkastning</p> | <p>=</p> <p>Avkastning som redovisas som intäkt av kapital (gränsbelopp)</p> |  |

\*) Till detta belopp får läggas kapitaltillskott som skett efter det bokslut beräkningen grundas på.

**Underlag vid  
benefika fång**

En konsekvens av kopplingen till kapitalvinstreglerna och genomsnittsmetoden är att överlåtarens omkostnadsbelopp får övertas vid benefika förvärv av mottagaren (prop. 1995/96:109 s. 90). Har andelarna förvärvats genom ett benefikt fång ska anskaffningsutgiften beräknas enligt 44 kap. 21 § IL. Därmed ska anskaffningsutgiften fastställas till det värde, med tillämpning av genomsnittsmetoden (prop. 1999/2000:2 s. 535), som överlåtaren vid överlåtelse tidpunkten fått avdrag med om han själv avyttrat andelarna. En arvtagare får exempelvis tillgodoräkna sig arvlåtarens ovillkorliga aktieägartillskott.



**Beräkning av  
gränsbelopp när  
andel förvärvats  
efter utdelning**

Förvärvas andel från en närstående efter det att utdelning lämnats får förvärvaren inte beräkna något gränsbelopp för beskattningsåret (57 kap. 9 § IL). Denne ska ta upp ytterligare utdelning som lämnas under året som intäkt av tjänst. Detta gäller även om den utdelning som lämnats före avyttringen understiger gränsbeloppet. Har andelen efter utdelningstillfället i stället förvärvats från någon som inte är närstående till förvärvaren föreligger inget skattemässigt hinder för den nye ägaren att ta emot kapitalbeskattad utdelning upp till ett gränsbelopp. Den nye ägaren beräknar gränsbeloppet enligt de allmänna reglerna med utgångspunkt från sin anskaffningsutgift.

**Uppräknad  
anskaffningsutgift  
för aktier och  
andelar  
(indexmetoden)**

Enligt 57 kap. 8 § och 43 kap. 17 § IL får anskaffningsutgiften för andel anskaffad före 1990 räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret och fram till 1990. Det kan påpekas att någon indexuppräkningsmetod för tid härfter inte kan ske. Av praktiska orsaker, bl.a. kontrollskäl, har uppräkningsmetoden begränsats till prisutvecklingen under 20 år. Uppräkning av anskaffningsutgiften får därför inte heller göras för tid som ligger före 1970. Vid nyemission ska anskaffningsutgiften räknas upp fr.o.m. emissionsåret (prop. 1990/91:54 s. 310). Ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före 1990 räknas inte in i andelens anskaffningsutgift vid indexuppräkning. De räknas i stället upp särskilt. Bakgrunden till uppräkningsregeln är att sparad utdelningsutrymme inte kan beräknas för tiden innan de särskilda reglerna börjat tillämpas. För att förhindra att värdestegring som endast beror på försämring av det allmänna penningvärdet beskattas i inkomstslaget tjänst har i stället möjligheten till uppräkning av anskaffningsutgiften införts.

När anskaffningsutgiften indexuppräknas gäller även kopplingen till genomsnittsmetoden. Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet beräknas således med utgångspunkt i den uppräknade anskaffningsutgiften för andelen (prop. 1995/96:109 s. 91).

Om andelarna förvärvats genom ett benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, får uppräkningsmetoden ske från den tidpunkt som gäller för närmast föregående onerösa fång.

I prop. 1990/91:54 (s. 310) anges att uppräkningsmetoden ska följa samma index som gäller vid 1991 års taxering för uppräkning av anskaffningskostnaden för fastigheter vid reavinstbeskattningen. Någon årlig ändring av indextalet sker således inte. Nedan visas en tabell över indextalet.

| Anskaffningsår | Uppräkningstal | Anskaffningsår | Uppräkningstal |
|----------------|----------------|----------------|----------------|
| 1970           | 5,04           | 1980           | 2,08           |
| 1971           | 4,68           | 1981           | 1,86           |
| 1972           | 4,42           | 1982           | 1,71           |
| 1973           | 4,14           | 1983           | 1,57           |
| 1974           | 3,76           | 1984           | 1,45           |
| 1975           | 3,43           | 1985           | 1,35           |
| 1976           | 3,11           | 1986           | 1,30           |
| 1977           | 2,79           | 1987           | 1,25           |
| 1978           | 2,54           | 1988           | 1,18           |
| 1979           | 2,37           | 1989           | 1,11           |

**Andelar ägda  
redan 1 april 1971**

För skattskyldig som förvärvat andel före den 2 april 1971 och som inte är marknadsnoterad finns enligt 4 kap. 76 § ILP möjlighet att vid kapitalvinstberäkning bestämma anskaffningsutgiften till 3/4-delar av det värde till vilken andelen skulle tas upp i förmögenhetsdeklaration per den 31/12 1975. Motsvarande bestämmelse fanns i p. 7 övergångsbestämmelserna till SIL, SFS 1990:651, jämfört med p. 3 av övergångsbestämmelserna till KL, SFS 1976:343. RR har förklarat att nämnda övergångsbestämmelse är tillämplig vid beräkning av normalavkastning för sådana aktier när de förvärvats genom arv, testamente, gåva eller annat benefikt fång (RÅ 1995 ref. 19). Uppräkning av detta värde bör få ske med indextal för 1975, 3,43.

**Tilläggsköpe-  
skilling/rörlig  
köpeskilling**

RR har i RÅ 1999 not 277 (förhandsbesked) prövat från vilken tidpunkt tilläggsköpeskilling respektive rörlig köpeskilling ska beaktas vid beräkning av gränsbelopp. Förutsättningarna i målet var följande. A träffade under 1993 avtal om förvärv av aktierna i X AB. Som vederlag för aktierna skulle A enligt avtalet erlagga visst belopp under 1994 och vidare, med början 1995 och under ytterligare fem år, en tilläggslikvid baserad på bolagets resultat. Under 1994 träffades vidare ett tilläggsavtal innebärande att den fasta köpeskillingen skulle ökas med visst belopp att erläggas under 1995 och 1996. RR fann i likhet med SRN att bestämmelsen i 3 § 12 b mom. 2 st. SIL (nu 57 kap. 8 § IL) bör tolkas så att den tar sikte på det vid utdelningstillfället beräkningsbara anskaffningsvärdet. Med denna utgångspunkt fann RR att den år 1994 avtalade höjningen av köpeskillingen kan inräknas i anskaffningskostnaden först från det året och de rörliga tilläggen inräknas först från de år då de blivit kända.

**Andra  
delägar rätt**

Endast den faktiska anskaffningsutgiften för andra sådana delägar rätt än aktier och andelar som avses i 48 kap. 2 § IL används vid beräkning av gränsbeloppet (57 kap. 8 § 3 st. IL). Någon indexuppräknings får således inte ske. Omkostnadsbeloppet får inte heller beräknas enligt kapitalunderlagsregeln och något löneunderlag får inte läggas till anskaffningskostnaden.

**10.3.1.1 Alternativt underlag (kapitalunderlagsregeln)**

Den tidigare förmögenhetsregeln, som innebar att aktiernas värde per den 31 december 1990 kunde användas som underlag vid beräkning av normalutdelning, har fr.o.m. 1995 års taxering ersatts av kapitalunderlagsregeln, 3 § 12 c mom. 3 st. SIL och lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag (KapUL). Motsvarande regler finns nu i 43 kap. 18–27 §§ IL.

**Förvärvade  
före 1992**

För andelar som förvärvats före 1992 får i stället för huvudregeln användas ett ”kapitalvärde” som beräknas utifrån tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering, 57 kap. 8 § 2 st. och 43 kap. 18 § IL.

**Utländsk juridisk  
person**

I 57 kap. 8 § 2 st. och 43 kap. 18 § 3 st. IL anges att bestämmelserna gäller för svenska andelar. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § 12 c mom. 3 st. SIL. RR har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2000 ref. 47 I, prövat om inskränkningen till svenska andelar strider mot EG-rätten. Omständigheterna i målet var följande. De fysiska personerna A och B (sökandena) ingick i en familj som tillsammans ägde samtliga andelar i ett danskt bolag med dotterföretag i olika länder. Deras andelar i det danska bolaget förutsattes vara kvalificerade. RR fann att förbudet att tillämpa kapitalunderlagsreglerna får anses försvåra etablering av företag i annan medlemsstat och därmed stå i strid med etableringsfriheten, artikel 43 EG, om det inte av särskilda skäl kan anses berättigat. Då det inte i målet framkommit någon omständighet som berättigade bestämmelsen fann RR att det stred mot nämnda artikel att inte medge sökandena rätt att tillämpa kapitalunderlagsregeln. RR återförvisade till SRN frågan hur bolagets innehav av aktier i utländska dotterbolag ska beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget. SRN:s avgörande i sist nämnda fråga redovisas nedan.

Det framräknade kapitalunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i bolaget.

En förutsättning för att andelsägaren ska få använda kapitalvärdet är att han använder det för samtliga sin andelar i bolaget som han förvärvat före ingången av 1992 (43 kap. 18 § 2 st. IL).

Någon indexuppräkningsförfarande får inte göras på kapitalvärdet.

**Nyemission 1992**

Har nyemission gjorts under 1992 kan det vid emissionen tillskjutna kapitalet, beroende på vilket räkenskapsår bolaget har, ingå i det framräknade kapitalunderlaget.

RR har i dom den 20 september 2004 tagit ställning till hur "kapitalvärdet" ska beräknas i fall där nyemission gjorts under 1992. Förutsättningarna i målet var följande. Den fysiska personen A innehade 2 100 aktier av de sammanlagt 3 500 aktierna i X AB. Vid en nyemission under 1992 förvärvade A ytterligare 2 100 aktier. Under 1994 sålde A sina aktier i X AB. RR som ansåg att de under 1992 nyemitterade aktierna skulle behandlas som om de förvärvats före 1992 angav bland annat följande.

Enligt tidigare praxis ansågs aktier erhållna vid ny- eller fondemission på grundval av tidigare aktieinnehav förvärvade vid samma tidpunkt som moderaktierna. I det system som införts med 1990 års skattereform saknar frågan betydelse. För vissa särskilda fall finns en reglering (jfr 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL, numera 57 kap. 6 § IL; jfr också de nyinförda reglerna i 24 kap. 22 § och 25 a kap. 6 § IL). Någon generell reglering finns emellertid inte och inte heller har någon praxis etablerats. Det finns därför utrymme att vid tillämpning av alternativregeln hantera under år 1992 nyemitterade aktier så att slutresultatet blir materiellt tillfredsställande. Detta resultat nås i det aktuella fallet om också de nyemitterade aktierna behandlas som om de förvärvats före ingången av år 1992.

**Fondemission**

Fondemission påverkar inte storleken på kapitalunderlaget för bolaget. Andelar som erhållits genom fondemission får, när det gäller beräkning av underlaget för gränsbeloppet, anses anskaffade vid samma tidpunkt som de ursprungliga andelarna. Används kapitalunderlaget för de ursprungliga andelarna fördelas detta även på de fondemitterade andelarna varför kapitalunderlaget per andel blir lägre.

**Kapitaltillskott**

Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före det bokslut beräkningen grundas på (43 kap. 18 § 1 st. IL, prop. 1995/96:109 s. 92).

**Beräkning**

Reglerna om beräkning av kapitalunderlaget finns i 43 kap. 18–27 §§ IL. Underlaget beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering. I de fall två räkenskapsår taxeras 1993 beräknas kapitalunderlaget med hänsyn till förhållanden vid utgången av det senare (prop. 1993/94:234 s. 123). Taxerades inte företaget 1993 utgår man i stället från det bokslut som taxerades 1992.

Som huvudregel gäller att tillgångar och skulder ska tas upp till de skattemässiga värden som gäller vid 1993 års inkomsttaxering, 43 kap. 20 § IL. Det finns emellertid specialbestämmelser för vissa slag av egendom i 20–24 §§ samma kapitel.

#### *Tillgångar*

#### **Andelar i dotterföretag**

Andelar i svenska dotterföretag, utom handelsbolag, ska tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som motsvarar moderföretagets andel av andelar i dotterföretaget (43 kap. 21 § IL). Är kapitalunderlaget i dotterföretaget negativt utgör värdet på dotterbolagsandelarna en avdragspost vid beräkningen av kapitalunderlaget i moderbolaget (prop. 1993/94:234 s. 124).

SRN har den 15 maj 2001 i ett från RR återförvisat mål (förhandsbesked), se RÅ 2000 ref. 47 I ovan, tagit ställning till tillämpning av den numera upphävda KapUL på utländska dotterföretag. SRN fann att sökandena (de fysiska personerna A och B) får vid beräkning av kapitalunderlaget tillämpa 5 § KapUL (43 kap. 21 § IL) som om samtliga dotterföretag hemmahörande inom EES-området varit svenska.

SRN konstaterade, att enligt 5 § KapUL (43 kap. 21 § IL) gäller att andelar i svenska dotterföretag som inte är handelsbolag ska tas upp till ett värde som till så stor del motsvarar kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av antalet andelar i dotterföretaget. Vid värdering av andra tillgångar än som avses i 5 § KapUL (43 kap. 21 § IL) ska enligt 6 § 5 KapUL dessa tas upp till skattemässiga värden. SRN angav, att ”Tillämpningen av dessa regler skulle emellertid kunna leda till att andelar i ett utländskt dotterföretag kommer att värderas lägre än vad som skulle bli fallet om dotterföretaget varit svenskt. I förlängningen skulle detta leda till ett högre skatteuttag hos ägare av andelar i företag med utländska dotterföretag. Sökandena bör därför beträffande andelar i dotterföretag hemmahörande inom EES-området anses berättigade att tillämpa 5 § KapUL istället för 6 § 5 KapUL.

Om sökandena väljer att tillämpa 5 § KapUL får av det anses följa att värderingen av andelarna i dotterföretagen ska ske på motsvarande sätt som gäller för andelar i svenska dotterföretag. Detta innebär bl.a. att någon rätt att för vissa dotterföretag i stället använda värderingsregeln i 6 § 5 KapUL inte föreligger. Värderingen enligt KapUL ska ske med tillämpning svenska regler (jfr RÅ 1992 ref. 94). Det förhållandet att svenska regler ska tillämpas strider inte mot EG-rätten.”

#### **Alternativregel**

Enligt 43 kap. 22 § IL får fastighet som var kapitaltillgång och som förvärvats före utgången av 1990 tas upp till ett alternativt

värde. Om den skattskyldige så önskar anses fastigheten anskaffad den 1 januari 1991. Anskaffningsutgiften vid nämnda tidpunkt anses motsvara viss andel av det för 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982–1991 års taxeringar medgivna värdeminskingsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 % av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses för

1. småhusenheter, 70 % av taxeringsvärdet
2. hyreshusenheter, 60 % av taxeringsvärdet
3. industrienheter, 75 % av taxeringsvärdet
4. lantbruksenheter, 100 % av taxeringsvärdet.

Har anskaffningsutgiften beräknats enligt alternativregeln ska denna i skälig mån jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets utgång inte överstiger 75 % härav. Jämkning kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier eller om fastighetens värde minskat pga. brand eller andra orsaker (prop. 1993/94:234 s. 125).

Med värdeminskingsavdrag avses även liknande avdrag såsom skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt sådana belopp varmed ersättningsfonder eller andra liknande fonder tagits i anspråk.

**Andel i handelsbolag**

Andel i handelsbolag som är kapitaltillgång tas upp till delägarrens justerade anskaffningsutgift för andelen, beräknad enligt 50 kap. 3–6 §§ IL (43 kap. 20 § IL).

*Skulder*

**Surv**

Som skuld ska tas upp 28 % av belopp som svarar mot avsättningen till skatteutjämningsreserv ("Surv") enligt den upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. Har företaget gjort survavsättning vid 1994 års taxering får i stället som skuld tas upp 28 % av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv lägst ska återföras till beskattning vid 1995–2002 års taxeringar dvs. 90 % av skatteutjämningsreserven taxeringsåret 1993 plus eventuell ökning av avsättningen från 1993 års taxering till 1994 års taxering. Om avsättningen vid 1994 års taxering understiger den avsättning som gjorts vid 1993 års taxering ska emellertid 28 % av mellanskillnaden minska kapitalunderlaget (43 kap. 24 § IL).

I samband med att lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv ändrades infördes en övergångsbestämmelse i KapUL. Enligt övergångsbestämmelsen skulle vid 1995 års taxering hänvisningen till survåterföringslagen, enligt ovan, avse lag-

en i dess lydelse t.o.m. den 30 december 1994. Som huvudregel gällde enligt survåterföringslagen i dess nämnda lydelse att hälften av survavsättningen vid 1994 års taxering (1993 års bokslut) skulle återföras till beskattning vid 1995–2000 års taxeringar. Detta innebär att det värde på skulden som tagits upp på avsättning till surv vid 1995 års taxering inte kan användas vid 1996 och senare års taxeringar om den aktuella regeln tillämpas.

*Exempel*

Ett AB har vid 1993 års taxering avsatt 200 000 kr till surv och vid 1994 års taxering 250 000 kr. Som skuld ska tas upp 28 % av 200 000 kr dvs. 56 000 kr eller 28 % av  $[(200\,000 \times 90\%) + 50\,000]$  dvs. 64 400 kr.

Vidare ska som skuld även tas upp 28 % av;

- uppskovsbelopp som avses i den upphävda lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver och som vid beskattningsårets utgång ännu inte återförts till beskattning och
- belopp som har avsatts till ersättningsfond och liknande fond.

Som skuld räknas även avsättning för framtida utgifter till den del avdrag gjorts vid beskattningen. Härmed avses exempelvis avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar.

**Aktieägartillskott**

Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked uttalat att ett villkorat aktieägartillskott, vilket inte skuldförts i räkenskaperna, vid beräkning av kapitalunderlaget enligt KapUL inte ska räknas som skuld. Nämnden fann vidare att återbetalning av tillskottet ska anses utgöra vinstutdelning vid tillämpning av 10 § KapUL (nu 43 kap. 26 § IL).

*Justering av kapitalunderlaget (43 kap. 25–27 §§ IL)*

Kapitalunderlaget ska minskas med vinstutdelning som företaget lämnat för det räkenskapsår som ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget ska justeras i följande fall där belopp betalas ut efter tidpunkten för beräkandet av underlaget;

- vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår än det som utgör grund för beräkning av kapitalunderlaget ska minska kapitalunderlaget i den mån utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning. Ingår bolaget i en koncern sker jämförelsen med fastställd koncernbalansräkning.
- har utbetalning gjorts i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden ska kapitalunderlaget minskas med motsvarande belopp om utbetalningen skett efter utgång-

en av det räkenskapsår vilket ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.

- kapitalunderlaget i en ekonomisk förening ska minskas med belopp som svarar mot utbetalning enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid återbetalning av överskjutande medlemsinsatser om utbetalningen skett efter det räkenskapsår då underlaget beräknades.

Justering för utdelningar och andra utbetalningar som skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades ska göras först efter den utbetalning som medför justeringen. Det nya kapitalunderlaget tillämpas därmed för utdelningar som görs och kapitalvinster som uppkommer först efter den utbetalning som föranlett justeringen, 43 kap. 27 § IL.

#### *Exempel*

Ett AB har kalenderår som räkenskapsår. Kapitalunderlaget per 1992-12-31 är 100. Nettovinsten för 1998 är 8, för 1999 10 och för 2000 12. Utdelning lämnas under 1999 med 10, under 2000 med 14 och under 2001 med 15. Kapitalunderlaget för beräkning av normalutdelning blir enligt 43 kap. 25–27 §§ IL

$$1999 \text{ (tax. 2000)} \quad 100 - (10 - 8) = 98$$

$$2000 \text{ (tax. 2001)} \quad 98 - (14 - 10) = 94$$

$$2001 \text{ (tax. 2002)} \quad 94 - (15 - 12) = 91$$

#### **10.3.1.2 Löneunderlag**

Till omkostnadsbeloppet för andelen får läggas ett löneunderlag, 57 kap. 8 § IL. Detta gäller oavsett vilken regel som använts för beräkning av omkostnadsbeloppet. Bestämmelserna om beräkning av löneunderlaget finns i 43 kap. 12–16 §§ IL.

Löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i företaget, 43 kap. 14 § IL. Löneunderlaget bör fördelas på de andelar som fanns i företaget vid tidpunkten då utdelningen beslutades. Har utdelning inte lämnats av företaget bör löneunderlaget fördelas på de andelar som fanns i företaget vid utgången av året efter det år för vilket löneunderlag beräknas (RSV 2001:19).

#### **Beräkning**

Enligt 43 kap. 12 § IL beräknas löneunderlaget på ersättning (lön, förmåner och andra ersättningar) som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. SAL eller särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLFL) och som under kalenderåret före delägarrens inkomstår har utgått till arbetstagare i företaget och, i förekommande fall, dess dotterföretag. Det är således ersättningar



under kalenderåret 2003 som ligger till grund för det lönebase-  
rade tillägget till underlaget för beräkning av gränsbelopp under  
2004. Detta gäller även om företaget har brutet räkenskapsår. Av  
ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får så  
stor del av beloppet räknas med som svarar mot moderföretagets  
andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget.

Vid tillämpning av löneunderlagsregeln kan således enligt lag-  
texten endast ersättningar som ligger till grund för svenska  
arbetsgivaravgifter beaktas. I RÅ 2000 ref. 47 I och II (förhands-  
besked) har RR tagit ställning till frågan om denna begränsning  
strider mot EG-rätten. I målen var det fråga om koncerner med  
såväl svenska som utländska bolag. RR konstaterade att löne-  
underlagsregelns utformning innebär att utdelning som ytterst  
hänför sig till verksamhet i utlandet träffas av en ökad beskatt-  
ning. Några omständigheter som kan göra särregleringen berätt-  
tigad förelåg inte enligt RR:s mening. Därmed ansåg RR att löne-  
regeln står i strid med etableringsfriheten i artikel 43 EG. RR  
förklarade att ersättningar till anställda inom den Europeiska  
gemenskapen får beaktas utan hinder av att ersättningarna inte ut-  
gör underlag för svenska arbetsgivaravgifter. I mål II prövade RR  
också frågan om spärregeln i 3 § 12 d mom. 2 st. SIL (nu 43 kap.  
15 § IL, se nedan) var förenlig med EG-rätten. X och Y ägde till-  
sammans med en syster samtliga aktier i X AB. Y som var verk-  
sam i X AB:s tyska dotterföretag ställde frågan om han fick beak-  
ta sin i Tyskland beskattade lön som jämförelselön enligt 3 § 12 d  
mom. 2 st. SIL. RR som fann att även kopplingen i spärregeln till  
svenska arbetsgivaravgifter strider mot artikel 43 EG förklarade  
att ersättning till Y får beaktas vid tillämpning av spärregeln.

På motsvarande sätt har RR i RÅ 2000 ref. 38 funnit att det för-  
hållandet att endast ersättningar som ligger till grund för svenska  
arbetsgivaravgifter får beaktas enligt (nu mera upphävda) 3 § 1 b  
mom. SIL jämfört med 3 § 12 d mom. samma lag strider mot fri-  
heten för kapitalrörelser enligt artikel 56 EG. Målet gällde utdel-  
ning på aktier i ett finskt företag med dotterföretag i Finland,  
Sverige och övriga världen. RR förklarade att sökanden vid  
tillämpning av löneregeln får beakta ersättningar till anställda i  
företag inom den Europeiska gemenskapen utan hinder av att er-  
sättningarna inte utgör underlag för svenska arbetsgivaravgifter.

Med dotterföretag bör avses sådan juridisk person som enligt  
1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § EFL utgör dotterföretag. SRN har  
i ett av RR den 26 maj 2004 fastställt förhandsbesked ansett att  
det är inget som hindrar att den dubbla koncernstillhörighet som  
kan uppkomma enligt 1 kap. 5 § ABL får verkan vid tillämpning  
av sådana skatteregler som tar sikte på koncernbolag. SRN fann  
att ersättningar som utgått till arbetstagare i dotterföretag med

|                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                            | dubbel koncernstillhörighet kunde fördelas efter respektive moderbolags ägarandel i bolaget.                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Dotterföretag under året</b>            | RR har i RÅ 2003 ref. 44 funnit att ersättningar som utbetalats i dotterföretag som inte ägdes under året före beskattningsåret inte får ingå i löneunderunderlaget.                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Dotterföretag ägt under del av året</b> | Har ett dotterföretag ägts under del av kalenderår för vilket löneunderlaget beräknas bör endast ersättningar som avser denna tid få räknas med. Förvärvar ett moderbolag andelar i ett företag som redan är dotterföretag eller avyttras andelar i ett företag som även efter avyttringen är dotterföretag bör denna förändring i ägarandelen beaktas vid beräkning av löneunderlaget. |
|                                            | <i>Exempel</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|                                            | År 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|                                            | AB A avyttrar den 1 september sitt helägda dotterföretag AB B till AB C. Under året har AB B utbetalt ersättningar till anställda med 1 000 000 kr varav 600 000 kr under tiden 1.1–30.8.                                                                                                                                                                                               |
|                                            | År 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|                                            | Vid beräkning av löneunderlagen i AB A respektive AB C hänförs 600 000 kr till AB A och 400 000 kr till AB C.                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|                                            | Ersättningar till arbetstagare som innehar kvalificerad andel som getts ut av företaget får inte räknas med (43 kap. 13 § 2 IL). Det samma gäller vid innehav av sådan andel som getts ut av annat företag inom samma koncern. Däremot får ersättning som betalas ut till närstående som inte själv är sådan delägare som omfattas av reglerna i 57 kap. IL räknas in i underlaget.     |
|                                            | Ersättningar till anställda får inte räknas med till den del de täcks av statligt bidrag för lönekostnader. Betalas ett statligt bidrag ut under annat kalenderår än ersättningen bör bidraget räknas av mot den ersättning som bidraget är avsett att täcka (RSV 2001:19).                                                                                                             |
| <b>Överstigande 10 prisbasbelopp</b>       | Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger 10 gånger det prisbasbelopp som gällde året före delägarens inkomstår, 43 kap. 14 § IL. De ”första” 10 basbeloppen berättigar således inte till något tillägg.                                                                                                                                   |
|                                            | Det beräknade löneunderlaget ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Spärrar på individnivå</b>              | Det finns två spärrar på individnivå som endast gäller för andelsägare som varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i dess dotterföretag. Spärrarna innebär dels ett krav på att sådan andelsägare ska ha tagit ut en viss lägsta ersättning (43 kap. 15 § IL), dels ett tak för det sammanlagda löneunderlaget (43 kap.                                                  |

16 § IL). Passiv andelsägare som är närstående till en aktiv delägare omfattas således inte av spärrarna.

En andel kan vara kvalificerad även om ett koncernförhållande inte föreligger. För att spärrarna ska vara tillämpliga gäller att andelsägaren varit verksam i betydande omfattning i företag inom koncernen. Om andelsägaren varit verksam i annat företag än koncernföretag aktualiseras inte spärrarna.

1. Har andelsägaren året före beskattningsåret i betydande omfattning varit verksam i företaget eller dess dotterföretag får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast om han erhållit sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av socialavgifter eller särskild löneskatt med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av;

- 120 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en enskild arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget, och
- ett belopp som motsvarar 10 gånger prisbasbeloppet enligt lagen om allmän försäkring som gällde för året före beskattningsåret.

Om ersättning till anställda i dotterföretag räknas in i underlaget ska jämförelsen även avse den högsta ersättning som betalats ut till anställd i dotterföretaget.

Se RÅ 2000 ref. 47 II ovan angående kopplingen till svenska arbetsgivaravgifter och EG-rätten.

Har andelen förvärvats under året närmast före beskattningsåret och har andelsägaren varit verksam i företaget under endast del av året får, enligt Skatteverkets uppfattning, någon proportionering inte ske med avseende på kravet om ersättning som motsvarar 10 basbelopp (SOU 1996:119 s. 101). Något hinder torde däremot inte föreligga mot att ersättning som andelsägaren erhöll från företaget under den del av året som ligger före andelsförvärvet får räknas med vid jämförelsen. Motsvarande torde gälla 120 % regeln. Jämförelsen bör således ske på årsbasis utan proportionering med hänsyn till att kvalificerad andel endast innehaft en del av året.

2. För sådan andelsägare som omfattas av spärrarna i punkt 1 ovan får det sammanlagda löneunderlaget inte överstiga 50 gånger sådan i samma punkt nämnd ersättning som andelsägaren för året före beskattningsåret erhållit från företaget eller dess dotterföretag.

Begränsningen innebär att löneunderlaget för andelsägarens samtliga andelar i företaget läggs samman och jämförs mot 50

gånger den ersättning som denne erhållit. Överstiger löneunderlaget takbeloppet förhindras inte tillämpningen av löneregeln, men däremot begränsas det belopp som kan utnyttjas.

Löneunderlaget bestäms på grundval av de förhållanden som gällde året före beskattningsåret (prop. 1993/94:234 s. 93). Således torde ersättning till andelsägare som omfattades av reglerna i 57 kap. IL under "löneåret" inte kunna ingå i löneunderlaget även om denne avyttrat andelarna i företaget före utdelningstillfället.

Till följd av kopplingen till den enskilde delägarers ersättningar kan ovanstående regler medföra att vissa delägare i ett fåmansföretag får öka sitt underlag för normalutdelning med ett lönebaserat tillägg, medan andra delägare i samma fåmansföretag inte får det. Eftersom löneunderlaget beräknas per andel kan det löneunderlag som belöper på andelarna hos en delägare, som inte kan utnyttja underlaget, inte heller utnyttjas av andra delägare.

### **10.3.2 Sparat utdelningsutrymme m.m.**

Understiger utdelningen visst år gränsbeloppet kan outnyttjat utrymme sparas och användas vid beskattningen av senare erhållen utdelning och kapitalvinst. Det sparade utdelningsutrymmet får tillgodoräknas mot framtida utdelning eller kapitalvinst (57 kap. 10 § IL). Avräkningen ska tillgodoföras den skattskyldige även utan yrkande när sådan utdelning redovisas. Detta förutsätter dock att den skattskyldige redovisat nödvändiga uppgifter för Skatteverket.

Har företaget inte lämnat någon utdelning beräknas gränsbeloppet vid beskattningsårets utgång och förs i sin helhet vidare till nästa beskattningsår (57 kap. 10 § IL).

Så länge det sparade utdelningsutrymmet kvarstår läggs detta, enligt vad som redogjorts för tidigare, till andelarnas omkostnadsbelopp vid beräkningen av gränsbeloppet. Även det sparade utdelningsutrymmet räknas således upp med SLR ökad med sju procentenheter.

Sparad utdelning beräknas första gången vid 1992 års taxering. Det innebär att sparad utdelningsutrymme inte kan ifrågakomma för inkomstår före 1991. Storleken av sparad utdelningsutrymme bestäms utifrån för respektive år gällande regler för beräkning av normalutdelning/ gränsbelopp (se övergångsbestämmelse nedan).

#### **Separat beräkning**

De särskilda reglerna i 57 kap. IL tillåter ett högre gränsbelopp på aktier och andelar jämfört med andra delägarätter. Vidare medges att även det sparade utrymmet räknas upp med ränta på ränta. Ovanstående förhållanden innebär att utrymmet för kapitalbeskattad avkastning måste beräknas separat för de olika kategorierna

av delägarätter. Utan separat beräkning är det inte möjligt att särskilja vilket belopp som ska räknas upp med respektive avkastningsprocent. Dessutom torde det inte vara tillåtet att utnyttja sparade utdelningsutrymme för den ena kategorin av delägarätter för att redovisa avkastning som utfallit på delägarätter som tillhör den andra kategorin i inkomstslaget kapital. Eftersom genomsnittmetoden även ska tillämpas vid försäljning av aktier i fåmansföretag måste det sparade utdelningsutrymme också beräknas separat för aktier av olika slag och sort.

**Sparat utdelningsutrymme vid överlåtelser av andelar**

Om någon utdelning inte lämnas under året beräknas gränsbeloppet vid beskattningsårets utgång (57 kap. 10 § IL). Överläts andelarna under året och någon utdelning inte har lämnats är det således den nye ägaren som får beräkna gränsbeloppet. Har den förste ägaren tagit utdelning och ytterligare utdelning inte lämnas under året, får inte den nye ägaren beräkna något gränsbelopp eller sparade utdelningsutrymme. Den nye ägaren är däremot oförhindrad att beräkna gränsbelopp om företaget lämnar ytterligare utdelning efter ägarbytet. Han har då också rätt att spara ett eventuellt ej utnyttjat belopp. Har aktien förvärvats från närstående som uppburit utdelning under året får dock den nye ägaren inte beräkna något gränsbelopp för samma år (57 kap. 9 § IL).

**Sparat utdelningsutrymme vid andelsbyten**

Vid andelsbyte enligt reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten ska sparade utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna, 57 kap. 11 a § IL. Se vidare avsnitt 10.7.

**Sparat utdelningsutrymme vid benefika fång**

Har aktierna förvärvats genom ett benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, får förvärvaren överta överlåtarens kvarstående sparade utdelningsutrymme till den del det är hänförlig till andelarna i fråga (57 kap. 11 § IL).

**Övergångsbestämmelser**

*Sparat utdelningsutrymme till och med år 1993*

Enligt 4 kap. 100 § ILP får sparade utdelningsutrymme t.o.m. utgången av år 1993 (1994 års taxering) räknas fram – när det gäller aktier förvärvade före 1990 – utifrån aktiernas förmögenhetsvärde per den 31 december 1990. En redogörelse för denna avskaffade metod (förmögenhetsregeln) finns i RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering.

*Sparat utdelningsutrymme till och med år 1994*

Enligt 4 kap. 101 § ILP får vid beräkning av sparade utdelning för beskattningsår till och med 1994, 9 § KapUL i dess lydelse till och med utgången av år 1994 tillämpas. Detta innebär i princip att endast hälften av en survåterföring behöver beaktas (se avsnitt 10.3.1.1).

### **10.3.3 Alternativregeln t.o.m. 1994 års taxering (Förmögenhetsregeln)**

T.o.m. 1994 års taxering fick den skattskyldige som alternativt underlag för beräkning av normalavkastning använda aktievärdet den 31 december 1990, förmögenhetsregeln, (3 § 12 mom. 4 st. SIL i dess lydelse t.o.m. 30 juni 1994). Förmögenhetsregeln har fr.o.m. 1995 års taxering ersatts av kapitalunderlagsregeln.

Enligt övergångsbestämmelserna, 4 kap. 100 § ILP, får vid beräkning av sparad utdelning t.o.m. utgången av år 1993 fortfarande den äldre alternativregeln tillämpas vid 1995 och senare års taxeringar, se avsnitt 10.3.2 ovan.

Redogörelse för förmögenhetsregeln finns i RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering.

## **10.4 Kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar**

Beräkningen av den skattepliktiga kapitalvinsten av andelar i fåmansföretag sker på samma sätt som vid vanlig andelsförsäljning. Till skillnad mot beskattning av försäljning av andelar i andra bolag kan vid försäljning av andelar i fåmansföretag en viss del av den skattepliktiga kapitalvinsten komma att redovisas som inkomst av tjänst. Däremot behandlas kapitalförluster vid avyttring av sådana andelar enligt vanliga regler. Viss del av kapitalvinsten kan komma att undantas från skatteplikt, se Del 1 avsnitt 25.4.

Vid försäljning av andelar i fåmansföretag ska hälften av den del av kapitalvinsten, beräknad enligt nedan, som överstiger kvarstående sparad utdelningsutrymme deklarerar i inkomstslaget tjänst (57 kap. 12 § IL). Återstående del hänförs till inkomstslaget kapital.

Från kapitalvinsten avräknas det kvarstående sparade utdelningsutrymmet. Även inkomstarets sparade utdelningsutrymme får räknas med vid fördelningen av kapitalvinsten (57 kap. 10 § jämförd med 12 § IL). Detta gäller om andelarna avyttrats efter årets utdelningstillfälle och den skattskyldige därmed är berättigad till att även lägga omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna till grund för beräkningen av gränsbeloppet.

### **Uppräknad anskaffningsutgift**

Även vid fördelningen av kapitalvinsten mellan tjänst och kapital får man beakta den uppräknade anskaffningsutgiften för andelar anskaffade före 1990 och det uppräknade beloppet för ovillkorliga kapitaltillskott som lämnats före nämnda tidpunkt (se avsnitt 10.3.1). I dessa fall beräknas den fördelningsbara kapitalvinsten med hänsyn till den uppräknade anskaffningsutgiften (57 kap.

12 § och 43 kap. 17 IL).

Av avsnitt 10.3.1 framgår att anskaffningsutgiften för andelar som innehafts redan den 1 april 1971 får beräknas enligt särskilda övergångsbestämmelser.

**Alternativ  
anskaffningsutgift**

Det alternativa värdet, andelarnas kapitalunderlag, får också användas om den skattskyldige så önskar (se avsnitt 10.3.1).

**Genomsnittsmetoden vid delförsäljning**

Vid avyttring av andelar i fåmansföretag ska, på samma sätt som vid andra andelsförsäljningar, den genomsnittsmetod som anges i 48 kap. 7 § IL tillämpas vid beräkning av den skattepliktiga kapitalvinsten. Om den skattskyldige inte avyttrar hela sitt innehav av andelar av ett visst slag, delförsäljning, måste även eventuellt kvarstående sparade utdelningsutrymme och, för andelar anskaffade före 1990 eller 1992, de alternativa anskaffningsutgifterna fördelas. Även fördelningen av de poster som är specifika för reglerna i 57 kap. IL ska ske enligt genomsnittsmetoden (prop. 1990/91:54 s. 221). Det sparade utdelningsutrymme och den uppräknade anskaffningsutgiften måste därför beräknas separat för andelar av olika slag och sort.

RR har i RÅ 1999 ref. 70 (1993 års taxering) prövat om hela den kvarstående sparade utdelningen eller om endast den sparade utdelningen som motsvarar den andel av aktieinnehavet som avyttras vid delförsäljning, ska avräknas från kapitalvinsten. RR fann att avräkning vid delförsäljning bör ske med den del av den sparade utdelningen som motsvarar den avyttrade andelen av de innehavda aktierna. RR anförde bland annat följande.

”Beräkningen i 3:12-systemet bygger i allt väsentligt på den genomsnittsmetod som tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen. Det framstår därför som naturligt att anknyta till denna också när det gäller att bestämma hur stor del av en skattskyldigs sparade utdelning som får avräknas vid en delavyttring. Detta synes också vara det alternativ som är minst komplicerat vid den praktiska hanteringen.”

RR:s ovan nämnda dom rörande avräkning för sparad utdelning får anses ha giltighet även efter de redaktionella ändringar som skett av 3:12-systemet.

**Uppgiftslämnande**

Den skattskyldige behöver inte yrka att avräkning för sparade utdelningsutrymme och uppräknad anskaffningsutgift ska göras. Skatteverket ska utan yrkande beakta eventuell avräkning vid fördelningen av kapitalvinsten på kapital- och tjänsteinkomst. En förutsättning är dock att den skattskyldige redovisat de uppgifter som är nödvändiga för Skatteverkets ställningstagande.

**Basbeloppsregeln**

Den kapitalvinst som ska redovisas som intäkt av tjänst är maximerad till 100 prisbasbelopp under en femårsperiod för den skatt-

|                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                   | skyldige och närstående till honom (se avsnitt 10.6.2).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Tilläggsköpeskilling</b>                                       | Enligt 44 kap. 28 § IL ska de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret tillämpas på tilläggsköpeskilling som erhålls ett senare år. Bestämmelsen omfattar fördelningsregeln i 57 kap. IL.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Andelsbyten</b>                                                | Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL har utvidgats till att även omfatta byte av andelar som är kvalificerade (SFS 2002:1143, prop. 2002/03:15 och SFS 2004:1040, prop. 2003/04:33). Bestämmelserna tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. I vissa fall kan de nya bestämmelserna tillämpas retroaktivt. Se avsnitt 10.7 och Del 1 avsnitt 31.                                                                                                                                                                   |
| <b>Sparat utdelningsutrymme efter andelsbyte</b>                  | Avyttras andelar som mottagits vid ett sådan ovan nämnt andelsbyte och är det sparade utdelningsutrymmet som fördelas på andelarna vid bytet högre än det sparade utdelningsutrymme som finns kvar på dessa andelar, ska hälften av mellanskillnaden läggas till tjänstebeloppet (48 a kap. 8 a § IL). Se vidare avsnitt 10.7 och Del 1 avsnitt 31.                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Andra delägar-rätter</b>                                       | För att kringgåenden av reglerna ska förhindras kan reglerna även tillämpas på andra delägar-rätter än andelar. Enligt 57 kap. IL ska därför avyttring av sådana andra delägar-rätter som getts ut av företaget och som omfattas av 48 kap. IL likställas med avyttring av andelar. Bland de andra delägar-rätter, förutom aktier och andelar, som räknas upp i sistnämnda lagrum kan nämnas teckningsrätt, vinstandelsbevis i svenska kronor, konvertibelt skuldebrev i svenska kronor m.m. Någon uppräknad eller alternativ anskaffningsutgift får dock inte användas (57 kap. 12 § 2 st. IL). |
| <b>Skattefri del av kapitalvinst</b>                              | Av den del av kapitalvinsten som beskattas som inkomst av kapital kan viss del komma att undantas från skatteplikt motsvarande kvarstående <i>sparat lättnadsutrymme</i> , se Del 1 avsnitt 25.4.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Sparat lättnadsutrymme överstiger sparad utdelningsutrymme</b> | Om sparad lättnadsutrymme är större än sparad utdelningsutrymme ska den kapitalvinst som ska fördelas mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital minskas med skillnaden (57 kap. 12 § 4 st. IL). Endast hälften av den del av kapitalvinsten som överstiger sparad lättnadsutrymme ska således tas upp som inkomst av tjänst.                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>Sparat lättnadsutrymme efter andelsbyte</b>                    | Vid andelsbyte enligt bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten ska sparad lättnadsutrymme överföras till de vid andelsbytet mottagna andelarna (43 kap. 7 § och 48 a kap. 10 § IL, SFS 2004:1040). Avyttras andelar i ett marknadsnoterat företag ska sådant överfört lättnadsutrymme beaktas vid beräkning av den kapitalvinst som fördelas enligt 57 kap. 12 § IL (48 a kap. 10 § tredje stycket IL, SFS 2004:1040). Se avsnitt 10.7.                                                                                                                                         |



### Andel i skalbolag

Om den avyttrade andelen utgör andel i skalbolag och kapitalvinsten ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 49a kap. IL tillämpas inte bestämmelserna i 57 kap. 12 § IL.

Nedan visas schematiskt hur man beräknar den vinst som ska redovisas som intäkt av tjänst vid avyttring av kvalificerad andel. Om sparat lättnadsutrymme överstiger sparat utdelningsutrymme ska vad som ovan sagts beaktas

|                                                                                                                                                                                                                                                      |   |                                                                                            |          |                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------------------------------|----------|--------------------------------------------------|
| <b>Kapitalvinst</b><br>I förekommande fall beräknad med beaktande av den uppräknade anskaffningskostnaden för andel och det uppräknade beloppet för ovillkorliga kapitaltillskott – eller anskaffningskostnaden beräknad till andels kapitalunderlag | - | Kvarstående sparutdelningsutrymme<br><br>Till den del den är hänförlig till avyttrad andel | x 50 % = | Kapitalvinst som beskattas som inkomst av tjänst |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------------------------------|----------|--------------------------------------------------|

När ovanstående uträkning gjorts beräknas hur stor del av den verkliga kapitalvinsten som hänförs till inkomst av kapital.

|                     |   |                        |   |                                                  |   |                                                   |
|---------------------|---|------------------------|---|--------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------|
| Verkl. kapitalvinst | - | Sparat lättnadsutrymme | - | Kapitalvinst som beskattas som inkomst av tjänst | = | Kapitalvinst som beskattas som inkomst av kapital |
|---------------------|---|------------------------|---|--------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------|

## 10.5 Kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag som äger andel i fåmansföretag

Det har förekommit att skattskyldiga för att kringgå bestämmelserna om fördelning av kapitalvinst vid avyttring av andelar enligt 57 § IL ägt andelar i fåmansföretag genom handelsbolag.

För att förhindra sådant kringgående finns i 50 kap. 7 § IL en särskild bestämmelse om beskattning vid avyttring av andel i handelsbolag, se avsnitt Del 1, avsnitt 34.2.

## 10.6 Undantagsregler

Beräkningen av kapitalinkomster enligt reglerna i 57 kap. IL kan i vissa fall leda till ett för högt skatteuttag. Detta gäller bl.a. då den skattskyldiges möjligheter att erhålla kapitalinkomster från fåmansföretaget varit begränsade. Vidare kan kapitalinkomsterna vara så höga att nivån tyder på att dessa inte till hälften kan vara arbetsinkomster. En särskild beskattning av kapitalinkomsterna är då inte motiverad. I 57 kap. 5 § och 12 § IL finns därför bestämmelser som i speciella fall medger undantag från tillämpningen

av huvudreglerna.

Beskattning av kapitalinkomster enligt huvudreglerna kan frångås dels om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning (57 kap. 5 § IL), dels om den skattskyldige och honom närstående under senaste fem åren redovisat kapitalvinster motsvarande 100 prisbasbelopp som inkomst av tjänst (57 kap. 12 § 3 st. IL). Det första av dessa undantag, utomståenderegeln, kan tillämpas vid både beskattningen av utdelningar och kapitalvinster. Den andra undantagsregeln, basbeloppsregeln, kan endast tillämpas vid kapitalvinstbeskattningen.

### 10.6.1 Utomståenderegeln

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och i motsvarande mån har, direkt eller indirekt, rätt till utdelning ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl, 57 kap. 5 § IL. Vid bedömningen av om utomstående äger andel i fåmansföretaget beaktas således även indirekt ägande. Vidare ska vid bedömningen förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Bestämmelsen innebär att utdelning och kapitalvinst i sin helhet kan beskattas enligt vanliga regler för kapitalinkomster.

I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 468) uttalas bl.a. följande angående utomståenderegeln.

**Utomstående äger  
minst 30 %**

”Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare.”

Bakgrunden till uttalandet är att vid ett utomstående ägande på 30 procent av andelarna blir behållningen av andelsägares uttag av företagets vinster i form av en kapitalinkomst i princip inte större jämfört med ett löneuttag. Den skattskyldige bör visa att utomstående delägare har ägt minst 30 procent av andelarna och haft rätt till motsvarande andel av den avkastning som lämnats av företaget. RR har i RÅ 2001 ref. 37 tagit ställning till om det utomstående ägandet ska ha bestått under hela den tidsperiod som anges i 57 kap. 5 § IL för att en tillämpning av denna undantagsregel ska komma i fråga, se nedan.

**Särskilda skäl**

Ovanstående presumtion gäller dock endast i normalfallet. Det kan finnas omständigheter som gör att den skattskyldige ändå kan erhålla större del av företagets nettobehållning som en kapitalinkomst än vad dennes andelsinnehav i bolaget synes medge. Lagtexten ger därför utrymme att beakta särskilda skäl vid prövningen. I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 468) nämns några särskilda omständigheter som kan föranleda en sådan annan bedöm-

ning. Däri uttalas följande:

”Successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier är exempel på sådant som kan medföra att de särskilda reglerna ska tillämpas också när utomstående aktieinnehav uppgår till 30 % eller mera.”

Vidare kommenteras utomståenderegeln i specialmotiveringen (prop. 1989/90:110 s. 704):

”Regeln har därför utformats så att det åligger den skattskyldige att visa att förutsättningarna för undantag föreligger. I ett enkelt fall där minst 30 % av aktierna under hela bolagets verksamhetstid har ägts av utomstående och aktierna medför lika rätt, kan det enkelt konstateras att förutsättningar för undantag föreligger. Har aktierna olika rätt till utdelning eller eljest olika karaktär kan bedömning bli svårare, liksom om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev e.d. utfärdats. Även tidigare års förhållanden måste beaktas för att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller reavinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner. Om särskilda skäl föreligger ska undantag inte göras. Exempel på sådana särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Det bör framhållas att bevisskyldigheten ligger på den skattskyldige och det ligger i sakens natur att denna blir svårare att fullgöra ju mer komplicerade förhållandena är.”

RR har i ett förhandsbeskedsärende tagit ställning till om sådana särskilda skäl förelåg i ärendet (RÅ 1999 ref. 28). Förutsättningarna var följande.

Samtliga sökanden (fysiska personer) var i samma proportioner delägare i X AB och Y AB. En av sökandena var verksam i betydande omfattning i båda bolagen medan övriga delägare var verksamma i sådan omfattning endast i ettdera av bolagen och inte verksamma i det andra bolaget. De passiva delägarnas andel i bolagen översteg 30 procent. RR fann, med nedanstående motivering, att bestämmelsen i 3 § 12 e mom. första stycket SIL (nu 57 kap. 5 § IL) om undantag från bestämmelserna i 3 § 12 b mom. samma lag (nu i samma kap) inte är tillämplig såvitt avser utdelning till ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag. RR uttalade följande;

”Motiven för undantag på grund av delägarskap för utomstående är att dessa i ett sådant fall får så stor del av avkastningen att uttag i form av utdelning eller realisationsvinst inte utgör någon fördel för ägarna av kvalificerade aktier. Ägarförhållandena i X AB och Y AB är emellertid sådana att uttag i form av utdelning inte motverkas av det förhållandet att utomstående i betydande omfattning äger del i företagen. Därför får särskilda skäl anses föreligga att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL vad gäller ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag.”

Innebörden av bestämmelsen att förhållandena under den föregående femårsperioden ska beaktas har prövats av RR i två mål, RÅ 2001 ref. 37 I och II.

I RÅ 2001 ref. 37 I (förhandsbesked) konstaterade RR att syftet med att beakta även tidigare års förhållanden är enligt förarbetena till bestämmelsen att hindra att successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller realisationsvinster efter försäljning av en minoritetspost av aktier leder till inte avsedda skatteförmåner. RR gjorde följande bedömning.

”Det framstår, med hänsyn till utomståenderegelnns syfte, som klart att vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger hänsyn måste tas till bl.a. om det betydande utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. Något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet ska ha förelegat under hela den angivna perioden kan emellertid inte utläsas av lagtexten. Undantagsvis kan således omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden.”

I RÅ 2001 ref. 37 II var omständigheterna följande. A har varit verksam i X AB under en följd av år. Han hade på 1980-talet ett stort aktieinnehav i bolaget men avyttrade samtliga sina aktier i juni 1986. Under 1987 och 1988 var bolaget ett helägt dotterbolag till Y AB och A hade under denna tidsperiod inga ägarintressen i X AB. 1989 blev A emellertid på nytt delägare i X AB då han förvärvade en mindre aktiepost. Han innehade också en post konvertibla skuldebrev utgivna av bolaget samt en option att sälja aktierna. Frågan i målet var om vid tillämpning av utomståenderegeln i samband med A:s försäljning av aktier i X AB under 1991 och 1992 hänsyn skulle tas till ägarförhållandena i bolaget inte bara från den tidpunkt dessa aktier förvärvades utan även förhållandena under tid då han tidigare innehaft aktier i bolaget. RR, som fann att den realisationsvinst som uppkommit i sin helhet ska

beskattas i inkomstslaget kapital, anförde följande.

”A avyttrade samtliga sina aktier i det aktuella bolaget i juni 1986. Den vinstgenerering som hans arbetsinsats i bolaget kan ha medfört fram till denna tidpunkt får anses realiserad genom den avyttringen. Mot bakgrund av syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL finns enligt Regeringsrättens mening inte anledning att vid tillämpningen innefatta tid som ligger före det den skattskyldiges ägarintressen i bolaget definitivt har avbrutits genom avyttring till utomstående. Ägarförhållandena i bolaget under tiden fram till juni 1986 bör sålunda inte hindra en tillämpning av utomståenderegeln.

Sedan A åter förvärvade aktier i bolaget har det utomstående ägandet varit betydande. Den utredning som föreligger i målet ger inte heller vid handen att förhållandena i övrigt i tiden efter förvärvet av aktierna varit av den art att sådana särskilda skäl föreligger som enligt 3 § 12 mom. sjätte stycket medför att denna bestämmelse ändå inte skall tillämpas.”

**Vilka är  
utomstående?**

- I 57 kap. 5 § IL definieras vad som avses med ”företaget” och ”utomstående” delägare. Härav framgår att den utomstående delägaren ska, direkt eller indirekt, äga andelar i det företag i vilket andelsägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller under något av de fem närmast föregående beskattningsåren.

SRN har i ett av RR fastställt förhandsbesked (RR:s dom den 15 oktober 2004) funnit att utomståenderegeln är tillämplig i fall där utomstående äger del i moderföretag medan den icke utomstående delägaren (skattskyldige) är verksam i betydande omfattning i dess dotterföretag.

Enligt tredje stycket nämnda bestämmelse anses ett företag ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Även ägande av andelar i ett sådant fåmanshandelsbolag som avses i 57 kap. 4 § IL beaktas således vid bedömningen av om en fysisk person är att anse som utomstående delägare i fåmansföretaget.

### **10.6.2 Basbeloppsregeln**

Enligt basbeloppsregeln ska kapitalvinster på maximalt 100 prisbasbelopp, enligt 1 kap. 6 § AFL, redovisas som intäkt av tjänst (57 kap. 12 § 3 st. IL). Från och med 1999 har basbeloppet ändrat namn till prisbasbeloppet (SFS 1998:677). Kapitalvinster över-  
skjutande beloppstaket beskattas enligt vanliga kapitalvinstregler i inkomstslaget kapital. Vid bedömningen av om beloppstaket är uppnått medräknas andelsägarens och närståendekretsens sammanlagda kapitalvinster som redovisats som intäkt av tjänst under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. Avyttringsårets prisbasbelopp ska ligga till grund för beräkningen. Takbeloppet på 100 prisbasbelopp avser andelar i ett och samma företag (RÅ 2004 ref. 2). Detta innebär att om skattskyldig avyttrar andelar i två bolag gäller basbeloppsregeln för andelar i vart och ett av företagen.

Prisbasbeloppet höjs regelmässigt från år till år. Därigenom ökar också beloppstaket för basbeloppsregelns tillämpning. Om den skattskyldige redovisar en tillräcklig kapitalvinst som intäkt av tjänst innebär detta inte ett generellt undantag från reglernas tillämpning. Ett senare beskattningsår kan det, pga. prisbasbeloppets höjning, krävas att kapitalvinster från senare års försäljningar redovisas som intäkt av tjänst (RÅ 1995 not 379).

#### **Beloppstakets tillämpning inom närståendekretsen**

I specialmotiveringen (prop. 1990/91:54 s. 310 ff.) förklaras hur beloppstaket ska tillämpas inom närståendekretsen. Eftersom basbeloppsregeln föreskriver att närståendekretsens sammanlagda kapitalvinster under avyttringsåret och de fem föregående åren som beskattats i inkomstslaget tjänst ska medräknas kan en skattskyldig som avyttrar andelar under ett senare beskattningsår än andra inom närståendekretsen bli förmånligare behandlad vid beskattningen. Beloppstaket kan vara uppnått vid den senare försäljningen. Enligt propositionen måste denna effekt godtas. Om flera personer inom närståendekretsen i stället säljer andelar under samma beskattningsår ska den under tjänst beskattade kapitalvinsten proportioneras dem emellan.

**Övergångs-  
bestämmelse**

*4 kap. 102 § ILP*

Den tidsperiod som basbeloppsregeln avser har från och med 1998 års taxering förkortats från tio till fem år. Med anledning härav har en övergångsregel införts. Om den skattskyldige eller någon denne närstående under beskattningsåren 1991–1996 avyttrat någon andel i företaget och någon del av kapitalvinsten togs upp som intäkt av tjänst pga. bestämmelserna i 3 § 12 mom. i den upphävda SIL, ska vid avyttring av återstående andelar i stället för perioden på 5 år gälla en period på 10 år. Den längre perioden räknas efter det senaste år då kapitalvinst på grund av avyttring under beskattningsåren 1991–1996 tagits upp som intäkt av tjänst.

Detta innebär att den skattskyldige eller denne närstående, under en tidsperiod av tio år räknat från det att någon andel i företaget avyttrats, tillsammans behöver redovisa högst 100 prisbasbelopp som intäkt av tjänst vid avyttring av kvalificerade aktier i ett och samma företag.

## **10.7 Andelsbyten**

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL har utvidgats till att även omfatta byte av andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar, SFS 2002:1143, prop. 2002/03:15. Även bestämmelser som innebär att sparade lättnads- och utdelningsutrymme som belöper på vid sådant andelsbyte avyttrade andelar ska överföras och fördelas på mottagna andelar har införts, SFS 2004:1040, prop. 2003/04:33. Se vidare Del 1 avsnitt 31.

Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2003 respektive 1 januari 2005 och tillämpas på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002. De nya bestämmelserna kan i vissa fall tillämpas retroaktivt. Till följd av utvidgningen av bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten har även nya bestämmelser i 57 kap. IL införts.

Avyttras en kvalificerad andel genom ett andelsbyte ska en beräkning göras av de belopp som skulle ha tagits upp som inkomst av kapital (kapitalbelopp) respektive inkomst av tjänst (tjänstebelopp), 48 a kap. 8a § IL. Eventuell ersättning i pengar ska tas upp som inkomst av kapital i den utsträckning ersättningen ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del tas upp i inkomstslaget tjänst, 48 a kap. 9 § och 57 kap. 13 § 3 st. IL.

Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte anses även den mottagna andelen kvalificerad hos andelsägaren. Detsamma gäller om den mottagna andelen därefter övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. En andel som för-

värvats med stöd av en sådan kvalificerad andel anses också kvalificerad. Förutom andelar som erhålls i utdelning omfattar bestämmelsen andelar som förvärvats vid t.ex. nyemission och fondemission. Bestämmelserna har införts i ett nytt andra stycke i 57 kap. 6 § IL.

Avyttras en vid ett andelsbyte mottagen andel som är kvalificerad enligt ovan nämnda bestämmelse i 57 kap. 6 § 2 st. IL får den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga det vid andelsbytet beräknade tjänstebeloppet. Bestämmelsen har införts i ett nytt första stycke i 57 kap. 13 § IL. Tjänstebeloppet kan höjas i fall där sparad utdelning på mottagen andel är lägre än vad som överfördes på andelen vid bytestillfället, se nedan. Maximeringsregeln gäller inte om den mottagna andelen är kvalificerad på grund av 57 kap. 4 § eller 6 § 1 st. IL när den avyttras.

**Sparat utdelnings-  
och lättnads-  
utrymme**

Sparat utdelningsutrymme på andelar som avyttrats genom ett andelsbyte förs över och fördelas på mottagna andelar, 57 kap. 11 a § IL. Är det överförda sparade utdelningsutrymmet högre än det som återstår när de mottagna andelarna senare avyttras ska hälften av mellanskillnaden läggas till det vid bytet beräknade tjänstebeloppet, 48 a kap. 8 a § IL. Justering av tjänstebeloppet ska således ske i de fall där det överförda sparade utdelningsutrymmet helt eller delvis utnyttjats fram till avyttringen av de mottagna andelarna.

Även sparat lättnadsutrymme ska överföras till de vid andelsbytet mottagna andelarna, 48 a kap. 10 § andra stycket IL. Om de mottagna kvalificerade andelarna är hänförliga till ett marknadsnoterat företag ska det fördelade sparade lättnadsutrymmet beaktas vid beräkning av den kapitalvinst som ska fördelas enligt bestämmelserna i 57 kap. 12 § IL när dessa andelar avyttras, 48 a kap. 10 § tredje stycket IL. Se Del 1 avsnitt 25.6.

**Andelar med  
uppskov**

För uppskovsbelopp som fördelats enligt de äldre reglerna före ikraftträdandet gäller de äldre reglerna även efter ikraftträdandet (övergångsbestämmelserna p. 2 SFS 2002:1143).

**Retroaktiv  
tillämpning**

Har kvalificerade andelar tidigare bytts och uppskovsbelopp fördelats enligt äldre bestämmelser i 49 kap. IL ska om den skattskyldige så begär det, uppskovsbeloppet avseende mottagna andelar inte tas upp till beskattning trots att andelarna avyttrats på annat sätt än genom ett byte. I stället ska bytet anses ha skett enligt de nya bestämmelserna om andelsbyten i 48 a kap. och 57 kap. IL i deras lydelse efter ikraftträdandet. Den retroaktiva tillämpningen har knutits till att den mottagna andelen avyttras på annat sätt än genom ett nytt andelsbyte. Även den som gjort ett andelsbyte av kvalificerade andelar före ikraftträdandet men som då inte begärde uppskov kan, om det skulle ha funnits förutsätt-



**Anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde efter byte enligt 27 § 4 mom. SIL**

ningar för uppskov vid bytet, begära att de nya bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. IL tillämpas retroaktivt.

Bestämmelserna om andelsbyten behandlas i Del 1 avsnitt 31.

Nedan redogörs för ett förhandsbesked rörande anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde för aktier som erhållits vid byte enligt den upphävida bestämmelsen i 27 § 4 mom. SIL.

I RÅ 1996 ref. 72 (förhandsbesked) har RR prövat frågan om anskaffningstidpunkt och beräkning av anskaffningsvärde för aktier som erhållits i utbyte enligt 27 § 4 mom. SIL. Den fysiska personen A hade under 1993 avyttrat samtliga sina aktier i fåmansföretaget AB X till det nybildade fåmansföretaget AB Y och erhållit dispens enligt 27 § 4 mom. SIL. SRN fann att vid tillämpning av reglerna i 3 § 12–12 e mom. SIL ska A anses ha anskaffat aktierna i AB Y vid det tillfälle då anskaffningen faktiskt skett och för ett belopp som svarar mot det från aktierna i AB X i enlighet med 27 § 4 mom. SIL övertagna anskaffningsvärdet. SRN fann vidare att A på grund härav inte har rätt att såvitt avser aktierna i AB Y tillämpa alternativa anskaffningsvärden eller att till dessa aktier överföra outnyttjad sparad utdelning avseende aktierna i AB X. RR fastställde förhandsbeskedet.

## **10.8 Särskild skatteberäkning inom familjen**

För att förhindra att de kapitalinkomster som redovisas som intäkt av tjänst fördelas inom familjen, och därmed undgår den progressiva beskattningen, har särskilda bestämmelser för beräkningen av skatten införts. I 57 kap. 14 § IL stadgas att om den skattskyldiges make är eller under någon del av den senaste femårsperioden varit verksam i företaget i betydande omfattning och understiger andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst – bortsett från vad som ska beskattas i tjänst enligt 57 kap. IL (tjänsteintäkten) – makens beskattningsbara förvärvsinkomst ska skatten på tjänsteintäkten beräknas enligt 65 kap. 5 § IL som om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från tjänsteintäkten, motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst. Om andelsägaren fyller högst 18 år under beskattningsåret gäller vad som sagts om make i stället dennes föräldrar.

Med make anses också sådan med make jämställd person enligt 2 kap. 20 § IL.

### *Exempel*

A, som är underårig son till B, äger aktier i fåmansföretaget AB Y. A har från AB Y erhållit 50 000 kr i utdelning som ska beskattas som inkomst av tjänst. A ska dessutom beskattas för 60 000 kr av andra förvärvsinkomster. B,

som under någon del av den senaste femårsperioden varit verksamhet i företaget i betydande omfattning, redovisar förvärvsinkomster på 500 000 kr vid samma års taxering.

Vid skatteberäkningen beträffande A ska statlig skatt på nämnda 50 000 kr beräknas till samma belopp som skulle gällt om B hade taxerats för beloppet under inkomst av tjänst. Detta innebär att A, förutom kommunal skatt, ska erlägga statlig skatt beträffande de 50 000 kr.

## **10.9 Ackumulerad inkomst**

66 kap. IL kan även tillämpas på sådana kapitalinkomster som enligt 57 kap. IL ska redovisas som intäkt av tjänst. Se Del 1 avsnitt 13.

## **10.10 Utköp av fastighet och andelar i vissa fall**

Av punkten 6 av övergångsbestämmelserna till reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar (SFS 2003:224) framgår att delägare i ett fåmansföretag under vissa förutsättningar, före utgången av 2004, kan förvärva fastighet som företaget eller dess dotterföretag innehar utan beskattning i inkomstslaget kapital, om fastigheten till huvudsaklig del använts som bostad för delägaren eller närstående till delägare. Se avsnitt 22.13.3.

SRN har i två inte överklagade förhandsbesked den 2 juli 2004 funnit att ett sådant utköp ska ses som en utdelning och att skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och det skattemässiga värdet hos det säljande företaget därför kan beskattas i inkomstslaget tjänst i den utsträckning som följer av bestämmelserna i 57 kap. IL.

Beskattning i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. 7 § IL aktualiseras således i den mån skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och det skattemässiga värdet överstiger gränsbeloppet.

### *Exempel*

Marknadsvärdet på den fastighet som köps ut är 150 000 kr högre än det skattemässiga värdet hos företaget. Gränsbeloppet uppgår till 10 000 kr (inklusive sparad utdelningsutrymme) och lättnadsbeloppet till 4 000 kr (inklusive sparad lättnadsutrymme). Under året har delägare dessutom erhållit kontant utdelning med 8 000 kr.

Förvärvet av fastigheten medför beskattning i inkomstslaget tjänst med 148 000 kr (150 000+8 000-10 000). I inkomstslaget kapital beskattas 4 000 kr (kontant utdelning om 8 000

kr – lättnadsbeloppet om 4 000 kr).

Övergångsbestämmelserna innebär att förvärvaren vid ett utköp av fastighet inte ska beskattas i inkomstslaget kapital. SRN fann i ett av de ovan nämnda förhandsbeskeden att det inte föreligger någon anledning att inte tillämpa reglerna i 57 kap. IL om gränsbelopp m.m. Vid beräkning av sparad utdelningsutrymme enligt 57 kap. 10 § IL ska därför skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och dess skattemässiga värde reducera gränsbeloppet.

Motsvarande möjlighet finns, om vissa förutsättningar är uppfyllda, för utköp av aktier eller andelar i ekonomiska föreningar från företag som före den 1 juli 2003 var förvaltningsföretag enligt den slojade definitionen i 24 kap. 14 § IL, övergångsbestämmelserna p. 5. Se avsnitt 22.7.2.