

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-10-18

Närvarande: f.d. justitierådet Nina Pripp, f.d. regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson och justitierådet Lars Dahllöf.

Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007—2009

Enligt en lagrådsremiss den 19 september 2007 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Kaj Håkansson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

I lagrådsremissen föreslås tidsbegränsade, ändrade regler för beskattning av kapitalvinst vid överlåtelse av kvalificerade andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna (numera i 57 kap. inkomstskattelagen). Ändringarna innebär att sådan kapitalvinst, till den del vinsten överstiger sparad utdelningsutrymme, skall beskattas till hälften i inkomstlaget tjänst och till hälften i inkomstlaget kapital, i stället för som nu i sin helhet i inkomstlaget tjänst. De föreslagna bestämmelserna skall gälla överlåtelser under åren 2008 och 2009

och kan, på den skattskyldiges begäran, tillämpas också på överlåtelse som skett under år 2007.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

Den lagtekniska utformningen

I remissen föreslås smärre ändringar i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 §. Dessa ändringar, som gäller vilka delägarrätter som skall omfattas av skattereglerna för fåmansföretag, skall träda i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången vid 2009 års taxering. De ovan nämnda, temporära reglerna för beskattning av kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar i fåmansföretag är utformade som övergångsbestämmelser i tio punkter till ändringarna i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § inkomstskattelagen.

Enligt Lagrådets mening är de temporära bestämmelserna inte övergångsbestämmelser i egentlig mening till de föreslagna ändringarna i inkomstskattelagen. Att likväl utforma dem som sådana gör att skattereglerna för fåmansföretag – som redan i sin gällande lydelse måste anses komplicerade och svårtillgängliga – blir än svårare att överblicka. Lagrådet anser därför att bestämmelserna bör tas in i en särskild lag med tidsbegränsad giltighet.

Även om förslaget skulle vinna något i tillgänglighet genom den åtgärd som Lagrådet nu förordat, måste det ändå konstateras att det knappast är möjligt åstadkomma en någorlunda tillgänglig och överskådlig reglering beträffande beskattning av fåmansföretag, med det sakliga innehåll regleringen ansetts böra ha bl.a. för att motverka skatteundandraganden. Den nu gällande regleringen är också, redaktionellt och språkligt, så komplicerad och svårtillgänglig att det på de flesta andra rättsområden inte skulle ansetts godtagbart.

Vad som nu sagts gäller i hög grad även den föreslagna temporära lagstiftningen. Enligt Lagrådets mening borde dock förslaget kunna vinna i vart fall något i fråga om tillgänglighet och överskådlighet genom en redaktionell överarbetning i linje med följande alternativa lydelse av den temporära lagstiftningen. För att det skall vara lättare att jämföra Lagrådets förslag med det remitterade återges Lagrådets förslag utifrån en punktindelning som i stora delar svarar mot dem i de föreslagna övergångsbestämmelserna.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008. Bestämmelserna tillämpas första gången vid 2009 års taxering och, i fall som avses i punkten 2 andra meningen, även vid 2008 års taxering.
2. I fråga om sådana kapitalvinster som avses i 50 kap. 7 § och 57 kap. 21 § första stycket första meningen och andra stycket och som hänför sig till avyttringar under tiden den 1 januari 2008 – den 31 december 2009 tillämpas i stället punkterna 3-10. Dessa bestämmelser får också tillämpas på avyttringar som skett under år 2007, om den skattskyldige begär det. Bestämmelserna tillämpas dock inte på avyttringar, direkt eller indirekt, av tillgångar som avses i 57 kap. 2 § andra stycket.
3. Vid tillämpningen av 50 kap. 7 § ska, av den del av vinsten som avses i paragrafens första stycke, hälften tas upp i inkomstslaget tjänst och hälften i inkomstslaget kapital, om inte annat följer av punkterna 4 och 5.
4. Punkten 3 gäller inte vid avyttringar till
 - a) en eller flera närstående,
 - b) ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, äger eller inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i, eller
 - c) en annan, juridisk person som säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år efter avyttringen får ett väsentligt inflytande i.

Punkten 3 gäller dock i fall som avses i första stycket b), om närstående med sina förvärv kommer att äga endast en ringa del av kapitalet och får bara ett ringa inflytande i företaget eller bolaget.

5. Punkten 3 gäller inte heller om
 - a) säljaren eller närstående inom tre år före eller inom tre år efter avyttringen förvärvat eller förvärvar, direkt eller indirekt, övervägande delen av tillgångarna i det företag som handelsbolaget, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller
 - b) någon annan juridisk person förvärvat tillgångar eller andelar i det nyssnämnda företaget och säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år efter den juridiska personens förvärv får ett väsentligt inflytande i denna juridiska person.
6. Vid tillämpningen av 57 kap. 21 § första stycket ska den del av vinsten som avses i första meningen till hälften tas upp i inkomstslaget tjänst och till hälften i inkomstslaget kapital, om inte annat följer av punkterna 7 – 10. Vidare gäller att den del av kapitalvinsten som avses i paragrafens andra stycke upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25-35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 §, i sin helhet ska tas upp i inkomstslaget kapital.
7. Punkten 6 gäller inte vid avyttring till
 - a) en eller flera närstående,
 - b) sådant fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller närstående direkt eller indirekt, äger eller inom tre år efter avyttringen förvärvar andelar i, eller
 - c) annan juridisk person som säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år från avyttringen får ett väsentligt inflytande i.

Punkten 6 gäller dock i fall som avses i första stycket b), om säljaren eller närstående med sina förvärv kommer att äga endast en ringa del av kapitalet och får bara ett ringa inflytande i företaget eller bolaget.

8. Punkten 6 gäller inte heller om
 - a) säljaren eller närstående inom tre år före eller inom tre år efter avyttringen förvärvat eller förvärvar, direkt eller indirekt, övervägande delen av tillgångarna i det avyttrade företaget, eller
 - b) någon annan juridisk person förvärvat tillgångar eller andelar i det nyssnämnda företaget och säljaren eller närstående, direkt eller indirekt, har eller inom tre år från den juridiska personens förvärv får ett väsentligt inflytande i den juridiska personen.
9. Bestämmelserna i punkt 7 ska inte tillämpas, om den skattskyldige begär det och

- a) han eller hon har avyttrat samtliga andelar i företaget direkt till en eller flera avkomlingar, avkomlings make eller till ett företag som helt ägs av en eller flera av dessa personer, och
- b) verksamheten ska, direkt eller indirekt, drivas vidare utan avbrott under de närmast efter avyttringen följande tre åren av avkomlingen, avkomlingens make eller det förvärvande företaget, under förutsättning att detta fortfarande ägs av de i a) nämnda personerna.

Om det inom tre år efter avyttringen visar sig att verksamheten inte drivs vidare enligt vad som sägs i första stycket b eller det framgår av omständigheterna att verksamheten inte kommer att drivas vidare som sägs där, skall bestämmelserna i punkten 6 tillämpas. Det som har sagts nu gäller dock inte om verksamheten inte kan drivas vidare på grund av dödsfall, långvarig sjukdom eller av något annat synnerligt skäl.

10. Som tillgångar avses vid tillämpningen av punkterna 5 och 8 inte kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som tillgångar räknas dock andelar i företag i intressegemenskap samt värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt 49 a kap. 7 § andra stycket 2 eller tredje stycket. Om företag i intressegemenskap innehar kontanter, värdepapper och liknande tillgångar, ska värdet av dessa tillgångar vid tillämpningen av punkterna 5 och 8 inte räknas med vid beräkningen av värdet på andelen i intresseföretaget. Vid denna beräkning ska så stor del av värdet beaktas som svarar mot ägarandelen i intresseföretaget.

Med företag i intressegemenskap avses i första stycket ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i.

Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter (LSK)

I remissen föreslås en komplettering av bestämmelserna i 3 kap. 21 §, där uppgiftsskyldigheten i självdeklaration för företagsledare och delägare i fåmansföretag, m.fl. regleras. I en ny punkt 5 tillförs uppgiftsskyldighet i fråga om sådana omständigheter som har betydelse vid tillämpningen av de temporärt ändrade reglerna för

beskattning av kapitalvinst vid överlåtelse av kvalificerade andelar i fåmansföretag.

Bestämmelserna i 3 kap. 21 § tredje stycket 1–4 rör uppgiftsskyldighet och förhållanden som direkt är att hänföra till den uppgiftsskyldige. Huruvida den begränsningen gäller också för den föreslagna uppgiftsskyldigheten – i punkten 5 – framgår enligt Lagrådets mening inte klart av den föreslagna lydelsen. I detta sammanhang måste beaktas att den som är uppgiftsskyldig enligt den aktuella paragrafen inte med säkerhet kan antas ha tillgång till all nödvändig information om t. ex. närståendes förvärv för att fullgöra en sådan uppgiftsskyldighet.

Vidare är endast att notera att Lagrådets synpunkter på den lagtekniska utformningen av de föreslagna ändringarna i inkomstskattelagen leder till följdändringar i föreslagna 3 kap. 21 §.

Enligt de föreslagna bestämmelserna om ikraftträdande skall 3 kap. 21 § tredje stycket 5 tillämpas vid 2008 – 2010 års taxeringar. Det bör klargöras huruvida dessa bestämmelser skall vara tillämpliga vid 2008 års taxering även om inte någon begärt tillämpning av de temporära lättnadsreglerna i fråga om det aktuella företaget.

Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen

I fråga om ikraftträdandebestämmelsen hänvisar Lagrådet till vad som anförts om motsvarande bestämmelser i LSK.