

Lagrådsremiss

Enklare och bättre skatteregler för delägare i fåmansföretag

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 22 maj 2025

Elisabeth Svantesson

Henrik Hasslemark
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås enklare och bättre regler för beskattning av delägare i fåmansföretag. Det föreslås bl.a. en ny modell för beräkning av årets gränsbelopp som innebär att den nuvarande förenklingsregeln och huvudregeln slås ihop till en gemensam regel som ska användas av samtliga delägare. Gränsbeloppet ska beräknas till summan av ett grundbelopp om fyra inkomstbasbelopp fördelat på andelarna i företaget, ett lönebaserat utrymme och ränta på den del av omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor. Beräkningen av gränsbeloppet förenklas också genom att både löneuttags- och kapitalandelskravet tas bort och ersätts med ett schablonmässigt löneavdrag som uppgår till åtta inkomstbasbelopp. Även index- och kapitalunderlagsreglerna och den årliga räntepåräkningen av sparade utdelningsutrymme föreslås tas bort. För beräkningen av löneunderlaget införs en särskild begränsningsregel för ersättningar till arbetstagare i företag som ägs genom en alternativ investeringsfond. Det föreslås även ändringar i reglerna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som förvärfvas i samband med andelsbyte eller partiell fission. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	5
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	20
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2025:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	21
3	Ärendet och dess beredning	22
4	Bakgrund och gällande rätt	22
5	Enklare och bättre skatteregler för delägare i fåmansföretag	24
5.1	Fåmansföretagsreglerna behöver förenklas och förbättras	24
5.2	Ett grundbelopp ersätter dagens förenklingsregel	26
5.3	Ändrad beräkning av det lönebaserade utrymmet	29
5.4	Ändrad definition av dotterföretag vid beräkning av löneunderlaget	35
5.5	Begränsning av löneunderlaget i vissa fall	37
5.6	Ändrad beräkning av ränta på omkostnadsbeloppet	41
5.7	Sparat utdelningsutrymme ska inte räknas upp med ränta	43
5.8	Index- och kapitalunderlagsreglerna tas bort	44
5.9	Vissa tidsperioder förkortas med ett år	46
6	Utdelning och kapitalvinst på andelar som mottas i samband med andelsbyten och partiella fissioner	47
6.1	Andelsbyten och partiella fissioner	47
6.2	Rätten till lönebaserat utrymme vid andelsbyte utökas	50
6.3	Beskattningen när tjänstebeloppet har beräknats till noll kronor	51
6.4	Beskattningen av andelar som erhållits med stöd av en andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission	53
7	Uppgiftsskyldighet för den som innehar kvalificerade andelar	58
8	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	60
9	Konsekvensanalys	62
9.1	Syfte och alternativa lösningar	62
9.2	Offentligfinansiella effekter	63
9.3	Effekter för kommuner och regioner	66
9.4	Effekter för enskilda	67
9.5	Effekter för företag	68
9.6	Administrativa kostnader	70
9.7	Sysselsättningseffekter och effekter på investeringar	70
9.8	Effekter för den ekonomiska jämställdheten	71

9.9	Effekter för inkomstfördelningen	72
9.10	Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	73
9.11	Övriga effekter	73
10	Författningskommentar	74
10.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	74
10.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	93
10.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2025:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	94
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Förenkla och förbättra! (SOU 2024:36)	95
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag.....	99
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	122
Bilaga 4	Sammanfattning av promemorian Beskattning av viss avkastning från riskkapitalfonder	123
Bilaga 5	Promemorians lagförslag i relevant del	124
Bilaga 6	Förteckning över remissinstanserna	125

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. lag om ändring i lagen (2025:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 57 kap. 10 a, 12 a, 19 och 25–35 §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 57 kap. 12, 25, 26, 27 och 32 §§ samt rubriken närmast efter 57 kap. 25 § ska utgå,

dels att 38 a kap. 23 §, 48 kap. 18 b och 18 c §§, 48 a kap. 15 och 16 §§, 57 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 7 b, 10–13, 15–17, 19 a, 20 c–21, 24 och 24 a §§ samt rubrikerna närmast före 48 kap. 18 b § och 48 a kap. 15 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas fyra nya paragrafer, 57 kap. 7 d, 16 a, 17 a och 20 e §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

38 a kap.

23 §²

När det gäller beskattningen av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

– beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,

– utdelning i 24 kap. 7 § och 42 kap. 16 b §,

– beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,

– turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och

– kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 12 a, 15, 20 b–20 d, 23 a, 24 och 24 a §§.

– kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 d, 15, 20 b–20 e, 23 a, 24 och 24 a §§.

48 kap.

Turordning vid avyttring m.m. av andelar i det övertagande företaget

Turordning vid avyttring m.m. av vissa andelar

18 b §

Om en ägare i det överlåtande företaget äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för den

Om en person vid tidpunkten för den partiella fissionen redan äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen (gamla

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Senaste lydelse av

57 kap. 19 § 2013:960

57 kap. 34 § 2020:990.

² Senaste lydelse 2018:1206.

partiella fissionen (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter den partiella fissionen (nya andelar), ska *avyttringar* anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. nya andelar.

andelar) eller förvärvar sådana andelar efter den partiella fissionen (nya andelar), ska *andelarna vid en avyttring, om inget annat anges i andra stycket*, anses avyttrade i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. nya andelar.

Om andelsinnehavet, helt eller delvis, utgörs av andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid partiell fission ska andelarna vid en avyttring, i stället för vad som anges i första stycket, anses avyttrade i följande ordning:

1. andelar som har förvärvats före andelarna till vilka det hör tjänstebelopp,
2. andelar till vilka det hör tjänstebelopp,
3. andelar som har förvärvats efter andelarna till vilka det hör tjänstebelopp.

Om ett andelsinnehav som avses i andra stycket har förvärvats vid olika tidpunkter, tillämpas turordningen separat för varje förvärv av sådana andelar. Andelar som har förvärvats med stöd av andra andelar ska dock anses avyttrade direkt efter de andelar som förvärvet grundar sig på.

Bestämmelserna i *första stycket* tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

Bestämmelserna i *denna paragraf* tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

18 c §

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 5 kap. 7–7 b §§ ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

Vad som sägs i första stycket gäller även andra andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst. Om sådana andelar har förvärvats genom utdelning enligt 42 kap. 16 §, ska dock andelarna vid tillämpning av genomsnittsmetoden inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas i det företag som den utdelade aktien avser.

48 a kap.

Turordning vid avyttring m.m. av andelar i det köpande företaget

Turordning vid avyttring m.m. av vissa andelar

15 §

Om säljaren äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för andelsbytet (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter andelsbytet (nya andelar), ska avyttringar anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. nya andelar.

Om en person vid tidpunkten för andelsbytet redan äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter andelsbytet (nya andelar), ska andelarna vid en avyttring, om inget annat anges i andra stycket, anses avyttrade i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. nya andelar.

Om andelsinnehavet, helt eller delvis, utgörs av andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid andelsbyte ska andelarna vid en avyttring, i stället för vad som anges i första stycket, anses avyttrade i följande ordning:

1. andelar som har förvärvats före andelarna till vilka det hör tjänstebelopp,
2. andelar till vilka det hör tjänstebelopp,
3. andelar som har förvärvats efter andelarna till vilka det hör tjänstebelopp.

Om ett andelsinnehav som avses i andra stycket har förvärvats vid olika tidpunkter, tillämpas turordningen separat för varje

förvärv av sådana andelar. Andelar som har förvärvats med stöd av andra andelar ska dock anses avyttrade direkt efter de andelar som förvärvet grundar sig på.

Bestämmelserna i *första stycket* tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

Bestämmelserna i *denna paragraf* tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

16 §

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§, ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Vad som sägs i första stycket gäller även andra andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst. Om sådana andelar har förvärvats genom utdelning enligt 42 kap. 16 §, ska dock andelarna vid tillämpning av genomsnittsmetoden inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas i det företag som den utdelade aktien avser.

57 kap.

2 §

Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska hos fysiska personer i den omfattning som anges i 20–22 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid minskning av aktiekapital med indragning av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska hos fysiska personer i den omfattning som anges i *detta kapitel* tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid minskning av aktiekapital med indragning av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarätter i eller avseende företag och med utdelning ränta och annan inkomst på grund av innehav av sådana tillgångar. Vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler ska behandlas som delägarätter oavsett i vilken valuta de getts ut. Med andelar likställs även förpliktelser avseende optioner som avses i 44 kap. 31 § andra stycket.

3 §³

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de *fem* föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de *fyra* föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i

1. företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,

2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller

3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2.

Om en delägare uppfyller villkoren i andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Vid tillämpning av detta stycke ska en fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 2 § andra stycket anses som en delägare.

Om flera delägare tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i tredje stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

4 §⁴

Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de *fem* föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget,

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

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de *fyra* föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget,

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

³ Senaste lydelse 2021:1147.

⁴ Senaste lydelse 2019:307.

3. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de *fem* föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 1 eller 2.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de *fem* föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Om ägaren till en kvalificerad andel dör, ska andelen anses kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

3. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de *fyra* föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 1 eller 2.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de *fyra* föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

5 §⁵

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de *fem* föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de *fyra* föregående beskattningsåren beaktas.

Vid tillämpning av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar.

6 §

Upphör ett företag att vara fåmansföretag, ska en andel anses kvalificerad under *fem* beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 4 §. Detta gäller dock bara om andelsägaren eller någon närstående

Upphör ett företag att vara fåmansföretag, ska en andel anses kvalificerad under *fyra* beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 4 §. Detta gäller dock bara om andelsägaren eller någon närstående

1. ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad, eller

2. har förvärvat andelen med stöd av en sådan andel som avses i 1.

Om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, ska den från bolaget förvärvade aktien anses som en kvalificerad andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den.

Om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom *eller henne*, ska den från bolaget förvärvade aktien anses som en kvalificerad andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han *eller hon* fortfarande innehaft den.

7 b §

Om en andel som är kvalificerad enligt 7 eller 7 a § övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning, ska den anses kvalificerad. Detta gäller inte om bestämmelsen i 23 a § är tillämplig. En andel ska också anses kvalificerad om den *förvärvats* med stöd av en sådan kvalificerad andel.

Om en andel som är kvalificerad enligt 7 eller 7 a § övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning, ska den anses kvalificerad. Detta gäller inte om bestämmelsen i 23 a § är tillämplig. En andel ska också anses kvalificerad om den *förvärvas* med stöd av en sådan kvalificerad andel *och det inte lämnas någon ersättning för andelen eller ersättningen är lägre än andelens marknadsvärde*.

Det som sägs om en mottagen andel i 7 a § tillämpas även på en andel som anses kvalificerad enligt första stycket. Vad som sägs om mottagaren i 7 a § gäller i dessa fall den som erhållit andelen genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Det som sägs i första stycket om en andel som är kvalificerad enligt 7 eller 7 a § tillämpas också på en andel som blivit kvalificerad enligt första stycket.

7 d §

Om en andel förvärvas med stöd av en andel som är kvalificerad

enligt 7, 7 a eller 7 b § och därför är kvalificerad enligt 7 b §, och det till den andel som förvärvet grundas på hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 kap. 18 d § eller 48 a kap. 8 a och 8 b §§, ska tjänstebeloppen fördelas mellan den förvärvade andelen och den andel som förvärvet grundas på.

Den del av tjänstebeloppen som enligt första stycket ska fördelas på den förvärvade andelen ska motsvara den minskning av marknadsvärdet som förfarandet medför för den andel som förvärvet grundas på.

10 §⁶

Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av

1. årets gränsbelopp, och
2. sparat utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska det sparade utdelningsutrymmet i stället räknas upp med statslåneräntan ökad med en procentenhet.

Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av

1. årets gränsbelopp, och
2. sparat utdelningsutrymme.

11 §⁷

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2. summan av

– underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och

– för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 a §§.

Årets gränsbelopp är summan av

1. ett belopp som motsvarar fyra inkomstbasbelopp (grundbeloppet) fördelat med lika belopp på andelarna i företaget,

2. för andelar i fåmansföretag eller andelar som fortsätter att vara kvalificerade enligt 6 §, ett lönebaserat utrymme beräknat enligt 16–19 a §§, och

3. ränta på omkostnadsbeloppet beräknad enligt andra stycket.

⁶ Ändringen innebär bl.a. att andra stycket tas bort.

⁷ Senaste lydelse 2013:960.

Ränta på omkostnadsbeloppet beräknas för andelar av samma slag och sort, på den del av andelarnas sammanlagda omkostnadsbelopp enligt 12 § som överstiger 100 000 kronor. Räntesatsen uppgår till statslåneräntan ökad med nio procentenheter. Räntebeloppet ska fördelas med lika belopp på delägarens andelar av samma slag och sort.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. *Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 a §§ gäller inte för sådana tillgångar.*

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket *gäller inte bestämmelserna i första stycket 1 och 2. Vid tillämpningen av andra stycket på sådana tillgångar ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet.*

Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Om en andel förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.

11 a §⁸

Den som äger andelar i flera företag får *beräkna årets gränsbelopp enligt 11 § första stycket 1 för andelar i endast ett av företagen.*

Den som äger andelar i flera företag får *vid beräkningen av årets gränsbelopp inte tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de belopp som enligt 11 § första stycket 1 har fördelats på en och samma delägars andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp, ska grundbeloppet i stället fördelas på delägarens andelar i dessa företag i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.*

12 §⁹

Underlaget för årets gränsbelopp är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas 25–35 §§. Detta gäller dock inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

Vid beräkningen av årets gränsbelopp ska omkostnadsbeloppet beräknas som om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

⁸ Senaste lydelse 2011:1271.

⁹ Senaste lydelse 2011:1271. Ändringen innebär bl.a. att andra stycket tas bort.

Omkostnadsbeloppet ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget. Omkostnadsbeloppet ska även minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen.

13 §¹⁰

Om utdelningen understiger gränsbeloppet, ska skillnaden (sarat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Sarat utdelningsutrymme utgör dock gränsbelopp enligt 20 § om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret. Sarat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp enligt 20 § om utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår då en partiell fission genomförs. Sarat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning under beskattningsåret utgör gränsbelopp vid kapitalvinstberäkning enligt 21 §.

Lämnar företaget inte någon utdelning, ska hela gränsbeloppet föras vidare som sarat utdelningsutrymme. *Om andelen mottagits vid en partiell fission under beskattningsåret, ska sarat utdelningsutrymme inte räknas upp enligt 10 § första stycket 2.* Sarat utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under något år inte är kvalificerad.

Lämnar företaget inte någon utdelning, ska hela gränsbeloppet föras vidare som sarat utdelningsutrymme. Sarat utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under något år inte är kvalificerad.

15 §

Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, ska sarat utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

Om det vid en partiell fission finns sarat utdelningsutrymme enligt 13 § som hör till en andel i det överlåtande företaget, ska detta utrymme fördelas mellan de mottagna andelarna och andelen i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §.

Om andelar som är kvalificerade enligt 7, 7 a eller 7 b § avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, ska sarat utdelningsutrymme fördelas på säljarens andelar i fåmansföretaget som förvärvat andelarna direkt eller indirekt.

Om en andel förvärvas med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 7, 7 a eller 7 b § och därför är kvalificerad enligt 7 b §, ska sarat utdelningsutrymme fördelas mellan den andel som förvärvat grundas på och den förvärvade andelen på motsvarande sätt som tjänstebelopp fördelas enligt 7 d §.

16 §¹¹

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.

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.

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av *den del av delägarens andel av löneunderlaget som överstiger åtta inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet* fördelas med lika belopp på *delägarens andelar* i företaget.

Om två delägare i samma företag är makar vid beskattningsårets ingång ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget.

16 a §

Om en andel har ägts under en 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 sådan andel har mottagits genom ett andelsbyte, ska ersättning som har betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet också ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För tiden före andelsbytet ska då den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen.

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

¹¹ Senaste lydelse 2013:960.

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 ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

Av 16 a § andra stycket framgår att med kontant ersättning avses i vissa fall vad som utbetalats från ett företag och dess dotterföretag vars andelar har avyttrats vid ett andelsbyte.

17 a §

Vid beräkningen av löneunderlaget ska ersättning till arbetstagare i företag som ägs genom en alternativ investeringsfond inte räknas med.

Med alternativ investeringsfond avses en fond enligt 1 kap. 2 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder vars förvaltare omfattas av registrerings- eller tillståndsplikt enligt den lagen eller som skulle ha omfattats av sådan plikt om förvaltaren bedrivit sin verksamhet i Sverige.

19 a §¹²

Vid tillämpning av 16–19 §§ ska det med dotterföretag avses ett företag där moderföretagets andel, direkt eller indirekt genom ett annat dotterföretag, överstiger 50 procent av kapitalet i företaget. Om företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, ska det dock med dotterföretag avses ett företag där samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.

Om ett dotterföretag är ett svenskt handelsbolag får ersättningar till arbetstagare i handelsbolaget och i företag som helt eller delvis ägs av handelsbolaget bara räknas med vid beräkningen av löneunderlaget om samtliga andelar i handelsbolaget, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget. Vid tillämpning av denna paragraf likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

20 c §¹³

Utdelning på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten ska inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § första stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § första stycket, 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten som fördelats enligt 48 kap. 18 e § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Utdelning på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten ska inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § första stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § första stycket *eller 7 d §*, 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket *har* tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

20 d §¹⁴

Utdelning på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission ska inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § första stycket, 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission som fördelats enligt 48 kap. 18 e § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Utdelning på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission ska inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § första stycket *eller 7 d §*, 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket *har* tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

¹³ Senaste lydelse 2011:1271.

¹⁴ Senaste lydelse 2011:1271.

20 e §

Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och vars tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyte eller vid partiell fission beräknats till noll kronor ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst. En sådan andel ska anses som kvalificerad under fyra beskattningsår efter det beskattningsår då andelsbytet eller den partiella fissionen genomfördes eller den kortare tid som följer av 4 §.

21 §¹⁵

Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.

Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 1992 överstiger gränsbeloppet, ska den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Detta gäller inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

24 §

Om en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten avyttras eller upphör att existera, ska den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § andra stycket, 48 kap. 18 e § tredje stycket eller 48 a kap.

Om en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten avyttras eller upphör att existera, ska den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § andra stycket, 7 d §, 48 kap. 18 e § tredje stycket eller

8 c § tredje stycket. Mer än tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten ska inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Bestämmelser om fördelning mellan inkomstslagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten finns i 48 a kap. 9 §.

48 a kap. 8 c § tredje stycket. Mer än tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten ska inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst.

24 a §

Om en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission avyttras eller upphör att existera, ska den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § tredje stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § andra stycket, 48 kap. 18 e § tredje stycket eller 48 a kap. 8 c § tredje stycket. Mer än tjänstebeloppet för utdelning vid partiell fission ska inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Om en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission avyttras eller upphör att existera, ska den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § tredje stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § andra stycket, 7 d §, 48 kap. 18 e § tredje stycket eller 48 a kap. 8 c § tredje stycket. Mer än tjänstebeloppet för utdelning vid partiell fission ska inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.
 3. Bestämmelserna i 57 kap. 3, 4 och 5 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.
 4. De upphävda bestämmelserna i 57 kap. 12 § andra stycket, 21 § andra stycket och 25–35 §§ gäller dock för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2029.

2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 31 kap. 22 och 29 §§ och rubriken närmast före 31 kap. 29 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 kap.

22 §

Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna

1. besluta om kapitalbelopp enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen,
2. besluta om tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst
 - a) vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § inkomstskattelagen, och
 - b) vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § inkomstskattelagen, samt
3. besluta om de tjänstebelopp som har fördelats enligt 48 kap. 18 e §, 48 a kap. 8 c § och 57 kap. 7 c § inkomstskattelagen.

Uppgifter om utdelning och kapitalvinst på andelarna ska också lämnas.

Uppgifter som företagsledare och delägare ska lämna

Uppgifter som den som innehar kvalificerade andelar ska lämna

29 §

En företagsledare och en delägare i fåmansföretag som avses i 27 § ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Skyldigheten gäller för fem beskattningsår efter det att företaget har upphört att vara ett fåmansföretag.

Den som innehar andelar som är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i samma kapitel.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2025:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 31 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) i stället för lydelsen enligt lagen (2025:000) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt bet. 2024/25:SkU17 Föreslagen lydelse

31 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 c §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag – uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare och den som innehar kvalificerade andelar ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33 och 33 b–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslutade den 25 maj 2022 att ge en kommitté i uppdrag att föreslå förenklningar av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag (dir. 2022:44). Genom tilläggsdirektiv den 26 januari 2023 fick kommittén i uppdrag att se över reglerna för att ytterligare främja entreprenörskap, särskilt för små och medelstora företag (dir. 2023:10). Med hänvisning till Skatteverkets hemställan Rätt löneunderlag vid andelsbyten (Fi2018/01797) gavs kommittén även uppdraget att analysera om, och i så fall på vilket sätt, reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyte behöver ändras. Genom tilläggsdirektiv den 7 september 2023 fick kommittén i uppdrag att analysera på vilket sätt reglerna kan ändras för att göra de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens (dir. 2023:128).

Kommittén, som antog namnet Kommittén om förenklad beskattning av ägare till fåmansföretag, överlämnade i juni 2024 sitt betänkande Förenkla och förbättra! (SOU 2024:36). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2024/01273).

Chefen för Finansdepartementet beslutade den 6 augusti 2024 att ge en utredare i uppdrag att se över den skattemässiga behandlingen av inkomster som härrör från särskild vinstandel och att föreslå bestämmelser som leder till en förutsägbar beskattning av sådana inkomster (Fi2024:E).

Utredaren överlämnade i januari 2025 promemorian Beskattning av viss avkastning från riskkapitalfonder. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 4*. Promemorians lagförslag i relevant del finns i *bilaga 5*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2025/00173).

I denna lagrådsremiss behandlar regeringen delar av betänkandets förslag. Övriga förslag i betänkandet avser regeringen inte att gå vidare med. I lagrådsremissen behandlar regeringen även promemorians förslag om en begränsning av löneunderlaget i dotterföretag till en alternativ investeringsfond.

Om förslagen i lagrådsremissen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2026, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering, blir beroende av det ekonomiska läget, reformutrymmet och finansieringsbehovet samt de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

4 Bakgrund och gällande rätt

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag.

Anledningen till de särskilda reglerna är Sveriges duala skattesystem, dvs. att förvärvsinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala och att kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt. Reglerna infördes i samband med 1990 års skattereform och avser att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i syfte att sänka den totala skatten på ersättning från ett fåmansföretag.

En delägare i ett fåmansföretag omfattas av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst om delägaren eller någon närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Delägarans andelar anses då kvalificerade. Reglerna anger hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital.

Utdelning på kvalificerade andelar upp till ett schablonmässigt beräknat gränsbelopp ska tas upp till två tredjedelar i inkomstlaget kapital. Det innebär att den beskattas proportionellt med 20 procent. Utdelning som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstlaget tjänst med ett belopp som motsvarar maximalt 90 inkomstbasbelopp. Skattesatsen i inkomstlaget tjänst är progressiv och blir därför beroende av storleken på övriga tjänsteinkomster. Utdelning som överstiger 90 inkomstbasbelopp beskattas med 30 procent i inkomstlaget kapital.

Om en delägare inte tar någon utdelning, eller tar utdelning med ett belopp som understiger gränsbeloppet, får det outnyttjade utdelningsutrymme föras vidare till nästa år som sparad utdelningsutrymme.

Gränsbeloppet utgörs av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Årets gränsbelopp kan beräknas antingen enligt förenklingsregeln eller enligt huvudregeln. Vid tillämpning av förenklingsregeln uppgår årets gränsbelopp till 2,75 inkomstbasbelopp för året före beskattningsåret (221 650 kronor för 2026) fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Enligt huvudregeln beräknas årets gränsbelopp till summan av det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid årets ingång multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter och ett lönebaserat utrymme.

Ett lönebaserat utrymme får beräknas av delägare som tar ut lön från företaget med ett visst belopp (löneuttagskravet) och har ett andelsinnehav som överstiger fyra procent av andelarna i företaget (kapitalandelskravet). Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Det lönebaserade utrymmet för delägarans samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan kontant ersättning som ska tas upp i inkomstlaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Delägarans egen lön får ingå i löneunderlaget.

För kapitalvinster gäller på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på kvalificerade andelar upp till gränsbeloppet beskattas proportionellt i inkomstlaget kapital med 20 procent. Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet beskattas i inkomstlaget tjänst upp till ett belopp

som motsvarar maximalt 100 inkomstbasbelopp. Kapitalvinst däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

5 Enklare och bättre skatteregler för delägare i fåmansföretag

5.1 Fåmansföretagsreglerna behöver förenklas och förbättras

Regeringens bedömning: De särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag bör förenklas och förbättras.

Den föreslagna utformningen av lagändringarna i denna lagrådsremiss bedöms vara förenlig med de grundläggande friheterna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Kommitténs bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot kommitténs bedömning. Det gäller bl.a. *Almega*, *Bolagsverket*, *FAR*, *Företagarförbundet*, *Företagarna*, *Ekonomistyrningsverket*, *Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering*, *Konjunkturinstitutet*, *Lantbrukarnas riksförbund*, *Näringslivets Skattedelegation*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig, *Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys)*, *Skatteverket*, *Småföretagarnas riksförbund*, *Sveriges advokatsamfund* och *Tillväxtverket*. Många av dessa remissinstanser delar kommitténs bedömning att regelverket är komplext och ser därför positivt på flertalet av förslagen eftersom dessa leder till förenklingar, särskilt när det gäller förändringar av beräkningsreglerna. Flera remissinstanser påpekar också att förslagen kommer att minska den administrativa bördan. Några remissinstanser, bl.a. *Företagarförbundet* och *Tillväxtanalys*, anser att förslagen ökar incitamenten att starta och driva företag samt att anställa personal. Ingen av remissinstanserna invänder mot kommitténs bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Det är viktigt att den kreativitet och innovationskraft som finns hos Sveriges entreprenörer tas till vara. För att fler ska investera den tid och de resurser som krävs för att starta företag behöver företag och deras ägare ha goda skattemässiga villkor. På så sätt kan företagande, konkurrenskraft och tillväxt stimuleras, investeringar öka och nya arbetstillfällen skapas. Det är särskilt angeläget med goda villkor för små och växande företag eftersom framgångsrikt entreprenörskap skapar arbetstillfällen och tillväxt och är en förutsättning för välbefinnande i samhället. I det sammanhanget har utformningen av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag betydelse för incitamenten att starta, driva och utveckla företag. Samtidigt är det angeläget att skatter tas ut på ett effektivt sätt och att reglerna inte ökar incitamenten för en sådan inkomstomvandling som reglerna är avsedda att

förhindra, bl.a. eftersom inkomstomvandling minskar skatteintäkterna, leder till lägre effektivitet i skattesystemet och undergräver reglernas legitimitet.

Sedan fåmansföretagsreglerna infördes har de genomgått flera förändringar. Den 1 januari 2006 reformerades regelverket med syftet att förbättra reglernas effekter på risktagande i näringslivet, samtidigt som reglernas preventiva funktion skulle behållas (se prop. 2005/06:40, Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag). Även efter 2006 har reglerna ändrats vid flera tillfällen. Bland annat har schablonbeloppet i förenklingsregeln höjts stegvis och reglerna för beräkning av storleken på det lönebaserade utrymmet har gjorts generösare, exempelvis har löneuttagskravet sänkts. Flera ändringar som har syftat till att göra regelsystemet mer generöst har dock medfört ett behov av ytterligare regler för att motverka inkomstomvandling. Ett exempel på det är kravet på att delägaren måste äga andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet för att få beräkna ett lönebaserat utrymme.

Det stora antalet förändringar som har gjorts av fåmansföretagsreglerna har bidragit till att öka reglernas komplexitet och göra dessa svåra att förstå och tillämpa. Det är viktigt med enkla, enhetliga och överskådliga regler eftersom det bidrar till att skattesystemet uppfattas som rättvist och rimligt. Regeringen anser därför att det är angeläget att så långt som möjligt förenkla och förbättra fåmansföretagsreglerna.

En mycket stor del av de förändringar av fåmansföretagsreglerna som har genomförts de senaste åren har avsett de beräkningsregler som används för att fastställa gränsbeloppet. Enligt nuvarande regelverk får årets gränsbelopp beräknas enligt två alternativa regler; förenklingsregeln eller huvudregeln. Redan det faktum att det finns två alternativa regler komplicerar regelverket eftersom de berörda delägarna behöver sätta sig in i hur båda reglerna fungerar, och ofta beräkna gränsbeloppet enligt båda reglerna för att sedan välja det mest förmånliga alternativet. Även för den som inte beräknar gränsbeloppet enligt båda reglerna kan valmöjligheten i sig bidra till en ökad komplexitet som kräver både tid och resurser att hantera. Detta eftersom det i efterhand kan visa sig att den andra regeln hade gett ett bättre utfall för delägaren. Enligt regeringens bedömning skulle det därför vara en tydlig förenkling för delägarna, men också för Skatteverkets hantering, att ersätta dagens två alternativa regler med en regel som ska användas av samtliga delägare. Genom att slå ihop dagens huvudregel och förenklingsregel till en gemensam regel minskas antalet handlingsalternativ och beräkningsmoment och därmed den administrativa bördan. Den gemensamma regeln bör utformas så enkelt och förutsägbart som möjligt. Dessutom bör flertalet andra regler kopplade till både förenklingsregeln och huvudregeln samt andra delar av regelverket ses över och vid behov förändras. Ett förenklat regelverk är också ett bättre regelverk.

5.2 Ett grundbelopp ersätter dagens förenklingsregel

Regeringens förslag: Ett grundbelopp ska ersätta förenklingsregeln. Grundbeloppet ska uppgå till fyra inkomstbasbelopp och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

En delägare som äger andelar i flera företag ska bara få tillgodoräkna sig ett grundbelopp. Om de belopp som har fördelats på en och samma delägars andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp ska grundbeloppet vid beräkningen i stället fördelas på delägens andelar i dessa företag i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Det gäller bl.a. *Almega*, *Företagarna*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig, *Skatteverket*, *Srf konsulterna*, *Sveriges advokatsamfund*, *Tillväxtverket*, *TCO* och *Praktikertjänst*. Flertalet av remissinstanserna anser att förslaget medför att reglerna blir enklare att tillämpa. *Företagarförbundet* och *Lantbrukarnas riksförbund (LRF)*, som ställer sig positiva till förslaget om ett grundbelopp, föreslår dock att detta höjs från fyra till fem inkomstbasbelopp. *Företagarförbundet* anser att ett högre grundbelopp behövs som incitament för att stimulera nyföretagande.

Flera remissinstanser, bl.a. *Almega*, *Baker Tilly Sverige*, *Företagarna*, *NSD* och *Srf konsulterna*, är kritiska till att grundbeloppet ska fördelas mellan delägens samtliga andelar när denne äger andelar i flera olika företag. I stället förordas att delägaren själv ska kunna välja i vilket företag grundbeloppet ska beräknas.

Konjunkturinstitutet och *Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU)* är kritiska till den föreslagna nivån på grundbeloppet och anser att ett lägre belopp är att föredra eftersom det skulle minska möjligheterna till inkomstomvandling och enligt *Konjunkturinstitutet* även öka incitamenten att anställa. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* delar bedömningen att grundbeloppets nivå är för hög men anser också att en regel som baseras på ett schablonbelopp även fortsatt ska vara en alternativregel till dagens huvudregel. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* och *Saco* anser att förslaget försvagar regelverkets koppling till dess grundläggande syfte att motverka inkomstomvandling i fåmansföretag. *Småföretagarnas riksförbund* anser att dagens regler bör behållas men justeras i en mer generös riktning.

Skälen för regeringens förslag

Ett grundbelopp ska ersätta dagens förenklingsregel

Vid beräkningen av årets gränsbelopp får detta bestämmas med tillämpning av den s.k. förenklingsregeln. Det innebär att gränsbeloppet

får, i stället för att enligt huvudregeln beräknas till summan av räntan på omkostnadsbeloppet och det lönebaserade utrymmet, bestämmas till 2,75 inkomstbasbelopp för året före beskattningsåret (221 650 kronor för 2026) fördelat med lika belopp på andelarna i företaget.

Förenklingsregeln infördes vid 2006 års reform av fåmansföretagsreglerna, när också det lönebaserade utrymmet fick ökad betydelse. Som skäl för att införa förenklingsregeln anförde regeringen att det inte är lämpligt att företagare, vars företag har ett litet kapital och ett fåtal anställda, ska tvingas att använda komplicerade regler som bara ger marginella effekter på deras ekonomiska förhållanden (prop. 2005/06:40 s. 54). Regeringen ansåg att regelverket därför borde kompletteras med en förenklingsregel med innebörden att gränsbeloppet kunde bestämmas utan att hänsyn togs till förhållandena i det enskilda företaget. Förutom små företag lyfte regeringen även fram nystartade företag som en målgrupp som kunde tänkas använda förenklingsregeln. Dessa skulle under en uppbyggnadsfas kunna bygga upp och spara utdelningsutrymmen med stöd av förenklingsregeln (prop. 2005/06:40 s. 55). Schablonbeloppet i förenklingsregeln har därefter höjts vid flera tillfällen. Beloppshöjningarna har motiverats av förenklingsskäl, för att fler delägare ska slippa göra de mer komplicerade beräkningarna enligt huvudregeln, men också för att stimulera nyföretagande (prop. 2006/07:1 Förslag till statsbudget för 2007, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m. avsnitt 5.5.1.1, prop. 2008/09:65 och prop. 2011/12:1 Förslag till statsbudget för 2012, finansplan och skattefrågor avsnitt 6.15.2.1).

För att förenkla och förbättra beräkningen av gränsbeloppet i fåmansföretagsreglerna bör dagens två beräkningsregler ersättas av en ny gemensam regel som ska användas av samtliga delägare, se avsnitt 5.1. De skäl som anfördes vid införandet av förenklingsregeln anser regeringen fortfarande är relevanta. I den nya beräkningsregeln bör det därför alltså finnas ett inslag av schablonisering för att förenkla beräkningen av gränsbeloppet. Det schabloniserade inslaget i den nya beräkningsregeln bör utformas som ett grundbelopp. Regeringen anser därför, i likhet med en majoritet av remissinstanserna men till skillnad från *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* och *Småföretagarnas riksförbund*, att förenklingsregeln bör ersättas av ett grundbelopp som ska ges till alla delägare i fåmansföretag som äger kvalificerade andelar.

Storleken på grundbeloppet

Storleken på grundbeloppet kommer, precis som dagens schablonbelopp i förenklingsregeln, att påverka möjligheten att ta ut ersättning från fåmansföretag som kapitalinkomst. Kommittén föreslår att grundbeloppet ska uppgå till fyra inkomstbasbelopp för året före beskattningsåret (322 400 kronor för 2026). Enligt kommitténs bedömning bör grundbeloppet sättas högre än schablonbeloppet i den nuvarande förenklingsregeln i syfte att kompensera för att de samlade gränsbeloppen minskar till följd av andra förenklingsförslag.

Flera remissinstanser, bl.a. *Konjunkturinstitutet* och *IFAU*, påpekar att om grundbeloppet sätts till en högre nivå än dagens schablonbelopp så ökar också risken för inkomstomvandling. Liknande synpunkter förs även fram av *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* och *Saco*.

Regeringen har visserligen förståelse för remissinstansernas synpunkter, men anser att det är angeläget att förbättra villkoren för delägare i fåmansföretag. Regeringen delar därför kommitténs bedömning att det är motiverat med ett högre grundbelopp än det nuvarande schablonbeloppet i förenklingsregeln. Till skillnad från bl.a. *Företagarförbundet* och *LRF* anser regeringen att kommitténs förslag är väl avvägt och föreslår därför att grundbeloppet bestäms till fyra inkomstbasbelopp.

Ett grundbelopp per företag och maximalt ett grundbelopp för varje delägare

Förenklingsregelns schablonbelopp är i dag kopplat till andelarna i ett företag, och vid beräkning av gränsbeloppet fördelas beloppet på företagets andelar och därmed också – i det fall ett företag ägs av flera personer – mellan delägarna utifrån ägarandel. En delägare som har andelar i flera företag får bara använda förenklingsregeln för beräkning av gränsbeloppet för andelsinnehavet i ett av företagen. Begränsningen till ett företag infördes i syfte att stoppa skatteplanering i form av att delägare startade flera nya företag och använde förenklingsregeln i alla dessa, i syfte att totalt sett tillskapa sig större gränsbelopp.

Regeringen instämmer i kommitténs bedömning att det alltså behövs en begränsning av den schabloniserade delen av gränsbeloppet som en person totalt sett kan tillgodoräkna sig. Grundbeloppet bör därför, i likhet med förenklingsregeln, vara kopplat till en ägares andelsinnehav och utgöra ett fast belopp per företag, som fördelas med lika belopp på alla andelarna i företaget.

För att uppnå en så stor förenklingseffekt som möjligt bör förslaget utformas på ett sätt som innebär att beräkningen utgår från samma grundbelopp oavsett om den som ska beräkna gränsbeloppet äger kvalificerade andelar i ett eller flera företag. Om en delägare äger kvalificerade andelar i flera företag bör grundbeloppet fördelas enligt en fördelningsregel. En sådan fördelningsregel innebär dels att gränsbeloppet beräknas på ett likvärdigt sätt för delägarens samtliga andelar, oavsett att andelsinnehavet avser olika företag, dels en högre grad av förutsägbarhet än om delägaren själv får välja i vilket företag grundbeloppet ska användas. Det innebär också bättre förutsättningar för ett automatiserat förfarande. Delägarna bör alltså inte, som bl.a. *NSD* och *Företagarna* anser, själva få välja från vilket företag grundbeloppet ska beräknas.

För att det inte ska kunna uppstå situationer där gränsbelopp inte beräknas alls för vissa andelar i ett företag, samtidigt som ingen delägare sammantaget ska kunna få mer än ett helt grundbelopp, bör fördelningsregeln utformas så att grundbeloppet fördelas på delägarens andelar i de olika företagen i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.

Regeringen föreslår därför att grundbeloppet om fyra inkomstbasbelopp beräknas för varje företag och fördelas på andelarna i företaget med lika belopp. I det fall en person är delägare i flera företag får denne vid beräkningen av årets gränsbelopp inte tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de belopp som har fördelats på delägarens andelar i flera olika företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp (dvs. fyra inkomstbasbelopp) ska beloppet i stället fördelas på delägarens

andelar i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen. Denna fördelning påverkar inte andra delägars beräkningar av årets gränsbelopp.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 57 kap. 11 och 11 a §§ IL.

5.3 Ändrad beräkning av det lönebaserade utrymmet

Regeringens förslag: Delägare som äger kvalificerade andelar i fåmansföretag eller andelar som fortsätter att vara kvalificerade ska ha rätt att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme vid beräkningen av gränsbeloppet.

Det lönebaserade utrymmet ska uppgå till 50 procent av den del av delägens andel av löneunderlaget som överstiger åtta inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet ska fördelas med lika belopp på delägens andelar i företaget.

Om två delägare i samma företag är makar vid beskattningsårets ingång ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget.

Kraven på ett visst lägsta löneuttag (löneuttagskravet) och på ett andelsinnehav av en viss storlek för att få beräkna ett lönebaserat utrymme (kapitalandelskravet) ska tas bort.

Regeringens bedömning: Det lönebaserade utrymmet för delägens samtliga andelar i företaget bör även fortsättningsvis maximalt kunna uppgå till 50 gånger egen eller närståendes lön.

Kommitténs förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I betänkandet behandlas inte vid vilken tidpunkt som två delägare ska vara makar för att det lönebaserade utrymmet ska beräknas gemensamt.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslagen. Det gäller bl.a. *Almega*, *Bolagsverket*, *FAR*, *Företagarförbundet*, *Företagarna*, *Förvaltningsrätten i Malmö*, *Kammarrätten i Stockholm*, *Lantbrukarnas riksförbund (LRF)*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig. *Skatteverket*, *Srf konsulterna*, *Tillväxtverket*, *Sveriges advokatsamfund*, och *Tjänstemännens Centralorganisation (TCO)*. Flertalet av dessa remissinstanser framhåller särskilt att förslagen kommer att leda till förenklingar av regelsystemet vilket medför att det blir lättare att tillämpa. Flera remissinstanser, bl.a. *Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU)*, *Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys)*, *NSD*, *Skatteverket* och *Tillväxtverket*, anser också att det är positivt att kapitalandelskravet och löneuttagskravet tas bort.

Flera av remissinstanserna, däribland *Baker Tilly Sverige*, *Företagarna*, *LRF*, *NSD*, *Srf konsulterna* och *White arkitekter*, är kritiska till förslaget att varje delägare vid beräkning av det lönebaserade utrymmet ska göra ett

schablonmässigt löneavdrag med ett belopp som motsvarar åtta inkomstbasbelopp. Företagarna, Baker Tilly Sverige och White arkitekter anser att avdraget innebär att delägare i företag där delägarnas egna löner utgör en betydande del av löneunderlaget kommer att få en sämre skattesituation än i dagsläget. Företagarförbundet och Företagarna anser att löneavdraget inte bör vara högre än sex inkomstbasbelopp. LRF framför att förslaget medför en kraftig försämring för familjeföretag eftersom enligt dagens regler kan en persons löneuttag göra det möjligt för alla delägare i familjen att beräkna ett lönebaserat utrymme. LRF anser därför att även barn bör inkluderas i det gemensamma avdraget som gäller för makar. NSD efterfrågar en ventil som lindrar eller undanröjer icke önskvärda effekter, t.ex. att passiva delägare inte ska behöva göra ett löneavdrag när den aktiva delägaren redan gjort detta. Srf konsulterna anför att det föreslagna löneavdraget kan upplevas som en försämring för de minsta företagen utan anställda samtidigt som delägarna inte längre behöver beakta om rätt lön tagits ut, vilket är en positiv förändring. Även *Saco* påpekar att utfallet blir mer förutsebart eftersom storleken på löneavdraget är känt på förhand.

Flera remissinstanser, däribland *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet*, *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* och *Saco*, är kritiska till ett slopat löneuttagskrav eftersom de anser att risken för inkomstomvandling ökar med det föreslagna löneavdraget. Uppsala universitet påpekar att det är viktigt för reglernas legitimitet att det i stället är delägarnas faktiska löneuttag som beaktas vid beräkningen. Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet för fram liknande invändningar. IFAU påtalar att vissa företagare kan välja att ta ut liten lön och högre utdelningar medan Stockholms universitet framhåller att de föreslagna reglerna innebär att ägare med höga löneunderlag kan få ett högt gränobelopp trots små löneutbetalningar.

Några remissinstanser, bl.a Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet, TCO och *Småföretagarnas riksförbund*, lämnar förslag på hur en alternativ utformning av beräkningen av det lönebaserade utrymmet skulle kunna se ut. Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet vill även se ändringar i utformningen av begränsningen avseende 50 gånger egen eller närståendes lön vid beräkning av det lönebaserade utrymmet. FAR påtalar att det hade varit en ytterligare förenkling om även styrelsearvode som ska beskattas i inkomstslaget tjänst skulle få tas med vid beräkningen av löneunderlaget.

Skatteverket efterfrågar ett förtydligande om vid vilken tidpunkt som två delägare ska vara makar för att en gemensam beräkning ska ske av lönebaserat utrymme.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Det lönebaserade utrymmet bör behållas

Reglerna om lönebaserat utrymme har ändrats åtskilliga gånger sedan de infördes. Vid 2006 års reform av fåmansföretagsreglerna utvidgades utrymmet för att beräkna kapitalbeskattad inkomst i relation till antalet anställda. Vid reformen betonades betydelsen av den ökade ekonomiska osäkerhet och risk som det innebär att anställa personal. Genom att

kompensera för risktagandet var tanken att ge företagare incitament att anställa (prop. 2005/06:40 s. 38–42).

De anställdas arbetsinsatser bidrar till att öka avkastningen på det satsade kapitalet. Den delen av avkastningen har ansetts utgöra en kapitalavkastning för delägare, eftersom det inte är fråga om en avkastning som hänger samman med den egna arbetsinsatsen. Avkastningen i ett företag med många anställda och en stor lönesumma kan i högre utsträckning antas bero på de anställdas arbetsinsats och i mindre utsträckning på enskilda verksamma delägars arbetsinsats än i ett företag med få anställda utöver de verksamma delägarna. Med andra ord finns det goda skäl att anta att en större del av avkastningen i företaget utgör kapitalavkastning för delägarna när det finns fler anställda som inte är delägare i företaget. Risker för att vad som i realiteten är tjänsteinkomst tas ut som lägre beskattade kapitalinkomster är i motsvarande omfattning lägre.

Det lönebaserade utrymmet fyller en viktig funktion i systemet för att bestämma delägens gränobelopp. Regeringen anser, i likhet med flertalet remissinstanser, att delägare även fortsatt bör få beräkna ett lönebaserat utrymme med utgångspunkt i lönesumman i företaget och dess dotterföretag och att detta ska fördelas mellan delägarna utifrån deras respektive ägarandelar. Precis som i dagens regelverk bör inte innehavare av andra delägarätter än andelar få tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme.

Det bör införas ett schablonavdrag för delägars löner

Vid 2006 års reform ändrades löneunderlagsregeln så att även löner till delägare får räknas med i löneunderlaget. Ändringen motiverades av förenklingsskäl (prop. 2005/06:40 s. 45). När delägarnas egna löner ingår i löneunderlaget blir dock lönesumman ett mindre effektivt mått på vad som är kapitalavkastning i företaget. Det beror på att delägare som är verksamma i betydande omfattning och har en marknadsmässig lön som ligger över brytpunkten för statlig skatt får incitament att hålla nere den egna lönen för att i stället skapa utrymme för ökad utdelning. Löner till delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget kan inte heller sägas vara ett mått på delägarnas risktagande. Regeringen delar därför kommitténs bedömning att delägarnas egna löner som utgångspunkt inte längre bör ingå i löneunderlaget. Kommittén har övervägt ett avdrag för delägars faktiska lönekostnad men anser att det skulle komplicera beräkningen. I stället föreslås ett schabloniserat löneavdrag på åtta inkomstbasbelopp (644 800 kronor för 2026). Tanken är att det schabloniserade löneavdraget ska motsvara delägens egen lön.

Remissinstanserna har i huvudsak ställt sig bakom förslaget om ett schabloniserat löneavdrag. Vissa remissinstanser, bl.a. *Baker Tilly Sverige, Företagarna, NSD* och *White arkitekter*, anser dock att förslaget får negativa effekter för vissa grupper av delägare. NSD föreslår att det bör införas ett undantag för situationer där delägare på grund av släktskap eller tidigare verksamhet ska göra ett sådant avdrag men själv inte är verksam i företaget.

Enligt regeringens bedömning skulle ett schabloniserat löneavdrag medföra betydande förenklingar eftersom det innebär färre beräkningsmoment än ett avdrag för delägars faktiska lönekostnad. Precis som *Saco*

framhåller innebär ett schabloniserat löneavdrag också att avdragets storlek är känt på förhand vilket gör reglerna mer förutsägbara. Det innebär också bättre förutsättningar för ett automatiserat förfarande. Regeringen har visserligen förståelse för att förslaget kan uppfattas som en försämring för vissa delägare. I likhet med *Srf konsulterna* anser dock regeringen att de upplevda försämringarna bör vägas mot de förenklingar och förbättringar som förslagen i sin helhet innebär. De samlade förslagen i denna lagrådsremiss innebär att den övervägande delen av delägarna får förbättrade skattemässiga villkor. Att som NSD föreslår införa undantag skulle däremot riskera att göra beräkningen av det schabloniserade löneavdraget mer komplicerad. Den förenkling som förslaget är tänkt att uppnå skulle därmed kunna gå förlorad. Något undantag från det schabloniserade löneavdraget för delägare som inte är verksamma i företaget bör därför inte införas.

Flera remissinstanser, bl.a. *IFAU*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet*, *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet* och Saco, anser att risken för inkomstomvandling ökar när det föreslagna schabloniserade löneavdraget inte har någon koppling till delägarrens faktiska löneuttag. Regeringen håller med remissinstanserna om att avsaknaden av koppling till ett faktiskt löneuttag skulle kunna medföra att vissa delägare väljer att sänka sin lön till förmån för större utdelningar. Regeringen anser dock att fördelarna i form av lägre administration och större förutsägbarhet, uppväger nackdelarna med den ökade risken för anpassade lönenivåer.

Regeringen föreslår alltså att det lönebaserade utrymmet ska beräknas genom att lönesumman i företaget och dess dotterföretag fördelas mellan delägarna utifrån deras respektive ägarandelar och att varje delägare därefter gör ett schabloniserat löneavdrag.

Kommittén föreslår inga ändringar i de bestämmelser som begränsar det lönebaserade utrymmet till 50 procent av löneunderlaget och till 50 gånger egen eller närståendes lön. Regeringen anser, i likhet med kommittén men i motsats till bl.a. *Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet*, att dessa bestämmelser bör behållas oförändrade.

FAR:s förslag om att vid beräkningen av löneunderlaget även ta med styrelsearvode som ska beskattas i inkomstlaget tjänst faller utanför ramen för detta lagstiftningsärende och behandlas därför inte vidare här.

Storleken på det schabloniserade löneavdraget

I föregående avsnitt föreslås att varje delägare ska göra ett schabloniserat löneavdrag. Frågan blir då vilken nivå avdraget bör uppgå till. Kommittén har föreslagit en nivå på åtta inkomstbasbelopp.

I dag sker en anpassning av löneuttagen bland delägare i fåmansföretag kring en inkomst som ungefär motsvarar åtta inkomstbasbelopp, men också vid en inkomstnivå som motsvarar det befintliga löneuttagskravet. Åtta inkomstbasbelopp motsvarar 2025 en årsinkomst om 644 800 kronor. Löneuttagskravet ligger i ett intervall mellan ca 500 000 kronor och 770 000 kronor. Delägare som har möjlighet verkar anpassa sina löneuttag efter nivån där inkomsten inte längre är pensionsgrundande, dvs. efter nivån 8,07 inkomstbasbelopp. Även brytpunkten för statlig inkomstskatt

ligger i närheten av denna nivå. Skillnaderna i marginalsatt mellan inkomstlagen tjänst och kapital får större betydelse vid och omkring denna inkomstnivå. Gränsen för när inkomster är pensionsgrundande och effekten av andra skatteregler talar för att delägare även utan ett löneuttagskrav skulle anpassa sina tjänsteinkomster till denna nivå. Om löneavdraget bestäms till åtta inkomstbasbelopp är det därför rimligt att anta att löneavdraget vanligen ungefär kommer att motsvara delägarernas faktiska lön. Det schabloniserade löneavdraget innebär att delägare med små lönebaserade utrymmen relativt sett gör ett större avdrag än delägare i företag med större lönebaserade utrymmen. Det kan t.ex. gälla delägare med små ägarandelar i större företag, eller som äger en större del av ett företag med få anställda. För att ta hänsyn till detta anser *Företagarna* att löneavdraget inte bör sättas högre än sex inkomstbasbelopp. Regeringen anser emellertid att kommitténs förslag är väl avvägt, särskilt med hänsyn till att löneunderlaget syftar till att stimulera anställning av personer som inte är delägare och föreslår därför att schablonavdraget bör uppgå till åtta inkomstbasbelopp.

Det innebär alltså att det lönebaserade utrymmet föreslås uppgå till 50 procent av den del av delägarernas andel av löneunderlaget som överstiger åtta inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet ska fördelas med lika belopp på delägarernas andelar i företaget, dock högst 50 gånger egen eller närståendes lön. Beräkningen kan även uttryckas med formeln $0,5 \times (\text{löneunderlag} \times \text{ägarandel} - \text{åtta IBB})$. Beloppet i parentes kan inte vara negativt. Följande exempel kan illustrera tillämpningen.

Den fysiska personen A äger 70 procent av andelarna i företaget AB X och personen B äger resterande 30 procent. Det sammanlagda löneunderlaget i företaget uppgår till 4 miljoner kronor och inkomstbasbeloppet är 80 600 kronor. A:s andel av löneunderlaget är då 2,8 miljoner kronor och B:s är 1,2 miljoner kronor. A:s lönebaserade utrymme blir 1 077 600 kronor ($= [2\,800\,000 - 644\,800] \times 0,50$) och B:s blir 277 600 kronor ($= [1\,200\,000 - 644\,800] \times 0,50$).

Fördelning av löneavdraget mellan makar

När det gäller det schabloniserade löneavdraget är det en rimlig utgångspunkt att varje delägare ska göra ett avdrag. Det skulle innebära att delägare som är närstående till varandra inte ska behandlas mer förmånligt skattemässigt än delägare som inte är det. Samtidigt behandlar inte fåmansföretagsreglerna delägare som är närstående till varandra likformigt med delägare som inte är närstående. Exempelvis ska hänsyn tas till närstående vid bedömningen av om en andel är kvalificerad. En delägare får också enligt nuvarande regler ta hänsyn till närståendes löneuttag, t.ex. vid beräkningen av löneuttagskravet och taket för lönebaserat utrymme. Om hänsyn inte tas till närstående vid beräkningen av det schabloniserade löneavdraget skulle det kunna skapas incitament att samla ägandet hos en person, vilket skulle kunna få negativa effekter för den ekonomiska jämställdheten. Kommitténs bedömning är därför att det behövs regler för att ta hänsyn till närstående, men att beräkningen av förenklingskål inte bör avse en vidare krets än makar. *LRF* anser att även barn bör inkluderas i det gemensamma avdraget för makar eftersom det schabloniserade

löneavdraget annars skulle innebära en kraftig försämring för familjeföretag.

Regeringen anser att det finns goda skäl för att makar ska få göra en gemensam beräkning av det schabloniserade löneavdraget. De viktigaste skälen för en sådan ordning är att motsvarande regler i dagens system medger en gemensam beräkning och att makar ofta kan ha en gemensam ekonomi. I likhet med kommittén anser regeringen att också förenklings-skäl talar för att kretsen för gemensam beräkning av löneavdraget bör begränsas till makar. Barn bör därför inte, som LRF föreslår, omfattas av den gemensamma beräkningen. Det lönebaserade utrymmet föreslås därmed beräknas gemensamt för makarnas andelar i företaget och därefter fördelas med lika belopp på andelarna. Det schabloniserade löneavdraget ska alltså fördelas mellan makarna i proportion till respektive makes ägarandel.

Skatteverket anser att det bör förtydligas vid vilken tidpunkt som två delägare ska vara makar för att en gemensam beräkning ska ske av lönebaserat utrymme. Ett sådant förtydligande bör enligt Skatteverket innebära att det anges att det är beräkningstidpunkten för gränobeloppet som är avgörande. Det skulle innebära att det är relationsstatusen vid årets ingång som får betydelse för om det ska ske en gemensam beräkning eller inte. Regeringen delar Skatteverkets uppfattning. Det bör därför anges i lagtexten att det är förhållandet vid beskattningsårets ingång som är avgörande vid bedömningen om två individer är makar eller inte i detta fall.

Löneuttagskravet bör tas bort

Löneuttagskravet innebär att delägaren eller närstående under beskattningsåret ska ha tagit ut lön från företaget och dess dotterföretag med minst 9,6 inkomstbasbelopp eller sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av företagets och dess dotterföretags sammanlagda löneutbetalningar för att få beräkna ett lönebaserat utrymme. Med dotterföretag avses företag i vilket moderföretaget innehar andelar som överstiger 50 procent av kapitalet i företaget. Syftet med löneuttagskravet är att säkerställa att delägare i fåmansföretag tar ut tjänstebeskattad ersättning som motsvarar den egna arbetsinsatsen (prop. 2005/06:40 s. 50).

Regeringen föreslår att ett schabloniserat löneavdrag ska göras vid beräkningen av en delägars lönebaserade utrymme. Avdraget föreslås uppgå till åtta inkomstbasbelopp (644 800 kronor för 2026) vilket ska anses motsvara delägarens egen lön. Förslaget möjliggör att en delägare med lägre lön än dagens löneuttagskrav kan beräkna ett lönebaserat utrymme, om företaget eller dess dotterföretag har andra anställda utöver delägaren.

Med hänsyn till att det schabloniserade löneavdraget antas motsvara delägarens egen lön saknas det enligt regeringens mening anledning att ställa upp ytterligare villkor för delägarens löneuttag. Löneuttagskravet bör därmed tas bort. Det innebär att delägare som inte har möjlighet att ta ut en lön i nivå med löneuttagskravet, men som har anställda, kan få del av ett lönebaserat utrymme. Förslaget ger således ett extra utdelningsutrymme till delägare i företag som tagit på sig de risker det

innebär att anställa. Förslaget bedöms därför stärka incitamenten för fåmansföretagen att anställa och växa, och förbättrar de skattemässiga villkoren för delägare i små och medelstora företag som anställer.

Förslaget bedöms också innebära förenklade regler eftersom antalet beräkningsmoment minskar. Behovet av att beräkna och anpassa löneuttaget under året före beskattningsåret för att säkerställa att löneuttagskravet uppfylls försvinner när regeln tas bort. Även de negativa tröskeleffekterna förknippade med löneuttagskravet försvinner.

Kapitalandelskravet bör tas bort

Kapitalandelskravet innebär att lönebaserat utrymme bara ska beräknas om delägaren äger andelar som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i företaget. Det infördes bl.a. för att förhindra att delägare i stora fåmansföretag med många delägare och många anställda fick beräkna stora lönebaserade utrymme trots en begränsad risknivå (prop. 2013/14:1, Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor avsnitt 6.13.3).

Regeringen föreslår att ett schabloniserat löneavdrag ska göras från delägarandelen av löneunderlaget. Avdraget anses motsvara delägarandelen faktiska lön. Vid en given nivå på företagets lönesumma innebär det schabloniserade löneavdraget att löneunderlagen påverkas mer för delägare med mindre ägarandelar än för delägare som äger hela eller en stor del av företaget. Detta beror på att löneavdraget är ett fast belopp samtidigt som löneunderlaget fördelas på de ägda andelarna. Genom att förändra beräkningen så att den leder till ett lägre lönebaserat utrymme för delägare med små ägarandelar kommer de avsedda effekterna vid införandet av kapitalandelskravet fortfarande att uppnås, samtidigt som förslaget inte innebär en lika markant tröskeleffekt som kapitalandelskravet. I likhet med flera remissinstanser, bl.a. IFAU, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet och NSD, anser regeringen även att det innebär en förenkling av regelverket att ta bort kapitalandelskravet och föreslår därför, i motsats till White arkitekter, att kapitalandelskravet tas bort. Att ta bort kapitalandelskravet innebär också, som *Tillväxtanalys* påpekar, att personer som förvärvat mindre ägarandelar genom personaloptioner ges förbättrade möjligheter att tillgodogöra sig ett lönebaserat utrymme.

Lagförslag

Förslaget medför upphävandet av 57 kap. 19 §, ändringar i 57 kap. 11 och 16 §§ samt införandet av den nya 57 kap. 16 a § IL.

5.4 Ändrad definition av dotterföretag vid beräkning av löneunderlaget

Regeringens förslag: Den särskilda definitionen av dotterföretag som gäller vid beräkning av löneunderlaget tas bort, förutom i den del som gäller svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Det gäller bl.a. *Almega, Företagarförbundet, Företagarna* och *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig. *Almega, Företagarförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF)* och *NSD*, anser dock att möjligheten att tillgodoräkna sig löneunderlag från indirekt ägda företag bör utökas ytterligare.

Ingen remissinstans invänder mot att den särskilda dotterföretagsdefinitionen avseende handelsbolag bör behållas.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 5.3 föreslås att löneunderlaget och det lönebaserade utrymmet även fortsättningsvis ska beräknas på ersättning som lämnats till arbetstagare i företaget och dess dotterföretag. För ersättningar till arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget.

Av 57 kap. 19 a § IL framgår att vid beräkningen av löneunderlag och lönebaserat utrymme ska det med dotterföretag avses ett företag där moderföretagets andel, direkt eller indirekt genom ett annat dotterföretag, överstiger 50 procent av kapitalet i företaget. Denna dotterföretagsdefinition, som endast är tillämplig vid beräkningen av lönebaserat utrymme i fåmansföretag, infördes år 2014 i samband med lagstiftningen om kapitalandelskravet. Innan dess innehöll varken fåmansföretagsreglerna eller inkomstskattelagen någon egen definition av vad som avses med ett dotterföretag. I stället tillämpades de definitioner som finns i den associationsrättsliga lagstiftningen, bl.a. i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) och 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Enligt dessa regelsystem kan ett aktiebolag vara moderbolag och en annan juridisk person dotterföretag under flera olika förutsättningar. Det gäller t.ex. om moderbolaget innehar majoriteten av rösterna i dotterföretaget eller äger andelar och genom avtal förfogar över majoriteten av rösterna eller har rätt att utse mer än hälften av ledamöterna i styrelsen. Enligt de civilrättsliga definitionerna kan därför ett dotterföretag ha flera moderbolag och därmed dubbla koncerntillhörigheter.

Syftet med den särskilda definitionen i fåmansföretagsreglerna har varit att förhindra kringgående av kapitalandelskravet, dvs. kravet att en delägare måste inneha minst fyra procent av kapitalet i ett företag för att få beräkna ett lönebaserat utrymme. Genom definitionen hindras dotterföretag från att ha dubbel koncerntillhörighet vilket har varit tänkt att säkerställa att löneunderlaget i ett företag endast kan utnyttjas av delägare i företag som ingår i en och samma koncern (prop. 2013/14:1, Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor avsnitt 6.13.6.1).

I denna lagrådsremiss föreslås att kapitalandelskravet ska tas bort (avsnitt 5.3). Den nuvarande dotterföretagsdefinitionen behövs därför inte längre för att förhindra kringgåenden. Regeringen delar därmed kommitténs och remissinstansernas bedömning att den särskilda definitionen av dotterföretag bör tas bort.

Förslaget innebär en återgång till tidigare rättsläge när det gäller dotterföretag som inte är handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, dvs. att det är den civilrättsliga definitionen av

dotterföretag som ska tillämpas vid beräkning av löneunderlag från dotterföretag enligt fåmansföretagsreglerna. Av 2 kap. 2 § IL framgår att bestämmelsen även omfattar utländska motsvarigheter.

Några remissinstanser, bl.a. *Almega, Företagarförbundet, LRF* och *NSD* anser att möjligheten att tillgodoräkna sig löneunderlag från indirekt ägda företag bör utökas ytterligare. *Almega* och *NSD* framhåller att även vid ägarnivåer som är mindre än sådana som konstituerar ett dotterföretagsförhållande kan delägaren förutsättas ha ett betydande inflytande över företagets beslut om bl.a. investeringar, expansionssatsningar och bär därtill en betydande del av företagets risker. Regeringen ser inte några tungt vägande skäl att i nuläget utvidga rätten att tillgodoräkna sig löneunderlag. Det nuvarande systemet får anses vara väl avvägt, med en rimlig koppling mellan inflytandet över anställningar i dotterföretag och möjligheten att tillgodogöra sig löneunderlag från dessa företag. Att återigen skapa en avvikande begreppsbildning inom skatterätten för dotterföretag hade dessutom motverkat den eftersträlvade förenklingen som ligger i att återgå till den civilrättsliga dotterföretagsdefinitionen. Det hade också skapat nya och begränsande tröskelvärden, om än på en lägre nivå.

När det gäller dotterföretag som är handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer delar regeringen kommitténs bedömning att de fortfarande bör vara helägda, direkt eller indirekt, av moderföretaget för att ersättningar från dessa företag, och från företag som ägs av dessa företag, ska få räknas med i löneunderlaget.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 57 kap. 19 a § IL.

5.5 Begränsning av löneunderlaget i vissa fall

Regeringens förslag: Ersättning till arbetstagare i företag som ägs genom en alternativ investeringsfond ska inte räknas med vid beräkning av löneunderlaget.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. Promemorians förslag begränsas till delägare som anses vara verksamma i betydande omfattning på grund av en rätt till särskild vinstandel. Promemorians förslag omfattar också dotterföretag till förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Remissinstansernas synpunkter: Flertalet remissinstanser har inte kommenterat förslaget särskilt. *FAR, Företagarna* och *Näringslivets Skattedelegation*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv, Svensk Försäkring* och *Stockholms Handelskammare* ansluter sig, jämför med motsvarande förslag i betänkandet *Förenkla och förbättra!* (SOU 2024:36) och föredrar, i valet mellan dessa två alternativ, promemorians förslag. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anför att det är ett avsteg från likformighet i beskattningen att inte också andra fonder än alternativa investeringsfonder omfattas av promemorians förslag. *Kammarrätten i*

Stockholm förespråkar en avgränsning av tillämpningsområdet vad gäller dotterföretag till förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Sveriges advokatsamfund och *Swedish Private Equity & Venture Capital association (SVCA)* avstyrker förslaget. Sveriges advokatsamfund anser att endast fonder som är eller förutsätts registreras eller inneha tillstånd från Finansinspektionen ska omfattas av de nya skattereglerna.

Skälen för regeringens förslag

Det finns ett behov av att i vissa fall begränsa löneunderlaget

I avsnitt 5.3 konstateras att det lönebaserade utrymmet fyller en viktig funktion i systemet för att bestämma delägarrens gränsbelopp och att delägare även fortsatt bör få beräkna ett lönebaserat utrymme med utgångspunkt i lönesumman i företaget och dess dotterföretag. Som anges i samma avsnitt bidrar anställdas arbetsinsatser i regel till att öka vinsten i ett företag. Det finns därför skäl att anta att en större del av avkastningen i ett fåmansföretag utgör kapitalavkastning för delägarna när det finns anställda som inte är delägare i företaget. Att löneunderlaget även får beräknas på ersättning som lämnas till arbetstagare i ett företags dotterföretag syftar till att bestämmelserna ska vara neutrala med avseende på hur en näringsverksamhet är organiserad. Det ska inte spela någon roll om en verksamhet bedrivs i ett enda företag eller om den delas upp mellan flera företag inom en koncern.

I promemorian föreslås en begränsning av möjligheten att vid beräkningen av löneunderlaget räkna med ersättning till arbetstagare i dotterföretag till en alternativ investeringsfond, och i dotterföretag till förvaltare av en sådan fond. Förslaget motiveras med att affärsidén i riskkapitalbranschen är att förvärva andelar i andra företag i syfte att avyttra andelarna inom ett antal år. Skälen för att löner i dotterföretag får räknas med vid beräkning av löneunderlaget, att bestämmelserna ska vara neutrala med avseende på organisation i ett eller flera företag, bedöms inte gälla för dotterföretag till riskkapitalfonder.

En investeringsfond tar emot kapital från ett antal investerare och investerar kapitalet till förmån för dessa investerare. Alla som investerar i fonden äger en andel av fondens tillgångar. Fondens medel kan investeras i olika värdepapper såsom räntebärande instrument och aktier. Fondens förvaltning leds av personer som ofta är anställda i ett externt förvaltarbolag, men de kan också vara anställda direkt av fonden. En fondförvaltare får ett arvode för sitt arbete. Arvodet kan vara fast eller rörligt, i det senare fallet ofta en viss procentsats av fondens kapital.

En investeringsfond som har bildats som ett aktiebolag kan vara moderföretag i förhållande till de företag som fonden investerar i. Ett förvaltarbolag kan också vara moderföretag i förhållande till en fond. Om förvaltarbolaget är ett fåmansföretag och de företag som fonden investerar i utgör dotterföretag till detta, kan delägare i förvaltarbolaget vid beräkningen av gränsbeloppet räkna med ersättning till arbetstagare i de företag som fonder investerar i. I dessa fall saknas det, enligt regeringens bedömning, en sådan koppling mellan å ena sidan de anställdas arbetsinsats i företagen som utgör fondens investering och å andra sidan avkastningen från förvaltarbolaget som motiverar bestämmelserna om beräkning av lönebaserat utrymme i dotterföretag. Till skillnad från

Sveriges advokatsamfund och *SVCA* anser därför regeringen, i likhet med promemorian, att det är befogat att begränsa möjligheten att beräkna löneunderlag baserat på ersättning till arbetstagare i företag som ägs genom en investeringsfond.

Utformningen av begränsningsregeln

När det gäller vilka företag som bör omfattas av en begränsningsregel föreslås i promemorian att bestämmelsen ska gälla dotterföretag till alternativa investeringsfonder och dotterföretag till förvaltare av alternativa investeringsfonder. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* väcker frågan om även andra fonder än alternativa investeringsfonder bör omfattas av förslaget.

För investeringsfonder gäller en näringsrättslig reglering som är utformad på europeisk nivå. Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (UCITS-direktivet) har implementerats i svenskt rätt genom lagen (2004:46) om värdepappersfonder, förkortad LVF. I LVF benämns en UCITS-fond som värdepappersfond. En värdepappersfond vänder sig till allmänheten. Av det skälet gäller särskilda placeringsbestämmelser som syftar till att tillvarata investerarnas behov av riskspridning. Placeringsbestämmelserna innebär begränsningar av vilka tillgångsslag fondens medel får placeras i och begränsningar av vilka riskkoncentrationer som fonden får ha. Av 5 kap. 20 § LVF följer att fondens förvaltare inte får förvärva aktier till en värdepappersfond med sådan rösträtt som gör det möjligt för förvaltaren att utöva ett väsentligt inflytande över ledningen av ett företag. Om ett fondbolag förvaltar flera värdepappersfonder, fondföretag, specialfonder eller andra alternativa investeringsfonder, gäller begränsningen det sammanlagda aktieinnehavet i fonderna och fondföretagen.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU om förvaltare av alternativa investeringsfonder reglerar juridiska personer vars normala verksamhet består i att förvalta en eller flera alternativa investeringsfonder. I direktivet definieras alternativa investeringsfonder något förenklat som företag för kollektiva investeringar som tar emot kapital från investerare för att till förmån för dessa investera det i enlighet med en fastställd investeringspolicy, och som inte omfattas av UCITS-direktivet. Direktivet har införts i svensk rätt genom lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, förkortad LAIF. Definitionen av alternativ investeringsfond är bred och omfattar bl.a. specialfonder som i allt väsentligt motsvarar UCITS-fonder, hedgefonder och riskkapitalfonder.

I inkomstskattelagen finns särskilda bestämmelser om beskattning av specialfonder och värdepappersfonder. Båda dessa typer av fonder är kontraktsrättsliga, vilket innebär att fonderna inte utgör juridiska personer. En värdepappersfond kan alltså inte vara ett fåmansföretag eftersom den inte kan vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. En värdepappersfond kan däremot förvaltas av ett aktiebolag som utgör ett fåmansföretag. För att rätten att beräkna löneunderlag ska omfatta också värdepappersfondens investeringar skulle det krävas att dessa utgör dotterföretag till förvaltarbolaget. Med hänsyn till värdepappersfonders rättsliga status och

de placeringsbestämmelser som gäller för dessa fonder bedömer regeringen att det inte är möjligt för delägare att tillgodoräkna sig löneunderlag från de företag som dessa fonder investerar i. Det saknas därför skäl att, som Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet efterfrågar, utvidga förslaget till andra fondtyper än alternativa investeringsfonder.

Sveriges advokatsamfund påpekar att det är viktigt att bestämmelsen inte riskerar att träffa fler delägare i fåmansföretag än vad som är avsikten. Definitionen i LAIF av en alternativ investeringsfond träffar enligt advokatsamfundet ett mycket stort antal företagsformer som inte är att anse som alternativa investeringsfonder i egentlig mening och som inte heller träffas av regelverket, t.ex. holdingbolag som är undantagna enligt 1 kap. 13 § LAIF.

Enligt 1 kap. 2 § LAIF avses med alternativ investeringsfond ett företag som har bildats för kollektiva investeringar och som tar emot kapital från ett antal investerare för att investera det i enlighet med en fastställd investeringspolicy till förmån för dessa investerare och som inte kräver auktorisation enligt artikel 5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag). AIF-förvaltare definieras som juridiska personer, vars normala verksamhet består i förvaltning av en eller flera alternativa investeringsfonder. LAIF reglerar främst förvaltare av alternativa investeringsfonder och endast i begränsad mån själva fonderna. Lagen innehåller bestämmelser om tillståndsplikt, verksamhetskrav och tillsyn i fråga om AIF-förvaltare.

Regeringen har förståelse för advokatsamfundets synpunkt att definitionen av en alternativ investeringsfond inte får uppfattas som otydlig i förhållande till vad den avses omfatta. Regeringen föreslår därför att det förtydligas att fondens förvaltare ska omfattas av tillstånds- eller registreringskrav enligt LAIF för att bestämmelsen ska vara tillämplig. I 1 kap. 13 § LAIF anges bl.a. att lagen inte ska tillämpas på AIF-förvaltare i den utsträckning de förvaltar en eller flera alternativa investeringsfonder vars enda investerare är AIF-förvaltaren, på holdingbolag och på program för anställdas andelsägande eller sparande. Det innebär att om en förvaltare omfattas av något av undantagen i LAIF, t.ex. att det rör sig om ett holdingbolag, så aktualiseras inte den nu föreslagna begränsningsregeln vad gäller beräkning av löneunderlag.

Även delägare i fonder vars förvaltare bedriver sin verksamhet i andra länder och som därför inte omfattas av den svenska lagen, bör träffas av begränsningsregeln avseende beräkning av löneunderlag. Bestämmelsen bör därför även omfatta fonder vars förvaltare hade omfattats av den svenska lagens tillstånds- eller registreringsplikt, om förvaltaren bedrivit sin verksamhet i Sverige.

Kammarrätten i Stockholm anser att begränsningsregeln bör avgränsas så att den inte omfattar dotterföretag till förvaltare av alternativa investeringsfonder.

När den särskilda dotterföretagsdefinitionen i 57 kap. IL nu ändras (se avsnitt 5.4) ökar möjligheten att en förvaltare skulle kunna anses ha sådant inflytande över en fonds investeringar som innebär att investeringarna skulle kunna anses vara dotterföretag till förvaltaren. Om fonden i sig inte

utgör en juridisk person kan investeringarna däremot inte anses vara dotterföretag till fonden. För att även den tänkbara situationen ska omfattas av begränsningsregeln föreslår regeringen att begränsningsregeln i stället för att omfatta dotterföretag till alternativa investeringsfonder ska omfatta företag som ägs genom en alternativ investeringsfond. Den i promemorian föreslagna begränsningen avseende dotterföretag till förvaltare av en alternativ investeringsfond kan då, som Kammarrätten i Stockholm föreslagit, utgå.

Sammanfattningsvis föreslår alltså regeringen att vid beräkningen av löneunderlag ska ersättning till arbetstagare i företag som ägs genom en alternativ investeringsfond inte räknas med. Med alternativ investeringsfond avses i detta sammanhang en fond enligt 1 kap. 2 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, vars förvaltare antingen omfattas av registrerings- eller tillståndsplikt enligt den lagen, eller som skulle ha omfattats av sådan plikt om förvaltaren bedrivit sin verksamhet i Sverige.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 57 kap. 17 a § IL.

5.6 Ändrad beräkning av ränta på omkostnadsbeloppet

Regeringens förslag: Vid beräkningen av den del av årets gränsbelopp som har sin grund i ett omkostnadsbelopp ska ränta bara beräknas på den del av det sammanlagda omkostnadsbeloppet, för andelar av samma slag och sort, som överstiger 100 000 kronor.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *Företagarna* och *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig. NSD anser dock att förslaget har ett begränsat förenklingsvärde.

Skälen för regeringens förslag: Omkostnadsbeloppet utgör ytterligare en parameter vid beräkningen av gränsbeloppet enligt huvudregeln och används för att fastställa en schabloniserad kapitalavkastning. Omkostnadsbeloppet motsvarar vad delägaren har betalat för andelen.

Fåmansföretagsreglerna har ändrats flera gånger genom åren. Ändringarna har medfört att omkostnadsbeloppet har minskat i betydelse för gränsbeloppets storlek på aggregerad nivå. Detta beror på att de flesta delägare som omfattas av fåmansföretagsreglerna har låga omkostnadsbelopp. Det vanligaste beloppet är 50 000 kronor per företag, vilket motsvarar kravet på lägsta aktiekapital under perioden 2010–2019. Vid en statslåneränta på en procent ökad med nio procentenheter motsvarar detta ett totalt gränsbelopp på 5 000 kronor. Den 1 januari 2020 sänktes kravet på aktiekapital till 25 000 kronor vilket kan förväntas leda till att delägare

i nya aktiebolag framöver sannolikt kommer ha ännu lägre omkostnadsbelopp.

De flesta delägare i fåmansföretag med kvalificerade andelar använder i dag förenklingsregeln för att beräkna gränsbeloppet. För dessa påverkar omkostnadsbeloppet inte gränsbeloppets storlek. De delägare som tillämpar huvudregeln för att beräkna gränsbeloppet använder i och för sig omkostnadsbeloppet som underlag för beräkningen. För dem är det dock främst det lönebaserade utrymmet som påverkar gränsbeloppets storlek. För ungefär två tredjedelar av de som använder huvudregeln bedöms det lönebaserade utrymmet ge ett större bidrag till gränsbeloppet än vad omkostnadsbeloppet gör.

För det stora flertalet delägare ger alltså omkostnadsbeloppet i dagsläget bara marginella effekter på deras ekonomiska förhållanden. Det talar för att beräkningen av ränta på omkostnadsbeloppet av förenklings-skäl skulle kunna tas bort som en parameter vid beräkningen av årets gränsbelopp. Om räntan på omkostnadsbeloppet skulle tas bort för alla delägare skulle det dock kunna leda till en försämrad skattesituation för en enskild delägare som investerat stora belopp i ett företag. Detta skulle i sin tur kunna leda till ett minskat ekonomiskt engagemang i företag och i förlängningen påverka företagets möjligheter att attrahera kapital.

För att reglerna även fortsättningsvis ska ge incitament till större investeringar i fåmansföretag anser regeringen att ränta på omkostnadsbeloppet bör finnas kvar som en parameter vid beräkningen av gränsbeloppet för delägare med stora omkostnadsbelopp. Samtidigt bör komplicerade beräkningar för delägare med små omkostnadsbelopp undvikas. Med hänsyn till hur kravet på aktiekapital i aktiebolag och fåmansföretagsdelägarnas omkostnadsbelopp har utvecklats under senare år föreslår regeringen därför att ränta på omkostnadsbelopp bara ska beräknas för den del av omkostnadsbeloppet som överstiger 100 000 kronor för andelar av samma slag och sort.

Förslaget innebär att delägare som har omkostnadsbelopp under 100 000 kronor inte behöver tillämpa beräkningsreglerna för ränta på omkostnadsbeloppet. Enligt kommittén innebär den föreslagna beloppsnivån att beräkningen förenklas för 93 procent av delägarna. Regeringen anser därför, till skillnad mot vad *NSD* anför, att förenklingsvärdet är betydande. Samtidigt kan den skattemässiga situationen för de som har stora omkostnadsbelopp i stor utsträckning bibehållas.

För att undvika tröskeffekter bör förslaget inte utformas så att en delägare får utöka sitt gränsbelopp med ränta på hela omkostnadsbeloppet när det överstiger beloppsgränsen på 100 000 kronor. En sådan utformning skulle skapa ett incitament för delägare att öka omkostnadsbeloppet endast av skatteskäl. Det föreslås därför i stället att regeln utformas så att ränta får beräknas på den del av omkostnadsbeloppet som överstiger beloppsgränsen.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 57 kap. 11 § IL.

5.7 Sparat utdelningsutrymme ska inte räknas upp med ränta

Regeringens förslag: Sparade utdelningsutrymmen ska föras vidare till senare beskattningsår utan ränteuppräkningsranta.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Det gäller bl.a. *Ekonomistyrningsverket*, *FAR*, *Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU)*, *Konjunkturinstitutet*, *Lantbrukarnas riksförbund*, *Skatteverket* och *Srf konsulterna*. IFAU påpekar att tidigare, när den schablonmässigt bestämda avkastningen byggde på ekonomiska principer, var uppräkningsranta av ackumulerade outnyttjade gränsbelopp en viktig del av systemet. När dessa principer nu har frångåtts är det dock rimligt att slopa uppräkningsranta.

Almega och *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig, avstyrker förslaget och framhåller att ränteuppräkningsranta är väsentlig för att inflationsskydda regelverket. Förslaget kan enligt NSD inte heller motiveras av förenklings-skäl eftersom ränteuppräkningsranta är en enkel procentuell uppräkningsranta, som normalt kan utföras automatiskt och därför inte utgör någon reell ökning av regelverkets komplexitet. *Företagarna* framför liknande synpunkter. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* påpekar att på aggregerad nivå står uppräkningsranta för en stor del av ökningen av sparade utdelningsutrymmen.

Srf konsulterna anser att det behöver införas ett fastställelseförfarande för det sparade utdelningsutrymmet.

Skälen för regeringens förslag: När möjligheten att spara outnyttjat gränsbelopp som sparat utdelningsutrymme och ränteuppräkningsranta på det sparade utdelningsutrymmet infördes motiverades det med behovet att skapa skattemässig neutralitet mellan utdelning som lämnas i dag och utdelning som lämnas i framtiden. Utan en möjlighet att spara utdelningsutrymmen finns det risk för att företagen lämnar utdelningar som är större än vad som är optimalt sett ur företagets synvinkel, för att delägare inte ska gå miste om möjligheten till den lägre kapitalbeskattningen. Nivån på uppräkningsranta påverkar incitamenten att hålla kvar vinstmedel i företaget, eftersom en hög ränta på sparade utdelningsutrymmen minskar skattebördan på kvarhållna vinstmedel mätt i nuvärde (prop. 2005/06:40 s. 56 och 57).

De sparade utdelningsutrymmena ökar med drygt 100 miljarder kronor per år, eftersom de gränsbelopp som årligen genereras överstiger de gränsbelopp som kan utnyttjas för beskattning av utdelning och kapitalvinst. Sparat utdelningsutrymme räknas upp med statslåneranta ökad med tre procentenheter. Även ränteuppräkningsranta bidrar med betydande belopp till gränsbeloppet, eftersom det beräknas på ett så stort underlag. Ranta bidrar därför också till ökningen av sparade utdelningsutrymmen. De sparade utdelningsutrymmena är ojämnt fördelade. Den procent av delägarna som har störst sparat utdelningsutrymme har ungefär

hälften av det totala beloppet, medan de tio procent av delägarna som har störst utrymmen har ungefär 77 procent av det totala beloppet. Kommittén har bedömt att det är osannolikt att dessa stora sparade utdelningsutrymmen någonsin kommer att kunna nyttjas.

Enligt regeringens bedömning behöver det alltså finnas en möjlighet att spara utdelningsutrymmen till senare beskattningsår, för att systemet inte ska ge incitament att lämna större utdelningar än vad som är optimalt ur företagets synvinkel. Att behålla möjligheten att spara utdelningsutrymmen men att ta bort ränteuppräkningsrätten på det sätt som kommittén föreslår, skulle dock kunna bidra till att begränsa ökningstakten så att nivåerna på de sparade utdelningsutrymmena inte framstår som omotiverat stora och av den anledningen riskerar att ses som ett legitimitetsproblem för regelsystemet. För ett sådant förslag talar enligt regeringen också det som *IFAU* anför om att när den schablonmässigt bestämda kapitalavkastningen byggde på ekonomiska principer var uppräkningsrätten en viktig del av systemet. Nu har dessa principer i flera avseenden frångåtts (t.ex. genom införandet av förenklingsregeln) och det förefaller därför rimligt att ta bort uppräkningsrätten. *Almega* och *NSD* anser att ränteuppräkningsrätten bör behållas eftersom den är väsentlig för att inflationsskydda regelverket. Regeringen har visserligen förståelse för den synpunkten men anser att skälen för att ta bort ränteuppräkningsrätten väger tyngre. Precis som *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* påpekar står uppräkningsrätten för en inte obetydlig del av ökningen av sparade utdelningsutrymmen och eftersom de gränsbelopp som uppstår varje år är större än de gränsbelopp som kan utnyttjas, kommer de sparade gränsbeloppen att växa över tid även om uppräkningsrätten tas bort. De gränsbelopp som genereras från uppräkningsrätten bedöms till stor del utgöras av gränsbelopp som delägarna ändå inte kan använda. Att ta bort uppräkningsrätten innebär också, till skillnad från vad *Företagarna* och *NSD* anser, en förenkling av regelverket eftersom såväl antalet beräkningsmoment som antalet parametrar som ingår i beräkningen av årets gränsbelopp blir färre. Sammanfattningsvis föreslår därför regeringen att ränteuppräkningsrätten på sparade utdelningsutrymmen bör tas bort.

Det som *Srf konsulterna* för fram om behovet av att införa ett fastställelseförfarande för sparade utdelningsutrymmen faller utanför ramen för det här lagstiftningsärendet och behandlas därför inte vidare här.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 57 kap. 10 och 13 §§ IL.

5.8 Index- och kapitalunderlagsreglerna tas bort

Regeringens förslag: Index- och kapitalunderlagsreglerna som används vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för kvalificerade andelar som anskaffats före 1990 eller 1992 ska tas bort.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget, däribland

Företagarförbundet, Kammarrätten i Stockholm, Konjunkturinstitutet, Lantbrukarnas riksförbund, Skatteverket, Srf Konsulterna, Sveriges advokatsamfund, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys) och Tillväxtverket.

Almega och Näringslivets Skattedelegation, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig, har förståelse för förslaget men reserverar sig dock för att det kan innebära att delägare får en kraftigt förändrad beskattningssituation som inte framstår som legitim. Det bör i stället övervägas att låta reglerna kvarstå, eller på annat sätt kompensera för effekterna som kan uppstå. *Företagarna* lämnar liknande synpunkter men anser samtidigt att förslaget innebär en förenkling av regelverket.

Skälen för regeringens förslag: För den som använder huvudregeln för att beräkna årets gränsbelopp är underlaget det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång. Enligt 57 kap. 12 § andra stycket IL får dock omkostnadsbeloppet för andelar som förvärvats före 1990 respektive 1992 beräknas enligt särskilda regler i 57 kap. 25–35 §§ IL. Reglerna benämns index- och kapitalunderlagsreglerna.

Indexregeln i 57 kap. 25 § IL innebär att för aktier som förvärvats före 1990 får anskaffningsutgiften räknas upp med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen från förvärvet fram till och med 1989, dock tidigast från och med 1970. Vid uppräknningen används omräkningstal som dåvarande Riksskatteverket fastställt för beräkning av kapitalvinster på fastigheter under beskattningsåret 1990. Syftet med regeln är att förhindra att inflationsvinster för tiden innan fåmansföretagsreglerna infördes beskattas i inkomstlaget tjänst (prop. 1990/91:54 s. 220).

Vid 1992 års taxering infördes ytterligare alternativregler, de s.k. kapitalunderlagsreglerna i 57 kap. 26–35 §§ IL. Reglerna innebär en möjlighet att i stället för anskaffningskostnaden för aktierna ta upp värdet på aktierna vid utgången av det beskattningsår som taxerades 1993. Syftet bakom kapitalunderlagsreglerna var att de skulle utgöra övergångsregler för aktier som hade förvärvats före 1992. Avsikten var inte att värdet skulle justeras årligen för i bolaget behållna vinstmedel (se prop. 1993/94:234 s. 83 och 84).

Såväl indexregeln som kapitalunderlagsreglerna har övergångskaraktär. Reglerna syftar till att beakta den allmänna prisutvecklingen från och med 1970 fram till 1990 respektive andelens värde vid utgången av det beskattningsår som taxerats 1993. När de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag infördes skedde detta i en delvis annan skattemässig miljö, i en tid med relativt hög inflation och där storleken på det investerade kapitalet i företaget hade större betydelse för beräkningen av gränsbeloppet.

Användningen av indexregeln och kapitalunderlagsreglerna har minskat över tid. Omkostnadsbeloppet genererar en liten del av de totala gränsbeloppen bland delägare generellt, även bland de delägare som använder index- eller kapitalunderlagsreglerna. Det beror på att det stora flertalet av de delägare som någon gång använt index- eller kapitalunderlagsreglerna under perioden 2011–2021 oftast använder förenklingsregeln för att beräkna gränsbeloppet, eller har ett lönebaserat utrymme i sitt gränsbelopp som är stort sett i relation till omkostnadsbeloppets bidrag. Det kan också

bero på att delägare har slutat att bedriva verksamhet. Det kan därför antas att tillämpningen av reglerna fortsatt kommer att minska över tid. Med hänsyn till det minskande användandet av reglerna och det faktum att omkostnadsbeloppets betydelse för storleken på gränsbeloppet stadigt har minskat anser regeringen att det finns skäl att ta bort reglerna. Regeringen delar också *Företagarnas* uppfattning att förslaget att ta bort reglerna innebär en förenkling eftersom regelverket blir lättare att överblicka.

Eftersom reglerna får tillämpas efter benefika överlåtelser av andelar kan det dock komma att finnas ett fåtal delägare som får tillämpa reglerna under lång tid framöver. För att dessa delägare och andra som fortfarande tillämpar reglerna inte ska försättas i en orimlig beskattningssituation bör de genom övergångsbestämmelser få tid till anpassning. Därmed mildras också den effekt som *Almega* och *NSD* framhåller. Frågan om övergångsbestämmelser med anledning av att reglerna tas bort behandlas i avsnitt 8.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 57 kap. 12 och 21 §§ och upphävandet av 57 kap. 25–35 §§ IL.

5.9 Vissa tidsperioder förkortas med ett år

Regeringens förslag: Vissa tidsperioder vid tillämpningen av fåmansföretagsreglerna ska förkortas med ett år, från fem till fyra år. Det gäller tidsperioderna i den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen, kvalificeringsreglerna, utomståenderegeln och karenregeln när ett företag upphör att vara ett fåmansföretag.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget, däribland *Företagarna*, *Näringslivets Skattedelegation*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig, *Näringslivets Regelnämnd* och *Saco*. Företagarna anser att tiden kan kortas till tre år.

Skälen för regeringens förslag: Flera av reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL innehåller tidsperioder som innebär att olika bedömningar ska ske med hänsyn till förhållandena under beskattningsåret och ytterligare fem beskattningsår. Syftet med att beakta en längre tidsperiod än beskattningsåret är bl.a. att det inte ska vara möjligt att undvika beskattning enligt de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag genom att upphöra med verksamheten och omedelbart, eller i vart fall under påföljande år, ta ut uppsamlade förvärvsinkomster som utdelning på onoterade, icke kvalificerade, andelar till 25 procents skatt.

Ytterligare ett syfte med en längre tidsperiod är att motverka att delägare rör sig i och ur fåmansföretagsreglerna. Det finns därför regler som innebär att en kvalificerad andel i ett fåmansföretag förblir kvalificerad under en karenstid efter det att delägaren eller någon närstående upphört att vara verksamma i betydande omfattning. Det gäller såväl i det företag där

andelarna är kvalificerade som i andra fåmansföretag som det direktägda fåmansföretaget, direkt eller indirekt, äger andelar i. Detsamma gäller också verksamhet i fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

För att regelsystemet ska kunna motverka inkomstomvandling anser regeringen att omständigheterna under flera år även fortsättningsvis kommer att behöva beaktas. Utan sådana regler skulle det också vara möjligt att gå i och ur fåmansföretagsreglerna mellan två beskattningsår. Regeringens bedömning är dock att förslagen om en förändrad beräkningsmodell för gränsbeloppet (se avsnitt 5.2–5.6), sammantaget med förkortade tidsperioder, skulle bidra till att minska inlåsningsavskattningen av kapital. Förkortade tidsperioder bör också kunna minska den tid som delägare lägger på olika skattemässiga bedömningar vilket innebär en förenkling. Regeringen anser därför, i likhet med flera remissinstanser, att tidsperioderna bör förkortas. Vid en avvägning mellan fördelarna med förkortade tidsperioder och den ökade risken för skatteplanering och inkomstomvandling anser regeringen, i likhet med kommittén men till skillnad från *Företagarna*, att det är rimligt att förkorta perioden med ett år. Det innebär att hänsyn ska tas till förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren eller, om ett företag upphör att vara fåmansföretag, under som mest fyra beskattningsår.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 57 kap. 3, 4, 5 och 6 §§ IL.

6 Utdelning och kapitalvinst på andelar som mottas i samband med andelsbyten och partiella fissioner

6.1 Andelsbyten och partiella fissioner

Framskjuten beskattning vid andelsbyte

I 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om s.k. framskjuten beskattning vid andelsbyten. Reglerna bygger på bestämmelserna i 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). Bestämmelserna innebär att en fysisk person kan avyttra andelar i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget) mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget utan att beskattas i samband med bytet. Beskattning av den eventuella kapitalvinsten sker i stället först när de mottagna andelarna avyttras och säkerställs genom att omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna förs över till de mottagna andelarna.

Den framskjutna beskattningen vid andelsbyten har ställt särskilda krav vid utformningen av fåmansföretagsreglerna. Bestämmelserna har utformats för att det inte ska vara möjligt att använda andelsbyten för att kringgå den särskilda beskattningen, men också för att garantera att den framskjutna beskattningen, när den väl sker, är i enlighet med reglerna.

Om den avyttrade andelen i ett andelsbyte är kvalificerad ska bestämmelserna i 48 a kap. 8 a–8 c §§ IL tillämpas. Det ska då göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i tjänst och kapital om reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyte inte varit tillämpliga. Det ska fastställas två olika tjänstebelopp, ett för utdelning och ett för kapitalvinst. Det beror på att det finns två olika takbelopp, ett för utdelning och ett för kapitalvinst.

Om mottagna andelar är kvalificerade bara på grund av att de avyttrade andelarna varit kvalificerade, ska den framskjutna beskattningen begränsas till dessa tjänstebelopp. Reglerna ska säkerställa att en delägare över tid inte blir beskattad för högre belopp i inkomstslaget tjänst än de belopp som räknas fram vid andelsbytet och som skulle ha beskattats enligt allmänna regler om inte reglerna om framskjuten beskattning hade varit tillämpliga. En eventuell värdestegring som sker efter andelsbytet avseende en mottagen andel som bara är kvalificerad på grund av att den avyttrade andelen var kvalificerad kommer genom denna metod inte att till någon del beskattas i inkomstslaget tjänst utan endast i inkomstslaget kapital (prop. 2002/03:15 s. 42 och 63 och prop. 2006/07:2 s. 91 och 92).

Beskattningen vid partiella fissioner

En partiell fission är i likhet med ett andelsbyte ett ombildningsförfarande som påverkar delägares andelsinnehav. Med en partiell fission avses en ombildning som uppfyller förutsättningarna i 38 a kap. 2 § IL och innebär förenklat att ett företag överlåter en eller flera verksamhetsgrenar till ett eller flera övertagande företag mot ersättning i form av andelar i det övertagande företaget. Ersättningen ska lämnas till andelsägarna i det överlåtande företaget. Resultatet av ombildningen blir att andelsägare i det överlåtande företaget kommer att äga andelar i två eller flera företag som vart och ett kommer att innehålla delar av den verksamhet som ursprungligen fanns i det överlåtande företaget. I likhet med reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten är reglerna om partiella fissioner utformade med fusionsdirektivet som förebild och syftet är att omstrukturerings inte ska utlösa någon omedelbar beskattning.

Vid en partiell fission gäller att andelsägarna anses ta emot ersättningen, i form av andelar, som utdelning från det överlåtande företaget. Den uppskjutna beskattningen uppnås genom att värdet av de mottagna andelarna, dvs. utdelningen i form av andelar, inte behöver tas upp till beskattning (42 kap. 16 b § IL). Beskattningen hos andelsägaren sker i stället när de överlåtna andelarna avyttras eller när utdelning erhålls på dessa andelar.

Om andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade vid tidpunkten för den partiella fissionen ska bestämmelserna i 48 kap. 18 d och 18 e §§ IL tillämpas. På motsvarande sätt som vid andelsbyten ska det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst (tjänstebelopp för utdelning respektive tjänstebelopp för

kapitalvinst) om bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid partiella fissioner inte hade varit tillämpliga. Tjänstebeloppet säkerställer även i dessa fall att en delägare över tid inte blir beskattad för mer än de belopp som beräknades i samband med den partiella fissionen. (prop. 2006/07:2 s. 81–85).

Särskilt kvalificerade andelar

Andelar som en andelsägare har mottagit vid andelsbyten eller partiella fissioner och där andelarna i det avyttrade eller det överlåtande företaget varit kvalificerade är ofta även de kvalificerade enligt de allmänna reglerna i 57 kap. IL. Det beror på att andelsägaren ofta är eller har varit verksam i betydande omfattning även i det övertagande företaget eller att den verksamhet som har bedrivits i det överlåtande företaget har överförs till det övertagande företaget. För att fånga upp de fall där mottagna andelar inte blir kvalificerade enligt de allmänna reglerna och för att förhindra att en andelsägare kringgår den särskilda beskattningen i 57 kap. IL ska andelar som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission också anses vara kvalificerade (57 kap. 7 § första stycket IL). Sådana andelar, dvs. andelar som är kvalificerade på grund av att andelar i det avyttrade eller överlåtande företaget varit kvalificerade, brukar kallas särskilt kvalificerade andelar. Bestämmelserna om särskilt kvalificerade andelar innebär att en delägare kan inneha kvalificerade andelar som omfattas av 57 kap. IL trots att företaget inte är ett fåmansföretag. Kvalificerade andelar kan därför exempelvis innehas i ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad och som i sig därför inte kan utgöra ett fåmansföretag.

Bestämmelserna om att andelar i vissa fall ska anses som kvalificerade efter ett andelsbyte eller en partiell fission har kompletterats med bestämmelser som är tänkta att säkerställa att reglerna om särskilt kvalificerade andelar inte kringgås genom olika förfaranden efter ett andelsbyte eller en partiell fission. De förfaranden som regleras är när särskilt kvalificerade andelar avyttras på nytt, när äganderätten benefikt överförs till annan, t.ex. genom gåva, samt när en ny andel förvärvas med stöd av en särskilt kvalificerad andel (57 kap. 7 a och 7 b §§ IL).

En andel kan samtidigt vara både särskilt kvalificerad och kvalificerad enligt de allmänna reglerna. En andel som bara är särskilt kvalificerad upphör att vara kvalificerad när tjänstebeloppet för utdelning tagits upp till beskattning (57 kap. 20 c och 20 d §§ IL).

6.2 Rätten till lönebaserat utrymme vid andelsbyte utökas

Regeringens förslag: Om en kvalificerad andel har mottagits genom ett andelsbyte ska även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För tiden före andelsbytet ska den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen. Vid beräkningen av löneunderlaget ska i dessa fall kontant ersättning avse belopp som betalats ut från det avyttrade företaget och dess dotterföretag.

Efter ett andelsbyte ska det inte beräknas något gränobelopp under beskattningsåret för en mottagen andel.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget, däribland *Almega*, *FAR*, *Näringslivets Skattedelegation*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig, och *Skatteverket*. Ingen av remissinstanserna invänder mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Årets gränobelopp ska beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Det innebär att en andelsägare som genomför ett andelsbyte under ett kalenderår kommer att beräkna årets gränobelopp för det år då andelsbytet görs på de avyttrade andelarna. Året efter andelsbytet beräknas gränobeloppet på de genom andelsbytet mottagna andelarna.

Gränobeloppet får i vissa fall utökas med ett lönebaserat utrymme. Detta beräknas utifrån sådan ersättning som lämnats till arbetstagare i företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret (löneunderlaget). I löneunderlaget får endast ersättning som betalats ut under den tid som andelen har ägts räknas med (57 kap. 16 § andra stycket IL). Om ett dotterföretag har ägts bara under en del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut i dotterföretaget under den tid som dotterföretaget har ägts räknas med i löneunderlaget.

Om ett andelsbyte genomförs under ett kalenderår kommer bara sådan ersättning som betalats ut från företaget och dess dotterföretag under den tid som andelen har ägts att ingå i löneunderlaget och påverka beräkningen av gränobeloppet året efter andelsbytet. Året efter andelsbytet tillfaller gränobeloppet den mottagna andelen men det lönebaserade utrymmet kan enligt nuvarande bestämmelser endast beräknas på ersättningar som utbetalats efter andelsbytet. Nuvarande utformning av bestämmelserna i inkomstskattelagen ger därför inte en delägare möjlighet att året efter andelsbytet tillgodoräkna sig löneunderlag som hör till den avyttrade andelen, dvs. löneunderlag avseende tiden före andelsbytet under det år då andelsbytet görs faller bort. Gränobeloppet riskerar till följd av detta att bli lägre än om något andelsbyte inte hade genomförts.

Den nuvarande ordningen kan innebära en risk för att en delägaers beskattning blir högre på grund av att delägaren har genomfört ett andelsbyte som omfattas av reglerna i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning.

Regeringen anser att reglerna bör ändras så att det lönebaserade utrymmet inte faller bort för tiden före andelsbytet för det år andelsbytet sker. Året efter andelsbytet bör löneunderlaget, som beräknas på ersättningar som har lämnats året före beskattningsåret, beräknas för en mottagen andel både för tiden före bytet (beräknat på de avyttrade andelarna) och för tiden efter bytet (beräknat på de mottagna andelarna). Detta uppnås förslagsvis genom en regel som anger att om en kvalificerad andel mottagits genom ett andelsbyte får även ersättning som har betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För tiden före andelsbytet ska då den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen. För att ersättning som har betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet och som hör till de avyttrade andelarna ska kunna ingå i beräkningen av det lönebaserade utrymmet föreslås också en bestämmelse om att vid beräkning av löneunderlaget ska i dessa fall kontant ersättning avse belopp som betalats ut från det avyttrade företaget och dess dotterföretag.

Som tidigare angetts ska gränsbeloppet beräknas utifrån förhållandena vid årets ingång. I dag finns dock bestämmelser som har införts för att förhindra att en andelsägare använder reglerna om andelsbyte för att under ett och samma beskattningsår beräkna flera gränsbelopp på samma andelar med anledning av utdelningar som lämnades efter ett andelsbyte. Eftersom årets gränsbelopp nu ska tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång är det inte längre möjligt att beräkna flera gränsbelopp under ett och samma beskattningsår. Bestämmelsen i 57 kap. 10 a § IL har därför förlorat sin betydelse för beräkning av gränsbelopp efter andelsbyten och ska därför tas bort.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 57 kap. 17 §, införandet av en ny bestämmelse i 57 kap. 16 a § och slopandet av 57 kap. 10 a § IL.

6.3 Beskattningen när tjänstebeloppet har beräknats till noll kronor

Regeringens förslag: Om tjänstebeloppet för utdelning för en andel som mottas vid ett andelsbyte eller en partiell fission är noll kronor ska andelen anses som kvalificerad under fyra beskattningsår efter andelsbytet eller den partiella fissionen, eller under den kortare tid som hade följt av de allmänna bestämmelserna om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget, däribland *Almega*, *FAR*, Näringslivets *Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig, och *Skatteverket*. Ingen av remissinstanserna invänder mot förslaget.

Almega, NSD och FAR anser att det även bör införas en tidsgräns om ett tjänstebelopp som överstiger noll kronor beräknas vid bytestillfället så att den särskilda kvalifikationen kan upphöra efter en innehavstid som motsvarar karenstiden enligt de allmänna reglerna och att tjänstebeloppet i sådant fall bortfaller. Syftet med att införa en sådan tidsgräns skulle även då vara att uppnå en beskattning som om andelsbyte aldrig skett och uppnå en enhetlighet i beskattningen.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst efter ett andelsbyte eller en partiell fission reglerar bl.a. hur en utdelning ska minska de tjänstebelopp som hör till den mottagna andelen. Av bestämmelserna framgår också att en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 57 kap. 7–7 b §§ IL upphör att anses som kvalificerad när ett belopp som motsvarar tjänstebeloppet för utdelning har tagits upp i inkomstslaget tjänst (57 kap. 20 c och 20 d §§ IL). Nuvarande bestämmelser reglerar alltså bara den situationen att det till andelen hör ett tjänstebelopp för utdelning som kan minskas vid en framtida utdelning. De reglerar däremot inte när en andel upphör att vara kvalificerad om tjänstebeloppet för utdelning har beräknats till noll kronor vid ett andelsbyte eller en partiell fission.

Bestämmelserna om särskilt kvalificerade andelar och om beräkning av tjänstebelopp ska både säkerställa att ett andelsbyte eller en partiell fission inte leder till att fåmansföretagsreglerna kringgås och att andelsägarens beskattning inte blir högre än om ombildningen inte hade genomförts. I ett fall där tjänstebeloppet för utdelning vid ombildningen uppgår till noll kronor finns det ingen risk för att beskattningsreglerna kringgås. Att reglerna omfattar även en sådan andel beror i stället på att en andelsägare annars inte kan tillgodoräkna sig ett eventuellt sparutrymme som hör till avyttrade andelar och riskerar en högre beskattning än om ombildningen inte hade genomförts. Frågan om när en sådan andel ska upphöra att vara särskilt kvalificerad är dock oreglerad.

Det finns därför skäl att klargöra när en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 7–7 b §§ IL upphör att vara kvalificerad. För att säkerställa en beskattning som motsvarar den som hade skett om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts anser regeringen att det är rimligt att den särskilda kvalifikationen i dessa fall upphör efter en innehavstid som motsvarar karenstiden enligt de allmänna reglerna. Det skulle ge andelsägaren samma möjlighet att tillgodoräkna sig ett eventuellt sparutrymme och beräkna nya gränobelopp som andelsägaren hade haft om ombildningen inte hade genomförts, men då omständigheterna i övrigt hade varit desamma. I denna lagrådsremiss föreslås att karenstiden ska sänkas från fem till fyra år. NSD och FAR anser att en motsvarande tidsgräns bör införas för andelar till vilka det hör ett tjänstebelopp för utdelning som beräknats till mer än noll kronor för att göra regelsystemet mer i överensstämmelse med EU-reglerna samt skapa en större enhetlighet i beskattningen. Den nuvarande modellen med tjänstebelopp är utformad för att säkerställa en beskattning i överensstämmelse med EU-reglerna. Regeringen ser därför inte att det finns skäl att lägga fram ett förslag om en generell tidsgräns för särskilt kvalificerade andelar.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att om tjänstebeloppet för utdelning på en andel som mottas vid ett andelsbyte eller en partiell fission

beräknas till noll kronor ska andelen anses som kvalificerad under fyra beskattningsår därefter eller den kortare tid som hade följt av 57 kap. 4 § IL om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av 57 kap. 20 e § IL.

6.4 Beskattningen av andelar som erhållits med stöd av en andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission

Regeringens förslag: En andel som förvärvas med stöd av en särskilt kvalificerad andel ska bara anses kvalificerad om det inte lämnas någon ersättning vid förvärvet, eller om ersättningen är lägre än andelens marknadsvärde. Om det till den andel som förvärvet grundas på, hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission, ska tjänstebeloppen vid tidpunkten för förvärvet fördelas mellan den förvärvade andelen och den andel som förvärvet grundas på. Ett eventuellt sparat utdelningsutrymme ska fördelas på motsvarande sätt. Den del av tjänstebeloppen som ska fördelas till en förvärvad andel ska motsvara den förändring (minskning) av marknadsvärdet som förfarandet medför för den andel som förvärvet grundas på. När ett belopp som motsvarar tjänstebeloppet för utdelning har tagits upp till beskattning ska den förvärvade andelen, under förutsättning att den bara är särskilt kvalificerad, inte längre anses som kvalificerad.

När en delägare avyttrar andelar av samma slag och sort och andelsinnehavet helt eller delvis består av andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission, ska avyttringen ske i en viss turordning. Andelar till vilka det hör tjänstebelopp ska anses avyttrade efter andelar som har förvärvats före dem och före andelar som har förvärvats efter dem. Om andelsinnehavet utgörs av andelar till vilka det hör tjänstebelopp och dessa har förvärvats vid olika tidpunkter, tillämpas turordningen separat för varje förvärv av sådana andelar. Andelar som har förvärvats med stöd av andelar ska dock anses avyttrade direkt efter de andelar som förvärvet grundar sig på.

Andelar som anses som särskilt kvalificerade för att de har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission ska vid tillämpning av genomsnittsmetoden för beräkning av omkostnadsbelopp inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som delägaren äger.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget, däribland *Almega*, *FAR*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)*, *Svenskt Näringsliv* och

Fastighetsägarna Sverige ansluter sig, och *Skatteverket*. Ingen av remissinstanserna invänder mot förslaget.

Skatteverket har lagtekniska synpunkter på förslagen. Det gäller främst hur den föreslagna turordningsregeln ska tillämpas i vissa situationer. Enligt Skatteverket gäller det dels vilken plats i turordningen andelar som förvärvats med stöd av gamla andelar har vid en ny- eller fondemission, dels vad som gäller om andelar som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel i sin tur ligger till grund för ytterligare förvärv av andelar som blir särskilt kvalificerade, till exempel genom en efterföljande fondemission. Enligt Skatteverkets uppfattning bör även en andel som förvärvats med stöd i en sådan särskilt kvalificerad andel infogas i systemet för att undvika att bestämmelserna kommer i konflikt med EU-rätten.

Skälen för regeringens förslag

En andel som förvärvas med stöd av en särskilt kvalificerad andel ska bara anses kvalificerad i vissa fall och under viss tid

Enligt 57 kap. 7 b § första stycket tredje meningen IL ska en andel anses kvalificerad om den förvärvas med stöd av en särskilt kvalificerad andel. Bestämmelsen tar i första hand sikte på andelar som förvärvas genom en skattefri utdelning av andelar i det köpande företags dotterföretag (en s.k. Lex ASEA-utdelning enligt 42 kap. 16 § IL). Den ska även tillämpas på andelar som förvärvas med stöd av en särskilt kvalificerad andel vid t.ex. nyemission och fondemission (prop. 2002/03:15 s. 66). Bestämmelsen syftar till att förhindra värdeöverföringar från de mottagna andelarna genom ett Lex ASEA-förfarande, en nyemission eller en fondemission. Bestämmelsen har getts en sådan formulering att samtliga fall av värdeöverföringar omfattas (prop. 2002/03:15 s. 44).

Trots att bestämmelsen ska förhindra att värden förs över till andelar som inte omfattas av tjänstebeskattnings är tillämpningen av bestämmelsen inte begränsad till sådana förfaranden där förfarandet innebär en faktisk värdeöverföring. Bestämmelsen omfattar enligt sin lydelse alla andelar som förvärvas med stöd av särskilt kvalificerad andel.

Regeringen anser att kvalificeringen av andelar som har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel bör begränsas till andelar som förvärvas vid ett förfarande som innebär en risk för en värdeöverföring, dvs. ett förfarande som skulle kunna urholka värdet på de ursprungliga mottagna andelarna. Om det har lämnats en marknadsmässig ersättning för de andelar som har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel finns det ingen sådan risk för värdeöverföring. I dessa fall är det inte motiverat att andelarna ska omfattas av systemet för kvalificerade andelar.

Regeringen föreslår därför att den särskilda kvalificeringen vid förvärv av andelar med stöd av en särskilt kvalificerad andel begränsas till fall när andelsägaren inte har lämnat någon ersättning för andelen, eller när ersättningen för andelen är lägre än andelens marknadsvärde.

I 57 kap. IL saknas bestämmelser som anger vid vilken tidpunkt en särskilt kvalificerad andel som har förvärvats med stöd av en sådan andel upphör att vara kvalificerad. Det finns därmed inte heller någon egentlig begränsning av skatteuttaget i inkomstslaget tjänst. Frånvaron av sådana regler skapar en risk för en beskattning som inte är proportionerlig i

förhållande till bestämmelsernas syfte. Det leder vidare till att en delägare kan komma att beskattas på ett mindre förmånligt sätt än vad som hade varit fallet om den tidigare ombildningen i form av t.ex. ett andelsbyte inte hade genomförts. Som kommittén anger innebär det att det också finns en risk för en beskattning i strid med fusionsdirektivet.

Regeringen anser därför att det bör införas bestämmelser som begränsar skatteuttaget i inkomstslaget tjänst och som leder till att andelarna upphör att vara kvalificerade när det saknas skäl för att upprätthålla den särskilda beskattningen. Metoden för att begränsa den framtida tjänstebeskattningen och den särskilda kvalificeringen bör följa den metod som utarbetats för fördelning av tjänstebelopp vid upprepade andelsbyten och partiella fissioner. Regeringen föreslår därför att om en andel har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel och det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde, och det till den andel som förvärvet grundas på hör tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission ska tjänstebeloppen fördelas mellan den förvärvade andelen och den andel som förvärvet grundas på.

Fördelningen bör göras vid tidpunkten för när andelen förvärvas och motsvara den värdeminskning som Lex ASEA-utdelningen, ny- eller fondemissionen innebär för den ursprungliga andelen. Den del av tjänstebeloppen som fördelas på en förvärvad andel bör därför motsvara den förändring av marknadsvärdet som förvärvet medför för den andel som förvärvet grundas på. Fördelningen kan jämföras med den fördelning av tjänstebelopp som görs av beräknade tjänstebelopp vid en efterföljande partiell fission (jfr 48 kap. 18 e § IL). Det innebär att fördelningen ska göras på ett motsvarande sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a § IL. Ett eventuellt sparat utdelningsutrymme som hör till den andel som förvärvet grundas på ska också fördelas på motsvarande sätt.

När ett belopp som motsvarar det tjänstebelopp för utdelning som har fördelats på andelen har tagits upp till beskattning ska den förvärvade andelen inte längre anses som kvalificerad. Därigenom säkerställs att delägaren inte kommer att beskattas på ett mindre förmånligt sätt än vad som hade varit fallet om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts.

En utökad turordningsregel vid avyttring av andelar till vilka det hör ett tjänstebelopp

Vid ett andelsbyte kan en andelsägare sedan tidigare inneha andelar av samma slag och sort i det köpande företaget (gamla andelar). Detsamma gäller vid en partiell fission men då i det övertagande företaget. Andelsägaren kan också förvärva ytterligare andelar av samma slag och sort i samma företag efter ombildningen (nya andelar). Om enbart vissa av dessa andelar avyttras tillämpas turordningsreglerna i 48 kap. 18 b § och 48 a kap. 15 § IL. Reglerna innebär att andelar av samma slag och sort ska anses avyttrade i viss ordning; gamla andelar, de vid andelsbytet eller den partiella fissionen mottagna andelarna och slutligen nya andelar. Med stöd av turordningen avgörs när de mottagna andelarna avyttras. Turordningsreglerna är därmed också en förutsättning för att veta dels när tjänstebelopp som hör till mottagna andelar ska tas upp till beskattning,

dels när sådana mottagna andelar som bara är särskilt kvalificerade, ska upphöra att vara kvalificerade (prop. 2002/03:15 s. 43 och 44 samt prop. 2006/07:2 s. 121).

Regeringen föreslår att i de fall en andel har förvärvats med stöd av en mottagen andel till vilken det hör tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst ska tjänstebeloppen fördelas mellan den mottagna andelen och den förvärvade andelen. Förslaget innebär också att den förvärvade andelen ska upphöra att vara särskilt kvalificerad när ett belopp som motsvarar det tjänstebelopp för utdelning som fördelats på andelen har tagits upp till beskattning. Det finns därför ett behov av turordningsregler som omfattar även en sådan andel. Turordningen ska göra det möjligt att särskilja den andel som förvärvats med stöd av den mottagna andelen från andelar av samma slag och sort som har förvärvats före eller efter det förvärvet som gjordes med stöd av en kvalificerad andel. Andelsägaren kan vid tidpunkten för avyttringen också fortsatt vara innehavare av den mottagna andel som förvärvet av den särskilt kvalificerade andelen grundats på. Om den andelen är av samma slag och sort som den förvärvade andelen måste även den andelen ingå i turordningen. Vid utformningen av en turordningsregel behöver det också tas hänsyn till att en andel kan förvärvas med stöd av en annan andel på flera olika sätt. Andelen kan förvärvas i samband med en ny- eller fondemission eller genom en skattefri utdelning av andelar i det köpande företags dotterföretag (en s.k. Lex ASEA-utdelning enligt 42 kap. 16 § IL). Vid en ny- eller fondemission kan de förvärvade andelarna vara antingen av samma slag och sort eller av annat slag och sort som den mottagna andelen. Det senare är fallet om den andel som förvärvas avser en annan aktieserie i samma företag. En andel som förvärvas genom en Lex ASEA-utdelning är däremot aldrig av samma slag och sort som den mottagna andelen. Detta eftersom en sådan andel är en andel i ett dotterföretag till det företag som de mottagna andelarna avser. En andelsinnehavare som förvärvat särskilt kvalificerade andelar genom en Lex ASEA-utdelning kan dock i det aktuella dotterföretaget, dvs. i det företag som de utdelade andelarna avser, också inneha eller komma att förvärva andelar av samma slag och sort som de utdelade andelarna. En turordningsregel bör därför kunna tillämpas även i den situationen.

En turordningsregel behöver vidare ta hänsyn till att en person samtidigt kan äga andelar av samma slag och sort till vilka det hör tjänstebelopp som mottagits vid flera partiella fissioner eller andelsbyten, som har förvärvats med stöd av sådana mottagna andelar eller som har förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad av annan anledning. Varje sådant separat andelsinnehav med andelar till vilka det hör tjänstebelopp behöver särredovisas och särskiljas från andra andelar av samma slag och sort för att turordningsreglerna ska uppnå sitt syfte. Härigenom kan kapitalvinsten beräknas utifrån de separata andelsinnehavens omkostnadsbelopp (48 kap. 18 c § IL och 48 a kap. 16 § IL).

För att kunna omfatta samtliga nu nämnda situationer föreslår regeringen att de nuvarande turordningsreglerna som i dag tillämpas för mottagna andelar vid andelsbyte och partiell fission ges en delvis ny utformning. De bör kompletteras med en turordning som gör det möjligt att särskilja alla andelar till vilka det hör beräknade eller fördelade tjänstebelopp, oavsett om tjänstebeloppen hör till en mottagen andel eller

till en andel som har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad mottagen andel eller på annat sätt. Bestämmelsernas innebörd bör vara att när en person äger andelar av samma slag och sort och en del av andelsinnehavet utgörs av andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid partiell fission eller andelsbyte ska andelarna vid en avyttring anses avyttrade i följande ordning:

1. andelar som har förvärvats före andelarna till vilka det hör tjänstebelopp,
2. andelar till vilka det hör tjänstebelopp,
3. andelar som har förvärvats efter andelarna till vilka det hör tjänstebelopp.

En sådan turordning bör enligt regeringen komplettera den nuvarande turordningen som gäller vid avyttring av andelar som mottagits genom partiell fission i 48 kap. 18 b § IL respektive andelar som mottagits vid andelsbyte i 48 a kap. 15 § IL. Om andelar till vilka det hör ett tjänstebelopp har förvärvats vid olika tidpunkter, bör turordningen tillämpas separat för varje förvärv av sådana andelar. Om andelar till vilka det hör tjänstebelopp har förvärvats både genom partiell fission och andelsbyte följer turordningen samma mönster genom att dessa andelsinnehav infogas i turordningen med stöd av två likalydande paragrafer. Turordningsreglerna bör vidare, vilket *Skatteverket* efterfrågat, utformas så att det är tydligt vilken plats i turordningen som ska ges till sådana andelar av samma slag och sort som förvärvats med stöd av andra andelar som ingår i turordningen. Om en andel förvärvas med stöd av en annan andel och det inte lämnas någon ersättning vid förvärvet, eller om ersättningen som lämnas är lägre än andelens marknadsvärde, innebär det att den ursprungliga andelens värde fördelas på båda andelarna, samtidigt som det sammanlagda värdet är detsamma. Det tjänstebelopp som har beräknats eller fördelats till den ursprungliga andelen ska fördelas på ett motsvarande sätt. Andelar som har förvärvats med stöd av andra andelar av samma slag och sort bör därför i turordningen anses avyttrade direkt efter de andelar som förvärvet grundar sig på. Den ursprungliga andelen anses alltså avyttrad först och den andel som har förvärvats med stöd av den ursprungliga andelen direkt därefter.

Särskild beräkning av omkostnadsbeloppet

När en andel avyttras ska som huvudregel det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter av samma slag och sort som den avyttrade andelen användas vid beräkning av kapitalvinsten (48 kap. 7 § IL). Andelar som inte är marknadsnoterade eller som är kvalificerade på grund av ett andelsbyte eller partiell fission ska dock enligt 48 kap. 18 c § och 48 a kap. 16 § IL inte anses vara av samma slag och sort vid tillämpning av genomsnittsmetoden. Det innebär att omkostnadsbeloppet på mottagna andelar som är onoterade eller kvalificerade, ska beräknas för sig. Bestämmelserna innebär vidare att sådana andelar behöver särredovisas av andelsinnehavaren vid avyttring.

En andel som förvärvas med stöd av en mottagen andel ska enligt förslaget anses som särskilt kvalificerad när förvärvet inte har skett på

marknadsmässiga villkor. Till en sådan andel ska det också fördelas tjänstebelopp från den mottagna andelen. Mot den bakgrunden finns det skäl att skilja redovisningen av detta andelsinnehav från andra andelsinnehav vid beräkning av omkostnadsbeloppet. För att åstadkomma detta bör inte heller sådana förvärvade andelar vid tillämpningen av 48 kap. 7 § IL anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas i det köpande företaget eller, om det avser Lex ASEA-andelar, i det företag som har varit det köpande företags dotterföretag och som den utdelade andelen avser. Detta innebär att andelens omkostnadsbelopp inte ska beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden och andelens omkostnadsbelopp påverkas därmed inte av andelsförvärv som skett före eller som sker efter förvärvet. Regeringen föreslår att inte heller sådana andelar som har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel, vid tillämpningen av 48 kap. 7 § IL, ska anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av andelsinnehavaren. För att göra detta möjligt bör tillämpningsområdet för bestämmelserna i 48 kap. 18 c § och 48 a kap. 16 § IL som reglerar undantag från genomsnittsmetoden utökas.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 48 kap. 18 b och 18 c §§, 48 a kap. 15 och 16 §§, 57 kap. 7 b, 15, 20 c, 20 d, 24 och 24 a §§ IL och 31 kap. 22 § skatteförfarandelagen (2011:1244) samt införandet av 57 kap. 7 d § IL.

7 Uppgiftsskyldighet för den som innehar kvalificerade andelar

Regeringens förslag: Den som innehar kvalificerade andelar ska i sin inkomstdeklaration lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på sådana andelar.

Kommitténs förslag överensstämmer delvis med regeringens. Kommittén föreslår att uppgiftslämnandet ska ske årligen.

Remissinstansernas synpunkter: *Almega, Företagarna* och *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv* och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* ansluter sig, avstyrker förslaget med hänvisning till att det kommer att innebära en påtagligt ökad administrativ börda för den enskilde delägaren. NSD framför att den stora merparten delägare med kvalificerade andelar redan i dag torde lämna in blankett K10 även om ingen utdelning eller kapitalvinst ska redovisas för beskattningsåret. Uppgifterna som ska lämnas på blankett K10 är dock inte av sådant slag som årligen fastställs. Vid felaktiga uppgifter i blanketten torde Skatteverket inte kunna fatta någon form av beslut annat än om dessa uppgifter används vid beskattningen. *Näringslivets Regelnämnd*, som för fram liknande synpunkter, anser att kommittén inte redovisar några tydliga skäl för denna utökade uppgiftsskyldighet. Företagarna befarar att

förslaget kommer att leda till påtagliga ekonomiska effekter i form av skattetillägg för fåmansföretagare som lämnar uppgifter som Skatteverket anser vara oriktiga.

Skälen för regeringens förslag: I 31 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns regler om vad en inkomstdeklaration ska innehålla. Den uppgiftsskyldighet som företagsledare och delägare i fåmansföretag och tidigare fåmansföretag har regleras i 31 kap. 29 § SFL. Av denna bestämmelse följer att de ska lämna alla de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

I syfte att förenkla beräkningen av gränsbeloppet i fåmansföretagsreglerna föreslår regeringen i avsnitt 5.2 att förenklingsregeln ska ersättas av ett grundbelopp som ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. En delägare som äger andelar i flera företag ska bara få tillgodoräkna sig ett grundbelopp. Om de belopp som har fördelats på en och samma delägars andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp ska grundbeloppet vid beräkningen i stället fördelas på delägens andelar i dessa företag i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen. Denna proportionering ska göras utifrån samtliga kvalificerade andelar som en delägare innehar, oavsett företagens status.

Av bestämmelserna i 57 kap. IL följer att kvalificerade andelar kan finnas i andra företag än fåmansföretag, t.ex. i företag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad. Andelarna är i sådana fall kvalificerade på grund av att innehavet föregåtts av andelsbyte eller partiell fission. Den nuvarande regleringen i 31 kap. 29 § SFL omfattar inte andelsägare med den här typen av kvalificerade andelar. Med hänsyn till den föreslagna materiella regleringen för beräkning av årets gränsbelopp som beskrivits ovan finns skäl att ändra detta. Regeringen anser således, i likhet med kommittén, att den uppgiftsskyldighet som regleras i 31 kap. 29 § SFL även bör omfatta delägare med s.k. särskilt kvalificerade andelar i andra företag än fåmansföretag. Detta kan lämpligen ske genom att den uppgiftsskyldiga kretsen enligt bestämmelsen ändras från att avse företagsledare och delägare i fåmansföretag till att avse den som innehar kvalificerade andelar. Förslaget innebär med andra ord att den som innehar kvalificerade andelar ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på sådana andelar.

Kommittén föreslår att uppgifterna ska lämnas årligen, oavsett om utdelning eller kapitalvinst ska redovisas ett visst år. Flera remissinstanser, bl.a. *Almega*, *Företagarna* och *NSD*, avstyrker förslaget i denna del, bl.a. med hänvisning till den ökade administrativa bördan. Regeringen, som har förståelse för synpunkterna, går inte vidare med förslaget i denna del.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 31 kap. 1 och 29 §§ SFL.

8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2026 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

Ändringarna i inkomstskattelagen som innebär att en tidsperiod i en bakåtblickande bestämmelse förkortas från fem till fyra beskattningsår tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

De särskilda bestämmelserna av övergångskaraktär som avser beräkningen av omkostnadsbeloppet för kvalificerade andelar som anskaffats före 1990 eller 1992 (index- och kapitalunderlagsreglerna) ska fortsatt gälla för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2029.

Kommitténs förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstansernas synpunkter: Majoriteten av remissinstanserna lämnar inte några synpunkter på ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna. *FAR* anser att övergångsregeln avseende tidsfrister i den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen och bestämmelsen om kvalificerade andelar inte bör införas eftersom det kan innebära att det behövs informationsinsatser samt rådgivning för vissa delägare i fåmansföretag som upphört att vara verksamma eller sålt sina indirekt ägda aktier. *Företagarna* anser att det finns skäl att överväga om den föreslagna övergångsperioden för tillämpning av de upphävda index- och kapitalunderlagsreglerna bör vara längre.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna ändringarna i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, bör träda i kraft så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 1 januari 2026.

Förslagen avser regelverket för fysiska personer som är delägare i fåmansföretag och avser fördelningen av utdelning och kapitalvinst mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Beskattningsåret för fysiska personer är kalenderåret (1 kap. 13 § IL). De nya bestämmelserna ska därmed tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter ikraftträdandet, dvs. efter den 31 december 2025. Det innebär i sin tur att bestämmelserna i dess äldre lydelse tillämpas för beskattningsår som börjar innan den 1 januari 2026.

Förslaget i avsnitt 5.9 innebär att vissa tidsgränser i regelverket sänks med ett år, från fem till fyra år. Tidsgränserna ändras i den utvidgande fåmansföretagsdefinitionen (57 kap. 3 § IL), i definitionen av kvalificerade andelar (57 kap. 4 § IL), i utomståenderegeln (57 kap. 5 § IL) och i regeln om karenstid (57 kap. 6 § IL). Bestämmelserna i 57 kap. 3, 4 och 5 §§ IL är bakåtblickande, dvs. de anger att hänsyn ska tas till omständigheter som förelegat under ett visst antal föregående beskattningsår. Karensregeln i 57 kap. 6 § IL är dock framåtblickande, dvs. den avser omständigheter som ska gälla i framtiden.

Utan några särskilda ikraftträdandebestämmelser innebär förslaget att bedömningen enligt 57 kap. 3, 4 och 5 §§ IL ska göras med utgångspunkt i delägarrens eller en närståendes aktivitet under beskattningsåret 2026 och de fyra föregående beskattningsåren, dvs. 2022, 2023, 2024 och 2025.

Rättsföljden kommer att inträda ett år tidigare jämfört med den äldre lydelsen och aktiviteten under 2021 kommer inte längre att ha någon betydelse för bedömningen. Det kan innebära att förutsättningarna ändras för en delägare eller närstående som planerat för en viss skattemässig effekt med femårsperioden i åtanke. Eftersom det inte går att avgöra om en sådan förändring blir positiv eller negativ för den skattskyldige gör regeringen bedömningen att det bör införas särskilda ikraftträdandebestämmelser i dessa fall. Genom att skjuta fram tillämpningen ett år kommer den delägare vars tidsperiod har påbörjats fyra år före ikraftträdandet inte att behöva påverkas av ändringen. Den nya tidsperioden i 57 kap. 3, 4 och 5 §§ IL ska därför tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. Regeringen delar således inte *FAR*:s uppfattning att behovet av eventuella informationsinsatser är ett skäl för att inte införa särskilda ikraftträdandebestämmelser. Karensregeln i 57 kap. 6 § IL har en framåtblickande utformning och bedöms bara bli tillämplig på andelar i företag som upphör att vara ett fåmansföretag efter ikraftträdandet. Att den tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025 följer av den allmänna ikraftträdandebestämmelsen i punkten 2. Det saknas därför skäl att införa en särskild ikraftträdanderegeln för den sänkta tidsgränsen i den paragrafen.

Regeringen föreslår i avsnitt 5.8 att de särskilda bestämmelserna av övergångskaraktär som avser beräkningen av omkostnadsbeloppet för kvalificerade andelar som anskaffats före 1990 eller 1992 (de s.k. index- och kapitalunderlagsreglerna) ska tas bort. Delägare i fåmansföretag som beräknar sitt omkostnadsbelopp enligt dessa bestämmelser bör dock, som också anges i avsnitt 5.8, ges en rimlig tid att anpassa sig till förändringen. Kommittén anser att en rimlig tid är fram till och med det beskattningsår som börjar närmast före den 1 januari 2029, dvs. tre beskattningsår. *Företagarna* anser att det bör övervägas om anpassningstiden bör vara längre. Regeringen anser att kommitténs förslag är väl avvägt och föreslår därför att bestämmelserna i 57 kap. 12 § andra stycket, 21 § andra stycket och 25–35 §§ IL fortsatt bör gälla för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2029.

De föreslagna lagändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, bygger på regeringens förslag till ändringar i inkomstskattelagen. Lagändringarna bör därför träda i kraft vid samma tidpunkt som ändringarna i inkomstskattelagen, dvs. den 1 januari 2026. Ändringarna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

Vad gäller ändringen av 31 kap. 1 § SFL föreslås den genomföras genom ändringar i lagförslaget i prop. 2024/25:109 (bet. 2024/25:SkU17, rskr. 2024/25:199), vilket ska träda i kraft den 1 januari 2026.

Lagförslag

Förslaget medför införandet av punkterna 1–4 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till inkomstskattelagen samt punkterna 1 och 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen.

9 Konsekvensanalys

I lagrådsremissen föreslås förändringar av fåmansföretagsreglerna som har effekter för de offentliga finanserna. Regeländringarna rör fysiska personers beskattning och eventuella effekter som är av betydelse för företagens arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga och villkor i övrigt är därför indirekta effekter av hur företagens ägare påverkas av förslagen. Redogörelsen för förslagets effekter görs med beaktande av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

Regelrådet bedömer att konsekvensutredningen i betänkandet *Förenkla och Förbättra!* (SOU 2024:36) uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning och att samtliga delasppekter är godtagbart redovisade. Utgångspunkten för denna konsekvensanalys är att i den mån det är möjligt och relevant uppdatera och redovisa de uppgifter som beskrivs i kommitténs betänkande för de förslag som regeringen går vidare med i lagrådsremissen.

9.1 Syfte och alternativa lösningar

Fåmansföretagsreglerna infördes i samband med skattereformen 1990/91 i syfte att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. År 2006 genomgick reglerna en större reform som bl.a. syftade till att förbättra reglernas effekter på risktagande i näringslivet. Numera har fåmansföretagsreglerna således dubbla syften, att motverka inkomstomvandling och att stimulera företagande och anställningar i fåmansföretag.

Syftet med kommitténs förslag är att förenkla och förbättra regelverket för delägare i fåmansföretag och samtidigt upprätthålla reglernas preventiva funktion. *Näringslivets regelnämnd* anser att flera av förslagen uppfyller målsättningen med förenkling men att det finns vissa brister i redovisningen av alternativa lösningar. Beträffande förslagen i denna lagrådsremiss efterfrågar *Näringslivets regelnämnd* ytterligare analyser när det gäller förslaget att ta bort den särskilda definitionen av dotterföretag för aktiebolag och förslaget att ta bort ränteuppräkningsen för sparutdelningsutrymme. *Regelrådet* anser däremot att redovisningen av alternativa lösningar i betänkandet är godtagbar. Regeringen delar *Regelrådets* bedömning och anser också att analysen i första hand måste avse om de föreslagna regelförändringarna sedda tillsammans är i linje med syftet att förenkla och förbättra reglerna för beskattningen av delägare i fåmansföretag. Med hänsyn till de sammantagna effekterna av regelförändringarna bedömer regeringen att den föreslagna utformningen är den som bäst uppfyller det uppsatta målet om en bra balans mellan vikten av att ge delägare i små och medelstora företag goda skattemässiga villkor, som gör det möjligt för företagen att växa, anställa och attrahera kapital och syftet med reglerna att förhindra inkomstomvandling.

Om förslagen inte genomförs uteblir bl.a. den beräknade minskningen av den administrativa bördan för delägarna.

Regelrådet ser positivt på att kommittén själv tar upp behovet av att utvärdera de föreslagna reglerna. *Myndigheten för tillväxtpolitiska*

utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys) framhåller betydelsen av att analysera och utvärdera effekterna av regelförändringar och av att ett sådant synsätt inkluderas redan i implementeringsprocessen. *Almega* och *Näringslivets Skattedelegation*, till vars yttrande *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig, anser att det bör följas upp om förslagen leder till att delägare, genom sänkt löneuttag, får ett sämre skydd av de allmänna försäkringar som är kopplad till lönenivån. Regeringen bedömer att det är värdefullt att reformer följs upp och utvärderas. För att det ska vara möjligt att utvärdera förslagen behöver dock en viss tid ha förflutit efter det att de har trätt i kraft.

9.2 Offentligfinansiella effekter

För att analysera konsekvenserna av förslagen i lagrådsremissen har SCB:s företagsregister och individdatabas (FRIDA) använts. FRIDA är en registerbaserad databas som baseras på de K10-bilagor som delägare med kvalificerade andelar lämnar till Skatteverket som underlag för beskattningen. Bilagan används om delägaren tagit emot utdelning eller kapitalvinst, eller för att beräkna ett sparat utdelningsutrymme. FRIDA innehåller också bakgrundsinformation om delägarna såsom uppgifter om kön, ålder, utbildning och yrken. Merparten av analysen och beräkningsmetoden bygger på konsekvensanalysen i betänkandet. Konsekvensanalysen är anpassad till de förslag som genomförs i lagrådsremissen. Kommittén hade tillgång till relevanta data till och med 2021. Underlaget som ligger till grund för konsekvensanalysen i denna lagrådsremiss har kompletterats med uppgifter för 2022 och 2023.

Vid ändrade skatteregler beräknas bruttoeffekten, nettoeffekten och den varaktiga effekten normalt utifrån antagandet om oförändrat beteende (se Finansdepartementets rapport *Beräkningskonventioner* 2025). Skälet är att det vanligtvis tar tid innan beteendeeffekter slår igenom. En s.k. statisk beräkning utgör därför ofta en god uppskattning av intäktsförändringen för införandeåret. Avsteg från de statiska beräkningarna kan dock göras exempelvis om efterfrågad och utbjuden kvantitet förväntas ändras i betydande utsträckning redan införandeåret. Vid ändringar i reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag kan sådana betydande beteendeförändringar förväntas redan vid reglernas införande.

Det finns inga generellt utformade konventioner för beräkning av offentligfinansiella effekter vid förändringar av regelverket för delägare i fåmansföretag. I stället görs mikrobaserade simuleringar med hjälp av uppgifter i FRIDA för att räkna ut offentligfinansiella effekter av olika regelförändringar.

Ekonomistyrningsverket (ESV) framhåller att den offentligfinansiella effektberäkningen måste ses som mycket osäker. ESV anser att beräkningarna är väl underbyggda av tillgänglig statistik men att de också till stor del består av antaganden. Regeringen bedömer att de antaganden som kommittén gör är både väl motiverade och beskrivna. Effekterna av förändrade skatteregler för fåmansföretagsägare är svåra att bedöma och

därmed också osäkra. Det beror dels på delägarnas möjligheter att snabbt förändra beteende och anpassa sina inkomster efter ett förändrat regelverk, dels på att det saknas beräkningskonventioner som är anpassade till de delar av regelverket där statiska effektberäkningar riskerar att bli missvisande.

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten vid ikraftträdandet och den varaktiga effekten baseras på en linjär framskrivning av antalet personer som är delägare i fåmansföretag under perioden 2016–2023, samt en uppskattning av hur stora utdelningar och kapitalvinster som kan beskattas inom det gränsbelopp som följer av förslagen i lagrådsremissen. Framskrivningen görs genom att de gränsbelopp, utdelningar och kapitalvinster, uttryckta i 2016–2023 års priser, som simulerats, räknas om till inkomstbasbelopp för respektive år. Det genomsnittliga antalet inkomstbasbelopp där beskattningen beräknas påverkas skrivs sedan fram till 2026 års priser och volymer med den prognosticerade utvecklingen av inkomstbasbeloppet.

Vad gäller förslaget om en ny modell för beräkning av gränsbeloppet kan det antas att delägare vars beskattning påverkas av förslagen är delägare som i dagsläget tar utdelning som överskrider gränsbeloppet och som därför tjänstebeskattas, eller som tar utdelning inom gränsbeloppet enligt dagens regler, men inte inom gränsbeloppet beräknat enligt förslaget. Det finns inget entydigt samband mellan den beräknade förändringen i gränsbeloppets storlek och den beräknade effekten på beskattningen. Det beror på att flertalet delägare inte använder hela sitt gränsbelopp enligt dagens regler och inte heller beräknas göra det med förslagen. Det gäller exempelvis delägare som inte tar ut någon ersättning från företaget i form av utdelning eller som tar utdelning med ett belopp som understiger gränsbeloppet. Förslaget om en ny modell för beräkning av gränsbeloppet beräknas leda till ökade skatteintäkter om 50 miljoner kronor vid ikraftträdandet samt efterföljande år, och 910 miljoner kronor varaktigt.

Även förslagen om att ta bort kraven på ett visst lägsta löneuttag och på ett andelsinnehav av en viss storlek för att få beräkna gränsbelopp utifrån löneunderlag påverkar de offentliga finanserna. Förslagen innebär att dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav tas bort, samtidigt som det införs ett schablonmässigt löneavdrag från delägarens andel av företagets löneunderlag. Slopandet av löneuttagskravet kan förväntas medföra beteendeförändringar som i sig kan få offentligfinansiella konsekvenser. Beräkningen av den offentligfinansiella effekten av att ta bort löneuttagskravet bygger därför på ett antagande om det antal delägare som kan anpassa sitt löneuttag när löneuttagskravet slopas. Dessa delägare antas ersätta en del av sin löneinkomst med utdelning. Det innebär dels att nivån på beskattningen blir en annan, dels att skatteintäkterna i stället för att avse kommunal inkomstskatt avser statlig kapitalinkomstskatt. Sammantaget bedöms det slopade löneuttagskravet leda till att skatteintäkterna minskar med knappt 1,1 miljarder kronor 2026. Effekten av att slopa kapitalandelskravet ingår i beräkningen av effekterna av att fler delägare beräknas få del av ett lönebaserat utrymme.

I avsnitt 5.5 föreslås att möjligheten att räkna med löner vid beräkningen av löneunderlaget i vissa fall begränsas. Förslaget innebär att ersättning till arbetstagare i företag som ägs genom en alternativ investeringsfond

inte ska räknas med vid beräkning av löneunderlaget. *Swedish Private Equity & Venture Capital association (SVCA)* skriver i sitt remissvar att det finns argument för att förslaget ger upphov till en statsfinansiell inkomstförstärkning. Underlaget för att göra en offentligfinansiell bedömning av förslaget är knapphändig. Som SVCA skriver förekommer det fondstrukturer i riskkapitalbranschen som medger att en delägare kan tillgodoräkna sig löneunderlaget i fondens investeringar vid beräkning av det lönebaserade utrymmet i gränsbeloppet. Majoriteten av de strukturer som finns på den svenska riskkapitalmarknaden erbjuder emellertid inte denna möjlighet. Det finns även andra omständigheter som begränsar den krets personer som kan tillgodoräkna sig löneunderlag på detta sätt. Bedömningen är att ett 50-tal personer per år i dag har möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme utifrån löneunderlag i en fonds investeringar. På sikt bedöms skatteintäkterna öka med ca 0,15 miljarder kronor till följd av förslaget. Förekomsten av sparade utdelningsutrymmen, som kan uppgå till betydande belopp, innebär dock att det tar tid innan de ändrade reglerna ger upphov till högre skatteintäkter i praktiken. Den offentligfinansiella effekt som uppstår på sikt fasas därför in, se tabell 9.1.

I tabell 9.1 redovisas de beräknade offentligfinansiella effekterna av förslagen i lagrådsremissen. Förslagen beräknas sammantaget minska skatteintäkterna med 1,01 miljarder kronor vid ikraftträdandet. Brutto- och nettoeffekten av förslagen skiljer sig inte åt. Varaktigt beräknas förslagen minska skatteintäkterna med 0,02 miljarder kronor. Den varaktiga effekten ger ett mått på den bestående offentligfinansiella effekten utan koppling till ett visst år. Effekten av en förändrad beräkning av gränsbeloppet förväntas slå igenom gradvis eftersom delägarna som berörs har sparade utdelningsutrymmen vid ikraftträdandet. Den offentligfinansiella effekten ökar därför över tid, i takt med att sparade utrymmen förbrukas. Den varaktiga effekten av förslagen är osäker då denna påverkas av i vilken takt som sparade utdelningsutrymmen används av delägarna. Effekten kan dock antas vara något överskattad eftersom delägare i regel anpassar utdelningen efter storleken på gränsbeloppet. En del av de delägare som blir tjänstebeskattade i denna statistiska beräkning hade eventuellt kunnat fördela om utdelningen mellan olika år för att undvika tjänstebeskattning. De delägare som får ett större gränsbelopp genom förslagen kan också antas öka utdelningen, vilket i så fall även ökar skatteintäkterna det år utdelningen tas ut och minskar dem det år utdelningen annars hade tagits ut.

Utöver förslagen som redovisas i tabell 9.1 föreslås en rad åtgärder i lagrådsremissen som inte bedöms påverka de offentliga finanserna alls eller endast marginellt. Dessa förslag rör ändrad definition av dotterföretag vid beräkning av löneunderlaget, att index- och kapitalunderlagsreglerna tas bort samt att vissa tidsperioder förkortas med ett år. Därutöver lämnas även förslag om en utökad rätt till lönebaserat utrymme vid andelsbyte, beskattningen när tjänstebeloppet uppgår till noll kronor samt beskattningen av andelar som erhållits med stöd av en andel som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission. Inte heller dessa förslag bedöms få effekt för de offentliga finanserna.

Tabell 9.1 Offentligfinansiella effekter av förslagen

Miljarder kronor, fasta priser och volymer

	Bruttoeffekt	Nettoeffekt			
	2026	2026	2027	2028	Varaktig effekt
Förslag ny modell för beräkning av gränsbelopp	0,05	0,05	0,05	0,05	0,91
Slopat löneuttagskrav	-1,08	-1,08	-1,08	-1,08	-1,08
Begränsning av möjligheten att tillgodoräkna sig löner i vissa fall	0,02	0,02	0,03	0,05	0,15
Offentligfinansiell effekt	-1,01	-1,01	-1,00	-0,98	-0,02

Källa: Egna beräkningar.

9.3 Effekter för kommuner och regioner

ESV efterfrågar en analys av hur olika skatter påverkas av förslagen. Exempelvis av hur mycket skatten på arbete minskar och skatten på kapital ökar till följd av förslagen. Förslagen i lagrådsremissen beräknas leda till en minskning av kommunernas och regionernas intäkter från kommunalskatt med 1,08 miljarder kronor 2026. Den effekten beror på att kommunernas skatteintäkter minskar om delägarna tar ut mindre lön till följd av förslaget om att ta bort löneuttagskravet. Om inkomsten i stället tas ut som utdelning eller kapitalvinst tillfaller skatteintäkterna staten, i form av ökad bolagsskatt och skatt på kapitalinkomster. Förslagen påverkar därför kommunerna och regionerna genom att skattebasen för kommunal inkomstskatt minskar. Delägarna beräknas minska sina löneuttag med ca 3,34 miljarder kronor. Den beräkningen bygger på antagandet att delägarna sänker lönen till 8,07 inkomstbasbelopp. I beräkningen antas vidare att delägarnas löner kommer att ligga över brytpunkten för statlig inkomstskatt. Kommunernas och regionernas intäkter från kommunalskatt beräknas därför minska med 1,08 miljarder kronor ($3,34 \cdot 0,3237$), statlig inkomstskatt beräknas minska med 0,67 miljarder kronor ($3,34 \cdot 0,20$) och arbetsgivaravgifterna beräknas minska med ca 0,87 miljarder kronor. Delägarna antas höja sina utdelningar inom gränsbeloppet med ca 4,2 miljarder kronor ($3,34 + 0,87$) och företagen kommer därmed i stället att betala ca 0,87 miljarder kronor i bolagsskatt och delägarna ca 0,67 miljarder kronor i skatt på kapital.

För att motverka att förslagen påverkar kommunernas och regionernas förutsättningar bör kommunerna och regionerna kompenseras för minskade skatteintäkter genom en justering av de generella statsbidragen.

Enligt *Sveriges Kommuner och Regioner* (SKR) är kommitténs förslag till kompensation (kommunerna och regionerna föreslås bli kompenserade med ca 1,06 miljarder kronor) inte tillräcklig och dessutom ökar det möjligheten till inkomstomvandling ytterligare med fortsatt erodering av

den kommunala skattebasen som följd. Regeringens utgångspunkt är att den negativa effekten på kommunernas och regionernas skatteintäkter justeras genom höjda statsbidrag.

9.4 Effekter för enskilda

Tabell 9.2 visar antalet personer som är delägare i fåmansföretag under perioden 2021–2023. Antalet delägare har ökat stadigt under en längre tid, från ungefär 335 000 individer 2011 till ungefär 562 000 individer 2023. Personer som äger andelar i flera företag ska redovisa innehavet i en bilaga för varje företag. Antalet bilagor är därför större än antalet unika individer som är delägare.

Tabellen visar att ungefär 625 000 K10- och K10A-bilagor lämnades 2023. Antalet K10A bilagor uppgår till färre än 100 årligen, och lämnas av personer som äger övriga kvalificerade delägarätter. Materialet utgörs därmed nästan uteslutande av K10-bilagor. Uppgifterna är hämtade ur FRIDA-databasen och kompletteras vid behov med uppgifter från Skatteverkets statistikportal.

Tabell 9.2 Antal delägare i fåmansföretag 2021–2023

	Totalt antal bilagor	Antal unika delägare	varav män	varav kvinnor	Andel kvinnor bland delägare
2021	572 392	515 561	373 399	142 155	28 %
2022	603 443	541 588	389 767	150 899	28 %
2023	625 495	562 146	417 772	156 894	27 %

FRIDA, Antalet män och kvinnor för 2023 hämtat från Skatteverkets statistikportal, hämtat 2025-03-13.
Anm.: Ett fåtal bilagor lämnas in av personer för vilka uppgift om kön saknas. Det kan exempelvis handla om dödsbon. För en redovisning av en tidsserie som sträcker sig längre bak i tiden hänvisas till betänkandet Förenkla och Förbättra (SOU 2024:36).

Samtliga delägare som har kvalificerade andelar berörs på något sätt av förslagen. Den förändrade beräkningen av gränsbeloppet påverkar samtliga delägare. Även kvalifikationsreglerna kan sägas angå samtliga delägare, eftersom alla behöver bedöma huruvida de omfattas av regelverket eller inte. De förslag som rör kvalifikationsreglerna avser förkortade tidsperioder.

I kapitel 6 i betänkandet finns en utförlig beskrivning av de aktiebolag som har delägare som berörs av fåmansföretagsreglerna. I kapitlet konstateras att såväl antalet delägare i fåmansföretag som antalet företag ökat kraftigt över tid. Antalet aktiebolag med delägare som omfattas av regelverket har ökat från ungefär 240 000 aktiebolag 2011 till drygt 450 000 aktiebolag 2023. Fåmansföretagen har också ökat sett som andel av de privatägda aktiebolagen, från ungefär 59 procent år 2011 till ungefär 64 procent år 2023.

Av de drygt 562 000 delägare som omfattas av reglerna 2023 redovisade ca 220 000 delägare utdelning och knappt 14 000 delägare kapitalvinst medan ca 5 000 delägare redovisade både kapitalvinst och utdelning. Ca 333 000 delägare (58 procent av alla delägare) redovisar varken utdelning eller kapitalvinst. Det betyder att enligt 2023 års uppgifter saknar en stor del av delägarna sådana inkomster som påverkas av

förslagen om förändrad beräkning av gränsbeloppet. Förslagen leder därför till en oförändrad skattesituation för majoriteten av delägarna i fåmansföretag, ca 488 000 eller 87 procent.

Näringslivets Skattedelegation (NSD) ifrågasätter vissa av de effekter som kommittén redovisar. Det gäller t.ex. den av kommittén redovisade effekten att de sammanlagda gränsbeloppen år 2021 skulle ha varit 15 procent högre med den föreslagna beräkningsmodellen. NSD har genomfört en analys av FRIDA-data för år 2021 och enligt analysen skulle gränsbeloppen endast ha varit tre procent högre år 2021. Det skulle betyda att andelen delägare som vinner på förslagen blir lägre än vad kommittén redovisat. Regeringen har kompletterat beräkningarna av förslagens effekter med uppgifter för 2022 och 2023 och samtidigt gjort vissa justeringar av beräkningarna som tar hänsyn till NSD:s synpunkter. I dessa justerade beräkningar ökar i genomsnitt de samlade gränsbeloppen med 24 miljarder kronor per år, eller med elva procent, relativt dagens nivå för perioden 2016–2023.

Tabell 9.3 redovisar fördelningen av den förändrade skattemässiga situationen för de delägare som påverkas av förslagen. Ca 64 000 delägare (elva procent) beräknas få sänkt skatt medan ca 9 500 delägare (två procent) beräknas få höjd skatt.

Tabell 9.3 Fördelning av förändrad beskattning med beaktande av slopat löneuttagskrav, percentil i skatteförändringen 2021–2023

Kronor

Percentil	Höjd skatt/person och år			Sänkt skatt /person och år		
	2021	2022	2023	2021	2022	2023
10 %	940	932	972	-47 712	-47 932	-48 427
25 %	2 491	2 286	2 613	-38 800	-36 943	-38 764
50 %	22 043	22 177	21 963	-23 500	-21 662	-22 551
75 %	36 409	36 991	37 299	-5 752	-4 733	-5 269
90 %	47 475	48 492	49 904	-1 433	-840	-1 477
Antal individer	8 175	9 225	9 549	56 437	61 088	64 088

Källa: FRIDA, egna beräkningar.

9.5 Effekter för företag

Fåmansföretagsreglerna avser beskattningen av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar. De reglerar alltså delägarens beskattning och inte företagets. Indirekt påverkas dock också företagen eftersom delägarnas beskattning kan påverka incitamenten att anställa och investera i fåmansföretag. Konsekvensanalysen tar bara hänsyn till företagsformen aktiebolag. Övriga effekter när det gäller andra företagsformer bedöms vara försumbara. I tabell 9.4 nedan redovisas antal företag baserat på antal anställda samt hur stor andel dessa företag utgör av fåmansföretagen och övriga aktiebolag baserat på data för 2023.

Tabell 9.4 visar att ungefär hälften av fåmansföretagen hade minst en anställd 2023. Det motsvarar ungefär 220 000 fåmansföretag. Av företagen med anställda hade 73 procent 1–4 anställda medan 13 procent hade 5–9 anställda. Sammantaget hade 84 procent av fåmansföretagen med anställda färre än 10 anställda. Ungefär 16 000 fåmansföretag hade 10–19 anställda 2023, medan ungefär 9 000 företag hade 20–49 anställda. Det finns också drygt 500 fåmansföretag som har fler än 250 anställda. I denna beräkning har anställda i fåmansföretag som ingår i koncerner räknats samman, och i det fall företaget tillhör en koncern visar tabellen antalet anställda på koncernnivå.

Tabell 9.4 Antal företag efter antal anställda 2023

Antal anställda	Fåmansföretag			Övriga privata AB		
	Antal företag	Andel av företag	Andel av företag med anställda	Antal företag	Andel av företag	Andel av företag med anställda
0	229 484	51%	-	97 518	72%	-
1–4	160 730	36%	73%	21 263	16%	57%
5–9	28 731	6%	13%	6 253	5%	17%
10–19	16 437	4%	7%	4 367	3%	12%
20–49	9 437	2%	4%	2 954	2%	8%
50–99	2 558	1%	1%	1 125	1%	3%
100–250	1 233	0%	1%	827	1%	2%
>250	555	0%	0%	769	1%	2%
Totalt antal företag/koncerner	449 165			135 76		
varav med anställda	219 681			37 558		

Källa: FRIDA och egna beräkningar

Fåmansföretagsreglerna berör framför allt delägare som äger andelar i små företag, medan andelen delägare i medelstora och stora företag är lägre. Det innebär också att utformningen av fåmansföretagsreglerna har betydelse för små företag och för deras möjligheter att konkurrera med stora företag. Gruppen företag som är fåmansföretag är dock mycket heterogen sett till storleken på företagen, och det finns även stora företag med många verksamma delägare och många anställda som är fåmansföretag.

Förslagen bedöms sammantaget minska beskattningen på ägarnivå i mindre företag. Detta minskar kapitalkostnaderna för investeringar i sådana företag, och därigenom kan förslagen förbättra små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga och villkor i övrigt i förhållande till större företag. Förslagen beräknas också medföra en betydande minskning av delägarnas administrativa kostnader. Även detta bedöms bidra till att stärka mindre företags konkurrensförmåga i förhållande till större företag.

I kapitlet visas också att fåmansföretagen utgör en betydande del av det privata näringslivet i Sverige. Sammantaget fanns ungefär 1,6 miljoner anställda i fåmansföretag 2021. Fåmansföretagen stod för ungefär 37 procent av den samlade omsättningen bland privatägda aktiebolag samma år, och för 50 procent av de samlade personalkostnaderna. Fåmansföretagens andel av den totala omsättningen, personalkostnaderna och antalet anställda bland de privata aktiebolagen har också ökat något under perioden 2011–2022.

Handel och tillverkningsindustri är de två största branscherna sett till antalet anställda i privatägda aktiebolag. Inom handeln finns ungefär hälften av de anställda i fåmansföretag, medan knappt 40 procent av de anställda inom tillverkningsindustrin finns i företag som är fåmansföretag. Högst andel anställda i fåmansföretag finns inom byggverksamhet och hotell- och restaurangverksamhet, där ungefär 75 procent av de anställda i privata aktiebolag arbetar i ett företag som är fåmansföretag. Även inom verksamheter inom ekonomi, juridik, vetenskap och teknik finns många anställda som arbetar i fåmansföretag, liksom inom vård och omsorg och information och kommunikation. Inom dessa branscher finns också partnerbolag med många verksamma delägare.

9.6 Administrativa kostnader

Fåmansföretagsreglerna rör, som tidigare nämnts, delägarrens beskattning och inte företagets beskattning. Strikt tolkat påverkar därför inte förslagen företagens administrativa kostnader utan delägarrens. I ett fåmansföretag är dock företagets ägare ofta företagsledare och/eller anställda i företaget. Det innebär att delägarna själva lägger ner egen tid för att fullgöra företagets administrativa kostnader, eller är delaktiga i det fall någon annan sköter företagets administration. Det innebär i sin tur att administrativa kostnader som berör delägarrens beskattning ändå kan sägas påverka företagets administrativa kostnader.

Kommittén har beräknat att den administrativa bördan av reglerna sammantaget minskar med omkring en tredjedel med anledning av deras förslag. En betydande del av förenklingen utgörs av förslaget om en ny modell för beräkning av gränsbeloppet. Eftersom regeringen inte avser att gå vidare med förslagen om uppgiftsskyldighet bedöms den administrativa bördan minska ytterligare utöver de förenklingar som kommitténs förslag leder till. Det är dock svårt att avgöra hur stor denna ytterligare minskning av den administrativa bördan är.

9.7 Sysselsättningseffekter och effekter på investeringar

Förslagen i lagrådsremissen bedöms ha endast marginella effekter på sysselsättning och investeringar. Enligt kommittén visar forskningen att det stora flertalet av de personer som blir anställda i fåmansföretag är företagsledarna själva, och att dessa kommer från en annan anställning eller sysselsättning. Det är dock något vanligare att de personer som inte

själva är delägare och som anställs i fåmansföretagen kommer från tidigare arbetslöshet. En ökad omfattning av företagande kan därför bidra till en ökad sysselsättning och vara särskilt viktig för grupper som har svårare att etablera sig på arbetsmarknaden. Forskning visar att skattesystemet utgör ett inträdeshinder som hämmar nya företag från att etablera sig på marknaden, men har mindre effekter för företag som är ett par år gamla. Forskningen visar också att mindre företag relativt sett har högre administrativa kostnader än större företag eftersom en stor del av kostnaderna är oberoende av företagets storlek. En minskad administrativ börda skulle kunna bidra till att fler väljer att starta företag. Förslagen bedöms dels minska den tid företagaren själv behöver lägga ner för att ta fram och beräkna uppgifter, dels minska företagets behov av ekonomisk och juridisk rådgivning. Detta kan förväntas leda till ett ökat intresse av att driva verksamhet i fåmansföretag, och en ökning av antalet sådana företag. Förslagen bedöms sammantaget minska beskattningen på ägarnivå i mindre företag. Detta minskar i sin tur kapitalkostnaderna för investeringar i sådana företag, vilket kan ge positiva effekter för viljan att investera i fåmansföretag.

9.8 Effekter för den ekonomiska jämställdheten

Skattereglerna är i sig inte diskriminerande utan alla inkomster beskattas lika oavsett om delägaren är kvinna eller man. Skatteregler kan dock indirekt påverka kvinnor och män olika genom att omfördela resurser mellan sektorer där kvinnor respektive män är överrepresenterade i termer av företagande, sysselsättning eller konsumtion. Förslagen kan därför indirekt påverka den ekonomiska jämställdheten. I kapitel 6 i betänkandet finns statistik om delägare i fåmansföretag utifrån faktorer som kön, ålder och inkomstnivå.

Statistiken visar att knappt 30 procent av delägarna i fåmansföretag är kvinnor medan drygt 70 procent är män. Andelen kvinnor bland delägarna har ökat med någon procentenhet under perioden 2011–2023. Inkomsterna från fåmansföretag är dock mer ojämnt fördelade mellan könen än delägarskapen. Kvinnor har redovisat ungefär 17 procent av den totala utdelningen från fåmansföretag och 12–18 procent av de totala kapitalvinster under perioden 2011–2023. Ungefär 23 procent av de sparade utdelningsutrymmena innehas av kvinnor. Detta tyder på att kvinnor i genomsnitt äger andelar i mindre företag än män, eller äger färre andelar i företaget i det fall kvinnor och män är delägare i samma företag. Detta innebär att om fåmansföretagsreglerna görs mer generösa kan detta förväntas gynna män i högre utsträckning än kvinnor eftersom det är vanligare att män är delägare i fåmansföretag.

I förslaget till ny beräkningsmodell för gränsbeloppet slopas dagens löneuttagskrav för att få beräkna ett lönebaserat utrymme. Det är i dag vanligare att män uppfyller löneuttagskravet än att kvinnor gör det. Eftersom löneuttagskravet slopas kan detta komma att gynna kvinnor eftersom fler kvinnor, som i dag inte uppfyller löneuttagskravet, får del av ett lönebaserat utrymme. Samtidigt finns relativt sett fler kvinnor även i gruppen av delägare som har små lönebaserade utrymmen. Det beror på

att kvinnor tenderar att äga färre andelar i de företag där både kvinnor och män är delägare. Förslaget att ersätta dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav med ett avdrag från löneunderlaget medför därför samtidigt att det också finns fler kvinnor som förlorar ett lönebaserat utrymme. Sammantaget bedöms förslagen som rör lönebaserat utrymme därför inte påverka könsfördelningen bland de delägare som har ett lönebaserat utrymme.

Enligt förslaget till ny beräkningsmodell får makar som äger andelar i samma fåmansföretag göra ett gemensamt löneavdrag där avdraget fördelas i förhållande till deras relativa ägarandelar i företaget. Utan en fördelningsregel för makar skulle närstående som driver en verksamhet tillsammans ha incitament att samla ägandet hos en person, i syfte att minimera det totala antalet löneavdrag som görs av de närstående delägarna. Denna risk bedöms vara störst i det fall delägarna också har gemensam ekonomi, och kan därför vara större mellan makar än mellan andra närstående. En sådan anpassning av ägandet skulle kunna medföra att ägandet koncentreras till personer som redan i utgångsläget äger fler andelar i företaget. Eftersom män är överrepresenterade bland delägarna och tenderar att äga fler andelar i företag som ägs gemensamt med andra, skulle en sådan anpassning kunna medföra att män i högre utsträckning än kvinnor skulle komma att vara delägare i företag som drivs av flera närstående.

Genom den föreslagna fördelningsregeln för makar kommer makar som båda är verksamma i betydande omfattning och som driver en verksamhet tillsammans i stället att gynnas jämfört med andra delägare som driver en verksamhet tillsammans, eftersom de gör ett gemensamt löneavdrag. Förslaget om en fördelningsregel för makar kan därför förväntas leda till en mer jämställd fördelning av ägandet i fåmansföretag som ägs gemensamt av makar.

9.9 Effekter för inkomstfördelningen

Kapitalinkomster är koncentrerade i toppen av inkomstfördelningen, och de personer som är delägare i fåmansföretag är också överrepresenterade bland de personer i samhället som har högst inkomster. Det innebär att förslag som rör fåmansföretagsreglerna främst påverkar personer som har relativt höga inkomster. Det beror dels på att dessa är överrepresenterade bland delägare i fåmansföretag, dels på att det framför allt är de delägare som har högre inkomster som kan förväntas gynnas av att en större del av inkomsterna från fåmansföretaget beskattas som utdelning inom gränsbeloppet. För delägare med lägre inkomster är skillnaderna i de effektiva skattesatserna för inkomst av tjänst respektive inkomst av kapital mindre, vilket därför har mindre betydelse för de totala skattebetalningarna om inkomsterna beskattas som utdelning inom gränsbeloppet eller som lön i inkomstslaget tjänst. I den mån förslagen innebär en sänkt beskattning av delägarna kan dessa fördelar främst förväntas gagna personer med relativt höga inkomster.

Den största delen av den offentligfinansiella effekten för förslagen härrör från förslaget om att slopa löneuttagskravet för att få beräkna ett

lönebaserat utrymme. Detta förslag innebär att personer som i dagsläget uppfyller löneuttagskravet kan välja att minska sitt löneuttag för att i stället öka utdelningen. Dessa delägare kan antas välja att ta ut inkomster i form av lön så att de maximerar sin allmänna pension. Detta innebär att inkomster över en inkomst av tjänst om 8,07 inkomstbasbelopp tas ut i form av utdelning. De delägare som har möjlighet att dra nytta av en sådan effekt finns också i toppen av inkomstfördelningen, i decil 9 och 10. Den potentiella skattesänkningen är dock störst bland personer i decil 10. Även de som har utdelning eller kapitalvinst från fåmansföretag och påverkas av en förändrad beräkning av gränsbeloppen är överrepresenterade i den övre delen av inkomstfördelningen. Utdelning inom gränsbeloppet är dock inte lika koncentrerad till den absoluta toppen av inkomstfördelningen.

9.10 Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket framhåller att förslagen kommer att innebära kostnader i samband med ikraftträdandet men att den minskade komplexiteten i regelverket på sikt kommer att leda till att de löpande kostnaderna kommer att vara oförändrade.

Förslagen innebär att Skatteverket kommer att behöva utveckla nya verksamhetssystem till följd av att en ny beräkningsregel ersätter dagens förenklingsregel och huvudregel. Kostnaderna för detta tillsammans med andra justeringar av bl.a. formulär beräknas uppgå till 3,7 miljoner kronor. Kostnaderna kan hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

Ansökningar om förhandsbesked som rör de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag är vanliga hos Skatterättsnämnden och det finns ett stort antal avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen gällande sådana förhandsbesked. Även om regelverket förenklas bedöms antalet ansökningar av förhandsbesked ligga kvar på nuvarande nivåer med hänsyn till att det kan finnas behov av att klargöra rättsläget med nya regler. Även antalet prövade överklaganden i allmän förvaltningsdomstol bedöms oförändrat. Sammanfattningsvis bedöms förslagen inte påverka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna mer än marginellt. Eventuella tillkommande kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms därför kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

9.11 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte ha några effekter på miljön eller övriga effekter.

10 Författningskommentar

10.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

38 a kap.

23 § När det gäller beskattningen av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

- beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,
- utdelning i 24 kap. 7 § och 42 kap. 16 b §,
- beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,
- turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och
- kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 d, 15, 20 b–20 e, 23 a, 24 och 24 a §§.

I paragrafen finns hänvisningar till bestämmelser om beskattning av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission.

I *femte strecksatsen* ändras hänvisningar till 57 kap. till följd av att nya paragrafer införs i det kapitlet.

48 kap.

18 b § Om en person vid tidpunkten för den partiella fissionen redan äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen (gamla andelar) eller förvärvat sådana andelar efter den partiella fissionen (nya andelar), ska *andelarna vid en avyttring, om inget annat anges i andra stycket, anses avyttrade* i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. nya andelar.

Om andelsinnehavet, helt eller delvis, utgörs av andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid partiell fission ska andelarna vid en avyttring, i stället för vad som anges i första stycket, anses avyttrade i följande ordning:

1. andelar som har förvärvats före andelarna till vilka det hör tjänstebelopp,
2. andelar till vilka det hör tjänstebelopp,
3. andelar som har förvärvats efter andelarna till vilka det hör tjänstebelopp.

Om ett andelsinnehav som avses i andra stycket har förvärvats vid olika tidpunkter, tillämpas turordningen separat för varje förvärv av sådana andelar. Andelar som har förvärvats med stöd av andra andelar ska dock anses avyttrade direkt efter de andelar som förvärvet grundar sig på.

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

I paragrafen finns turordningsregler vid avyttring av andelar av samma slag och sort när någon av andelarna har förvärvats vid en partiell fission.

Ändringarna i *första stycket* innebär i huvudsak att turordningen i detta stycke bara tillämpas när den turordning som anges i andra stycket inte ska tillämpas. Det kan t.ex. röra sig om innehav av onoterade andelar där en del av andelsinnehavet har mottagits vid en partiell fission. Övriga ändringar är redaktionella.

I de nya bestämmelserna i *andra stycket* anges att när hela eller delar av andelsinnehavet utgörs av andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid partiell fission ska andelarna vid en avyttring, i stället för vad som anges i första stycket, anses avyttrade i den ordning som anges i detta stycke. Andelar som har förvärvats före andelarna till vilka det hör tjänstebelopp ska anses avyttrade först, därefter andelar till vilka det hör tjänstebelopp och slutligen andelar som har förvärvats efter andelarna till vilka det hör tjänstebelopp.

Denna turordningsregel tillämpas under samma förutsättningar som den turordning som anges i första stycket, dvs. det ska vara fråga om en person som har förvärvat andelar vid en partiell fission och som har förvärvat andelar av samma slag och sort i samma företag antingen före eller efter den partiella fissionen. Skillnaden är att turordningen utgår från tidpunkten när andelarna har förvärvats och inte från tidpunkten för den partiella fissionen.

Andelarna av samma slag och sort vars avyttring ska turordnas kan ägas i det övertagande företaget vid den partiella fissionen eller i ett annat företag. De ägs i ett annat företag än det övertagande företaget om andelarna har förvärvats genom en skattefri utdelning av andelar i det övertagande företags dotterföretag enligt 42 kap. 16 §, en s.k. Lex ASEA-utdelning. I ett sådant fall blir bestämmelsen tillämplig vid avyttring av andelar av samma slag och sort i det företag som den utdelade andelen avser. Den person som är ägare av andelarna kan vara samma person som den som ursprungligen förvärvat andelarna men också en person som förvärvat andelarna genom en benefik överlåtelse.

Med andelar av samma slag och sort avses andelar i samma företag som representerar samma rätt i företaget (samma serie). Det innebär att uttrycket samma slag och sort har samma innebörd som vid tillämpningen av genomsnittsmetoden i 7 §, se 18 c § och kommentaren till den paragrafen.

Förutom de allmänna villkor för tillämpningen som följer av första stycket gäller att denna turordningsregel tillämpas när hela eller delar av andelsinnehavet avser andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid partiell fission. Den nya turordningsregeln gäller alltså när det i andelsinnehavet finns en andel till vilken det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst, dvs. inte bara när det finns tjänstebelopp som beräknats på en mottagen andel. Bestämmelsen omfattar därmed dels andelar som mottagits vid en partiell fission och på vilka det beräknats tjänstebelopp vid utdelning och kapitalvinst, dels andelar till vilka beräknade tjänstebelopp har fördelats med anledning av en händelse som inträffat efter den partiella fissionen. Andelar till vilka det har fördelats tjänstebelopp är sådana som har förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7–7 b §§. Andelar kan förvärvas med stöd av en andel på olika sätt. Ett sådant förvärv kan exempelvis ske genom en fondemission, en split eller genom en Lex ASEA-utdelning. Andelar till vilka det hör ett tjänstebelopp vid partiell fission kan också ha förvärvats genom en benefik överlåtelse.

Ett tjänstebelopp ska anses ha beräknats och höra till en andel även när tjänstebeloppet uppgår till noll kronor.

I *tredje stycket*, som är nytt, anges det i första meningen att om ett sådant andelsinnehav som avses i andra stycket (dvs. ett innehav där det till någon

andel hör ett tjänstebelopp vid partiell fission) har förvärvats vid olika tidpunkter, tillämpas turordningen i andra stycket separat för varje förvärv av sådana andelar. En person kan samtidigt äga kvalificerade andelar av samma slag och sort som mottagits vid flera partiella fissioner, som har förvärvats med stöd av sådana mottagna andelar eller som har förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad av annan anledning eller genom ett benefikt förvärv. Varje sådant separat andelsinnehav med andelar till vilka det hör tjänstebelopp ska särredovisas från andra andelar av samma slag och sort. Vid avyttring av andelen ska kapitalvinsten beräknas utifrån de separata andelsinnehavens omkostnadsbelopp, se 18 c § och kommentaren till den paragrafen. Att turordningen också gäller för andelsinnehav där andelarna har förvärvats vid både en partiell fission och ett andelsbyte följer av att turordningen tillämpas för respektive förvärv och att en identisk turordning gäller för andelar som har förvärvats vid andelsbyten, se 48 a kap. 15 §.

Följande exempel kan visa hur tillämpningen ska ske:

A äger 50 andelar i det onoterade företaget X. Vid en partiell fission år 1 förvärvar A ytterligare 50 andelar i företaget X (mottagna andelar). Vid den partiella fissionen beräknas tjänstebelopp på de mottagna andelarna. År 2 förvärvar A ytterligare 30 andelar i företaget och slutligen, år 4, sker ytterligare en partiell fission vid vilken A förvärvar 20 andelar i X. Även vid denna ombildning beräknas tjänstebelopp på de förvärvade andelarna. Samtliga andelar är av samma slag och sort, dvs. de representerar samma rätt i företaget. År 5 avyttrar A 80 andelar. 50 av dessa andelar är förvärvade före den första partiella fissionen och ska anses avyttrade först. Kapitalvinsten på dessa andelar beräknas utifrån ett omkostnadsbelopp beräknat enligt genomsnittsmetoden. De övriga 30 andelarna som avyttras anses vara andelar mottagna vid den första partiella fissionen. Kapitalvinsten på dessa andelar beräknas separat, utifrån deras särredovisade omkostnadsbelopp (18 c §). År 6 avyttrar A de kvarvarande 70 andelarna. 20 av dessa har mottagits vid den första partiella fissionen, 30 har förvärvats genom köp och 20 har förvärvats vid den andra partiella fissionen. Eftersom andelsinnehavet utgörs av andelar till vilka det hör tjänstebelopp och som har förvärvats vid olika tidpunkter ska turordningen tillämpas separat för varje förvärv av sådana andelar. I första hand ska turordningen tillämpas utifrån den första partiella fissionen. Det innebär att de 20 andelar som mottagits vid den första partiella fissionen anses avyttrade först. Därefter anses de 30 andelar som har förvärvats genom köp och till vilka det inte hör något tjänstebelopp avyttrade. Eftersom andelsinnehavet som avyttras består av andelar till vilka det hör tjänstebelopp och dessa har förvärvats vid en annan tidpunkt ska turordningen också bedömas utifrån detta senare förvärv. En sådan bedömning ger samma resultat, dvs. de andelar som har förvärvats före den andra partiella fissionen ska anses avyttrade före de andelar som har mottagits vid den andra partiella fissionen och till vilka det hör tjänstebelopp.

I andra meningen anges att andelar som har förvärvats med stöd av andra andelar ska anses avyttrade direkt efter de andelar som förvärvet grundar sig på. Följande exempel kan visa hur tillämpningen ska ske:

A äger 50 andelar i det onoterade företaget X. Vid en partiell fission år 1 förvärvar A ytterligare 50 andelar i företaget (mottagna andelar). Vid den partiella fissionen beräknas ett tjänstebelopp på de mottagna andelarna. År 2 sker en fondemission genom vilken A förvärvar 20 andelar med stöd av de andelar som han då äger (100). Eftersom tio av dessa 20 andelarna förvärvas med stöd av de mottagna andelarna fördelas delar av det tjänstebelopp som vid den partiella fissionen beräknades på de mottagna andelarna på dessa andelar. Slutligen, år 3, förvärvar A ytterligare 20 andelar i X. Samtliga andelar är av samma slag och sort, dvs. de representerar samma rätt i företaget. År 4 avyttrar A 100 av sina totalt 140 andelar i X. Vid avyttringen äger A andelar som är förvärvade före den partiella fissionen, andelar som är förvärvade vid den partiella fissionen och andelar som har förvärvats vid fondemissionen. Två av förvärven avser andelar till vilka det hör tjänstebelopp. Vid fondemissionen har andelar förvärvats både med stöd av andelar som A förvärvade före den partiella fissionen och med stöd av andelar som mottogs vid den partiella fissionen. De emitterade andelarna får en plats i turordningen direkt efter de andelar som de har förvärvats med stöd av. I första hand tillämpas turordningen med utgångspunkt från den partiella fissionen. Det innebär att vid avyttringen anses 60 (50 + 10) andelar vara förvärvade före de andelar till vilka det hör ett tjänstebelopp. Kapitalvinsten på dessa andelar beräknas utifrån ett omkostnadsbelopp beräknat enligt genomsnittsmetoden. Därefter anses avyttringen avse 40 av de 60 (50 + 10) andelar till vilka det hör tjänstebelopp. Kapitalvinsten på dessa 40 andelar beräknas för sig utifrån deras särredovisade omkostnadsbelopp. Efter avyttringen har A kvar 40 andelar. År 5 avyttrar A hela sitt andelsinnehav. De tio mottagna andelarna till vilka det hör ett tjänstebelopp anses avyttrade först. Därefter de tio andelarna som förvärvades med stöd av de mottagna andelarna. Kapitalvinsten beräknas utifrån respektive innehavs särredovisade omkostnadsbelopp. Slutligen beräknas kapitalvinst på de 20 sist förvärvade andelarna. Till dessa andelar hör inga tjänstebelopp och kapitalvinsten får därför beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Fjärde stycket motsvarar i huvudsak nuvarande andra stycket. I stycket görs en ändring som innebär att hänvisningen till bestämmelserna i övriga delar av paragrafen ändras på grund av att den nu har fyra stycken.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

18 c § Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

Vad som sägs i första stycket gäller även andra andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst. Om sådana andelar har förvärvats genom utdelning enligt 42 kap. 16 §, ska dock andelarna vid tillämpning av genomsnittsmetoden inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas i det företag som den utdelade aktien avser.

I paragrafen finns bestämmelser om att vissa andelar som mottagits vid en partiell fission, vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 7 §, inte ska anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

Ändringarna i *första stycket* är redaktionella.

I *andra stycket*, som är nytt, anges att bestämmelserna i första stycket även gäller andra andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst. Om sådana andelar har förvärvats genom en sådan utdelning som avses i 42 kap. 16 § (Lex ASEA-utdelning), ska andelarna inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av mottagaren i det företag som den utdelade aktien avser. Andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7 b § har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel utan att det har lämnats någon ersättning för andelen eller mot en ersättning som är lägre än andelens marknadsvärde. Bestämmelsen i andra stycket innebär att inte heller sådana andelar ska, vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 7 §, anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av säljaren.

Första meningen tillämpas på andelar som innehas av säljaren i det övertagande företaget, dvs. samma företag som säljaren innehar de mottagna andelarna i. Det som avses är alltså andelar som har förvärvats genom exempelvis ny- eller fondemission och som avser andelar i samma företag. Enligt andra meningen kan dock tillämpningen även avse andelar i ett annat företag än det övertagande företaget. Så är fallet när andelarna har förvärvats med stöd av en mottagen andel genom en Lex ASEA-utdelning av andelar i det övertagande företagets dotterföretag. För de andelar som omfattas av paragrafen gäller inte genomsnittsmetoden i 7 § vid beräkningen av omkostnadsbeloppet. Det ska i stället beräknas separat för de olika delarna.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

48 a kap.

15 § Om *en person vid tidpunkten för andelsbytet redan* äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter andelsbytet (nya andelar), ska *andelarna vid en avyttring, om inget annat anges i andra stycket*, anses avyttrade i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar,
3. nya andelar.

Om andelsinnehavet, helt eller delvis, utgörs av andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid andelsbyte ska andelarna vid en avyttring, i stället för vad som anges i första stycket, anses avyttrade i följande ordning:

1. andelar som har förvärvats före andelarna till vilka det hör tjänstebelopp,
2. andelar till vilka det hör tjänstebelopp,
3. andelar som har förvärvats efter andelarna till vilka det hör tjänstebelopp.

Om ett andelsinnehav som avses i andra stycket har förvärvats vid olika tidpunkter, tillämpas turordningen separat för varje förvärv av sådana andelar. Andelar som har förvärvats med stöd av andra andelar ska dock anses avyttrade direkt efter de andelar som förvärvet grundar sig på.

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

I paragrafen finns turordningsregler vid avyttring av andelar av samma slag och sort när någon av andelarna har förvärvats genom ett andelsbyte.

Ändringarna i paragrafen motsvarar de som görs i 48 kap. 18 b §, se författningskommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

16 § Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§, ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Vad som sägs i första stycket gäller även andra andelar till vilka det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst. Om sådana andelar har förvärvats genom utdelning enligt 42 kap. 16 §, ska dock andelarna vid tillämpning av genomsnittsmetoden inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas i det företag som den utdelade aktien avser.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa andelar som mottagits vid ett andelsbyte, vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 §, inte ska anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Andra stycket, som är nytt, motsvarar lydelsen av det nya andra stycket i 48 kap. 18 c §, se författningskommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

57 kap.

2 § Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska hos fysiska personer i den omfattning som anges i *detta kapitel* tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid minskning av aktiekapital med indragning av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarätter i eller avseende företag och med utdelning ränta och annan inkomst på grund av innehav av sådana tillgångar. Vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler ska behandlas som delägarätter oavsett i vilken valuta de getts ut. Med andelar likställs även förpliktelser avseende optioner som avses i 44 kap. 31 § andra stycket.

I paragrafen finns huvudreglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag.

Hänvisningen i *första stycket* ändras till hela 57 kap. i stället för till enskilda paragrafer i kapitlet.

3 § Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de *fyra* föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

1. företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,

2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller

3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2.

Om en delägare uppfyller villkoren i andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt

eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Vid tillämpning av detta stycke ska en fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 2 § andra stycket anses som en delägare.

Om flera delägare tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i tredje stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

I paragrafen anges vad som, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, gäller vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag vid tillämpning av detta kapitel.

Ändringen i *andra stycket* innebär att den tidsperiod under vilken det ska beaktas om delägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning förkortas med ett år, från fem till fyra år.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

4 § Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de *fyra* föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget,

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

3. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de *fyra* föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 1 eller 2.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de *fyra* föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Om ägaren till en kvalificerad andel dör, ska andelen anses kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

I paragrafen anges under vilka förutsättningar en andel i eller avseende ett fåmansföretag ska anses vara kvalificerad.

Ändringarna i *första och andra styckena* innebär att vid bedömningen av om en andel är kvalificerad ska förhållandena under beskattningsåret och de *fyra* föregående beskattningsåren beaktas i stället för de fem föregående beskattningsåren. Ändringen innebär att den tidsperiod som har betydelse för om en andel är kvalificerad eller inte förkortas med ett år.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

5 § Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de *fyra* föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Vid tillämpning av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar.

I paragrafen finns den s.k. utomståenderegeln som innebär att om en utomstående i betydande omfattning äger del i företaget, ska en andel anses vara kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och tidigare beskattningsår beaktas.

Ändringen i *första stycket* innebär att den tidsperiod som ska beaktas förkortas med ett år, från fem till fyra år.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

6 § Upphör ett företag att vara fåmansföretag, ska en andel anses kvalificerad under *fyra* beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 4 §. Detta gäller dock bara om andelsägaren eller någon närstående

1. ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad, eller

2. har förvärvat andelen med stöd av en sådan andel som avses i 1.

Om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom *eller henne*, ska den från bolaget förvärvade aktien anses som en kvalificerad andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han *eller hon* fortfarande innehåft den.

I paragrafen finns den s.k. karensregeln. Ändringen i *första stycket* innebär att den tidsperiod som en andel under vissa förutsättningar fortsätter att vara kvalificerad efter att ett företag upphört att vara ett fåmansföretag förkortas med ett år, från fem till fyra beskattningsår.

Ändringarna i *andra stycket* är redaktionella.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

7 b § Om en andel som är kvalificerad enligt 7 eller 7 a § övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning, ska den anses kvalificerad. Detta gäller inte om bestämmelsen i 23 a § är tillämplig. En andel ska också anses kvalificerad om den *förvärvas* med stöd av en sådan kvalificerad andel *och det inte lämnas någon ersättning för andelen eller ersättningen är lägre än andelens marknadsvärde*.

Det som sägs om en mottagen andel i 7 a § tillämpas även på en andel som anses kvalificerad enligt första stycket. Vad som sägs om mottagaren i 7 a § gäller i dessa fall den som erhållit andelen genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Det som sägs i första stycket om en andel som är kvalificerad enligt 7 eller 7 a § tillämpas också på en andel som blivit kvalificerad enligt första stycket.

I paragrafen anges dels vad som gäller om en andel som är eller varit kvalificerad enligt 7 eller 7 a § övergår till någon annan genom arv,

testamente, gåva eller bodelning, dels vad som gäller när en andel förvärvats med stöd av en sådan andel. I båda fallen ska den förvärvade andelen anses vara kvalificerad.

Ändringen i *första stycket* innebär att det görs ett tillägg till bestämmelsen om att en andel ska också anses kvalificerad om den förvärvas med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 7 eller 7 a §. Tillägget innebär att en förutsättning för att en sådan andel ska anses vara kvalificerad är att det inte lämnas någon ersättning för andelen eller att ersättningen är lägre än andelens marknadsvärde. Det kan exempelvis handla om förvärv genom emissioner till underkurs.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

7 d § Om en andel förvärvas med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 7, 7 a eller 7 b § och därför är kvalificerad enligt 7 b §, och det till den andel som förvärvet grundas på hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 kap. 18 d § eller 48 a kap. 8 a och 8 b §§, ska tjänstebeloppen fördelas mellan den förvärvade andelen och den andel som förvärvet grundas på.

Den del av tjänstebeloppen som enligt första stycket ska fördelas på den förvärvade andelen ska motsvara den minskning av marknadsvärdet som förfarandet medför för den andel som förvärvet grundas på.

I paragrafen, som är ny, anges vad som ska gälla i vissa fall när en andel har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel till vilken det hör tjänstebelopp för utdelning och för kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission. De fall som avses är när den förvärvade andelen är kvalificerad enligt 7 b §. För att den förvärvade andelen också ska anses kvalificerad krävs att det inte lämnas någon ersättning för andelen, eller att ersättningen är lägre än andelens marknadsvärde.

Enligt *första stycket* ska tjänstebeloppen för utdelning och för kapitalvinst som hör till den andel som förvärvet grundar sig på fördelas mellan den ursprungliga andelen och den andel som förvärvats. Det gäller både när tjänstebeloppen har beräknats för den andel som förvärvet grundas på och när tidigare beräknade tjänstebelopp har fördelats till den andelen.

I *andra stycket* anges att den del av tjänstebeloppen som ska fördelas på den förvärvade andelen ska motsvara den minskning av marknadsvärdet som förfarandet medför för den ursprungliga andelen. Det innebär att värdeförändringen ska återspeglas i tjänstebeloppens fördelning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

10 § Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av

1. årets gränsbelopp, och
2. sparat utdelningsutrymme.

I paragrafen anges vad som avses med gränsbelopp.

Ändringen i *första stycket 2* innebär att den årliga ränteuppräkningsen av det sparade utdelningsutrymmet tas bort. Sparat utdelningsutrymme ska alltså inte längre räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter.

Nuvarande *andra stycket* tas bort till följd av att den årliga ränteuppräkningsen av det sparade utdelningsutrymmet inte längre ska göras.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.

11 § Årets gränsbelopp är *summan av*

1. ett belopp som motsvarar *fyra* inkomstbasbelopp (*grundbeloppet*) fördelat med lika belopp på andelarna i företaget,

2. för andelar i fåmansföretag eller *andelar som fortsätter att vara kvalificerade enligt 6 §, ett lönebaserat utrymme beräknat enligt 16–19 a §§, och*

3. *ränta på omkostnadsbeloppet beräknad enligt andra stycket.*

Ränta på omkostnadsbeloppet beräknas för andelar av samma slag och sort, på den del av andelarnas sammanlagda omkostnadsbelopp enligt 12 § som överstiger 100 000 kronor. Räntesatsen uppgår till statslåneräntan ökad med nio procentenheter. Räntebeloppet ska fördelas med lika belopp på delägarens andelar av samma slag och sort.

För tillgångar som avses i 2 § *andra stycket* gäller inte bestämmelserna i första stycket 1 och 2. Vid tillämpningen av *andra stycket* på sådana tillgångar ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet.

Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Om en andel förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.

I paragrafen finns bestämmelser om hur och när årets gränsbelopp ska beräknas samt vem som ska tillgodoräknas gränsbeloppet.

Första stycket ändras på så sätt att de nuvarande alternativa beräkningsreglerna i 1 (förenklingsregeln) och 2 (huvudregeln) ersätts av en beräkningsregel i tre steg. Årets gränsbelopp utgörs av summan av grundbeloppet, det lönebaserade utrymmet och ränta på omkostnadsbeloppet.

Bestämmelser om grundbeloppet finns i *punkt 1*. Grundbeloppet uppgår till *fyra* inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Enligt 9 § är det inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret som ska användas, vilket innebär att grundbeloppet för 2026 uppgår till 322 400 kronor. Grundbeloppet ska fördelas med lika belopp på samtliga andelar i företaget. Delägarnas beräkning ska utgå från ett grundbelopp per företag och inte ett per delägare. Ett exempel kan illustrera hur fördelningen ska göras.

Anta att det finns 100 aktier i ett företag. Grundbeloppet fördelas med 3 224 kronor per aktie. Om två delägare äger hälften var av företaget, dvs. 50 aktier, får delägarna ett grundbelopp vardera som sammanlagt uppgår till 161 200 kronor. Hänsyn ska inte tas till om andelarna är av samma eller olika slag och sort.

Eftersom årets gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar (se 10 §) innebär det att grundbelopp även kan komma att fördelas på andelar i företag som inte är fåmansföretag.

Ett lönebaserat utrymme får enligt *punkt 2* beräknas för andelar i fåmansföretag eller andelar som fortsätter att vara kvalificerade enligt 6 §. Det innebär exempelvis att ett lönebaserat utrymme inte får beräknas för andelar i ett företag som inte är ett fåmansföretag och som bara är

kvalificerade enligt 7, 7 a eller 7 b § (särskilt kvalificerade andelar). Det lönebaserade utrymmet beräknas enligt 16–19 a §§.

Enligt *punkt 3* ska årets gränsbelopp också ökas med ränta på omkostnadsbeloppet beräknad enligt andra stycket.

I *andra stycket*, som är nytt, finns bestämmelser om hur ränteberäkningen enligt första stycket 3 ska gå till. Ränta får bara beräknas för andelar av samma slag och sort och bara på den del av andelarnas sammanlagda omkostnadsbelopp, beräknat enligt 12 §, som överstiger 100 000 kronor. Det överskjutande beloppet, dvs. den del av det sammanlagda omkostnadsbeloppet för delägarens andelar av samma slag och sort som överstiger 100 000 kronor, ska multipliceras med en räntesats som uppgår till statslåneräntan ökad med nio procentenheter. Räntebeloppet ska fördelas med lika belopp på delägarens andelar av samma slag och sort i företaget.

Om en delägare i ett och samma företag äger andelar av olika slag och sort ska räntan på omkostnadsbeloppet beräknas separat för de olika andelssorterna. Det sammanlagda omkostnadsbeloppet för varje slag och sort måste överstiga 100 000 kronor för att ränta ska få beräknas. Med andelar av samma slag och sort avses andelar i samma företag som representerar samma rätt i företaget (samma serie). Det innebär att uttrycket samma slag och sort har samma innebörd som vid tillämpningen av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 §.

I *tredje stycket*, som motsvarar det nuvarande andra stycket, finns bestämmelser om hur årets gränsbelopp ska beräknas för andra delägarätter än andelar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2, 5.3 och 5.6.

11 a § Den som äger andelar i flera företag får *vid beräkningen av årets gränsbelopp inte tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de belopp som enligt 11 § första stycket 1 har fördelats på en och samma delägares andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp, ska grundbeloppet i stället fördelas på delägarens andelar i dessa företag i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkning av årets gränsbelopp för den som äger andelar i flera fåmansföretag.

Ändringen innebär att den nuvarande bestämmelsen, som avser förenklingsregeln, ersätts med villkor för beräkningen av grundbeloppet när en och samma delägare äger andelar i flera företag.

Den som äger kvalificerade andelar i flera företag får totalt sett inte tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de grundbelopp som har fördelats på en och samma delägares andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp (dvs. fyra inkomstbasbelopp) måste det göras en fördelning av grundbeloppet mellan delägarens samtliga andelar. Fördelningen ska göras med utgångspunkt i storleken på andelsinnehaven i de olika företagen. Den som äger andelar i flera företag på vilka det sammanlagt har fördelats ut grundbelopp som inte överstiger fyra inkomstbasbelopp behöver inte göra någon proportionering. Med storleken på andelsinnehavet avses delägarens andel av kapitalet i företaget. Följande exempel kan tydliggöra tillämpningen.

En person äger andelar som motsvarar 25 procent av kapitalet i företag X och andelar som motsvarar 100 procent av kapitalet i företag Y. Utan någon begränsning skulle personens totala grundbelopp uppgå till fem inkomstbasbelopp (IBB), fördelat på ett IBB i företag X (25 procent av fyra IBB) och fyra IBB i företag Y (100 procent av fyra IBB). För att delägarens totala grundbelopp inte ska överstiga fyra IBB proportioneras detta belopp mellan företagen. Delägarens grundbelopp i företag X uppgår därmed till 0,8 IBB ($= 25/125 \times 4$) medan grundbeloppet i företag Y uppgår till 3,2 IBB ($= 100/125 \times 4$).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

12 § Vid beräkningen av årets gränsbelopp ska omkostnadsbeloppet beräknas som om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Omkostnadsbeloppet ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget. Omkostnadsbeloppet ska även minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen.

I paragrafen finns bestämmelser om underlaget för årets gränsbelopp och beräkningen av omkostnadsbeloppet.

Ändringarna av *första stycket* är redaktionella.

Nuvarande *andra stycket* tas bort till följd av att de beräkningsbestämmelser i 25–35 §§ som det hänvisas till också tas bort. Nuvarande tredje stycket blir i stället *andra stycket*.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

13 § Om utdelningen understiger gränsbeloppet, ska skillnaden (sparat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Sparat utdelningsutrymme utgör dock gränsbelopp enligt 20 § om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp enligt 20 § om utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår då en partiell fission genomförs. Sparat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning under beskattningsåret utgör gränsbelopp vid kapitalvinstberäkning enligt 21 §.

Lämnar företaget inte någon utdelning, ska hela gränsbeloppet föras vidare som sparat utdelningsutrymme. Sparat utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under något år inte är kvalificerad.

I paragrafen finns bestämmelser om sparat utdelningsutrymme. Sparat utdelningsutrymme beräknas när utdelningen är mindre än gränsbeloppet och uppgår till skillnaden mellan gränsbeloppet och utdelningen. I paragrafen anges även hur sparat utdelningsutrymme ska föras vidare till kommande beskattningsår.

Den nuvarande *andra meningen* i *andra stycket* tas bort till följd av att ränteuppräknings av sparat utdelningsutrymme tas bort.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.

15 § Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, ska sparat utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

Om det vid en partiell fission finns sparat utdelningsutrymme enligt 13 § som hör till en andel i det överlåtande företaget, ska detta utrymme fördelas mellan de mottagna andelarna och andelen i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §.

Om andelar som är kvalificerade enligt 7, 7 a eller 7 b § avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, ska sparats utdelningsutrymme fördelas på säljarens andelar i fåmansföretaget som förvärvat andelarna direkt eller indirekt.

Om en andel förvärvas med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 7, 7 a eller 7 b § och därför är kvalificerad enligt 7 b §, ska sparats utdelningsutrymme fördelas mellan den andel som förvärvet grundas på och den förvärvade andelen på motsvarande sätt som tjänstebelopp fördelas enligt 7 d §.

I paragrafen finns bestämmelser om fördelningen av sparats utdelningsutrymme på mottagna andelar efter ett andelsbyte eller en partiell fission.

I *fjärde stycket*, som är nytt, anges att sparats utdelningsutrymme ska fördelas när en andel anses kvalificerad enligt 7 b § på grund av att den har förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel. I ett sådant fall fördelas det sparade utdelningsutrymmet mellan den andel som förvärvet grundas på och den förvärvade andelen på motsvarande sätt som tjänstebelopp fördelas enligt 7 d §. Det innebär att fördelningen ska ske utifrån den värdeförändring som förvärvet av den nya andelen ger upphov till hos den andel som förvärvet grundas på.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

16 § Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av *den del av delägarens andel av löneunderlaget som överstiger åtta inkomstbasbelopp*. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på *delägarens andelar* i företaget.

Om två delägare i samma företag är makar vid beskattningsårets ingång ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget.

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.

I paragrafen anges hur beräkningen av det lönebaserade utrymmet ska göras.

Ändringarna i *första stycket* innebär att det lönebaserade utrymmet uppgår till 50 procent av den del av delägarens andel av löneunderlaget som överstiger åtta inkomstbasbelopp. Beräkningen kan också uttryckas med formeln $0,5 \times (\text{löneunderlag} \times \text{ägarandel} - \text{åtta IBB})$. Beloppet i parentes kan inte vara negativt. Enligt 9 § är det inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret som ska användas. Följande exempel illustrerar tillämpningen.

Den fysiska personen A äger 70 procent av andelarna i företaget AB X och personen B äger resterande 30 procent. Det sammanlagda löneunderlaget i företaget uppgår till 4 miljoner kronor och inkomstbasbeloppet är 76 200 kronor. A:s andel av löneunderlaget är då 2,8 miljoner kronor och B:s är 1,2 miljoner kronor. A:s lönebaserade utrymme blir 1 095 200 kronor ($= [2\,800\,000 - 609\,600] \times 0,50$) och B:s blir 295 200 kronor ($= [1\,200\,000 - 609\,600] \times 0,50$).

Bestämmelser om beräkning av löneunderlaget finns i 16 a–18 §§. När det lönebaserade utrymmet har beräknats ska det fördelas med lika belopp på delägarens andelar i företaget.

Det nuvarande *andra stycket* flyttas till 16 a § första stycket. I andra stycket införs ett undantag för makar vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet. När två delägare i samma företag är makar vid beskattningsårets ingång ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar. Därefter fördelas det gemensamma lönebaserade utrymmet med lika belopp på respektive makes andelar i företaget. Det innebär att makar som är delägare i samma företag har rätt att göra ett gemensamt schablonavdrag på åtta inkomstbasbelopp.

Med make eller maka avses också en sådan person som enligt 2 kap. 20 § jämställs med make eller maka, dvs. sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn. Följande exempel visar hur undantaget ska tillämpas.

I ett fåmansföretag finns totalt 100 andelar. Två makar äger 75 procent av andelarna i företaget fördelat med 25 procent på den ena maken och 50 procent på den andra maken. Löneunderlaget i företaget uppgår till totalt 2 000 000 kronor och inkomstbasbeloppet uppgår till 76 200 kronor. Det gemensamma lönebaserade utrymmet efter avdrag på åtta inkomstbasbelopp uppgår till 890 400 kronor $[= 2\,000\,000 \times (0,25 + 0,50) - 8 \times 76\,200]$. Därefter kvoterar detta belopp till 50 procent, dvs. till 445 200 kronor. Slutligen beräknas det lönebaserade utrymmet per andel till 5 936 kronor $(= 445\,200 \text{ kronor} / 75)$. Den ena makens lönebaserade utrymme uppgår då till 148 400 kronor $(= 25 \times 5\,936 \text{ kronor})$ och den andra makens till 296 800 kronor $(= 50 \times 5\,936 \text{ kronor})$.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

16 a § *Om en andel har ägts under en 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 sådan andel har mottagits genom ett andelsbyte, ska ersättning som har betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet också ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För tiden före andelsbytet ska då den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen.

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om hur det lönebaserade utrymmet ska beräknas när en andel har ägts under del av året före beskattningsåret.

Första stycket motsvarar nuvarande 16 § andra stycket.

Av *andra stycket* framgår att för andelar som har ägts under en del av året före beskattningsåret och som mottagits genom ett andelsbyte ska även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För den tiden ska den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen. Det innebär att det lönebaserade utrymmet för andelar som ingått i ett andelsbyte ska beräknas på ersättningar som har lämnats året före beskattningsåret, både för tiden före

andelsbytet (beräknat på de avyttrade andelarna) och för tiden efter andelsbytet (beräknat på de mottagna andelarna). För att bestämmelserna ska tillämpas krävs att den mottagna andelen behålls till och med den 1 januari året efter andelsbytet, när årets gränsbelopp beräknas. Rätten att beräkna lönebaserat utrymme på en avyttrad andel som bytts bort inom ramen för andelsbytet ska korrespondera med den mottagna andelen, eller del av en sådan andel, enligt de villkor som gällt för andelsbytet. Ett exempel kan illustrera hur andelsbytet ska gå till.

Om t.ex. andelsbytet innebär att 100 andelar i det avyttrade företaget byts mot en andel i det förvärvande företaget, ska löneunderlaget beräknas som om den mottagna andelen vore 100 andelar i det avyttrade företaget.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

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 ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

Av 16 a § andra stycket framgår att med kontant ersättning avses i vissa fall vad som utbetalats från ett företag och dess dotterföretag vars andelar har avyttrats vid ett andelsbyte.

I paragrafen finns bestämmelser om hur löneunderlaget ska beräknas.

Tredje stycket, som är nytt, innebär att med kontant ersättning avses även ersättning som utbetalats från ett annat företag än det företag som andelsägaren vid tidpunkten för beräkningen äger andelar i. Det gäller när andelarna under året före beskattningsåret mottagits genom ett andelsbyte i enlighet med reglerna i 48 a kap. om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Ett sådant andelsbyte innebär att en fysisk person avyttrar andelar i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget) mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget utan att beskattas i samband med bytet. Om det har genomförts ett sådant andelsbyte gäller enligt 16 a § andra stycket att även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ska ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. Sådan ersättning ska således anses som kontant ersättning vid beräkning av löneunderlaget.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

17 a § Vid beräkningen av löneunderlaget ska ersättning till arbetstagare i företag som ägs genom en alternativ investeringsfond inte räknas med.

Med alternativ investeringsfond avses en fond enligt 1 kap. 2 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder vars förvaltare omfattas av registrerings- eller tillståndsplikt enligt den lagen eller som skulle ha omfattats av sådan plikt om förvaltaren bedrivit sin verksamhet i Sverige.

I paragrafen, som är ny, finns en bestämmelse om hur löneunderlaget ska beräknas i vissa fall.

I *första stycket* anges att om ett företag ägs genom en alternativ investeringsfond ska ersättning till arbetstagare i företaget inte räknas med vid beräkningen av löneunderlaget. En delägare i fonden får alltså inte räkna med löner till arbetstagare i de företag som fonden har investerat i. Att företaget i fråga ska ägas genom en alternativ investeringsfond innebär att fonden i sig inte omfattas av bestämmelsen. Löner till arbetstagare i en alternativ investeringsfond får räknas med vid beräkningen av löneunderlaget, om förutsättningarna för det i övrigt är uppfyllda.

I *andra stycket* anges vad som avses med en alternativ investeringsfond. Med alternativ investeringsfond avses enligt 1 kap. 2 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, förkortad LAIF, ett företag som har bildats för kollektiva investeringar och som tar emot kapital från ett antal investerare för att investera det i enlighet med en fastställd investeringspolicy till förmån för dess investerare, och inte kräver auktorisation enligt artikel 5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag), senast ändrad genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU. Som en ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig ska också fondens förvaltare omfattas av tillstånds- eller registreringsplikt enligt lagen. I 1 kap. 13 § LAIF anges bl.a. att lagen inte ska tillämpas på AIF-förvaltare i den utsträckning de förvaltar en eller flera alternativa investeringsfonder vars enda investerare är AIF-förvaltaren, på holdingbolag och på program för anställdas andelsägande eller sparande. Det innebär att om en förvaltare omfattas av något av undantagen i LAIF, t.ex. att det rör sig om ett holdingbolag, så aktualiseras inte heller begränsningsregeln i inkomstskattelagen.

För förvaltare som bedriver sin verksamhet utomlands gäller att förvaltaren skulle ha omfattats om tillstånds- eller registreringsplikt enligt lagen, om förvaltaren bedrivit sin verksamhet i Sverige.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.

19 a § Om ett dotterföretag är ett svenskt handelsbolag får ersättningar till arbetstagare i handelsbolaget och i företag som helt eller delvis ägs av handelsbolaget bara räknas med vid beräkningen av löneunderlaget om samtliga andelar i handelsbolaget, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget. Vid tillämpning av denna paragraf likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

I paragrafen finns den särskilda definitionen av dotterföretag som gäller vid tillämpning av 16–19 §§.

Ändringen innebär att första meningen i paragrafen tas bort. Bedömningen av om ett företag är ett dotterföretag ska i stället göras med stöd av civilrättsliga regler. För aktiebolag gäller t.ex. den koncerndefinition som

finns i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) och i vissa fall även 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Bestämmelsen som gäller dotterföretag som är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person kvarstår dock. Ersättningar till arbetstagare i sådana dotterföretag och i företag som dotterföretaget direkt eller indirekt äger andelar i, får bara ingå i löneunderlaget om handelsbolaget är helägt av moderföretaget.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.

20 c § Utdelning på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten ska inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § första stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § första stycket *eller 7 d §*, 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket *har* tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten som fördelats enligt 48 kap. 18 e § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om beskattning av utdelning på en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 7, 7 a eller 7 b §, dvs. en särskilt kvalificerad andel, och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten.

Ändringarna i *första stycket* är en följd av införandet av den nya 7 d §. Ett tjänstebelopp för utdelning kan fördelas även enligt bestämmelserna i den paragrafen. I övrigt görs en redaktionell ändring.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

20 d § Utdelning på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission ska inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § första stycket *eller 7 d §*, 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket *har* tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission som fördelats enligt 48 kap. 18 e § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om beskattning av utdelning på en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 7, 7 a eller 7 b §, dvs. en särskilt kvalificerad andel, och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission.

Ändringarna i *första stycket* är en följd av införandet av den nya 7 d §. Ett tjänstebelopp för partiell fission kan fördelas även enligt bestämmelserna i den paragrafen. I övrigt görs en redaktionell ändring.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

20 e § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och vars tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyte eller vid partiell fission beräknats till noll kronor ska inte tas upp i inkomstlaget tjänst. En sådan andel ska anses som kvalificerad under fyra beskattningsår efter det beskattningsår då andelsbytet eller den partiella fissionen genomfördes eller den kortare tid som följer av 4 §.

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beskattning av utdelning och kapitalvinst på en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 7, 7 a eller 7 b §, dvs. en särskilt kvalificerad andel, och vars tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyte eller partiell fission har beräknats till noll kronor. Utdelning och kapitalvinst på en sådan andel ska inte tas upp i inkomstlaget tjänst. En sådan andel ska vidare anses som kvalificerad under högst fyra beskattningsår efter det år då andelsbytet eller den partiella fissionen genomfördes. Om andelen ska anses som kvalificerad under en kortare tid vid tillämpning av de allmänna reglerna i 4 § ska den tiden gälla i stället. Det innebär att om andelsägaren t.ex. har upphört att vara verksam i betydande omfattning i företaget före andelsbytet eller den partiella fissionen, och det vid tidpunkten för andelsbytet eller den partiella fissionen bara återstår tre år på karenstiden, så gäller i stället tre år enligt denna prövning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

21 § Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränobeloppet ska tas upp i inkomstlaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar gränobeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstlaget kapital.

Paragrafen innehåller bestämmelser om beskattning av kapitalvinst på en kvalificerad andel.

Ändringen innebär att *andra stycket* tas bort. Ändringen är en följd av att index- och kapitalunderlagsreglerna i 25–35 §§ tas bort.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

24 § Om en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten avyttras eller upphör att existera, ska den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstlaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § andra stycket, 7 d §, 48 kap. 18 e § tredje stycket eller 48 a kap. 8 c § tredje stycket. Mer än tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten ska inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstlaget tjänst.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Bestämmelser om fördelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten finns i 48 a kap. 9 §.

Paragrafen innehåller bestämmelser om beskattning av kapitalvinst på en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 7, 7 a eller 7 b §, dvs. en särskilt kvalificerad andel, och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten.

Ändringarna i *första stycket* är en följd av införandet av den nya 7 d §. Ett tjänstebelopp för utdelning kan fördelas även enligt bestämmelserna i den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

24 a § Om en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission avyttras eller upphör att existera, ska den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § tredje stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § andra stycket, 7 d §, 48 kap. 18 e § tredje stycket eller 48 a kap. 8 c § tredje stycket. Mer än tjänstebeloppet för utdelning vid partiell fission ska inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om beskattning av kapitalvinst på en andel som bara är kvalificerad enligt bestämmelserna i 7, 7 a eller 7 b §, dvs. en särskilt kvalificerad andel, och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission.

Ändringarna i *första stycket* är en följd av införandet av den nya 7 d §. Ett tjänstebelopp för partiell fission kan fördelas även enligt bestämmelserna i den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.
3. Bestämmelserna i 57 kap. 3, 4 och 5 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.
4. De upphävda bestämmelserna i 57 kap. 12 § andra stycket, 21 § andra stycket och 25–35 §§ gäller dock för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2029.

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2026.

I *andra punkten* anges att lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025. Det innebär i sin tur att de ändrade bestämmelserna i dess äldre lydelse tillämpas för beskattningsår som börjar innan den 1 januari 2026. Denna allmänna tillämpningsbestämmelse gäller dock inte för de fall som anges i tredje och fjärde punkten.

Av *tredje punkten* framgår att bestämmelserna i 57 kap. 3, 4 och 5 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. Det innebär att den förkortade tidsperioden i de angivna paragraferna tillämpas första gången ett år efter att lagen träder i kraft. Genom att skjuta fram tillämpningen ett år kommer inte den delägare vars tidsperiod påbörjats fyra år före ikraftträdandet att påverkas av ändringen.

I *fjärde punkten* anges att de upphävda bestämmelserna i 57 kap. 12 § andra stycket, 21 § andra stycket och 25–35 §§ fortfarande gäller för

beskattningsår som börjar före den 1 januari 2029. Det innebär att omkostnadsbeloppet under en övergångsperiod om högst tre beskattningsår får beräknas enligt index- och kapitalunderlagsreglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 8.

10.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

31 kap.

22 § Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna

1. besluta om kapitalbelopp enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen,
2. besluta om tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst
 - a) vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § inkomstskattelagen, och
 - b) vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § inkomstskattelagen, samt
3. besluta om de tjänstebelopp som har fördelats enligt 48 kap. 18 e §, 48 a kap. 8 c § eller 57 kap. 7 c och 7 d §§ inkomstskattelagen.

Uppgifter om utdelning och kapitalvinst på andelarna ska också lämnas.

I paragrafen finns bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen av den som innehar en andel som anses kvalificerad efter andelsbyte eller partiell fission.

Ändringen i *första stycket* 3 är en följd av att det införs en ny bestämmelse i inkomstskattelagen (1999:1229) om fördelning av tidigare beräknade tjänstebelopp.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

29 § Den som innehar andelar som är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i *samma kapitel*.

I paragrafen regleras vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen av den som innehar andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Ändringen innebär att den uppgiftsskyldiga kretsen ändras från att avse företagsledare och delägare i fåmansföretag till att avse den som innehar kvalificerade andelar. Skyldigheten att lämna uppgifter omfattar därmed inte bara den som är delägare i fåmansföretag eller tidigare fåmansföretag och som innehar andelar som är kvalificerade på grund av de allmänna reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen, utan även den som innehar andelar i företag som inte är fåmansföretag men där andelarna är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §, dvs. särskilt kvalificerade andelar. För denna krets innebär bestämmelsen en skyldighet att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar. Det innebär bl.a. att andelsägaren är skyldig att lämna de uppgifter som behövs för att beräkna andelens gränsbelopp. Ändringen medför även att andra stycket tas bort.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

10.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2025:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

31 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 c §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag *och den som innehar kvalificerade andelar* ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33 och 33 b–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

Ändringen i *nionde strecksatsen* görs till följd av att den uppgiftsskyldiga kretsen i 29 § ändras.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

Sammanfattning av betänkandet Förenkla och förbättra! (SOU 2024:36)

Bilaga 1

En ny modell för beräkning av gränsbelopp

Kommittén föreslår en ny modell för beräkning av gränsbeloppet för delägare i fåmansföretag. I den nya modellen ersätts dagens förenklingsregel och huvudregel med en gemensam regel som ska användas av samtliga delägare. I modellen införs ett grundbelopp och dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav ersätts med ett schabloniserat avdrag för egen lön, ett s.k. löneavdrag. Alla som har investerat mer än 100 000 kronor i företaget får även tillgodoräkna sig en ränta på den överskjutande investeringen i företaget vid beräkningen av gränsbeloppet. Räntan på sparade utdelningsutrymmen slopas.

Ett högre grundbelopp ersätter dagens förenklingsregel

Kommittén föreslår att ett grundbelopp liknande det som finns i dagens förenklingsregel ska utgöra ett golv för gränsbeloppet och uppgå till fyra inkomstbasbelopp per företag. Det motsvarar 304 800 kronor vid 2024 års inkomstbasbelopp. Grundbeloppet ska fördelas på andelarna i företaget. Delägare som äger andelar i mer än ett företag ska fördela grundbeloppet mellan företagen om det totala beloppet annars skulle överstiga fyra inkomstbasbelopp. Fördelningen mellan företagen ska ske i proportion till ägd andel i respektive företag.

Ett löneavdrag ersätter dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav

Kommittén föreslår att dagens löneuttagskrav och kapitalandelskrav slopas, vilket medför att alla delägare kan få möjlighet att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbeloppet. Det lönebaserade utrymmet utgör 50 procent av den del av löneunderlaget som fördelas på delägarens andelar i företaget och som överstiger ett löneavdrag på åtta inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på delägarens andelar i företaget. Avdraget på åtta inkomstbasbelopp (motsvarande 609 600 kronor vid 2024 års inkomstbasbelopp) ersätter löneuttagskravet och kapitalandelskravet i nuvarande regler, och syftar också till att på ett schabloniserat sätt undanta delägarnas egna löner från företagets löneunderlag.

Genom att ta bort kapitalandelskravet bedömer kommittén att de särskilda bestämmelserna om lättnader i beskattningen av personaloptioner görs mer effektiva när det gäller att attrahera och behålla nyckelkompetens i växande företag. De som förvärvar andelar med stöd av de särskilda reglerna om personaloptioner uppfyller i normalfallet inte kapitalandelskravet och har då inte möjlighet att ta del av ett lönebaserat utrymme. Med förslaget kan de däremot ta del av ett lönebaserat utrymme om företaget växer och anställer, och därför har en hög lönesumma då optionen nyttjas för att förvärva andelar.

Det lönebaserade utrymmet kommer även fortsättningsvis att begränsas till maximalt 50 gånger delägarens eller närståendes lön.

Om två makar är delägare i samma företag ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget.

Ränta på omkostnadsbelopp

Kommittén föreslår att alla delägare ska få öka gränobeloppet med en ränta motsvarande statslåneräntan ökad med nio procentenheter på den del av andelarnas omkostnadsbelopp som överstiger 100 000 kronor. Kravet på att investeringen ska överstiga 100 000 kronor medför att bestämmelsen gynnar de som gör större investeringar, utan att komplicera beräkningarna för de som endast gjort mindre investeringar. Nivån på grundbeloppet har valts delvis för att även kompensera för detta avdrag.

Kommittén föreslår även att index- och kapitalunderlagsreglerna slopas från och med den 1 januari 2026. Bestämmelserna får dock genom en övergångsregel tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029.

Ingen uppräkningsränta på sparade utdelningsutrymmen

Kommittén föreslår att ränteuppräkningsen på sparade utdelningsutrymmen tas bort av förenklingsskäl.

Den nuvarande dotterföretagsdefinitionen avskaffas för aktiebolag

Kommittén föreslår även att den nuvarande dotterföretagsdefinitionen avskaffas till den del som avser aktiebolag. Detta innebär att bedömningen av om ett företag är ett dotterföretag i stället ska göras enligt civilrättsliga regler. Kommittén föreslår dock att dotterbolagsdefinitionen för handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska finnas kvar eftersom det annars skulle vara oklart hur löneunderlaget i dessa ska fördelas.

Kommittén föreslår också en regel som begränsar möjligheterna att beräkna löneunderlag på löner i vissa dotterföretag där det aktiekapital som moderföretaget innehar representerar en mindre del av det totala kapitalet i dotterföretaget. Om externa investerare tillfört kapital till dotterföretaget på annat sätt än genom aktier, till exempel genom aktieägartillskott eller genom andra delägarätter, och detta kapital överstiger aktiekapitalet och 25 miljoner kronor, får ersättningar till arbetstagare i det dotterföretaget inte räknas med vid beräkning av löneunderlaget. Vid den prövningen ska det bortses från sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i dotterföretaget i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital.

Ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst införs

Kommittén föreslår även att det införs ett gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning för kapitalvinster och utdelningar. Förslaget innebär att dagens två olika takbelopp slås ihop till ett gemensamt belopp. Enligt förslaget ska takbeloppet uppgå till 90 inkomstbasbelopp (vilket i dag gäller för utdelning) och avse både utdelningar och kapitalvinster som beskattats som tjänsteinkomster under beskattningsåret samt de två

föregående beskattningsåren. Takbeloppet ska gälla utdelningar och kapitalvinster som betalas till delägaren och dennes närstående. Bilaga 1

Närståendebegreppet i 57 kap. inkomstskattelagen begränsas

Kommittén föreslår även att det införs ett snävare närståendebegrepp som ska gälla för 57 kap. inkomstskattelagen. Den föreslagna definitionen innebär att syskonkretsen inte ska betraktas som närstående.

Karensregeln och vissa andra tidsgränser sänks med ett år

Kommittén föreslår att dagens tidsgränser genomgående ska sänkas med ett år, till beskattningsåret och de fyra föregående eller efterföljande beskattningsåren. Detta har betydelse för flera olika delar av fåmansföretagsreglerna. Fram för allt har det betydelse för bedömningen av hur länge en andel ska anses kvalificerad efter att en andelsägare har slutat att vara verksam i betydande omfattning i företaget eller för bedömningen av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet.

Kommittén föreslår att vid tillämpningen av dessa regler ska endast förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren ha betydelse för bedömningen. Enligt dagens regler ska förhållanden under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Förslaget innebär t.ex. att det endast kommer vara de fyra föregående beskattningsåren som kommer att ha betydelse vid bedömningen av om andelsägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning i företaget.

Vidare ska en andel endast anses kvalificerad fyra beskattningsår efter att ett företag har upphört att vara ett fåmansföretag. Även bedömningen av om utomståenderegeln är tillämplig påverkas av hur lång tid som ska beaktas. Genom att en kortare tidsperiod ska läggas till grund för de olika skattemässiga bedömningarna kan tillämpningen av reglerna förenklas. Kommittén föreslår dock att effekterna av en kortare karenstid bör utvärderas fem år efter att förslaget har trätt i kraft.

Utomståenderegeln

Kommittén föreslår att kravet på utomstående ägande i betydande omfattning bör preciseras i lagtexten. Detta krav bör uttryckligen anges uppgå till minst 30 procent. Enligt kommitténs beräkningar borde nivån egentligen ligga högre, men kommittén anser att den nivå som har etablerats i praxis och som företagen därför har inrättat sig efter inte bör ändras. Dessutom kan denna säkerhetsmarginal motivera införandet av en skarp gräns utan undantag. Kommittén anser inte att utomståenderegeln bör ändras i något annat avseende. Därigenom kommer den praxis som har utvecklats på området även fortsättningsvis vara tillämplig.

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet

Kommittén har även analyserat om bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital. Kommittén anser dock inte att bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet bör ändras. Därigenom kommer den

praxis som har utvecklats på området även fortsättningsvis vara tillämplig. Även bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet kommer dock att påverkas av förslagen om ett förändrat närståendebegrepp och en förkortad karenstid.

Uppdraget att underlätta ägarskiftet i fåmansföretag

Kommittén har även haft i uppdrag att analysera på vilket sätt de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag kan förenklas för att underlätta ägarskiftet, både mellan närstående och till personal. Kommittén har också haft i uppdrag att analysera om beskattningen vid ägarskiftet mellan närstående och till personal är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt och, om så inte är fallet, hur reglerna kan förändras för att beskattningen ska bli mer neutral. Kommittén bedömer att de förslag om kortare tidsgränser och ändrat närståendebegrepp genom ett uteslutande av syskonkretsen, som kommittén föreslår i vissa fall kommer att underlätta ägarskiftet till flera barn (som är syskon) och mellan syskon. Kommittén bedömer också att beskattningen vid ägarskiftet mellan närstående och till anställda är neutral i förhållande till avyttring av kvalificerade andelar till andra subjekt, och att fåmansföretagsreglerna därför inte bör förändras ytterligare för att underlätta ägarskiftet.

Uppdraget att se över reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyten

Kommittén har vidare haft i uppdrag att se över reglerna om beräkning av löneunderlag vid andelsbyten. Som Skatteverket har uppmärksammat kan nuvarande regler i vissa situationer innebära att löneunderlag som hör till en avyttrad andel delvis kan falla bort året efter ett andelsbyte. För att denna effekt inte ska uppkomma föreslår kommittén att även ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet ska ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. Därigenom säkerställs att ett andelsbyte inte medför att beskattningen påverkas av att ett andelsbyte har skett.

När det införs ett gemensamt takbelopp för utdelning och kapitalvinst ökar möjligheterna att förenkla reglerna för beräkning av tjänste- och kapitalbelopp vid andelsbyten och partiella fissioner. Kommittén föreslår därför att dagens två tjänstebelopp, för utdelning och kapitalvinst, ersättas med ett gemensamt tjänstebelopp.

Ikraftträdande

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹²

dels att 48 a kap. 8 b § och 57 kap. ska upphöra att gälla,
dels att nuvarande 48 kap. 18 c–18 e §§ ska betecknas 18 d–18 f §§,
dels att 2 kap. 1 §, 23 kap. 19 och 23 a §§, 38 a kap. 23 §, 41 kap. 4 §,
 42 kap. 3 och 20 §§, 48 kap. 18 c–18 f §§, 48 a kap. 8 a, 8 c och 16 §§,
 65 kap. 9 § samt rubrikerna närmast före 48 kap. 18 d § och 48 a kap. 8 a §
 ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 57 kap. och två nya paragrafer,
 48 kap. 18 c § och 48 a kap. 15 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §³

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

kooperativ förening i 39 kap. 2 §	
kvalificerad andel i 57 kap. 4–7 §§	kvalificerad andel i 57 kap. 7–16 §§
kvalificerad fission i 37 kap. 6 §	

¹ Omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse av

57 kap. 3 § 2021:1147

57 kap. 3 a § 2021:1147

57 kap. 4 § 2019:307

57 kap. 4 a § 2019:307

57 kap. 5 § 2019:307

57 kap. 5 a § 2021:1147

57 kap. 8 § 2016:1239

57 kap. 9 § 2010:1277

57 kap. 11 § 2013:960

57 kap. 11 a § 2011:1271

57 kap. 12 § 2011:1271

57 kap. 13 § 2008:1064

57 kap. 16 § 2013:960

57 kap. 19 § 2013:960

57 kap. 19 a § 2013:960

57 kap. 20 b § 2011:1271

57 kap. 20 c § 2011:1271

57 kap. 20 d § 2011:1271

57 kap. 21 § 2008:1064

57 kap. 22 § 2011:1271

57 kap. 34 § 2020:990.

³ Senaste lydelse 2022:1753.

23 kap.

19 §¹⁹

Om överlåtaren och förvärvaren är företag och om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i denna paragraf inte en sådan marknadsnoterad andel i ett överlåtande företag som anses kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §.

Om överlåtaren och förvärvaren är företag och om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, ska minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i denna paragraf inte en sådan marknadsnoterad andel i ett överlåtande företag som anses kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

23 a §

Vid tillämpningen av 18, 19 och 22 §§ ska en andel i ett förvärvande företag som är kvalificerad bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inte anses som en kvalificerad andel. Sådana andelar ska dock anses kvalificerade vid tillämpning av 19 § till den del som andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §.

Vid tillämpningen av 18, 19 och 22 §§ ska en andel i ett förvärvande företag som är kvalificerad bara enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § inte anses som en kvalificerad andel. Sådana andelar ska dock anses kvalificerade vid tillämpning av 19 § till den del som andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade bara enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

38 a kap.

23 §²⁰

När det gäller beskattningen av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

- beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,
- utdelning i 24 kap. 7 § och 42 kap. 16 b §,
- beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,
- turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och
- kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 12 a, 15, 20 b–20 d, 23 a, 24 och 24 a §§.

- beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 d §§,
- turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b och 18 c §§, och
- kvalificerade andelar i 57 kap. 14–18, 28 och 38–42 §§.

¹⁹ Senaste lydelse 2008:1063.

²⁰ Senaste lydelse 2018:1206.

41 kap.**4 §**

Utdelningar och kapitalvinster på delägarätter i företag som är eller har varit fåmansföretag eller därmed likställt företag räknas enligt 57 kap. 2 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

Utdelningar och kapitalvinster på delägarätter i företag som är eller har varit fåmansföretag eller därmed likställt företag räknas enligt 57 kap. 3 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

Kapitalvinster på andelar i svenska handelsbolag räknas enligt 50 kap. 7 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

42 kap.**3 §**

Bestämmelser om att en fastighet som överläts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag i vissa fall anses avyttrad finns i 8 kap. 2 § andra stycket.

Bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44–54 kap. och 57 kap. 21 och 22 §§. Bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44–54 kap. och 57 kap. 35 och 36 §§.

Bestämmelser om insättningsgaranti och investerarskydd finns i 55 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

20 §

Vid ombildning av en svensk ekonomisk förening till ett svenskt aktiebolag ska aktier i bolaget som skiftas ut till medlemmen inte behandlas som utdelning, om

1. den utskiftande föreningen inte är ett sådant fåmansföretag som avses i 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 §, 1. den utskiftande föreningen inte är ett sådant fåmansföretag som avses i 56 kap. 2 § eller 57 kap. 4 eller 5 §,

2. föreningen äger samtliga aktier i bolaget,

3. samtliga aktier i bolaget skiftas ut, och

4. värdet av vad medlemmarna får utöver aktierna inte överstiger fem procent av aktiernas kvotvärde.

Vad som utöver aktierna skiftas ut till medlemmen ska i sin helhet behandlas som utdelning.

I 48 kap. 9 § finns bestämmelser om anskaffningsutgift för de utskiftade aktierna.

48 kap.**18 c §**

Om en ägare i det överlåtande företaget, med stöd av en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §, förvärvar en andel som enligt 57 kap. 16 § också ska anses kvalificerad gäller i stället för vad som står i 18 b § följande.

Om ägaren vid tidpunkten för förvärvet äger andelar av samma slag och sort som den förvärvade andelen (gamla andelar som förvärvats före den partiella fissionen och mottagna andelar) eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet (nya andelar) ska avyttringar anses ske i följande ordning:

- 1. gamla andelar,*
- 2. mottagna andelar,*
- 3. andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel,*
- 4. nya andelar.*

Bestämmelserna i första och andra styckena tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

18 c §

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

18 d §²¹

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § och som av mottagaren har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

Om en sådan andel som avses i andra stycket har förvärvats genom utdelning som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats ska andelen inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av mottagaren i det företag som den

*Beräkning av tjänstebelopp för
utdelning och tjänstebelopp för
kapitalvinst*

18 d §

Om andelen i det överlåtande företaget vid en partiell fission är en kvalificerad andel, ska det beräknas ett tjänstebelopp för utdelning enligt andra stycket och ett tjänstebelopp för kapitalvinst enligt tredje stycket.

Ett belopp lika med värdet på den mottagna andelen minskat med det sparade utdelningsutrymme som hör till andelen i det övertagande företaget utgör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission för den mottagna andelen.

*Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om den mottagna andelen hade avyttrats mot en marknads-
mässig ersättning omedelbart efter att den mottagits utgör ett tjänste-
belopp för kapitalvinst vid partiell
fission för den mottagna andelen.*

18 e §

Om andelen i det överlåtande företaget bara är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § och om det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 18 d § eller 48 a kap. 8 b § som hör till andelen, tillämpas andra och tredje styckena i stället för 18 d §.

Tjänstebelopp för utdelning ska minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det

Beräkning av tjänstebelopp

18 e §²²

Om andelen i det överlåtande företaget vid en partiell fission är en kvalificerad andel, ska det beräknas ett tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst.

Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om den mottagna andelen hade avyttrats mot en marknads-
mässig ersättning omedelbart efter att den mottagits utgör ett tjänste-
belopp vid partiell fission för den
mottagna andelen.

18 f §²³

Om andelen i det överlåtande företaget bara är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § och om det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 18 e § eller 48 a kap. 8 a § som hör till andelen, tillämpas andra stycket i stället för 18 e §.

Tjänstebelopp ska minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det

²² Ändringen innebär bl.a. att tredje stycket i tidigare 18 d § tas bort.

²³ Ändringen innebär bl.a. att tredje stycket i tidigare 18 e § tas bort.

överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §.

Tjänstebelopp för kapitalvinst ska fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §.

överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §.

48 a kap.

8 a §

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

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel ska det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (*kapitalbelopp vid andelsbyte*) och i inkomstslaget tjänst (*tjänstebelopp vid andelsbyte*) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

8 c §²⁴

Om den avyttrade andelen bara är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § och det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 8 b § eller 48 kap. 18 d § som hör till andelen, tillämpas andra och tredje styckena i stället för 8 b §.

Tjänstebelopp för utdelning ska minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas på de mottagna andelarna.

Tjänstebelopp för kapitalvinst ska minskas med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på de mottagna andelarna.

Om den avyttrade andelen bara är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § och det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 8 a § eller 48 kap. 18 e § som hör till andelen, tillämpas andra stycket i stället för 8 a §.

Tjänstebeloppet ska minskas med utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats och fördelas på de mottagna andelarna.

15 a §

Om säljaren med stöd av en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § förvärvar en andel som enligt 57 kap. 16 § också ska anses kvalificerad gäller i stället för vad som står i 15 § följande.

²⁴ Ändringen innebär bl.a. att tredje stycket tas bort.

Om säljaren vid tidpunkten för förvärvet äger andelar av samma slag och sort som den förvärvade andelen (gamla andelar som förvärvats före andelsbytet och mottagna andelar) eller förvärvar sådana andelar efter förvärvet (nya andelar) ska avyttringar anses ske i följande ordning:

- 1. gamla andelar,*
- 2. mottagna andelar,*
- 3. andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel,*
- 4. nya andelar.*

Bestämmelserna i första och andra styckena tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

16 §

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§, ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §, ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § och som av säljaren har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

Om en sådan andel som avses i andra stycket har förvärvats genom utdelning som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats ska andelen inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas av säljaren i det företag som den utdelade aktien avser i stället för i det köpande företaget.

57 kap. Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor, andra inkomster samt kapitalvinster på tillgångar och förpliktelser i eller avseende fåmansföretag och tidigare fåmansföretag.

Av 14–16 §§ framgår att bestämmelserna i vissa fall även gäller andelar, optioner och förpliktelser i andra företag än fåmansföretag.

Definition av närstående

2 § Med närstående avses i detta kapitel inte syskon, syskons make eller syskons avkomling.

Huvudregler

3 § Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska hos fysiska personer i den omfattning som anges i 35, 36 och 38–41 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Som utdelning behandlas även vinst vid minskning av aktiekapital med indragning av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier.

Vid tillämpning av detta kapitel likställs med andelar andra delägarätter i eller avseende företag och med utdelning ränta och annan inkomst på grund av innehav av sådana tillgångar. Vinst-andelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler ska behandlas som delägarätter oavsett i vilken valuta de getts ut. Med andelar likställs även förpliktelser avseende optioner som avses i 44 kap. 31 § andra stycket.

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

4 § Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

1. företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,

2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller

3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2.

Andelar som ägs av juridiska personer utan delägare

5 § Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel utöver vad som sägs i 4 § också följande.

Om en delägare uppfyller villkoren i 4 § andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person

utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. En fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket anses som en delägare.

Om flera delägare tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i andra stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

6 § En delägare anses ha ett bestämmande inflytande enligt 5 § över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om del-ägaren eller någon närstående till denne, ensam eller de tillsammans, direkt eller indirekt, utövar kontroll över stiftelsen eller den juridiska personen utan delägare

1. till följd av föreskrifter i förordnande, stadgar, avtal eller liknande handling,

2. genom att vara representerad i styrelsen eller ett annat organ, eller

3. på något annat sätt.

Första stycket gäller på motsvarande sätt om det är fråga om flera delägare eller flera närstående.

Kvalificerade andelar

Huvudregler

7 § Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget,

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

3. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 1 eller 2.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte ska anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på en kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, ska villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Andelar som övergår till ett dödsbo

8 § Om ägaren till en kvalificerad andel dör, ska andelen anses kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

Ägarskiften mellan närstående

9 § En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 7 § första stycket enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett sådant fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 7 § första stycket (den aktiva närstående respektive verksamhetsföretaget) under förutsättning att

1. det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, har överlåtit en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren,

2. andelsägaren eller dennes make varken direkt eller indirekt har ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret,

3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktiva närstående under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och

4. det inte finns särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.

Utomstående ägande

10 § Om utomstående, direkt eller indirekt, äger minst 30 procent av andelarna i företaget och, direkt eller indirekt, har minst motsvarande rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen, ska förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

11 § Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,

2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller

3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 7 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Sådana andelar som avses i 9 § ska vid tillämpning av första stycket likställas med kvalificerade andelar.

12 § Vid tillämpning av 10 och 11 §§ ska ett företag anses ägt av utomstående utom till den del

1. företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, och

2. fysiska personer som avses i 11 § första stycket eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av

a) medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller

b) den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

Andelar i företag som upphör att vara fåmansföretag

13 § Upphör ett företag att vara fåmansföretag, ska en andel anses kvalificerad under fyra beskattningsår därefter eller den kortare tid som följer av 7 §. Detta gäller dock bara om andelsägaren eller någon närstående

1. ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad, eller

2. har förvärvat andelen med stöd av en sådan andel som avses i 1.

Om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, ska den från bolaget förvärvade aktien anses som en kvalificerad andel hos aktieägaren i det fall den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den.

Andelar mottagna vid andelsbyten och partiella fissioner

14 § Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte, ska mottagna andelar anses kvalificerade hos andelsägaren. En andel som har mottagits vid en partiell fission anses kvalificerad om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen ägt en kvalificerad andel i det överlåtande företaget.

Om mottagaren vid en partiell fission även innehar andelar i det överlåtande företaget som inte är kvalificerade, ska samma andel av mottagna andelar vara kvalificerade som mottagarens andel kvalificerade andelar i det överlåtande företaget utgör av mottagarens samtliga andelar i detta.

Om optioner och förpliktelser som avses i 3 § andra stycket avser andelar som är kvalificerade enligt denna paragraf eller enligt 15 eller 16 §, ska optionerna och förpliktelserna anses kvalificerade.

15 § Om en sådan mottagen andel som avses i 14 § direkt eller genom ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avyttras till ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som mottagaren direkt eller indirekt äger andel i, ska mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna anses kvalificerade.

16 § Om en andel som är kvalificerad enligt 14 eller 15 § övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning, ska den anses kvalificerad. Detta gäller inte om bestämmelsen i 42 § är tillämplig. En andel ska också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel och det inte har lämnats någon ersättning för andelen, eller om ersättningen understiger andelens marknadsvärde.

Det som sägs om en mottagen andel i 15 § tillämpas även på en andel som anses kvalificerad enligt första stycket. Vad som sägs om mottagaren i 15 § gäller i dessa fall den som erhållit andelen genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Det som sägs i första stycket om en andel som är kvalificerad enligt 14 eller 15 § tillämpas också på en andel som blivit kvalificerad enligt första stycket.

17 § Om det vid en sådan avyttring som avses i 15 § finns ett sådant tjänstebelopp vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 a § och som hör till andelarna i det avyttrade företaget, ska det minskas med utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna.

18 § Om en andel förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § och är kvalificerad enligt 16 §, och det till den andel som förvärvet grundas på hör ett sådant tjänstebelopp vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 a § ska tjänstebeloppet fördelas mellan den förvärvade andelen och den andel som förvärvet grundas på.

Den del av tjänstebeloppet som enligt första stycket ska fördelas på den förvärvade andelen ska motsvara den minskning av marknadsvärdet som förfarandet medför för den andel som förvärvet grundas på.

Definitioner för utdelning och kapitalvinst

Statslåneränta

19 § Med statslåneränta avses i detta kapitel statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret. Statslåneräntan ska dock som lägst anses vara 0 procent.

Inkomstbasbelopp

20 § Med inkomstbasbelopp avses inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för året före beskattningsåret.

Gränsbelopp

21 § Gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar och är summan av

1. årets gränsbelopp, och
2. sparat utdelningsutrymme.

Årets gränsbelopp

22 § Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Om en andel förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.

23 § Årets gränsbelopp är summan av

1. ett belopp som motsvarar fyra inkomstbasbelopp (grundbeloppet), fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, och

2. för andelar i fåmansföretag eller andelar som fortsätter att vara kvalificerade enligt 13 §, ett lönebaserat utrymme beräknat enligt 29–34 §§.

Om en delägares andelar av samma slag och sort har ett sammanlagt omkostnadsbelopp, beräknat enligt 25 §, som överstiger 100 000 kronor, ska det överskjutande beloppet, multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, fördelat med lika belopp på andelarna, läggas till årets gränsbelopp.

För tillgångar som avses i 3 § andra stycket gäller inte bestämmelserna i första stycket. Vid tillämpning av andra stycket på sådana tillgångar ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet.

24 § Den som äger andelar i flera företag får vid beräkningen av årets gränsbelopp inte tillgodoräkna sig mer än ett grundbelopp. Om de belopp som enligt 23 § första stycket 1 har fördelats på en och samma delägares andelar i flera företag sammanlagt överstiger ett grundbelopp, ska grundbeloppet vid beräkningen i stället fördelas på delägares andelar i dessa företag i förhållande till storleken på andelsinnehaven i företagen.

25 § Vid beräkningen av årets gränsbelopp ska omkostnadsbeloppet beräknas som om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Omkostnadsbeloppet ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget. Omkostnadsbeloppet ska även minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen.

Sparat utdelningsutrymme

26 § Om utdelningen understiger gränsbeloppet, ska skillnaden (sparat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Sparat utdelningsutrymme utgör dock gränsbelopp enligt 35 § om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp enligt 35 § om utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår då en partiell fission genomförs. Sparat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning under beskattningsåret utgör gränsbelopp vid kapitalvinstberäkning enligt 35 §.

Lämnar företaget inte någon utdelning, ska hela gränsbeloppet föras vidare som sparat utdelningsutrymme. Sparat utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under två beskattningsår inte är kvalificerad.

27 § Om en kvalificerad andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över den tidigare ägarens sparade utdelningsutrymme.

28 § Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, ska sparat utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

Om det vid en partiell fission finns sparat utdelningsutrymme enligt 26 § som hör till en andel i det överlåtande företaget, ska detta utrymme

fördelas mellan de mottagna andelarna och andelen i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §.

Om andelar som är kvalificerade enligt 14, 15 eller 16 § avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, ska sparat utdelningsutrymme fördelas på säljarens andelar i fåmansföretaget som förvärvat andelarna direkt eller indirekt.

Om en andel förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § och därför är kvalificerad enligt 16 §, ska sparat utdelningsutrymme fördelas mellan den andel som förvärvet grundas på och den förvärvade andelen på motsvarande sätt som tjänstebelopp fördelas enligt 18 §.

Lönebaserat utrymme

29 § Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av den del av löneunderlaget som fördelas på delägarens andelar i företaget och som överstiger 8 inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på delägarens andelar i företaget.

Om två makar är delägare i samma företag ska det lönebaserade utrymmet beräknas gemensamt för makarnas andelar och därefter fördelas med lika belopp på makarnas andelar i företaget.

Löneunderlaget beräknas enligt 32–34 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

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

Om en sådan andel mottagits genom ett andelsbyte, får dock ersättning som betalats ut under den del av året som föregick andelsbytet också ingå vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den mottagna andelen. För tiden före andelsbytet ska då den genom andelsbytet avyttrade andelen ligga till grund för beräkningen.

31 § Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar i företaget får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 32 § första stycket och som delägaren eller någon närstående har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.

32 § 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 ersättning som betalats ut under denna tid räknas med.

Av 30 § andra stycket framgår att med kontant ersättning kan även avses vad som utbetalats från ett företag och dess dotterföretag i vilket andelar avyttrats vid ett andelsbyte.

33 § Vid beräkningen av löneunderlaget ska ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader inte räknas med.

34 § Vid beräkningen av löneunderlaget enligt 32 § ska ersättningar till arbetstagare i företagets dotterföretag inte räknas med om dotterföretagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket, och det sammanlagda beloppet av sådana kapitaltillskott överstiger aktiekapitalet i dotterföretaget och 25 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket ska det bortses från sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i dotterföretaget i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital.

Om villkoren enligt första stycket är uppfyllda ska inte dotterföretagets andelar i andra företag räknas med vid beräkningen av löneunderlaget.

Om ett dotterföretag är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får ersättningar till arbets-tagare i det dotterföretaget räknas med vid beräkning av löneunderlaget endast om samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.

Utdelning och kapitalvinst

Huvudregel

35 § Utdelning och kapitalvinst på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del de sammanlagt överstiger gränobeloppet. Utdelning och kapitalvinst upp till gränobeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.

Takbelopp för tjänstebeskattning

36 § Utdelning och kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige under beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning eller kapitalvinst till ett högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp (takbeloppet) enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för beskattningsåret. Vid denna bedömning får den skattskyldige även beakta utdelning och kapitalvinst från företaget som närstående har tagit upp i inkomstslaget tjänst under de två föregående beskattningsåren eller skulle ha tagit upp under beskattningsåret utan beaktande av takbeloppet.

Om den skattskyldige uppnår takbeloppet med beaktande av närståendes utdelning eller kapitalvinst ska den skattskyldiges del av det takbelopp

som återstår för beskattningsåret beräknas i proportion till den skattskyldiges del av de sammanlagda inkomster som den skattskyldige och dess närstående skulle ha tagit upp i inkomstslaget tjänst under beskattningsåret, utan beaktande av takbeloppet.

Om en närstående är eller har varit bosatt i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och där tagit upp utdelning eller kapitalvinst, ska även detta belopp beaktas enligt första stycket, om beskattningen av utdelningen eller kapitalvinsten motsvarar den beskattning som skulle ha skett om den närstående varit bosatt i Sverige.

37 § Bestämmelserna i 35 och 36 §§ gäller inte om kapitalvinsten på grund av andelsavyttringen ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Utdelning och kapitalvinst efter andelsbyte eller partiell fission

38 § Vid en partiell fission ska vid tillämpning av detta kapitel utdelning i form av andelar i det övertagande företaget, som enligt 42 kap. 16 b § inte ska tas upp, värderas till noll kronor.

39 § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och till vilken det hör ett tjänstebelopp vid andelsbyten ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 17 eller 18 §, 48 kap. 18 f § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket har tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp vid andelsbyten som fördelats enligt 48 kap. 18 f § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

Bestämmelser om fördelning mellan inkomstslagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten finns i 48 a kap. 9 §.

40 § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och till vilken det hör ett tjänstebelopp vid partiell fission ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet enligt 48 kap. 18 e § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 17 eller 18 §, 48 kap. 18 f § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket har tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp vid partiell fission som fördelats enligt 48 kap. 18 f § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

41 § Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och vars tjänstebelopp vid andelsbyte eller vid

partiell fission beräknats till noll kronor ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst. Bilaga 2

En sådan andel som avses i första stycket ska anses som kvalificerad under fyra beskattningsår efter det beskattningsår då andelsbytet eller den partiella fissionen genomfördes eller den kortare tid som följer av 7 §.

42 § Övergår äganderätten till en andel som är kvalificerad enligt 14, 15 eller 16 § genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, ska andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Skatteberäkning inom familjen

43 § Om andelsägarens make i betydande omfattning under beskattningsåret eller under något av de fyra föregående beskattningsåren har varit verksam i ett fåmansföretag som avses i 7 §, gäller följande. Understiger andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från vad som enligt detta kapitel ska tas upp i inkomstslaget tjänst (tjänsteintäkten), makens beskattningsbara förvärvsinkomst, ska skatten på tjänsteintäkten beräknas enligt 65 kap. 5 § som om andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från tjänsteintäkten, motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst.

Det som sägs om make i första stycket ska, om andelsägaren fyller högst 18 år under beskattningsåret, i stället avse dennes föräldrar.

Som makar anses vid tillämpning av denna paragraf de som ska behandlas som makar under större delen av beskattningsåret.

65 kap. 9 §²⁵

Bestämmelser om skatteberäkning inom familjen i fåmansföretagsförhållanden finns i 57 kap. 36 §.	Bestämmelser om skatteberäkning inom familjen i fåmansföretagsförhållanden finns i 57 kap. 43 §.
--	--

Bestämmelser om särskild skatteberäkning i vissa fall för inkomst som hänför sig till minst två beskattningsår finns i 66 kap.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025, om inte något annat anges i punkterna 3–15.
 3. Bestämmelsen i 57 kap. 2 § tillämpas första gången för förhållanden som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet.
 4. Bestämmelsen i 57 kap. 13 § tillämpas första gången på en andel i ett företag som upphör att vara ett fåmansföretag efter den 31 december 2025.
 5. Den upphävida bestämmelsen i 57 kap. 6 § tillämpas på en andel i ett företag som upphör att vara ett fåmansföretag före den 1 januari 2026.

²⁵ Senaste lydelse 2009:197.

6. Vid tillämpningen av de nya bestämmelserna i 57 kap. 4 och 7 §§ ska, vid bedömningen av om förutsättningarna i bestämmelserna är uppfyllda vid 2026 års beskattning, de fem föregående beskattningsåren beaktas i stället för att de fyra föregående beskattningsåren beaktas.

7. De nya bestämmelserna i 48 kap. 18 e och 18 f §§, 48 a kap. 8 a och 8 c §§ samt 57 kap. 17, 39, 40 och 41 §§ tillämpas första gången på andelar som mottagits med anledning av ett andelsbyte eller en partiell fission som genomförs efter ikraftträdandet.

8. Om det lämnas utdelning på en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § andra stycket eller 48 a kap. 8 b § första stycket eller till vilken det hör ett tjänstebelopp som har fördelats enligt de äldre bestämmelserna i 48 kap. 18 e §, 48 a kap. 8 c § andra stycket eller den upphävda bestämmelsen i 57 kap. 7 c § första stycket gäller följande. Den del av utdelningen som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska inte överstiga tjänstebeloppet för utdelning eller det tjänstebelopp för utdelning som har fördelats. Det sagda gäller inte om andelen är kvalificerad enligt 57 kap. 7 eller 13 §.

9. Om en kvalificerad andel till vilken det hör tjänstebelopp för kapitalvinst enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § tredje stycket och 48 a kap. 8 b § andra stycket eller tjänstebelopp för kapitalvinst som har fördelats enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 e § tredje stycket, 48 a kap. 8 c § tredje stycket eller den upphävda bestämmelsen i 57 kap. 7 c § andra stycket avyttras eller upphör att existera gäller följande. Den del av en kapitalvinst som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst eller det tjänstebelopp för kapitalvinst som har fördelats. Det sagda gäller inte om andelen är kvalificerad enligt 57 kap. 7 eller 13 §.

10. Vid tillämpning av 57 kap. 15 § gäller följande. Om en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning eller kapitalvinst enligt äldre regler avyttras enligt 57 kap. 15 § tillämpas de upphävda bestämmelserna i 57 kap. 7 c § innebärande att tjänstebelopp beräknade enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § andra och tredje stycket och 48 a kap. 8 b § första och andra stycket ska minskas med utdelning respektive kapitalvinst som tagits upp i tjänst och fördelas på mottagarens andelar i fåmansföretaget.

11. Vid tillämpning av 48 kap. 18 e § och 48 a kap. 8 c § på en kvalificerad andel till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission som beräknats enligt äldre bestämmelser i 48 kap. 18 d § eller 48 a kap. 8 b § ska dessa belopp minskas med utdelning respektive kapitalvinst som tagits upp i tjänst och fördelas på mottagna andelar.

12. De upphävda bestämmelserna i 57 kap. 20 c, 20 d, 24 och 24 a §§ om utdelning efter andelsbyte och partiell fission respektive kapitalvinst efter andelsbyte och partiell fission tillämpas fortfarande på andelar som mottagits med anledning av ett andelsbyte eller en partiell fission som genomförts före ikraftträdandet.

13. De nya bestämmelserna i 48 kap. 18 d § andra och tredje styckena, 48 a kap. 16 § andra och tredje styckena samt 57 kap. 16 § första stycket tredje meningen, 18 § och 28 § fjärde stycket ska tillämpas första gången på en andel som förvärvas med stöd av en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § efter ikraftträdandet.

14. De upphävda bestämmelserna i 57 kap. 21 § andra stycket och 25–35 §§ ska tillämpas för beskattningsår som avslutas före den 1 januari 2029. De upphävda bestämmelserna i 25–35 §§ ska då tillämpas vid beräkningen av omkostnadsbeloppet enligt 57 kap. 25 §. Detta gäller dock inte för tillgångar som avses i 57 kap. 3 § andra stycket.

15. Bestämmelserna i 57 kap. 34 § första–tredje styckena tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026.

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244),

dels att rubriken närmast efter 31 kap. 26 § ska utgå,

dels att 22 kap. 1 §, 30 kap. 1 §, 31 kap. 22, 24, 27 och 29 §§ och rubriken närmast före 31 kap. 29 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 22 kap. 28 §, och närmast före den en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

– överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),

– samfällighet (5 och 6 §§),

– räntebidrag (7 §),

– pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),

– avskattning av pensionsförsäkring (10 §),

– tjänstepensionsavtal (11 §),

– underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar och sparande i en PEPP-produkt (12 §),

– skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),

– elcertifikat (14 §),

– utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §),

– schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),

– schablonintäkt vid innehav av andelar i värdepappersfonder, fondföretag, specialfonder och utländska specialfonder (17–21 §§),

– gåva (22 §),

– investeraravdrag (23 och 24 §§),

– skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §),

– utnyttjande av vissa personaloptioner (26 §), *och*

– avgift till arbetslöshetskassa (27 §).

– utnyttjande av vissa personaloptioner (26 §),

– avgift till arbetslöshetskassa (27 §), *och*

– *andelsinnehav i fåmansföretag (28 §).*

Andelsinnehav i fåmansföretag

28 §

Kontrolluppgift ska lämnas om andelsinnehav i fåmansföretag. Vid tillämpningen av denna paragraf

gäller 57 kap. 4 § andra stycket och 5 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om

1. antalet andelar som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång,

2. hur stor del av det totala antalet andelar i företaget som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång, och

3. förändringar av den fysiska personens eller dödsboets andelsinnehav under beskattningsåret.

30 kap.

1 §²

En fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration, om

1. intäkterna i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattningsåret,

2. sådan intäkt i inkomstlaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20 och 21 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

2. sådan intäkt i inkomstlaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 35 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

3. intäkterna i inkomstlaget kapital, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. och för sådan schablonintäkt som kontrolluppgift har lämnats om enligt 22 kap. 16 § eller 17–21 §§, har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor under beskattningsåret,

4. han eller hon är begränsat skattskyldig och den skatte- eller avgiftspliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, eller

6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.

31 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

² Senaste lydelse 2012:835.

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 b §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag – uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare och den som innehar kvalificerade andelar ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

22 §

Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna

Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna

1. besluta om kapitalbelopp enligt
2. besluta om tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst

- 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen,
2. besluta om tjänstebelopp

a) vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § inkomstskattelagen, och

a) vid partiell fission enligt 48 kap. 18 e § inkomstskattelagen, och

b) vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § inkomstskattelagen, samt

b) vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen, samt

3. besluta om de tjänstebelopp som har fördelats enligt 48 kap. 18 e §, 48 a kap. 8 c § och 57 kap. 7 c § inkomstskattelagen.

3. besluta om de tjänstebelopp som har fördelats enligt 48 kap. 18 f §, 48 a kap. 8 c § eller 57 kap. 17 eller 18 § inkomstskattelagen.

Uppgifter om utdelning och kapitalvinst på andelarna ska också lämnas.

24 §

Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, ska förvärvaren lämna

Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, ska förvärvaren lämna

1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,

2. uppgift om tjänstebeloppet för varje andel, och
3. nödvändiga identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Förvärvaren ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om tjänstebeloppet ska tas upp till beskattning.

Uppgifter som fåmansföretag ska lämna

Uppgifter som fåmansföretag ska lämna

27 §

Ett fåmansföretag ska lämna

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för delägarna och närstående till dem, samt

2. uppgifter om varje delägars andelsinnehav och innehavets röstvärde.

Uppgifter enligt första stycket 1 behöver inte lämnas för en närstående som inte har tagit emot ersättning från företaget eller träffat avtal med eller företagit någon annan rättshandling med företaget.

Vid tillämpningen av denna paragraf gäller 57 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Vid tillämpningen av denna paragraf gäller 57 kap. 4 § andra stycket och 5 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Uppgifter som företagsledare och delägare ska lämna

Uppgifter som den som innehar kvalificerade andelar ska lämna

29 §

En företagsledare och en delägare i fåmansföretag som avses i 27 § ska lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Skyldigheten gäller för fem beskattningsår efter det att företaget har upphört att vara ett fåmansföretag.

Den som innehar andelar som är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska årligen lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.
 3. Bestämmelsen i 31 kap. 22 § i den äldre lydelsen gäller dock för den som innehar en andel till vilken det hör tjänstebelopp för utdelning respektive för kapitalvinst som beräknats enligt äldre bestämmelser

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över betänkandet Förenkla och förbättra! lämnats av Almega, Arbetsförmedlingen, Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Företagarförbundet, Företagarna, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Stockholm, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet, Kammarrätten i Stockholm, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Näringslivets regelnämnd (NNR), Näringslivets Skattedelegation (NSD), Regelrådet, Skatteverket, Småföretagarnas riksförbund, SRF Konsulterna, Statskontoret, Svenska Riskkapitalföreningen (Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA), Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO), Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Tillväxtverket och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Yttranden har även kommit in från en Byggföretagen, Juridiska fakultetsnämnden Stockholms universitet, Praktikertjänst AB, White arkitekter AB, Baker Tilly Sverige och en privatperson.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Almi AB, Business Sweden, Handelshögskolan i Stockholm, Landsorganisationen i Sverige (LO), Nationalekonomiska institutionen vid Uppsala universitet och Produktivitetskommissionen.

Sammanfattning av promemorian Beskattning av viss avkastning från riskkapitalfonder

Bilaga 4

I promemorian lämnas förslag som syftar till att säkerställa att de delägare som är aktiva inom riskkapitalbranschen och som genom innehav av andelar eller av andra värdepapper som enligt 57 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, likställs med andelar mottar särskild vinstandel omfattas av regelverket om beskattning av delägare av fåmansföretag. Det föreslås att rekvisitet verksam i betydande omfattning i 57 kap. IL ges en särskild innebörd för sådana delägare. En andelsägare ska anses verksam i betydande omfattning i ett företag om företaget direkt eller indirekt har rätt till del av vinst i eller avseende en sådan alternativ investeringsfond som avses i 1 kap. 2 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, LAIF, om rätten mer än obetydligt överstiger företagets andel av utfäst kapital till fonden och om företagets möjlighet att få dessa inkomster har samband med andelsägarens eller närståendes anställning, uppdragsförhållande eller annat arbete. Detsamma ska gälla om företaget i fråga utgör en alternativ investeringsfond.

Det föreslås också ett antal bestämmelser för innehav som omfattas av den föreslagna regleringen. Det föreslås att den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 och 5 a §§ IL inte ska vara tillämplig i dessa fall. Vidare föreslås att, när det gäller prövningen av om en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad eller inte, det ska beaktas huruvida andelsägaren eller närstående till andelsägaren har varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller något av de senaste tio beskattningsåren. Samma tidsperiod ska också beaktas om fåmansföretaget direkt eller indirekt har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där andelsägaren eller närstående till andelsägaren varit verksam i betydande omfattning, eller om andelsägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma och likartad verksamhet som det företag som prövningen avser. Det föreslås vidare att om ett företag upphör att vara fåmansföretag ska en andel anses kvalificerad under tio beskattningsår efter det att företaget upphört att vara ett fåmansbolag, om andelsägaren eller någon närstående ägde andelen när företaget upphörde att vara ett fåmansföretag och andelen då var kvalificerad, eller om andelen förvärvats med stöd av en kvalificerad andel. Slutligen föreslås att ersättning till arbetstagare i dotterföretag till en alternativ investeringsfond eller till en förvaltare av en sådan fond inte ska få räknas med vid beräkningen av löneunderlag.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026.

Promemorians lagförslag i relevant del

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att det ska införas fyra nya paragrafer, 57 kap. 37–40 §§, och närmast före dessa paragrafer en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

39 §

För en andelsägare som avses i 37 § ska, vid beräkning av löneunderlaget enligt 17 §, ersättning till arbetstagare i dotterföretag till en sådan fond som avses i 1 kap. 2 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder inte räknas med. Detsamma gäller ersättning till arbetstagare i dotterföretag till förvaltare av en sådan fond.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2025.

Efter remiss har yttranden över promemorian Beskattning av viss avkastning från riskkapitalfonder lämnats av Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, FAR, Finansinspektionen, Finansbolagens förening, Fondbolagens förening, Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet, Kammarrätten i Stockholm, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Landsorganisationen i Sverige (LO), Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Näringslivets Skattedelegation (NSD), Regelrådet, Revisorsinspektionen, Skatteverket, Stockholms Handelskammare, Svenska Riskkapitalföreningen (Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA), Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund och Tillväxtverket.

Yttranden har även kommit in från Nordic Angels, PAI Partners AB, Skattebetalarnas Förening, Sprit & Vinleverantörsföreningen, Sveriges Bryggerier och Visita.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Almi AB, Bokföringsnämnden, Föreningen Svensk Värdepappersmarknad, Handelshögskolan i Stockholm, Institutet för näringslivsforskning (IFN), Näringslivets regelnämnd (NNR), Svenska Bankföreningen, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO), Swedish Incubators & Science Parks (SISP) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).