

# Rätt löneunderlag vid andelsbyten

# Innehållsförteckning

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>3</b>
<b>1 Författningsförslag</b> .....	<b>4</b>
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229). .....	4
<b>2 Bakgrund</b> .....	<b>6</b>
<b>3 Gällande rätt</b> .....	<b>7</b>
3.1 Svensk rätt .....	7
3.2 EU-rätt .....	7
<b>4 Förslag</b> .....	<b>9</b>
4.1 Reglerna för beräkning av löneunderlag efter andelsbyte ändras .....	9
4.2 Ikraftträdandebestämmelse .....	12
<b>5 Konsekvensanalys</b> .....	<b>13</b>
5.1 Syfte, alternativa lösningar och utebliven ändring .....	13
5.2 Offentligfinansiella effekter .....	13
5.3 Enskilda personer .....	16
5.4 Företag .....	17
5.4.1 Fullgörande .....	17
5.4.2 Små företag .....	17
5.5 Offentlig sektor .....	17
5.6 Miljö .....	17
5.7 Sysselsättning .....	18
5.8 Fördelning .....	18
5.9 Jämställdhet .....	18
5.10 Skatteverket .....	17
5.11 Myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar .....	17
5.12 EU-rätt .....	18
5.13 Övrigt .....	18
<b>6 Författningskommentar</b> .....	<b>19</b>
6.1 Förslaget till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	19

## **Sammanfattning**

I promemorian föreslås att en ändring görs i inkomstskattelagen (1999:1229) så att en oavsedd begränsning i rätten att använda löneunderlag efter ett andelsbyte tas bort. Ändringen innebär också att den svenska lagutformningen inte riskerar att strida mot EU-rätten.

# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>  
*dels* att 57 kap. 10 a § ska upphöra att gälla,  
*dels* att 57 kap. 16, 17 och 19 §§ ska ha följande lydelse,  
*dels* att det i 57 kap. ska införas en ny paragraf, 19 b §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 57 kap.

#### 16 §<sup>2</sup>

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen.

Om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen. *Efter ett andelsbyte tillämpas dock 19 b §.*

Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

#### 17 §

Löneunderlaget ska beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som hos arbetstagaren ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Motsvarande ersättning som betalats ut till arbetstagare i utlandet räknas också in i löneunderlaget om företaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som kontant ersättning avses även sådan ersättning som arbetstagare fått från företaget och som skulle tagits upp i inkomstslaget tjänst om inte undantag gällt enligt 3 kap. 9 § eller på grund av bestämmelse i skatteavtal. Som kontant ersättning avses inte

- kostnadsersättning, eller

- belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt detta kapitel.

Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara

Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:960.

ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

ersättning som betalats ut under denna tid räknas med. *Efter ett andelsbyte tillämpas dock 19 b §.*

### 19 §<sup>3</sup>

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om

1. andelsägaren äger andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget, och
2. andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av
  - sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag, och
  - 9,6 inkomstbasbelopp.

*Efter ett andelsbyte tillämpas 19 b §.*

### 19 b §

*Efter ett andelsbyte gäller följande för det år då andelsbytet ägde rum. Löneunderlag enligt 16 § andra stycket och 17 § andra stycket beräknas för en mottagen andel dels, för tiden före bytet, grundat på de bortbytta andelarna dels, för tiden efter bytet, grundat på de tillbytta andelarna. Med kontant ersättning enligt 19 § 2 avses även vad som har utbetalats från det bortbytta företaget och dess dotterföretag före andelsbytet.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2019.

---

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:960.

## 2 Bakgrund

Det har inom Skatteverket uppmärksammats att när en fysisk person som innehar kvalificerade andelar genomför en omstruktureringstransaktion som omfattas av de svenska andelsbytesreglerna i 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, t.ex. andelsbyte, omvänd fusion eller fission, så kan det i vissa situationer leda till att han eller hon förlorar ett lönebaserat utrymme för det år då omstruktureringen ägde rum (57 kap. 10 a § och 16–17 §§ IL).

Följande *exempel* illustrerar det sagda:

En fysisk person, Anders, äger andelar i ett företag, AB A. AB A bedriver rörelse och har ett stort antal anställda. Ett andelsbyte genomförs så, att Anders någon gång under år 1 överlåter aktierna i AB A till ett annat företag, AB B, i utbyte mot andelar i AB B. Reglerna om andelsbyte ska tillämpas (48 a kap. IL). — AB B hade även kunnat vara ett bolag med hemvist i annat land inom EU.

Efter andelsbytet kan Anders räkna gränsbelopp för sina andelar i AB B tidigast för år 2 (ingången av beskattningsåret efter det då andelsbytet genomfördes). De genom andelsbytet erhållna andelarna i AB B har Anders inte ägt under hela löneåret (år 1) och han saknar därför rätt att räkna löneunderlag på dessa andelar för tid före förvärvet (57 kap. 16 § IL). Detta är principiellt korrekt. Vad gäller löneunderlaget i dotterbolaget AB A följer rätten till löneunderlag av 57 kap. 17 § andra stycket IL. Löner får beaktas först fr.o.m. den tidpunkt då moderbolaget förvärvade andelarna i dotterbolaget. Löner får beaktas i proportion till ägarandelen. Regeln i 57 kap. 10 a § IL är inte tillämplig eftersom den avser det beskattningsår då andelsbytet sker. Det är då inte möjligt att se den mottagna andelen som om den vore en andel i det avyttrade företaget.

Därmed kan andelsbytet komma att leda till en hårdare beskattning vid en försäljning än om bytet inte hade ägt rum.

### 3 Gällande rätt

#### 3.1 Svensk rätt

Bestämmelser om beskattningen av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Bestämmelserna går ut på att om sådana andelar är s. k. kvalificerade andelar, ska utdelning och kapitalvinst på dem för fysiska personer delvis beskattas i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital.

Definitioner av kvalificerade andelar finns i 57 kap. 3–7 c §§ IL.

När man beräknar hur stor del av utdelning eller kapitalvinst som ska beskattas i inkomstslaget tjänst använder man ett gränobelopp (57 kap. 10–12 a §§ IL). Gränobeloppet består av olika komponenter. Såvitt här är av intresse kan i årets gränobelopp ingå ett lönebaserat utrymme enligt 57 kap. 16–19 a §§ IL.

Årets gränobelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt (57 kap. 11 § tredje stycket IL, jämför även 12 §). Detta gäller sedan den 1 januari 2009. Dessförinnan tillgodoräknades årets gränobelopp den som ägde andelen vid utdelningstillfället eller vid utgången av året. (Se prop. 2008/09:40 och prop. 2008/09:65, bet. 2008/09:SkU19, rskr. 2008/09:114.)

Det lönebaserade utrymmet är en andel av ett löneunderlag. Löneunderlaget beräknas på ersättningar som har lämnats under året före beskattningsåret (57 kap. 17 § första stycket IL). Med beskattningsår avses det år då man hade de inkomster som ska beskattas (jfr 1 kap. 13 § IL).

Lönebaserat utrymme ingår i årets gränobelopp endast såvitt avser andelar i fåmansföretag och företag som har upphört att vara fåmansföretag men vars andelar ändå är kvalificerade enligt 57 kap. 6 § IL (57 kap. 11 § första stycket 2 IL).

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägaren äger andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget (57 kap. 19 § IL).

En kapitalvinst tas upp till beskattning efter avyttring (42 kap. 2 § och 44 kap. 26 § IL). Med avyttring avses bl. a. byte (44 kap. 3 § IL). Vid ett andelsbyte gäller däremot att, när vissa villkor är uppfyllda, andelsbytet inte föranleder beskattning. I stället anses de tillbytta (mottagna) andelarna förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den bortbytta (avyttrade) andelen; beskattningen skjuts fram tills de mottagna andelarna avyttras. Bestämmelser om framskjuten beskattning vid andelsbyten finns i 48 a kap. IL.

Utredningen om översyn av 3:12-reglerna lade i november 2016 fram betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75). Betänkandet behandlar inte vad som gäller vid andelsbyte (betänkandet sid. 73).

Onoterade företag som omfattas av 57 kap. IL ska till företagsledare och delägare lämna alla de uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från företaget (34 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244)).

#### 3.2 EU-rätt

År 1990 tillkom rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. Det har numera ersatts av rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett

gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (fusionsdirektivet).

Direktivets syfte är att gränsöverskridande omstruktureringar av företag i olika medlemsstater inte ska missgynnas skattemässigt jämfört med sådana förfaranden som avser bolag i samma medlemsstat.

Vid fusion, fission eller utbyte av aktier eller andelar får tilldelningen av värdepapper i det övertagande eller förvärvande bolaget till en delägare i det överlåtande eller förvärvade bolaget i utbyte mot värdepapper i det senare bolaget därför inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare (artikel 8.1). Detta ska dock inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de mottagna värdepapperen på samma sätt som de beskattar vinst som uppstår vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före förvärvet (artikel 8.6, som i det upphävda direktivet motsvarades av artikel 8.2).



## 4 Förslag

### 4.1 Reglerna för beräkning av löneunderlag efter andelsbyte ändras

**Förslag:** Den som genomför ett andelsbyte ska kunna tillgodoräkna sig löneunderlag också för de avyttrade andelarna för det år då andelsbytet äger rum.

**Skälen för förslaget:** Ett andelsbyte som görs enligt 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, utlöser inte omedelbar beskattning. Det kan ändå inverka på gränsbeloppet.

Om en andel ägts endast under en del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som har betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget, och om ett dotterföretag har ägts endast under en del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som har betalats ut under denna tid räknas med (57 kap. 16 § andra stycket och 17 § andra stycket IL). Båda dessa bestämmelser avser att förhindra att löneunderlaget blir för stort. Innebörden är att när en andel eller ett dotterföretag förvärfvas, får överlåtaren tillgodoräkna sig underlag för ersättningar som har betalats före överlåtelsen och förvärvaren göra detsamma för ersättningar som har betalats efter överlåtelsen. Bestämmelserna är generella och synes ge önskat resultat när förvärvet inte är ett andelsbyte. (Jfr prop. 2011/12:1 s. 438.)

Ett andelsbyte medför att överlåtaren blir delägare i det förvärvande företaget och att de bortbytta andelarna eller, rättare sagt, det bortbytta företaget blir ett dotterföretag till det förvärvande företaget. Ett andelsbyte kan genomföras när som helst under ett kalenderår; det kan göras i början av året innan några löner alls har betalats ut för året och det kan göras i slutet av året när alla löneutbetalningar för året har skett. Oavsett när under året andelsbytet genomförs, bör överlåtaren få tillgodoräkna sig löneunderlag både för de bortbytta andelarna för tiden före andelsbytet och för de tillbytta andelarna för tiden därefter. Det får anses att lagstiftarens avsikt har varit att med 57 kap. 10 a § IL åstadkomma detta. Jämför även motsvarande reglering av sparutdelningsutrymme i 57 kap. 15 § IL. Emellertid ska, enligt 57 kap. 10 a § IL, efter ett andelsbyte gränsbelopp *under beskattningsåret* beräknas för en mottagen andel som om andelen vore en andel i det avyttrade företaget. I förarbetena uttalas att bestämmelsen gäller utdelning som sker det beskattningsår då andelsbytet genomförs (prop. 2006/07:02 s. 127). Eftersom gränsbelopp numera, såsom ovan sagts, beräknas vid årets ingång, torde denna bestämmelse inte längre kunna tillämpas.

Det för med sig att ett andelsbyte kan komma att leda till en hårdare beskattning av utdelning eller kapitalvinst än om bytet inte hade ägt rum. När andelsbytet är gränsöverskridande inom EU torde detta inte vara förenligt med rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (fusionsdirektivet). Fusionsdirektivet kan i en sådan situation få direkt effekt.

Förlust av löneunderlag uppkommer oavsett om transaktionen är gränsöverskridande eller inte.

Det har ovan, avsnitt 3.2, framgått att medlemsstaterna i EU får beskatta den vinst som uppstår när de mottagna värdepapperen senare avyttras, på samma sätt som de beskattar vinst som uppstår vid avyttring av de värdepapper som innehades

före förvärvet (artikel 8.6, i det äldre direktivet artikel 8.2). Det kan ifrågasättas om inte uttrycket ”på samma sätt” medför ett krav på att sparutdelningsutrymme ska få föras över på mottagna andelar (se Kristina Ståhl, *Fusionsdirektivet*, 2005, s. 312). Så är också numera fallet enligt 57 kap. 15 § första stycket IL. Motsvarande synsätt torde gälla löneunderlaget. Sådant underlag skulle då inte få förloras på grund av ett andelsbyte. Av EU-domstolens praxis framgår att implementerade regler gällande fusionsdirektivet skall tolkas i ljuset av direktivet, s.k. EU-konform tolkningsmetod (jfr. t. ex. Kofoed, C-321/05, EUC2007:408). En prövning sker innan man prövar om regeln är förenlig med direktivet (s.k. direkt effekt).

I en situation där det av förarbeten klart framgår att avsikten är att inhemska och gränsöverskridande transaktioner ska behandlas på samma sätt så bör detta påverka tolkningen av den aktuella regeln vid interna transaktioner. Synsättet har även kommit till uttryck i praxis. I RÅ 2000 ref. 23 uttalar dåvarande Regeringsrätten följande. ”... en nationell lagstiftning reglerar både fall som omfattas av ett direktiv och liknande fall som inte omfattas, t.ex. på grund av att de inte berör företag från flera medlemsländer, måste en tolkning av lagstiftningen även i det senare fallet utgå från vad som följer av direktivet. Så långt möjligt skall alltså lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet.”

De nationella tolkningsprinciperna avgör dock hur långtgående den konforma tolkningen kan vara (se ovan refererade uttalande av Regeringsrätten; Von Colson, C-14/83, EUC 1984:153 och Marleasing, C-106/89, EUC 1990:395; Kristina Ståhl m. fl., *EU-skatterätt*, 3:e upplagan 2011, s. 36 ff. och *Fusionsdirektivet*, s. 69 f.).

57 kap. 10 a § IL medför att man vid beräkningen av gränsbeloppet ska se den mottagna andelen som en andel i det bortbytta företaget. Av ordalydelsen framgår att 57 kap. 10 a § är begränsad till det beskattningsår som andelsbytet sker. Bestämmelsen infördes år 2006 (prop. 2006/07:2). Anledningen till att den infördes var att gränsbelopp inte ska få tillgodoräknas mer än en gång under året för andelsbytet. Det kan dock ifrågasättas om den fyller någon funktion numera då beräkningstidpunkten för gränsbelopp har flyttats från utdelningstillfället till beskattningsårets ingång och endast får tillgodoräknas den som vid detta tillfälle äger andelarna.

Regeln i 57 kap. 10 a § IL torde inte kunna tolkas utöver sin ordalydelse eftersom den uttryckligen tar sikte på det beskattningsår som andelsbytet sker, dvs. ett tidigare beskattningsår. Även övriga aktuella bestämmelser i 57 kap. IL avseende löneunderlag får anses vara tydliga. Det torde inte vara lämpligt att göra EU-konforma tolkningar som skulle stå i strid med lagens och förarbetenas ordalydelse.

Om en regel i direktivet har direkt effekt kan denna åberopas av enskilda och därmed helt sätta de nationella reglerna åt sidan. Direkt effekt kan bara användas vid gränsöverskridande transaktioner som omfattas av fusionsdirektivet.

I RÅ 2010 ref. 123 fann dåvarande Regeringsrätten att rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder/dotterbolagsdirektivet) saknade betydelse avseende transaktioner som inte är gränsöverskridande. Direktivet fick emellertid effekt i en situation som var gränsöverskridande.

Om en direktivregel är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig kan den ha direkt effekt. Det mesta talar för att aktuell bestämmelse i direktivet uppfyller dessa krav.

I den aktuella situationen är bestämmelserna i 57 kap. IL tydliga såtillvida att de begränsar rätten till lönebaserat utrymme i samband med transaktioner som omfattas av fusionsdirektivet. Det kan antas att direktivet får direkt effekt i situationer där det är fråga om gränsöverskridande transaktioner. Fusionsdirektivet

torde då ge en större rätt att beakta löneunderlag än vad som gäller andelsbyten som inte är gränsöverskridande.

Andelsbyten, omvända fusioner och fissioner kan vara såväl interna som gränsöverskridande. Bestämmelserna i 57 kap. 11 § IL gör inte åtskillnad mellan inhemsk eller gränsöverskridande transaktion.

De svenska reglerna bör överensstämma med fusionsdirektivet. Dessutom bör, oavsett EU-rätten, den svenska lagen ges ett innehåll som är systematiskt riktigt och som dessutom överensstämmer med vad lagstiftaren redan får anses ha avsett att åstadkomma.

Ändringen bör göras så att möjligheten att använda löneunderlag inte påverkas av ett andelsbyte.

Samtidigt bör lydelsen även i övrigt ändras i förhållande till lydelsen i den nuvarande 57 kap. 10 a § IL. Skälet är att det tydligt bör framgå att man efter andelsbytet ska beräkna löneunderlag för det år då andelsbytet ägde rum både för tiden före bytet och för tiden efter bytet samt att beräkningen ska grundas på de bortbytta andelarna för tiden före bytet och på de tillbytta andelarna för tiden efter bytet. (Av den nuvarande lydelsen i 10 a § framgår att löneunderlag (gränsbelopp) avseende de bortbytta andelarna ska beaktas genom att beräkningen ska göras som om en mottagen andel var en andel i det avyttrade företaget; men denna lydelse gör det inte alldeles klart att löneunderlag som faktiskt avser den mottagna andelen också ska beaktas. Inte heller är den nuvarande lydelsen helt lämplig för andelsbyten som innebär att ett visst antal andelar i det avyttrade företaget byts mot ett annat, större eller mindre, antal andelar i det förvärvade företaget. Om andelsbytet innebär att 100 andelar i det avyttrade företaget byts mot 1 andel i det förvärvade företaget, ska löneunderlaget förstås beräknas som om den mottagna andelen vore 100 andelar i det avyttrade företaget.)

Det ovan anförda har avsett fallet att förutsättningarna både före och efter andelsbytet är sådana att andelsägaren i och för sig kan använda löneunderlag vid inkomstberäkningen medan däremot, som lagen nu är utformad, den möjligheten delvis faller bort, nämligen såvitt avser tiden före andelsbytet, just för året efter det då andelsbytet äger rum.

Ett i viss mån liknande läge uppkommer om förutsättningarna efter andelsbytet gör att beräkning av löneunderlag inte ska ske. Det kan här röra sig om att andelsägaren efter andelsbytet inte har en tillräckligt stor ägarandel i företaget eller om att det förvärvade företaget är ett börsbolag och således inte ett fåmansföretag. Båda dessa omständigheter gör, var för sig, att andelsägaren inte ska kunna tillgodoräkna sig löneunderlag (57 kap. 19 § 1 IL samt 56 kap. 3 § IL och 57 kap. 11 § första stycket 2 IL). Detta gäller för hela året, alltså även för tiden före andelsbytet. Dessa bestämmelser kan därför påverka tidpunkten för när på året andelsägaren vill genomföra ett andelsbyte. Detta kan på sätt och vis anses olämpligt, men får vägas mot andra hänsyn såsom önskemålet om att reglerna inte ska bli alltför komplicerade. Enligt Skatteverket skulle det hur som helst föra för långt att anse att dessa bestämmelser måste ändras till att medge andelsägaren möjligheten att tillgodoräkna sig löneunderlag för tiden före andelsbytet. Skatteverket föreslår därför inte någon ändring i detta avseende.

Följande *exempel* avser att belysa hur löneunderlag beräknas efter ett andelsbyte. Anna äger alla andelar i AB A. Detta bolag driver rörelse med många anställda och har betalt ut kontant ersättning under perioden 1 januari till 30 november år 1 om 10 mkr. Ett andelsbyte genomförs så, att Anna den 1 december år 1 överläter aktierna i AB A till ett annat företag, AB B, i utbyte mot andelar i AB

B. Reglerna om andelsbyte ska tillämpas (48 a kap. IL). Annas aktier i AB B motsvarar 50 procent av kapitalet i företaget. Under december år 1 betalas kontant ersättning ut från AB B med 2 mkr och från AB A med 1 mkr.

För Anna beräknas löneunderlaget vid ingången av år 2 till summan av underlaget i AB A för tiden fram till andelsbytet och hennes andel av underlaget i AB B med dotterbolaget AB A för tiden efter andelsbytet eller således till  $10 \text{ mkr} + (50 \% \times 3 \text{ mkr}) = 1,5 \text{ mkr} = 11,5 \text{ mkr}$ .

Även om andelsbytet genomförs så sent på året att löneutbetalningar efter bytet ensamma inte räcker till för att Anna ska få beräkna löneunderlag, får hon göra det när som i exemplet utbetalningarna i det överlåtna företaget, AB A, tillsammans med dem i det övertagande företaget, AB B, uppfyller lönekravet (57 kap. 19 § 2 IL).

Om däremot AB B hade varit börsnoterat, eller om Annas ägarandel i AB B inte hade motsvarat minst fyra procent av kapitalet i bolaget, skulle hon inte ha uppfyllt förutsättningarna för att räkna ett lönebaserat utrymme i AB B eller något av dess dotterföretag vid beskattningsårets ingång år 2 (57 kap. 11 § första stycket IL och 57 kap. 19 § IL).

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder att 57 kap. 10 a § IL upphävs och ersätts av en ny bestämmelse, 57 kap. 19 b § IL, samt att 57 kap. 16, 17 och 19 §§ IL ändras.

## **4.2 Ikraftträdandebestämmelse**

**Förslag:** Den föreslagna bestämmelsen ska träda i kraft den 1 juli 2019.

**Skälen för förslaget:** Den nya bestämmelsen bör införas snarast, vilket bedöms vara den 1 juli 2019.

Det behövs inte några övergångsbestämmelser.

## 5 Konsekvensanalys

I detta kapitel redogörs för vad förslaget kan bedömas leda till, såvitt avser sådant som ska belysas enligt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

### 5.1 Syfte, alternativa lösningar och utebliven ändring

När en fåmansföretagare genomför ett andelsbyte, kan nuvarande regler i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, leda till att han eller hon går miste om lönebaserat utrymme för det år då andelsbytet äger rum (57 kap. 10 a § och 16–17 §§ IL). Detta föreslås ändras så att löneutrymmet inte faller bort. Ändringen föreslås av två skäl. Det ena är att den angivna konsekvensen av hur regelsystemet nu är utformat inte synes vara avsedd. Tvärt om finns redan en lagbestämmelse som går ut på att löneunderlaget inte ska påverkas av andelsbyten (57 kap. 10 a § IL). Men sedan den bestämmelsen infördes har andra paragrafer ändrats, vilket har medfört att den inte längre kan tillämpas. Det andra skälet är att som reglerna nu ser ut, kan de komma i konflikt med EU-rättsliga bestämmelser som är tvingande för Sverige.

Bestämmelserna i IL om andelsbyten följer av EU-rätten (rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (fusionsdirektivet)). De är därför till sitt huvudsakliga innehåll något som Sverige inte ensidigt kan ändra på. Bestämmelserna om löneunderlag är däremot helt inhemska och kan därför ändras genom lagstiftning i Sverige. Dessa bestämmelser är en del av reglerna för beskattning av fåmansföretagare (de s. k. 3:12-reglerna). Den här promemorian syftar till att det ska bli rätt löneunderlag vid andelsbyten, inte till att göra någon allmän översyn av reglerna för inkomstbeskattning av fåmansföretagare. Bestämmelserna om löneunderlag får därför på det hela taget anses vara givna, och de förändringar som föreslås inskränks till vad som behövs för att lösa det angivna problemet. Med dessa utgångspunkter står inte någon alternativ lösning till buds. Man kan inte i stället ändra någon annanstans i skattelagstiftningen för att åstadkomma rätt löneunderlag; de ändringar som ska till hör hemma i inkomstskattereglerna om löneunderlag. Inte heller kan man låta bli att göra något eftersom nuvarande regel, såsom ovan sagts, lär kunna komma i konflikt med tvingande EU-rätt. Slutligen kan antecknas att eftersom det är fråga om lag, kan inte någon ändring åstadkommas genom författning på lägre nivå eller genom myndighetsföreskrifter e.d.

### 5.2 Offentligfinansiella effekter

Den lagändring som föreslås är en återgång till vad som gällde före den 1 januari 2009. När lagen ändrades 2009, förde det oavsiktligt med sig att möjligheten att beräkna löneunderlag begränsades för de avyttrade andelarna.

#### Vad behöver mätas?

För att kunna beräkna de offentligfinansiella effekterna av en ändring i lagen behöver följande mätas.

- Antal delägare som genomför kvalificerade andelsbyten.
- Hur stort löneunderlaget var i det avyttrade företaget före andelsbytet under samma år.
- Hur många av delägarna som trots lagstiftningens utformning har inkluderat andelarna för det avyttrade företaget för tiden före andelsbytet i beräkningen av löneunderlag.

### **Vad kan mätas?**

Kvalificerade andelsbyten ska redovisas på blankett K13. Det innebär att antalet delägare som genomför kvalificerade andelsbyten går att beräkna utifrån antalet inlämnade blankett K13.

Den som har kvalificerade andelar i fåmansföretag ska varje år lämna in blankett K10, där man beräknar hur stor andel av utdelning från företaget eller vinst vid försäljning av företaget som ska beskattas som inkomst av kapital och hur stor andel som ska beskattas som inkomst av tjänst. Även om man under året inte har mottagit någon utdelning eller sålt några andelar så ska blanketten lämnas i och med att man då beräknar ett sparutdelningsutrymme som man kan utnyttja ett senare år.

Det finns två olika sätt att beräkna det gränsbelopp som avgör gränsen för en mer förmånlig beskattning i kapital, förenklingsregeln respektive huvudregeln. Vid användning av huvudregeln ingår löneunderlaget i beräkningen, men det gör det inte vid användningen av förenklingsregeln. Varje delägare använder rimligtvis den metod som ger det högsta gränsbeloppet. Om företaget betalar ut höga löner så ger huvudregeln det högsta gränsbeloppet och då kommer delägaren att ha fyllt i uppgifter om löneunderlag på blankett K10. Detta innebär att de delägare som beräknar gränsbeloppet med förenklingsregeln inte kommer att beröras av en lagändring. De ska därmed inte heller ingå i beräkningen av de finansiella effekterna.

Man ska bara lämna in blankett K10 för kvalificerade andelar i fåmansföretag som man hade i sin ägo den 1 januari. Det innebär att delägarna inte lämnar in några K10-blanketter för de avyttrade andelarna. Delägaren ska efter andelsbytet istället lämna in blankett K10 avseende de mottagna andelarna. Där ingår även de avyttrade andelarna i form av andelar i dotterföretag. Det går dock inte att utifrån den blanketten utläsa hur stort löneunderlaget var hos det avyttrade företaget för tid före andelsbytet.

Eftersom det exakta löneunderlaget inte kan mätas, får istället dess storlek uppskattas. Om man antar att de avyttrade företagen hade samma lönesumma året före andelsbytet (dvs. beskattningsår 2015) så kan man av inlämnade blankett K10 för det beskattningsåret utläsa lönesumman på årsbasis för de under 2016 genom andelsbyte avyttrade andelarna. I beräkningen tas bara de andelar med för vilka gränsbeloppet har beräknats med huvudregeln, eftersom det bara är dessa som påverkas av löneunderlagets storlek. Löneunderlaget ska sedan proportioneras utifrån när på året andelsbytet skedde. I och med att den uppgiften inte redovisas till Skatteverket utgår vi från att andelsbytena är jämnt fördelade över året. I genomsnitt kommer därmed 50 procent av löneunderlaget att avse tid före andelsbytet.

### **Beräkningar**

Avseende beskattningsåret 2016 lämnades 557 blanketter K13 in. Om alla redovisar korrekt så innebär detta att det under 2016 skedde 557 andelsbyten av kvalificerade aktier.

På blankett K13 ska bara namnet (inte organisationsnumret) på det inbytt företaget anges. Det är dessutom många deklaranter som inte alls fyller i uppgift om det inbytt företaget på blankett K13. Det blir då omöjligt att matcha andelsbytet med blankett K10 för att kunna utläsa storleken på löneunderlaget. Det går bara att åstadkomma en perfekt namnmatchning för omkring 10 procent av de 557 inlämnade K13-blanketterna. De som lämnat in blankett K13 för beskattningsåret 2016 har lämnat in totalt 745 blankett K10 för beskattningsåret 2015. Vi kan alltså utgå från att 75 procent (745/557) av dessa avser företag för vilka andelsbyte gjorts. Att proportionera uppgifterna om löneunderlag utifrån samtliga av dessa K10-blanketter blir därför en god approximation av löneunderlaget hos de inbytt andelarna.

Tabell 1: Uppgifter om löneunderlag från blankett K10 för beskattningsår 2015 som lämnats av delägare som lämnat blankett K13 för beskattningsår 2016.

	Av samtliga K10 hos de delägare som lämnat K13	Procent	Proportionerat till det antal K13 som lämnats	Uppskattat löneunderlag före andelsbytet
<b>Inlämnade blankett K10 beskattningsår 2015</b>				
Antal	745 st		557 st	
<b>Har använt huvudregeln</b>				
Antal	411 st	55,2%	307 st	
Summa löneunderlag	790 mnkr		591 mnkr	295 mnkr
<b>Har sparat utdelningsutrymme bland de som använt huvudregeln</b>				
Antal	391 st	95,1%	292 st	
Summa löneunderlag	776 mnkr	98,3%	580 mnkr	290 mnkr
Summa sparat utdelningsutrymme	3 746 mnkr		2 801 mnkr	
<b>Saknar sparat utdelningsutrymme bland de som använt huvudregeln</b>				
Antal	20 st	4,9%	15 st	
Summa löneunderlag	14 mnkr	1,7%	10 mnkr	5 mnkr

Som man kan utläsa av Tabell 1 har huvudregeln använts vid beräkning av utdelningsutrymmet för ca 55 procent av företagen som är föremål för andelsbyte. Det totala löneunderlaget hos dessa uppskattas till 591 miljoner kronor. Som man också kan utläsa av tabellen är det en väldigt liten del, endast 1,7 procent, av detta löneunderlag som utnyttjas första året. Resterande ingår i det sparade utdelningsutrymme som kan användas för beskattningslättnader av utdelning eller realisationsvinster i framtiden. Hur stor andel av det sparade utdelningsutrymmet som kommer att utnyttjas vet vi inte.

Vidare har ovan antagits att andelsbytena varit jämnt fördelade under året. Den andel av löneunderlaget som delägarna gått miste om att använda är därmed 50 procent av beloppet ovan, d.v.s. totalt 295 miljoner kronor, varav 290 miljoner ökar det sparade utdelningsutrymmet och 5 miljoner används direkt för lättnad av beskattningen.

Tabell 2: Beräknad skatteeffekt av att delägaren kan använda löneunderlaget för beräkning av utdelningsutrymmet fram till andelsbytet, mnkr.

Skatteeffekt	Totalt	Direkt effekt	Eventuell framtida effekt	Procent-sats	Förklaring
Tillkommande löneunderlag	295	5	290		50 % av 591 mnkr bedöms hänförligt till tiden före andelsbytet.
<b>Skatt vid beskattning som tjänsteinkomst</b>					
Bolagsskatt	65	1	64	22%	Beräknas på löneunderlaget
Kommunal inkomstskatt	95	2	93	32,10%	Genomsnittlig kommunal inkomstskatt
Maximal statlig inkomstskatt	74	1	73	25%	Statlig inkomstskatt över övre skiktgränsen
<b>Summa</b>	<b>233</b>	<b>4</b>	<b>229</b>		
<b>Skatt vid beskattning som kapitalinkomst</b>					
Bolagsskatt	65	1	64	22%	Beräknas på löneunderlaget
Kapitalinkomstskatt	59	1	58	20%	$2/3 * 30 \% = 20 \%$
<b>Summa</b>	<b>124</b>	<b>2</b>	<b>122</b>		
<b>Skattelättnad vid beskattning som kapitalinkomst</b>	<b>109</b>	<b>2</b>	<b>108</b>		
<b>Fördelning mellan fåmansföretaget och delägaren</b>					
Skatteförändring för fåmansföretaget	0	0	0		Bolagsskatt ska betalas på beloppet oavsett om det hos delägaren beskattas som tjänst eller kapital.
Skatteförändringar för delägaren	-109	-2	-108		Kommunal och statlig inkomstskatt faller bort och kapitalinkomstskatt tillkommer
<b>Total förändring av skatten</b>	<b>-109</b>	<b>-2</b>	<b>-108</b>		
<b>Fördelning mellan kommuner och stat</b>					
Skatteförändring för kommunerna	-95	-2	-93		Kommunal inkomstskatt faller bort
Skatteförändring för staten	-15	0	-15		Statlig inkomstskatt faller bort och kapitalinkomstskatt tillkommer.
<b>Total förändring av skatten</b>	<b>-109</b>	<b>-2</b>	<b>-108</b>		

Som man kan utläsa av Tabell 2 så beräknas den totala skatteeffekten av lagförslaget uppgå till 109 miljoner kronor per år. Av detta förväntas den direkta skattelättnaden uppgå till 2 miljoner kronor per år. Resterande del utgörs av en potentiell framtida skattelättnad genom att det sparade utdelningsutrymmet för delägaren ökar.

### 5.3 Enskilda personer

Förslaget berör enbart sådana fåmansföretagare (och sådana närstående till dem) som gör andelsbyten och använder löneunderlag vid skatteberäkningen. Drygt 300 personer per år beräknas beröras av förslaget.

För dem som berörs innebär förslaget inte några kostnader. I stället innebär förslaget att de kan tillgodoräkna sig löneunderlag vid beräkning av inkomstskatt på kapitalvinst och utdelning även för det år då andelsbyte görs. Detta betyder att deras inkomstskatt bli lägre. I enskilda fall kan detta vara av betydelse; men som framgår av tabell 2 ovan rör det sig sammantaget inte om några större årliga belopp. Den direkta skattelättnaden per år beräknas till 2 miljoner kronor. Till det kommer en potentiell framtida skattelättnad på 108 miljoner i form av ett ökat sparad utdelningsutrymme.

Förslaget innebär att en oavsedd begränsning som nu gäller tas bort. Därigenom blir regelverket lättare att förstå och enklare att tillämpa. Således kommer andelsbyten att kunna göras när som helst under ett beskattningsår utan att de inblandade behöver beakta reglerna om löneunderlag. Reglerna blir dessutom i överensstämmelse med EU-rätten.



## **5.4 Företag**

### **5.4.1 Fullgörande**

Fåmansföretag (enligt 57 kap. II) ska enligt gällande rätt till företagsledare och delägare lämna alla de uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från företaget (34 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244)). Förslaget innebär att en oavsedd begränsning som nu gäller för beräkning av löneunderlag tas bort. Därigenom blir regelverket lättare att förstå och enklare att tillämpa samt i överensstämmelse med EU-rätten. Förslaget underlättar därför för fåmansföretagen att lämna rätt uppgifter. Det är drygt 300 företag per år som berörs av detta.

Andra företag berörs inte av förslaget. Inte heller indirekt synes förslaget få några andra effekter för företags arbetsförutsättningar, administrativa kostnader, konkurrensförmåga, skatter eller villkor i övrigt än vad som ovan sagts.

### **5.4.2 Små företag**

Man kan utgå från att de flesta av de företag vars ägare berörs av förslaget är små företag. Vad gäller dessa företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, bedöms förslaget inte få någon inverkan utöver vad som ovan sagts om fullgörande. I övrigt ligger förslagets verkan på företagens ägare (avsnitt 5.3).

## **5.5 Offentlig sektor**

Förslaget innebär en skattelättnad som har större effekt på kommunalskatten än på den statliga skatten. Minskningen av kommunalskatten beräknas till 1,6 miljoner kronor per år (se tabell 2 ovan). Till det kommer en potentiell framtida minskning av kommunalskatten med ytterligare 93 miljoner som en följd av ökat sparat utdelningsutrymme. Motsvarande effekt på den statliga skatten är en direkt årlig skatteminskning med 0,3 miljoner kronor och en potentiell framtida minskning av den statliga skatten med 15 miljoner kronor.

I övrigt torde förslaget inte inverka på det kommunala självstyret eller få någon annan inverkan på kommuner eller landsting.

### **5.5.1 Skatteverket**

Förändringen av reglerna kommer inte föranleda någon extra kostnad för Skatteverket. Inga speciella informationsinsatser torde behövas med anledning av förslaget.

### **5.5.2 Myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar**

Förslaget synes inte påverka myndigheter eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## **5.6 Miljö**

Förslaget torde inte inverka på miljön.

## **5.7 Sysselsättning**

Förslaget torde inte inverka på sysselsättning eller offentlig service i olika delar av landet.

## **5.8 Fördelning**

Förslagen torde inte medföra några märkbara fördelningseffekter.

## **5.9 Jämställdhet**

Av dem som berörs av förslaget är 14 procent kvinnor och 86 procent män. Som jämförelse kan nämnas att ungefär 75 procent av delägarna i fåmansföretag är män. Förslaget bedöms inte få någon inverkan av betydelse på jämställdheten mellan kvinnor och män.

## **5.10 EU-rätt**

Förslaget avser, som tidigare redovisats, att anpassa svenska regler till gällande EU-rätt. I övrigt torde de inte inverka på de skyldigheter som följer av att Sverige är medlem av Europeiska unionen.

## **5.11 Övrigt**

Förslaget torde inte inverka på brottslighet eller brottsförebyggande arbete. Förslagen torde inte inverka på möjligheterna att nå integrationspolitiska mål.

Inga särskilda hänsyn synes behöva tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande.

## 6 Författningskommentar

### 6.1 Förslaget till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

#### 57 kap.

##### 16 §

Ändringen i *andra stycket* ansluter till den nya 19 b §.

##### 17 §

Ändringen i *andra stycket* ansluter till den nya 19 b §.

##### 19 §

I paragrafen införs ett nytt *andra stycke*. Innehållet ansluter till den nya 19 b §.

##### 19 b §

Paragrafen är ny. Den ersätter 10 a §, som upphävs. Förändringen beror på att 10 a § inte har anpassats till att gränsbelopp enligt 11 § numera beräknas vid årets ingång. Samtidigt ändras lydelsen även i övrigt i förhållande till lydelsen i den upphävda 10 a §. I *första meningen* sägs att paragrafen gäller efter ett andelsbyte och för det år då andelsbytet ägde rum. Innebörden är att paragrafen tillämpas för beräkning av lönebaserat utrymme och således när årets gränsbelopp beräknas vid ingången av året efter andelsbytesåret (11 § tredje stycket). Innebörden är vidare att vad som sägs i de följande meningarna i paragrafen bara avser andelsbytesåret. Löneutbetalningar som skett tidigare år ska alltså självfallet inte beaktas. Motsvarande begränsning (uttryckt med orden ”året före beskattningsåret”) finns redan i 16, 17 och 19 §§. I *andra meningen* framgår att man ska beräkna löneunderlag både för tiden före bytet och för tiden efter bytet samt att beräkningen ska grundas på de bortbytta andelarna för tiden före bytet och på de tillbytta andelarna för tiden efter bytet. En förutsättning för att löneunderlag ska tillgodoräknas är oförändrat att förutsättningarna i 11 § första stycket 2 andra strecksatsen och 19 § är uppfyllda. *Tredje meningen* avser att göra det klart att när man beräknar om kontantersättningskravet i 19 § 2 är uppfyllt, ska även ersättningar före andelsbytet beaktas.

Skälen för förslaget behandlas i avsnitt 4.1.