

JURIDISKA INSTITUTIONEN
Stockholms universitet

SAMMA ELLER LIKARTAD VERKSAMHET

**- en studie av skatteeffekterna vid
generationsskifte i fåmansföretag**

Sally Al-Najar

Examensarbete med praktik i Skatterätt, 30 hp
Examinator: Anders Hultqvist
Stockholm, Hösttermin 2013



**Stockholms
universitet**

Innehållsförteckning

Använda begrepp och förkortningar	1
1.1 Bakgrund	2
1.2 Syfte	3
1.3 Avgränsningar.....	4
1.4 Metod och material	4
1.5 Disposition.....	5
2 Fåmansföretagsreglerna.....	7
2.1 Allmänt om fåmansföretagsreglerna	7
2.2 Begreppsdefinitioner	9
2.2.1 Fåmansföretag enligt huvudregeln	9
2.2.2 Delägaren	9
2.2.3 Närstående.....	10
2.2.4 Kvalificerade andelar.....	10
3 Ägarskifte i fåmansföretag	13
3.1 Extern försäljning av fåmansföretag i dess enklaste form.....	14
3.2 Generationsskifte i fåmansföretag.....	14
3.3 Kommentar till dagens rättsläge.....	16
4 Samma eller likartad verksamhet.....	17
4.1 Rättsläget innan Trädadomarna	17
4.1.1 RÅ 1997 ref. 48 I och II.....	19
4.1.2 RÅ 1999 ref. 28.....	19
4.1.3 Kommentar till rättsfallen	20
4.2 Rättsläget efter Trädadomarna.....	21
4.2.1 RÅ 2010 ref. 11 (I)	22
4.2.2 RÅ 2010 ref. 11 (V).....	23
4.2.3 Kommentar till rättsfallen och senare praxis.....	24
4.3 Likformighet och neutralitet vid beskattningen	25
5 Förslag till lagändring i inkomstskattelagen	28
5.1 Konstitutionella krav vid skattelagstiftning	28
5.2 Förslaget	29
5.3 Överväganden och kommentar till förslaget	30

5.3.1 Transaktionen som förslaget omfattar	31
5.3.2 Vilka omfattas av generationsskifte?.....	32
5.3.3 Karenstiden	33
5.3.4 Förvaltning av kapital och verksam i betydande omfattning	33
Källförteckning	34

Använda begrepp och förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
Aktiv delägare	En aktieägare som är verksam i betydande omfattning enligt 57 kap. 4 § IL.
Fåmansföretag	Aktiebolag som uppfyller villkoren i 56 kap. 2 § IL.
Fåmansföretagsregler	Reglerna i avdelning VIII i IL.
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Karensregeln	57 kap. 4 § första stycket 1 IL
RF	Regeringsformen (1974:152)
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
Trädabolag	Ett bolag där aktieägaren upphör att vara aktiv och där det endast bedrivs kapitalförvaltning i avvaktan på att karenstidens ska löpa ut.
Trädadomarna	RÅ 2010 ref. 11 I-V
Trädaperioden eller karenstiden	En period om fem hela beskattningsår under vilka aktieägaren inte är verksam i betydande omfattning i företaget.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I samband med skattereformen år 1990 introducerades den så kallade duala inkomstskattmodellen i Sverige som innebär en uppdelning av inkomsterna i två kategorier: förvärvsinkomster med progressiv beskattning och kapitalinkomster med proportionell beskattning. Utdelning och kapitalvinst som en fysisk person erhåller på grund av innehav av aktier beskattas som kapitalinkomster.¹ För aktiva delägare i fåmansföretag ansågs det vara nödvändigt med en särskild reglering då den lägre proportionella skattesatsen för kapitalinkomster gav incitament att omvandla förvärvsinkomster till kapitalinkomster. Särskilda regler för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag infördes och återfinns idag i 56 och 57 kap. IL.

I budgetpropositionen för 2013 anförde regeringen att beskattningen vid överlåtelser av kvalificerade andelar i samband med generationsskifte i fåmansföretag bör ses över. Som skäl angav regeringen att företagsöverlåtelser i inom familjen, under vissa förutsättningar, kan komma att missgynnas i förhållande till om en avyttring sker till en extern köpare. Regeringen betonade vikten av att överlåtelser av kvalificerade andelar i fåmansföretag ska i möjligaste mån beskattas på ett likformigt sätt oberoende av om överlåtelser sker inom eller utom familjen.² Återigen framhöll regeringen i budgetpropositionen för 2014 att reglerna i detta sammanhang bör ses över i enlighet med vad som anfördes i budgetpropositionen för 2013.³

Skatteeffekterna av ett generationsskifte i fåmansföretag lindrades väsentligt när arvs- och gåvoskatten avskaffades. Det blev då möjligt att ge aktierna i gåva utan skattekonsekvenser till det eller de barn som ska bedriva

¹ 42 kap. 1 § IL.

² Prop. 2012/13:1 s. 276.

³ Prop. 2013/14:1 s. 255.

verksamheten vidare. Aktieägaren kan dock vara i behov att behålla en del av det upparbetade kapitalet för att trygga sin framtida försörjning. Genom interna aktieöverlåtelser, och med tillämpning av den så kallade karensregeln i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL, var det tidigare möjligt för aktieägaren att lägga ett bolag som innehåller det upparbetade kapitalet i träda medan verksamheten flyttas till ett nytt bolag som drivs vidare av den yngre generationen. Efter trädaperioden är fåmansföretagsreglerna inte längre tillämpliga och en utdelning eller en kapitalvinst beskattas endast i inkomstlaget kapital. En förutsättning för att kunna tillämpa denna regel är att varken aktieägaren eller någon närstående till denne är aktiv i företaget eller i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Innan RÅ 2010 ref. 11 (I-V)⁴, de så kallade Trädadomarna, har den rådande uppfattningen varit att det bolag som förvaltade kapitalet inte bedrev samma eller likartad verksamhet som det bolag dit verksamheten flyttades.⁵ Högsta förvaltningsdomstolen fastställde i dessa domar att redan överföring av vinstmedel eller kapital medför att överlåtande och mottagande bolag anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Det sista innebär att när det sker ett generationsskifte kommer karenstiden inte att börja löpa eftersom samma eller likartad verksamhet föreligger mellan trädabolaget som den äldre generationen behåller och det förvärvande dit verksamheten flyttas för att drivas vidare av den yngre generationen. Karensregeln kan däremot fortfarande tillämpas i förhållande till en extern köpare. Därmed blev det av skattemässiga skäl mer gynnsamt för aktieägaren att överlåta företaget till extern part än att genomföra ett generationsskifte.

1.2 Syfte

Uppsatsen behandlar den principiella skillnaden i möjligheten att lägga ett bolag i träda när ett fåmansföretag ska genomgå ett generationsskifte alternativt när företaget överlåts till en extern köpare. Syftet är att identifiera de

⁴ Målnummer 1626-09, 1646-09, 1452-09, 1454-09 och 1455-09.

⁵ Se bland annat Attorps, K., Svanfeldt, A., Omstruktureringar och fåmansföretag, Svensk Skattetidning 2013 nr.4 på s. 336.

skatteeffekter som uppstår till följd av respektive transaktion och med hjälp av förarbeten och rättspraxis till tillämpliga bestämmelser analysera skälen till att aktieägaren beskattas hårdare i det första alternativet. Uppsatsen ska även granska om denna rättsutveckling är förenlig med relevanta skatterättsliga principer och fåmansföretagsreglernas allmänna syfte. Slutligen avser jag att utifrån regeringens uttalande undersöka vilka mål vill uppnås med en eventuell översyn av reglerna och vilken teknik kan användas för att uppnå dessa mål. Det sista innebär att jag kommer att presentera ett förslag till en alternativ reglering för att uppnå de avsedda målen.

1.3 Avgränsningar

Fåmansföretagsreglerna är ett komplicerat regelsystem som har varit föremål för många utredningar och ändringar. Av utrymmesskäl kommer reglernas bakgrund, tillämpning och tolkning att behandlas i den mån det är relevant för uppsatsens syfte. Vidare har rikhaltig praxis utvecklats gällande tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet. Mot bakgrund av uppsatsens syfte kommer endast ett urval av denna praxis att presenteras i denna uppsats.

Tre av Trädadomarna behandlade andra situationer än vad som är relevant för uppsatsen där samma eller likartad verksamhet ansågs föreligga. Dessa domar kommer att behandlas i uppsatsen, än om översiktligt.

Detta arbete är begränsat till de fall ett generationsskifte sker under överlåtarens livstid. Ett generationsskifte genom arv eller testamente faller utanför kärnområde för detta arbete.

1.4 Metod och material

För att uppnå syftet med uppsatsen kommer jag att använda mig av den rättsdogmatiska metoden där en analys av rättskällorna ska göras för att frambringa klarhet i gällande rätt. Bestämmelsen om samma eller likartad

verksamhet är centralt för uppsatsens syfte. Eftersom denna inte är definierad i lagtexten sker analysen i hög grad med beaktande av förarbetena till de ursprungliga bestämmelserna, rättspraxis och doktrin. Relevanta skatterättsliga principer används för att analyseras rättsutvecklingen och huruvida denna ligger i linje med fåmansreglernas allmänna syfte.

Vad som ansågs vara bestämmelsens omfattning innan och med Trädadomarna är avgörande för att förstå bakgrunden till problematiken som behandlas i uppsatsen. Centrala rättsfall analyseras med hjälp av doktrin och för ämnet relevanta artiklar. Rättsutvecklingen efter Trädadomarna kommenteras i korthet i den mån det är relevant för uppsatsens syfte.

1.5 Disposition

Framställningen är indelad i fyra kapitel som disponeras på följande sätt. Inledningsvis ger kapitel två en översikt av fåmansföretagsreglerna i 56 och 57 kap. IL i tillämpliga delar. Syftet är att ge läsaren en introduktion om de mest grundläggande kraven på vad som anses utgöra ett fåmansföretag och hur andelarna i ett sådant företag beskattas. Någon problematisering eller analys av dessa krav kommer inte att göras annat än i de fall det är relevant för uppsatsen.

Eftersom uppsatsen i huvudsak berör två olika sätt att genomföra ett ägarskifte, ägnar jag kapitel tre till att redogöra för hur dessa transaktioner kan genomföras i praktiken och vilka skattekonsekvenser uppstår till följd av respektive transaktion.

Kapitel fyra inleds med en redogörelse för rättsläget innan Trädadomarna. Det omfattar vad som ansågs vara begreppets räckvidd och dess påverkan på generationsskifte genom utifrån uttalanden i förarbetena och då gällande rättspraxis. Därefter kommer jag att analysera Högsta förvaltningsdomstolens tolkning av Trädadomarna och senare praxis som är relevant för uppsatsens syfte och hur denna tolkning påverkar ägar- och generationsskiften i

fåmansföretag. I det sista avsnittet i kapitel fyra tar jag neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen som infallsvinklar och undersöker huruvida rättsutvecklingen ligger i linje med dessa principer och fåmansföretagsreglernas allmänna syfte.

Avslutningsvis ska ett förslag för alternativa regler presenteras för att underlätta generationsskiftena och eliminera den hårdare beskattning som uppstår med dagens rättsläge.

I den mån det är lämpligt kommer jag att framföra mina kommentarer löpande i framställningen.

2 Fåmansföretagsreglerna

2.1 Allmänt om fåmansföretagsreglerna

Redan innan införandet av den duala inkomstskattmodellen ansågs det vara nödvändigt med särskilda regler avseende beskattningen av ägaren i fåmansföretag. Skälen till de uppkomna problemen var att hade blivit vanligt med bolagisering av inkomsterna för att uppnå fördelar vid beskattningen.⁶ I ett fåmansföretag rådde det ofta ett formellt men inte ett reellt tvåpartsförhållande. De transaktioner som företogs mellan ägaren och företaget var då i realiteten självkontrahering. Aktieägaren kunde hänföra inkomster till bolaget som var resultat av sin personliga arbetsinsats, egendom kunde överlåtas till över- eller underpris och vinstdispositionen kunde styras mot det skattemässigt mest fördelaktiga för ägaren.⁷

Den duala inkomstskattmodellen gav även andra fördelar till att bolagisera inkomsterna då skattebelastningen för förvärvsinkomster blev högre än för kapitalinkomster. Skatteeffekterna skulle vara avsevärda om det upparbetade kapitalet tas ut i form av progressivt beskattad lön eller i form av utdelning med proportionerlig skatt. Genom sin kontroll över företaget skulle en aktiv aktieägare kunna omvandla högbeskattade arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster. Aktieägaren skulle då undvika att göra löneuttag för att istället betinga sig stora utdelningar eller sälja bolaget med det upparbetade vinstmedel. Av likformighets- och rättviseskäl krävdes därför särskilda regler som upprätthåller den progressiva beskattningen av arbetsinkomster även i dessa fall.⁸ Dessa regler avser endast beskattning av aktieägare. Ett fåmansföretag beskattas enligt de allmänna regler som gäller vid beskattning av juridiska personer.

⁶ SOU 1975:54 s. 44ff.

⁷ Jmf. SOU 1975:54 s. 9ff.

⁸ Prop. 1990/91:54 s. 218.

Målsättningen med fåmansföretagsreglerna är att en delägare som arbetar i ett fåmansföretag ska få samma skattebelastning som en löntagare utan ägarintresse.⁹ Skälen bakom det är att en inkomst av ett fåmansföretag är ofta till väsentlig del ett resultat av aktieägarens arbetsinsats. Däremot kräver näringsverksamheten en kapitalinsats som också måste beaktas vid beskattningen.¹⁰ Eftersom det är omöjligt att avgöra vad som egentligen är arbetsinkomst och vad som är kapitalinkomst görs den skattemässiga uppdelningen på ett schablonmässigt sätt. Utdelning eller kapitalvinst som motsvarar en normal kapitalavkastning beskattas i inkomstlaget kapital, medan överskjutande utdelning eller kapitalvinst behandlas på samma sätt som lön. Normal kapitalavkastning är summan av anskaffningskostnaden och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott multiplicerat med statslåneräntan ökat med 5 procentenheter (för närvarande 9 procentenheter).¹¹

Hur stor del av en utdelning eller en kapitalvinst som ska tas upp i inkomstlaget kapital respektive inkomstlaget tjänst avgörs genom fastställande av ett gränsbelopp. Utdelning eller kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstlaget kapital. Den del av utdelningen eller kapitalvinsten som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstlaget tjänst.¹² Det sker däremot ingen omrubricering i företaget med anledning av detta. Den del av beloppet som ska behandlas som tjänsteinkomst hos aktieägaren är inte avdragsgill såsom lönekostnad för företaget. Därmed ingår detta belopp inte heller i underlaget för arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 23 § SAL.

Fåmansföretagsreglerna tar sikte på delägare som är verksam i betydande omfattning i företaget. Delägare i ett fåmansföretag som inte är verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsår faller således utanför reglernas tillämpningsområde. Notera dock att en passiv delägare ändå kan omfattas av reglerna om någon närstående

⁹ Prop. 1990/91:54 s. 219.

¹⁰ Melz, P., Ägarbeskattning av småföretag, Skattenytt 1991 s.463 på s. 465.

¹¹ Prop. 1990/91:54 s. 219.

¹² Beloppet är begränsat till 90 inkomstbasbelopp om det är utdelning och 100 inkomstbasbelopp om det är kapitalvinst, se 57 kap. 20a och 22 §§ IL.

till denne är verksam i betydande omfattning i företaget eller något annat sådant företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

2.2 Begreppsdefinitioner

Fåmansföretagsreglerna bygger på ett antal grundläggande begrepp av skatterättslig innebörd. Dessa framgår av 56 kap. 2-7 §§ IL.

2.2.1 Fåmansföretag enligt huvudregeln¹³

Med fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna i företaget. Vid bedömningen ska en person och dennes närstående anses som en delägare.¹⁴ Utländska juridiska personer som är jämförliga med svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening kan utgöra fåmansföretag.¹⁵ Däremot kan ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på svensk eller utländsk reglerad marknad inte utgöra ett fåmansföretag.¹⁶

2.2.2 Delägaren

Delägare i ett fåmansföretag är den som direkt eller indirekt via en juridisk person eller därmed på jämförligt sätt innehar aktier i företaget. Det bör noteras att det är endast fysiska personer som räknas som delägare i ett fåmansföretag. Juridiska personers ägande omfattas således inte av definitionen. I sin tolkning av denna bestämmelse anger Skatteverket att även rätt till förvärv av aktier i bolaget, till exempel genom optioner eller konvertibla skuldebrev kan i vissa fall jämföras med ägande beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Vidare anger Skatteverket att vid tillämpning av reglerna om fåmansföretag bör endast ägande genom förmedling av annat fåmansföretag beaktas och inte

¹³ Se vidare definitionen av fåmansföretag enligt specialregeln i 56 kap. 2 § första stycket IL.

¹⁴ 56 kap. 5 § IL.

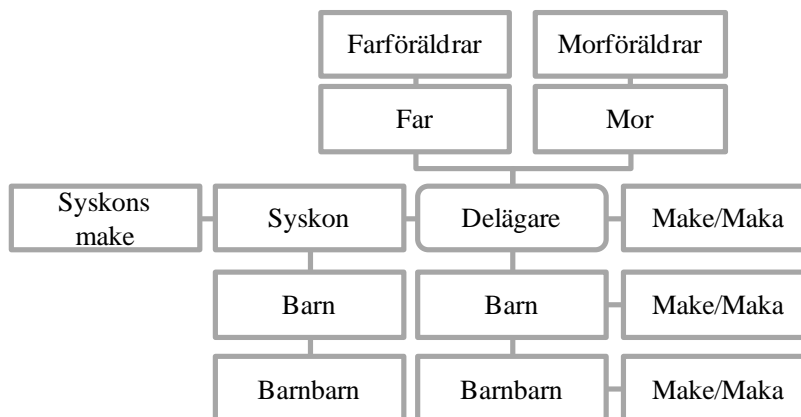
¹⁵ 2 kap. 2 § och 56 kap. 2 § IL.

¹⁶ 56 kap. 3 § IL.

exempelvis ägande genom börsnoterat bolag eller annat bolag som inte är ett fåmansföretag.¹⁷

2.2.3 Närstående

Ett annat begrepp som har en stor betydelse vid tillämpningen av fåmansföretagsreglerna är närstående. Syftet med att inkludera närstående är att förhindra att reglerna kringgås genom att använda familjemedlemmar som bulvaner.¹⁸ Utgångspunkten är att aktieägaren med den nära relationen till de personer som ingår i närstående kretsen har kontroll över samtliga transaktioner som genomförs mellan företaget och dessa personer.¹⁹ Begreppet definieras i 2 kap. 22 § IL. Bilden nedan visar vilka omfattas av begreppet. Notera att enligt 2 kap. 20 § IL ska begreppet makar också innefatta sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller har haft gemensamma barn. Därutöver räknas styvbarn och fosterbarn som barn enligt 2 kap. 21 § IL.



2.2.4 Kvalificerade andelar

Att ett företag definitionsmässigt är ett fåmansföretag är inte tillräckligt för att reglerna ska tillämpas på samtliga delägare i företaget. Fåmansföretagsreglerna ska enligt 57 kap. 2 § första stycket IL tillämpas endast vid utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar. Avgränsningen av reglernas

¹⁷ SKV A 2006:12.

¹⁸ SOU 2002:52 del 1 s. 323.

¹⁹ Sandström, K., & Svensson, U., Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering, 9 uppl., Björn Lundén Information AB, 2012, s. 31.

tillämpningsområde sker således enligt gällande regler med utgångspunkt från den skattskyldiges arbetsinsatser i företaget.

Det finns två sätt att bedöma om en andel är kvalificerad enligt 57 kap. 4 § IL. Förutsättningen för att en andel ska anses vara kvalificerad enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL är att:

- andelsägaren eller någon närstående till denne varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, eller
- andelsägaren eller någon närstående till denne under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Rekvisitet verksam i betydande omfattning innebär att reglerna ska tillämpas endast om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att dennes arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan att arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.²⁰ I sin tolkning av detta rekvisit anger Skatteverket att det är den ekonomiska effekten av andelsägarens eller en närståendes arbetsinsatser som ska vara avgörande vid bedömningen av om andelsägaren är verksam på det sätt som krävs för att reglerna ska tillämpas. Vid bedömningen av arbetsinsatsens betydelse bör hänsyn tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter.²¹

För en utförlig redogörelse för begreppet samma eller likartad verksamhet, se nedan i kapitel 4.

Enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 IL anses en andel också vara kvalificerad om företaget äger andelar, direkt eller indirekt, i ett annat fåmansföretag i vilket delägaren eller någon närstående till denne är verksam i betydande omfattning.

²⁰ Prop. 1989/90:110 s. 468 och s. 703.

²¹ SKV A 2006:12.

Regeln ska således tillämpas vid indirekt ägande av det företag i vilket den skattskyldige eller dennes närstående är verksam. Denna bestämmelse saknar motsvarande anknytning till företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som anges i andra ledet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Högsta förvaltningsdomstolen framhöll i RÅ 2005 ref. 3 att även om en sådan skillnad i utformningen i punkterna 1 och 2 inte varit avsedd är ordalydelsen klar och får därför på ett uttömmande sätt anses reglera i vilka fall andelar ska vara kvalificerade. Av detta rättsfall framgår att om överlåtelsen sker från ett av ägarna direkt eller indirekt ägt bolag till ett annat fåmansföretags dotterbolag ska jämförelsen göras mellan det förvärvande bolagets moderbolag och det överlåtande bolaget. Vid sådana förhållanden har bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet inte ansetts vara tillämplig.

3 Ägarskifte i fåmansföretag

Det finns ett stort antal tillvägagångssätt med vilket en företagsöverlåtelse kan ske. Att överlåta ett fåmansföretag direkt till köparen är motiverat när aktieägarens gränsbelopp ökat med anskaffningsvärdet för aktierna är högre än ersättningen som denne får för aktierna. Hela ersättningen kommer då att beskattas i inkomstlaget kapital med 20 % i skattesats.²² I andra fall, och för att minimera skatteeffekterna som uppstår när fåmansföretagsreglerna är tillämpliga, kan det i praktiken vara förmånligare för aktieägaren att åstadkomma den tilltänkta överlåtelsen genom andra företagsöverlåtelse modeller. Traditionellt har intern aktieöverlåtelse använts som modell vid generationsskifte.²³ Med en intern aktieöverlåtelse avses överlåtelse av andelar i ett fåmansföretag till ett annat av överlåtaren kontrollerat företag.²⁴

Följande förutsättningar gäller för respektive transaktion i detta kapitel. En fysisk person (A) äger till 100 % ett aktiebolag (Drift AB) som bedriver verksamhet inom en viss bransch. A är verksam i betydande omfattning i Drift AB varför aktierna i detta företag är kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. A önskar överlåta aktierna i Drift AB till en extern köpare (avsnitt 3.1) eller till sina barn (avsnitt 3.2). I det andra alternativet avser det övertagande barnet att driva verksamheten vidare och kommer därför att vara verksam i betydande omfattning efter överlåtelsen. A önskar genomföra transaktionerna till minsta möjliga skattebelastningen. För uppsatsens ändamål har hänsyn endast tagits till sådana förhållanden som har betydelse vid bedömningen av om aktierna fortsätter att vara kvalificerade efter att karenstiden har löpt ut.

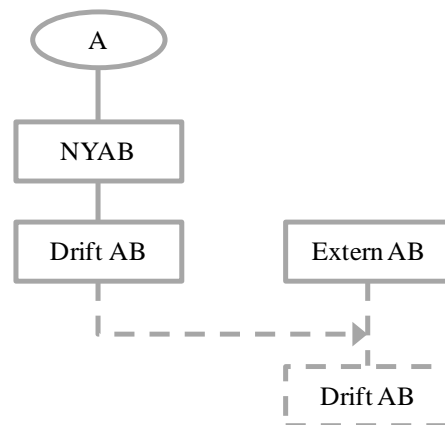
²² Detta är den effektiva skattesatsen (2/3 av kapitalvinsten x 30 %). Se 57 kap. 21 § och 65 kap. 7 § IL.

²³ Båvall, B., Rydin, U., Beskattnings av ägare till fåmansföretag, 2 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2008, s. 355.

²⁴ Prop. 2007/08:19 s. 18.

3.1 Extern försäljning av fåmansföretag i dess enklaste form

A skaffar ett nytt aktiebolag som denna också äger till 100 % (NY AB). A säljer samtliga aktier i Drift AB till NY AB. Ersättningen för aktierna i Drift AB sätts till anskaffningsvärdet ökat med gränsbeloppet och betalningen sker mot revers. NY AB säljer sedan samtliga aktier i Drift AB till en extern köpare (Extern AB) för marknadsvärdet. Kapitalvinsten som uppkommer är skattefri då det är fråga om avyttring av näringsbetingade andelar enligt 25 a kap. 5 § IL. Kapitalvinsten används av NY AB för att amortera sin skuld till A. Efter att A har varit passiv i NY AB under karenstiden är aktierna i företaget avkvalificerade och verksamheten i NY AB kan avvecklas med en skattebelastning på 25 %.²⁵ Under tiden kan A få ut gränsbeloppet för varje år som utdelning och låta den resterande kapitalvinsten förvaltas i NY AB.



Figur 1. Extern försäljning via ett nybildat aktiebolag

3.2 Generationsskifte i fåmansföretag

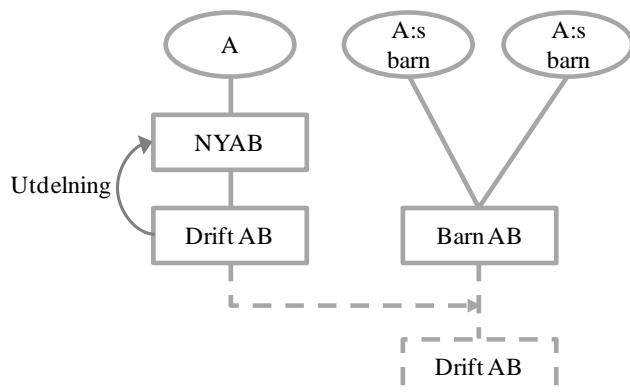
Den numera slopade gåvoskatten möjliggör att aktierna i ett företag kan skänkas bort till aktieägarens barn utan att utlösa någon beskattning. Det förutsätts dock att rättshandlingen civilrättsligt klassificeras som gåva, det vill säga att det finns en gåvoavsikt, att denna är frivillig och att det sker en

²⁵ Detta är den effektiva skattesatsen (5/6 av kapitalvinsten x 30 %). Se 42 kap. 15 a § och 65 kap. 7 § IL.

förmögenhetsöverföring.²⁶ Kontinuitetsprincipen gäller här vilket innebär att samma anskaffningsvärde som gällde för givaren kommer fortsättningsvis att gälla för mottagaren av aktierna. Mottagaren tar dessutom över de gränsbelopp som är knutna till aktierna.

I praktiken är lösningen dock inte alltid så enkel. Den överlåtande generationen kan vara i behov av medel för att trygga sin framtida försörjning och eventuellt kompensera de barn som inte tar över verksamheten. Eftersom det inte är längre möjligt för den överlåtande generationen att behålla en del av det upparbetade kapitalet i ett trädabolag är det mindre gynnsamt för aktieägaren att överlåta företaget genom generationsskifte.

Samma förutsättningar som används ovan i avsnitt 3.1 ska appliceras i ett generationsskiftesfall där överlåtelsen av Drift AB ska ske till A:s barn som avser att vara aktiva i det övertagande företaget efter överlåtelsen. A skaffar ett nytt aktiebolag som denna också äger till 100 % (NY AB). A säljer samtliga aktier i Drift AB till NY AB. Ersättningen för aktierna i Drift AB sätts till anskaffningsvärdet ökat med gränsbeloppet och betalningen sker mot revers. Drift AB delar ut eventuella överskottslikviditet till NY AB. De barn som ska ta över Drift AB nybildar ett företag som dessa tillsammans äger till sin helhet (Barn AB). Barn AB förvärvar samtliga aktier i Drift AB av NY AB. Ersättningen till NY AB sker kontant för att inte strida mot låneförbudet i 21 kap. 1 § ABL. Kapitalvinsten som uppkommer till följd av avyttringen av aktierna i Drift AB är skattefri för NY AB då det är fråga om näringsbetingade andelar.



Figur 2. Generationsskifte via ett nybildat aktiebolag

²⁶ Attorps, K., Svanfeldt, A., Omstrukturerings och fåmansföretag, Svensk Skattetidning 2013 nr.4 på s. 339.

3.3 Kommentrar till dagens rättsläge

Tolknngen av begreppet samma eller likartad verksamhet som Högsta f rvaltnngsdomstolen utvecklade i Trädadomarna g r att A:s aktier i NY AB fortsätter att vara kvalificerade så länge barnen är verksamma i Drift AB. Rättsfallen behandlas utförligt i nästkommande kapitel. En av rättsfrågorna i dessa domar var huruvida samma eller likartad verksamhet föreligger när kapital avskiljs från ett verksamhetsf retag till ett annat företag där endast kapitalförvaltning ska bedrivas. Innan Trädadomarna var den gängse uppfattningen att samma eller likartad verksamhet avsåg det fall då verksamhet överförs till ett annat företag och att andelarna i det f rkv rlande företaget blir kvalificerade, det vill säga ”smittan g r framåt”. Högsta f rvaltnngsdomstolen fastställde i två av dessa domar att när kapital avskiljs från ett verksamhetsf retag till ett nytt företag, anses dessa företag bedriva samma eller likartad verksamhet även om det nya företaget endast bedriver kapitalförvaltning. Denna tolkning innebär att flytten av kapital kopplar ihop dessa två företag, det vill säga ”smittan g r bakåt” på grund av verksamheten i det f rkv rlande företaget. Sammanfattnngsvis innebär dagens rättsläge att den överlåtande generationen inte kan lägga ett kapitalf rvaltandef retag i träda så länge den verksamhet varifrån kapitalet ursprungligen kommer drivs vidare av någon inom närståendekretsen.²⁷ Därmed medför ett generationsskifte via ett nybildat företag hårdare beskattning av aktieägaren jämfört med om överlåtelsen hade skett till en extern köpare.²⁸

²⁷ Se bland annat Attorps, K., Svanfeldt, A., Omstruktureringar och fåmansföretag, Svensk Skattetidning 2013 nr.4 på s. 338.

²⁸ Asklöf, S., & Zinders, R., Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar, Svensk Skattetidning 2011 nr. 1 på s.59f.

4 Samma eller likartad verksamhet

Syftet med fåmansföretagsreglerna är att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster vid beskattningen. Mot denna bakgrund är det endast motiverat att tillämpa reglerna när inkomsten delvis har genererats av aktieägarens arbetsinsatser i företaget. Reglerna är därför endast tillämpliga på kvalificerade andelar. Eftersom skattesatserna för de två inkomstlagen skiljer sig väsentligt blir konsekvenserna för aktieägaren avsevärda. Det är därför av stort betydelse att avgöra om aktieägarens andelar ska anses vara kvalificerade eller inte. I kapitel 3 har två transaktionsformer vilket har resulterat i ett ägarskifte i ett fåmansföretag redogjorts för. Dessa två situationer hade många likheter men skattekonsekvenserna blev ändå olika något som delvis beror på tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet. Förutsättningarna för när en andel ska anses vara kvalificerade har beskrivits ovan i kapitel 2. Här ska begreppet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL behandlas.

4.1 Rättsläget innan Trädadomarna

Av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL framgår att en andel i eller avseende ett fåmansföretag är kvalificerade under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Regeln infördes i samband med skattereformen år 1990 i 3 § 12 moment, femte stycket i SIL och hade då följande lydelse:

Bestämmelserna i första–tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under någon del av den senaste tioårsperioden. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av den senaste tioårsperioden varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.

Av förarbetena framgår att syftet med andra ledet i bestämmelsen var att fåmansföretagsreglerna skulle tillämpas även när arbetsinsatsen i ett fåmansföretag upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i ett annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet. Detta för att förhindra kringgående av fåmansföretagsreglerna genom att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten ett vilande företag. Den tioåriga karenstiden skulle i sådant fall räknas först från det att verksamheten i det senare företaget upphört.²⁹ Således kunde den tid som gällde för tillämpning av fåmansföretagsreglerna i vissa fall bli förlängd utöver den normala tioåriga karenstiden. Aktierna i det överlåtande företaget skulle fortsätta vara kvalificerade så länge verksamheten fortsatte i det förvärvande företaget.³⁰

Utformningen av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ändrades år 1995 då bland annat villkoret att bestämmelsen skulle gälla ”under förutsättningen att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.” togs bort.³¹ Det som skulle avgöra om aktier i ett fåmansföretag kunde anses vara kvalificerade var om verksamhet tidigare hade bedrivits i ett annat företag. I lagmotiven anges att bestämmelsen exempelvis ska ha betydelse för att undanröja oklarheter i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.³² Avsikten med lagändringen torde ha varit att den verksamhet som tidigare bedrevs i det överlåtande företaget skulle medföra att aktierna i det nya företaget blev kvalificerade utan att det behövde visas att en aktiv verksamhet kommit i gång. Bedömningen av vilket företag som skulle bedriva samma eller likartad verksamhet skulle således flyttas från att tidigare ha gällt det företag som övertagit verksamheten till att i stället avse det överlåtande företaget.³³

²⁹ Prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.

³⁰ SOU 2002:52 del 1 s. 290.

³¹ SFS 1995:1626.

³² Prop. 1995/96:109 s. 88.

³³ Silverberg, C., Samma eller likartad verksamhet, Skattenytt 2009, s. 437 på s.439.

4.1.1 RÅ 1997 ref. 48 I och II

Rättsfallen avsåg huruvida undantag från uttagsbeskattning kunde vara tillämpligt vid överlåtelse av tillgångar till underpris från ett fåmansföretag till ett nybildat företag. De överlåtande företagens moderbolag var renodlade holdingbolag. Aktierna i moderbolagen ansågs vara kvalificerade eftersom aktieägarna eller närstående till dem var verksamma i betydande omfattning i de överlåtande företagen. För att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas krävdes att även aktierna i de nybildade företagen var kvalificerade. Eftersom varken aktieägarna eller närstående till dem skulle vara verksamma i betydande omfattning i de nya företagen, hade Högsta förvaltningsdomstolen att ta ställning till om aktierna ändå var kvalificerade på den grunden att de förvärvande företagen bedrev samma eller likartad verksamhet som de överlåtande företagen. Detta ansågs vara fallet i och med att innehav och förvaltning av tillgångar som tillhört ett fåmansföretag hade överlåtits till ett annat fåmansföretag. En annan omständighet som Högsta förvaltningsdomstolen tog hänsyn till var att tillgångarna även efter överlåtelse hade anknytning till de överlåtande bolagens verksamhet där ägarna eller närstående till dem även fortsättningsvis skulle vara verksamma.

4.1.2 RÅ 1999 ref. 28

Rättsfallet avsåg bland annat tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet gällande två fåmansföretag varav det ena var inriktad på rådgivning åt företag avseende olika finansieringslösningar samt finansiell rådgivning i övrigt medan verksamheten i det andra företaget bestod endast av förvaltning av en nationell fond. Majoriteten av Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att samma eller likartad verksamhet inte förelåg i det aktuella fallet och anförde som skäl följande:

”I lagmotiven sägs (prop. 1995/96:109 s. 88) att sistnämnda bestämmelse kan ha betydelse exempelvis ett inledningsskede när verksamheten påbörjas i ett nytt bolag. Detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det

senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (jfr RÅ 1997 ref. 48).”

4.1.3 Kommentrar till rättsfallen

Gemensamt för 1997 och 1999 års rättsfall är att det avsåg bedömning av aktierna i det förvärvande företaget och hur dessa kunde anses vara kvalificerade på grund av den verksamhet som fortfarande bedrevs i det överlåtande företaget. Genom sin tolkning i dessa rättsfall har Högsta förvaltningsdomstolen klarlagt bestämmelsens räckvidd i en sådan situation.

Av 1997 års rättsfall framgår att aktierna i ett förvärvande företag kan bli kvalificerade på grund av den verksamhet som fortfarande bedrivs i det överlåtande företaget. 3:12-utredningen tolkade utgången i dessa mål att någon överföring av egentlig verksamhet inte var nödvändigt för att bestämmelsen ska vara tillämplig, utan det var tillräckligt med överföring av tillgångar från ett fåmansföretag till ett annat fåmansföretag och att tillgångarnas innehav varit betingat av det överlåtande företags verksamhet.³⁴

Av 1999 års rättsfall framgår det inte är en nödvändig förutsättning att de överlåtna tillgångarna ska efter överföringen ha anknytning till det överlåtande företags verksamhet.³⁵ Domstolen gjorde dock en reservation i sin bedömning, nämligen att bestämmelsen gäller ”i huvudsak” och ”likartat samband”. 3:12-utredningen tolkade reservationen att det var tänkbart att samma eller likartad verksamhet förelåg även om det inte hade skett någon överföring av verksamhet från ett fåmansföretag till ett annat. Det torde dock krävas att den skattskyldige försökt uppnå en obehörig skatteförmån genom att kringgå fåmansföretagsreglerna, till exempel genom en speciell bolagsstruktur.³⁶

Rättsläget innan Trädadomarna var oklart ifråga om samma eller likartad verksamhet kunde tillämpas utifrån det förvärvande företags perspektiv, det

³⁴ SOU 2002:52 del 1 s. 314.

³⁵ Silverberg, C., Samma eller likartad verksamhet, Skattenytt 2009, s. 437 på s. 443.

³⁶ SOU 2002:52 del 1 s. 314 och a.a. på s.449 .

vill säga huruvida aktierna i det överlåtande företaget blir kvalificerade på grund av att verksamheten fortsätter i det förvärvande företaget. Att det var just den situationen som ska omfattas av reglerna framgår av förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen.³⁷ Det ovan citerade uttalandet i förarbeten till 1995 års lagändring skapade oklarheter i rättsläget då reglerna tycktes avse bedömningen av aktierna i det förvärvande företaget.³⁸ 3:12-utredningen tolkade bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet att den endast kan tillämpas på aktierna i det förvärvande företaget. Utredningen anförde:

”Som framgår av karensregelns nya ordalydelse är det numera möjligt att bota fåmansföretag som smittats genom att verksamheten flyttats mellan olika företag. Om en person upphör med sin verksamhet i ett fåmansföretag och fortsätter med den i ett annat fåmansföretag är det första företaget numera botat från ”3:12-smittan” så snart femårsperioden löpt ut.”³⁹

I en rapport från 2005 ansåg Finansdepartementet det vara osäkert om utredningens tolkning av gällande rätt var riktig. En lagändring ansågs vara nödvändig för att undanröja oklarhet och för att det inte ska vara möjligt att ”bota” fåmansföretag från reglerna genom att flytta verksamhet mellan företag.⁴⁰

4.2 Rättsläget efter Trädadomarna

Den gängse uppfattningen var således att det skulle vara möjligt att flytta verksamheten till ett nytt företag och samtidigt låta den samlade vinstmedlen från verksamheten ligga i träda i det överlåtande verksamhetsbolaget. Någon risk för ”smitta bakåt” skulle således inte föreligga.⁴¹ Högsta förvaltningsdomstolen har genom Trädadomarna ändrat den då rådande uppfattningen om möjligheterna till avkvalificering av aktier i ett fåmansföretag. Omständigheterna i dessa fall skilde sig åt och i flera av dessa

³⁷ Se avsnitt 4.1 på s. 17.

³⁸ Silverberg, C., Samma eller likartad verksamhet, Skattenytt 2009, s. 437 på s. 443.

³⁹ SOU 2002:52 del 1 s. 291

⁴⁰ Rapport från Finansdepartementet, Reformerad ägarbeskattning - effektivitet, prevention, legitimitet den 26 januari 2005, s. 75.

⁴¹ Se bland annat Tivéus, U., Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet, Skattenytt 2010 s. 236 på s. 237. och SOU 2002:52 del 1 s. 323 f.

fall fanns skiljaktiga meningar i Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen. Några av dessa rättsfall behandlade även andra rättsfrågor och alternativa handlingsätt. Gemensamt för dessa rättsfall är att de behandlade den omvända situationen till den i 1997 och 1999 års rättsfall. Det var fråga om verksamhet som tidigare bedrevs direkt eller indirekt i ett fåmansföretag hade överförts till ett nytt företag. Aktieägaren skulle efter överlåtelsen vara verksam i det förvärvande företaget men inte i det överlåtande företaget. Syftet var att avkvalificera aktierna i det överlåtande företaget när karentiden hade löpt ut. Rättsfrågorna avsåg således hurvida aktierna i de överlåtande företagen ändå var kvalificerade på grund av att samma eller likartad verksamhet bedrevs i de förvärvande företagen.

I framställningen kommer endast RÅ 2010 ref. 11 (I) och (V) som avsåg överföring av kapital att behandlas ingående. Slutsatserna som kan dras av de andra avgörandena är följande. Av RÅ 2010 ref. 11 (II) och (IV) framgår att samma eller likartad verksamhet föreligger när det sker en faktisk uppdelning av företagets tillgångar i ytterligare ett företag. Domstolens bedömning i dessa fall ligger i linje med uttalandet i RÅ1999 ref. 28 och uttalandet i förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen. Därutöver spelade det ingen roll hur långt tillbaka i tiden uppdelningen av verksamheten skedde.⁴² Av RÅ 2010 ref. 11 (III) framgår att samma eller likartad verksamhet kan föreligga trots att inga konkreta tillgångar förs mellan bolagen när verksamheten är knuten till aktieägarens person

4.2.1 RÅ 2010 ref. 11 (I)⁴³

Omständigheterna

A ägde samtliga aktier i MB (ett holdingbolag) som i sin tur ägde samtliga aktier i DB som bedrev konsultverksamhet samt kapitalförvaltning av de i konsultverksamheten genererade vinstmedlen. A var verksam i betydande omfattning i DB vilket medförde att även hans aktier i MB var kvalificerade. A önskade separera likvida medlen från DB till antingen MB eller till ett av A nybildat bolag (NY AB). I det första alternativet skulle vinstmedlen i DB delas

⁴² Tivéus, U., Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet, Skattenytt 2010 s. 236 på s. 244.

⁴³ Målnummer 1626-09.

ut till MB. Aktierna i DB AB skulle därefter överlåtas till underpris till NY AB. I det andra alternativet skulle MB avyttra en viss del av aktierna i DB till NY AB till underpris. Aktierna löstes sedan in till marknadspris. Kapitalet i MB skulle därefter förvaltas av extern förvaltare.

Domstolens bedömning

Skatterättsnämndens ansåg att MB, alternativt NY AB och DB bedrev samma eller likartad verksamhet. Som skäl anfördes att lagtexten inte innehåller någon begränsning i om bedömningen ska avse verksamheten i det överlåtande eller det förvärvande företaget. Att en jämförelse kan avse båda fallen ansågs vara i linje med lagstiftningens syfte som innebär att det inte ska vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter. Den verksamhet som tidigare endast bedrevs i DB skulle fortsätta men delades upp på ytterligare ett bolag. Konsultverksamheten skulle bedrivas i DB medan MB:s verksamhet omfattade förvaltning av kapital som bolaget får från DB genom utdelning. Förhandsbeskedet fastställdes av Högsta förvaltningsdomstolen.

4.2.2 RÅ 2010 ref. 11 (V)⁴⁴

Omständigheterna

A ägde det nybildade företaget (X AB) samt hälften av aktierna i Y AB. Resterande aktier i Y AB ägdes av en systerdotter till A. Y AB var moderbolag i en koncern som bedriver fastighetsförvaltning. A skulle även bilda ytterligare ett bolag (NY AB) som också skulle bedriva fastighetsförvaltning. Y AB avsåg att avyttra aktierna i ett av sina dotterbolag (Z AB) till underpris till X AB och till ett bolag ägt av en till A närstående person. X AB skulle sedan avyttra aktierna till marknadspris till utomstående. Efter försäljningen av aktierna skulle tillgångarna i X AB bestå av likvida medel som skulle lånas ut till Y AB med dotterbolag och till NYAB. Frågan i målet var om aktierna i X AB skulle

⁴⁴ Målnummer 1455-09.

anses kvalificerade på grund av att bolaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som YAB alternativt NYAB.

Domstolens bedömning

Skatterättsnämnden ansåg, mot samma bakgrund som i det tidigare nämnda målet, att aktierna i X AB skulle anses vara kvalificerade med i huvudsak följande motivering. På grund av att ifrågavarande aktier i Z AB avyttras externt via X AB skulle överskottet från försäljningen tillfalla X AB i stället för att vara kvar hos Y AB. Den verksamhet som tidigare bedrevs i Y AB med dotterbolag kom därmed att delas upp på ytterligare ett bolag. X AB:s verksamhet avsåg utlåning av kapitalet ifråga för användning i bland annat den fastighetsförvaltning som Y AB bedriver. Förutsättningarna ansågs vara uppfyllda för att X AB och Y AB skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet.

4.2.3 Kommentar till rättsfallen och senare praxis

Effekten av Högsta förvaltningsdomstolens tolkning i dessa avgöranden är att aktieägarens andelar i det kapitalförvaltningsföretaget inte upphör att vara kvalificerade. Domstolens tolkning går emot den av 3:12-utredningen framförda uppfattningen att bestämmelsen avsåg bedömningen av aktierna i det förvärvande företaget. Istället kan bedömningen om samma eller likartad verksamhet, beroende på vilka aktier som ska bedömas, grundas på en jämförelse med utgångspunkt antingen i verksamheten i det överlåtande eller i det förvärvande företaget.

Betydelsen av sättet med vilket kapital överförs från en aktivt bedriven verksamhet till ett annat företag bedömdes i HFD 2011 ref. 75. Det ansågs inte finnas någon anledning att göra skillnad på om kapitalet tillfaller ett bolag direkt genom utdelning eller indirekt genom att en kapitalvinst skapas genom försäljning eftersom det var fråga om kapital som genererats i ett bolag och som kunde hänföras till den skatteskyldiges arbetsinsatser i det bolaget.⁴⁵

⁴⁵ Attorps, K., Svanfeldt, A., Omstruktureringar och fämansföretag, Svensk Skattetidning 2013 nr.4 på s. 337.

Begreppet samma eller likartad verksamhet är allmänt formulerat och är inte definierat i lagtexten. 3:12-utredningen framhöll att eftersom syftet med bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet är att förhindra att fåmansföretagsreglerna kringgås genom olika bolagskonstruktioner måste reglerna vara allmänt formulerade för att vara effektiva och uppnå detta syfte. Det framstod som varken meningsfullt eller realistiskt att i lagtext försöka beskriva alla de situationer som bestämmelsen kan tänkas omfatta.⁴⁶ Vägledning om bestämmelsens tolkning och räckvidd får istället sökas i rättspraxis.

Samma eller likartad verksamhet omfattar inte alltid de fall som ordalydelsen i lagtexten ger uttryck för vilket är naturligtvis bekymmersamt utifrån rättssäkerhetssynpunkter. En bokstavlig tolkning är inte tillräcklig för att bilda en uppfattning om bestämmelsens räckvidd. Det fordras kunskap om skattelagstiftning och praxis för att kunna göra en bedömning om samma eller likartad verksamhet är för handen. Ett exempel på det är HFD 2012 ref. 67 (I) där samma eller likartad verksamhet ansågs föreligga trots att företagen bedrev verksamhet av olika slag. Avgörande var att de företag som hade mottagit kapital ansågs bedriva en verksamhet som ytterst härrörde från det gamla verksamhetsbolaget.

4.3 Likformighet och neutralitet vid beskattningen

Det svenska skattesystemet vilar på ett antal grundläggande principer, bland annat principerna om likformighet och neutralitet. Likformighetsprincipen innebär att skattereglerna ska vara utformade på ett sådant sätt att de leder till en likformig och rättvis beskattning.⁴⁷ Vidare innebär principen att likartade inkomster ska beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten erhålls.⁴⁸ Likformighetsprincipen påverkade i mycket stor utsträckning arbete

⁴⁶ SOU 2002:52 del 1 s. 315.

⁴⁷ Rabe, G., Hellenius, R., Det svenska skattesystemet, 24 uppl., Norstedts Juridik AB, 2011, s. 46 f.

⁴⁸ SOU 2002:52 del 1 s. 110.

med 1990 års skattereform där det framhölls att skattereglerna ska vara enhetliga och likformiga.⁴⁹

Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna ska vara utformade på ett sådant sätt att de är neutrala i förhållandet till den skatteskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Skatterna ska således inte påverka den skatteskyldiges val.⁵⁰

Det är av likformighetsskäl som de särskilda reglerna för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag motiveras. En aktiv delägare ska få samma skattebelastning som en löntagare utan ägarintresse. Genom sin ställning i företaget ska delägaren inte kunna undvika den progressiva beskattningen av förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller kapitalvinst. Beskattningen ska vara likvärdig oavsett om värdet av arbetsinsatserna kommer delägaren tillgodo i form av lön, utdelning eller kapitalvinst.⁵¹

Att det är av likformighetsskäl som regeringen ser det nödvänligt med översyn av reglerna måste syfta på hur rättsutvecklingen blev i och med Trädadomarna. Det som är problematiskt är att karensregelns tillämpning kan leda till asymmetrisk beskattning beroende på till vem företaget överlåts. Frågan är om det är med avsikt att rättsutvecklingen ska leda till att generationsskifte beskattas hårdare än en försäljning till en extern part. Svaret måste ses mot bakgrund av fåmansreglernas grundläggande syfte, nämligen att förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Karensregeln och därmed möjligheten att lägga ett bolag med det upparbetade kapitalet i träda gäller fortfarande i förhållande till extern köpare. Att detta inte kan göras när ett generationsskifte ska genomföras torde, mot bakgrund av reglernas syfte, inte ha varit åsyftat.

⁴⁹ Prop. 1989/90:100 s. 294.

⁵⁰ Rabe, G., Hellenius, R., Det svenska skattesystemet, 24 uppl., Norstedts Juridik AB, 2011, s. 47 f.

⁵¹ Silverberg, C., Samma eller likartad verksamhet, Skattenytt 2009, s. 437 på s.437.

En jämförelse mellan skatteeffekterna när kvalificerade andelar överläts till en extern köpare respektive inom familjen presenterades i föregående kapitel. Resultatet visade att beskattningen inte kan uppfattas som neutral eftersom den blir hårdare när andelarna överläts inom familjen. Ett annat mål med en eventuell översyn av reglerna torde därför vara att åstadkomma neutralitet vid beskattningen på ett sådant sätt att den handlingsalternativ som den skatteskyldige väljer inte ska styras av hur skattereglerna är utformade. Skattemässiga skäl ska inte vara avgörande när aktieägare överväger överlåta företaget.

5 Förslag till lagändring i inkomstskattelagen

5.1 Konstitutionella krav vid skattelagstiftning

Innan diskussionen om förslag till lagändring ska föras är det på sin plats att säga något kort om de krav som gäller för skatterättslig lagstiftning. Det omfattar dels de konstitutionella krav innefattande i legalitetsprincipen men även andra allmänna krav som gäller för all lagstiftning.

Statens rätt att av de enskilda ta ut skatt är ett uttryck för den offentliga maktutövningen. För att denna rätt inte ska utövas godtyckligt och alltför långtgående sätter legalitetsprincipen ramen för hur skattereglerna ska utformas och tolkas. Legalitetsprincipen är grundlagsreglerad och härrör ur kompetensfördelningen inom skatteområdet.⁵² Legalitetsprincipens grundläggande budskap är ett föreskriftskrav enligt vilket skatt enbart får uttas med stöd av föreskrift.⁵³

Vidare gäller givetvis sådana krav som ställs på all lagstiftning även för skattelagstiftning som till exempel att en skatteregel ska vara utformad på ett generellt sätt. Innebörden av kravet på generell avfattning av rättsregler tycks vara ett krav på skälva språkbruket i lagtexten.⁵⁴ En intressant fråga i detta sammanhang är om det finns något rättsligt hinder mot att i skattemässigt avseende särbehandla en viss typ av transaktioner till en i lagtexten bestämd personkrets. Med andra ord, skulle en sådan reglering strida mot likhetsprincipen? Kravet på likhet inför skattelagen är en del av den rättsstatliga likhetsprincipen som kommer till uttryck i 1 kap. 9 § RF. Likhetsprincipen innebär att likartat fall ska så långt som möjligt behandlas på ett likartat sätt. Det är således fråga om relativa likheter i jämförbara fall som

⁵² Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.6 och Hultqvist, A., Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013 nr. 10 på s. 16.

⁵³ Hultqvist, A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm, 1995, s.74.

⁵⁴ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, 3 uppl., Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2013 s. 25 och 28.

ska behandlas lika.⁵⁵ Riksdagen och regeringen är dock inte i sin normgivning bundna av bestämmelsen. Att i lag respektive förordning gynna eller missgynna olika personer eller grupper är en politisk maktbefogenhet i Sverige.⁵⁶

Mot bakgrund av det ovan sagda måste en eventuell ändring av fåmansföretagsreglerna avseende beskattning av ägare vid generationsskifte genomföras genom en lagändring beslutat av riksdagen. Vidare torde varken generalitetskravet eller likhetsprincipen sätta hinder mot att genomför en sådan lagändring.

5.2 Förslaget

Som en lösning till den ovan beskrivna skillnaden i beskattningen vid överlåtelser av kvalificerade andelar inom familjen föreslås följande paragraf i 57 kap. IL.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

57 kap.

4 a §

Ett företag anses inte bedriva samma eller likartad verksamhet under förutsättning att

- 1. samtliga andelar i ett dotterbolag avyttras till en eller flera av andelsägarens avkomlingar, avkomlings make eller till ett företag som ägs av en eller flera av dessa personer, och*

⁵⁵ Pålsson, R., Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, Iustus förlag, Uppsala, 2007, s. 13 och s. 46.

⁵⁶ Pålsson, R., Konstitutionell skatterätt, 3 uppl., Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2013, s. 43.

2. *kvarvarande verksamhet i det överlåtande företaget består av förvaltning av kapital där varken andelsägaren eller någon närstående till denne är verksam i betydande omfattning.*

Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsår beaktas.

5.3 Överväganden och kommentar till förslaget

Flera intressen och aspekter dyker upp och måste beaktas vid lagstiftningsarbete för att beskattningen ska dels vara effektiv och dels upplevas som rättvis och därmed nå så hög legitimitet som möjligt. Å ena sidan framträder rättssäkerhetsintressen av att ha så förutsebara rättsregler som möjligt till skydd för de skatteskyldiga. En stor del av skattereglerna är kvalifikationsnormer vilket innebär att den skatteskyldige har möjlighet att i förväg undersöka vad olika handlingsalternativ får för skattekonsekvenser och därmed kunna välja den som verkar mest gynnsamt.⁵⁷ Sådana regler måste därför vara tydliga där de olika rättsliga konsekvenserna kan utläsas direkt av lagtexten. Å andra sidan påkallar det allmännas intresse att ha så effektiva skatteregler som möjligt för att tillförsäkra att alla skattskyldiga fullgör sina skyldigheter och inte undandrar sig att betala skatt. Genom att ställa intressena mot varandra blir konflikten tydligare och det främjar sökandet efter en godtagbar kompromiss där båda intressena tillgodoses på tillfredställande sätt.⁵⁸

En fråga som har uppkommit vid arbetet med detta förslag är att använda en annan lagstiftningsteknik bestående av en mer allmänt hållen och generell regel

⁵⁷ Se vidare Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm. 1995, s.116 ff.

⁵⁸ Hultqvist, A., *Vad är rättssäker beskattning?* Svensk Skattetidning 1998 nr. 8 på s. 764.

med kompletterande och exemplifierande situationer beskrivna i förarbetena. En sådan lösning har dock klara svagheter ur förutsebarhets- och tillämpningssynpunkter. Lösningen är inte heller problemfri utifrån lagtolkningsperspektiv. Huruvida uttalande i förarbeten kan leda till en bindande norm eller inte är en omdiskuterat fråga. Jag instämmer med Anders Hultqvists mening att förarbetsuttalanden är antingen en deskription av hur lagstiftaransvariga uppfattar begreppet eller ett försök till normgivning, som dock måste avvisas av legalitetshänsyn.⁵⁹ Önskemål om förutsebarhet och legalitetshänsyn talar därför mot en sådan lösning.

Förslaget innehåller en definition av begreppet samma eller likartad verksamhet när företaget överläts genom generationsskifte. Förslagets huvudsakliga syfte är att andelarna i det bolag som verksamheten har förts från till ett dotterbolag, och som efter överföringen endast förvaltar det kapital som härrörde från den överförda verksamheten, inte ska kvalificeras på grund av att ägaren till det företag som verksamheten flyttat till är aktiv. Målsättningen är att endast överföring av kapital eller vinstmedel inte ska medföra att det överlåtande företaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet som det förvärvande företaget. Det bör dock understrykas att förslaget inte omfattar situationen när det sker faktisk uppdelning av den samlade tillgångsmassan i ytterligare ett bolag.⁶⁰

5.3.1 Transaktionen som förslaget omfattar

Interna aktieöverlåtelser har traditionellt använts vid generationsskifte. De beskrivna exemplen i kapitel 3 utgår från denna transaktionsform när karenregeln blir tillämplig. Fråga är om inte andra transaktioner som kan vara ett led i ett generationsskifte ska omfattas av förslaget då syftet är andelarna ska avkvalificeras efter karenstiden oavsett transaktionsformen generationsskiftet tar sig i. Det är dock svårt att på objektiva grunder på förhand peka ut och avgränsa sådana fall. En mer omfattande regel skulle dessutom bli svår att formulera och alltför komplex. Eftersom målsättningen

⁵⁹ Hultqvist, A., Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån, Svensk Skattetidning 2012, nr. 2 på s. 137.

⁶⁰ Se avsnitt 4.2.

med förslaget är att underlätta generationsskifte i fåmansföretag måste det ses som tillfyllest att detta kan göra med en sådan transaktionsform som förslaget omfattar.

5.3.2 Vilka omfattas av generationsskifte?

En central och betydelsefull fråga vid ett generationsskifte är givetvis vem som ska vara övertagare. Av särskilt betydelse för den diskussionen är återinförandet av reglerna om hälftindelning i inkomstlagen tjänst och kapital av en kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme.⁶¹ Reglerna togs bort den 1 januari 2006 och återinförandet gällde övergångsvis för åren 2007, 2008 och 2009.⁶² Regeringen påpekade att ett återinförande av reglerna skulle medföra incitament till att tillgodogöra sig vinstmedel i företaget genom systematiska och återkommande internöverlåtelser.⁶³ För att förhindra det kombinerades återinförande med spärregler vid interna aktieöverlåtelser då dessa under vissa förutsättningar kunde leda till omotiverade skattelättnader. Samtidigt ansågs det vara angeläget med en undantagsregel från spärreglerna för att underlätta generationsskiften i familjeföretag.⁶⁴ Av intresse i detta sammanhang är valet av vilka i närståendekretsen som kan anses som övertagare i ett generationsskifte.⁶⁵ Det nu framlagda förslaget tar samma utgångspunkt och en avgränsning sker till en eller flera av andelsägarens avkomlingar, avkomlings make eller till ett företag som ägs av en eller flera av dessa personer. Företaget kan vara ägt direkt eller indirekt.

Undantagsregeln i 2008 års lagändring blev tillämplig under förutsättning att verksamheten skulle bedrivas vidare av den yngre generationen.⁶⁶ Ett sådant krav är inte aktuellt i det framlagda förslaget eftersom tillämpningen av samma eller likartad verksamhet blir överhuvudtaget inte aktuell om ägaren till det övertagande företaget inte är verksam i betydande omfattning i företaget.

⁶¹ SFS (2007:1251).

⁶² Prop. 2007/08:19. Se även Arvidsson, L., Förändringar i ”3:12-reglerna” taxeringsåren 2008, 2009 och 2010, SvSkt 2008 nr.1.

⁶³ Prop. 2006/07:1 s. 153.

⁶⁴ Prop. 2007/08:19 s. 23.

⁶⁵ SFS (2007:1251) p. 9 a.

⁶⁶ Prop. 2007/08:19 s. 24 f.

5.3.3 Karenstiden

För att förhindra att reglerna om fåmansföretag kringgås bibehålls karenstiden om fem beskattningsår i förslaget. Syftet med ändringen är att uppnå likformighet och neutralitet när kvalificerade andelar överlåts. Mot bakgrund av vad regeringen anförde torde inte finnas något skäl att göra det gynnsammare när andelarna överlåts inom familjen genom att slopa karenstiden.

5.3.4 Förvaltning av kapital och verksam i betydande omfattning

Fåmansföretagsreglernas tillämpningsområde avgränsas av den skattskyldiges arbetsinsatser i företaget varvid det centrala villkoret är att den skattskyldige ska ha varit verksam i betydande omfattning. Arbetsinsatser i ett fåmansföretag vilka helt eller i allt väsentligt består av kapitalförvaltning har i praxis inte medfört att aktierna ansetts kvalificerade.⁶⁷ Följaktligen innebär förslaget i den delen en kodifiering av en etablerad praxis från Högsta förvaltningsdomstolen.

⁶⁷ Se bland annat RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125 och RÅ 2009 not. 68.

Källförteckning

1 Litteratur

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik AB), Stockholm, 1995.

Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, 3 uppl., Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala, 2013.

Påhlsson, Robert, Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, Iustus förlag, Uppsala, 2007.

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, Det svenska skattesystemet, 24 uppl., Norstedts Juridik AB, 2011.

Rydin, Urban & Båvall, Bertil, Beskattning av ägare till fåmansföretag, 2 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2008.

Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering, 9 uppl., Björn Lundén Information AB, 2012.

2 Artiklar

Arvidsson, Lars, *Förändringar i ”3:12-reglerna” taxeringsåren 2008, 2009 och 2010*, Svensk Skattetidning 2008 nr. 1.

Asklöf, Stefan & Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar*, Svensk Skattetidning 2011 nr. 1.

Attorps, Karin & Svanfeldt, Annika, *Omstruktureringar och fåmansföretag*, Svensk Skattetidning 2013 nr. 4.

Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?* Svensk Skattetidning 1998 nr. 8.

Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, Svensk Skattetidning 2012 nr. 2.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt 2013 s.10.

Melz, Peter, *Ägarbeskattning av småföretag*, Skattenytt 1991 s.463.

Silverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2009 s. 437.

Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2010 s. 236.

3 Offentligt tryck

SOU 1975:54 Fåmansbolag – Delbetänkande av företagsskatteberedningen

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1990/91:54 Proposition om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen

Prop. 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital, m.m.

SOU 2002:52 Beskattning av småföretag

- Prop. 2006/07:1 Budgetpropositionen för 2007
- Prop. 2007/08:19 Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare
åren 2007–2009
- Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen för 2013
- Prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014

4 Rättsfallsförteckning

RÅ 1997 ref. 48 I och II

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2004 not. 125

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2009 not. 68

RÅ 2010 ref. 11 I-V

HFD 2011 ref. 75

HFD 2012 ref. 67 I

5 Författningar

Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Inkomstskattelag (1999:1229)

SFS (1995:1626)

SFS (2007:1251)

Socialavgiftslag (2000:980)

Aktiebolagslag (2005:551)

6 Övrigt

Rapport från Finansdepartementet, Reformerad ägarbeskattning - effektivitet, prevention, legitimitet den 26 januari 2005

Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag, SKV A 2006:12