



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Christian Melkersson

Företagsöverlåtelse vid generationsskifte

Problem, möjligheter och framtida aspekter

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Lars Pelin

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
9

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte	5
1.2 Disposition	6
1.3 Bakgrund	6
1.4 Fiktivt exempel	7
2 DE LEGE LATA	8
2.1 Fåmansföretag	8
2.1.1 Fåmansföretagsreglerna	8
2.1.2 Beskattning av fåmansföretag	9
2.1.2.1 Beskattning av utdelning	10
2.1.2.1.1 Beräkning av gränsbeloppet	10
2.1.2.1.2 Omkostnadsbeloppet	11
2.1.2.1.3 Löneunderlaget	12
2.1.2.1.4 Sparad utdelning	13
2.1.2.2 Beskattning av kapitalvinst	14
2.1.2.3 Kort jämförelse utdelning och kapitalvinster	15
2.2 Företagsöverlåtelser	16
2.2.1 Intern aktieöverlåtelse	17
2.2.2 Vinstbolagstransaktioner	19
2.2.2.1 Skalbolag	20
2.2.2.2 Vad avses med likvida tillgångar	21
2.2.2.3 Ventilen	21
2.2.2.4 Likvidation	22
2.2.3 Blandade fång	23
2.2.4 Extern försäljning	23
2.3 Internationella möjligheter	24
2.3.1 Nordiska dubbelbeskattningsavtalet	25
2.3.2 Öresundsregionens möjligheter	26
2.4 Skatteplanering	27
2.5 Avslutande kommentarer kring val av företagsöverlåtelse	29

3	DE LEGE FERENDE	31
3.1	Bakgrund	31
3.2	Häftendelning	32
3.3	”Spärreglerna”	33
3.4	Neutralitet	34
3.5	Förslag till lagändring	35
3.6	Avslutande kommentarer	36
4	AVSLUTNING	38
	BILAGA A	41
	KÄLLFÖRTECKNING	42
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	45

Summary

This thesis will emphasize on the problematic that can arise as a result of change of generations in a company with few employees. It will deal with the basic taxation rules currently prevailing and the procedures for these. Currently this is an area in great change and it will continue to be so for quite some time to come.

In a change of generations not only the tangible properties need to be considered but also the so-called family premises need to be fulfilled. This thesis will discuss these both areas and bring upon a discussion regarding the possibilities one have to fulfill legal requirements as well as desires.

However, this is not only limited to a national phenomena, Sweden makes part of the rest of the world and from a tax planning perspective one has to see beyond national boundaries to seek for further prospects. But these alternative prospects also bring about certain problems.

Sammanfattning

Det här arbetet kommer att belysa den problematik som kan uppkomma vid ett generationsskifte av ett fåmansföretag. Det kommer att handla om de grundläggande beskattningsregler som råder och de tillvägagångssätt som kan komma att utnyttjas. Det är ett område med stora förändringar dels den senaste tiden och dels den inom den snara framtiden.

Vid ett generationsskifte är det inte bara det hårda rekvisiten som måste beaktas utan även de så kallade familjepremisserna måste vara uppfyllda. Uppsatsen kommer att berör dessa båda områden och föra en diskussion om de möjligheter man har att uppfylla alla ställda krav och önskemål.

Men det är inte bara ett nationellt fenomen, Sverige är en del av övriga världen och ur ett skatteplaneringsperspektiv måste man blicka ut över gränser för att eventuellt finna ytterligare möjligheter. Med dessa alternativa möjligheter kommer även vissa problem.

Förord

Jag vill tacka Lund för en underbar studietid och för de minnen som jag kommer att bära med mig i resten av mitt liv. Det har verkligen varit en underbar resa.

Jag vill tacka mina föräldrar som i ur och skur alltid funnits nära för att ge lä när det har blåst starka vindar. Tack för ert stöd, förtroende och för all den kärlek ni har gett mig.

Jag vill tacka alla mina vänner som gjort min tid i Lund komplett, skratt har avlösts av skratt. En kaffe i ett sol fyllt Lundagård kommer alltid vara en känsla jag bär med mig och som får mig att minnas de goda tider vi haft.

Jag vill avslutningsvis tacka min handledare Lars Pelin för all den hjälp jag fått inte bara i samband med skrivandet av den här uppsatsen utan även de råd jag fått inför min framtid som verksam jurist.

Lund 2007

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
NJA	Nytt Juridiskt arkiv
Not	Notismål
Prop.	Proposition
RegR.	Regeringsrätten
Ref	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SINK	Lagen 1991:586 om särskild inkomstskatt för utomlandsbosatta
SkFL	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SLR	Statslåneräntan
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

- *Ingenting går upp emot att arbeta i ett familjeföretag. Om man tillhör familjen. (Arne Thorén)*

När det handlar om företagsöverlåtelse med inriktning på generationsskifte är möjligheterna av konstellationer många. Självklart är det ett allt för vidsträckt påstående att säga att det bara är fantasin som sätter gränser eftersom vi har ett regelverk som syftar att skapa spelregler för vad som är godtagbart. Men jag ska visa på en rad möjligheter som finns, framförallt med en långsiktig planering.

Skatterätten är ständigt i förändring och gällande rätt kan ofta vara morgondagens historia. Budgetpropositionen öppnar för en återgång till tidigare regler och man undrar om det är en positiv framtid vi går till mötes.¹ Det finns två sidor av varje mynt. Skattebetalaren som eftersträvar en så låg skatt som möjligt och andra sidan där staten eftersträvar en skattelagstiftning som garanterar ett jämt flöde av beskattningssalternativen.

Generationsskifte är ett aktuellt ämne framöver inte bara för de eventuella förändringarna på området och att ”fyrtitalisterna” snart går i pension utan även problematiken av ett skatteregelverk som inte fullt ut täcker upp för att skapa den förutsägbarhet som borde finnas. Att hävda förutsägbarhet är inte alltid lätt när det gäller skatterätt eftersom det finns en rad gränfall som inte någonsin alternativt nödvändigtvis kommer att prövas eftersom det finns en konflikträdsla. Konflikträdslan beror på att ett mindre företag ofta inte har de ekonomiska förutsättningarna att riskera en kostbar konflikt.² Det krävs att gränsdragningen är skarp för att en fullständig förståelse och förutsägbarhet.

1.1 Syfte

Syftet med den här uppsatsen är att klargöra möjligheterna att planera sin företagsöverlåtelse vid ett generationsskifte. Men även att analysera eventuella fel och brister i gällande rätt som skapar en misslyckad förutsägbarhet i fåmansföretagsreglerna. Jag önskar visa på framtida regleringar och möjligheter inom skatterättsområdet med bland annat utgångspunkt från budgetpropositionen. En del av syftet är att kunna visa på tydliga exempel där en alternativ lösning kan ge förbättrade skatteresultat.

Jag vill bringa ljus på en del av den problematik som kan uppkomma och sätta det i paritet med den nordiska beskattningssystemet, där Sverige mer och mer är en del av en gemensam union. Det här arbetet kommer inte att

¹ Prop. 2006/07:1 s 20.

² Författarens kom.

omfatta testamente och renodlade gåvotransaktioner utan istället fokusera på ett generationsskifte där överlåtande generation bl a behöver erfordra kapital vid transaktionen för sin framtida levnad.

1.2 Disposition

Eftersom mycket av regeringens arbete tyder på att stora förändringar kommer att ske de närmsta åren så kommer arbetet att läggas upp med en inledande del med gällande rätt, de lege lata, och en näst följande del med morgondagens rätt, de lege ferende, där jag tittar närmare på bl a budgetpropositionen och vad den kan komma att inverka på rättsläget. För att göra en förståelig undersökning av de dessa modeller är det enklast att sätta upp ett fiktivt exempel som författaren kan illustrera sina resonemang kring. Jag kommer att inte bara se till nationell rätt utan även till viss del blicka ut över gränserna för att skapa en överblick över alternativa internationella lösningar som kan påverka valet man gör vid ett kommande generationsskifte.

1.3 Bakgrund

Generationsskifte av ett fåmansföretag är inget nytt fenomen men det är ett område i ständig förändring, där möjlighet till internationell planering finns. En långsiktig planering kan skapa stora fördelar vid en senare planerat generationsskifte. Tidigare eftersträvade man en neutralitet på det skatterättsliga området, men frågan är om det nu uppnås eller rättare sagt om man önskar uppnå det. Det finns en stor gränsdragningsproblematik som gör att gränsen på vad som är en lovlig skatteplanering går till att vara ett oacceptabelt tillvägagångssätt.

Mitt område beaktar inte bara de så kallade hårda faktorerna dvs aktuella lagregler och företagets förutsättningar utan även de sociala, som jag kallar familjepremisserna, måste tänkas över. En väg som kan fungera rent ekonomiskt och skatterättsligt kan vara oacceptabelt ur ett familjeperspektiv.

Regeringen har sagt om det löpande reformeringsarbete som sker på området att ambitionen är att reglerna inte bara ska göras enklare utan i högre grad än i dag stimulera till entreprenörskap och ökad tillväxt.³ Sverige har idag det högsta skattetrycket i Europa med ett skattetryck⁴ på omkring 52 procent och där genomsnittet ligger på 41 procent. Om vi ser till Sveriges

³ Prop. 2006/07:1 s. 152.

⁴ Skattetrycket definieras av Eurostat som samtliga skatter och social avgifter i relation till BNP. Det visar ny statistik från Eurostat se <http://www.privataffarer.se/newsText.asp?src=pa&a=20024>.

nordiska grannar Danmark och Finland hamnar de på andra respektive tredje plats.⁵

I Sverige finns omkring 500 000 familjeföretag och omkring 40 % av dessa kommer inom det närmsta årtiondet att beröras av ett ägarskifte.⁶ Det är därför inte bara viktigt för det enskilda företaget utan även ur ett samhällsperspektiv att verksamheten fortsätter att bedrivas vilket annars kan komma att påverka företagsklimatet i Sverige och inte minst de anställds situation.

1.4 Fiktivt exempel

Som fiktivt exempel tänkte jag börja med att sätta upp ett familjeförhållande som generellt kan ses som en grundkonstellation. Vi utgår från att ägaren A är gift med B och tillsammans har de två barn C och D. Vi önskar i exemplet att C ensam ska arva företaget där A är i nuläget ensam aktieägare. För att kunna göra en nyttig jämförelse så kan vi säga att företaget har sitt säte i exempelvis Helsingborg men att C bor i Helsingör, en kort resa men med skattekonsekvenser som kan sträcka sig betydligt längre.

Frågor som man måste ställa sig är många. Självklara fakta vi behöver är förmögenheten i företaget dvs. substansvärdet, marknadsvärdet osv, allt för att kunna göra en analys av det bästa tillvägagångssätt. Men det är inte bara företagets siffror som spelar in. Är den äldre generationen i behov av kapital för levnad efter överlåtelsen, ska det andra barnet kompenseras för att den inte får del av företaget och om så är fallet har A och B möjlighet att kompensera D. Bor C i Danmark dvs över sundet från Sverige måste man ställa sig frågan om det inte finns möjlighet att flytta företaget till exempelvis Danmark eller måste C för att få det att fungera flytta tillbaka till Sverige? En utredning måste göras där man ser till både de sociala och skatterättsliga aspekterna.

Viktig information som kan leda till åtråvärda resultat är exempelvis om det finns ett sparutrymme. Men det är även viktigt att se till det övertagande barnets ekonomiska situation, dvs om möjligheten finns att köpa ut en del av företaget. En av de frågor som jag kan se som viktigast är den enkla frågan när man planerar att genomföra generationsskiftet. En planering som är långt förutseende skapar större möjligheter till gynnsamma resultat samtidigt som området är för tillfället under stor förändring är det ett viktigt ställningsstagande man måste göra om man tror på fördelaktigare regler i framtiden eller en mer hårdragen reglering.

⁵ <http://www.privataffarer.se/newsText.asp?src=pa&a=20024> - Artikeln; Sverige har högst skattetryck i Europa.

⁶ Generationsskifte – skördetid s. 4.

2 De lege lata

- *Innan du påbörjar en jakt är det klokt att veta vad du letar efter innan du börjar leta efter det.* (Nalle Puh)

Generationsskiften är inte helt problemfria. Det är endast ett fåtal företag som överlever den första generationen och ännu färre kommande generationer. Det finns ett talesätt som heter ”förvärva, ärva och fördärva” och det kan inträffa bland annat när det inte görs en planering av skiftet i god tid innan överlåtelsen.⁷

Som nämnt i det ovan nämnda fiktiva exemplet är grundtanken att det finns en ägare i den äldre generationen och en blivande ägare i nästa generation. Självklart är det en förenklad bild men fungerar bra som en allmän schablon. I det här kapitlet ska gällande rätt förklaras och även visa på metoder som inom dessa bestämmelser kan användas till att genomföra ett ägarskifte och vilka konsekvenserna blir.

2.1 Fåmansföretag

Inledningsvis kan det vara på sin plats att definiera de begrepp som området fåmansföretag omfattar. Men det är bara början på de omfattande fåmansföretagsreglerna, avgörande för bedömning är även begreppen kvalificerad andel, utomståenderegeln mm. Utvecklingen har varit stor på området och mycket beror det på att man försöker hitta en dynamisk reglering som främjar tillväxt men samtidigt försöker undvika en alltför icke-neutral lagstiftning. Ofta kallar man reglerna för 3:12 reglerna vilket är enligt mig missvisande eftersom så pass omfattande ändringar har gjorts att den ursprungliga lydelsen har försvunnit. Jag kommer i det här avsnittet att förklarar och illustrerar fåmansföretagsreglerna i IL.

2.1.1 Fåmansföretagsreglerna

Ett fåmansföretag omfattas av ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre fysiska personer äger direkt eller genom förmedling av en juridisk person mer än hälften av rösterna enligt 56 kap. 2§ IL. När det gäller indirekt ägande regleras det i 56 kap. 6§ IL och omfattar alla juridiska personer såväl svenska som utländska exempelvis dödsbon, handelsbolag, börsnoterade företag med flera. Av 2 kap. 2§ IL framgår att de termer och uttryck som används i IL inkluderar även motsvarande utländska företeelser om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

⁷ Johansson-Falk, 1998, s 39-41.

Enligt 57 kap 3§ ska den definition som används i 56 kapitlet ligga till grund vid tillämpningen av reglerna även i 57 kapitlet. Men det finns en viss utvidgning av begreppet som säger att ett företag som bedrivs av många delägare som alla arbetar i företaget kan även komma att omfattas av begreppet fåmansföretag.⁸

Vid bedömningen av om ett fåmansföretag alternativt fåmanshandelsbolag föreligger ska enligt 56 kap. 5 § IL en person och hans närstående krets anses vara att ses som en delägare. Prövningen görs med utgångspunkt från den äldste personen och i fallande åldersordning. En person som har räknats in i en närstående krets kan då inte medräknas i någon ytterligare krets.⁹

Enligt 2 kap 22 § IL räknas en närstående person som föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make eller avkomling samt dödsbo där den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Styvbarn och fosterbarn räknas in under begreppet avkomling.¹⁰ Värt att notera när det gäller utländska delägare så får man se till de regler som gäller för i Sverige begränsat skattskyldiga personer.

2.1.2 Beskattning av fåmansföretag

Reglerna i 57 kap IL syftar till att arbetsinkomster inte ska kunna omvandlas till kapitalinkomster, annars finns risken att fåmansföretags ägare undviker att göra löneuttag för att istället betinga sig stora utdelningar eller sälja aktiebolag med upparbetade vinstmedel.¹¹

Viktigt att påpeka är att reglerna är endast tillämpliga på så kallade kvalificerade andelar. Förutsättningen är att den skattskyldige eller en närstående till honom, under beskattningsåret eller något av de fem senaste varit verksam i betydande omfattning, se 57 kap. 4§ IL. För att göra en bedömning av vilka som uppfyller kravet på kvalificerad andel får vi se till ägarförhållande och släktbanden. Därför måste tillämpligheten av bestämmelserna i 57 kap. IL prövas i förhållande till varje enskild andelsägare.¹²

Verksamhetskravet säger att en persons arbetsinsats ska vara av stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till den grupp som omfattas hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare.¹³ Även anställda utan arbetsledande befattningar kan räknas som verksamma i

⁸ Enligt RÅ 1993 ref 99 ägdes aktier i ett aktiebolag direkt eller indirekt och till lika stora delar av 150 personer. Företaget ansågs omfattas av definitionen i 57 kapitlet och det var arbetsinsatsen som istället var av betydelse vid bedömningen.

⁹ Handledning del III s. 269.

¹⁰ Rydin, Urban s s 97.

¹¹ SOU 2002:52 s 110 och 1989/90:110 s 296.

¹² SOU 2002:52 s 268.

¹³ Prop. 1989/90:110 s 467.

betydande omfattning.¹⁴

Ordet betydande har ingen exakt språklig innebörd vilket gör det svårare att med säkerhet veta vad som avses med detta och det används inte på ett enhetligt sätt i skattelagstiftningen.¹⁵ I den så kallade utomståenderegeln, i 57 kap 5§ IL syftar det exempelvis på att andelsinnehavet uppgår till 30% och att undantagsregeln då blir tillämplig.¹⁶

2.1.2.1 Beskattning av utdelning

När det gäller aktieutdelning är en förutsättning att en transaktion medför att ett värde lämnar bolaget och att aktieägarna följaktligen disponerar detta värde. Det skatterättsliga begreppet utdelning omfattar både öppna såsom förtäckt utdelning men den vanligaste formen av aktieutdelning är en kontant utbetalning som följd av bolagsstämmans beslut. Civilrättsligt finns begränsningar för hur mycket som får delas ut, men det spelar skatterättsligt ingen roll om utdelningen är lovlig eller olovlig.¹⁷

Utdelning ska tas upp som inkomst av tjänst till den del den överstiger ett gränsbelopp.¹⁸ Om utdelningen inte uppgår till den beräknade normalavkastningen får istället utrymmet sparas för att användas vid beskattningen vid ett senare tillfälle.¹⁹

2.1.2.1.1 Beräkning av gränsbeloppet

Kapitalvinsten beräknas genom användandet av ett kapitalunderlag som består av tre delar; omkostnadsbeloppet, sparad normalutdelning och ett löneunderlag.²⁰ Jag kommer nedan att gå igenom dessa delar som innefattar kapitalunderlaget var för sig. Det finns ett alternativ till huvudregeln som möjliggör en beräkning med hjälp av en schablon som innebär att gränsbeloppet alltid kan sättas till 1,5 IBB²¹ som man i sin tur fördelar lika på andelarna i bolaget.²²

Det så kallade gränsbelopp, som beräknas årligen, utgör enligt huvudregeln summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan plus 9 procent och det lönebaserade utrymmet. Årets gränsbelopp tillgodoräknats den som äger en andel vid utdelningstillfället eller om utdelning inte sker den som äger andelen vid utgången av året. Om flera utdelningar har skett under året på samma andel ska årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället. De

¹⁴ Prop. 1989/90:110 s 703.

¹⁵ Robert Pahlsson, SN 1999 s 618f.

¹⁶ Prop. 1989/90:110 s 468.

¹⁷ Rydin, Urban s 338, jmf med 12 kap 3 § ABL.

¹⁸ Se avsnitt 2.1.2.2 För beräkning av gränsbelopp.

¹⁹ Se 57 kap 13 § IL.

²⁰ Rydin, Urban s 347f.

²¹ För inkomståret 2006 är IBB 44 500 kronor och för 2007 är IBB 45 900 kronor.

²² Se 57 kap 11 § 1p IL

tidigare reglerna som gav möjligheten att om andelen bytt ägare låta både säljare och köpare få gränsbelopp har slopats. Men om det görs en nyemission kan köparen dock tillgodoräkna sig ett nytt gränsbelopp.²³

2.1.2.1.2 Omkostnadsbeloppet

Omkostnadsbeloppet avser det värde som skulle ha används vid beräkningen av kapitalvinsten om andelen sålts vid tidpunkten för utdelningen enligt 57 kap 12§ 1 st IL eller om utdelning inte lämnats under det beskattningsåret ska det omkostnadsbelopp som skulle används om andelen avyttrats vid årets utgång.

När det gäller beräkning av omkostnadsbeloppet ska den faktiska anskaffningsutgiften användas och det kan ofta bli en något diffus uträkning då kan dels indexmetoden användas eller den så kallade alternativregeln. Vi utgår från 57 kap 12 § IL som säger att anskaffningsvärdet bestäms som utgifterna för anskaffningen ökade med utgifterna för förbättring. Det är en direkt koppling till genomsnittsmetoden i 48 kap 7§ IL.²⁴ Det resulterar bl a i att ovillkorliga aktieägartillskott ingår i det omkostnadsbelopp som räknas fram med hjälp av *genomsnittsmetoden*.²⁵

När det gäller den så kallade *indexregeln* innebär den att anskaffningsutgiften omräknas med hänsyn till förändringar i det allmänna prisläget från och med förvärsåret, men dock tidigast från och med 1970 och till och med 1990. Skatteverket har fastställt en tabell med omräkningstal beroende av år.²⁶ Syftet är att kompensera förändringen i penningvärdet och för att förhindra att inflationsvinster beskattas i inkomstslaget tjänst.²⁷

Alternativregeln innebär att anskaffningsutgiften får tas upp till ett kapitalunderlag i bolaget beräknat enligt särskilda regler i 57 kap. 26-35§§ IL. Man kallar denna regel för *den alternativa 1992-regeln*. Värdet ska spegla värdet av det beskattade egna kapitalet i bolaget och beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder i bolaget vid utgången av det beskattningsår som har taxerats.²⁸

Har andelen erhållits genom ett benefikt förvärv av mottagaren ska anskaffningsutgiften beräknas enligt 44 kap 21 § IL vilket innebär att värdet som överlåtaren vid överlåtelse tidpunkten hade överförs till mottagaren med tillämpning av genomsnittsmetoden.²⁹

²³ Rydin, Urban s 353.

²⁴ Rydin, Urban s 354.

²⁵ Prop. 1995:96/109 s 90.

²⁶ Se bilaga A 1 och Rydin, Urban s 355.

²⁷ Rydin, Urban s 356.

²⁸ Rydin, Urban s 356.

²⁹ Prop. 1999/2000:2 s 535.

2.1.2.1.3 Löneunderlaget

När det gäller löneunderlaget kan man uttrycka sig som om det humankapital som bestäms genom de anställdas löner. Grunden för detta är att den ekonomiska risken för att företagaren ökar ju fler anställda man har samt att det mervärde som de anställda utan ägarinflytande genererar i form av vinst i bolaget utgör kapitalinkomst för bolagets ägare.³⁰

Reglerna om löneunderlag ger en möjlighet till stora belopp i lågbeskattad och skattefri utdelning. Det är därför oerhört viktigt att göra en korrekt beräkning. Till omkostnadsbeloppet för aktierna får man lägga ett särskilt lönebaserat utrymme enligt 57 kap 11 § IL. Detta gäller oavsett vilken regel som används för beräkning av omkostnadsbeloppet. Löneunderlaget beräknas för hela företaget och fördelas sedan på aktierna, enligt 57 kap 16§ IL.³¹

Enligt Skatteverket ska ägandet vid bolagsstämman ligga till grund för fördelningen. Om bolaget lämnar flera utdelningar under samma kalenderår anser Skatteverket att löneunderlaget ska fördelas efter förhållandet vid det första utdelningstillfället. Om bolaget inte lämnat någon utdelning under året ska löneunderlaget fördelas på de aktier som fanns i företaget vid slutet av inkomståret.³²

Det lönebaserade utrymmet består av 20 % av löneunderlaget samt 30 % av den del av löneunderlaget som överstiger ett belopp motsvarande 60 IBB. Löneunderlaget grundar sig på alla löner, förmåner och ersättningar som ingår i underlaget för sociala avgifter och särskild löneskatt. Man tittar på kalenderåret före delägarens inkomstår. Vilket räkenskapsår företaget har spelat ingen roll. Löner till ägare med kvalificerade andelar tas dock inte med. Enligt 57 kap 11§ IL utgör det lönebaserade utrymmet en procent av den sammanlagda utbetalda kontanta ersättningen till samtliga anställda i företaget och dess dotterföretag överstigande 10 IBB året före beskattningsåret.

För koncerner gäller att både löner till anställda i moderföretaget och dotterföretaget ingår i löneunderlaget. Viktigt att tänka på är att dotterföretaget således måste ha varit ägt under löneunderlagsåret dvs året före utdelningsåret för att lönerna i dotterföretaget ska ingå i löneunderlaget.³³ Det är inget större problem i sig eftersom det är bara att avvakta med överlåtelsen tills i slutet av året vilket resulterar i att det inte blir någon längre fördröjning innan löneunderlaget kan räknas in.

Löneunderlagets betydelse är en konsekvens av reformeringen av fåmansföretagsreglerna att löneunderlaget således relativt sett blir mycket viktigare och kan komma att medföra stora gränsbelopp. I synnerhet gäller

³⁰ Rydin, Urban s 351.

³¹ Det bör ske på de aktier som fanns i företaget vid tidpunkten då beslutet om utdelning togs.

³² Handledning s 300.

³³ Se RÅ 2003 ref 44.

detta företag med en kontant lönesumma som överstiger strax över 3 miljoner. Då löneunderlaget bestäms utifrån lönesumman året före utdelnings året är en given del i planeringen att i slutet av året analysera detta underlag och det tillhörande löneuttagskravet för ägarens närståendekrets. Det är viktigt att se till att det egna löneuttaget harmoniserar med företagets planering av utdelningar mm.³⁴

Man brukar säga att man ska börja planera ett generationsskifte så tidigt som möjligt.³⁵ Runt 3-4 år innan själva generationsskiftet eftersom man då har möjlighet kan justera upp exempelvis lönen om den varit för låg för att då kunna utnyttja möjligheterna med en lägre beskattning vid utdelning.

I fåmansföretag kan tantiem som är en resultatreglerande lön vara ett effektivt sätt att reglera resultatet. Företagsägaren beskattas först när stämman fastställer balans- och resultaträkningen, vilket oftast innebär att beskattningen av tantiembeloppet skjuts upp ett år. Företaget får avdrag för tantiem redan vid taxeringen för det beskattningsår då avsättningen gjorts i räkenskaperna. På så sätt kan man i praktiken anpassa ägarnas lön så att det inte uppkommer någon vinst i företaget.

Tantiem ska tas upp till beskattning det beskattningsår då beloppet är tillgängligt för ”lyftning” dvs. när det är disponibelt. Det sker normalt sätt då fordran uppkommit och då denna är bestämd till sin storlek. Som underlag för avsättningen bör det finns ett styrelseprotokoll som är daterat före bokslutsdagen. Av styrelsebeslutet ska det framgå vem som omfattas av tantiemet och på vilka grunder det ska utgå.³⁶

Viktigt att påpeka är att en tantiemavsättning inte ska räknas i ett bokslut med löneunderlag eftersom beloppet inte blivit utbetalt. Tantiem är normalt disponibla först när bolagsstämman hålls och räknas därför med i löneunderlaget för det år då det blir disponibelt.³⁷ Resultatet blir att först det år beloppet ska utbetalas ska det räknas in i löneunderlaget.

2.1.2.1.4 Sparad utdelning

Det är viktigt att inför en försäljning inte glömma det sparade utdelningsutrymmet. Det sparade utdelningsutrymmet kan du antingen ta ut ett senare år som kapitalbeskattad och skattefri utdelning eller utnyttja som kapitalbeskattad och skattefri del av kapitalvinsten om du säljer dina aktier.³⁸ Om man tar ut en mindre utdelning ett år än ditt gränsbelopp för det året får du spara det utnyttjade utrymmet till ett senare år. Det är detta utnyttjade utrymme som kallas sparad utdelningsutrymme. Det ger en ränta

³⁴ Rydin, Urban s 460.

³⁵ Öhrlings pricewater s 9.

³⁶ Skatteplanering 2005, Kjell Sandström och Ulf Svensson, s. 182.

³⁷ Fåmansföretag 2006, Kjell Sandström och Ulf Svensson, s. 102.

³⁸ Rydin, Urban s 369.

på ränta-effekt eftersom det sparade utdelningsutrymme räknas upp med en schablonräntan³⁹.

När det gäller sparade utrymme vid delavyttringar så har RegR fastslagit att sparad utdelning ska fördelas på de vid varje tillfälle ägda aktierna dvs det går inte att avräkna hela den sparade utdelningen vid en delavyttring av aktier utan endast till den del av den sparade utdelningen som hör till de sålda aktierna.⁴⁰

Vid en benefik överlåtelse av aktier övertar mottagaren den sparade skattefria och kapitalbeskattade utdelningen som hör till aktierna. Anledningen är att bibehålla kriteriet för kontinuitet.⁴¹

2.1.2.2 Beskattning av kapitalvinst

När det gäller beskattning av kapitalvinster så är huvudregeln att de kapitalvinster som uppkommer när aktier avyttras beskattas i inkomstslaget kapital eftersom kapitalvinster av sin natur är arbetsfria inkomster. Men det finns undantag när det gäller avyttring av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag där man fördelar vinsten mellan inkomstlagen kapital och tjänst eftersom annars hade en fåmansföretagsägare kunnat avstå från lön och istället sälja bolaget med ackumulerade vinstmedel. Man har i och med detta formulerat en modell där reglerna samspelar med reglerna om beskattning av utdelning i det här fallet.⁴²

Avyttring av aktier beskattas som huvudregel i inkomstslaget kapital men som tidigare nämnt råder särskilda regler vid försäljning av andelar tillhörande fåmansföretag. För att motverka att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster har således särskilda regler tillskrivits fåmansföretag när det gäller så kallade kvalificerade andelar, värt att notera dock är att fåmansföretagsreglerna endast fördelar den skattepliktiga vinsten mellan de två inkomstlagen kapital och tjänst, de bestämmer inte storleken på den. Fördelningen beräknas enligt de generella reglerna.

Vi har ovan redogjort för det som ska ligga till grund för beräkningen av beskattningen. När det gäller det sparade utdelningsutrymme så hänförs det till den del av den verkliga vinsten som är skattepliktig i inkomstslaget kapital till 2/3 vilket medför ett skatteuttag på 20%. Vinst därutöver hänförs i sin helhet till inkomstslaget tjänst enligt 57 kap 21 § IL.⁴³ Bakgrunden till detta är att skatteplanering via interna aktieöverlåtelser ska förhindras. Det ska inte vara en fördel att sälja företaget jämfört att ta ut vinstmedlen genom aktieutdelning.

³⁹ Statslåneräntan + 3%.

⁴⁰ Se RÅ 1999 ref 70.

⁴¹ Skatteplanering s 240.

⁴² Rydin, Urban s 335, se även nedan under avsnitt 2.1.2.3

⁴³ Märk dock den så kallade takbeloppsregeln.

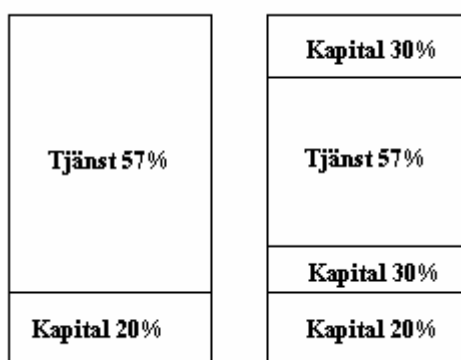
När man gör fördelningen får omkostnadsbeloppet bestämmas som tidigare nämnts med tillämpning av genomsnittsmetoden, indexregeln i 57 kap. 25 § IL respektive alternativregeln 57 kap 26-35 §§ IL. Det innebär att omkostnadsbeloppet vid fördelningen i vissa fall överstiger det verkliga omkostnadsbeloppet vilket leder till att den vinst som skall fördelas mellan inkomstlagen i vissa fall understiger den verkliga vinsten.⁴⁴

Takbelopsregeln innebär att kapitalvinster avseende samma företag maximalt 100 IBB beskattas i inkomstslaget tjänst. Vinst därutöver beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital. Avyttringsårets IBB ligger till grund för beräkningen.⁴⁵ Takbelopsregeln medför att en kapitalvinst på maximalt 4 450 000 kronor kan beskattas som tjänsteinkomst under 2007. Bakgrunden till takbelopsregeln är att kapitalvinster inte ska beskattas som arbetsinkomst när de är så stora att de uppenbarligen inte kan utgöra sparade arbetsinkomster.⁴⁶

2.1.2.3 Kort jämförelse utdelning och kapitalvinster

Om vi gör en kort jämförelse mellan beskattningsreglerna när det gäller utdelning samt vid kapitalvinst kan sägas att det då är lämpligt att utgå från den maximala marginalskatten i ägarledet. Den maximala marginalskatten uppgår till 57% vid en kommunalskatt på 32 %. För utdelningar beskattas de inom ramen för gränsbeloppet med 20% och därefter och oberoende av utdelnings storlek sker beskattning med 57%.

När det gäller kapitalinkomster består ”skattetrappan” av fyra steg. Precis som vid utdelningsbeskattning beskattas vinst som ryms inom ramen för gränsbeloppet med 20%. Om omkostnadsbeloppet bestäms enligt indexregeln eller 1992-regeln överstiger det verkliga omkostnadsbeloppet och något man kan benämna som skillnadsbelopp uppkommer.⁴⁷ Skatten är i denna del 30% och vinsten därutöver kommer att beskattats till 57% i inkomstslaget tjänst. Vinst som därefter överstiger takbeloppet beskattas till 30%.⁴⁸ Beräkningen kan illustreras på följande vis:



⁴⁴ Det brukar benämnas som ett skillnadsbelopp.

⁴⁵ För inkomståret 2006 är IBB 44 500 kronor och för 2007 är IBB 45 900 kronor.

⁴⁶ Prop. 1990/91:54 s. 222, se även Rydin, Urban s 403.

⁴⁷ Rydin, Urban s 408.

⁴⁸ Rydin, Urban s 408.

Om vi gör en kort jämförelse med en beräkning som säger oss hur skillnaden blir av att ta ut den upparbetade vinsten som utdelning respektive kapitalvinst ser vi i tabellen nedan. Det vi måste hela tiden ha i åtanke och som jag redan nämnt ovan är att ju större vinsten är desto större sannolikhet är det att vinsten utgör kapitalinkomst och inte sparad arbetsinkomst.⁴⁹

Beskattade vinstmedel	Skatt vid utdelning	Skatt vid kapitalvinst	Skillnad
1 000 000	570 000	570 000	0
4 450 000	2 536 500	2 536 500	0
5 000 000	2 850 000	2 701 500	-148 500
6 000 000	3 420 000	3 001 500	-418 500
7 000 000	3 990 000	3 301 500	-688 500
8 000 000	4 560 000	3 601 500	-958 500
9 000 000	5 130 000	3 901 500	-1 228 500
10 000 000	5 700 000	4 201 500	-1 498 500

Tabellen är hämtad från boken Beskattning av ägare till fåmansföretag, Urban Rydin.

2.2 Företagsöverlåtelse

Det finns ett stort antal möjligheter till konstellationer för att uppnå det bästa möjliga skatteresultatet med tanke på de omständigheter som varje enskilt fall ställer upp. I det här avsnittet kommer jag att gå igenom några av de möjliga tillvägagångssätt som används i mer eller mindre större utsträckning. Men till att börja med tänkte jag presentera de grundläggande omständigheter som måste beaktas vid planering av generationsskifte.

Faktorer som spelar in är bland annat de så kallade familjepremisserna som att nästa generation måste vara en naturlig efterträdare som är tillräckligt erfaren och samtidigt måste den äldre generationen vara redo att ta ett steg åt sidan för att ge den övertagande företagsledare möjlighet att leda företaget i sin egen riktning.

Av de ekonomiska transaktioner som ses som de mer hårda faktorerna och som förknippas med ett generationsskifte är överlåtelse av aktier det mest betydelsefulla och där det omfattande arbetet ligger. Det är de skattemässiga och finansiella aspekterna som det största intresset har knutits till. Syfte med överlåtelsen av aktier är dels att anpassa ägarstrukturen till en fungerande framtida verksamhet och dels åstadkomma en förmögenhetsöverföring på så gynnsamma ekonomiska och skattemässiga villkor som möjligt.

Ett företag kan i princip överlåtas på två sätt dels genom en försäljning eller så överlåter man verksamheten dvs. inkråmet. De skattemässiga skillnaderna är att vid en försäljning beskattas det enligt realisationsreglerna i inkomstslaget kapital eller enligt de s.k. särreglerna i tjänst och kapital.

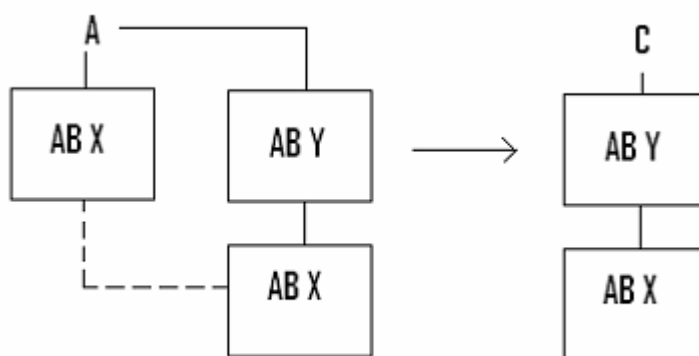
⁴⁹ Prop. 1990/91:54 s 221.

Inkråmsförsäljning beskattas i bolaget enligt rörelsereglerna i inkomstslaget näringsverksamhet. Köparen av rörelsen får nya avskrivningsunderlag. Vid inkråmsöverlåtelse från aktiebolag beskattas alltså köpeskillingen i bolaget.⁵⁰ I detta fall måste ägaren med andra ord sälja eller likvidera det tömda bolaget för att tillgodogöra sig vinsten. Självklart kan ägaren behålla bolaget och ta ut lön eller utdelning för att på så sätt tillgodogöra sig vinstmedlen med bättre skattekonsekvenser totalt sett.

2.2.1 Intern aktieöverlåtelse

Interna aktieöverlåtelser är en modell som framförallt används när den övervägande förmögenheten ligger i företaget och ska användas för ett senare leverne. Intern aktieöverlåtelse kan ses som en standardmodell. Ska ett generationsskifte lösas genom köp så är det av finansiella skäl lönsammare att överlåtelsen av företaget sker till ett av barnen bildat bolag än genom ett direkt förvärv. Vid en uträkning kan man se att det blir mer än dubbelt så hög finansieringskostnad för nästa generation vid ett direkt förvärv jämfört med om familjebolaget köps av ett av barnen bildat bolag.⁵¹

Till skillnad från extern aktieöverlåtelse kan man vid en intern aktieöverlåtelse sägas sälja till sig själv, dvs. företagsledaren som är tillika aktieägare köper eller bildar ett nytt AB som i princip består av likvida medel och ett aktiekapital på minsta möjliga dvs. 100.000 kr. Därefter säljs aktierna i AB X till det nybildade AB Y för ett internt pris. Det nya bolaget betalar inte kontant utan istället med en räntebärande revers. Eventuellt, eller kanske troligtvis är ett bättre ord, så har AB Y ingen möjlighet att betala och istället beslutar stämman i AB X om utdelning till ägaren av AB Y. Utdelning är skattefri inom den nystartade koncernen. Det vill säga att AB Y har ett eget kapital på X kronor och en skuld till ägaren på detsamma.



Viktigt att tänka på är att om priset på en aktieförsäljning bestäms till en nivå under marknadsvärdet är det viktigt att känna till att överlåtelsen kan uppfattas som blandat fång.⁵² När det gäller köpedelen kan

⁵⁰ Danielsson, Bernhardsson s 30.

⁵¹ Tjernberg s 95ff.

⁵² Se avsnitt 2.2.3.

underprisförsäljningen påverka säljarens realisationsvinstbeskattning. Skatten på försäljningen kan bli högre än förväntad.

Att en försäljning sker till överpris kan också föranleda problem exempelvis kan det strida mot aktiebolagslagen. Överpriset blir att uppfatta som en vederlagsfri utbetalning från barnens bolag och den måste då rymmas inom utdelningsbara medel. Gör den inte det aktualiseras en återbäringsskyldighet. Det kan även anses utgöra en förtäckt utdelning eller som en löneförmån.⁵³

För att trygga den framtid försörjningen så kan det finnas önskemål från den överlåtande parten att erhålla ett vederlag, men inte upp till marknadsvärdenivå. Även här kan intern aktieöverlåtelse vara ett alternativ. För att slippa problem med blandat fång bör försäljningen ske till ett av föräldern nytt bildat bolag dvs det köpande bolag ägs på samma sätt som familjeföretaget. Priset på aktierna kan i detta läge sättas under marknadsvärdet utan skattemässiga komplikationer. I nästa steg skänks bolagen till den nya generationen benefikt. Alternativet är annars att sälja det gamla bolaget externt. Vid en extern försäljning måste man dock vara uppmärksam på skalbolagsreglerna.⁵⁴

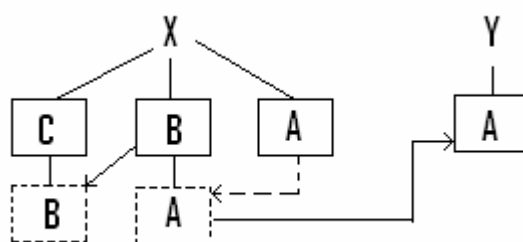
Oavsett om det är frågan om en intern aktieöverlåtelse eller en externförsäljning måste man beakta, som tidigare nämnt, att årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger aktierna vid utdelningstillfället eller om utdelning inte sker den som äger aktierna vid utgången av året. Utdelningen kan i sig vara endast en symbolisk summa men bör alltid övervägas innan en försäljning för att därigenom få ett gränsbelopp beräknat även för försäljningspriset ifråga.

Skatteverket har uppmärksammat den lagtekniska möjligheten att genom upprepande interna aktieöverlåtelser kringgå fåmansföretagsreglerna.⁵⁵ Om A överlåter sitt bolag X till sitt egna och nybildade bolag Y för omkostnadsbeloppet så kommer även Y anses vara ett fåmansföretag. Om A därefter säljer X vidare till en externsäljare för marknadspriset och därefter överlåter Y med dess nyvunna vinstmedel till ännu ett nybildat bolag Z. Z kommer tekniskt sett inte ses som ett fåmansföretag och vid en likvidation av de båda bolagen och kommer endast att beskattas med 25 % för den vinsten som erhöles vid försäljningen till den externa köparen. Om A önskar göra ett generationsskifte kan han eller hon endast sälja en verksamhetsgren till en extern säljare och därefter föra upp vinsten till bolaget Z. Y som har kvar den nödvändiga verksamheten överlåts genom gåva till nästa generation och Z likvideras.

⁵³ Se 17 kap 6§ ABL.

⁵⁴ Se avsnitt 2.2.2.

⁵⁵ SKV - Kringgående av 3:12 systemet genom upprepande interna aktieöverlåtelser - 5 februari 2007.



Skatteverket önskar att denna situation kommer att prövas i domstol men frågan är om någon kommer att våga pröva tillvägagångssättet när det vet att Skatteverket bara ligger och väntar på möjligheten till prövning. Skatteverket nämner de argument som de kommer att ställa emot är dels en diskussion angående A:s vinstgenereringen i bolaget och genom att man ska se till den verkliga innebörden avseende genomförda transaktioner, dvs. att A avyttrat AB A via bolaget Z och den omständigheten att bolaget Y lagts in som ett mellanled ska inte tillmätas betydelse i skatterättsligt hänseende enligt Kammarrättens i Stockholm dom den 17 januari 2002, mål nr 1185-2000. Avslutningsvis kommer även skatteflyktslagen att användas för att motverka möjligheten till ett kringgående.⁵⁶

2.2.2 Vinstbolagstransaktioner

En delägare kan välja mellan att sälja bolagets andelar, varvid vinsten kapitalvinstbeskattas eller låta bolaget avyttra sina tillgångar dvs dess inkråm varvid vinsten beskattas under inkomst av näringsverksamhet. Valet man gör medför troligtvis skilda skattekonsekvenser.⁵⁷

Affärer med skalbolag förekom i stor utsträckning under 1980-talet på grund av vissa skattefördelar. En vinstbolagstransaktion behöver inte vara brottsliga utan kan genomföras fullt lagligt och är då ett sätt att ta ut vinstmedel från ett bolag. Brottsligt blir det först när köparen plundrar skalbolaget eller när en förlust läggs in i bolaget genom att man tillför fiktiva tillgångar.

Ofta används en vinstbolagstransaktion för att tillgodose rättviseaspekterna inom familjen samt trygga den äldre generationens framtida försörjning. Det gör ofta genom att överlåta inkråm till ett nytt bolag som ägs av barnen eller av den äldre generationen.⁵⁸ Viktigt att tänka på är dock risken för en eventuell underprisöverlåtelse.⁵⁹

I samband med en försäljning av ett skalbolag kräver den externa köparen att A, se det fiktiva exemplet, löser den revers som det nya bolaget, AB Z,

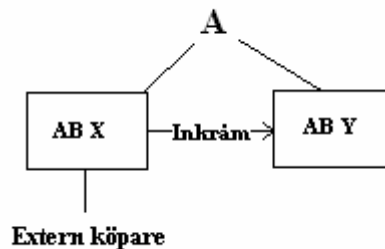
⁵⁶ SKV kringgående av 3:12 reglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser.

⁵⁷ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 11e upplagan s 348.

⁵⁸ Se bild på nästa sida.

⁵⁹ Det här arbetet går inte närmare in på underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL.

ställdes när köpet av inkråmet gjordes. A lånar ut motsvarande belopp till det nya bolaget som då har möjlighet att betala reversen gentemot köparen. Istället får A en ny revers gentemot AB Z. Reversen medför marknadsmässig ränta vilket troligtvis har en bättre räntesats än på banken. För att fastslå räntan används ofta SLR + 3 % som vägledning.⁶⁰



2.2.2.1 Skalbolag

Begreppet skalbolag används självklart fortfarande men man använder sig mer och mer av begreppet vinstbolag. Bestämmelserna om skalbolag hittar man i 49a Kap. IL när det gäller fysiska personer. Om det rör sig om en juridisk person som är säljare så får vi istället vända oss till 25a kap IL. Man vill genom lagstiftningen säkerställa att även det första steget av dubbelbeskattningen upprätthålls.⁶¹

Med skalbolag avses det bolag som avyttras om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen, 49a kap. 6§ IL. Enkelt sätt kan man säga att det föreligger ett skalbolag om företagets likvida medel överstiger halva köpeskillingen för aktierna. Anledningen till att man använder sig av företagets likvida andelar är ganska självklar eftersom det är dessa företag som är av intresse på skalbolagsmarknaden då dessa innehåller större mängder kontanta medel och andra lättare realiserade tillgångar. Men regelns utformning innebär att även vanliga rörelsedrivande företag omfattas.

Om skalbolagsdefinitionen är uppfylld träder särskilda regler in. Säljaren blir då beskattad för hela köpeskillingen som överskott av näringsverksamhet om inte bolaget inom 30 dagar från avyttringen lämnar in en skalbolagsdeklaration. Dessutom ska säkerhet, i form av bankgaranti, lämnas för bolagets inkomstskatt för avyttringsåret på överskottet fram till avyttringstidpunkten, samt för bolagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår.⁶²

Skatteverket beräknar med ledning av skalbolagsdeklarationen en skatt för företaget och för denna skatt ska säkerhet ställas om inte särskilda skäl

⁶⁰ Sandström, Svensson s 365.

⁶¹ Prop. 2001/02:165 s 35.

⁶² 10 kap 8b§ SBL och Sandström, Svensson s 221.

föreligger. Som exempel för särskilda skäl kan ges generationsskifte.⁶³ Utöver möjligheten till att lämna in en skalbolagsdeklaration så finns möjligheten att tillämpa den så kallade ventilen enligt 49a kap 2§ IL. Vi återkommer till den under avsnitt 2.2.2.3

Ytterligare en nackdel med skalbolagsreglerna och den passiva näringsverksamheten är att den kapitalvinst som ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag räknas som en egen näringsverksamhet (14 kap 13a § IL). Det innebär att det inte går att kvitta underskott från annan näringsverksamhet mot överskottet i denna passiva näringsverksamhet.

2.2.2.2 Vad avses med likvida tillgångar

Likvida tillgångar omfattas självklart av kontanter och värdepapper men även liknande tillgångar. Exempel på andra typer av tillgångar är sådana som anskaffats tidigast 2 år före avyttringen. Tillgångar som saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill 2 år före avyttringen och att det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.⁶⁴

Man tar inte hänsyn till eventuella skulder eftersom en köpare av ett skalbolag oftast inte är beredd att betala företagets skulder, som i praktiken är skatteskulder. Dessutom kan ett skalbolag, som per definition innehåller likvida medel, reglera skuldsidan före avyttringstidpunkten, för att på så sätt minska sina likvida medel och därigenom undvika att betraktas som ett skalbolag.⁶⁵

2.2.2.3 Ventilen

Av 49 a kap. 12 § IL framgår att om säljaren av andelen begär det och det kommer fram att det finns särskilda skäl ska bestämmelserna enligt huvudregeln i 49 a kap. 11 § IL inte tillämpas. Vid prövningen ska beaktas dels vad som föranlett avyttringen av andelen eller återköpet och dels hur ersättningen för andelen bestämts.

Att tillämpa ventilen borde vara uteslutet i situationer där det skulle leda till obehöriga skatteförmåner. Om en köpare är beredd att betala allt för mycket för beskattade vinstmedel i företaget är det en indikation på att försäljningen av andelarna skulle kunna leda till obehöriga skatteförmåner. Om säljaren erhåller en ersättning som ligger runt 75 % av den obeskattade vinsten kan säljaren knappast vara i god tro när det gäller köparens avsikter. Visserligen kan det finnas fall där även en seriös köpare kan vara beredd att betala mer än 75 % för de obeskattade vinstmedlen. Men att nyttja ett annat riktvärde än 75 % har dock inte ansetts vara aktuellt. Har man fått mer betalt

⁶³ Skatteverkets handledning 529.

⁶⁴ Skatteverkets handledning s 522.

⁶⁵ Skatteverkets handledning s 523.

än 75 % av de obeskattade vinstmedlen bör ventilen normalt sett inte kunna tillämpas.⁶⁶

I de fall det kan finnas skäl att beakta att inkomstskatten betalats vid bedömningen av om det finns särskilda skäl att inte tillämpa skalbolagsreglerna. Med hänsyn till syftet med skalbolagsreglerna, att första ledet i dubbelbeskattningen inte ska kringgå, får det anses som ett tungt vägande skäl att företagets inkomstskatt de facto har betalats när man prövar om ventilen ska anses vara tillämplig.⁶⁷

Även om ersättningen för andelarna inte överstiger 75 % av de obeskattade vinstmedlen ska man se till vad som föranlett avyttringen. Exempel på fall som skulle kunna vara godtagbara skäl för att avyttra andelarna utan att huvudregeln ska tillämpas är generationsskifte, utlösen av delägare, likvidation och omstrukturering. Vid återköp bör också undantag kunna göras om återköpet beror på att villkor som fanns i överlåtelseavtalet inte uppfyllts och att det är uppenbart att transaktionen inte syftar till att kringgå regelverket.

Det kan även finnas andra situationer där det är motiverat att inte tillämpa skalbolagsreglerna. Det kan finnas fall där skulder av annat slag än skatteskulder inte har reglerats eller en skuldreglering av olika skäl inte varit möjlig. Det kan då finnas skäl att beakta detta vid prövningen om det finns särskilda skäl för att inte tillämpa huvudregeln.⁶⁸

2.2.2.4 Likvidation

Det finns företag som hjälper ägare som av olika skäl vill dra sig tillbaka med att likvidera bolaget. Förfarandet går till på följande vis; Företaget köper bolaget av ägaren, bolaget är då att se som ett skalbolag, eftersom ett krav från köparen är att verksamheten ska vara avslutad, alternativt avyttrad. Det ska med andra ord endast finnas kontanter i bolaget.

Ett tillvägagångssätt för att minska skattebördan vid en försäljning är annars att lägga bolaget som vilande för att därefter likvidera det. Det görs genom att inkråmet i bolaget säljs av först så att det bara återstår ett. skal som i sin tur läggs som vilande i fem år till dess den karenstid som råder angående kvalificerade aktier och som därefter ses som okvalificerade. För okvalificerade aktier gäller en skattesats på 25% vilket är klart fördelaktigt. Därtill kommer kostnader för redovisning och revision som måste ske varje år. En klar nackdel är dock väntetiden på fem år.

⁶⁶ Prop. 2001/02:165 s 60f.

⁶⁷ Skatteverkets handledning s 527f.

⁶⁸ Skatteverkets handledning s 528.

2.2.3 Blandade fång

Om en tillgång av lös egendom såsom aktier överläts för ett vederlag understigande marknadsvärdet och en benefik avsikt ligger bakom uppkommer ett så kallat blandat fång. Det innebär att fångets till viss del utgör köp och till viss del utgör gåva. Beskattning styrs genom en så kallad delningsprincip. Vilket gör att hänsyn tas till den benefika delen av överlåtelsen vid inkomstbeskattningen. Viktigt att tänka på är dock att ett blandat fång förutsätter att överlåtelsen sker till en närstående person som presumeras en benefik avsikt.⁶⁹

Effekten är likvärdig med den situationen att $\frac{1}{4}$ av bolagets aktier överläts genom köp och $\frac{3}{4}$ genom gåva. I konsekvens med att sparad utdelning fördelas med lika belopp per andel borde därmed också eventuellt sparad utdelning endast till viss del kunna användas vid vinstbeskattningen. Resterande del överförs till mottagaren.⁷⁰

När det gäller viss egendom omfattas den av den så kallade huvudsaklighetsprincipen vid fastighetsöverlåtelser och de beror på att karaktären på helheten styr. Resultatet blir att om en del av överlåtelsen ses som gåva så ska hela överlåtelsen ses som detsamma oavsett om det finns en köpedel. Tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen underlättar vid generationsskiften.

I RÅ 1988 not 710 tillämpades huvudsaklighetsprincipen, målet gällde en överlåtelse av fastigheter från en förälder till ett aktiebolag som ägdes av den yngre generationen. Vederlaget bestod av att aktiebolaget tog över betalningsansvaret för fastigheternas skulder. Skulderna understeg taxeringsvärdet och därför sågs det som en gåva. I RÅ 2004 ref 42 genomfördes en underprisöverlåtelse av en näringsfastighet med fastigheter mot en ersättning som översteg det skattemässiga värdet men understeg taxeringsvärdet. Reglerna i 23 kap IL blir avgörande om uttagsbeskattning i sådant fall kan undantas.

2.2.4 Extern försäljning

Extern försäljning används framförallt när det sker en avyttring av ett skalbolag men det är viktigt att även se till möjligheterna med en ren extern försäljning. De särskilda reglerna för realisationsvinsten för aktier i fåmansföretag hittas som sagt i 57 kap. För att få ett bättre skattemässigt utfall kan försäljningen av familjeföretaget ske via ett annat bolag. Efter avyttringen görs försäljningens bolaget vilande. Efter 5 år har den smitta som kan ge tjänstebeskattnings försvunnit. Bolaget kan likvideras och de särskilda reglerna blir – om bolaget hanterats rätt – inte tillämpliga. Skatten på det utskiftade kapitalet blir då 25%. Att med en extern försäljning i

⁶⁹ Rydin, Urban s 423ff.

⁷⁰ Se även RÅ 1999 ref. 70.

samband med att vänta ut den smitta som råder kan goda skattekonsekvenser uppkomma. Om vi ser till det fiktiva behov den äldre generation besitter så kan jag inte se att det bara är företaget som samtliga medel finns ansamlade och att få ut allt på en gång är ej nödvändigt. Det kan betalas ut en löpande utdelning som enbart beskattas i inkomstslaget kapital dvs det går inte över gränsbeloppen.

Självklart är det här en modell framförallt när det inte ska ske ett generationsskifte, men jag ser möjligheterna och det gäller framförallt när det finns möjlighet att dela upp företaget i verksamhetsgrenar. Här kan jag ta som exempel att företaget äger sin egen lokal dvs fastighet, fastighetsförvaltning ses i sin tur som en möjlig separat verksamhet och kan ges bort i gåva till den yngre generationen. Genom optionsavtal kan i sin tur nästkommande generation ha möjlighet att om 5 år köpa resterande delen i företaget. Viktigt är dock att de inte är verksamma i verksamhetsföretaget under den här tiden. Återigen vill jag peka på vikten av att noggrant och tidigt börja planera generationsskiftet.

2.3 Internationella möjligheter

Vad skulle det innebära att överlåtelsen sker till en utlandsboende generation alternativet att det sker ett byte av företagets säte. Det torde öppna upp för andra möjligheter. Självklart innebär det ytterliggare komplikationer i ett redan förvirrat system, men det borde samtidigt finnas guldgrubba att plocka, eller? Jag ska nu kort visa på vissa saker man måste tänka på vid en internationell planering. För att illustrera detta kommer jag att fokusera på förhållandet mellan Sverige och Danmark. Jag kommer att penetrera visa av de relevanta skatteregler som dels hittas i danskrätt och dels enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, NDA.

Om vi börjar med att se till de internationella möjligheterna rent generellt så måste man förstå att det kan komma att vara högst riskabelt. Det finns många snedsteg som kan tas exempelvis att det utländska bolaget anses ha fast driftställe i Sverige, CFC-lagstiftningen och att armlängdsprincipen mellan närstående svenska och utländska bolag tillämpas.⁷¹

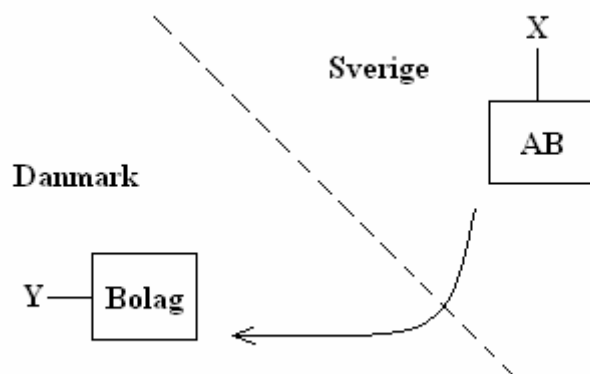
Om vi kort ser till de nationella reglerna i Sverige så kan en fysisk person med hemvist i ett annat nordiskt land exempelvis komma att omfattas av gränsgångar- bestämmelserna, där vi bland annat måste skilja mellan vecko- och dagspendlare som pågår en kortare eller längre tid än 6 månader. Gränsgångare som under veckorna arbetar i Sverige och som regelmässigt vistas i sin fasta bostad i hemlandet två dagar i veckan med en övernattning i hemmet varje vecka omfattas av SINK endast om den sammanhängande

⁷¹ Rydin, Urban s 458.

vistelsen i Sverige understiger 6 månader annars är den att se som stadigvarande.⁷²

En i Sverige begränsat skatteskyldig fysiska person som tidigare varit skatterättsligt bosatt i Sverige är inom en 10 års period från utflyttningen räknat skatteskyldig här för kapitalvinst vid avyttring av bl a andelar i svenska aktiebolag. Om ett utländskt aktiebolag tidigare varit svenskt gäller bestämmelsen t o m det femte året efter det år då bolaget upphörde att ha fast driftställe i Sverige, dock högst 10 år enligt 3 kap 19 § 3st IL. Regeln omfattar även aktier i svenska fåmansföretag.⁷³

En del av den grundläggande problematiken är att byta sätet för företaget, men vad är möjligheten om man startar upp ett företag i Danmark som i sin tur köper upp det svenska företaget och bildar en koncern? För att veta svaret måste vi bland annat tittat närmre på det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och det nationella skattereglerna i Danmark



2.3.1 Nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Det nordiska skatteavtalet är ett multilateralt skatteavtal men i övrigt följer det i stort sett OECD:s modellavtal. Som huvudregel kan sägas att om du bor i ett annat nordiskt land och arbetar i Sverige betalar man i normalfallet skatt för arbetsinkomst i Sverige såvida inte beskattningen uttryckligen är tillåten enligt avtalet.⁷⁴

Genom skatteavtal vill man undvika internationell dubbelbeskattning men även komma ifrån problemen med skatteflykt och diskriminering av utländska företag ur ett skattemässigt synsätt. Med internationell skatteflykt förstås i första hand att den skatteskyldiga utnyttjar skillnader i

⁷² Om vistelsen ses som stadigvarande är den skattskyldige obegränsat skatteskyldig i Sverige se 3 kap. 3§ IL.

⁷³ Pelin, Lars 68ff.

⁷⁴ Artikel 26 NDA.

beskattningen i olika stater för att uppnå skattefördelar. Förfarandet kan vara både legalt som exempelvis flyttning till ett lågskatteland såväl som illegalt.⁷⁵

Liksom Sverige tillämpar de övriga nordiska länderna armlängdsprincipen som norm vid bedömningen av prissättningen på transaktioner mellan företag med intressegemenskap. Den danska bestämmelsen skiljer sig dock från de resterande grannländerna i Norden och på så vis att de endast tar sikte på danska dotterbolag till utländska moderbolag.

2.3.2 Öresundsregionens möjligheter

Om vi ser till vårt fiktiva exempel och tänker oss att det övertagande barnet bor i Danmark närmare bestämt Helsingör och företaget som ska gå inför ett generationsskifte är placerat i Helsingborg. Då har vi ett praktiskt fullt möjligt exempel där dels den svenska rätten har betydelse men även den danska och framförallt de eventuella skatteavtal som finns mellan de båda länderna.

De danska skatteberäkningsreglerna är invecklade och det svårt att gå i djupet på deras lagstiftning på området, men det finns vissa regler som är nyttiga att ta upp.

Den skattepliktiga inkomsten består av ett nettoinkomstunderlag som omfattar samtliga skattepliktiga intäkter oavsett om det är frågan om personlig inkomst eller kapitalinkomst. Utdelning från utländska bolag ingår i kapitalinkomsten men inte om det är utdelning från ett danskt bolag. Aktieinkomst från ett danskt bolag beskattas med 28% om det är lägre än en viss nivå och med 43% därutöver. I Danmark finns en hårdare beskattning vid försäljning av aktier som innehafts kortare tid än 3 år med anledning av att det ses som att aktien förvärvades i spekulations syfte. Dansk skatterätt innehåller inte några särregler för beskattning av fåmansföretag.⁷⁶

Danmark finns möjligheten att skattefritt spara för att starta eget företag. På ett s.k. etableringskonto är insättningarna avdragsgilla och möjliga upp till 40 procent av nettolönen. Om sparmedel tas ut utan att användas till anläggningstillgångar i ett nystartat företag, efterbeskattas kontohavaren och får dessutom betala en ränta för den tid som pengarna varit obeskattade.

Källskatten vid utdelning kan bli reducerade i utdelningsstaten för bolag i den andra staten som mottar utdelning och det uppkommer redan vid ett innehav av 10 % av aktiekapitalet i det utdelande bolaget. Vid 10% aktieinnehav är ett svenskt bolag med dotterbolag i Norden befriande från källskatt i utdelningsstaten. Vid utdelning från svenska bolag till bolag i exempelvis Danmark är kupongskatten nedsatt till noll när

⁷⁵ Pelin, Lars 192f.

⁷⁶ SOU 2002:52 s 145ff.

utdelningsmottagande bolag i dessa länder äger 25 % av kapitalet i det utdelande bolaget i Sverige.⁷⁷

Utländska företag som bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige är skattskyldiga för sådan verksamhet. Detta gäller både fysiska personer och juridiska personer. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.

Ett utländskt bolag som utför arbeten i Sverige utan fast driftställe ska inte betala skatt i Sverige. Om det utländska företaget med fast driftställe är skattskyldigt här i Sverige för inkomst av näringsverksamhet ska det registrera sig hos Skatteverket. Juridiska personer som aktiebolag betalar en skatt på 28 procent av den beskattningsbara inkomsten medan andra bolagsformer i regel beskattas hos delägarna. Om det utländska företaget är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i Sverige ska det lämna inkomstdeklaration.⁷⁸ Arbetsgivaravgifter betalas av den som gett ut ersättning för arbete till anställda m.fl., och beräknas på summan av utgivna löner och förmåner.

2.4 Skatteplanering

Det är viktigt att hålla isär skatteplanering från begreppet skattefusk där man istället genomför åtgärder som går emot gällande rätt. Självklart finns det situationer som är något osäkra så som exemplet som nämndes i avsnittet med upprepade interna aktieöverlåtelser. Det har i och för sig ännu inte prövats men skatteverket har i sitt ställningstagande sagt att det inte är ett acceptabelt tillvägagångssätt.

Utöver fåmansföretagsreglerna som finns för att undvika en snedvriden beskattning finns även begreppet skatteflykt som omfattar transaktioner som stämmer överens med lagstiftningens formella lydelse men som strider mot syftet. Lagen mot skatteflykt, SkFL, omfattar kommunal och statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt enligt lagens 1§. Den snäva omfattningen är troligtvis ett resultat av rädslan för att äventyra rättssäkerheten.⁷⁹

Generalklausulen i 2§ SkFL ställer upp krav på väsentlig skatteförmån dvs ett lägre beskattnings resultat men samtidigt måste det ses ur ett processekonomiskt synsätt.⁸⁰ Vidare krävs direkt eller indirekt inverkan och att det övervägande skälet för förfarandet var att uppnå en skatteförmån.

⁷⁷ Pelin, Lars s. 283ff.

⁷⁸ Deklarationen lämnar företaget normalt senast den 2 maj året efter inkomståret.

⁷⁹ Rabe, Gunnar Det svenska skattesystemet s 564.

⁸⁰ I prop. 1996/07:170 s 45 sägs att i några kammarrättsavgöranden har en skatteförmån som uppgått till ett väsentligt lägre belopp än 5000 kr kommit att beaktas som inte oväsentliga, men regeringen säger vidare att förfarandet bör resultera till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att klausulen ska tillämpas.

Under senare år har även Regeringsrätten utvecklat en princip under namnet genomsyn för att ytterligare sätt kunna angripa skatteflyktstransaktioner. Jag tänker inte gå närmare in på det eftersom det skulle vara ett allt för omfattande resonemang.⁸¹

En bra utgångspunkt när man diskuterar skatteplanering är att en aktieägare kan i princip tillgodogöra sig de upparbetade vinstmedlen i bolaget genom fyra sätt och man måste överväga samtliga. För det första genom en kontant lön, för det andra genom utdelning på det befintliga aktiekapitalet, för det tredje genom ränta på inlånat kapital och avslutningsvis genom en försäljning av bolaget. En grundläggande förutsättning för att uppnå ett lyckat resultat vid en planering är att den måste vara långsiktig.

För det bolaget som har stora vinstmedel i sitt företag kan det bästa alternativet vara en försäljning eftersom takbeloppsregeln då blir aktuell och resulterar i en lägre beskattning än vid en utdelning. En aktieöverlåtelse i samband med ett generationsskifte inleds oftast med att tömma bolaget på vinstmedlen genom en avyttring för att på så vis tillförsäkra den äldre generationens framtid. Ett sätt att åstadkomma en avyttring kan vara att sälja till sig själv genom en så kallad intern aktieöverlåtelse. Men man måste dock uppmärksamma vissa omständigheter. Den lägre beskattningen resulterar i en tidigare läggning av beskattningen. Det är viktigt att beakta exempelvis det redan nämnda utdelningsutrymmet. Den fortsatta verksamheten kan därefter överlåtas genom en skattefri gåva till nästa generation. Viktigt är dock att tänka på att det krävs stora vinstmedel i företaget för att det ska kunna vara möjligt eftersom den fortsatta driften av företaget troligtvis kräver ett ”löst” kapital för att kunna dels fortsätta verksamheten men även för att inte oroa finansiärer, banker och kunder.

Slutsatsen man kan dra är att intern aktieöverlåtelse som metod kommer att få fortsatt minskad betydelse under det reformerings arbete som fortlöpande sker. Jag kommer att återkomma till de lagändringar som troligen nalkas inom en snar framtid i kapitel 3 men jag vill redan nu nämna att interna aktieöverlåtelse som metod vid ett generationsskifte kan komma till fortsatt användning för att motverka effekten av beskattningsprinciperna när det gäller blandade fång.⁸²

Syftet med fåmansföretagsreglerna innebär normalt att vid tillämpning av reglerna blir resultatet en högre beskattning. Om man genom skatteplanering försöker kringgå syftet kan skatteflyktslagen komma att bli tillämplig om förfarandet medför en väsentlig skatteförmån och det överhängande skälet till tillvägagångssättet var att just kringgå reglernas syfte.

Att exempelvis ”bota” ett fåmansföretag för att undvika kvalificerade andelar genom att flytta runt bolag mellan diverse juridiska personer är ett exempel på en situation som kan komma att omfattas av skatteflyktslagen. Det bör man dock inte göra om man har ett löneunderlag kvar. Det här har

⁸¹ Se vidare RÅ 1989 ref 62 och 1989 ref 127 för exemplifiering av begreppet genomsyn.

⁸² Rydin, Urban s 468.

diskuterats i många förarbeten och promemorior.⁸³ Jag har tidigare nämnt ett exempel på detta när det gäller upprepade interna aktieöverlåtelser.

2.5 Avslutande kommentarer kring val av företagsöverlåtelse

Det finns många möjligheter att uppnå ett relativt önskat beskattningsresultat vid ett generationsskifte. Det finns även de gränsfall där det kan diskuteras om det för det första är lönsamt att försöka och dels de fall där det genom alltför många transaktioner blir allt för krångligt och kostsamt att genomföra.

Lagstiftaren har försökt att få en kontinuitet i lagstiftningen där en skatteskyldig inte ska kunna komma ifrån den skatt som staten önskar få in. Ett kringgående kan stoppas på en rad sätt och det såg vi i exemplet med de upprepade interna aktieöverlåtelserna. Att hävda neutralitet i lagstiftningen är svårt istället för lagstiftaren resonemang kring entreprenörskap och tillväxt när man gör skattesänkningar. Jag kommer att återkomma till den så kallade neutralitet lite längre fram som man tidigare pratat om men som det ser ut nu endast finns små spår kvar.

Sett till skalbolagsreglerna är de lika omfattande som ”lätta” att undvika. Genom möjligheten att starta nya bolag samt att likvidera gamla finns det sätt att gå runt den stränga lagstiftning som finns. Att utnyttja en skalbolagsdeklaration är kanske inte det första som ett mindre fåmansföretag tänker på.

Sett till de internationella möjligheterna måste man ställa sig frågan om det är lönsamt för ett mindre eller mellan stort företag att genomföra en multinationell överlåtelse när den homogena internationella lagstiftningen ofta sätter käppar i hjulet på en lönsam transaktion. Självklart finns de länder som stiftar lagar i syfte att locka andra bolag till sig, men när det gäller mindre bolag som ska genomgå ett generationsskifte är det ytterst tveksamt om det är en möjlighet.

Men däremot måste man titta på de grannländer vi har där möjligheterna genast blir mer intressanta eftersom man kan fortsätta på den marknaden man en gång började men pendla från exempelvis Danmark. En tur Helsingör – Helsingborg tar mindre tid än att pendla mellan Malmö – Helsingborg. Men då måste man genast vara uppmärksam på en rad nya förutsättningar.

Om man nu inte önskar utnyttja de möjligheter som finns i ovan nämna metoder finns enligt mig en ytterst effektiv metod och det är tålamod. Att

⁸³ SOU 2002:52 del 1 s. 324 och Finansinspektionens promemoria ”Reformerad ägarbeskattning” s. 75.

samla vinstmedlen i ett företag för att sedan lämna bolaget vilande under den fem års period som blivit uppsatt för att därefter endast bli kapitalvinstbeskattad som ägare av okvalificerade aktier. Självklart måste man se till att pengar frigörs inledningsvis av den 5 års period så att en försörjningsekonomi finns till handa. Men det går även att under tiden som bolaget ligger vilande ta ut en viss lön, det viktiga är dock att inte ses som verksam i bolaget eller att det resulterar i vinst. Det kan vara en idé att inte placera vinstmedlen som finns i företaget i värdepapper i hopp om en värdeökning vilket då kan ses som en verksamhet i sig.⁸⁴ Att se till att ett rejält löneunderlag finns när väl överlåtelsen ska ske är av storvikt för att på så vis undgå en alltför oönskad beskattning av den realiserade kapitalvinsten.

⁸⁴ Om man önskar placera pengarna så är det istället en idé att tittat närmre på så kallade *cypربولag* där vinst från värdepappershandel inte beskattas. Men författaren kommer inte gå närmare in på cypربولag i det här arbetet.

3 De lege ferende

- *Jag är intresserad av framtiden, för där skall jag tillbringa resten av mitt liv.* (Charles Franklin Kettering)

Det är troliga förändringar på gång inom området företagsöverlåtelser när det gäller fåmansföretag och det är viktigt att försöka vara så förutseende som möjligt för att undvika obehagliga överraskningar alternativt upptäcka nya möjligheter.

I det här kapitlet kommer jag inledningsvis att presentera den kommande reformeringen när det gäller fåmansföretagsreglerna. Inledningsvis kommer jag mer allmänt presentera de grundtankar som regeringen i sin budgetproposition har presenterat för att på så vis finna ledning i det kommande reformarbete. Jag kommer därefter att gå djupare in i den lagstiftning som förväntas komma och med utgångspunkt från det presentera ett av de mer betydelsefulla lagförslagen som kan väntas. Avslutningsvis kommer jag att diskutera effekterna av förändringen.

3.1 Bakgrund

Budgetpropositionen för 2007 kom med en rad riktlinjer som visar på ett steg tillbaka där man bland annat vill återinföra hälftindelningen, även kallad 50/50 kvotering, av kapitalvinster. Men även en form av spärregel som har till syfte att undvika möjligheterna till lönsamma intern aktieöverlåtelser. Jag ska dessutom försöka visa på möjligheter och alternativ till utformning av spärregeln.

Mot bakgrund av risken för skatteplanering och kringgående av syftet med fåmansföretagsreglerna så kan vi vänta oss en snar förändring på området. Det känns som att det råder en stor misstro och osäkerhet till skatteflyktslagen och begreppet genomsyn eftersom man nu önskar ändra lagstiftningen på nytt.

Att förfarandet med att genom att överflytta bolag inom en gemensam sfär undviker den smitta som råder enligt lagen rörande kvalificerade andelar inom fåmansföretag så kan vi förvänta oss en snar förändring. Man kommer att återgå till 50/50 kvoteringen vilket egentligen är ett steg tillbaka i den synen att man införde takbeloppsregeln för att just korrigera den här typen av problem och minska incitamenten för ett kringgående.⁸⁵

Dagens hälftindelning av kapitalvinster föreslogs dock slopad på grund av bl a likformighetsskäl. Men en eventuell återgång innebär att det blir mer gynnsammare regler för fåmansföretagarna. Men man önskar samtidigt

⁸⁵ Rydin, Urban s 457.

införa en stoppregel mot interna aktieöverlåtelser. En regel som togs bort för nästan 20 år sen kan komma att återuppstå.

Regeringen kommer att återkomma med ytterligare ett förslag som gör det lättare att sälja verksamheter. Det gäller ett återinförande av regeln om hälftindelning upp till en viss nivå mellan inkomstslagen tjänst och kapital av en kapitalvinst som överstiger sparat utdelningsutrymme. Regeln ska enligt propositionen övergångsvis återinföras för inkomståren 2007–2009. Avsikten är att regeln ska kombineras med en spärregel som ska försvåra att reglerna kan användas på det sätt som går emot syftet.⁸⁶

3.2 Hälftindelning

När det gäller de före detta reglerna om hälftindelning så kan dessa komma att återigen bli tillämpliga vid kapitalvinstberäkningen. Vid försäljning ska först den del av vinsten som motsvaras av sparad utdelning tas åt sidan och aktievinstbeskattas. Vi får anta att inga förändringar angående bestämmande av omkostnadsbeloppet kommer att ske.

Den vinst som uppstår därefter uppdelas genom en så kallad hälftindelning där hälften hänförs till inkomstslaget kapital och resterande hälft till inkomstslaget tjänst. Det är ytterst tveksamt om man kommer att behålla den befintliga takbeloppsregeln på 100 IBB istället blir det troligtvis ett återskapande av den då använda begränsningsregeln på 200 IBB. Dvs efter 200 IBB, omkring 8,9 miljoner kronor, beskattas vinsten som kapitalvinst i sin helhet.

Förändringen med en återgång till hälftindelning kommer troligtvis att ske genom en övergång mellan taxeringsåren 2007, 2008 och 2009 och eventuellt kommer övergångsreglerna även tillåta skattebetalaren att få välja beskattnings alternativ under den satta perioden.⁸⁷

Beskattade vinstmedel	Skatt vid utdelning	Skatt vid kapitalvinst	Skillnad
1 000 000	570 000	435 000	-135 000
4 450 000	2 536 500	1 935 750	-600 750
5 000 000	2 850 000	2 175 000	-675 000
6 000 000	3 420 000	2 610 000	-810 000
7 000 000	3 990 000	3 045 000	-945 000
8 000 000	4 560 000	3 480 000	-1 080 000
9 000 000	5 130 000	3 901 500	-1 228 500
10 000 000	5 700 000	4 201 500	-1 498 500

Tabellen visar en jämförelse mellan beskattning vid utdelning alternativt kapitalvinst. Jämför med tabellen på sidan 16 som illustrerar gällande rätt och dess effekter.

⁸⁶ Budget prop. 2006/07:1 och Skatteutskottets yttrande 2006/07:SkU1y.

⁸⁷ Författarens kommentar.

3.3 ”Spärrreglerna”

Det kommer enligt regerings yttrande formuleras en spärregel för att vid återgången till hälftendelning inte ska bli ännu mer lönsamt med ett kringgående av reglerna. Troligtvis får vi se en regel som utvidgar den ”smitta” som råder. Det har tidigare funnits en spärregel men frågan är om den på något sätt kommer se ut på liknade sätt.

Den sista december 1990 slopades de flesta av de stoppregler som tidigare fanns och syftet var att skapa ett bättre företagsklimat. Men man ville även bibehålla neutraliteten mellan olika företagsformer. Syftet med reglerna innan deras borttagande var att skattebehandlingen av vissa transaktioner skulle bli så oförmånlig att de skatteskyldiga helt avstod från dem.⁸⁸

Reglerna som kom till 1973 och stiftades för att komma till rätta med problemet med bland annat interna aktieöverlåtelser.⁸⁹ Den nu upphävda bestämmelsen i 35 § 3 mom 8 st KL⁹⁰ innebar en stopplagstiftning mot samtliga interna aktieöverlåtelser inklusive dem som inte innebar några direkta skatteförmåner.⁹¹ Därför infördes även en dispensregel som sa att varje intern aktieöverlåtelse av ett fåmansföretag till ett annat fåmansföretag som säljaren ägde direkt eller indirekt omfattades av regeln, som innebar att hela köpesumman skulle upptas som skattepliktig intäkt kunde medges dispens.⁹²

Upplägget kan beskrivas som så här, man hade ett bolag där man på grund av ned- och avskrivningar samlat på sig dolda reserver. Därefter bildade man ett nytt bolag till vilket det första bolaget överläts till ett pris motsvarande marknadsvärdet. Det var vanligt att utnyttja sig av en revers för att betala köpeskillingen. Det fanns inget hinder mot att vid behov upprepa transaktionen för att på så sätt genom att aktieägaren bildade eller köpte ytterligare ett bolag till vilket det förra köparbolaget med vidhängande dotterbolag överläts till marknadspris. Det hela resulterade i att kostnaden endast togs upp till kapitalvinstbeskattning.

Ett starkt önskemål var då att de nya reglerna skulle få en mer generell utformning som gjorde dåvarande och framtida stopplagstiftning obehövlig.

35§ 3 mom 8st KL innebar att hela köpeskillingen beskattas på samma sätt som vid vinstbolagstransaktioner dvs att inte anskaffningskostnaden beaktades om aktier i ett fåmansföretag såldes till ett annat sådant bolag där aktierna ägdes av säljaren eller någon närstående. En ganska omfattande dispensgivning förekom och det var svårt att upprätthålla en konsekvent

⁸⁸ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 9e upplagan s 379.

⁸⁹ Prop. 1973:207 s 13ff.

⁹⁰ Se bilaga A 2.

⁹¹ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, 9e upplagan s 430 och s 51 Skatteplanering i fåmansbolag av Harry Jonsson, Studentlitteratur, 1974.

⁹² Företags beskattningsgrunder, Sven Almqvist s. 148 och prop. 1973:207 s 17ff.

praxis utan att möjliggöra visst kringgående av bestämmelserna genom mer eller mindre konstruerade anpassningar till denna praxis vid utformningen av interna aktieöverlåtelse.

Reglerna om interna aktieöverlåtelse ansågs kunna avskaffas eftersom om övriga förslag genomfördes i reformen inte skulle komma att medföra några obehöriga förmåner. Det omfattade så även de dispensregler som fanns.⁹³

Reglerna togs bort för att beskattningen av försäljningen då inte ansågs väsentligt lindrigare än beskattningen vid utdelning. Senare kom den speciallagstiftning mot skatteflykt den så kallade skatteflyktslagen och tron på att den skulle vara tillämplig. Den infördes 2002 genom regler i 49a kap IL.⁹⁴

3.4 Neutralitet

Neutralitetsprincipen är allmänt vedertagen och syftar till att de skatterättsliga reglerna ska utmyнна i likartade skattekonsekvenser oavsett tillvägagångssätt. Det är viktigt att ta upp begreppet neutralitet och jämföra det med möjligheten att kunna föra en önskad skattepolitik. Frågan man måste kanske ställa sig är om det råder en neutralitet eller om det överhuvudtaget borde finnas en princip. Det första svaret är att för egen del att så borde vara fallet, men om man tänker ett steg längre så kommer man fram till att skattepolitik som bedrivs skulle till stor del utmyнна i ett uddlöst regelverk eftersom man utan en neutralitetsprincip kan utforma skatteregler som resulterar i ett mer önskat skatteklimat ur ett samhällsperspektiv.

Om vi ser till hur fåmansföretagsreglernas syfte är uppställda eller ses på och vilka effekter man önskar får man titta bakåt i tiden. De ursprungligt relativt få fåmansföretagsreglerna har med tiden vuxit till ett komplext lapptäcke av undantag och tillägg. Den kanske viktigaste förändringen är att företag utöver den accepterade avkastningen får lägga till ett beräknat underlag till gränsbeloppet. Reformen syftade till att stimulera tillväxten.

Om vi tar en titt på den omfattande utredning som gjordes för några år sedan, SOU 2002:52 visar den för det första att den betonar vikten av ett skattesystem som inte bör vara sneddrivet.⁹⁵ För det andra säger utredningen att det har en medveten betydelsen för ett entreprenörskap klimat där välståndsutvecklingen i ett land ska fortskrida och att ett väl fungerande skattesystem måste beakta detta.⁹⁶ Eller som utredningen formulerar sig; ” varje företagsledare är unik” och att det således inte går att fastställa ett värde på entreprenörskapsinsatsen.⁹⁷

⁹³ SOU 1989:33 s 147f.

⁹⁴ Lodin mfl *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 9e upplagan s 443 och prop. 2001/2002:165.

⁹⁵ SOU 2002:52 s 111.

⁹⁶ SOU 2002:52 s 114.

⁹⁷ SOU 2002:52 s 228.

För det tredje ställde utredningen sig uttryckligen bakom den forskning som har gjorts att det finns en tröskel vid ungefär 10 anställda som det visats sig att mindre företag har svårt eller varit ovilliga att bryta på grund av administrativa kostnader och inkomstökningar.⁹⁸ För det fjärde gör utredningen klart att det inte går att lita på storföretagen att stå för tillväxt och förnyelse.

Vad gör då skillnaden att gå tillbaka till hälftendelningen, är det att se som ett steg mot neutralitet eller en skattepolitisk orsak för att skapa incitament för exempelvis nyföretagande.

3.5 Förslag till lagändring

För att komma till rätta med problematiken av otillåten intern aktieöverlåtelse för att undvika beskattning av kvalificerade andelar enligt fåmansföretagsreglerna föreslår jag följande paragraf i 57 Kap IL.

57 Kap IL

8a§ Avyttring av aktie i aktiebolag som uppfyller definitionen enligt 57 kap 2§ ska den skatteskylldige, närstående till denna eller genom förmedling av juridisk person träda in i säljande persons ställning om den ursprungliga försäljningen företogs inom en 5 års period efter avyttringen och resulterar i otillbörliga skatteförmåner.

Vad nu föreskrivits äger inte tillämpning om avyttringen sker med organisatoriska eller marknads tekniska skäl och att den skatteskylldige i samband med avyttringen om

- 1. det avyttrande företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp överskottet i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap 8a § SBL,*
- 2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och*
- 3. säkerhet ställs enligt bestämmelserna i 11 kap 12 § SBL.*

Förslaget skulle innebära att en skatteplanering där flera överlåtelser företas endast i syfte att undgå en högre beskattning undviks. Syftet med att inför en 5 års period med en smitta som sträcker sig längre än begreppet kvalificerad andel och problematiken med kringgåendet av rekvisitet verksam i betydande omfattning. Den skatteskylldige lämnar utrymme för dispens enligt 2 st i paragrafen om avyttringen sker på grund av organisatoriska fördelar mm. Men i likhet med en skalbolagsdeklaration ska säkerhet ställas för att på så vis garantera att det hela sker med ”rent mjöl i påsen”.

⁹⁸ SOU 2002:52 s 162-163.

3.6 Avslutande kommentarer

Vi har sett att en långsiktig planering är av stor vikt. Att kunna utnyttja de möjligheter som finns kan göra en stor skillnad i slutändan. Men samtidigt måste man beakta den reglering som finns. Det är ytterst viktigt att inte balansera på den tunna linan mellan vad som är accepterat eller ses som ett kringgående från lagstiftningen. Att hävda neutralitet i sin diskussion kring den framtida reglering som väntar blir enligt mig och säkert många andra fel eftersom det är i sig ett förlegat begrepp. Neutralitet är i teorin ett viktigt tankesätt vid lagstiftningen eller kanske mer argument för att förklara vissa av de skatterättsliga regler som skapas för att undvika en lägre beskattning. Men i praktiken är det inte en fungerade riktlinje i lagstiftningsarbetet eftersom det där mer gäller att tittat på de önskade konsekvenserna ur ett samhällsperspektiv.

Vi börjar nu närma oss ytterliggare förändringar på området och det är ännu viktigare att vara noggrann och försöka förutse lagstiftarens nästa steg. Att visa förutsägbarhet är av yttersta vikt och inte för att kasta en skugga över den stegvisa reformering som sker av fåmansföretagsreglerna så är det svårt att sia in i den närmaste framtiden. Lagstiftningen bryter inte på något sätt mot RF men skapar problem i och med den osäkerhet som råder. I ett gynnsamt företagsklimat krävs att skattelagstiftningen bibehåller en hållbar situation och reglering

De nya fåmansföretagsreglerna som kom vid årsskiftet tog ytterliggare kliv mot förändring från de ursprungliga så kallade 3:12 reglerna. Om vi blickar framåt ser vi förändringar som syftar till att förenkla reglerna och göra de mer lätt använda. Att förenkla är enligt min mening av stor vikt och det mycket på grund av kretsen av företagare den vänder sig till där invecklad reglering skapar ett större missnöje. Men går dessa företagare mot en önskade framtid till mötes.

Man kan kort säga att ambitionerna har varit med förenklingsreglerna att stimulera till entreprenörskap. Genom att höja exempelvis schablonenheten i förenklingsregeln ytterliggare så skulle det resultera i ett ännu mer stimulerande företagsklimat. Men om man ser till de som gynnas av en återgång till hälftindelning så måste man räkna på det.⁹⁹

Man måste även särskilja effekterna på de som gynnas och det som påverkar den skatteplanering som råder eller kan komma att existera efter ett införande av en förändring. Kort kan man säga att vi avvaktar fortfarande på en bredare översyn av reglerna för beskattning av fåmansföretag. De förändringar som har genomförts exempelvis att utrymmet för kapitalbeskattad inkomst som baseras på lönesumman utvidgas från 20 till 25 % och det s.k. schablonbeloppet i förenklingsregeln höjs från 1,5 till 2 inkomstbasbelopp.

⁹⁹ Tjernberg och Svensson, *Nya 3:12-regler igen. Små fåmansföretag med stor lönsamhet blir största vinnarna*, Balans 2007, nummer 2, s 36ff.

Som tidigare nämnt kan eventuellt ett återinförande av den så kallade hälftedelningsregeln vid försäljning av fåmansföretag ske från och med nästa år. Det skulle kunna göra det vara värt att vänta med att sälja sitt fåmansföretag till dess. Även om man inte till 100% kan veta vad som väntar i framtiden så tror jag att de kommande åren kommer bestå av en lång rad av övergångsbestämmelser där man som företagare får välja vilken beskattning man önskar av de två alternativen dvs hälftdelning eller 100 IBB – beskattningen i tjänst.

Tjernberg och Svensson framhåller i en artikel att ett avskaffande kan komma när det gäller fåmansföretagsreglerna men lämnar samtidigt en öppning för att argumenten kommer att resas från företag som vill behålla reglerna.¹⁰⁰

Kort sagt tycks den fortsatta reformeringen bestå av ambitionen att sänka skatten. Men reformarbetet omfattar även en tendens av försiktighet. Förmildrande beskattning kan resultera i ytterliggare oönskad skatteplanering. Jag anser att tidigare lagstiftning har satts högre för att undvika risken för ett kringgående av reglerna med resultatet minskade skattemedel. Arbetet tar nu en ny vändning där man eftersträvar att komma till rätta med kryphålen för att på så vis kunna lägga beskattningen på en rättvis nivå för samtliga fåmansföretagare.

¹⁰⁰ Tjernberg och Svensson, *Nya 3:12-regler igen. Små fåmansföretag med stor lönsamhet blir största vinnarna*, Balans 2007, nummer 2, s 36ff.

4 Avslutning

- *Man måste alltid tro lika mycket på det som inte finns som det som finns ty allt som finns har en gång inte funnits. (Jösta Hagelbäck)*

Oavsett om det gäller en försäljning externt eller genom ett generationsskifte inom familjen så måste man ställa upp en rad premisser allt från rent emotionella aspekter, värdering, familjerätt till ekonomiska konsekvenser exempelvis skatt. Det här arbetet har belyst framförallt den problematik som finns runt skatten men samtidigt måste man kort beröra den delen som omfattar exempelvis värdering eller andra familjemedlemmarnas ekonomiska situation.

När det gäller den företagsanalys som görs, ska man se till situationen i nuläget men även framtids potential. Analysen kan därefter anpassas till den gällande familjesituation, där man tidigt i processen måste avgöra vem som är mest lämpad att ta över när det gäller ett generationsskifte inom en familj.

När en juridisk person ägs av endast en eller ett fåtal delägare råder det ofta ett ekonomiskt samband mellan delägarna och rörelsen. Det innebär att risken finns att delägarna och rörelsens ekonomi inte strikt hålls isär och istället resulterar i ekonomiska fördelar för ägaren. Det är därför viktigt med en väl fungerande skattelagstiftning för att ur lagstiftarens synvinkel ses som ett önskat resultat.

Det som kan leda till problem när man ska påbörja en företagsöverlåtelse för att genomföra ett generationsskifte är att planeringen inte har inletts tillräckligt tidigt. Det är inte bara det långa tidsperspektivet man måste titta på utan även den något kortare såsom vid interna aktieöverlåtelser. När det gäller interna aktieöverlåtelser så måste man se upp, det är väldigt lätt att slarva bort en stor del av löneunderlaget genom att genomföra aktieöverlåtelser sent på året istället för så tidigt som möjligt. När det gäller ett koncernförhållande med ett dotterbolaget måste bolaget varit i moderbolagets ägande från årets början för att kunna tillgodoräkna sig ett löneunderlag.

Om vi ser till den internationella beskattningen som ett resultat av skatteplanering över gränserna måste man se till att veta vad som gäller både inom landet på andra sidan gränsen och det eventuella skatteavtal som råder länderna emellan. Jag har visat på mer på ett specifikt exempel mellan ett av våra grannländer där det praktiskt är möjligt att utan en överflytt av bolaget och dess befintliga marknad komma att beröras och ges möjlighet till andra lagrum på andra sidan sundet i det mer och mer integrerade Öresundområdet.

Den framtid vi går till mötes är en framtid av reformering av fåmansföretagsreglerna och vi tar ytterligare steg bort från de ursprungliga 3:12 reglerna. Det ger en känsla av obeslutsamhet i lagstiftningsarbetet när man pendlar fram och tillbaka. De steg man nu tar tillbaka är i och för sig väl motiverade men de skapar samtidigt en oönskad osäkerhet bland de som nyttjar bestämmelserna och möjligheter för de som utnyttjar den reglering som nu råder.

Om vi ska se till det fiktiva exempel som jag ställde upp inledningsvis i mitt arbete så är det enligt mig som den grundstomme man måste utgå från när man ska exemplifiera den problematik och de möjligheter som finns. Men samtidigt måste sägas att det är i slutändan siffrorna som styr exempelvis om finns det en upparbetade vinsten eller ett löneunderlag.

Om den efterlevande generationen dvs A och B är i behov av kapital för sin fortsatta levnad måste man på något vis frigöra kapital från bolaget. Att tillämpa en intern aktieöverlåtelse alternativt en inkråmsöverlåtelse kan vara lösningen. Om C ska ta över verksamheten måste det i vissa lägen finnas kapital för att finansiera ett köp.

De så kallade familjepremisserna är för mig de som sätter upp spelreglerna för hur ett generationsskifte ska eller kan komma att utformas. Orättvisa och en rädsla för att sära någon av sina barn kan leda till att den äldre generationen väntar med att börja planera ett skifte för att skjuta på obehaget till framtiden. Det hela måste ske i intervaller där man tittar på vad som finns i bolaget innan en överlåtelse ska ske som kan komma att beskattas till en lägre skattesats. Att D ska kompenseras kan vara svårt att lösa när stora delar av kapitalet är låst i ett bolag. Att frigöra kapital kan innebära en större beskattning än önskat.

Det är lätt att kritisera fåmansföretagsreglerna som orättvisa men med ett skattesystem där arbetsinkomster beskattas högre än kapitalinkomster är det nödvändigt med en fördelning av de två inkomstlagen. Frågan är bara hur den fördelningen ska se ut.

Det finns fördelar och nackdelar med allt och som en positiv skattejurist måste man se till möjligheterna med en lagändring med fördelarna för de mindre bolagen och deras möjligheter till en längre kapitalvinstbeskattning. De större bolagen kommer i sin tur inte att drabbas negativt ur den synvinkeln att det blir oförändrat. Ett synsätt som kan resultera i ökad välfärd även om det i nuläget innebär en allt större oförutsägbarhet.

Fåmansföretagsreglerna utgör förmodligen vårt skattesystems mest omdiskuterade inslag och väcker säkert många starka känslor bland företagare. Jag vill framhålla tre tankegångar som Sven-Olof Lodin tar fram i sitt resonemang kring fåmansföretagsreglerna och som jag finner är av yttersta vikt vid det fortsatta reformarbetet. För det första bör systemet utformas så att det är samhällsekonomiskt effektivt där man uppmuntrar företagare som vill satsa kapital, arbete och idéer. För det andra ska reglerna

formuleras så att de uppfyller de preventiva syften som är grunden för lagstiftningen på området. Vilket i sin tur innebär att det inte finns någon anledning att införa alltför långtgående restriktioner än nödvändigt. För det tredje måste systemet utformas så att det ses som legitimt såväl av företagare som av övriga skatteskyldiga.¹⁰¹ Med dessa fyra riktlinjer tror jag man kommer en bra bit på väg.

¹⁰¹ Lodin; *Femton år med 3:12 reglerna, några principiella synpunkter* s 215.

Bilaga A

1. Omräkningstal för uppräknig av anskaffningsutgift

År		År		År	
1970	5,04	1977	2,79	1984	1,45
1971	4,68	1978	2,54	1985	1,35
1972	4,42	1979	2,37	1986	1,30
1973	4,14	1980	2,08	1987	1,25
1974	3,76	1981	1,86	1988	1,18
1975	3,43	1982	1,71	1989	1,11
1976	3,11	1983	1,57	1990	1,00

2. 35 § 3 mom. 8 st. KL

Avyttrar skatteskyldig aktie i aktiebolag, vari aktier till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer (fåmansbolag), till ett annat fåmansbolag, vari aktier - direkt eller genom förmedling av annan – ägs eller inom två år efter avyttringen vid något tillfälle kommer att ägas av den skatteskyldige eller honom närstående person, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skatteskyldige erhåller för aktien. Lika med aktieinnehav i det bolag, som förvärvat aktien, anses den skatteskyldiges aktieinnehav i annat fåmansbolag, som inom två år efter avyttringen förvärvar större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen. Har överlåtelsen av aktie i det förvärvande bolaget eller i bolag, som förvärvat större delen av tillgångarna i något av fåmansbolagen, ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skatteskyldighet för realisationsvinst enligt detta stycke uppkom, får realisationsvinsten tas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu föreskrivits äger motsvarande tillämpning i fråga om handelsbolag eller ekonomisk förening eller andel i sådant bolag eller förening liksom teckningsrätt till aktie eller annan rättighet jämförlig med aktie. Sker avyttring av organisatoriska eller marknads tekniska skäl eller föreligger andra synnerliga skäl, kan regeringen eller myndighet, som regeringen bestämmer, för särskilt medge undantag från tillämpning av detta stycke.¹⁰²

¹⁰² Skatte- och taxeringsförfattningar 1990 s 101.

Källförteckning

Litteratur

Almqvist, Sven; *Företags beskattningsgrunder*, upplaga 19 , Proprius, 1986, ISBN 91-7118-542-9

Andersson Mari, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf; *Inkomstskattelagen, en kommentar*, Norstedts gula bibliotek, 2006. ISBN 91-39-01188-7

Danielsson, Hans och Bernhardsson, Anders; *Generationsskifte – Skördetid*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Studentlitteratur, 2006. ISBN 91-44-02951-9

Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran; *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, Upplaga 2, , Iustus Förlag AB, 2005. ISBN 91-7678-609-9.

Forsberg, Anna, Fyhr, Karin, Norrman, Thomas och Sjödén, Lena; *Skattenyheter 2007*, Björn Lundén Information AB, 2007. ISBN 91-7027-489-4.

Henrikson, Magnus och Sanandaji, Tino; *Ägarbeskattningen och företaget – Om skatten och den svenska policydissensionen*, SNS Förlag, 2004. ISBN 91-7150-973-9

Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg; *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 9e upplagan, Studentlitteratur, 2003. ISBN 91-44-03023-1

Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg; *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 11e upplagan, Studentlitteratur 2007.

Lodin, Sven-Olof; *Femton år med 3:12 reglerna, några principiella synpunkter - Festskrift till Nils Mattson*, Iustus Förlag, 2005. ISBN 91-7678-595-5

Pelin, Lars; *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 4e upplagan, Prose Design & Grafik, 2006. ISBN: 9163193582

Rydin, Urban; *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Norstedts Juridik AB, 2006. ISBN 91-39-01075-9.

Rabe, Gunnar; *Det svenska skattesystemet*, femtonde upplagan, Norstedts juridik, 2002.
ISBN 91-39-00838-x

Sandström, Kjell och Svensson, Ulf; *Skatteplanering – Handbok för seriös skatteplanering, privatpersoner och företag*, Björn Lundén Information AB, 2006.
ISBN 91-7027-442-8.

Skatteverket; *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering*, utgåva 6, SKV 336, Fritzes, 2007.
ISBN 978-91-38-32363-2

Tjernberg, Mats; *Beskattning av fåmansföretag*, 6:e upplagan, Thomson Fakta, 2006.
ISBN 91-7610-233-5.

Artiklar

Robert Pålsson, *Kvantierade begrepp*, 1999, Skattenytt s. 614ff

Mats Tjernberg och Bo Svensson, *Nya 3:12-regler igen. Små fåmansföretag med stor lönsamhet blir största vinnarna*, Balans 2007, nummer 2, s 36-39.

Offentligt tryck

Prop. 1973:207 Beskattning av interna aktieöverlåtelse och avdrag vid taxering för garantiavsättningar.

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 – Skattelättnader för riskkapital, m.m

Prop. 1999/00:2 - Inkomstskattelagen

Prop. 2001/02:165 - Skatteregler mot handel med skalbolag

Prop. 2006/07:1 - Budgetpropositionen för 2007

SOU 2002:52 - Beskattning av småföretag

Hemsidor

<http://www.privataaffarer.se/newsText.asp?src=pa&a=20024>
Artikeln; Sverige har högst skattetryck i Europa, 2007-03-21 09:37

Övrigt

Skatte- och taxeringsförfattningar 1990, Skatteverket

RSV S 2001:19

Rättsfallsförteckning

RÅ 1943 ref 9

RÅ 1966 Fi 431

RÅ 1988 not 710

RÅ 1993 ref 99

RÅ 1999 ref 70

RÅ 2004 ref 2

RÅ 2004 ref 42

Kammarrättens i Stockholm dom den 17 januari 2002, mål nr 1185-2000