

## **10 Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag**

---

57 kap. IL

prop. 1989/90:110, SkU30

prop. 1990/91:5, SkU32

prop. 1990/91:54, SkU10

prop. 1991/92:60, SkU10

prop. 1992/93:50, SkU18

prop. 1992/93:86, SkU11

prop. 1992/93:108, SkU8

prop. 1992/93:127, SkU14

prop. 1992/93:131, SkU15

prop. 1993/94:45, SkU11

prop. 1993/94:50, SkU15

prop. 1993/94:234, SkU25

prop. 1994/95:25, FiU1

prop. 1995/96:109, SkU20

prop. 1996/97:45, SkU13

prop. 1996/97:150, FiU20

prop. 1998/99:15, SkU5

prop. 1999/2000:2, SkU2, 5 och 8

prop. 1999/2000:15

prop. 1999/2000:38 SkU12

prop. 2001/02:46

---

### **10.1 Allmänt**

Från och med 1992 års taxering beskattas kapitalinkomster med en proportionell skatt på 30 procent medan förvärvsinkomster vid 2002 års taxering beskattas progressivt med en högsta marginalsatt på ca 55 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. De särskilda regler som syftar till att upprätthålla den progressiva beskattningen av arbetsinkomster har överförts till 57 kap. IL.

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 faktiskt 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 den skattemässiga 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**

Reglerna i 57 kap. IL om beskattning 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 fåmans- företagsbegrepp**

Vad som avses med fåmansföretag framgår av 56 kap. 2 § IL. I 57 kap. 3 § IL har definitionen av fåmansföretag utvidgats. I den angivna bestämmelsen stadgas att vid bedömningen av om fyra eller färre personer äger aktier i företaget ska sådana delägare som själva eller genom någon närstående är eller under någon del av den

senaste femårsperioden varit verksamma i betydande omfattning inom företaget anses som en person. Det är således i huvudsak passiva delägare som kan påverka om företaget är ett fåmansföretag eller inte. Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen har, såvitt avser utdelningar och kapitalvinster efter den 1 februari 2001, utvidgats ytterligare, se nedan.

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).

RR har i två avgöranden, förhandsbesked, den 9 januari 2001 tagit ställning till om det utvidgade fåmansföretagsbegreppet omfattade företag (moderbolag) som ägde del i annat företag (dotterbolag) i vilket företag delägarna var verksamma i betydande omfattning. Varken moderbolaget eller dotterbolaget var fåmansföretag enligt definitionen i 32 § anv.p. 14 KL (nu 56 kap. 2 § IL). SRN fann att det enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen krävs, att delägarna (direktägarna eller indirekta ägarna) varit verksamma i betydande omfattning i företaget i fråga. Dotterbolaget var därmed att anse som ett fåmansföretag vid tillämpning av det utvidgade fåmansföretagsbegreppet. Vad avser moderbolaget anförde SRN att eftersom den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen endast avser det företag där den gemensamma verksamheten bedrivs, dvs. dotterbolaget, är moderbolaget inte ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen. RR gjorde samma bedömning som SRN.

**Kapitalinkomster  
efter den 1 februari  
2001**

För att förhindra att bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kringgås genom att verksamheten förläggs i ett indirekt ägt företag har tillämpningsområdet för det utvidgade fåmansföretagsbegreppet utökats.

Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet har gjorts tillämpligt på företag även i de fall där delägaren eller denne närstående är eller under någon del av den senaste femårsperioden varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (prop. 2001/02:46). I fall där delägaren 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. Därutöver har den utvidgade definitionen gjorts tillämplig på

## 1510 Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

handelsbolag. Vid bedömningen av om ett handelsbolag är ett fåmanshandelsbolag gäller, vid tillämpningen av 57 kap. IL, det utvidgade begreppet även för handelsbolag. Nämnda ändringar tillämpas på utdelningar på kvalificerade andelar och kapitalvinster vid avyttring av sådan andelar efter den 1 februari 2001.

### *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 närstående-kretsens 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 2 st. 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.

### **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 RSV:s 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.

**Karaktären av fåmansföretag upphör**

Enligt 57 kap. 6 § IL kan de särskilda reglerna även tillämpas under den närmaste femårsperioden efter det att företaget upphörde att vara ett fåmansföretag. En andel anses kvalificerad under förutsättning att andelsägaren eller någon denne närstående ägde andelen vid den tidpunkt företaget upphörde att vara ett fåmansföretag. Här kan nämnas att denna bestämmelse 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 sådana andelar som innehades under den tid då företaget var ett fåmansföretag ska 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 nya 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 ifrågavarande 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, teckningsrätter 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 härrör 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 härröra 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 närmast föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.
2. Företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta företag.

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

**Verksam i handelsbolag**

SRN har i ett av RR fastställt förhandsbesked, den 9 januari 2001, funnit att aktier i ett fåmansföretag som ägs av en fysisk person som är verksam i ett kommanditbolag vari fåmansföretaget äger andel inte är kvalificerade hos aktieägaren. SRN:s förhandsbesked innebar, under förutsättning att aktieägaren är anställd i kommanditbolaget och erhöi lön från detta för utfört arbete utan att också vara anställd i fåmansföretaget, att aktierna i fåmansföretaget inte är kvalificerade i den mening som angavs i 3 § 12 a mom. SIL (57 kap. 4 § IL).

**Kapitalinkomst efter den 1 februari 2001**

Med anledning av ovan nämnda förhandsbesked har reglerna om vilka andelar som ska anses kvalificerade utökats. En andel anses kvalificerad även i de fall andelsägaren själv eller någon närstående till honom varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag i vilket fåmansföretaget, direkt eller indirekt, ägt andel. Motsvarande gäller om andelsägaren eller någon närstående till honom är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget. Genom lagändringen (SFS 2001:1176) har definitionen av kvalificerad andel i 57 kap. 4 § IL fått följande lydelse:

Med kvalificerad andel avses andel i ett fåmansföretag under förutsättning att

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

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

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.

**Övergångsbestämmelse**

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 dödsboet tillämpas bestämmelserna i 57 kap. IL som om andelen fortfarande hade ägts av den fysiska personen. Delägare i dödsboet jämställs 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 inledningskedje 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 innehaft 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.

**Närstående**

Samma närståendebegrepp (2 kap. 22 § IL) gäller vid tillämpning av 57 kap. IL som i 56 kap IL. Härutöver gäller att delägare i dödsbo som innehar kvalificerad andel, se ovan, jämställs 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 uppskovsregeln som fanns i 27 § 4 mom. SIL tagit ställning till om delägars 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 delägens sammantagna arbetsinsatser, dels direkt genom styrelsearbete och 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 delägarrätter 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 tjänstproducerande 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.

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 den skattskyldige ska 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 eller genom rättsligt avgörande, se ovan citerade uttalande i förarbetena. Enligt RSV:s 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).

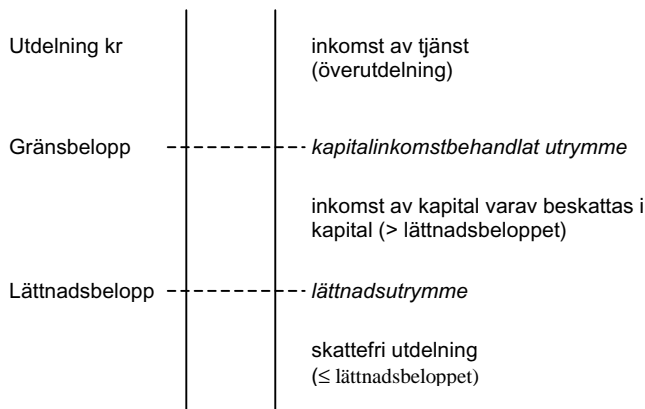
Under vissa förutsättningar föreligger en begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. En viss del av utdelningen, motsvarande ett *lätnadsbelopp*, kan därför vara undantagen från skatteplikt, se del 1 avsnitt 25.

#### Gränsbelopp

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

$$\text{Underlaget} \times (\text{SLR} + 5\%) = \text{gränsbeloppet.}$$

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



#### Lätnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet

I undantagsfall kan lätnadsbeloppet komma att överstiga gränsbeloppet. Detta kan bli fallet om en passiv aktieägare som samlat på sig sparad lättnad övergår till att bli verksam i betydande omfattning i företaget och andelarna på grund härav blir kvalificerade. Om

lätnadsbeloppet är större än gränsbeloppet ska utdelningen minska 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 lätnadsbeloppet uppgår till 100 kr respektive 140 kr per aktie.

Enligt huvudregeln hänförs 50 kr av utdelningen till inkomst av tjänst. Eftersom lätnadsbeloppet 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 delägarätter**

Som tidigare sagts kan de särskilda reglerna tillämpas på vissa andra delägarätter 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 finansiella instrument 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 RÅ83 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 aktieägares 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 kapitalvinstsystemet, 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. Bestämmelserna trädde i kraft den 10 mars 2000 och tillämpas på omständigheter som inträffat efter ikraftträdandet, 5 kap. 3 § ILP, respektive för första gången vid 2002 års taxering, 57 kap. 2 § IL.

### 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.

#### Uppskovsbelopp vid andelsbyten

Har andelen erhållits genom andelsbyte och har uppskov med beskattning av kapitalvinsten medgetts enligt reglerna om andelsbyten i 49 kap. IL ska anskaffningsutgiften reduceras med uppskovsbeloppet (49 kap. 32 § IL).

### Underlaget för beräkning

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

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.

Underlaget för beräkning av gränsbelopp	Räntan		
Andelar Anskaffningskostnad för andelarna, för andelar som förvärvats före 1990 uppräknad med index + Ovillkorliga kapitaltillskott, för tillskott som gjorts före 1990 med indexuppräkning ELLER <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; width: fit-content; margin: 5px auto;">                         Som alternativ får anskaffningskostnad för andelar som anskaffats före 1992 bestämmas utifrån andelarnas kapitalunderlag*                     </div> + Löneunderlaget + Kvarstående sparad utdelning	x Statslåneräntan ökad med fem procentenheter	+	Kvarstående sparad utdelning = Utdelning som redovisas som intäkt av kapital (gränsbelopp) - Utdelning som är skattefri (lätnadsbelopp) = Utdelning som beskattas som inkomst av kapital
Andra delägarätter Anskaffningskostnad + Kvarstående sparad avkastning	x Statslåneräntan ökad med en procentenhet	+	Kvarstående sparad avkastning = Avkastning som redovisas som intäkt av kapital (gränsbelopp)

\*) 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 överlåtelsepunkten 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 härefter inte kan ske. Av praktiska orsaker, bl.a. kontrollskäl, har uppräkningsmetoden begränsats till prisutvecklingen under de senaste 20 åren. Uppräkning av anskaffningsutgiften får därför inte 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 utdelning 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 inkomstlagen 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 indextalen.

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 för-mögenhetsdeklaration per den 31/12 1975. Motsvarande bestäm-melse 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 anskaff-ningsvärdet. Med denna utgångspunkt fann RR att den år 1994 avtalade höjningen av köpeskillingen kan inräknas i anskaff-ningskostnaden först från det året och de rörliga tilläggen inräknas först från de år då de blivit kända.

**Andra delägar-  
rätter**

Endast den faktiska anskaffningsutgiften för andra sådana del-ägarrätter än aktier och andelar som avses i 48 kap. 2 § IL används vid beräkning av gränsbeloppet (57 kap. 8 § 3 st. IL). Någon indexuppräkning 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 företaget 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 indexuppräknning får inte göras på kapitalvärdet.

#### **Nyemission 1992 eller senare**

Har nyemission gjorts under 1992 kan det vid emissionen tillskjutna kapitalet, beroende på vilket räkenskapsår bolaget har, ingå i det framräknade kapitalunderlaget. För att detta inte ska leda till att emissionsbeloppet ökar underlaget för gränsbeloppet dubbelt, dels

genom höjt kapitalunderlag och dels genom att de genom nyemissionen förvärvade andelarna tas upp till anskaffningskostnaden, bör det framräknade kapitalunderlaget fördelas på samtliga andelar i bolaget per den bokslutsdag som ligger till grund för beräkningen. De "gamla" andelarna får tas upp till detta värde medan de nyemitterade andelarna, vilka förvärvats efter ingången av 1992, tas upp till den faktiska anskaffningsutgiften.

Nyemission som genomförts efter ovan nämnda tidpunkt påverkar inte kapitalunderlaget och de genom nyemissionen förvärvade andelarna tas upp till den faktiska anskaffningsutgiften.

**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 svara 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 ”(T)illämpningen 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 p.g.a. 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 surv-avsättning 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 lagen 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 x 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 utgången 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 löneunderlaget beräknas (RSV S 2001:19).

#### **Beräkning**

Enligt 43 kap. 12 § IL beräknas löneunderlaget på ersättning (löner, 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 delägarens inkomstår har utgått till arbetstagare i företaget och, i förekommande fall, dess dotterföretag. Det är således ersättningar under kalenderåret 2000 som ligger till grund för det lönebaserade tillägget till underlaget för beräkning av normalutdelning under 2001. 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 aktierna i dotterföretaget.

Vid tillämpning av löneunderlagsregeln kan således enligt lagtexten endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter beaktas. I RÅ 2000 ref. 47 I och II (förhandsbesked) 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 löneunderlagsregeln



utformning innebär att utdelning som ytterst hänför sig till verksamhet i utlandet träffas av en ökad beskattning. Några omständigheter som kan göra särregleringen berättigad förelåg inte enligt RR:s mening. Därmed ansåg RR att löneregeln 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 utgör 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 tillsammans med en syster samtliga aktier i X AB. Y som var verksam i X AB:s tyska dotterföretag ställde frågan om han fick beakta 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 förhållandet 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 friheten för kapitalrörelser enligt artikel 56 EG. Målet gällde utdelning 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 ersättningarna 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 1997-09-23 i ett - inte överklagat - förhandsbesked ansett att det är inget som hindrar att den dubbla koncerntillhörighet 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 ett aktiebolag med dubbel koncerntillhörighet kunde fördelas efter respektive moderbolags ägarandel i bolaget.

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 aktier i ett företag som redan är dotterföretag eller avyttras aktier i ett företag som även efter avyttringen är dotterföretag bör denna förändring i ägarandelen beaktas vid beräkning av löneunderlaget.

*Exempel*

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 i ett 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 S 2001:19).

**Överstigande 10 prisbasbelopp**

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.

**Spärrar på individnivå**

Det finns två spärrar på individnivå som endast gäller för andelsägare som varit verksam i betydande omfattning i företaget eller dess dotterföretag. Spärrarna innebär dels ett krav på att sådan andelsägare ska ha tagit ut en viss lägsta ersättning (43 kap. 15 § IL) och 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 social-

avgifter 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 RSV:s 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 året 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 innehafts 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 delägarens 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 skattemyndigheten.

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 fem procentenheter.

Sparad utdelning beräknas första gången vid 1992 års taxering. Det innebär att sparad utdelning 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 sparad 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 utdelningsutrymmet 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). Överlåts 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 sparad 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 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 sparad 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 metoden (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 sparad 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 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 deklarerars 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 § jämfört 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.

För marknadsnoterade andelar får omkostnadsbeloppet enligt 48 kap. 15 § IL beräknas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningsomkostnader. Denna bestämmelse får bara användas vid kapitalvinstberäkningen och inte vid beräkning av gränsbeloppet.

### **Uppräknad anskaffningsutgift**

Även vid fördelningen av kapitalvinsten mellan tjänst och kapital ska 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 del-försäljning**

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, den uppräknade anskaffningsutgiften 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 utdelningsutrymmet 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 reavinsten. 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.

<b>Uppgiftslämnande</b>	Den skattskyldige behöver inte yrka att avräkning för sparad utdelningsutrymme och uppräknad anskaffningsutgift ska göras. Skattemyndigheten 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 skattemyndighetens ställningstagande.
<b>Basbeloppsregeln</b>	Den kapitalvinst som ska redovisas som intäkt av tjänst är maximerad till 100 prisbasbelopp under en femårsperiod för den skattskyldige 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 fördelningsreglen i 57 kap. IL.
<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 täckningsrätt, 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).

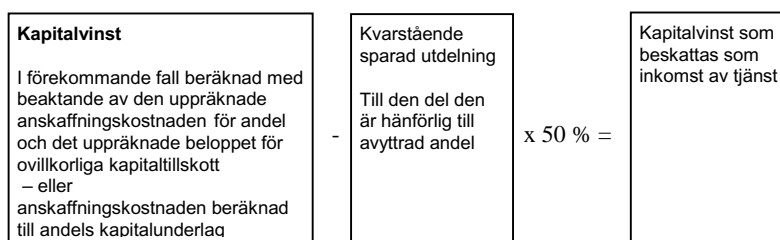
**Skattefri del av kapitalvinst**

Av den del av kapitalvinsten som beskattas som inkomst av kapital kan viss del komma att undantas från skatteplikt motsvarande kvarstående *sparat lättnadsutrymme*, se Del 1 avsnitt 25.4.

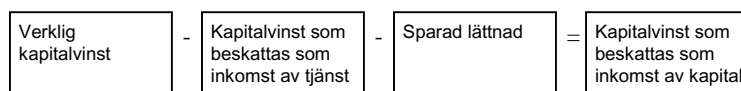
**Sparat lättnadsutrymme överstiger sparad utdelningsutrymme**

I undantagsfall kan det förekomma att sparad lättnadsutrymme överstiger sparad utdelningsutrymme. Detta kan inträffa om en passiv andelsägare som innehar sådan andel på vilken viss del av utdelningen är skattefri och har samlat på sig sparad lättnadsutrymme övergår till att vara aktiv i företaget och andelen på grund härav blir att betrakta som kvalificerad. 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.

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



När ovanstående uträkning gjorts beräknas hur stor del av den verkliga kapitalvinsten som hänförs till 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. När andel i handelsbolaget avyttrades beskattades kapitalvinsten i sin helhet i inkomstslaget kapital.

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 § SIL 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 i betydande omfattning äger del i företaget och i motsvarande mån har rätt till utdelning ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl, 57 kap. 5 § IL. Vid bedömningen ska 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.

Utomståenderegeln har, såvitt avser utdelningar och kapitalvinster efter den 1 februari 2001, inskränkts. Kretsen av personer som inte är att anses som utomstående delägare har utvidgats, se nedan. Samtidigt med lagändringen gjordes vissa redaktionella ändringar av bestämmelsen.

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 dom den 9 oktober 2001 tagit ställning till om det utomstående ägandet ska ha bestått under hela den senaste femårsperioden 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 bedömning. 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 utomståendes 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 bevis-skyldigheten 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 (i samma kap) inte är tillämplig såvitt avser utdelning till ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag.

"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 har prövats av RR i dom den 9 oktober 2001 (förhandsbesked). RR, som konstaterade att syftet med att beakta även tidigare års förhållanden enligt förarbetena till bestämmelsen är att hindra successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller realisationsvinst efter

försäljning av en minoritetspost av aktier leder till inte avsedda skatteförmåner, anförde följande.

”Det framstår, med hänsyn till utomståenderegeln 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.”

**Vilka är utomstående?**

I 57 kap. 5 § IL definieras vad som avses med "företaget" och "utomstående" delägare. Härav framgår att

- den utomstående delägaren ska äga andelar i det företag i vilket andelsägaren eller denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller under något av de fem närmast föregående beskattningsåren
- ett företag anses ägt av utomstående till den del det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL.

Definitionen av utomstående delägare hade i 3 § 12 e mom. SIL i dess lydelse t.o.m. 2001 års taxering en annan lydelse. Enligt nämnda bestämmelse avsågs med utomstående annan än fysisk person och dödsbo som - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 12 a om. SIL. RR har i RÅ 1999 ref. 62 (förhandsbesked) prövat innebörden av den inskjutna satsen "direkt eller genom förmedling av juridisk person" i definitionen av utomstående. RR som inledningsvis fann att bestämmelserna i 3 § 12 a mom. 1 och 2 st. SIL och 32 § anv. p. 14 KL sammantagna kan åberopas som argument för att indirekta innehav ska beaktas vid bedömningen av om en aktie ägs av utomstående eller inte anförde bl.a. följande:

"Innehållet i första meningen i första stycket av 3 § 12 e mom. SIL är också av betydelse vid gränsdragningen mellan aktier som ska anses ägda av utomstående och andra aktier. Det förhållande som enligt den meningens tilläggs avgörande vikt är om "utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning". Rätt till utdelning till-

kommer naturligt nog bara den som direkt äger aktier i företaget. Regleringen synes med andra ord här ta sikte endast på den egentliga aktieägarkretsen. Med denna utgångspunkt kan den i momentets andra stycke angivna definitionen av begreppet utomstående inte ges annan innebörd än att till utomstående ska räknas alla andra aktieägare i det aktuella företaget än vissa fysiska personer.

Såvitt Regeringsrätten kan förstå har en sådan långtgående räckvidd av begreppet utomstående inte varit åsyftad (jfr prop. 1995/96:109, s. 65 fff). Mycket tyder på att avsikten varit att till annan än utomstående hänföra även exempelvis ett aktiebolag som innehar aktier i de fall dessa skulle ha ansetts kvalificerade om de ägts direkt av aktiebolagets ägare. Utformningen av 3 § 12 e mom. SIL kan emellertid inte anses ge utrymme för en sådan begränsning av begreppet utomstående. Regeringsrättens slutsats är därför att samtliga aktier som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående".

**Utdelning och kapitalvinst efter den 1 februari 2001**

Med anledning av bl.a. RR:s ovan nämnda dom, RÅ 1999 ref. 62, har utomståenderegeln ändrats, prop. 2001/02:46. I lagtexten anges att indirekt ägande ska beaktas vid bedömningen av om utomstående äger del i företaget. 57 kap. 5 § 1 st. första meningen IL har erhållit följande lydelse.

”Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl.”

Därutöver har definitionen av utomstående delägare ändrats. Enligt tredje stycket samma 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 fåmanshandelsbolag kan numera ha betydelse för tillämpningen av utomståenderegeln. Således ska ägande av andelar i ett sådant fåmanshandelsbolag som avses i 57 kap. 4 § IL beaktas 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). Eftersom basbeloppsregeln tar hänsyn till andelsavyttringar även under tidigare beskattningsår används i detta kapitel fortsättningsvis beteckningen basbelopp även för prisbasbelopp. Kapitalvinster överskjutande beloppstaket beskattas enligt vanliga kapitalvinstregler i inkomstslaget kapital. Vid bedömningen av om beloppstaket är uppnått medräknas andelsägarens och närstående kretsens sammanlagda kapitalvinster som redovisats som intäkt av tjänst under den senaste femårsperioden. Avyttringsårets basbelopp ska ligga till grund för beräkningen. Takbeloppet på 100 basbelopp avser andelar i samma bolag (prop. 1990/91:54 s. 224). Detta innebär att om skattskyldig avyttrar andelar i två bolag gäller basbeloppsregeln för andelar i vart och ett av bolagen.

Basbeloppet 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, p.g.a. basbeloppets höjning, krävas att kapitalvinster från senare års försäljningar redovisas som intäkt av tjänst (RÅ 1995 not. 379).

#### **Beloppstakets tillämpning inom närstående kretsen**

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

#### **Övergångsbestämmelse**

##### **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 p.g.a. 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 beskattningensåren 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 basbelopp som intäkt av tjänst vid avyttring av kvalificerade aktier i ett och samma företag.

## **10.7 Uppskov**

Uppskovsregeln i 27 § 4 mom. SIL och bestämmelserna om internationella andelsbyten, lag (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, har ersatts med ett enhetligt uppskovssystem. Bestämmelserna fanns tidigare i den numera upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten (andelsbyteslagen) och återfinns nu i 49 kap. IL.

Bestämmelser om fördelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av ersättning i pengar samt beräkningen av gränsbeloppet vid andelsbyten finns i 49 kap. 16 respektive 32 §§ IL. För avyttring av kvalificerad andel i fåmansföretag föreligger särskilda villkor för att uppskov med beskattningen ska medges. Se del 1 avsnitt 31.

Nedan redogörs för ett förhandsbesked rörande anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde för aktier som erhållits vid byte enligt 27 § 4 mom. SIL. För uppskovsregeln i 27 § 4 mom. SIL i övrigt hänvisas till föregående års handledning.

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

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

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 den skattskyldiges 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 den skattskyldige 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 300 000 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 del av 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.