

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2002-11-04

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 17 oktober 2002 (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.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Maria Fröberg.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

I remissen föreslås omfattande ändringar i reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. och uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. inkomstskattelagen. Bakgrunden är de skatteeffekter som ägare av kvalificerade aktier i fåmansföretag har träffats av när dessa aktier bytts mot andra aktier som sedan förlorat allt eller det mesta av det värde de hade vid bytestillfället. Avsikten med de nya reglerna, som föreslås få retroaktiv verkan, är att komma till rätta med de problem som följer av att ett tjänstebeskatat belopp på de utbytta aktierna och kapitalförlusten på de tillbytta aktierna hamnar i olika inkomstslag.

Lagförslagen bygger på alternativ D i en remissbehandlad promemoria från Finansdepartementet. I promemorian fanns inget förslag till ikraftträdande- och övergångsbestämmelser. Under ärendets beredning i Finansdepartementet har synpunkter under hand inhämtats från Riksskatteverket och tre domstolar. Med hänsyn till ärendets komplexitet hade det varit önskvärt om framför allt förslaget till ikraftträdande- och övergångsbestämmelser hade blivit föremål för en mer omsorgsfull beredning.

Ett återkommande problem vid granskning av förslag som rör den här aktuella lagstiftningen är att centrala begrepp inte alltid används på ett konsekvent och stringent sätt. Lagrådet kan ge några exempel från den befintliga regleringen. Ibland används uttrycket "den mottagna andelen" i stället för det adekvata "mottagna andelar" (48 a kap. 2 § 3 och 10 § första stycket). Ordet "andelsbyte" används inte genomgående på ett sätt som är förenligt med definitionen i 48 a kap. 2 §. Två exempel är 48 kap. 7 § andra stycket och 49 kap. 17 § första stycket, i vilka med andelsbyte avses ett uppskovsgrundande andelsbyte. Ett ytterligare exempel är den första rubriken närmast före 49 kap. 14 §. Även 48 a kap. 10 § andra stycket, där det sägs "Har - - - förvärvats genom ett andelsbyte och har uppskov erhållits med kapitalvinsten enligt 49 kap. vid det andelsbytet", är problematiskt; byten enligt 49 kap. kallades före den 1 januari 2002 "andelsbyten" men benämns numera "uppskovsgrundande andelsbyten. (Vad uppskov erhålls med bör för övrigt vara *beskattningen av kapitalvinsten*.) Läsningen av de nu föreslagna ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna, liksom av motiven, försvåras avsevärt av att begreppen andelsbyte och uppskovsgrundande andelsbyte inte hålls isär.

Utöver de nytillkomna ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna har andra ändringar gjorts i förhållande till det remissbehandlade

förslaget. Viktigast är att mottagna andelar som erhållits i utbyte mot en kvalificerad andel skall vara kvalificerade utan någon begränsning i tiden och att det belopp som skall tas upp i inkomstslaget tjänst när mottagna andelar avyttras får uppgå till högst det belopp som skulle ha tjänstebeskattats om den kvalificerade andelen inte bytts utan avyttrats på vanligt sätt. Alternativ D i promemorieförslaget innebar i detta hänseende att de mottagna andelarna skulle vara kvalificerade under en femårsperiod efter bytet och att något maximum för det tjänstebeskattade beloppet inte skulle gälla vid avyttringen av dessa andelar.

Såvitt framgår av remissen är det remissynpunkter från Riksskatteverket som föranlett regeringen att på dessa punkter gå ifrån promemorieförslaget. Riksskatteverket finner det inte osannolikt att den föreslagna tidsbegränsningen kan leda till att andelsbyten kommer att utnyttjas i syfte att undgå beskattning enligt 3:12-reglerna. Problematiken utvecklas inte närmare i lagrådsremissen. Lagrådet, som inte tar ställning till om en eventuell femårsregel bör kompletteras med en maximeringsregel för beskattning i inkomstslaget tjänst, ser praktiska nackdelar med att slopa den i promemorian föreslagna tidsbegränsningen. Så t.ex. finns risk för svårbemästrade hanteringsproblem om den föreslagna bestämmelsen i 57 kap. 6 § andra stycket tredje meningen skall tillämpas under många decennier och i förening med de föreslagna bestämmelserna i 48 a kap. 15 och 16 §§. Det kan tilläggas att den i promemorian föreslagna femårsregeln anknyter till andra 3:12-regler av schablonkaraktär. I förhållande till femårsregeln i 57 kap. 6 § första stycket avviker den emellertid i bl.a. det hänseendet att andelens status som kvalificerad kan bestå mer än fem år efter det att andelsägarens eller närståendes arbetsinsatser upphört.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

48 a kap.

9-14 §§

De föreslagna bestämmelserna i 9-14 §§ finns under den gemensamma rubriken "Beskattning av andelsbytet". Rubriken bör förses med två nya underrubriker och de föreslagna underrubrikerna (som föregår de föreslagna tre avslutande paragraferna) bör utgå.

Vidare bör vissa omredigeringar och preciseringar göras. Hänvisningen i 9 § framåt i texten till 13 § kan undvikas om den paragrafen liksom, i omarbetad form, det föreslagna andra stycket av 9 § församman till en ny 10 §. I föreslagna 10 § (11 § i Lagrådets här nedan framlagda förslag) bör, som framgått, pluralformen "Mottagna andelar" användas.

Under en gemensam underrubrik kan de två paragrafer placeras som anger de situationer då det i efterhand skall ske beskattning av en vid andelsbytet uppkommen kapitalvinst, dvs. då bosättningskravet respektive verksamhetsvillkoret inte är uppfyllt (12 och 13 §§ i Lagrådets förslag).

Bestämmelsen i föreslagna 14 § – som handlar om kontinuitet när en mottagen, kvalificerad andel benefikt förs över till annan – bör placeras i 57 kap.

Med dessa utgångspunkter skulle denna del av kapitlet kunna utformas på följande sätt:

"Beskattning av andelsbytet

Effekter av andelsbytet

9 §

Ersättning i pengar skall tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker.

10 §

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel, skall det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstslaget tjänst (tjänstebeloppet) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

Ersättning i pengar skall tas upp i inkomstslaget kapital i den utsträckning ersättningen ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del av sådan ersättning skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

11 §

Mottagna andelar skall anses förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen.

Händelser efter andelsbytet

12 §

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt.

13 §

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel och villkoret enligt 6 a § gällde för det köpande företags näringsverksamhet, skall kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt om villkoret inte längre är uppfyllt. Detta gäller i fråga om förändringar i det köpande företags näringsverksamhet till och med tjugonde året efter året för andelsbytet.

Första stycket gäller dock bara om säljaren, ensam eller tillsammans med närstående, också vid tidpunkten för förändringen av näringsverksamheten, direkt eller indirekt, äger andelar i det köpande företaget med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

14 §

I kapitalvinst som avses i 12 eller 13 § skall inte inräknas sådan ersättning i pengar som tagits upp som kapitalvinst enligt 9 §."

Det bör övervägas om det behövs en särskild reglering om justering av omkostnadsbeloppen för mottagna andelar (jfr 11 § ovan) när beskattning för kapitalvinst har skett enligt 13 §.

49 kap.

1, 2, 5 och 8 §§

Enligt förslaget skall 5 § 3 (avyttring av andel i ett skalbolag) utgå eftersom kapitlet avses inte komma att omfatta fysiska personer. Av samma orsak föreslås att 8 § skall upphävas (säljare som är fysisk person skall vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här).

Den föreslagna regleringen synes emellertid leda till att fysiska personer som inte är bosatta i Sverige eller stadigvarande vistas här får rätt till uppskov med beskattning av kapitalvinsten. Det hänger samman med att 48 a kap. visserligen har företräde framför 49 kap. (49 kap. 2 § 3) men att de fysiska personer som avses i 48 a kap. 5 § är desamma som i 49 kap. 8 § (personer som är bosatta i Sverige eller stadigvarande vistas här). Om 49 kap. 8 § upphävs, utesluts därför inte fysiska personer som inte är bosatta i Sverige eller stadigvarande vistas här ur regleringen genom någon uttrycklig bestämmelse.

I syfte att nå det avsedda resultatet skulle 1 § kunna justeras så att det av paragrafen framgår att kapitlet innehåller bestämmelser enbart för juridiska personer och delägare i handelsbolag.

En komplikation är emellertid att det i 17 och 18 §§ finns uppskavsregler för andelar som är lagertillgångar och att sådana andelar kan innehas även av en fysisk person (t.ex. i en av denne bedriven byggnadsrörelse). Behålls helt eller delvis möjligheten till uppskov i fråga om sådana andelar kan en ytterligare justering av 1 § behöva göras. Lagrådet återkommer till hanteringen av de ifrågavarande andelarna i anslutning till 25 §.

Om 1 § formuleras så att det inte uppkommer någon konkurrens mellan 48 a kap. och 49 kap. kan bestämmelsen i 49 kap. 2 § 3 slopas.

Det kan i sammanhanget noteras att inledningen av 48 kap. 2 § 1 och 49 kap. 2 § 1 inte korresponderar.

25 §

Den föreslagna ändringen innebär att det endast är vid vissa benefika överföringar – genom testamente och gåva – som kontinuitet i fråga om uppskovsbelopp skall gälla.

Juridiska personer (här inbegripet handelsbolag) kan inte överföra egendom genom testamente. Mot bakgrund av bl.a. reglerna om underprisöverlåtelser (21 §) synes det inte motiverat med någon reglering med sikte på gåvor från juridiska personer.

Enligt vad som sägs i motiven skall uppskov i fortsättningen inte komma i fråga när fysiska personer genomför ett byte av andelar. I motiven har man emellertid inte särskilt uppmärksammat att fysiska personer kan ha andelar som är lagertillgångar (jfr Lagrådets kommentarer till 1 §). En sådan andel kan efter en överföring genom arv e.d. hos förvärvaren behålla sin skattemässiga karaktär (jfr 27 kap. 18 § som gäller vid vissa typer av benefika förvärv av bl.a. andelar i byggnadsrörelse).

Lagrådet utgår från att behandlingen av andelar som är lagertillgångar hos fysiska personer – och därmed också det exakta tillämpningsområdet för 48 a kap. respektive 49 kap. – tas upp i det fortsatta beredningsarbetet.

57 kap.

6 §

I 57 kap. 4-6 a §§ anges för närvarande vad som skall gälla för att en andel i olika situationer skall kunna anses vara kvalificerad. I det

föreslagna andra stycket av den här aktuella paragrafen anges nya sådana förutsättningar.

Lagrådet anser, som framgått av vad som anförts inledningsvis, att en femårsregel av det slag som föreslagits i promemorians alternativ D är att föredra framför lösningen i remissförslaget.

Enligt den föreslagna andra meningens i andra stycket skall andelen fortsatt vara kvalificerad om den avyttras till närstående. Lagrådet anser att en sådan regel ibland skulle leda till oskäliga konsekvenser och förordar att regeln utgår. Däremot är det naturligt att andelen behåller sin status som kvalificerad om den överförs benefikt. De här aktuella bestämmelserna kan därför lämpligen kompletteras med en bestämmelse av det slag som föreslås i 48 a kap. 14 §.

Bestämmelserna bör lämpligen brytas ut till en särskild paragraf (vilket då lär förutsätta en ändring av definitionsparagrafen 2 kap. 1 §). Med utgångspunkt i vad här har sagts skulle de kunna utformas så här:

"Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte, anses mottagna andelar kvalificerade. Om en mottagen andel därefter övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning, anses andelen kvalificerad även hos den nye ägaren. Vad nu sagts gäller endast fram till utgången av femte året efter det då andelsbytet ägde rum.

Vad som gäller enligt första stycket gäller även i fråga om andel som har förvärvats med stöd av en sådan andel som blivit kvalificerad enligt vad som där sägs."

Lagrådet anmärker vidare att turordningsregler torde behövas för att avgöra om statusen som kvalificerad andel skall behållas efter en benefik överföring, utdelning m.m. av en andel.

13 §

Som framgått av vad Lagrådet tidigare anfört tar Lagrådet inte ställning till frågan om det, med en femårsregel, finns behov av en sådan maximeringsregel som föreslås i första stycket.

Lagrådet konstaterar emellertid att den föreslagna lydelsen av första stycket – där rättsverkningar inte knyts till att andelen avyttras – lånar drag från reglerna om beskattning av uppskovsbelopp (49 kap. 19 § första stycket). När det som här är fråga om framskjuten beskattning bör reglerna omfatta endast avyttringar (köp, byten etc.). Lagrådet konstaterar vidare att en maximeringsregel aktualiserar frågan vad som skall gälla i fråga om andelar som är kvalificerade enligt såväl föreslagna 57 kap. 6 § andra stycket som t.ex. 57 kap. 4 §. Behålls regeln bör ett klarläggande göras i lagtexten.

Godtas Lagrådets tidigare redovisade förslag rörande vissa paragrafer i 48 a kap. bör hänvisningen i andra stycket avse 48 a kap. 10 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

En första fråga är vilket tillämpningsområde de retroaktivt verkande bestämmelserna skall ha. Den föreslagna punkten 4 gäller – i motsats till punkterna 1-3 – inte bara avyttrade kvalificerade andelar utan även andra avyttrade andelar. Mot bakgrund av att remissen föranleds av de särskilda problem som följer av de s.k. 3:12-reglerna är detta överraskande, särskilt som lagstiftaren förra hösten tog

ställning för en begränsad retroaktiv tillämpning av de då införda bestämmelserna i 48 a kap. Lagrådet förordar att bestämmelserna skall gälla endast för utbytta andelar som varit kvalificerade.

Som redan antytts har de föreslagna ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna getts en osedvanligt komplicerad utformning. Lagrådet finner att bestämmelserna bör kunna förenklas avsevärt men samtidigt inom sitt tillämpningsområde göras mer heltäckande. En åtgärd i den riktningen kan vara att i en särskild punkt ange som huvudregel att befintliga uppskovsbelopp skall hanteras enligt äldre bestämmelser. En sådan regel klarlägger vad som skall gälla vid t.ex. benefika överföringar och när verksamhetsvillkoret i 49 kap. 27 § inte längre är uppfyllt.

I den föreslagna punkten 3 ges en skattskyldig som inte utnyttjat rätten till uppskov möjlighet att begära att bytet av andelar skall behandlas enligt de nya bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. Lagrådet vill aktualisera frågan om en sådan bestämmelse behövs mot bakgrund av reglerna om omprövning i taxeringslagen. Om den skattskyldige i efterhand, enligt de regler som gäller för omprövning, kan beviljas uppskov finns knappast behov av en särskild övergångsbestämmelse. Beviljas uppskov kan den skattskyldige när han sedermera säljer mottagna andelar begära att de nya bestämmelserna skall tillämpas. Lagrådet vill tillägga att den i remissen föreslagna ordningen har den nackdelen att den är svår att hantera om avyttringen av mottagna andelar dröjer. Enligt 19 kap. 4 § första stycket lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall deklarationsmaterial avseende fysiska personer förstöras sedan sex år har gått efter taxeringsårets utgång.

Lagrrådet anser att de föreslagna övergångsbestämmelserna är svårtolkade och föranleder en rad tillämpningsproblem. Det har inte

varit möjligt att inom ramen för Lagrådets granskning ta ställning till hur dessa bestämmelser lämpligen borde utformas. Inom Lagrådet har emellertid utarbetats en skiss till ikraftträdande- och övergångsbestämmelser som bifogas detta yttrande. Avsikten är att denna skiss skall vara till nytta vid fortsatta överväganden om bestämmelsernas utformning.

En principiell fråga som bör övervägas i detta sammanhang är om den tänkta retroaktiva tillämpningen av nya bestämmelser kan komma i konflikt med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, t.ex. då det är en gåvotagare eller annan successor som berörs av den retroaktiva tillämpningen. De konstitutionella invändningarna kan visserligen anses minska i vikt om tillämpningen av de nya reglerna görs beroende av en begäran av den skattskyldige själv. Det har emellertid i olika sammanhang diskuterats i vad mån en retroaktiv tillämpning av skattelag bör kunna tillåtas ens med den skattskyldiges samtycke (jfr de i prop. 1980/81:104 och 1991/92:54 intagna yttrandena av Lagrådet). På grund av osäkerheten om hur övergångsbestämmelserna i detta fall kommer att slutligen utformas anser sig Lagrådet inte kunna göra ett klart uttalande i frågan.

Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Bilaga

Skiss till ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

"1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

2. I fråga om uppskov med anledning av avyttring av en andel före ikraftträdandet gäller alltjämt äldre bestämmelser i 49 kap. och den upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Avsåg avyttringen en kvalificerad andel skall dock punkt 3 iakttas.

3. Om en skattskyldig begär det, skall uppskovsbelopp som hänförs till en andel som avyttras efter ikraftträdandet inte tas upp som intäkt. I stället skall, såvitt avser den skattskyldige, de nya bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. tillämpas på avyttringen. I omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen skall inräknas sådant uppskovsbelopp som redan tagits upp som intäkt."

Av punkt 1 följer att de nya bestämmelserna tillämpas om ett andelsbyte (jfr 48 a kap. 2 §) äger rum efter utgången av år 2002.

I punkt 2 finns huvudregeln att här aktuella uppskovsbelopp skall behandlas på sätt som följer av äldre bestämmelser. Det innebär att t.ex. en arvtagare även fortsättningsvis övertar ett uppskovsbelopp i enlighet med upphävda 49 kap. 25 § och att beskattning även fortsättningsvis skall ske enligt upphävda 49 kap. 27 § om verksamhetsvillkoret där inte är uppfyllt.

Uppskov kan ha beviljats när en kvalificerad andel bytts mot marknadsnoterade andelar. Därefter kan dessa marknadsnoterade andelar under år 2001 eller 2002 ha bytts mot andra marknadsnoterade andelar enligt de nu gällande bestämmelserna i 48 a kap. Av den nu gällande lydelsen av 49 kap. 19 första stycket följer att uppskovsbeloppet inte skall tas upp som intäkt utan fördelas på andelar som erhöles vid det sistnämnda bytet. Av huvudregeln i punkt 2 följer att motsvarande skall gälla om bytet senareläggs till exempelvis 2003 liksom om ytterligare byte(n) sker efter ikraftträdandet.

I punkt 3 regleras fall där, i frånvaro av en särskild reglering, uppskovsbelopp som härrör från avyttringen av en kvalificerad andel skulle ha beskattats. Om den skattskyldige begär att uppskovsbeloppet inte skall beskattas, skall de nya bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. tillämpas. Hänvisningen till 57 kap. säkerställer att tillbytta andelar – i första och senare led – blir att anse som kvalificerade enligt den i lagrådsremissen föreslagna bestämmelsen i 57 kap. 6 § andra stycket första meningen.