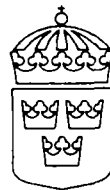


Regeringens proposition 1992/93:151

om beskattning av inkomst från handelsbolag
i vissa fall



Prop.
1992/93:151

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som här tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 26 november 1992.

På regeringens vägnar

Carl Bildt

Bo Lundgren

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om beskattning av inkomst från handelsbolag i samband med att andelen i bolaget överlåts. Lagstiftningen tar i första hand sikte på överlåtelse från en fysisk person eller ett dödsbo till annan än fysisk person eller dödsbo. Beskattning skall ske enligt särskilda regler som föreslås tas in i en ny lag.

Utgångspunkten är att den del av inkomsten från ett handelsbolag som utgör inkomst av näringsverksamhet för en delägare som är fysisk person eller dödsbo skall beskattas i princip likvärdigt med andra inkomster av näringsverksamhet även om delägaren har avyttrat sin andel under räkenskapsåret. De särskilda reglerna gäller i normalfallet endast om överlåtaren har varit verksam i handelsbolaget i en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet.

De nya reglerna föreslås med ett undantag gälla för andelar som överlåts efter den 30 november 1992.

Lag om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller denna lag om en andel i ett handelsbolag genom köp, byte eller på därmed jämförligt sätt har överlåtits från en fysisk person eller ett dödsbo till annan än fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo. Lagen gäller inte om en andel överlåtits till ett handelsbolag i vilket inte annan är delägare än fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo. Vid inlösen av en andel från en fysisk person eller ett dödsbo gäller lagen om någon av delägarna i handelsbolaget inte är fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo.

Lagen gäller om överlåtaren varit verksam i handelsbolaget i en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Lagen gäller också om någon närstående till överlåtaren varit delägare i handelsbolaget och verksam i detta i en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet eller varit anställd hos handelsbolaget under räkenskapsåret. Vid tillämpning av första och andra meningarna skall i fall som avses i 2 § första stycket andra meningen som överlåtare anses även tidigare innehavare av andelen under samma räkenskapsår. Frågan om en förvärvskälla skall anses avse aktiv eller passiv näringsverksamhet bedöms med hänsyn till förhållandena under den del av räkenskapsåret som föregått överlåtelsen.

2 § Överlåtaren skall ta upp ett belopp motsvarande realisationsvinst på grund av överlåtelsen som inkomst av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget. Har överlåtelsen under samma räkenskapsår för handelsbolaget föregåtts av en eller flera överlåtelser från fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo skall beloppet enligt första meningen ökas med ett belopp motsvarande summan av realisationsvinsterna från nu nämnda överlåtelser.

Vad som föreskrivs i första stycket första meningen gäller även för realisationsvinst på grund av att tilläggsköpeskillning erhållits efter det räkenskapsår för handelsbolaget då överlåtelsen skedde om överlåtaren eller någon närstående till honom — direkt eller indirekt — varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsen och det inte är uppenbart att verksamheten saknat betydelse för storleken av tilläggsköpeskillningen.

Vid beräkningen av realisationsvinst med tillämpning av första och andra styckena skall andelens justerade ingångsvärde inte ökas med belopp motsvarande realisationsvinsten.

3 § Överlåtaren får — i stället för vad som anges i 2 § — ta upp inkomst från handelsbolaget av förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet som belöper på tiden före överlåtelsen. I fall som avses i 1 § andra

stycket andra meningen skall — om överlåtaren väljer att beskattas enligt föreliggande paragraf — även inkomst av sådan förvärvskälla avseende passiv näringsverksamhet i vilken den närstående varit verksam eller anställd tas upp.

Första stycket gäller inte om överlåtaren eller någon närstående till honom — direkt eller indirekt — varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsen.

Till grund för inkomstberäkningen enligt första stycket skall ligga ett särskilt bokslut avseende den nämnda tiden. Bokslutet och sådana uppgifter till ledning för taxering som avses i 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha godkänts skriftligen av förvärvaren.

4 § Vid tillämpning av denna lag skall såsom närstående räknas de personer som anges i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vidare skall när överlåtelse sker från ett dödsbo delägare i dödsboet likställas med närstående.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas om andelen har överlåtits efter den 30 november 1992. 2 § andra stycket tillämpas även i fråga om överlåtelser som skett den 1 januari 1992 — den 30 november 1992.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 26 november 1992

Närvarande: statsministern Bildt, ordförande, och statsråden B. Westerberg, Friggebo, Johansson, Laurén, Hörnlund, Olsson, Svensson, Dinkelspiel, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Davidson, Könberg, Odell, Lundgren, Unckel, P. Westerberg, Ask

Föredragande: statsrådet Lundgren

Proposition om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

1 Inledning

I en framställning till Finansdepartementet har Riksskatteverket (RSV) hemställt om ett omedelbart lagstiftningsingripande i syfte att förhindra att bestämmelserna om avyttring av handelsbolagsandelar utnyttjas för att omvandla inkomst av eget arbete till kapitalinkomst. Framställningen bör fogas till protokollet som *bilaga 1*.

Regeringen har den 12 november 1992 lämnat en skrivelse till riksdagen (skr. 1992/93:138) med meddelande om kommande förslag till lagstiftning mot förfaranden av det slag som RSV uppmärksammat.

Vid beredningen av lagstiftningsärendet har synpunkter inhämtats från RSV. De synpunkter som framförts har i allt väsentligt beaktats.

Regeringen beslutade den 19 november 1992 att inhämta Lagrådets yttrande över lagförslaget. Det till Lagrådet remitterade lagförslaget bör fogas till protokollet som *bilaga 2*. Lagrådets yttrande bör fogas till protokollet som *bilaga 3*. Jag redovisar mina synpunkter i anledning av Lagrådets yttrande i avsnitt 3.1.

Jag avser nu att ta upp frågan om beskattning av inkomst från handelsbolag i samband med att andelen i bolaget överlåts.

2 Allmänt om beskattning av inkomst från handelsbolag

Ett handelsbolag är en juridisk person som kan förvärva tillgångar och ikläda sig förpliktelser. För att ett handelsbolag skall föreligga krävs att två eller flera personer har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet. Varje fysisk och juridisk person kan delta som delägare i ett handelsbolag.

I skatteförfattningarna finns huvudstadgandet om handelsbolag i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL. Där framgår att bolaget

inte är skattesubjekt och att bolagets inkomst i stället hänförs till delägarna. Att en delägare beskattas för sin andel av bolagets inkomst innebär att den civilrättsliga inkomstfördelningen i princip är avgörande även skattemässigt.

Efter en överlåtelse av en andel i ett handelsbolag beskattas i regel köparen för hela den del av bolagets årsinkomst som belöper på andelen. Gällande rätt torde emellertid även innehålla en möjlighet för säljaren och köparen att komma överens om att säljaren beskattas för tiden fram till avyttringsdagen och köparen för tiden därefter (jfr Mattsson, Beskattning av handelsbolag, 1991 s. 53).

För en delägare i ett handelsbolag som är fysisk person utgör hans andel av inkomsten i bolaget inkomst av näringsverksamhet. Detta gäller således även i vad inkomsten är hänförlig till exempelvis utdelning eller vinst på kapitalplacersaktier. Reavinster på fastigheter och bostadsrätter beskattas dock i inkomstslaget kapital.

Vidare gäller i fråga om en delägare som är fysisk person att näringsverksamhet i handelsbolag delas in i förvärvskällor enligt de regler som tillämpas för enskild näringsverksamhet med den skillnaden att även aktiva verksamheter bildar skilda förvärvskällor om verksamheterna saknar naturlig anknytning med varandra.

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om näringsidkaren i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet.

I prop. 1989/90:110 anförs följande om gränsen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet (s. 646). Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning driver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara hänförlig till aktiv näringsverksamhet.

För en delägare i ett handelsbolag som är fysisk person beskattas inkomst av aktiv näringsverksamhet som överstiger 7,5 basbelopp (252 750 kronor år 1992) efter en genomsnittlig skattesats om 63,42 % räknat på inkomsten inkl. skatt (egenavgifter 25,29 %, genomsnittlig kommunalskatt 31,04 % och statlig inkomstskatt 20 %). En motsvarande inkomst av passiv näringsverksamhet beskattas efter en skattesats om ungefär 60 %.

I ett aktiebolag beskattas alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet i en enda förvärvskälla. Aktiebolag beskattas efter en skattesats om 30 %.

När en delägare som är fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag sker beskattning i inkomstslaget kapital om andelen inte utgör omställningstillgång i enskild näringsverksamhet. Skattesatsen är 25 %. Ett

aktiebolag reavinstbeskattas som framgått i inkomstslaget näringsverksamhet.

I båda fallen gäller vid reavinstberäkningen att ingångsvärdet för andelen skall ökas med tillskott till handelsbolaget och minskas med uttag. Ingångsvärdet skall vidare ökas med de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och minskas med motsvarande avdragsgilla underskott.

För ett aktiebolag är en förlust vid avyttring av en handelsbolagsandel avdragsgill utan särskilda begränsningar. En fysisk person får avdrag med endast 70 % av förlusten.

Den löneinkomst som en ägare till ett fåmansaktiebolag tar ut från bolaget blir föremål för en beskattning som är likvärdig med den som en vinst i ett handelsbolag träffas av om delägaren är en fysisk person och näringsverksamheten räknas som aktiv.

För en delägare som varit verksam i ett fåmansaktiebolag i betydande omfattning gäller särskilda regler för beskattning av utdelning på aktierna och reavinst vid avyttring av aktierna (3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL). Syftet med reglerna är att hindra att inkomst av eget arbete beskattas som kapitalinkomst i stället för som förvärvsinkomst.

RSV har i en framställning till Finansdepartementet (dnr 4870/1992) anfört att det blivit mycket vanligt att handelsbolagsandelar överläts med tillhörande årsvinst. Det innebär i många fall att inkomst av eget arbete omvandlas till kapitalinkomst. RSV förordar ett omedelbart lagstiftningsingripande för att förhindra detta skatteundandragande.

Underhandsuppgifter från skatteförvaltningen och uppgifter som redovisats i massmedia förstärker intrycket av företeelsens omfattning. Bl.a. förekommer det att modeller för omvandling av handelsbolagsinkomster öppet marknadsförs.

Det närmare tillvägagångssättet kan illustreras med ett stiliserat exempel.

En fysisk person driver sin verksamhet i ett handelsbolag. Genom hans arbetsinsats uppkommer en vinst på 1 000 i handelsbolaget. Innan handelsbolagets räkenskapsår löper ut avyttras andelarna i handelsbolaget till ett av den skattskyldige ägt aktiebolag för 1 000. Aktiebolaget redovisar hela den inkomst som belöper på andelen. Vid avyttringen av andelen beskattas säljaren för reavinsten 1 000 (ingångsvärde 0) som inkomst av kapital. Skatten uppgår till $(25 \% * 1\,000 =) 250$. Aktiebolaget som nu äger handelsbolaget tar i samband med räkenskapsårets utgång ut vinsten 1 000 ur handelsbolaget samtidigt som andelen avyttras för ett symboliskt belopp eller handelsbolaget likvideras. Eftersom andelens justerade ingångsvärde är $(1\,000 + 1\,000 - 1\,000 =) 1\,000$ får aktiebolaget i båda fallen en reaförlust på 1 000 minskat i förekommande fall med en symbolisk köpeskilling. I aktiebolaget beskattas all inkomst som inkomst av näringsverksamhet i en förvärvskälla. Handelsbolagsinkomsten (1 000) kan därför kvittas mot reaförlusten (1 000). Aktiebolagets inkomst av näringsverksamhet såvitt nu är aktuellt uppgår alltså till 0.

Den sammanlagda skatten på handelsbolagsinkomsten (1 000) uppgår till 250. Om handelsbolagsinkomsten i stället beskattats enligt vanliga regler hade skattebelastningen (egenavgifter, kommunalskatt och statlig skatt) uppgått till 634.

Förfarandet kan sättas i system och upprepas år från år. Det kan ske genom att verksamheten varje år flyttas över till ett nytt handelsbolag. En annan konstruktion syftar till att överlåtaren skall kunna omvandla även framtida förvärvsinkomst från samma handelsbolag till kapitalinkomst. Modellen kan beskrivas enligt följande.

Enligt avtalet om överlåtelse av handelsbolagsandelen utgörs vederlaget — utöver av köpeskillingen — av en rätt för säljaren att uppbära en tilläggsköpeskillning. Utbetalningen av tilläggsköpeskillingen kopplas till verksamhetens framtida resultatutveckling. Eftersom handelsbolaget skall fortsätta att drivas med aktiebolaget som delägare förutsätts att handelsbolagsinkomsten i aktiebolaget kan kvittas mot ett underskott i förvärvskällan eller en förlust från någon annan verksamhet i aktiebolaget. Så långt överensstämmer de skattemässiga effekterna i princip med vad som framgår av det tidigare redovisade exemplet. Utnyttjandet av ett underskott (förlust på annan verksamhet) medför att en latent reaförlust på andelen kvarstår (det justerade ingångsvärdet vid utgången av år 1 är 1 000).

Modellen synes innebära att säljaren fortsätter verksamheten i handelsbolaget som tidigare men nu som anställd. Hans löneuttag kan begränsas till ett belopp motsvarande den pensionsgrundande nivån. Handelsbolagsinkomsten efter avdrag för lönen och arbetsgivaravgifter (1 000) kvittas på motsvarande sätt som år 1. Det justerade ingångsvärdet på andelen är oförändrat (1 000) med hänsyn till att ett belopp motsvarande den skattepliktiga inkomsten tas ut ur handelsbolaget av köparen. Samma belopp förs över till säljaren som tilläggsköpeskillning. Utgivandet av tilläggsköpeskillningen höjer det justerade ingångsvärdet till $(1\ 000 + 1\ 000 =) 2\ 000$. Enligt modellen beskattas mottagaren för tilläggsköpeskillningen i inkomstslaget kapital.

3 Särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag

3.1 Huvuddragen

Mitt förslag: Sådan inkomst från ett handelsbolag som är att anse som inkomst av näringsverksamhet för en delägare som är fysisk person eller dödsbo bör i princip beskattas likvärdigt med andra inkomster av näringsverksamhet även om delägaren under räkenskapsåret har överlåtit sin andel i handelsbolaget genom köp, byte eller på därmed jämförligt sätt.

För att de särskilda reglerna skall tillämpas uppställs vissa krav. Överlåtaren skall alltså vara en fysisk person eller ett dödsbo. Vidare skall i normalfallet förvärvaren vara ett annat subjekt än en fysisk person eller ett dödsbo. En annan begränsning är att endast andelar i handelsbolag i vilket överlåtaren eller någon honom närstående har bedrivit aktiv näringsverksamhet omfattas.

Skälen för mitt förslag: Möjligheten för en fysisk person eller ett dödsbo att på ett fördelaktigt sätt omvandla löpande förvärvsinkomst från handelsbolag till kapitalinkomst bygger på att den inkomst som är en följd av delägarens arbete under året i handelsbolaget överläts på någon som är föremål för en lägre beskattning, t.ex. ett aktiebolag vars aktier ägs av överlåtaren. Att bara "flytta in" förvärvsinkomsten i ett aktiebolag innebär emellertid begränsade skattefördelar. Inkomsten från handelsbolaget skulle då beskattas dels som kapitalvinst hos den fysiske personen, dels som inkomst av näringsverksamhet i bolaget.

Avgörande för att den åsyftade skattefördelen skall uppnås är att inkomsten i aktiebolaget kan kvittas. Det kan ske antingen genom realisering av den latent reaförlust som är hänförlig till andelen efter det att årets vinst tagits ut eller genom utnyttjande av ett underskott från tidigare år eller en förlust från annan verksamhet i aktiebolaget. Tekniken kan användas även om handelsbolagsandelen avyttras till ett aktiebolag som ägs av en utomstående person. Transaktionen görs på samma sätt som vid avyttring till eget aktiebolag. Det ekonomiska utfallet försämrars dock. Det köpande aktiebolaget vill ha betalt för sina tjänster, transaktionskostnader i form av mäklararvoden m.m. kan tillkomma. Om andelen överläts på någon som inte är skattskyldig för inkomst uppkommer inga skatteeffekter hos förvärvaren.

För dem som väljer att utnyttja förfaranden av redovisat slag ställs stora skattefördelar i utsikt. Det får hållas för sannolikt att det i flertalet fall är skattefördelarna som är det enda eller väsentliga syftet med transaktionerna.

Det är alltså fråga om förfaranden som kan utnyttjas systematiskt och medföra stora skattefördelar. Ur det allmännas synvinkel är det naturligtvis oacceptabelt om avsedda beskattningseffekter kan undvikas på det

sätt som nu illustrerats. Även om det är möjligt att i vissa fall ifrågasätta om konstruktionerna skulle accepteras skattemässigt anser jag — bl.a. med hänsyn till den omfattning som förfarandena kan befaras få — att det är nödvändigt med ett omedelbart lagstiftningsingripande.

Olika synpunkter kan anläggas på hur ett ingripande lämpligen bör göras. Anledningen till att konstruktioner av det här slaget aktualiseras är som framgått att förvärvsinkomster beskattas efter en avsevärt högre skattesats än kapitalinkomster. En lösning i ett längre tidsperspektiv bör enligt min mening vara att sänka skatten på förvärvsinkomster. Ett steg i den riktningen har för övrigt tagits genom den sänkning av socialavgifterna med 4,3 procentenheter som föreslås i prop. 1992/93:50 om åtgärder för att stabilisera den svenska ekonomin. Även efter en sådan åtgärd är emellertid de fördelar som kan uppnås med de diskuterade förfarandena stora.

För delägare i fåmansaktiebolag finns särskilda regler för beskattning av utdelning och reavinst. Syftet är att motverka att förvärvsinkomster i bolaget omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. Reglerna, som endast tillämpas om den skattskyldige varit verksam i företaget i betydande omfattning, innebär i stora drag följande. Överstiger utdelning på aktier i ett fåmansföretag så stor procent av anskaffningskostnaden för aktierna som svarar mot statslåneräntan med tillägg av fem procentenheter skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Är utdelningen lägre får skillnaden sparas. Uppkommer reavinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av reavinsten utöver sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

Beskattningen av reavinst vid avyttring av aktier i fåmansaktiebolag skiljer sig alltså från reavinstbeskattningen vid avyttring av andelar i handelsbolag. Bakgrunden till denna skillnad är att frågan om beskattningen av enskilda näringsidkare och handelsbolag inte kunde slutföras i arbetet med skattereformen. Frågan har emellertid förts vidare därefter.

I betänkandet (SOU 1991:100) Neutral företagsbeskattning föreslås en långtgående anpassning i fråga om beskattningen av handelsbolag och enskilda näringsidkare till vad som gäller för aktiebolag. Bl.a. föreslås att reavinst vid avyttring av andel i fåmansägt handelsbolag bör behandlas på samma sätt som reavinst vid avyttring av aktie i fåmansföretag.

Betänkandet har remissbehandlats. Förslaget har fått ett i huvudsak positivt mottagande. Avsikten har varit att ett förslag om ändrade regler för beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag skulle föreläggas riksdagen tidigare i höst. Regeringen och socialdemokraterna beslutade emellertid i krisuppgörelsen att förslaget inte skulle genomföras enligt dessa planer. Ett förslag på grundval av betänkandet bör i stället läggas fram så att ett nytt regelsystem kan gälla fr.o.m. den 1 januari 1994.

I sin framställning med begäran om lagstiftning mot möjligheten till omvandling av förvärvsinkomst till kapitalinkomst har RSV pekat på förslaget att skärpa reavinstreglerna i SOU 1991:100 som en minimiåtgärd.

En sådan lösning skulle innebära att en del av förslaget fogas in i nuvarande system utan att övriga föreslagna ändringar görs. Det skulle leda till oönskade beskattningsresultat i vissa fall, t.ex. då en vinst i sin helhet kan hänföras till kapitalavkastning. Med hänsyn främst härtill bör andra åtgärder vidtas. De förslag som redovisas i det följande bör omprövas i anslutning till att den förutskickade förändringen av enskilda näringsidkares och handelsbolags beskattning genomförs.

Vad som nu anförts utgjorde bakgrunden till förslaget i lagrådsremissen. Förslaget tog sikte på att en aktiv delägare överlåter sin andel i ett handelsbolag genom köp, byte eller därmed jämförligt fång till annan än fysisk person eller dödsbo. Utgångspunkten för förslaget var att åstadkomma att ett belopp motsvarande den upparbetade inkomsten i handelsbolaget inte skulle beskattas lindrigare till följd av överlåtelsen än vad som annars skulle ha skett.

Den teknik som valdes var att samla de föreslagna reglerna i en särskild lag. I den mån särskilda regler inte gavs i den lagen skulle KL och SIL gälla.

Beträffande det materiella innehållet i förslaget kan följande sägas. Den närmast till hands liggande lösningen ansågs vara att beskatta överlåtaren i inkomstslaget näringsverksamhet för den del av handelsbolagsinkomsten som belöper på andelen fram till överlåtelsedagen. En sådan materiellt tilltalande lösning framstod emellertid samtidigt som tekniskt besvärlig. Svårigheterna bedömdes vara av sådant slag att det inte skulle vara möjligt att alltid beskatta överlåtaren för den löpande inkomsten från handelsbolaget.

Det medförde att beskattning av mer schablonartat slag måste föras in i bilden. De olika möjligheter som diskuterades hade enligt min mening var för sig sina brister. Min bedömning var att det mest tillfredsställande materiella resultatet skulle uppnås genom att anvisa vissa alternativa beskattningsvägar.

Huvuddragen av förslaget kan sammanfattas enligt följande. Beskattning skulle kunna ske hos antingen överlåtaren eller förvärvaren. I princip skulle parterna själva kunna avgöra vem som skulle beskattas. Utan en skriftlig överenskommelse skulle som regel förvärvaren beskattas. En beskattning av överlåtaren skulle normalt innebära att ett belopp motsvarande den skattskyldiges reavinst på grund av avyttringen skulle tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Alternativt skulle överlåtaren kunna beskattas för den inkomst som belöper på överlåtarens andel fram till avyttringsdagen.

Vid val av en schablonmässig metod framstod det som förhållandevis enkelt och i typfallet rättvisande att grunda beskattningen på överlåtarens reavinst. I de fall en del av reavinsten berodde på kapitalavkastning skulle emellertid en sådan metod leda till ett mer eller mindre oskäligt beskattningsresultat. I sådana fall skulle överlåtaren vara hänvisad till att lägga den faktiska löpande inkomsten till grund för beskattningen. Av bl.a. praktiska skäl skulle det inte vara möjligt i många fall.

Därför anvisades den ytterligare möjligheten att beskatta förvärvaren för inkomsten avseende hela räkenskapsåret. Beskattningen skulle dock begränsas till ett belopp motsvarande överlåtarens reavinst.

Beloppet skulle efter uppräknig med en viss faktor beskattas enligt gällande skattesats för inkomster hos förvärvaren. Någon kvittning mot denna inkomst skulle inte tillåtas.

Sammanfattningvis var utgångspunkten för det remitterade förslaget att ingripandet mot de aktuella transaktionerna skulle ske på ett effektivt sätt utan att affärsmässigt motiverade transaktioner skulle påverkas mer än absolut nödvändigt. *Lagrådet* har riktat stark kritik mot förslaget.

Lagrådet är bl.a. tveksamt till om ett genomförande av förslaget skulle leda till att den åsyftade neutraliteten uppnås. Den allvarligaste invändningen i den delen gäller utformningen av reglerna om beskattning av överlåtaren för ett belopp motsvarande reavinsten och reglerna om jämkning av förvärvarens beskattning av inkomsten från handelsbolaget. Lagrådets slutsats grundas på ett exempel som redovisas i remissyttrandet. I exemplet gör Lagrådet en jämförelse av det skattemässiga utfallet av förfaranden av det aktuella slaget på grundval av förslaget i lagrådsremissen och enligt gällande regler. Härvid synes Lagrådet inte ha beaktat att förvärvaren i det senare fallet har möjlighet att utnyttja en reaförlust avseende andelen i handelsbolaget eller ett underskott av sin egen verksamhet eller en förlust från tidigare beskattningsår. Jag anser därför att Lagrådets tveksamhet om möjligheten att uppnå neutralitet inte är befogad.

Lagrådet invänder vidare att förslaget i lagrådsremissen kan komma att välla betydande tillämpningsproblem. Även om jag anser att lösningen av vissa av de problem som Lagrådet pekar på står att finna i det remitterade förslaget drar jag ändå slutsatsen av Lagrådets yttrande att besvärande tillämpningsproblem kan kvarstå. Önskemålet att försöka begränsa effekterna för affärsmässigt motiverade transaktioner bör därför inte drivas så långt som skett i det remitterade förslaget. En enklare lösning bör väljas.

Det ligger enligt min mening med denna utgångspunkt närmast till hands att undersöka en lösning enligt vilken enbart överlåtaren beskattas. Den enklaste lösningen synes vara att alltid beskatta överlåtaren för reavinsten som inkomst av näringsverksamhet. En strävan bör vidare vara att så långt som möjligt undvika att beskatta kapitalavkastning. Av det skälet bör beskattning i princip endast ske om överlåtaren varit verksam i handelsbolaget i en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet.

Även med en sådan inskränkning kan en metod som går ut på att alltid beskatta överlåtaren för ett belopp motsvarande reavinsten som inkomst av näringsverksamhet befaras leda till att överlåtelse av andelar där en stor del av vinsten är att hänföra till kapitalavkastning hindras. Det skulle kunna hävdas att en sådan effekt kan minskas om en undantagsregel införs av innebörd att överlåtaren undgår den särskilda beskattningen om han visar att reavinsten inte beror på arbete i bolaget. Reglerna för beskattning av delägare i fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL innehöll

tidigare ett undantag med sådant innehåll. Undantaget slopades med hänvisning till de tillämpningsproblem och det utrymme för skönsmåssiga bedömningar i lagstiftningen som kunde förutses (jfr prop. 1990/91:54 s. 221 f.). Det är därför inte lämpligt att införa en sådan undantagsregel.

Det anförda leder enligt min mening till att det bör finnas någon form av alternativ för beskattning av överlåtaren i nu avsedda fall. En lösning som får anses på ett godtagbart sätt balansera kraven på å ena sidan enkelhet och lättillämplighet och å andra sidan en rättvis beskattning i det enskilda fallet är att beskatta överlåtaren i enlighet med vad som föreslogs i lagrådsremissen.

Det innebär att en överlåtare som varit verksam i bolaget i en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet i normalfallet beskattas för sin reavinst som inkomst av näringsverksamhet. Överlåtaren har möjlighet att i stället bli beskattad för den inkomst från handelsbolaget som belöper på tiden fram till överlåtelsen av andelen.

En bedömning av om förvärvskällan avser aktiv eller passiv näringsverksamhet bör göras med hänsyn till förhållandena under den del av räkenskapsåret som föregått överlåtelsen. I de fall överlåtaren väljer att beskattas för inkomsten följer uppdelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet reglerna i KL. Det kan som jag återkommer till (avsnitt 3.2) i vissa fall komma i fråga att beskatta överlåtaren även för inkomst av förvärvskälla avseende passiv näringsverksamhet.

Om överlåtaren i stället beskattas på grundval av reavinsten uppkommer frågan vad som bör gälla om verksamheten i handelsbolaget avsett såväl aktiv som passiv näringsverksamhet. Av praktiska skäl bör ett belopp motsvarande hela reavinsten beskattas.

Enligt förslaget beskattas överlåtaren i förekommande fall för reavinst i inkomstslaget näringsverksamhet. Samtidigt gäller enligt SIL att han skall beskattas för reavinsten i inkomstslaget kapital. Reglerna samverkar på det sättet att en beskattning enligt de särskilda reglerna höjer andelens ingångsvärde. Vid överlåtarens reavinstberäkning på grund av överlåtelsen enligt SIL kommer därför vinsten att minska (eller förlusten öka) i motsvarande mån.

Vad gäller möjligheten för överlåtaren att beskattas för upplupen inkomst får jag anföra följande. Tidigare har redovisats att gällande rätt torde innehålla en möjlighet för överlåtaren och förvärvaren att komma överens om att överlåtaren beskattas för tiden fram till överlåtelsedagen och förvärvaren för tiden därefter. Det är emellertid osäkert vilka krav som kan tänkas uppställas för att en sådan fördelning skall godtas av skattemyndigheterna. Erfarenheter från skatteförvaltningen tyder nämligen på att det i praktiken nästan aldrig förekommer att överlåtare och förvärvare kommer överens att dela på årsinkomsten vid beskattningen.

För att inte syftet med beskattningen skall förfelas kan naturligtvis inte en fri fördelning av inkomsten från handelsbolaget mellan överlåtaren och förvärvaren tillåtas. Det bör endast komma i fråga att acceptera en fördelning mellan parterna som är gjord med utgångspunkt i att överlåtaren tillgodoförs den del av inkomsten från handelsbolaget som belöper på

andelen enligt bolagsavtalet för tiden fram till överlåtelsedagen. Om överlåtaren och förvärvaren i sina resp. deklARATIONER yrkar att beskattas för inkomsten enligt en fördelning som avviker från denna norm eller som inte uppfyller formkraven får överlåtaren inte beskattas för upplupen inkomst enligt de särskilda reglerna. I stället skall överlåtaren beskattas enligt de särskilda reglerna för ett belopp motsvarande reavinsten och dessutom — om fördelningen godtas av skattemyndigheten — för sin del av inkomsten enligt vanliga regler.

Vad som skall läggas till grund för en beskattning av inkomsten enligt de särskilda reglerna bör närmare bestämt vara den inkomst som med tillämpning av god redovisningssed kan anses hänförlig till tiden fram till överlåtelsedagen. Till grund för inkomstberäkningen bör därför upprättas ett särskilt bokslut. Bokslutet skall utformas så att sådana uppgifter till ledning för taxering som avses i 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter kan hämtas från bokslutet. Det är uppgifter om intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital m.m. För det särskilda bokslutet skall alltså gälla samma regler som för ordinarie bokslut i fråga om bl.a. olika bokslutsdispositioner. En överenskommelse om en fördelning av inkomsten mellan överlåtare och förvärvare bör komma till uttryck genom att bokslutet och de lämnade uppgifterna godkänns skriftligen av förvärvaren.

De föreslagna reglerna bör tas in i en särskild lag. I den mån särskilda regler inte ges i lagen bör KL och SIL gälla.

3.2 Vissa särskilda frågor

Mitt förslag: Huvudreglerna kompletteras med vissa spärrar. Hänsyn tas även till överlåtelser under handelsbolagets räkenskapsår som föregått den överlåtelse som utlöser beskattning. Särskilda föreskrifter ges också för överlåtelser till förvärvare i utlandet. De särskilda reglerna tillämpas även om inlösen skett av en andel i ett handelsbolag som innehafts av en fysisk person eller ett dödsbo om det bland övriga delägare finns någon som inte är en fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo.

Tillämpning av de särskilda reglerna kan aktualiseras även efter det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Det sker om tilläggsköpskilling utgår och överlåtaren varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsen.

Särskilda bestämmelser införs för att beakta om en överlåtaren närstående person är verksam i handelsbolaget.

Skälen för mitt förslag: En överlåtelse av en andel i ett handelsbolag utlöser beskattning enligt mitt förslag om överlåtaren är fysisk person eller dödsbo och förvärvaren inte är ett sådant subjekt. En överlåtelse från ett handelsbolag som ägs av t.ex. enbart fysiska personer bör

däremot inte omfattas. Handelsbolags vinst vid överlåtelse av andel i handelsbolag behandlas nämligen som inkomst av näringsverksamhet hos dess ägare.

Utmärkande för en överlåtare av handelsbolag som bör omfattas av de särskilda reglerna är att hans inkomst av näringsverksamhet beskattas enligt en högre skattesats än skattesatsen för den reavinst som uppkommer vid överlåtelse av andel i handelsbolag. För att överlåtelsen skall utlösa beskattning bör förvärvaren vara aktiebolag eller annan skattskyldig med proportionell beskattning och med all inkomst hänförlig till samma förvärvskälla. Beskattning bör ske även om förvärvaren är en juridisk person som helt eller delvis är frikallad från skattskyldighet för inkomst.

Sverige har bl.a. på grund av åtaganden i dubbelbeskattningsavtal ofta begränsade möjligheter att beskatta ett subjekt som är bosatt eller hemmahörande i utlandet. Överläts en andel till ett sådant subjekt bör därför beskattning alltid ske.

Enligt de tidigare föreslagna reglerna kan beskattningen grundas på överlåtarens reavinst. Genom att låta denna överlåtelse föregås av t.ex. en överlåtelse till en närstående person skulle priset kunna sättas så att beskattningen enligt de särskilda reglerna undviks. Ett sätt att motverka detta är att kräva att beskattningen grundas på summan av de reavinster som uppkommit under räkenskapsåret för överlåtaren och tidigare innehavare. En sådan åtgärd är inte problemfri. Det beror på att det kan vara svårt för överlåtaren att beräkna det belopp som skall grunda beskattningen. Han behöver inte ens känna till alla tidigare överlåtelser under handelsbolagets räkenskapsår.

En situation med flera tidigare överlåtelser framstår dock som speciell. Det torde sällan finnas affärsmässiga skäl att överlåta en andel i ett handelsbolag — där verksamhet bedrivits som är att anse som aktiv näringsverksamhet — flera gånger under samma räkenskapsår. Mot bakgrund av vad som anförts anser jag att en spärregel av diskuterat slag bör införas. Det innebär att en fysisk person eller ett dödsbo som förvärvat en andel i ett handelsbolag bör begära uppgifter från överlåtaren om när denne förvärvade andelen m.m. Det får vidare ankomma på skattemyndigheterna i de fall de särskilda reglerna skall tillämpas och successiva förvärv förekommit under räkenskapsåret att kontrollera överlåtarens uppgift i deklarationen mot överlåtarens och tidigare innehavares reavinster. Om sådana uppgifter föranleder en ändrad beskattning har överlåtaren rätt att ta del av de uppgifter som tillförts ärendet.

En annan fråga som uppkommer vid successiva överlåtelser gäller kravet på att överlåtaren har bedrivit aktiv näringsverksamhet för att de särskilda reglerna skall tillämpas. Om den som bedrivit aktiv verksamhet överlåter sin andel till en fysisk person som inte är aktiv i handelsbolaget och denne i sin tur överlåter andelen till ett aktiebolag skulle enligt huvudregeln beskattning kunna undvikas. För att inte skapa sådana möjligheter bör kravet på aktiv näringsverksamhet anses uppfyllt om

överlåtaren eller någon av dem som tidigare under räkenskapsåret innehaft andelen bedrivit aktiv näringsverksamhet i handelsbolaget.

Ett annat fall där överlåtaren kan tänkas utnyttja systemet om ingen spärr finns är att han överlåter andelen men ändå fortsätter att vara verksam i handelsbolaget. Det finns då möjlighet att minimera beskattningen genom anpassningar i fråga om tidpunkt för överlåtelsen, köpeskillingens storlek m.m. En särskild bestämmelse bör därför införas som innebär att beskattningen i ett sådant fall endast får ske på grundval av reavinsten.

De särskilda reglerna bör också vara tillämpliga om en fysisk person eller ett dödsbo löser in sin andel i handelsbolaget under förutsättning att någon därefter kvarvarande delägare är annan än fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo. Med inlösen avses att en bolagsman utträder ur bolaget utan att andelen överläts till någon annan eller bolaget upplöses. Den som fått sin andel inlöst bör beskattas enligt de särskilda reglerna.

En modell för omvandling av inkomst av näringsverksamhet till inkomst av kapital går ut på att överlåtaren av andelen fortsätter att arbeta i handelsbolaget mot att han får betalt i form av s.k. tilläggsköpeskillingar från aktiebolaget. I den mån dessa är kända till sina belopp tas de upp till beskattning vid taxeringen för överlåtelseåret. I övriga fall sker beskattningen vid taxeringen för det eller de år då beloppen blir kända och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för överlåtelseåret.

Avsikten är att förvärvsinkomster skall omvandlas till kapitalinkomster under en följd av år. Enligt min mening är det i hög grad tveksamt om ett sådant förfarande skulle leda till att tilläggsköpeskillingarna reavinstbeskattas. Konstruktionen är emellertid så utmanande att situationen bör regleras särskilt.

Överlåtaren bör alltid beskattas för ett belopp motsvarande denna reavinst som inkomst av näringsverksamhet. En förutsättning bör dock vara att överlåtaren — direkt eller indirekt — varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsen. Beskattning bör underlåtas om det är uppenbart att överlåtarens verksamhet i handelsbolaget saknat betydelse för storleken av tilläggsköpeskillingen.

I de föreslagna reglerna knyts tillämpningen i olika situationer till att överlåtaren varit verksam på visst sätt. Det gäller bl.a. om han varit verksam i en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet eller om han fortsatt att vara verksam i bolaget efter det att andelen överlåtits. Med en sådan lagstiftningsteknik är det nödvändigt att reglerna utformas så att inte överlåtaren i samverkan med en närstående kan sätta bestämmelserna ur spel. Sådana kompletteringar bör därför göras. Förslagen kommenteras närmare i författningskommentaren.

Mitt förslag: De föreslagna reglerna bör tillämpas på överlåtelser som gjorts efter den 30 november 1992. I fall med tilläggsköpeskillingar bör de föreslagna reglerna även gälla för överlåtelser som gjorts under tiden den 1 januari 1992 - den 30 november 1992.

Skälen för mitt förslag: Förslaget i lagrådsremissen innebar att de särskilda reglerna skulle komma att tillämpas redan fr.o.m. den 13 november 1992, dvs. dagen efter det att riksdagen fick regeringens meddelande om den planerade lagstiftningen (skr. 1992/93:138). Anledningen till att låta reglerna tillämpas även beträffande tid före ikraftträdandet är önskemålet att så snart som möjligt ingripa mot den omotiverade skattelättnad som kan uppnås enligt nuvarande lagstiftning.

Ett förbud mot retroaktiv skattelag finns i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Skatt får enligt den bestämmelsen inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten.

I det fall en överlåtare väljer att beskattas för den del av inkomsten som belöper på hans innehavstid sker beskattningen i princip enligt gällande regler. Överlåtaren kan alternativt beskattas för reavinsten efter en förhöjd skattesats. Vid beskattning av reavinster är tidpunkten för avyttringen av avgörande betydelse för skattskyldighetens inträde (jfr prop. 1988/89:55).

Den förändring av de särskilda reglerna som föreslås i förhållande till lagrådsremissens förslag kan leda till ett annat skatteutfall för skattskyldiga som deltagit i en överlåtelse av andel i handelsbolag än vad de räknat med. Med hänsyn härtill bör de särskilda reglerna tillämpas på överlåtelser först efter den 30 november 1992, dvs. fr.o.m. dagen efter det att propositionen överlämnas till riksdagen.

Beskattning av tilläggsköpeskillning sker enligt 24 § 4 mom. andra stycket SIL på grundval av förhållanden vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret. En tilläggsköpeskillning bör beskattas om avtalet ingåtts efter utgången av år 1991.

Av det anförda följer att mitt förslag inte står i strid med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i regeringsformen.

Lag om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

1 §

I paragrafen anges vilka slag av överlåtelser som skall beskattas med tillämpning av den nya lagen. Överlåtelse skall ha skett genom köp, byte eller på därmed jämförligt sätt. Överlåtaren skall vara fysisk person eller dödsbo. Självfallet gäller lagen endast subjekt som är skattskyldiga i Sverige. Den som förvärvat andelen skall inte vara en fysisk person som är bosatt i Sverige eller ett svenskt dödsbo. Det vanligaste torde vara att ett aktiebolag förvärvar andelen.

Lagen tillämpas inte om andel i ett handelsbolag överlåtit till ett handelsbolag i vilket inte annan är delägare än fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo. Med svenskt dödsbo avses dödsbo efter någon som vid sitt frånfalle var bosatt i Sverige (jfr 3 § 2 mom. SIL).

I 24 § 2 mom. andra stycket SIL anges bl.a. att en delägare i ett handelsbolag skall anses ha avyttrat sin andel i bolaget om andelen inlöses. Om det bland kvarvarande delägare finns någon som inte är fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo omfattas inlösenfallen av den nya lagen. Detta har uttryckligen angetts i första styckets sista mening.

I *andra stycket* anges som en förutsättning för att lagen skall gälla att överlåtaren varit verksam i handelsbolaget i en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Har överlåtaren enbart varit verksam i en förvärvskälla avseende passiv näringsverksamhet skall beskattning normalt inte ske. Vid bedömningen av om en verksamhet skall anses som aktiv eller passiv bör de uttalanden som gjordes i prop. 1989/90:110 s. 646 vara vägledande (se avsnitt 2). Lagen gäller också om någon närstående till överlåtaren varit delägare i handelsbolaget och verksam i detta i en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet under räkenskapsåret. Anta att en delägare i ett handelsbolag arbetar heltid i bolaget. Före en överlåtelse av andelen exempelvis till ett aktiebolag för han över sin andel till sin make t.ex. genom bodelning. Maken som inte är verksam i bolaget överlåter andelen vidare till aktiebolaget. Om den make som arbetat i bolaget varit verksam i en förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet (jfr nästa stycke) gäller lagen. Lagen omfattar också det fallet att en närstående som inte varit delägare varit anställd i handelsbolaget under räkenskapsåret. Bestämmelsen i *andra mening* kommenteras i anslutning till 2 § första stycket *andra mening*.

I *andra stycket fjärde mening* anges att frågan om en förvärvskälla skall anses avse aktiv eller passiv näringsverksamhet vid tillämpning av denna lag skall bedömas med hänsyn till förhållandena under den del av räkenskapsåret som föregått överlåtelsen.

Första stycket innebär att överlåtaren tar upp ett belopp motsvarande reavinsten på grund av överlåtelsen som inkomst av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget. I första stycket andra meningen finns bestämmelser för att hindra kringgående. Om en överlåtelse som avses i 1 § under samma räkenskapsår har föregåtts av överlåtelser från en fysisk person bosatt i Sverige eller ett svenskt dödsbo skall beloppet enligt paragrafens första mening (överlåtarens reavinst) ökas med ett belopp motsvarande summan av dessa tidigare innehavares reavinster. Utan dessa bestämmelser skulle en delägare som arbetat i handelsbolaget genom att avyttra andelen till ett aktiebolag via en fysisk person kunna åstadkomma att reavinsten tas fram vid överlåtelsen till den fysiske personen. Denne skulle kunna överlåta andelen vidare till aktiebolaget till oförändrat pris varigenom någon reavinst inte skulle uppkomma för honom. Möjligheten att skjuta in en eller flera innehavare före överlåtelsen till annan än fysisk person eller dödsbo får även betydelse i fråga om tillämpning av aktivitetskravet i 1 § andra stycket. I 1 § andra stycket andra meningen föreskrivs att vid tillämpningen av aktivitetskravet hänsyn skall tas till tidigare innehavares verksamhet före den överlåtelse som skall beskattas.

Enligt *andra stycket* äger vad som föreskrivs i första stycket första meningen också tillämpning på tilläggsköpeskillning som erhållits efter det räkenskapsår för handelsbolaget då överlåtelsen skedde.

Genom bestämmelsen utvidgas tillämpningen av lagen till att omfatta även senare års taxeringar (dvs. taxeringar efter taxeringen av det räkenskapsår då överlåtelsen skedde) i vissa fall. Det gäller fall där vederlaget för överlåtelsen har gjorts beroende av t.ex. handelsbolagets framtida vinstutveckling (tilläggsköpeskillning). En förutsättning för att kunna tillämpa regeln är att överlåtaren eller en närstående till honom - direkt eller indirekt - varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsen. Om det är uppenbart att den verksamhet som överlåtaren - eller den närstående - utfört saknat betydelse för köpeskillningens storlek skall beskattning av tilläggsköpeskillningen dock inte ske enligt denna lag.

I *tredje stycket* finns en bestämmelse om hur reavinstberäkningen skall göras när beloppen som avses i första och andra styckena beräknas. Det justerade ingångsvärdet skall inte ökas med ett belopp motsvarande reavinsten. Om reavinsten enligt första stycket första meningen uppgår till 400 skall överlåtaren alltså beskattas för 400 i inkomstslaget näringsverksamhet (ingångsvärdet innan hänsyn tas till den skattepliktiga inkomsten antas vara 0). Vid den vanliga reavinstberäkningen enligt SIL höjer dessa 400 det justerade ingångsvärdet varför ingen reavinst uppkommer i inkomstslaget kapital ($400 - 400 = 0$).

3 §

Som ett alternativ till bestämmelsen i 2 § första stycket ges i *första stycket första meningen* en möjlighet för överlåtaren att - om vissa förutsättningar är uppfyllda - ta upp den fram till överlåtelsen upparbeta-

de inkomsten från handelsbolaget av förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelsen får tillämpas oavsett om handelsbolagets resultat är positivt eller negativt.

Av 1 § andra stycket andra meningen framgår att lagen kan gälla även om överlåtaren inte varit verksam i handelsbolaget. Så är fallet om någon närstående till överlåtaren arbetat i bolaget under räkenskapsåret. I 3 § första stycket *andra meningen* anges att överlåtaren skall beskattas även för inkomst av förvärvskälla avseende passiv näringsverksamhet i vilken den närstående arbetat om en sådan situation föreligger. Anta att en överlåtare själv arbetat i en sådan omfattning i en förvärvskälla avseende hotellverksamhet att den är att anse som aktiv näringsverksamhet. Anta vidare att handelsbolaget även driver en konsultverksamhet i vilken verksamhet överlåtaren inte varit verksam men där en närstående till överlåtaren varit anställd. Anta slutligen att det i handelsbolaget även finns verksamhet avseende fastighetsförvaltning i vilken verksamhet varken överlåtaren eller någon närstående till honom arbetat. I detta fall skall överlåtaren beskattas enligt de särskilda reglerna för både inkomst som är hänförlig till hotellverksamheten och konsultverksamheten. Däremot skall inkomst som hänförs till fastighetsförvaltningen inte beskattas enligt de särskilda reglerna.

Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i första stycket endast får tillämpas om överlåtaren — eller någon närstående till honom — inte varit verksam i bolaget efter avyttringsdagen. Detta gäller oavsett om han varit verksam direkt eller indirekt, t.ex. genom ett aktiebolag. Ett exempel kan illustrera. Anta att överlåtaren avyttrar andelen till ett aktiebolag den 31 januari. I handelsbolaget finns en upparbetad vinst på 100. Eftersom överlåtaren avses arbeta i bolaget resten av räkenskapsåret sätts köpeskillingen till 1 000. Om överlåtaren kunde välja att beskattas för den upparbetade vinsten vid överlåtelseögonblicket på 100 och aktiebolaget likviderar handelsbolaget den 31 december skulle aktiebolaget kunna undgå beskattning och överlåtaren beskattas — utöver beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet av 100 — endast med 25 % av 900 (ingångsvärde 100). Aktiebolaget får en reaförlust vid likvidationen (anskaffningsvärde 1 000 + en skattepliktig inkomst på 900 - uttag på 1 000 =) 900. Förlusten kvittas mot inkomsten som uppgår till motsvarande belopp (900). Genom bestämmelsen i detta stycke förhindras förfaranden av de slag som nu exemplifierats.

Av *tredje stycket* framgår att det krävs ett särskilt bokslut till grund för inkomstberäkningen för att metoden skall få tillämpas. Bokslutet skall avse perioden från ingången av räkenskapsåret till dagen för överlåtelsen. Till grund för bokslutet skall ligga sådana uppgifter till ledning för taxering som avses i 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Bokslutet och uppgifterna skall skriftligen ha godkänts av förvärvaren. Den fördelning av handelsbolagets resultat som skall ske enligt bolagsavtalet skall gälla även vid fördelning mellan överlåtaren och övriga delägare av det resultat som det särskilda bokslutet visar. Däremot kan överlåtaren och förvärvaren inte enligt denna

lag fritt avtala om hur fördelningen av inkomsten på tiden före resp. efter överlåtelsen skall ske. Detta framgår av första stycket där det stadgas att överlåtaren tar upp inkomst från handelsbolaget av förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet som belöper på tiden före överlåtelsen.

Några exempel kan illustrera. Om den del av handelsbolagets inkomst som belöper på andelen vid räkenskapsårets utgång uppgår till 1 000 och överlåtarens inkomst enligt inkomstberäkningen som gjorts på grundval av det särskilda bokslutet var 400 kommer förvärvarens inkomst efter jämkning att uppgå till $(1\ 000 - 400 =) 600$. Om det resultat som belöper på andelen vid bokslutet vid räkenskapsårets utgång uppgår till 1 000 och överlåtarens andel av resultatet var -400 enligt inkomstberäkningen som gjorts på grundval av det särskilda bokslutet kommer den på förvärvaren belöpande andelen av handelsbolagets resultat att uppgå till $(1\ 000 - (-400) =) 1\ 400$. Om, slutligen, det resultat som belöper på andelen vid bokslutet vid räkenskapsårets utgång uppgår till -1 000 och överlåtarens andel av resultatet var -400 enligt inkomstberäkningen som gjorts på grundval av det särskilda bokslutet kommer den på förvärvaren belöpande andelen av handelsbolagets resultat att uppgå till $(-1\ 000) - (-400) =) -600$.

När det gäller reavinstbeskattningen i inkomstslaget kapital sker den på vanligt sätt enligt SIL. Den inkomst från handelsbolaget som överlåtaren beskattas för enligt paragrafen utgör därvid skattepliktig inkomst vid tillämpning av 28 § SIL.

4 §

Vem som skall anses som närstående till överlåtaren regleras genom en hänvisning till närståendekretsen i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL. Vidare skall när överlåtelse sker från ett dödsbo delägare i dödsboet likställas med närstående.

Ikraftträdande

Lagen träder i kraft den 1 januari 1993. Den skall tillämpas om andel i handelsbolag har överlåtits efter den 30 november 1992. För de fall som avses i 4 § andra stycket, dvs. där tilläggsköpeskilling har utgått, tillämpas föreskrifterna även om andelen har överlåtits under tiden den 1 januari 1992 — den 30 november 1992.

6 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta förslag till

lag om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

Vidare hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att besluta att motionstiden förkortas till två dagar. Prop. 1992/93:151

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

Finansdepartementet

Hemställan om vissa lagändringar

Riksskatteverket (RSV) hemställer att Finansdepartementet tar initiativ till ändringar av gällande skatteregler i nedan återgivna avseenden.

3 Avyttring av andelar i handelsbolag

Enligt vad RSV erfarit har förfarandet med att överlåta andel i handelsbolag med tillhörande årsvinst blivit en mycket frekvent företeelse. Förfarandet innebär i många fall att förvärvsinkomst omvandlas till väsentligt lägre beskattad kapitalinkomst. Motsvarande förfarande beträffande aktier ger på grund av bestämmelserna i 3 § 12 mom SIL inte samma reducering av beskattningen.

I betänkande Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100) föreslogs en tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom SIL även på andelar i handelsbolag (sid 111). RSV berörde i sitt yttrande över betänkande företeelsen med skatteplanering via handelsbolag (yttrandet s 5 och 6 och Skattemyndigheten i Stockholms läns yttrande som bilagts RSVs yttrande). Mot bakgrund av den ökande frekvensen av förfarandet är det enligt RSVs uppfattning, även om övriga förslag i betänkandet inte genomförs nu, angeläget med en snar lagreglering i detta avseende. I avvaktan på att sådan hinner utarbetas i detaljer skulle en tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom SIL även på andelar i handelsbolag i vart fall reducera de skattemässiga vinsterna av förfarandet.

Beslut i detta ärendet har fattats av undertecknad överdirektör. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit skattechefen Sjöstrand samt skattedirektören Jansson, föredragande.

Lennart Grufberg

Sune E Jansson

**Förslag till
Lag om särskilda regler för beskattning av inkomst från
handelsbolag i vissa fall**

Prop. 1992/93:151
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller denna lag om en andel i ett handelsbolag genom köp, byte eller därmed jämförligt fång har överlåtits från en fysisk person eller ett dödsbo till annan än fysisk person eller dödsbo och handelsbolaget har bedrivit aktiv näringsverksamhet. Denna lag gäller också om överlåtelse skett till fysisk person som är bosatt i eller dödsbo som är hemmahörande i utlandet. Inlösen av andel i ett handelsbolag från en fysisk person eller ett dödsbo anses som en överlåtelse av andelen om någon av delägarna i handelsbolaget inte är fysisk person eller dödsbo.

Frågan om handelsbolaget har bedrivit aktiv näringsverksamhet avgörs på grundval av förhållandena under den del av räkenskapsåret som föregått överlåtelsen.

2 § Överlåtaren beskattas för inkomst enligt denna lag avseende det räkenskapsår för handelsbolaget då överlåtelsen skedde om det skriftligen har avtalats mellan överlåtaren och förvärvaren. 5 § tillämpas dock inte om överlåtaren — direkt eller indirekt — varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsen.

I fall som avses i 1 § första stycket andra och tredje meningarna och 4 § andra stycket beskattas överlåtaren för inkomsten oberoende av om avtal som avses i första stycket föreligger eller ej.

I annat fall än som avses i första och andra styckena beskattas förvärvaren.

3 § Har överlåtelsen under samma räkenskapsår för handelsbolaget föregåtts av en eller flera överlåtelser där överlåtaren varit fysisk person eller dödsbo tillämpas inte 4 § första stycket eller 7 § första stycket andra mening.

Beskattningsregler för överlåtaren

4 § Överlåtaren skall ta upp ett belopp motsvarande realisationsvinst på grund av överlåtelsen som inkomst av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller även för realisationsvinst på grund av att tilläggsköpeskilling erhållits efter det räkenskapsår för handelsbolaget då överlåtelsen skedde om överlåtaren — direkt eller indirekt — varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelsen om det inte är uppenbart att detta saknat betydelse för storleken av tilläggsköpeskillingen.

Vid beräkningen av realisationsvinst vid tillämpning av första och andra styckena skall det justerade ingångsvärdet inte ökas med belopp motsvarande realisationsvinsten.

5 § Överlåtaren får — i stället för vad som anges i 4 § — ta upp inkomst från handelsbolaget av förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet som belöper på tiden före överlåtelsen. Frågan om en förvärvskälla är aktiv eller passiv bedöms med hänsyn till förhållandena under den del av räkenskapsåret som föregått överlåtelsen.

Till grund för inkomstberäkningen skall ligga ett särskilt bokslut avseende den nämnda tiden. Bokslutet och sådana uppgifter till ledning för taxering som avses i 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha godkänts skriftligen av förvärvaren.

6 § Om överlåtaren beskattas enligt 4 § första stycket eller 5 § skall förvärvarens inkomst från handelsbolaget jämkas i motsvarande mån.

Beskattning av förvärvaren

7 § 300 procent av inkomst från handelsbolaget av förvärvskälla avseende aktiv näringsverksamhet beskattas hos förvärvaren. Till beskattning tas dock upp högst ett belopp motsvarande 300 procent av överlåtarens realisationsvinst på grund av avyttringen.

Vid tillämpning av första stycket gäller 18 § femte stycket kommunal-skattelagen (1928:370). 5 § första stycket andra meningen denna lag tillämpas vid bedömningen av om förvärvskällan är aktiv eller ej. Förvärvskälla som påbörjats efter överlåtelsen beaktas inte.

Om överlåtarens realisationsvinst läggs till grund för beskattning enligt första stycket tillämpas lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt på inkomsten från handelsbolaget i den mån den överstiger realisationsvinsten.

Första stycket tillämpas inte vid beräkning av andelens justerade ingångsvärde enligt 28 § lagen om statlig inkomstskatt.

8 § Har andelen överlåtits vidare under samma räkenskapsår för handelsbolaget till annan än fysisk person eller dödsbo skall vid tillämpning av 7 § som förvärvare anses den som innehade andelen vid utgången av räkenskapsåret.

Har andelen överlåtits vidare under samma räkenskapsår för handelsbolaget till fysisk person eller dödsbo eller någon som är bosatt eller hemmahörande i utlandet skall vid tillämpning av 7 § beskattning ske med det belopp som angetts i första stycket andra meningen nämnda paragraf. Om såväl överlåtelse som anges i 3 § som överlåtelse som anges i första meningen förekommit under räkenskapsåret skall vid tillämpning av 7 § beskattning ske med ett belopp motsvarande summan av realisationsvinsterna under räkenskapsåret avseende sådana överlåtelser som anges i 3 §.

9 § Är förvärvaren ett handelsbolag tillämpas 7 § endast i den mån inkomsten hos detta beskattas hos annan än fysisk person eller dödsbo.

Prop. 1992/93:151
Bilaga 2

Övrigt

10 § Vid tillämpning av denna lag skall den som är frikallad från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller annan lag anses skattskyldig för sådan inkomst.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas om andelen har överlåtits efter den 12 november 1992. 4 § andra stycket tillämpas även i fråga om överlåtelser som skett efter utgången av år 1991.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1992-11-26

Närvarande: justitierådet Per Jermsten, regeringsrådet Stig von Bahr, justitierådet Lars Å Beckman.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 19 november 1992 har regeringen på hemställan av statsrådet Lundgren beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

Förslaget har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Lars Svensson.

Förslaget föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Inledande synpunkter

Det i remissen framlagda lagförslaget skall enligt övergångsbestämmelserna tillämpas på överlåtelser som har gjorts efter den 12 november 1992, dvs. den dag då riksdagen fick meddelande från regeringen om den planerade lagstiftningen (skr 1992/93:138). I skrivelsen till riksdagen redovisades att det blivit mycket vanligt att handelsbolagsandelar överläts med tillhörande årsvinst och att detta i många fall innebär att inkomst av eget arbete omvandlas till kapitalinkomst; ett förfarande som kan medföra stora skattefördelar. Vidare hänvisades till att det får hållas för sannolikt att det i flertalet fall är skattefördelarna som är det enda syftet med transaktionerna. Med hänsyn till bl.a. det anförda ansåg föredragande statsrådet att det var nödvändigt med ett lagstiftningsingripande för att ändra de förutsättningar som gör sådana förfaranden lönsamma. Ett förslag till riksdagen borde dock föregås av en remiss till lagrådet. Skrivelsen avslutades med ett konstaterande att det fanns anledning att med tillämpning av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen (RF) låta de nya reglerna tillämpas i fråga om avyttring och förvärv av andel i handelsbolag efter den 12 november 1992.

Regeringens skrivelse väcker frågan hur pass detaljerad beskrivningen av ett kommande förslag skall vara för att en skatteregel skall med stöd av den nämnda undantagsbestämmelsen i RF få tillämpas retroaktivt. Av uttalanden i förarbeten till bestämmelsen (prop. 1978/79:195 s. 56) framgår att syftet med kravet på ett meddelande från regeringen till riksdagen är att de skattskyldiga skall i förväg få ett auktorativt besked om att en kommande skatteregel avses få retroaktiv tillämpning. Som regel torde det inte vara möjligt för regeringen att i det skedet ge något mer detaljerat besked om skatteregelns utformning. I specialmotiveringen till bestämmelsen (a. prop. s. 61) angavs också att det väsentliga är att det genom meddelandet görs klart vilken typ av transaktion, intäkt, avdrag etc. som förslaget avser ingripa mot. Med hänsyn till det anförda kan det inte anses att det i regeringens skrivelse lämnade meddelandet har — även om det endast presenterar det aktuella missförhållandet —

sådana brister att en retroaktiv lagtillämpning skulle förhindras. Enligt lagrådets mening hade det dock varit önskvärt att meddelandet hade varit mer preciserat, inte minst med tanke på att lagförslaget kan leda till en ökad skattebelastning inte endast för överlåtaren av en andel i handelsbolag utan även för förvärvaren av andelen.

Remissförslaget har inte föregåtts av någon sedvanlig utredning utan har sin grund i en framställning från Riksskatteverket. Förslaget har inte heller varit föremål för sådant remissförfarande som avses i 7 kap. 2 § RF i annan mån än att under beredningen av ärendet synpunkter inhämtats från förslagsställaren, Riksskatteverket, vars synpunkter anges i allt väsentligt ha beaktats. Genom vad som sålunda förekommit under beredningen av det framlagda lagförslaget får föreskrifterna i 7 kap. 2 § RF emellertid med hänsyn bl.a. till ärendets brådskande natur anses vara i och för sig uppfyllda. Lagrådet konstaterar dock att en sedvanlig remissbehandling i detta fall hade varit av särskilt värde eftersom förslaget berör komplicerade frågor och innehåller principiella nyheter. Lagrådet har därför haft svårigheter vid fullgörandet av sina åligganden enligt 8 kap. 18 § RF (jfr lagrådets uttalanden av samma innebörd vid bl.a. tillkomsten av lagen, 1989:346, om tillfällig vinstskatt, prop. 1988/89:132 s. 24).

Allmänna synpunkter angående lagförslaget

I lagrådsremissen läggs förslag fram om särskilda regler för beskattning av handelsbolag. Förslaget tar sikte på en aktiv delägare som avyttrar sin andel i bolaget till annan än svensk fysisk person eller svenskt dödsbo. Utgångspunkten för förslaget är att åstadkomma skattemässig neutralitet mellan en sådan andelsavyttring och uttag av handelsbolagets inkomst. De föreslagna reglerna är samlade i en ny lag.

Lagrrådet har förståelse för att regler införs i syfte att hindra att en delägare i ett handelsbolag genom andelsavyttring tillgodogör sig bolagets inkomst i form av lågbeskattad reavinst. Med tanke bl.a. på att de föreslagna reglerna har karaktären av ett provisorium — i remissprotokollet anmärks att förslaget bör omprövas i anslutning till genomförandet av de, efter tidigare omfattande utredningsarbete, i betänkandet (SOU 1991:100) Neutral företagsbeskattning presenterade förslagen — är det emellertid angeläget att reglerna blir enkla att förstå och tillämpa. Ett givet krav är också att det tilltänkta systemet kan förväntas få avsedd effekt.

Lagrrådet måste dessvärre konstatera att det remitterade förslaget har betydande brister i nyss nämnda hänseenden. Det framstår exempelvis som tveksamt om ett genomförande av förslaget skulle leda till att den åsyftade neutraliteten uppnås. På viktiga punkter är det vidare oklart hur säljarens och köparens beskattning skall samordnas vid tillämpning av dels den föreslagna lagen, dels reglerna i kommunalskattelagen (1928:370, KL) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Lagrådet finner slutligen att förslaget kan komma att vålla betydande tillämpningsproblem.

Lagrådet redovisar i det följande vissa allmänna synpunkter rörande de nu antydda problemområdena. Därefter kommer lagrådet mer i detalj kommentera olika delar av lagförslaget.

Vid försäljning av andel i handelsbolag måste först fastställas om avyttringen lett till reavinst eller reaförlust för säljaren (här och i fortsättningen bortses från att en andel undantagsvis kan utgöra omsättningstillgång). För det andra måste ställning tas till hur den på andelen belöpande delen av bolagets inkomst skall delas upp mellan säljaren och köparen. Som anförs i remissen torde parterna enligt gällande praxis ha möjligheter att fördela beskattningen av denna inkomst på det sätt de finner lämpligt.

Det är enligt lagrådets uppfattning osäkert i vad mån det föreslagna systemet innefattar ett avsteg från vad som i dag gäller beträffande fördelning av handelsbolagsinkomst. Frågan har stor betydelse vid tillämpning av 5 §. Enligt 5 § får nämligen säljaren -i stället för vad som anges i 4 § - ta upp inkomst från handelsbolaget som belöper på tiden före överlåtelsen. Till grund för inkomstberäkningen skall ligga ett särskilt bokslut per överlåtelsedagen.

Som redan antytts kan någon helt säker slutsats inte dras om i vilken utsträckning parternas normala frihet att sinsemellan fördela handelsbolagets inkomst är upphävd vid tillämpning av 5 §. Lagtextens utformning i förening med kravet på särskilt bokslut kan dock anföras som argument för att avtalsfriheten är inskränkt och att säljaren skall beskattas för den "verkliga" inkomsten fram till försäljningstidpunkten. Mot denna tolkning talar att varken lagtext eller remissen i övrigt innehåller några närmare uttalanden om hur inkomsten skall beräknas. Det kan exempelvis diskuteras vilka materiella regler beträffande överavskrivningar och andra bokslutsdispositioner som skall gälla vid upprättandet av det särskilda bokslutet.

Det föreligger således enligt lagrådets mening viss risk för att en försäljning av andel i handelsbolag även framdeles kommer att beskattas i huvudsak enligt nuvarande praxis. En tillämpning av 5 § som svarar mot det uttalade syftet att uppnå större neutralitet synes med andra ord förutsätta att lagtexten preciseras på flera punkter.

Även vid beskattning med stöd av 4 § synes det kunna sättas i fråga om regelsystemet är ägnat att åstadkomma åsyftad skattemässig neutralitet mellan andelsöverlåtelse och uttag av handelsbolagsinkomst. En tillämpning av 4 § innebär för säljarens vidkommande att reavinsten beskattas enligt en skattesats (inkl. egenavgifter) på maximalt omkring 63 % mot nuvarande 25 %. Understiger säljarens förvärvsinkomst 7,5 basbelopp kan skattesatsen (inkl. egenavgifternas skattedel) enligt förslaget uppskattas till omkring 43 %. Om reavinsten uppgår till 1 000 kronor träffas således säljaren av ett ökat skatteuttag i storleksordningen 180 - 380 kr. Hänsyn måste emellertid också tas till att köparen, dvs. i regel ett aktiebolag, enligt 6 § föreslås få rätt till avdrag med belopp motsvarande säljarens reavinst. Köparens skatt minskas därför i det valda exemplet med 300 kronor (30 % av 1 000). En tillämpning av 4 § medför således totalt sett att skattebelastningen minskar med 120 kronor

eller ökar med 80 kronor eller stannar på något belopp däremellan. Av detta drar lagrådet slutsatsen att systemets förmåga att motverka den bristande neutralitet som för närvarande råder torde bli förhållandevis ringa.

Av 2 § första stycket framgår att det är säljaren som i normalfallet skall beskattas enligt den föreslagna lagen såvida parterna träffat skriftligt avtal om detta. Föreligger inte sådant avtal eller fall som avses i andra stycket skall enligt paragrafens tredje stycke köparen beskattas.

De nu återgivna reglerna ger intryck av att det antingen är säljaren eller köparen som träffas av beskattning enligt lagen. Så är emellertid inte alltid fallet. Tydligt är att såväl säljare som köpare skall beskattas enligt förslaget om handelsbolagsinkomsten fördelas med stöd av 5 §. Mer tveksamt är däremot vad som händer om parterna vid överlåtelsen av andelen visserligen överenskommit att inkomsten skall fördelas på visst sätt men — exempelvis till följd av att skriftligt avtal enligt 2 § första stycket inte förelegat — förutsättningarna för tillämpning av 5 § första stycket inte är uppfyllda. Köparen torde i detta fall beskattas enligt 7 §. Av lagförslaget synes dock inte kunna utläsas om säljaren skall beskattas enligt vanliga regler i KL och SIL, d.v.s. för dels reavinst, dels den avtalade delen av bolagets inkomst.

En annan situation då tvekan kan uppkomma om hur beskattningen skall ske är om parterna visserligen uppfyllt de formella villkoren för inkomstfördelning enligt 5 § första stycket men skattemyndigheten underkänt den faktiska fördelningen av bolagets inkomst. Här synes tre olika alternativ kunna komma i fråga. Det första är att 5 § första stycket tillämpas med den av skattemyndigheten bestämda inkomstfördelningen. Säljaren torde för det andra vara oförhindrad att begära tillämpning av 4 § i följd varav reavinsten på grund av andelsförsäljningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet i stället för inkomst av kapital och köparen medges avdrag med motsvarande belopp. Huruvida en tillämpning av 4 § i stället för 5 § dessutom medför att all beskattning enligt KL och SIL av handelsbolagsinkomsten bortfaller framstår inte som helt klart. Det tredje alternativet är att säljaren under åberopande av skattemyndighetens underkännande av inkomstfördelningen hävdar att avtalet enligt 2 § inte längre gäller och att köparen därför skall beskattas enligt 7 §. Tvekan kan i ett sådant fall råda om en beskattning enligt 7 § skulle frita säljaren från beskattning enligt KL och SIL för sin del av handelsbolagets inkomst.

Av vad nu anförts framgår att den tilltänkta lagstiftningen även i relativt okomplicerade situationer kan bli besvärlig att tillämpa. Om delade meningar föreligger beträffande innebörden av avtal som träffats mellan parterna kan det sålunda vara svårt för skattemyndigheterna att avgöra om avyttringen skall föranleda beskattning enligt 4, 5 eller 7 §. Det förhållandet att köparens beskattning enligt 7 § är direkt kopplad till storleken av säljarens reavinst kan också föranleda tillämpningsproblem. Så länge tvist pågår om hur stor säljarens reavinst är kan köparens taxering inte fastställas. I detta liksom andra fall torde det ofta bli nödvändigt för parterna att genom reservationsbesvär hålla sin talan

öppen i avvaktan på utgången av andra taxeringsprocesser. Än mer besvärlig kan situationen givetvis bli om fråga inte endast är om en försäljning utan om en serie försäljningar (se t.ex. 8 §).

Sammanfattningsvis finner lagrådet att sådan kritik kan riktas mot förslaget att detta inte utan genomgripande förändringar kan läggas till grund för lagstiftning. Ett tillgodoseende av syftet med förslaget bör enligt lagrådets mening åstadkommas genom val av en enklare och mer lättillämpad lösning.

Särskilda synpunkter

För den händelse det remitterade förslaget efter bearbetning ändå läggs till grund för lagstiftning lämnar lagrådet i det följande vissa ytterligare kommentarer till enskilda bestämmelser i förslaget. Dessa kommentarer har delvis baserats på vad som, utöver remissprotokollets innehåll, upplysts under föredragningen av remissen.

1 §

I första stycket första meningen anges som en av förutsättningarna för att lagen skall gälla att "handelsbolaget har bedrivit aktiv näringsverksamhet". Eftersom sistnämnda begrepp enligt föreliggande författningsbestämmelser och förarbetsuttalanden alltid är personrelaterat och att det här skall vara fråga om en överlåtelse av den andel i ett handelsbolag, som en fysisk person eller ett dödsbo innehar, synes kravet på att det skall ha varit fråga om en sådan verksamhet rätteligen böra anknytas till överlåtaren. Vad som krävs i detta hänseende när ett dödsbo är säljare har inte belysts i remissen. Det bör som tidigare nämnts vidare noteras att vare sig lagtexten eller motiven ger någon säker vägledning angående det närmare inbördes sambandet mellan reglerna i KL och SIL å ena sidan och den föreslagna lagens bestämmelser å andra sidan.

Med utgångspunkt i bestämmelsen i 9 § kan ifrågasättas om inte 1 § också borde innehålla ett undantag för fall då andel i handelsbolag förvärfvas av handelsbolag i vilket inte annan än fysisk person (eller dödsbo) är delägare.

2 §

Vad gäller forståelsen av den tänkta regleringen bör särskilt framhållas, att det skriftliga avtal som avses i första stycket första meningen endast avser det förhållandet att överlåtaren skall beskattas för viss inkomst av näringsverksamhet under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Huruvida även förvärfvaren i sådant fall också kan bli skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet under samma räkenskapsår framgår inte direkt av följande bestämmelser i lagen, men kan motsättningsvis utläsas av 5 §.

Andra meningen i första stycket bör lämpligen ersättas av ett nytt andra stycke i 5 § med innebörd att vad som i den paragrafens första stycke sägs inte gäller om överlåtaren — direkt eller indirekt — har varit

verksam i handelsbolaget efter överlåtelsen. Även här är det oklart vad som avses gälla beträffande dödsbo.

Av vad nyss sagts följer att den avsedda innebörden av den föreslagna regleringen i tredje stycket torde vara att i annat fall, dvs. när inte första eller andra stycket är tillämpliga, är det endast förvärvaren som skall beskattas för inkomst av näringsverksamhet. Som tidigare anförts är det emellertid oklart om inte även överlåtaren ibland kan träffas av sådan beskattning. Överlåtaren avses vidare alltid bli skattskyldig enligt vanliga regler — för eventuell realisationsvinst.

Rubriken före 4 §

Med hänsyn till att 5 §, låt vara motsättningsvis, även berör förvärvarens skattskyldighet, är rubriken inte helt korrekt.

5 §

Det har under 2 § påpekats att det i första stycket nämnda skriftliga avtalet inte avses innehålla något om hur inkomsten skall fördelas.

Även med detta i minne kan som tidigare nämnts ifrågasättas om bestämmelserna i förevarande paragraf tillräckligt tydligt klargör att det här är fråga om ett avsteg från den i övrigt i skattesammanhang accepterade principen om avtalsfrihet. Vare sig lagtexten eller motiven ger någon vägledning i vad mån eller hur mellan delägarna i handelsbolaget träffade överenskommelser om den inbördes fördelningen av inkomsten skall beaktas i sammanhanget.

Det finns vidare behov att klargöra hur 5 § skall tillämpas då fråga uppkommer huruvida denna paragraf eller föreskriften i 2 § första stycket är infriade eller lett till ett godtagbart resultat. Av särskilt intresse i sammanhanget är då förhållandet till reglerna i 7 § om förvärvarens skattskyldighet.

Till vad nu sagts kommer vad lagrådet anført under 2 § angående förvärvarens skattskyldighet vid tillämpning av förevarande paragraf.

7 §

Enligt vad som upplysts vid föredragningen avses i första stycket föreslagna bestämmelser gälla bara i fall då förvärvaren ensam skall vara skattskyldig för inkomst från handelsbolaget. Att regleringen således inte skall tillämpas när skattskyldighet inträder för förvärvaren enligt 5 § framgår emellertid inte av lagtexten.

8 §

Första stycket torde kunna bli tillämpligt endast i fall där vidareöverlåtelsen sker till svensk juridisk person. När hänvisning görs i andra stycket första meningen till 7 § första stycket andra meningen torde den avsedda innebörden vara att det är den första överlåtarens realisationsvinst som det gäller. Att så skall vara fallet framgår inte av lagtexten.

Ikraftträdandebestämmelserna

Prop. 1992/93:151
Bilaga 3

För parter, som efter den 12 november 1992 men före den föreslagna lagens ikraftträdande har träffat avtal om en sådan överlåtelse som faller under den föreslagna lagen, bör finnas en möjlighet att i efterhand åstadkomma en tillämpning av 5 § i fall då detta är möjligt och därigenom undvika att förvärvaren annars beskattas enligt 7 §.

Med stöd av 8 § kan bestämmelserna i 7 § träffa t.ex. ett svenskt aktiebolag som förvärvar en andel i ett handelsbolag från ett annat svenskt aktiebolag. Denna situation omfattas inte av regeringens skrivelse till riksdagen. Enligt lagrådets mening kan vägande skäl anföras mot en retroaktiv tillämpning i ett sådant och liknande fall.