

25 Utdelning och kapitalvinst – onoterade företag

43 kap. IL

prop. 1999/00:2

prop. 2001/02:46

prop. 2001/02:165

prop. 2002/03:15

prop. 2002/03:96

prop. 2003/04:33

Sammanfattning

En lättnad i dubbelbeskattningen av inkomster i små och medelstora företag har införts fr.o.m. 1998 års taxering. Lättnaden i beskattning medges på ägarnivå och innebär en begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar. De företag som omfattas av lättnaden är sådana vars andelar är onoterade. Syftet med en begränsad skattefrihet är att främja investeringar i mindre företag genom att kompensera dem för den högre kapitalkostnad de kan antas ha i förhållande till större företag.

Den begränsade lättnaden innebär att, om vissa villkor är uppfyllda, utdelning och kapitalvinst inom ett visst utrymme är undantaget från beskattning. Överskjutande belopp beskattas enligt vanliga regler, dvs. i princip som inkomst av kapital. Beräkningen av lättnaden är utformad på samma sätt som beräkningen av det s.k. gränsbeloppet vid utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag.

Inledningsvis lämnas en summarisk redogörelse för reglernas (lättnadsreglernas) tillämpning samt de begrepp som används. Begreppen beskrivs mer detaljerat i kommande avsnitt.

Lättnadsreglerna innebär att en andelsägare (*lättnadskvalificerad andelsägare*) inte beskattas för erhållen utdelning på andelen (*lättnadskvalificerad andel*) till den del utdelningen ryms inom ett särskilt framräknat belopp (*lättnadsbeloppet*). Lättnadsbeloppet beräknas genom att ett underlag (*lättnadsunderlaget*) multipliceras med en räntesats (*lättnadssatsen*). Understiger utdelningen ett visst år lättnadsbeloppet sparas återstående belopp (*sparat lättnadsutrymme*).

Avyttrar en lättnadskvalificerad ägare en andel, som är eller har varit lättnadskvalificerad, och uppkommer en kapitalvinst kan ett belopp motsvarande kvarstående outnyttjat lättnadsutrymme komma att undantas från beskattning.

Nedan åskådliggörs schematiskt fördelningen av erhållen utdelning.

	Andelar som är lättnadskvalificerade men som inte är kvalificerade enligt fåmansreglerna	Andelar som både är lättnadskvalificerade och kvalificerade enligt fåmansreglerna										
Utdelning som överstiger lättnadsbeloppet (lättnadsutrymme)	<table><tr><th>Utdelning</th></tr><tr><td>Inkomst av kapital</td></tr><tr><td>-----</td></tr><tr><td>Skattefritt</td></tr></table>	Utdelning	Inkomst av kapital	-----	Skattefritt	<table><tr><th>Utdelning</th></tr><tr><td>Inkomst av tjänst</td></tr><tr><td>-----</td></tr><tr><td>Inkomst av kapital</td></tr><tr><td>-----</td></tr><tr><td>Skattefritt</td></tr></table>	Utdelning	Inkomst av tjänst	-----	Inkomst av kapital	-----	Skattefritt
Utdelning												
Inkomst av kapital												

Skattefritt												
Utdelning												
Inkomst av tjänst												

Inkomst av kapital												

Skattefritt												
Lättnadsutrymme												

25.1 Reglernas tillämpningsområde

25.1.1 Vem omfattas av reglerna

Lättnadskvalificerad andelsägare

I framställningen används begreppet *lättnadskvalificerad andelsägare* för sådan andelsägare som omfattas av lättnadsreglerna.

I 43 kap. IL behandlas inkomstslaget kapital varför lättnadsreglerna endast är tillämpliga när utdelning och kapitalvinst ska beskattas i nämnda inkomstslag. Härav följer att endast fysisk person och dödsbo kan vara lättnadskvalificerade ägare.

Lättnadsreglerna omfattar andelar i svenska och utländska onoterade företag som innehas av fysiska personer och dödsbon som är skattskyldiga i Sverige. Avgränsningen till onoterade företag innebär normalt att ägare till fåmansföretag omfattas av lättnadsreglerna.

För att räknas som lättnadskvalificerad ägare förutsätts att den fysiska personen eller dödsboet är skattskyldig i Sverige för erhållen utdelning på lättnadskvalificerad andel. Har utdelning inte lämnats under året bör det krävas att skattskyldighet skulle ha förelegat i Sverige vid den tidpunkt då lättnadsbeloppet ska beräknas. I nämnda fall ska beräkningen ske vid beskattningsårets utgång. Vid avyttring av lättnadskvalificerad andel bör det enligt Skatteverkets uppfattning vara tillräckligt att skattskyldighet föreligger i Sverige endast för kapitalvinsten för att överlåtaren ska betraktas som lättnadskvalificerad ägare. Motsvarande torde gälla i fall där andelen upphört att vara lättnadskvalificerad och det vid kapitalvinstberäkningen finns kvarstående sparad lättnadsutrymme som får beaktas.

25.1.2 Vilka andelar omfattas av reglerna

För sådan andel som omfattas av lättnadsreglerna används i framställningen uttrycket *lättnadskvalificerad andel*.

Syftet med reglerna är att ge en selektiv lättnad i beskattningen av inkomster i små och medelstora företag på ägarnivå. Gränsdragningen i fråga om vilka företag som bedöms vara av sådan karaktär att de bör omfattas av reglerna har dragits vid företag vars andelar är föremål för marknadsnotering. Den bättre tillgång till kapitalmarknaden som följer av notering var avgörande för vilka andelar som ska omfattas av en lättnad.

I 43 kap. 1–2 §§ IL anges under vilka förutsättningar en andel ska anses vara lättnadskvalificerad.

Lättnads- kvalificerad andel

Om vissa villkor är uppfyllda är utdelning och kapitalvinst i viss utsträckning undantagna från beskattning på

- aktier i svenska aktiebolag,
- andel i annan svensk ekonomisk förening än kooperativ förening och
- andel i utländsk juridisk person, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Kravet på utländska juridiska personers beskattning behandlas utförligare nedan.

Fortsättningsvis används uttrycket andel även för aktie såvida inte annat framgår av sammanhanget eller uttryckligen anges.

För att en ovan nämnd andel ska anses lättnadskvalificerad gäller enligt 43 kap. 2 § IL följande villkor:

1. Företaget får inte vara marknadsnoterat (se vidare nedan under rubriken ”Marknadsnotering”).
2. Företaget får inte – direkt eller genom dotterföretag – ha ägt aktier i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person. Begränsningen gäller dock endast i de fall innehavet under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren någon gång uppgått till 10 % eller mer av röstetalet eller kapitalandelen. (Se vidare nedan under rubriken ”Indirekt innehav av marknadsnoterade andelar”).

Procentsatsen var tidigare 25 %. För den lägre procentsatsen (10 %) gäller att räkenskapsår som börjar närmast efter den 30 december 2003 utgör det första av de fyra räkenskapsår som bedömningen kan utgå ifrån. För tidigare räkenskapsår gäller bestämmelsen i sin tidigare lydelse, dvs. 25 % (övergångsbestämmelserna p. 9, SFS 2003:224).

3. Företaget får inte vara ett privatbostadsföretag.

Andelar som är lagertillgångar

Lättnadsreglerna gäller endast utdelning och kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget kapital. Härav följer att en andel som skattemässigt utgör lagertillgång inte kan vara lättnadskvalificerad.

Marknadsnotering

Marknadsnotering

Av lagtekniska skäl har begreppet ”marknadsnoterat” i 43 kap. 2 § IL knutits till att företaget är marknadsnoterat även om det formellt är andelarna som är marknadsnoterade. I andra stycket samma lagrum anges därför att ett företag är marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad. Motsvarande gäller i fråga om utländsk juridisk person. Det räcker således med att t.ex. ett aktieslag är marknadsnoterat för att aktiebolaget i sin helhet ska anses vara marknadsnoterat.

Enligt 48 kap. 5 § IL anses en andel (delägar rätt eller fordringsrätt) vara marknadsnoterad om den är noterad på

svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grund av marknadsmässig omsättning. Det kan vara svårt att avgöra om en andel är föremål för annan ”kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning” än börsnotering. Vad som avses är att andelen är noterad på någon form av inofficiell lista. I förarbetena till lättnadsreglerna (prop. 1996/97:45 s. 32) sägs att vid bedömningen av om andelen är föremål för sådan notering eller inte, är det av betydelse i vilken omfattning en inofficiell lista uppdateras och i vilken utsträckning en notering är tillgänglig för allmänheten. Uttrycket ”kontinuerlig notering” innebär inte ett krav på daglig notering men däremot krävs en viss regelbundenhet i uppdateringen av noteringarna. Andelar som noteras på listor som dagligen publiceras i media får anses uppfylla detta noteringskrav.

Enligt Skatteverkets mening är begreppet ”marknadsnoterat” vid tillämpningen av nu nämnda regler synonymt med motsvarande begrepp vid tillämpning av lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. RSV har också i skrivelse den 18 november 1998 (dnr 10145-98/900) gett uttryck för sin uppfattning av vad som innefattas i begreppet ”marknadsnoterat” (se även RSV:s skrivelse den 18 november 1998 om utländska marknadsplatser, dnr 8872-98/200). Skatteverket har i skrivelse 2005-02-21, dnr 130 90533-05/111, kommit till slutsatsen att ett värdepapper som är registrerat vid börs utan att det finns noteringar om handel över börsen inte bör anses var marknadsnoterat.

Bedömningen av om ett företag är marknadsnoterat eller inte sker löpande under varje beskattningsår för andelsägaren.

Tröghetsregel

För att skattefriheten för viss utdelning inte omedelbart ska gå förlorad finns en s.k. tröghetsregel, se avsnitt 25.5. Regeln innebär att andelarna behåller sin karaktär av lättnadskvalificerade under en viss tid, ”tröghetsperioden”. För fåmansföretag som marknadsnoterats före utgången av 1996 finns en särskild övergångsbestämmelse, se samma avsnitt.

Indirekt innehav

Indirekt innehav av marknadsnoterade andelar

Den förlust av rätten till skattefri utdelning som en marknadsnotering innebär, efter utgången av den s.k. tröghetsperioden (se avsnitt 25.5), skulle kunna undvikas genom att notering i stället sker av ett indirekt ägt aktiebolag, dvs. ett hel- eller delägt bolag. Ett sådant kringgående har förhindrats genom

spärregeln avseende indirekta innehav av marknadsnoterade aktier och marknadsnoterade andelar i utländska juridiska personer om innehavet uppgår till viss andel av röstetalet eller kapitalet (43 kap. 2 § IL), se ovan under kantrubriken ”lättnadskvalificerad”.

Dotterföretag

Med dotterföretag bör, enligt Skatteverkets uppfattning, avses sådan juridisk person som utgör dotterföretag enligt 1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § EFL. En juridisk person som ägs av en utländsk juridisk person bör anses som dotterföretag om den juridiska personen skulle ha varit ett dotterföretag om det ägts av ett svenskt aktiebolag.

Utländsk juridisk person

För att en andel i en utländsk juridisk person ska anses lättnadskvalificerad gäller att den utländska juridiska personen är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med beskattningen av ett svenskt företag (43 kap. 1 § IL). Se vidare Skatteverkets Handledning för internationell beskattning rörande kravet på jämförlig beskattning.

25.2 Skattefri del av utdelning (lättnadsbelopp)

Utdelning på lättnadskvalificerad andel som erhålls av lättnadskvalificerad ägare är undantagen från skatteplikt till den del utdelningen ryms inom ett beräknat lättnadsbelopp, 43 kap. 3 § IL. Utdelning som överstiger lättnadsbeloppet beskattas enligt den proportionella skattesatsen på 30 %. Utgör andelen en kvalificerad andel i ett fåmansföretag kan även viss del av utdelningen komma att beskattas i inkomstslaget tjänst, se Del 3 avsnitt 10.

Om utdelningen inte uppgår till lättnadsbeloppet får utrymmet sparas för att användas vid beräkning av senare års lättnadsbelopp (sarat lättnadsutrymme, se avsnitt 25.3).

Lättnadsbelopp

Av 43 kap. 3 § IL framgår att lättnadsbeloppet beräknas som lättnadsunderlaget (främst omkostnadsbeloppet för andelen) multiplicerat med 70 % av SLR vid utgången av november månad året före beskattningsåret (lättnadssatsen) och sarat lättnadsutrymme. Lättnadssatsen bestäms med två decimaler. Lättnadsbeloppet beräknas per andel.

Lättnadsunderlaget $\times$ (0,70 $\times$ SLR) = lättnadsbeloppet

Exempel

Den fysiska personen A innehar lättnadskvalificerade aktier i AB X. Under året erhåller A utdelning med 10 kr per aktie. Hans anskaffningsvärde uppgår till 100 kr per aktie. Statslåneräntan antas vara 7 %. Lättnadssatsen blir då $0,70 \times 7\% = 4,90\%$. Lättnadsbeloppet beräknas till $4,90\% \times 100 \text{ kr} = 4,90 \text{ kr}$. Av A:s erhållna utdelning om 10 kr är således 4,90 kr skattefritt och resterande, 5,10 kr, beskattas med 30 % som inkomst av kapital.

Andel som förvärvats under året

Har andel förvärvats under året och efter det att företaget lämnat utdelning får den nye ägaren inte beräkna något lättnadsbelopp för förvärvsåret (43 kap. 5 § IL). Detta gäller oavsett om andelen förvärvats från närstående eller annan person.

SRN har den 16 september 2003 i ett (inte överklagat) förhandsbesked funnit att lättnadsbelopp får beräknas för aktie som förvärvats vid nyemission som genomförts efter det att utdelning beslutats på de då befintliga aktierna i företaget.

Enligt 43 kap. 6 § IL får lättnadsbelopp även beräknas för år då företaget inte lämnat någon utdelning. Beräkningen av lättnadsbeloppet sker vid beskattningsårets utgång och beloppet sparas till följande beskattningsår (sarat lättnadsutrymme, se avsnitt 25.3). Även i dessa fall krävs att företaget uppfyller de villkor som ställs för att andelen ska anses lättnadskvalificerad. I fall utdelning inte lämnats ska bedömningen av om indirekt innehav av marknadsnoterad aktie föreligger avse förhållandena under det räkenskapsår som avslutats närmast före ingången av den skattskyldiges beskattningsår.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan inte gränsbelopp beräknas efter det att företaget som gett ut andelen har trätt i likvidation (Skatteverkets skrivelse den 2005-03-01, dnr 130 120155-05/111).

25.2.1 Underlag för beräkning av lättnadsbelopp

Lättnadsunderlaget utgörs av det omkostnadsbelopp för andelen som skulle ha använts vid beräkning av kapitalvinst om andelen sålts vid tidpunkten för utdelningen (43 kap. 4 § IL). Anknytningen till kapitalvinstreglerna innebär att omkostnadsbeloppet ska beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Till omkostnadsbeloppet för andelen läggs eventuellt *sparat lättnadsutrymme*, se avsnitt 25.3. Vidare får, i förekommande fall, till omkostnadsbeloppet läggas viss del av den lönesumma som utbetalats till anställda i företaget, löneunderlag, (43 kap. 4 § IL). *Löneunderlaget* behandlas i avsnitt 25.9. Är det fråga om utdelning på kvalificerad andel i fåmansföretag där andelsägaren själv är verksam i betydande omfattning gäller de begränsningar av löneunderlaget som anges i nämnda avsnitt.

Alternativt omkostnadsbelopp

Omkostnadsbeloppet får enligt 43 kap. 4 § IL beräknas enligt alternativa regler. Beräkningen kan ske antingen efter en indexuppräkningsmetod eller utifrån kapitalunderlaget i företaget. Det är således fråga om samma alternativa regler som vid bestämmande av gränsbeloppet för kvalificerad andel i fåmansföretag. Reglerna återfanns tidigare i 3 § 12 mom. SIL och utgjorde då en del av de s.k. 3:12-reglerna. På grund härav är en stor del av förarbetena till de alternativa reglerna för beräkning av omkostnadsbeloppet hänförliga till tiden före införandet av lättnadsreglerna. De alternativa reglerna behandlas nedan i avsnitt 25.7 och 25.8.

Schablonmetoden

För andel som är marknadsnoterad får omkostnadsbeloppet beräknas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningskostnader (48 kap. 15 § IL). RR har i RÅ 2004 ref. 134 (förhandsbesked) funnit att schablonmetoden inte är tillämplig vid beräkning av lättnads- och gränsbelopp.

Underlag vid benefika fång

Kopplingen till kapitalvinstreglerna innebär att överlåtarens anskaffningsutgift får övertas vid benefika förvärv (prop. 1996/97:45 s. 57). Har aktierna förvärvats genom ett benefikt fång beräknas anskaffningsutgiften enligt 44 kap. 21 § IL. Därmed får anskaffningsutgiften fastställas till det värde, med tillämpning av genomsnittsmetoden, som överlåtaren vid överlåtelsestidpunkten skulle ha fått använda sig av om han sålt aktierna.

Anskaffningsutgiften för andelar som erhållits vid uppskovsgrundande andelsbyten se avsnitt 25.6 nedan.

Nedan åskådliggörs schematiskt hur man beräknar det skattefria utrymmet på lättnadskvalificerad andel.

Underlaget för beräkning av lätnadsbelopp	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 Som alternativ får anskaffningskostnad för andelar som anskaffats före 1992 bestämmas utifrån andelarnas kapitalunderlag* x 70 % av statslåne räntan + Kvarstående sparad lätnad = Lätnadsbelopp (utdelning som är skattefri)			
+ Löneunderlaget + Kvarstående sparad lätnad			

*) till detta belopp får läggas kapitaltillskott som gjorts efter det bokslut beräkningen grundas på.

25.3 Sparat lätnadsutrymme

Om den lämnade utdelningen understiger beräknat lätnadsbelopp eller om utdelning inte lämnats sparas det outnyttjade beloppet till nästa år, sparad lätnadsutrymme (43 kap. 6 § IL). Det sparade lätnadsutrymmet ökar det lätnadsbelopp som beräknas för nästa år. Ett belopp motsvarande sparad lätnadsutrymme får även läggas till omkostnadsbeloppet vid beräkning av lätnadsbeloppet följande år.

Kvarstående outnyttjat sparad lätnadsutrymme får tillgodoräknas mot framtida kapitalvinst.

Benefika fång

Har andel bytt ägare genom benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, övertas sparad lätnadsutrymme av den nye ägaren, 43 kap. 7 § IL.

Andelsbyte

Se avsnitt 25.6

Karaktärsbyte

Upphör andel att vara lättadskvalificerad och finns outnyttjad sparad lättadsutrymme kvar, uppkommer frågan vad som händer med det sparade lättadsutrymmet. Följande tre situationer kan beskrivas.

1. En lättadskvalificerad andel marknadsnoteras (se avsnitt 25.5): Sparad lättadsutrymme som finns kvar vid utgången av det tionde året efter det år då noteringen skedde läggs till anskaffningsutgiften för andelen (tröghetsregeln). Det betraktas därefter inte som sparad lättadsutrymme utan som en del av anskaffningsutgiften.
2. Indirekt innehav av marknadsnoterad andel (se avsnitt 25.1.2): Det sparade lättadsutrymmet som andelsägaren har vid tidpunkten då andelen upphör att vara lättadskvalificerad får sparas. Det kan senare, utan tidsbegränsning, utnyttjas för att undanta kapitalvinst från beskattning vid en framtida avyttring av andelen. Detta sparade lättadsutrymme kan däremot inte användas för att undanta utdelning från skatteplikt.
3. Andel i fåmansföretag som är kvalificerad och som marknadsnoterats före utgången av 1996 (se avsnitt 25.5): Det sparade lättadsutrymme som finns kvar vid utgången av den tidsperiod som anges i övergångsbestämmelserna, längst t.o.m. 2006, faller bort och får varken användas vid utdelning eller kapitalvinst.

25.4 Skattefri del av kapitalvinst

Beräkningen av kapitalvinsten vid försäljning av en lättadskvalificerad andel sker på samma sätt som vid vanlig andelsförsäljning. Vid försäljning av lättadskvalificerad andel ska, på samma sätt som vid andra andelsförsäljningar, omkostnadsbeloppet beräknas enligt den genomsnittsmetod som anges i 48 kap. 7 § IL.

Uppkommer kapitalvinst när lättadskvalificerad andel säljs undantas ett belopp motsvarande kvarstående sparad lättadsutrymme från beskattning (43 kap. 8 § IL). Det sparade lättadsutrymmet kan endast undanta kapitalvinst från beskattning och således inte skapa en kapitalförlust, se dock nedan.

Avyttras andel efter årets utdelningstillfälle får även den del av inkomstarets kvarstående sparade lättadsutrymme som är hänförlig till den avyttrade andelen beaktas vid beräkning av

hur stor del av kapitalvinsten som ska undantas från skatteplikt (43 kap. 6 § IL jämfört med 9 § samma kapitel).

Andelsbyte

Se avsnitt 25.6.

Andelar i skalbolag

Skattefrihet för belopp motsvarande kvarstående sparad lättnadsutrymme gäller inte om kapitalvinsten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet med stöd av de s.k. skalbolagsreglerna i 49 a kap. IL (43 kap. 8 § IL).

Andel som upphört att vara lättnadskvalificerad

Upphör en andel att vara lättnadskvalificerad får i vissa fall kvarstående sparad lättnadsutrymme läggas till omkostnadsbeloppet, se avsnitt 25.3.

Kapitalförlust

Avyttras en lättnadskvalificerad andel och uppkommer det en nominell kapitalförlust faller eventuell sparad lättnadsutrymme hänförlig till andelen bort. Har däremot andelen marknadsnoterats och den tioåriga ”tröghetsperioden” gått till ända (se avsnitt 25.5) ska sparad lättnadsutrymme läggas till anskaffningsutgiften (43 kap. 9 § IL). Detta innebär att det i dessa fall kan uppkomma en kapitalförlust på grund av att lättnadsreglerna tillämpas (prop. 1996/97:45 s. 58).

Verklig förlust

I RÅ 1997 ref. 67 har RR i ett förhandsbesked prövat om upp-buren utdelning som varit undantagen från beskattning ska reducera avdragsgill reaförlust vid avyttring av aktierna samt om lagen (1995:575) mot skatteflykt i dess lydelse t.o.m. den 31 december 1997 är tillämplig. Förutsättningarna i målet var följande: Den fysiska personen A avsåg att förvärva ett aktiebolag med fria vinstmedel, låta bolaget dela ut dessa till sig och därefter avyttra bolaget. En del av utdelningen skulle bli undantagen från beskattning enligt dåvarande 3 § 1 a mom. SIL. Försäljningspriset förväntades understiga förvärvspriset med ett belopp som i stort motsvarade utdelningen. Aktie-innehavet var avsett att bli mycket kortvarigt. RR fann att mot-tagen skattefri utdelning inte ska beaktas vid beräkning av avdragsgill reaförlust enligt SIL. RR förklarade vidare att lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet. RR som konstaterar att lättnadsreglerna syftar till att avkastning på i aktiebolag satsat kapital ska undantas från beskattning till den del den motsvarar en schablonmässigt beräknad avkastning på en riskfri placering av motsvarande kapital anförde bl.a. vidare.

”I den mån innehavstiden och den tid för vilken lättnadsbelopp beräknas stämmer överens finns därför ingen anledning att låta det förhållandet att utdelning

tagits emot utan beskattning påverka avdraget för en realisationsförlust. Lättnadsbeloppet motsvarar då en schablonmässigt beräknad avkastning under innehavstiden och att denna avkastning delas ut är i och för sig inte ägnat att ge upphov till en realisationsförlust. I lagstiftningen regleras också det fallet att en aktie under samma beskattningsår har innehafts av flera personer efter varandra. Med hänsyn till reglernas utformning bör det förhållandet att utdelning som är undantagen från skatteplikt erhållits på aktier som innehafts under endast en del av beskattningsåret inte i och för sig påverka avdraget för realisationsförlust enligt SIL.”

Skatteflykt

Vad gäller frågan om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet konstaterade RR att det givetvis innebär en skatteförmån för sökanden att förfarandet skattemässigt sammantaget ger upphov till underskott trots att det ekonomiskt sett inte lett till vare sig vinst eller förlust. RR fann att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för lättnadsreglerna.

25.5 Verkan av en marknadsnotering

Om ett aktiebolag marknadsnoterar sina aktier eller aktier av visst slag är enligt huvudregeln aktierna i bolaget inte lättnadskvalificerade. För att en marknadsnotering inte omedelbart ska medföra att skattefriheten för viss utdelning går förlorad har det införts en ”tröghetsregel” i 43 kap. 9 och 10 §§ IL. Regeln är tillämplig om företaget marknadsnoteras *efter utgången av 1996* (se nedan) och innebär att andelarna behåller sin karaktär av lättnadskvalificerade andelar till och med det tionde året efter det år då noteringen skedde. Detta gäller dock enbart andelar som har getts ut före tidpunkten för noteringen eller den tidigare tidpunkt då företaget inför en marknadsintroduktion, offentligt eller på annat sätt, till en vidare krets riktat inbjudan att förvärva andelar i företaget eller som har förvärvats med stöd av sådan andel.

För att andelar ska fortsätta att vara lättnadskvalificerade enligt tröghetsregeln gäller att de villkor som anges i 43 kap. 2 § 1 st. p. 2–4 IL för att en andel ska anses vara lättnadskvalificerad är uppfyllda (se avsnitt 25.1.2).

Tröghetsregeln innehåller tre undantag, 43 kap. 10 § IL. Den gäller inte för andelar i;

1. företag som är investmentföretag,
2. företag som någon gång under de fem år som föregått tidpunkten för marknadsnotering varit föremål för tidigare marknadsnotering eller
3. företag som någon gång under de fem år som föregått tidpunkten för marknadsnotering varit dotterföretag till ett marknadsnoterat företag.

Kvarstår sparad lättnadsutrymme vid utgången av det tionde året (tröghetsperioden) läggs detta till anskaffningsutgiften för andelen. Det betraktas därefter inte som sparad lättnadsutrymme utan ses som en del av anskaffningsutgiften.

Överlåts andel under ”tröghetsperioden” till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv upphör andelen att vara lättnadskvalificerad. Har en andel i stället övergått till en ny lättnadskvalificerad ägare genom benefikt förvärv, t.ex. arv eller gåva, fortsätter andelen att vara lättnadskvalificerad t.o.m. utgången av tröghetsperioden.

SRN har 1998-10-13 i ett (inte överklagat) förhandsbesked ansett att begränsningen i ”tröghetsregeln” tillämplighet, såvitt gäller förvärvstidpunkten av aktier vid en marknadsintroduktion, gäller enbart i det fall att aktierna givits ut av företaget inför en marknadsnotering. I ärendet hade aktierna förvärvats efter en inbjudan från ägarna i företaget före tidpunkten för notering. SRN fann att ”tröghetsregeln” var tillämplig på aktieförvärvet.

Bestämmelserna i 43 kap. 9 § IL omfattar inte det fall att en andel har upphört att vara lättnadskvalificerad på grund av företagets innehav av marknadsnoterad andel/aktie, se avsnitt 25.1.2. Eventuell kvarstående sparad lättnadsutrymme då andelen upphör att vara lättnadskvalificerad får dock användas för att undanta kapitalvinst från skatteplikt (prop. 1996/97:45 s. 58).

Marknadsnotering före 1997

Övergångsbestämmelser

Enligt 4 kap. 67 § ILP gäller inte bestämmelserna i 43 kap. 9 § IL (tröghetsregeln) om ett företag har marknadsnoterats före år 1997.

Har ett fåmansföretag marknadsnoterats före år 1997 tillämpas bestämmelserna i 43 kap. 1–8 §§ IL, utom 2 § första stycket 1, på utdelning och kapitalvinst på sådan kvalificerad andel som avses i 57 kap. IL. Lättnaden medges dock längst till och med utgången av år 2006. Upphör andel att vara kvalificerad enligt

57 kap. IL före sist nämnda tidpunkt får lättnadsreglerna inte längre tillämpas. Lättnaden gäller således endast om utdelning eller kapitalvinst på andelen ska behandlas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL.

Övergångsregeln omfattar de fall då en andel fortsätter att vara kvalificerad enligt 57 kap. IL trots att fåmansföretaget har marknadsnoterats. Ett aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs är inte ett fåmansföretag (56 kap. 3 § IL). Sker marknadsnotering på annat sätt än genom börsnotering och är förutsättningarna i övrigt uppfyllda kan bolaget fortsätta att vara ett fåmansföretag. Utdelning och kapitalvinst på sådan kvalificerad andel omfattas i sådana fall enligt övergångsbestämmelsen av lättnadsreglerna längst till och med år 2006. Motsvarande gäller andelar i fåmansföretag som inte är aktiebolag.

Innebär marknadsnoteringen att ett företag upphör att vara fåmansföretag kan andel i företaget ändå anses vara kvalificerad under fem år efter det år företaget upphörde att vara fåmansföretag, 57 kap. 6 § IL. I detta fall innebär övergångsregeln att lättnadsreglerna kan tillämpas så länge andelarna är kvalificerade, dvs. längst till och med år 2001.

25.6 Andelsbyten

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

Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2003 respektive 1 januari 2005 och tillämpas på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002. De nya bestämmelserna kan i vissa fall tillämpas retroaktivt om den genom andelsbytet avyttrade andelen var kvalificerad, se Del 3 avsnitt 10.7.

Sparat lättnads- utrymme

Sparat lättnadsutrymme ska fördelas på de vid andelsbytet mottagna andelarna, 43 kap. 7 § andra stycket IL och 48 a kap. 10 § andra stycket IL. Om de mottagna andelarna hänför sig till ett företag som är marknadsnoterat, ska det sparade lättnadsutrymmet läggas till anskaffningsutgiften vid beräk-

ning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna, 48 a kap. 10 § tredje stycket IL. Det sparade lättadsutrymmet kommer således att kunna utnyttjas först då de mottagna andelarna avyttras. Är de mottagna andelarna i ett marknadsnoterat företag kvalificerade, ska i stället det fördelade sparade lättadsutrymmet beaktas vid beräkning av den kapitalvinst som ska fördelas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL när dessa andelar avyttras, 48 a kap. 10 § tredje stycket IL.

De nya bestämmelserna kan i vissa fall tillämpas retroaktivt om den genom andelsbytet avyttrade andelen var kvalificerad. Se Del 3 avsnitt 10.7.

Andelar med uppskov

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

Till följd av utvidgningen av bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten har bestämmelserna i 43 kap. 11 § och 49 kap. 32 § IL slopats.

Enligt 49 kap. 32 § IL i dess tidigare lydelse gäller att för andelar som erhållits genom uppskovsgrundande andelsbyte, ska vid beräkning av lättadsbeloppet för de mottagna andelarna, anskaffningsutgiften minskas med ett belopp som motsvarar uppskovsbeloppet.

Bestämmelserna om andelsbyten behandlas i Del 1 avsnitt 31.

25.7 Andelar förvärvade före år 1990 (indexuppräkningsindex)

Enligt 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 indexuppräkningsindex för tid härefter inte kan ske. Av praktiska orsaker, bl.a. kontrollskäl, har uppräkningsindex begränsats till prisutvecklingen under 20 år. Uppräkningsindex 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 indexuppräkningsindex. De räknas i stället upp särskilt.

När anskaffningsutgiften indexuppräknas gäller även kopplingen till genomsnittsmetoden. Det genomsnittliga omkostnads-

beloppet 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 uppräknningen ske från den tidpunkt som gäller för närmast föregående onerösa fång.

I prop. 1990/91:54 (s. 310) anges att uppräknningen ska följa samma index som gäller vid 1991 års taxering för uppräknning 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

25.8 Andelar förvärvade före år 1992 (kapitalunderlag)

25.8.1 Allmänt

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, 43 kap. 18 och 19 §§ IL. Kapitalunderlaget utgörs av skillnaden mellan företagets tillgångar och skulder.

Utländsk juridisk person

I 43 kap. 18 § 3 st. IL anges att bestämmelserna inte gäller i fråga om andel i utländsk juridisk person. RR har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2000 ref. 47 I, prövat om inskränkningen till svenska andelar strider mot EG-rätten. Omständigheterna i målet var följande. De fysiska personerna A och B (sökandena) ingick i en familj som tillsammans ägde samtliga andelar i ett danskt bolag med dotterföretag i olika länder. Deras andelar i det danska bolaget förutsattes vara kvalificerade. RR fann att förbudet att tillämpa kapitalunderlagsreglerna får anses försvåra etablering av företag i annan medlemsstat och därmed stå i strid med etable-

ringsfriheten, 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 sina andelar i bolaget som han förvärvat före ingången av 1992 (43 kap. 18 § 2 st. IL). Någon indexuppräkning får inte göras på kapitalvärdet.

Nyemission 1992

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

RR har i RÅ 2004 ref. 135 tagit ställning till hur ”kapitalvärdet” ska beräknas i fall där nyemission gjorts under 1992. Förutsättningarna i målet var följande. Den fysiska personen A innehade 2 100 aktier av de sammanlagt 3 500 aktierna i X AB. Vid en nyemission under 1992 förvärvade A ytterligare 2 100 aktier. Under 1994 sålde A sina aktier i X AB. RR som ansåg att de under 1992 nyemitterade aktierna skulle behandlas som om de förvärvats före 1992 angav bland annat följande.

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

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).

25.8.2 Beräkning av kapitalunderlaget

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 inkomst-taxering, 43 kap. 20 § IL. Det finns emellertid specialbestäm-melser 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 antalet andelar i dotterföretaget (43 kap. 21 § IL). Är kapital-underlaget i dotterföretaget negativt utgör värdet på dotter-bolagsandelarna en avdragspost vid beräkningen av kapital-underlaget i moderbolaget (prop. 1993/ 94:234 s. 124).

SRN har den 15 maj 2001 i ett från RR återförvisat mål (för-handsbesked), 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 handels-bolag ska tas upp till ett värde som till så stor del motsvarar kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moder-företagets 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 värdeminskningssavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 % av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses för:

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

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

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

Andel i handelsbolag

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

Skulder

Surv

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

I samband med att lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv ändrades infördes en övergångsbestämmelse i KapUL. Enligt övergångsbestämmelsen skulle vid 1995 års taxering hänvisningen till survåterföringslagen, enligt ovan, avse 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 $[(200\,000 \times 90\%) + 50\,000]$ dvs. 64 400 kr.

Vidare ska som skuld även tas upp 28 % av

- uppskovsbelopp som avses i den upphävda lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver och som vid beskattningsårets utgång ännu inte återförts till beskattning och

- belopp som har avsatts till ersättningsfond och liknande fond.

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

Aktieägartillskott

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

25.8.3 Justering av kapitalunderlaget

Kapitalunderlaget ska justeras i vissa fall. Bestämmelserna finns i 43 kap. 24–27 §§ IL

Av 43 kap. 24 § IL framgår att kapitalunderlaget i visst fall ska justeras med anledning av vid 1994 års taxering gjord avsättning till skatteutjämningsreserv, se ovan avsnitt 25.9.2.

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 till den del 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 medlems-

insatser 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 lätttnadsbeloppet blir enligt 43 kap. 25–27 §§ IL

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

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

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

.....

25.9 Löneunderlag

Till omkostnadsbeloppet för andelen får läggas ett löneunderlag, 43 kap. 4 § IL. Detta gäller oavsett vilken regel som använts för beräkning av omkostnadsbeloppet. Bestämmelserna om beräkning av löneunderlaget finns i 43 kap. 12–16 §§ IL.

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

Beräkning

Enligt 43 kap. 12 § IL beräknas löneunderlaget på ersättning (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 delägarrens inkomstår har utgått till arbetstagare i företaget och, i förekommande fall, dess dotterföretag. Det är således ersättningar under kalenderåret 2004 som ligger till grund för det lönebaserade tillägget till underlaget för

beräkning av lättnadsbeloppet under 2005. Detta gäller även om företaget har brutet räkenskapsår. Av ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får så stor del av beloppet räknas med som svarar mot moderföretagets andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget.

Vid tillämpning av löneunderlagsregeln kan således enligt 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 löneunderlagsregelns 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 43 kap. 4 § IL jämfört med 43 kap. 12 samma lag (tidigare 3 § 1 b mom. respektive 3 § 12 d mom. SIL) 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.

Om en utländsk stat blir medlem i EU under ett år ska staten vid tillämpning av bestämmelserna i IL anses som medlem under hela beskattningsåret. Detta gäller oavsett när under året

som staten i fråga blev medlem. SRN har 2005-09-07 i ett (inte överklagat) förhandsbesked funnit att eftersom Polen blev medlem i EU i maj 2004 får ersättningar som lämnats till arbetstagare i ett polskt dotterföretag under hela 2003 beaktas vid beräkning av löneunderlaget.

Med dotterföretag bör avses sådan juridisk person som enligt 1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § EFL utgör dotterföretag. SRN har i ett av RR, RÅ 2004 ref 80, fastställt 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 dotterföretag med dubbel koncerntillhörighet kunde fördelas efter respektive moderbolags ägarandel i bolaget.

**Dotterföretag
under året**

RR har i RÅ 2003 ref. 44 funnit att ersättningar som utbetalats i dotterföretag som inte ägdes under året före beskattningsåret inte får ingå i löneunderlaget.

**Dotterföretag ägt
under del av året**

Har ett dotterföretag ägts under del av kalenderår för vilket löneunderlaget beräknas bör endast ersättningar som avser denna tid få räknas med. Förvärvar ett moderbolag andelar i ett företag som redan är dotterföretag eller avyttras andelar i ett företag som även efter avyttringen är dotterföretag bör denna förändring i ägarandelen beaktas vid beräkning av löneunderlaget.

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 sådan kvalificerad andel som avses i 57 kap. 1 L och som getts ut av företaget får inte räknas med (43 kap. 13 § 2 L). Det samma gäller vid innehav av sådan andel som getts ut av 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. 1 L räknas in i underlaget.

Ersättningar till anställda får inte räknas med till den del de täcks av statligt bidrag för lönekostnader. Betalas ett statligt bidrag ut under annat kalenderår än ersättningen bör bidraget räknas av mot den ersättning som bidraget är avsett att täcka (RSV 2001:19).

**Överstigande
10 prisbasbelopp**

Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger 10 gånger det prisbasbelopp som gällde året före deläggarens 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**

När det gäller andelar som är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. IL finns det två spärrar på individnivå som gäller för andelsägare som varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i dess dotterföretag, 43 kap. 4 § 3 st. IL. Spärrarna innebär dels ett krav på att sådan andelsägare ska ha tagit ut en viss lägsta ersättning (43 kap. 15 § IL), dels ett tak för det sammanlagda löneunderlaget (43 kap. 16 § IL). Passiv andelsägare som är närstående till en aktiv deläggare omfattas således inte av spärrarna.

En andel kan vara kvalificerad enligt bestämmelserna i 57 kap. IL även om ett koncernförhållande inte föreligger. För att spärrarna ska vara tillämpliga gäller att andelsägaren varit verksam i betydande omfattning i företag inom koncernen. Om andelsägaren varit verksam i annat företag än koncernföretag aktualiseras inte spärrarna.

1. Har andelsägaren året före beskattningsåret i betydande omfattning varit verksam i företaget eller dess dotterföretag får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast om han erhållit sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av socialavgifter eller särskild löneskatt med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av:
 - 120 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en enskild arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget, och
 - ett belopp som motsvarar 10 gånger prisbasbeloppet enligt lagen om allmän försäkring som gällde för året före beskattningsåret.

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

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

Har andelen förvärvats under året närmast före beskattningsåret och har andelsägaren varit verksam i företaget under endast del av året får, enligt Skatteverkets uppfattning, någon proportionering inte ske med avseende på kravet om ersättning som motsvarar 10 basbelopp (SOU 1996:119 s. 101). Något hinder torde däremot inte föreligga mot att ersättning som andelsägaren erhöll från företaget under den del av året som ligger före andelsförvärvet får räknas med vid jämförelsen. Motsvarande torde gälla 120 %-regeln. Jämförelsen bör således ske på årsbasis utan proportionering med hänsyn till att kvalificerad andel (57 kap. IL) 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 delägarers ersättningar kan ovanstående regler medföra att vissa delägare i ett fåmansföretag får öka sitt underlag för lättnadsbeloppet 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.