

SAMMA ELLER LIKARTAD VERKSAMHET

En studie av rekvisit i 57 kap 4 § Inkomstskattelag

Nighisti Ghirmay

Kandidatuppsats i handelsrätt
Skatterätt
HT2013

Handledare
Olof Jakobsson



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1.	Inledning_	9
1.1	Ämne Bakgrund	9
1.2	Syfte Frågeställning	10
1.3	Avgränsningar	10
1.4	Metod och material	10
1.5	Disposition	11
2.	Fåmansföretagsreglerna	12
2.1	3:12 reglerna	12
2.2	Allmänt om Fåmansföretag	12
2.2.1	Delägare och företagsledare	13
2.2.2	Närstående	14
2.3	Kvalificerade andelar	14
2.3.1	Verksam i betydande omfattning	15
2.3.2	Femårsperioden	15
2.3.3	Beskattningsregeln av utdelning och kapitalvinst	16
3.	Samma eller likartad verksamhet	17
3.1	3:12 reglerna fram till nuvarande lydelsen av 57 kap 4 § 1st IL	17
3.3	Samma eller likartad verksamhet äldre praxis	16
3.3	Sammandrag av rättsfall	24
4.	HFD-domar samma eller likartad verksamhet januari 2010	24
4.1	Rättsutvecklingen RÅ 2010 ref. 11 mål I-V	24
4.2	Sammanställning av rättsutvecklingen	27
5.	HFD:s domar efter 2011	28
5.1	HFD 2011 ref. 75 och not. 88	28
5.2	HFD 2012 ref 67 I- II	30
5.3	Förhandsbeskedet från 2013	32
5.3.1	Dnr66-12/D	32
5.4	Sammanställning	33
6.	Analys	35

6.1	3:12-reglerna i allmänhet	35
6.2	Samma eller likartad verksamhet gällande rätt	36
6.3	Tolkningen av utvecklingen -gällande rätt	37
6.4	Sammanfattande slutsats	38

Sammanfattning

De särskilda skattereglerna för fåmansföretag återfinns i 56 - 57 kap. IL. Reglerna syftar motverka att arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst. Sedan de första reglerna om fåmansföretag och dess ägare infördes år 1977 har reglerna diskuterats och det är tydligt att problem kvarstår. Reglerna är allmänt formulerade och har visat sig vara svårtolkade och svår tillämpade.

De andelar som innehas av aktiva delägare kallas kvalificerade andelar. Kvalificerade andelar är andelar i ett fåmansföretag där andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit aktiv i betydande omfattning. Andelarna anses även vara kvalificerade om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående under denna tid varit aktiv i betydande omfattning i detta fåmansföretag.

I praxis fastslås att begreppet samma eller likartad verksamhet omfattar situationer där hela eller delar av verksamheten har överförts till ett nytt bolag vars verksamhet ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten. Domstolen har i praxis uttalat att både kapital och köpeskilling omfattas av begreppet *samma eller likartad verksamhet*, för att företagen ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Det krävs även att det föreligger ett samband mellan bolagen efter överlåtelsen.

Reglerna ska även tillämpas för att motverka att den skattskyldige uppnår en obehörig skatteförmån, genom exempelvis omstrukturering av bolagsstrukturen. För att klargöra innebörden av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” för fåmansföretagare bör begreppet förtydligas i lagstiftningen.

Summary in English

The special tax treatment for closely held companies can be found in 56 - 57 Ch. II. These rules aim at preventing labor converted into income. Since the first rules for closely held companies and their owners were introduced in 1977, the rules have been discussed and it is clear that the problem persists. The rules are generally formulated and have proven to be difficult to interpret and difficult applied.

The shares held by active shareholders called qualifying shares. Qualifying holdings are shares in a closely held companies where the shareholder or a loved one during the taxable year or any of the previous five tax years been active in substantial quantities. The shares are also considered to be qualified when, directly or indirectly , in the fiscal year or any of the five previous fiscal years have owned shares in another close company and the shareholder or a loved one during this time has been active in significant quantities in this closely held .

In practice, states that the concept of same or similar activities includes situations where all or part of the business has been transferred to a new company which business is located within the former venture activity. The Court has stated that in practice both the capital and the purchase price within the concept of same or similar activities, for companies to be deemed to be the same or similar businesses. It also requires that there is a relationship between the two companies after the transfer.

The rules should also be applied to offset the taxpayer in attaining an unauthorized tax benefit, for example by restructuring the corporate structure. To clarify the meaning of "same or similar activities" to close companies, the concept clarified in the legislation.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
FÅAB	Fåmansbolag
IBB	Inkomstbasbelopp
Kap	Kapitel
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999: 1229)
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Ämne | Bakgrund

Ett aktiebolag med fyra eller färre delägare är enligt definitionen i Inkomstskattelagen 1999:1229 ett fåmansföretag.¹ I ett fåmansföretag kan delägaren i princip välja om han vill ta ut inkomst som lön, utdelning eller kapitalvinst. I Sverige beskattas inkomst av lön i inkomstlagen tjänst mellan 32 och 57 % enligt inkomstlagen 67 Kap 7§. Beräkningen av skatten i detta inkomstslag görs progressivt, vilket innebär att ju mer en ägare tar ut i ett fåmansbolag desto högre blir skattebelastningen. Skattenivån kan uppgå till 57 %.²

I inkomstslaget kapital är beskattningen av en inkomst proportionerligt högre löneuttag med en enhetlig skattenivå på 30 %. För ägare av fåmansbolag kan skattenivån dessutom minskas till en effektiv skattesats på 20 % i inkomstlagen av kapital. Skillnad i skattesatserna gör det nödvändigt att skilja på kapitalinkomster och tjänsteinkomster.³

År 1991 infördes i samband med skattereformen särskilda regler för att ägare av fåmansföretag inte skulle kunna kringgå den högre tjänstebeskattningen genom att ta ut arbetsinkomster i form av lågt beskattad utdelning eller kapitalvinst. För en delägare som är aktiv i ett fåmansföretag innebär reglerna att t.ex. utdelning från ett fåmansföretag skall beskattas delvis i inkomstslaget tjänst enligt 57 Kap 2 & 4§ § IL.

De gällande fåmansbeskattningsreglerna som numera är placerade i 57 kap IL fanns tidigare i 3 § 12 mom. SIL Därför kallas reglerna emellanåt för 3:12-reglerna. Reglerna finns för att förhindra att ersättning för arbetsinsats istället betalas ut som aktieutdelning och därmed innebär skattelättnader för delägarna i ett fåmansaktiebolag. Lagstiftaren vill förhindra den ekonomiska intressegemenskap som kan finnas mellan bolaget och dess ägare. Reglerna blir tillämpliga då delägaren anses inneha så kallade kvalificerade, andelar i fåmansaktiebolaget.

För att avgöra huruvida andelarna som delägaren innehar utgör kvalificerade andelar, ska bedömningen göras utifrån om delägaren, eller närstående till denne, under beskattningsåret eller de senaste fem åren varit aktiv i betydande omfattning i bolaget eller i ett annat bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.⁴ Denna bedömning är viktig för delägaren då den reglerar möjligheten till lågt beskattad utdelning. I denna uppsats ska därför utredas hur rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” tolkas i praxis och hur väl denna tillämpning stämmer överens med syftet av de särskilda reglerna.

¹ 56 kap. 3 § IL och Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 6:e upplagan, 2006, Thomsons Fakta s. 12

² 65:3 och 5 IL och Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt Fjortonde* upplagan, 2013, Studentlitteratur, Lund s76

³ Prop. 1990/91:54 s. 218

⁴ 57 kap.4 §1 st.1 p IL.

1.2 Syfte | Frågeställning

Syftet med uppsatsen är att redogöra för tolkningsinnebörden av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” som finns i 57 kap. 4 § 1st. 1p. IL. Genom en studie av aktuell lagtext, rättspraxis, förarbeten samt doktrin skall jag med denna uppsats besvara frågan om hur begreppet tolkas i skatterätten samt också hur det tolkas i praxis.

Den huvudsakliga frågeställningen är:

- Vilka omständigheter tas med i bedömningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” som nämns i 57 kap. 4 § 1st. 1 p. IL?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen skall huvudsakligen utreda rådande tolkning av rekvisiteten samma eller likartad verksamhet som nämns i 57 kap. 4§ IL. Det innebär att resterande delar i den nämnda paragrafen kommer att utelämnas. Någon djupgående beskrivning av beskattningen av fåmansföretag i allmänhet kommer inte att göras. Skillnaden i beskattning om en andel är kvalificerad eller inte kommer att behandlas ytligt och enbart i syfte att betona att det finns en skillnad i beskattningen. I fåmansföretag kan delar av eller hela verksamheten flyttas på olika sätt till andra fåmansföretag, för att på så sätt betala lägre skatt. Rättsfallen i uppsatsen rör i grunden ämnet skatteplanering men i uppsatsen behandlas inte begreppet skatteplanering, eller skatteflyktslagen.

1.4 Metod och material

För att uppnå syftet med studien och besvara frågeställningen kommer jag att använda mig av så kallad rättsvetenskaplig metod. Det innebär en analys av befintliga rättskällor med lagtext och förarbeten till denna som primära rättskällor och rättspraxis som sekundär rättskälla. Därtill kommer en genomgång av befintlig doktrin för att inhämta kringmaterial avseende rekvisiten "samma eller likartad".

Uppsatsen bygger på en tolkning av rättspraxis. Dels de rättsfall som finns kommenterade i befintlig litteratur, vilket motsvarar rättspraxis fram till 2010-års fall, dels de som kommit därefter fram till och med åren 2013.

De rättsfall (fram till 2010 års fall) som redan finns kommenterade i befintlig litteratur behandlar jag mer summariskt. Jag har med utgångspunkt i den samlade bedömning som HFD gjorde 2010 och de kommentarer detta ledde till i litteraturen studerat den fortsatta utvecklingen inom rättspraxis. Jag har därför läst och gått igenom samtliga HFD-avgöranden därefter. Inget av dessa avgöranden har tidigare kommenterats i befintlig litteratur. Analyserna och slutsatserna är

således beträffande dessa senare års rättsfall helt mina egna och bygger enbart på egna studier av rättsfallen ifråga.

1.5 Disposition

Uppsatsen är indelad i sju kapitel med tillhörande underrubriker. Inledningsvis berör andra kapitlet fåmansföretagsreglerna i sin helhet. I uppsatsen följer en översiktlig genomgång av reglerna kring fåmansaktiebolag, detta för att ge läsaren en inblick i hur reglerverket fungerar och hur de särskilda reglerna kring beskattning av fåmansaktiebolag ser ut. Därefter förklaras vad kvalificerade andelar är samt hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska beskattas.

Tredje kapitlet behandlar utvecklingen av begreppet samma eller likartad verksamhet i rättspraxis, i syfte att förklara tolkningen av rekvisiteten för samma eller likartad verksamhet.

I Fjärde kapitlet behandlas HFD-domar kring samma eller likartad verksamhet från januari 2010

I det femte kapitlet behandlas HFD-domar från 2011 fram till det senaste förhandsbeskedet från 2013.

I det sjätte kapitlet återfinns en analys, först om 3:12-reglerna, sedan gällande ”samma eller likartad verksamhet.” Därefter återges en sammanfattande slutsats för att tydliggöra och sammanfatta svaret på uppsatsens frågeställning och syfte besvaras som ställdes i uppsatsens inledande kapitel. Uppsatsens huvudsyfte är att besvara tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet.

2 De särskilda fåmansföretagsreglerna

2.1 3:12-reglerna

Beskattning av ägare i fåmansföretag regleras i de så kallade 3:12-reglerna.⁵ Idag är reglerna i huvudsak placerade i 57 kap inkomstskattelagen, men även 56 kap, inkomstskattelagen som innehåller viktiga definitioner och hänvisningar. Reglerna hanterar enbart ägarens beskattning och inte företags.

Syftet med 3:12-reglerna är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag ska jämföras med en löntagare som äger aktier i exempelvis ett börsnoterat bolag.⁶ Detta innebär att de i största möjliga utsträckning ska drabbas av samma skattebelastning om de har samma faktiska arbetsinkomster och kapitalinkomster. I ett fåmansföretag är det svårt att avgöra vad som är arbetsinkomster och vad som är kapitalinkomster för en person som själv kontrollerar företaget. Därför görs en skattemässig uppdelning, mellan inkomstlagen kapital och tjänst, på ett schablonmässigt sätt.

3:12-reglerna reglerar beskattning av utdelning och kapitalvinster för aktiva delägare i fåmansföretag.⁷ Reglerna ska motverka att arbetsinkomster, som beskattas med högre skattesats i inkomstlagen tjänst, omvandlas till kapitalinkomster. Reglerna bestämmer storleken på den del av inkomsten som ska beskattas i inkomstlagen kapital. Den inkomst som överstiger denna summa beskattas med högre skattesats i inkomstlagen tjänst.

2.2 Allmänt om fåmansföretag

Inom skatterätten definieras fåmansföretag på två sätt. Den skatterättsliga grunddefinitionen återfinns i inkomstskattelagen (1999:1 229). Enligt 56 kap. 2§ IL är ett fåmansföretag följande:

"Med fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där:

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat".

⁵ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2.uppl., Norstedts juridik 2008, S. 50-52.

⁶ SOU 2002:52, s.351.

⁷ SOU 2002:52, s.351 och 57 kap. IL.

(Lag 2000:1 341) ”⁸

Det första stycket i paragrafen består av huvuddefinitionen som poängterar betydelsen av aktiernas röstvärde. Av den tidigare lagstiftningen om fåmansföretag framgick inte att aktiernas röstvärde var av sådant väsentligt inflytande i företaget. Istället användes uttrycket ”tillöversvägande del”. Redan innan propositionen 1989/90:10 som tydliggör att röstvärdet skall beaktas, insåg man röstetalets väsentlighet i praxis, *RA 1986 ref 47*.⁹

Det andra stycket kallas för subsidiärdefinitionen och är ändrad sedan skattereformen 1991. Avsikten med lagändringen var att utöka definitionen så att den även kan tillämpas på bolag där verksamheten är uppdelad på flera oberoende rörelsegrenar.¹⁰

När definitionen i 56 kap. 2§IL inte kan tillämpas finns ytterligare ett sätt att definiera ett fåmansföretag. Det utvidgande fåmansföretagsbegreppet återfinns i 57 kap. 3§ 2st. IL. Syftet med denna lagstiftning är ett företag som bedrivs av flera delägare, som alla är verksamma i företaget skall behandlas som ett fåmansföretag. Denna bestämmelse innebär att alla aktiva delägare skall anses som en person.¹¹ Sedan(*Prop. 2001/02:46*) omfattar denna bestämmelse även moderbolag. Till följd av att delägarna är verksamma i dess dotterbolag bedöms andelarna i moderbolaget vara kvalificerade. Anledningen till den ändrade utformningen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen är att förhindra att 3:12-reglerna kringgås genom att verksamhet förläggs i ett dotterbolag.¹²

2.1.1 Delägare och företagsledare

I 56 kap 6§ 1 st. IL finns definitionen för delägare, delägare i ett fåmansföretag är fysiska personer som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.¹³ Företagsledare för verksamheten är den eller de personer som har ett väsentligt inflytande i företaget. Om näringsverksamheten är uppdelad i olika verksamheter som är oberoende av varandra anses företagsledaren vara den som har den faktiska

Bestämmanderätten över en viss verksamhet där denne självständigt förfogar över dess resultat.

Vid bedömningen av om en företagsledande ställning föreligger vägs flera omständigheter in. Det räcker inte att en person har väsentligt inflytande i företaget på grund av ägarintresse. Det väsentliga inflytandet grundar sig även på dennes ställning i företaget. Förutom personens ställning och arbetsuppgifter i företaget ska även hänsyn tas till andra befogenheter som personen tilldelats genom avtal eller liknande. Ägarintresset bedöms utifrån eget och närståendes aktie- eller andelsinnehav

⁸ 56 kap. 2§ IL

⁹ Prop. 1989/90:110 s. 602, Tjernberg, Mats Beskattning av fåmansföretag, 6:e upplagan, 2006, Thomsons Fakta s.26

¹⁰ Ibid. s. 602, Tjernberg s. 28

¹¹ Prop. 1989/90:110 s. 704

¹² Prop. 2001/02:46 s. 44-45

¹³ 56 kap. 6 § IL.

2.1.2 Närstående

Som tidigare nämnts anses en ägare och dennes närstående vara en och samma delägare i ett fåmansbolag.¹⁴ Definitionen av närstående finns i 2 kap. 22 § IL och anger att följande personer utgör närstående till den skatteskyldige: make, förälder, mor- och farföräldrar, avkomling och dess make, syskon, syskons make och avkomling samt till sist dödsbo som den skatteskyldige eller någon av de nyss nämnda personerna är delägare i.¹⁵ Enligt 2 kap. 20 § IL ska begreppet makar också innefatta sambor som tidigare har varit gifta eller har eller har haft gemensamma barn.¹⁶ Med makar menas också personer av samma kön som har låtit registrera partnerskap. Även ogifta personer som lever tillsammans och som har varit gifta omfattas av det skatterättsliga närstående begreppet.¹⁷

2.2 Kvalificerade andelar

I 57 kap. 4 § 1 st. Inkomstskattelagen förklarar innebörden av begreppet kvalificerad andel och anger förutsättningarna för vad som ska anses utgöra en kvalificerad andel i eller avseende ett fåmansföretag.

Enligt bestämmelsen utgör en andel i eller hela företaget en kvalificerad andel om...

1. aktieägaren eller denne närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, har ägt andelar i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller denne närstående under samma tid varit verksam i betydande omfattning”¹⁸

Första punkten handlar om delägaren, eller någon närstående till denna, varit verksam i betydande omfattning någon utav, i lagtexten nämnda beskattningsår. Det vill säga antingen under det aktuella beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Fåmansföretaget kan ha slutat utgöra ett fåmansföretag om exempelvis nya delägare tillkommit och 3:12 reglerna kan ändå komma att tillämpas om företaget under ovan nämnda period utgjort ett fåmansföretag, i vilket den skattskyldiga varit aktiv i.¹⁹

I andra punkten tar man hänsyn till om företaget har direkt eller indirekt ägt andelar i ett annat fåmansföretag, under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren. Om delägaren eller någon närstående till denna varit aktiv i

¹⁴ 56 kap. 5 § IL.

¹⁵ 2 kap. 22 § IL.

¹⁶ 2 kap. 20 § IL.

¹⁷ Sandström, Kjell., Svensson, Ulf., ”Fåmansföretag – Skatteregler och skat-teplanering”, 8:e upplagan, s. 32. Näsviken, Björn Lundén Information AB, 2010.

¹⁸ 57 kap. 4 § 1 st. 1,2 p. IL.

¹⁹ Prop. 1989/90:110 s 703, Prop. 1995/96:109 s 67

betydande omfattning i annat ägt fåmansföretag skall andelarna anses vara kvalificerade.²⁰

2.21 Verksam i betydande omfattning

Av bestämmelsen i 57 kap. 4 § IL framgår uttryckligen att en andel är kvalificerad om andelsägaren, eller närstående, varit verksam i betydande omfattning i ett företag någon gång under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren. Innebörden av verksam i betydande omfattning har i förarbetenas allmänna motivering avgränsats till att omfatta den som varit verksam i företaget och haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.²¹ I specialmotiveringen framgår att verksam i betydande omfattning ska tolkas så att arbetsinsatsen har haft stor betydelse för vinstgenereringen.²²

Lagtexten kan anses antyda en kvantitativ bedömning medan förarbetena tyder på en mer kvalitativ bedömning, där arbetsinsatsen visserligen bedöms men där det viktiga är vinstgenereringen. Det betyder att bedömningen inte görs utifrån ett bestämt tidsmått eller nedlagd arbetstid.²³ Syftet med kravet på verksamhet i betydande omfattning är att identifiera ägare vars fåmansföretag innehåller vinstmedel som härrör från ägarens, eller närståendes, arbetsinsatser.²⁴

2.2.2 Femårsperioden

Andelar i ett fåmansföretag anses vara kvalificerade om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning. Denna femårsperiod finns för att delägarna inte ska kunna ta ut uppsamlade förvärvsinkomster som utdelning direkt efter att verksamheten upphört.²⁵ Ursprungligen var karenstiden tio år, men från och med taxeringsåret 2007 är karenstiden sänkt till den nuvarande femårsperioden. Regeringen gjorde bedömningen att en sänkning kunde genomföras utan att någon beaktning värd möjlighet till skatteplanering uppkom.

Vid 3:12-reglernas tillkomst skulle bestämmelserna tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under den senaste tioårsperioden. För att förhindra att verksamheter flyttades mellan olika företag, för att på så sätt spara arbetsinkomster i ett vilande företag, kunde tidsfristen på tio år förlängas om den skattskyldige eller någon närstående startade en likartad verksamhet i ett annat företag. Om mer än tio år förflutit mellan tidpunkten då verksamheten i det första företaget upphörde och den tidpunkt då verksamheten i det andra företaget påbörjades skulle reglerna inte tillämpas.²⁶

²⁰ Sandström, Kjell, Svensson, Ulf, ”Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering”, 8:e upplagan, s. 34. Näsvisen, Björn Lundén Information AB, 2010

²¹ Prop. 1989/90:110 s. 468.

²² Ibid s 703.

²³ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3 uppl., Norstedts juridik 2012, s. 66-67.

²⁴ Prop. 1989/90:11, s. 468, 703.

²⁵ Prop. 1996/97:45, s. 44.

²⁶ 57 Prop. 1989/90:110 s. 703-704.

Under år 2005 gjordes flera förändringar i 3:12-reglerna. Bland annat togs regeln om ”förlängd tidperiod” bort ur lagstiftningen. I prop. 1995:96/109²⁷ förklaras att reglerna innebär att aktier i ett företag kan anses kvalificerade på grund av att verksamheten tidigare bedrivits i ett annat företag. Detta innebär att reglernas innebörd i stort sett är den samma idag även fast den förlängda karenstiden är borttagen ur lagstiftningen.

2.2.3 Beskattningsregeln av utdelning och kapitalvinst

Utdelning kan komma att beskattas av delägarna i båda inkomstlagen kapital och tjänst. Utdelning till en viss gräns, det s.k. gränsbeloppet, beskattas i inkomstlaget kapital med 20 %.²⁸ Resterande del, som överstiger gränsbeloppet, beskattas i inkomstlaget tjänst. Gränsbeloppet beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som då äger andelen. Om utdelningen understiger gränsbeloppet får delägaren spara den resterande delen till nästa år eller till eventuell försäljning av aktierna under året.²⁹ Den delen av gränsbeloppet som inte utnyttjas kallas sparad utdelningsutrymme

När delägaren säljer sina aktier kan även kapitalvinsten komma att beskattas båda i inkomstlagen kapital och tjänst.³⁰ Hur vinsten ska fördelas beror på hur mycket sparad utdelningsutrymme delägaren har. Kapitalvinst som ryms inom summan av gränsbeloppet och det sparade utdelningsutrymmet beskattas med 20 % i inkomstlaget kapital. Den resterande delen av kapitalvinsten beskattas i inkomstlaget tjänst med ca 32-57 % kommunal och statlig skatt. Det finns dock en övre gräns för hur mycket som ska beskattas i inkomstlaget tjänst. Om den skattskyldige med sina närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren sammanlagt tagit upp ett belopp som motsvarar 100 inkomstbasbelopp (546 000 kr kronor taxeringsåret 2013) ska resterande del beskattas i kapital.

²⁷ Prop. 1995:96/109 s. 88.

²⁸ 57 kap. 21-22 §§ IL.

²⁹ 57 kap. 10 & 13 §§ IL

³⁰ 57 kap. 11 § p. 2 IL

3 Samma eller likartad verksamhet

3.1 3:12 reglerna fram till nuvarande lydelsen av 57 kap 4 § 1st IL

3:12-reglerna infördes i svensk lagstiftning genom 1990/91 års skattereform. Den ursprungliga lydelsen i 3 § 12 mom. 5st SIL³¹ var:

”Bestämmelserna i första – tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av denna tidsperiod varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver ”samma eller likartad verksamhet” under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.”³²

I förarbetena till lagen uttrycktes ett behov av att införa regler som tog hänsyn till ägar- och verksamhetsförhållanden, inte bara vid utdelnings eller försäljningstillfället av andelar i bolaget, utan även under tiden som förflutit före utdelnings- eller försäljningstillfället. En karenstid på 10 år ansågs lämplig med tillägget att karenstiden kunde förlängas om den skattskyldige, eller närstående, efter det att verksamheten avslutats i bolaget, fortsatte med verksamheten i ett annat fåmansföretag.³³ Vidare förklarades följande i propositionen:

”Bestämmelserna i momentet skall tillämpas även när arbetsinsatsen i företaget upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet, eftersom det annars kunde bli möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Tioårsperioden räknas i sådant fall först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört. Som lagrådet påpekat är det en förutsättning för förlängning att det finns en kontinuitet i den meningen att den som är verksam i det senare företaget tidigare skall ha varit verksam i den skattskyldiges eget företag. Vidare skall inte mer än 10 år ha förflutit mellan den tidpunkt då verksamheten i den skattskyldiges företag upphörde och den tidpunkt då verksamheten i det andra företaget påbörjades.”³⁴

Det följer alltså av förarbetena att en huvudanledning, till att reglerna även skulle gälla om samma eller likartad verksamhet drevs vidare i ett annat fåmansföretag, var att vinster inte skulle kunna sparas i ett vilande företag samtidigt som verksamheten drevs vidare i ett annat företag. Om så skulle vara fallet skulle detta kunna sättas i system och efter den tioåriga karenstiden skulle arbetsinkomsterna kunna plockas ut till en lägre beskattning. I de här fallen syftade alltså 3:12-reglerna till att karenstiden i det ”ursprungliga” företaget skulle förlängas om verksamheten drevs vidare i ett nytt företag.

³¹ Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

³² Lydelse i SFS 1991:1833.

³³ Prop 1989/90:110 s 468.

³⁴ Prop. 1989/90:110 s 703

3.2 Samma eller likartad verksamhet i äldre praxis

3.2.1 Inledning

Lagtexten i 57 kap. 4 § IL är väldigt allmänt hållen och det finns inte någon definition av begreppet samma eller likartad verksamhet varken i lagtext eller i förarbeten.³⁵ Av den anledningen utgör rättspraxis en viktig del för att utreda innebörden och tillämpningsproblem av begreppet. Det som har framförts är att bestämmelsen syftar till att förhindra att arbetsinkomster förvandlas till kapitalinkomster,³⁶ samt att regeln kan exempelvis ha betydelse för att undandräja oklarheter i ett inledningsskede när verksamheten påbörjas i ett nytt bolag.³⁷

Den praxis som finns på området har bidragit till en gränsdragning av begreppet och tillämpningsproblem med detta, så väl som att identifiera vilka typer av situationer/generationsskiften³⁸ som leder till en bedömning av begreppet ”samma eller likartad verksamhet, ”samt karenstidens betydelse vid dessa förfaranden. I framställningen nedan framhålls de viktigaste avgörandena angående begreppet samma eller likartad verksamhet

3.2.2 RÅ 1997 ref

I RÅ 1997 ref. 48 I och II avgjordes två mål avseende rekvisitet samma eller likartad verksamhet som har haft stor betydelse. I målet diskuterades hurvida uttagsbeskattning ska ske vid överlåtelse av tillgångar till underpris. Om båda fåmansföretagens andelar är kvalificerade sker ingen uttagsbeskattning. I mål I överläts en aktiepost till underpris från X AB till ett nytt företag NY AB och i mål II överläts en fastighet till underpris. Bedömningen om kvalificerade andelar skedde i enlighet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL.

SRN ansåg i mål I att NYAB:s verksamhet som avsåg förvaltning och innehav av aktier, var betingad av verksamheten i XAB och är därmed fanns det en anknytning mellan den överlåtna tillgången och det överlåtande företaget. Detta medförde att företagen bedrev samma eller likartad verksamhet. RegR gjorde samma bedömning som SRN och menar vidare att aktieposten var en värdemässigt betydande post som blivit betingat av X AB:s verksamhet. RegR menade också att anknytningen mellan aktieinnehavet och X AB:s rörelse kommer att bestå efter överlåtelsen. Domstolen förklarar inte närmare varför det antas att anknytningen kommer att bestå. Bedömningen medförde dock att andelarna ansågs kvalificerade i båda företagen och att uttagsbeskattning inte skulle ske.³⁹

I RÅ 1997 ref. 48 II var det i stället en överlåtelse av en rörelsefastighet och HFD ansåg även i det målet att samma eller likartad verksamhet förelåg på samma grund som i mål I. Det motiverades med att det nya bolagets verksamhet skulle avse förvaltning och innehav av den överlåtna tillgången. Tillgången hade tidigare

³⁵ SOU 2002:52, s. 280.

³⁶ Prop. 1989/90:110, s. 467-468

³⁷ Prop. 1995/96:109 s.88

³⁸ SOU 2002:52, s. 280

³⁹ RÅ 1997 ref. 48 s. 272.

använts i det överlåtande företags verksamhet och skulle även efter överlåtelsen användas i denna rörelse.

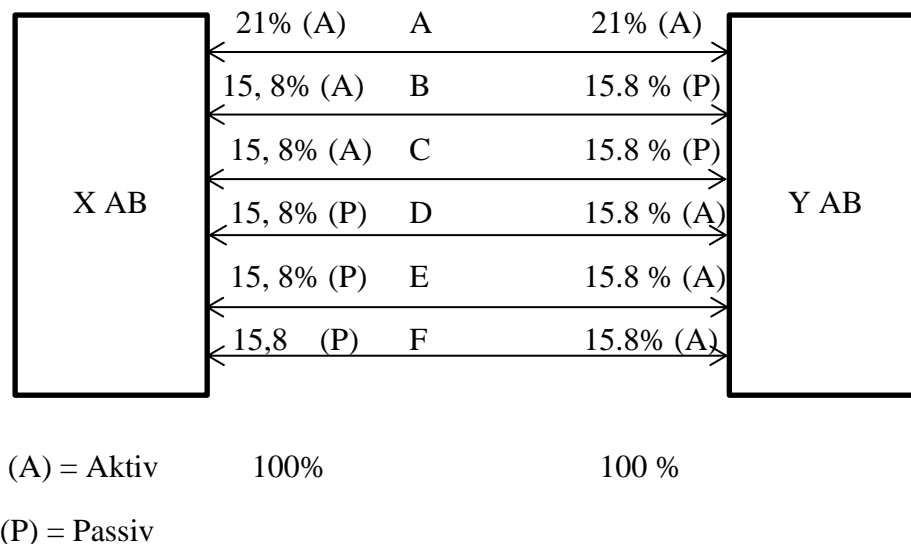
HFD ansåg att samma eller likartad verksamhet förelåg i båda fallen på grund av innehav och förvaltning av tillgångar som tidigare tillhört ett fåmansföretag, samt som efter överföringen tillhör ett annat fåmansföretag. Dessutom hade tillgångarna i målen, även efter överlåtandet, anknytning till det överlåtande företags verksamhet. Delägarna eller närstående till dem, skulle fortfarande vara aktiva i betydande omfattning i de överlåtande företagen, men inte i de förvärvande företagen.⁴⁰ Med samma eller likartad verksamhet avses således sådan verksamhet som ligger inom ramen för tidigare bedriven verksamhet i delägarens företag.⁴¹

3.2.3 RÅ 1999 ref. 28

I RÅ 1999 ref. 28 planerade ägarna till X AB och Y AB att ta utdelning, och önskade via ett förhandsavgörande från SRN ta reda på om utdelningen skulle tjänstebeskattas enligt 3:12 reglerna. X AB bedrev verksamhet inom Corporate Finance området. X AB erbjöd bland annat finansiell rådgivning vid kapitalanskaffning och företagsöverlåtelser till företag. Y AB var ett värdepappersbolag och verksamheten bestod av att förvalta en nationell fond.⁴²

Ägarförhållandet i X AB och Y AB såg ut på följande sätt:⁴³

Ägarkretsen



⁴⁰ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 442.

⁴¹ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?* Skatteinformation, s. 1.

⁴² RÅ 1999 ref. 28 170-171

⁴³ RÅ 1999 ref. 28 s. 171

Som framgår av bilden ovan var endast en av delägarna verksam i betydande omfattning i båda bolagen. De övriga delägarna var aktiva i endast ett utav bolagen. SRN menar att 3:12 regel inte är tillämplig i detta fall. De menar att en utomstående är en fysisk person som inte äger kvalificerade aktier i ett annat fåmansaktiebolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. För att avgöra huruvida två bolag bedriver samma eller likartad verksamhet ska verksamhetens inriktning samt de faktorer som genererar inkomst i bolaget beaktas. SRN menar att då arbetsinsatserna i båda bolagen består av finansiell rådgivning bedriver dessa samma eller likartad verksamhet. Sökandena överklagade Skatterättsnämndens beslut till Regeringsrätten. Även Regeringsrätten beslutade att bestämmelserna i 3:12-reglerna om undantagsregeln inte var tillämplig vid utdelning till ägare av kvalificerade aktier i respektive bolag men ändrade Skatterättsnämndens beslut och ansåg att företagen inte bedrev samma eller likartad verksamhet.

HDF hänvisade även i detta mål till förarbetena där det framhölls att bestämmelsen kan ha stor betydelse i inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.⁴⁴ Baserat på förarbetena och motiven i övrigt framhöll HDF att bestämmelsen samma eller likartad verksamhet:

*”i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen”.*⁴⁵ (prop. 1995/96:109 och RÅ 1997 ref.).

I målet ansågs inte samma eller likartad verksamhet föreligga trots att de båda företagen enligt ordalydelsen bedriver ”samma eller likartad verksamhet”. Det visar att kriteriet inte tar sikte på vad som enligt ordalydelsen menas med samma eller likartad verksamhet utan att *”hela eller delar av verksamheten”* ska ha överförts till ett annat företag eller där likartat samband föreligger.

HFD hänvisar tillbaka till RÅ 1997 ref. 48 vilket tydliggör domstolens resonemang i det tidigare målet. I mål RÅ 1997 ref. 48 fördes delar av verksamheten över till ett nystartat fåmansföretag med samma ägare. Målet öppnade dock upp för nya tolkningar i och med uttalandet att regeln *i huvudsak tar sikte* på sådana fall där hela eller delar av verksamheten har överförts till ett företag där verksamheten ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten *eller fall där likartat samband föreligger*.

3.2.4 RÅ 2005 ref. 3

I RÅ 2005 ref. 3 beslutade HDF att ett sådant likartat samband, som enligt tidigare praxis innebär att samma eller likartad verksamhet skall föreligga, inte förelåg mellan ett moderbolag och det överlåtande företaget i det fall en överföring sker till dotterbolaget.

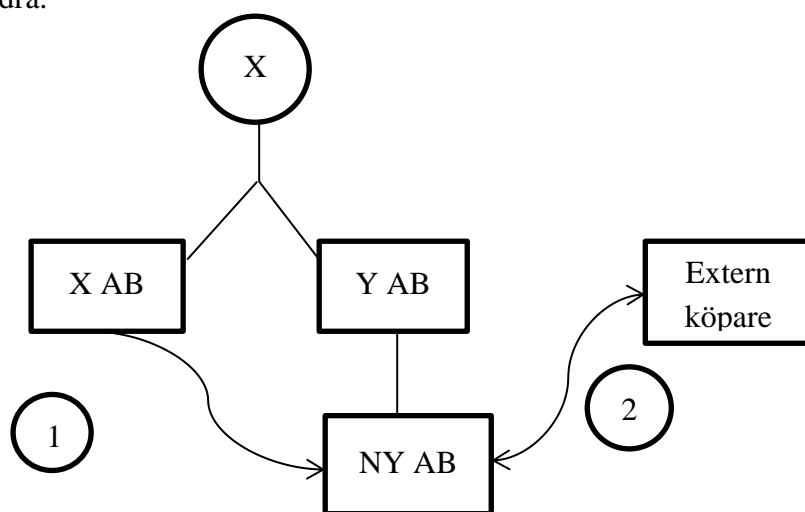
I målet ville en delägare bland annat få klarhet i frågan ifall aktierna i moderbolaget skulle anses kvalificerade av den anledning att moderbolaget fick anses bedriva samma eller likartad verksamhet som det överlåtande företaget med anledning av att ett antal fastigheter fördes över från det överlåtande företaget till moderbolagets dotterbolag.

⁴⁴ HFD hänvisar till prop. 1995/96:109 s. 88.

⁴⁵ RÅ 1999 ref. 28.

Den fysiska personen X ägde 100 procent av aktierna i X AB (det överlåtande företaget) samt 100 procent av aktierna i Y AB. Y AB var ett nybildat holdingbolag som i sin tur skulle bilda bolaget Ny AB till vilket fastigheterna skulle överföras till skattemässigt värde från X AB. Ny AB skulle relativt snart därefter säljas till en extern köpare till marknadspris, vilket var ett väsentligt högre pris än det skattemässiga värdet. Målet rörde i huvudsak frågan om överlåtelsen skulle ses som en underprisöverlåtelse och därmed uttagsbeskattas. Sökanden frågade SRN ifall aktierna i Y AB och NY AB skulle anses kvalificerade, då det är en förutsättning för att uttagsbeskattning inte skall ske.⁴⁶

Bilden visar hur överlåtelsen och avyttringen skedde i nära anslutning till varandra.⁴⁷



Steg 1: Fastighetsöverlåtelse av XAB till NYAB

Steg 2: Avyttring av NYAB till Extern köpare

SRN ansåg att aktierna i Y AB inte skulle anses kvalificerade av den anledning att X inte var aktiv i betydande omfattning i företaget då hans arbetsinsatser inte kunde anses ha en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Nästa steg blev därför att avgöra om X-s aktier i Y AB blev kvalificerade med anledning av att X varit verksam i betydanden omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Även här hänvisade SRN tillbaka till RÅ 1999 ref.28 och uttalandet om att det skall vara en överföring av hela eller delar av verksamheten och att den nya verksamheten skulle ligga inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller ha ett likartat samband.

I fallet rörde det sig om en verksamhetsgren i form av fastigheter som skulle överföras. Till skillnad från tidigare fall avgjorda av HFD skedde inte överföringen mellan de bolag som skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet, utan mellan det ena företaget och det andra företags dotterbolag.

⁴⁶ RÅ 2005 ref. 3, s. 1-2.

⁴⁷ Egen bild

Frågan var därmed om det kunde föreligga ett likartat samband mellan moderbolaget och det överlåtande bolaget, trots att det var det överlåtande bolaget och dotterbolaget som kunde anses bedriva samma eller likartad verksamhet.⁴⁸

SRN uttalade att i det fall moderbolaget endast bedriver förvaltning av aktierna i dotterbolaget, kan det ligga nära till hands att jämställa moderbolagets och dotterbolaget verksamhet. SRN tar dock här hänsyn till andra punkten i 57 kap 4 § 1 st. IL. I den berörda paragrafen finns ingen hänvisning till att aktierna kan anses kvalificerade i det fall delägaren varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

SRN följer bestämmelsens ordalydelse men framhåller samtidigt att även om en sådan skillnad mellan första och andra punkten inte var åsyftad av lagstiftaren är lagtexten tydlig. För att aktier skall anses kvalificerade, då ett bolag direkt eller indirekt äger aktier i ett annat bolag, kan aktierna enbart anses kvalificerade i det fall andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i det bolag i vilket det förstnämnda företaget direkt eller indirekt äger andelar i. Med anledning av ordalydelsen i paragrafens andra punkt anser SRN att ett likartat samband inte kan föreligga mellan moderbolaget och det överlåtande företaget i det fall överlåtelsen sker till dotterbolaget. HDF fastställde SRN:s beslut.⁴⁹

3.2.5RÅ 2007 not 66

I RÅ 2007 not 66 behandlar huruvida samma eller likartad verksamhet föreligger i och med ett franchiseavtal. A äger X AB som är ett renodlat holdingbolag och moderbolag till Y AB. Y AB bedriver försäljning och montering och har ett franchiseavtal med företag Z AB. A innehar 1/7 av aktierna i Z AB men är inte verksam i betydande omfattning i Z AB. A är verksam i betydande omfattning i Y AB. A begärde ett förhandsbesked från SRN om hans andelar i Z AB är kvalificerade på grund av att han är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

HFD fastställde förhandsbeskedet varför SRN:s argumentation återges nedan. SRN hänvisar till RÅ 1999 ref. 28 där HFD klargör, att bestämmelsen i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan företagen.

I målet överfördes ingen verksamhet mellan företagen och SRN menar att det faktum att verksamheten bedrivs i form av franchising inte innebär att ett sådant likartat samband föreligger mellan företagen. Nämnden menar därför att Z AB och Y AB inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Målet fastställer även att franchising inte per automatik innebär att ett likartat samband föreligger. Vidare håller domstolen fast vid kravet på att verksamhet ska ha överförts för att samma eller likartad verksamhet ska anses föreligga.

⁴⁸ RÅ 2005 ref. 3, s. 2-3.

⁴⁹ RÅ 2005 ref. 3, s. 3.

3.3 Sammandrag från rättsfallen

Av rättsfallen framgår följande omständigheter då bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet:

En verksamhet som är överförd från ett fåmansföretag till det andra, och ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten, leder till att bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet och det räcker inte att verksamheten bedrivs i likande företagsform exempelvis franchising.

Inte heller föreligger samma eller likartad verksamhet när ägarkretsen är identisk i båda bolagen och en jämförelse om bolagen bedriver likartad verksamhet kan även göras mellan det överlåtande bolaget och moderbolaget av ett övertagande bolag.

4. Högsta förvaltningsdomstolen domar: samma eller likartad verksamhet, januari 2010

4.1 Rättsutvecklingen RÅ 2010 ref. 11 mål I-V

Regeringsrätten har den 26 januari 2010 fastställt fem förhandsbesked om hur begreppet ”*samma eller likartad verksamhet*” ska tolkas. I RÅ 2010 ref 11 presenteras följande förhandsbesked.

4.1.1 Mål I

Fram till år 2005 ägde A samtliga aktier i X AB där han var aktiv i betydande omfattning och bedrev konsultverksamhet. Efter år 2005 förvaltade bolaget enbart kapital och A var anställd av ett annat bolag, ägt av utomstående. A återgick år 2007 till att bedriva konsultverksamhet men genom enskild firma. A funderar på att börja bedriva konsultverksamheten i ett annat av honom helägt aktiebolag, Y AB. A undrar om X AB och Y AB då skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet och andelarna i XAB därför skulle ”smittas” av (ett s.k. trädabolag) den nya verksamheten i Y AB.

SRN menar att den ursprungliga verksamheten har behållits i och med kapitalförvaltandet i X AB. Verksamheten som kommer att bedrivas i Y AB är enligt nämnden en fortsättning på verksamheten i X AB. Detta då den är knuten till A som person genom hans affärskontakter och kunskap. Därför ska verksamheten i Y AB anses överförd trots att inga tillgångar har överförts mellan företagen.

Det faktum att det har varit uppehåll mellan verksamheterna har ingen betydelse. Av målet framgår att det inte spelar någon roll om tillgångar från verksamheten har överförts till det nya företaget. Då ett nytt företag återupptar verksamhet som tidigare bedrivits i ett av ägaren ägt företag som förvaltar kapital från den tidigare verksamheten föreligger samma eller likartad verksamhet. Det går således inte att avkvalificera andelarna genom att avsluta verksamheten och sedan påbörja den i ett nytt företag inom femårsperioden.⁵⁰ Verksamheten kan dock bedrivas som enskild näringsidkare.

4.1.2 Mål II

A och hans syster ägde hälften var av aktierna i Y som i sin tur ägde samtliga aktier i Z samt 49 procent av aktierna i X. Resterande aktier i X ägdes till hälften var av syskonen. Verksamheten som från början bedrevs i X bestod av uthyrning och försäljning av lyftkranar. Denna verksamhet fördes först över från X till Y

⁵⁰ Tivéus, Ulf. *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 244.

och sedan från Y till Z. Efter överlåtelseerna bestod verksamheten i X av att hyra ut den fastighet där verksamheten i Z bedrevs. Y bedrev fastighetsförvaltning och hyrde ut fastigheter till externa kunder. A var verksam i betydande omfattning i Z och undrade om hans andelar i X var kvalificerade på grund av uthyrningen. Enligt lagtexten ska andelarna i ett fåmansföretag anses vara kvalificerade om andelsägaren är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag. I förevarande fall var kravet uppfyllt och A:s andelar i X ansågs vara kvalificerade. X och Z ansågs även bedriva samma eller likartad verksamhet då en del av verksamheten i det ena företaget överförts till det andra.

”Av praxis framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen ”(RÅ 1999 ref. 28)

Skatterättsnämnden ansåg, mot samma bakgrund som i mål 1452-09, att så var fallet. Motiveringen var att företagsgruppens huvudverksamhet ursprungligen bedrevs i X och att överlåtelsen av all del av verksamheten förutom fastighetsförvaltningen till Z endast innebar att huvudverksamheten delades upp på två bolag. Vidare lade skatterättsnämnden vikt vid att Z bedrev sin verksamhet i X:s lokaler.

4.1.3 Mål III

I målet ägde A det nybildade företaget X AB samt hälften av aktierna i Y AB. Resterande aktier i Y AB ägs av systerdotter till A. Y AB är moderbolag i en koncern som bedrev fastighetsförvaltning. A ämnade bilda ett nytt bolag, NYAB som även det skulle bedriva fastighetsförvaltning. Y AB avsåg att avyttra aktierna i sitt dotterbolag Z AB till underpris till X AB och ett bolag ägt av systerdottern. XAB skulle sedan avyttra aktierna till marknadspris till utomstående. Därefter skulle tillgångarna i XAB bestå av likvida medel som skulle lånas ut till Y AB med dotterbolag och till NYAB. Frågan i målet var om aktierna i X AB skulle anses kvalificerade på grund av att bolaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som YAB alternativt NYAB.⁵¹

Skatterättsnämnden uttalade, mot samma bakgrund som i tidigare nämnda mål, att vid avyttringen av ZAB kommer verksamheten som bedrivs i Y-koncernen att delas upp på ytterligare ett bolag, XAB. Verksamheten i XAB kommer att bestå av utlåning av kapital till den verksamhet som YAB bedriver. Förutsättningarna skall därför anses uppfyllda för att XAB och YAB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet på grund av denna bedömning förföll frågan om rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” var uppfyllt i NYAB.⁵²

4.1.4 Mål IV

A och B ägde hälften var av bolaget X AB, tidigare X Förvaltning AB. Bolaget bedrev, fram till år 2000, handel genom ett helägt dotterbolag med namnet X AB. A och B hade vardera två barn som arbetade inom verksamheten. A och B bilade i

⁵¹ RÅ 2010 ref II mål III s 1

⁵² RÅ 2010 ref II mål III s 3

slutet av år 2000 två nya bolag, Y AB och Z AB. Vidare delade X AB upp sin verksamhet genom att överlåta den till Y AB respektive Z AB för att sedan genom en fusion gå ihop med X Förvaltning AB under namnet X AB. Därefter överlät A och B bolagen Y AB och Z AB till barnen så att vart och ett av bolagen kom att ägas av en syskongrupp. Barnen har därefter fortsatt bolagens verksamhet. Y AB och Z AB bedrev sin verksamhet i en lokal som ägdes av X AB för vilken de betalade hyra. Företagen betalade även royalty till X AB för deras användande av X AB:s upparbetade ”varumärke”.⁵³

Första frågan som A och B önskar få svar på är om deras andelar i X AB anses vara kvalificerade. Om svaret är ja på första frågan vad händer då om A och B bildar ett nytt bolag, NYAB, till vilket de avyttra sina aktier i X AB till omkostnadsbeloppet, där NYAB endast ska förvalta de förvärvade aktierna. Andra frågan blir således om andelarna även i NYAB är att anse som kvalificerade. Är svaret nej på den frågan är den tredje frågan om skatteflyktlagen⁵⁴ anses tillämplig.⁵⁵

Skatterättsnämnden besvarade den första frågan på samma grund som ovan refererade fall. Om verksamheten överförs från ett bolag till ett annat ska det anses som samma eller likartad verksamhet. En skillnad från tidigare fall var dock att det var barnen som i detta fall varit verksamma i betydande omfattning. Andelarna i X AB var därmed kvalificerade.

Andra frågan blev nu aktuell eftersom andelarna var kvalificerade. A och B skulle inte vara verksamma i betydande omfattning i NYAB. Eftersom den verksamhet som NYAB bedriver inte faller inom verksamheten för Y AB och Z AB ska närstående till A och B inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Därför aktierna inte kvalificerade enligt lagtextens definition. Det ansågs inte heller falla inom 57:4 § 1 st. 2 p. IL tillämpningsområde eftersom A och B inte var verksamma i betydande omfattning i företaget. Sista frågan som besvarades gällde då om Skatteflyktlagen var tillämplig vid situationen vilket besvarades nekande.⁵⁶ Eftersom svaret på frågan två var nej.

HFD fastställde SRN:s förhandsbesked men undanröjde svaret avseende tillämpligheten av skatteflyktlagen med motiveringen att det inte fanns tillräckligt med underlag för att besvara frågan. Föredraganden var av avvikande mening och ansåg att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet endast tar sikte på andelarna i det fåmansbolag dit verksamheten har överlåtits. Med hänvisning till 3:12-tredningen som genomfördes år 2002 förklarar föredraganden vidare att andelarna i AB inte kan vara kvalificerade eftersom ”smittan” (ett s.k. trädabolag) inte kan gå i motsatt riktning.

HFD fastställde vidare att smittan upphörde efter att andelarna i X AB överläts till omkostnadsbeloppet till ett av sökanden ägt holdingbolag, NYAB. Att andelarna i X AB i stället ägs indirekt medför således att andelarna i X AB inte längre anses

⁵³ ÅR 2010 ref II mål IV s1

⁵⁴ Lag (1995:575) mot skatteflykt

⁵⁵ ÅR 2010 ref II mål IV s1

⁵⁶ ÅR 2010 ref II mål IV s3

kvalificerade vilket i sin tur innebär att aktierna i NYAB inte heller är kvalificerade i aktieägarens hand. Ett till synes ganska enkelt sätt att avkvalificera smittade aktier på. Detta p.g.a. att bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL endast är tillämplig då ägaren eller närstående har varit aktiv i antingen holdingbolaget/moderbolaget eller dotterbolaget, då någon motsvarande bestämmelse avseende samma eller likartad verksamhet inte existerar i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL.

4.1.5 Mål V

A som i detta fall är sökande, äger företag X AB, bolaget är ett holdingbolag som enbart äger och förvaltar andelar i dotterbolaget Y AB. Delägare A är aktiv i betydande omfattning i Y AB som bedriver konsultverksamhet. A:s andelar i X AB är därför kvalificerade. A vill avskilja medel från dotterbolaget Y AB till antingen X AB eller till ett nytt bolag, Ny AB.

A frågar Skatterättsnämnden om andelarna är kvalificerade i något av de föreslagna alternativen. Det första alternativet innebär att utdelning görs från Y AB till X AB. X AB överlåter sedan aktierna i Y AB till underpris till Ny AB. Det andra alternativet innebär att X AB avyttrar en viss del av aktierna i Y AB till Ny AB till underpris. Ny AB löser sedan in aktierna till marknadspris. Kapitalet i X AB skulle sedan förvaltas diskretionärt av extern förvaltare. A kommer fortsätta att vara verksam i betydande omfattning i Y AB.

Nämnden ansåg att verksamheten delades upp på ytterligare ett företag i samband med överlåtelse av aktierna. Konsultverksamheten kommer att bedrivas i Y AB medan X AB:s verksamhet kommer att avse förvaltning av kapital som bolaget mottagit från Y AB genom utdelning. SRN anser att förutsättningarna är uppfyllda för att X AB alternativt Ny AB och Y AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

4.2 Sammanställning av rättsutvecklingen

Av rättsfallen framgick följande omständigheter då bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet:

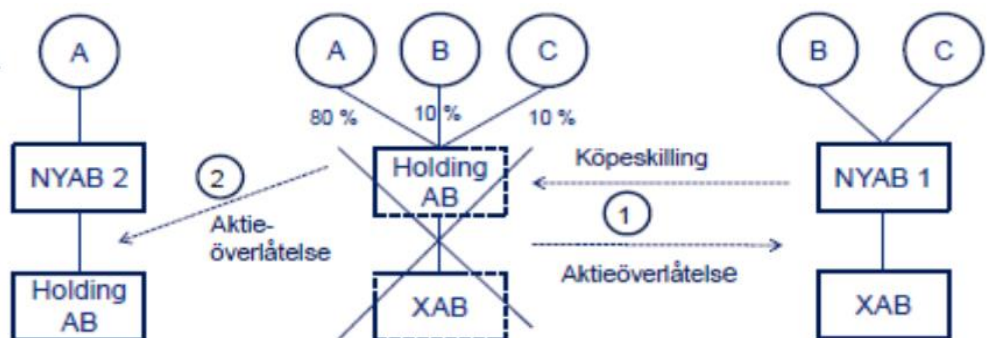
Överföring av upparbetat kapital från det ena bolaget till det andra bolag, den kunskap och affärskontakter som överförs från ett fåmansföretag till ett annat anses vara rekvisit nog för att bolagen skall anses bedriva ”samma eller likartad verksamhet” och det kan finnas en anknytning mellan det överlåtande bolaget och överlåtna verksamheten som leder till att bolagen fortsättningsvis anses bedriva likartad verksamhet. En anknytning kan vara att verksamheten bedrivs i en fastighet som ägs av det överlåtande bolaget.

5. Högsta förvaltningsdomstolens domar: 2011

5.1 HFD 2011 ref. 75 och not. 88

Den 25 oktober 2011 fastställde HFD två avgöranden som tidigare avgjorts i SRN.⁵⁷ I HFD 2011 ref.75 ägs X AB av A, B och C, vilka alla är verksamma i företaget, för att genomföra ett generationsskifte överläts aktierna till Holding AB som A, B och C äger tillsammans. X AB delar ut det utdelningsbara beloppet till Holding AB. Därefter överlåter Holding AB aktierna i X AB till NYAB1 som ägs av B och C. Aktierna som A, B och C äger i Holding AB säljs till NYAB2 som A äger ensam. Därefter kommer Holding AB att fusioneras med NYAB2, likvideras, säljas eller dela ut tillgångarna till NYAB2. En av frågorna i detta är mål är om A:s aktier i NYAB2 är kvalificerade eller inte.

Bilden nedan visa hur förfarandet gick till.⁵⁸



SRN anför att varken A, B eller C varit verksamma i betydande omfattning i NYAB 2 och A:s aktier kan därför inte med detta som grund anses vara kvalificerade. Frågan blir då om NYAB 2 kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet och att A:s aktier därför kan anses vara kvalificerade. Med hänvisning till RÅ 1999 ref 28 och RÅ 2010 ref 11 I-V menar SRN att jämförelsen med ett annat fåmansaktiebolag tar sikte på situationer då hela eller delar av verksamheten i ett fåmansaktiebolag överförs till ett annat fåmansaktiebolag och där verksamheten i det senare bolaget ligger inom ramen för verksamheten i det första bolaget eller i fall där det föreligger ett likartat samband mellan bolagen. Då X AB genom utdelning till Holding AB alternativt genom Holding AB:s överlåtelse av aktierna i X AB till NYAB 1 tillförs kapital som hänför sig från X AB, i vilket de tre sökandena varit

⁵⁷ HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88.

⁵⁸ Stefan Asklöf & Daniel Glückman, „Skattedagarna 2011 *Beskattning av vinsthemtagning från ägarledda företag*.”

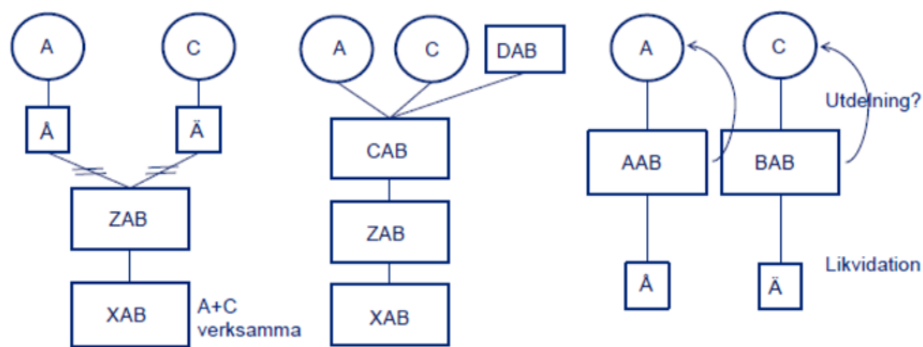
verksamma i betydande omfattning. Holding AB kommer därefter att förvalta detta kapital vilket sedan övertas av NYAB 2.

SRN menar att det inte finns anledning att göra en annan bedömning då kapital överförs till NYAB 2 genom avyttring av Holding AB eller då kapital överförs direkt från X AB till NYAB 2 och anses därför bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB, RÅ 2010 ref 11 I. SRN menar därför att A:s aktier i NYAB 2 är kvalificerade och därmed att de särskilda reglerna kring beskattning av fåmansaktiebolag är tillämpliga vid utdelning från NYAB 2. HFD fastställer SRN:s förhandsbesked.

5.1.1 HFD 2011 not. 88

HFD 2011 not. 88 behandlade en omfattande omstrukturering, A och B är syskon och äger tillsammans med C bolaget YAB. A och C är verksamma i XAB som är ett helägt dotterbolag till YAB. A och C överlät sina aktier i Y AB till det utländska bolaget ZAB som A och C ägde indirekt genom två utländska bolag Å AB och Ä AB. A, B och C bildade tillsammans med D AB bolaget CAB. D AB äger 31 procent av aktierna i C AB, resterande andelar ägdes av A, B och C. Under 2009 avyttrade Å AB och Ä AB alla aktier i Z AB till C AB för marknadsvärdet. Å AB och Ä AB:s verksamhet består enbart i att förvalta kapital från försäljningen av andelarna i Z AB. I samband med att CAB köpte andelarna i Z AB skedde en omstrukturering som medförde att C AB direkt äger även Y AB och X AB.

Förutsättningarna illustreras av figur ⁵⁹



SRN slår fast att A respektive C:s andelar i A AB respektive B AB inte kan anses vara kvalificerade till följd av att de varit verksamma i betydande omfattning då de i dessa bolag inte varit aktiva. Det återstår då att avgöra huruvida andelarna kan anses vara kvalificerade till följd av att B och C varit verksamma i ett fåmansaktiebolag som anses bedriva samma eller likartad verksamhet som A AB respektive B AB.

⁵⁹ Stefan Asklöf & Daniel Glückman, Skattedagarna 2011 Beskattning av vinsthemtagning från ägarledda företag

SRN menar att denna jämförelse med ett annat fåmansaktiebolag tar sikte på situationer då hela eller delar av verksamheten i ett fåmansaktiebolag överförs till ett annat fåmansaktiebolag och där verksamheten i det senare bolaget ligger inom ramen för verksamheten i det första bolaget eller i fall där det föreligger ett likartat samband mellan bolagen, RÅ 1999 ref 28 och RÅ 2010 ref 11 I-V. Å och Ä har tidigare indirekt ägt X AB, då detta bolag sedan såldes externt fick Å och Ä del av det kapital som fanns i bolaget, detta kan hänföras till det arbete som B och C utfört. Å och Ä har förvaltat detta kapital som nu överförs till A AB respektive B AB vid likvideringen. SRN anser därför att B och C:s andelar i A AB respektive B AB är kvalificerade. HFD fastställer förhandsbeskedet.

5.2 HFD 2012 ref 67 I

HFD 2012 ref 67 A äger samtliga aktier i X AB. Bolaget ägde tidigare aktier i Y AB där A var verksam i betydande omfattning. År 2006 avyttrade X AB aktierna i Y AB till en extern köpare. X AB har efter avyttringen av aktierna i Y AB inte bedrivit någon annan verksamhet än kapitalförvaltning. Under 2008 bildade A tillsammans med en annan person Z AB. A avyttrade av sina aktier i X AB till underpris till Z AB varefter dessa aktier löstes in till marknadsvärdet. Under 2008 förvärvade Z AB samtliga aktier i Å AB. Förvärvet finansierades delvis med de medel som Z AB erhållit vid inlösen av aktierna i X AB. Å AB tillhandahåller tjänster och varor avseende viss verksamhet.

Y AB:s verksamhet gällde marknadsföring och försäljning av viss annan verksamhet. A och den andre delägaren i Å AB är verksamma i betydande omfattning i Å AB. Z AB, har under år 2009 tillskjutit aktieägartillskott till Å AB och lämnat ett lån till bolaget. Senare har Å AB lämnat utdelning till Z AB. A:s uppfattning är att fråga inte är om samma eller likartad verksamhet eftersom den verksamhet som bedrivs i Å AB är helt annorlunda än den verksamhet som bedrevs i YAB.

A frågar om hans aktier i X AB kan anses kvalificerade på den grunden att han är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. SRN anför att det av praxis, RÅ 1999 ref. 28, RÅ 2010 ref. 11 I-V och HFD 2011 ref. 75, framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag har överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.

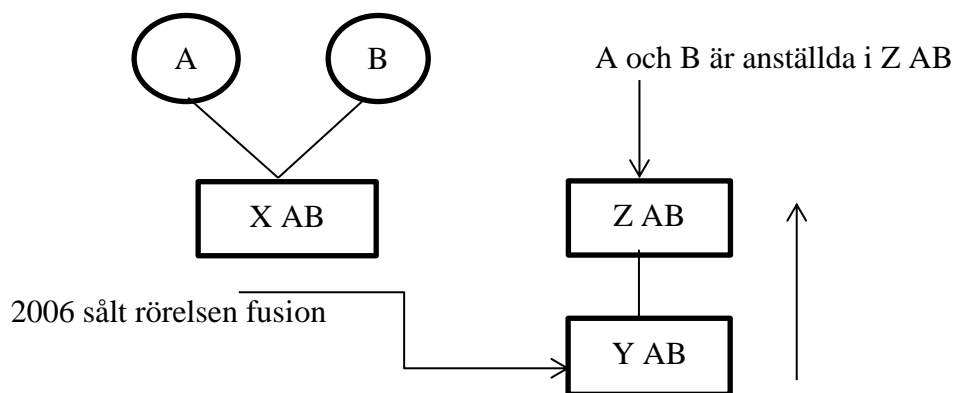
I detta fall menar SRN att kapital som härrör från A:s verksamhet i Y AB visserligen har överförs via X AB till Å AB men anser ändå att bolagen inte kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Eftersom X AB får anses bedriva en verksamhet som motsvarar den som fanns i Y AB medan verksamheten i Å AB är av annat slag skiljer sig detta fall från det som bedömdes i RÅ 2010 ref. 11 V. SRN anser vidare att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig.

HFD ansåg att de företag som mottagit kapital hade bedrivit en verksamhet som ytterst härrörde från det gamla verksamhetsbolaget. Därmed var det fråga om samma eller likartad verksamhet. Den omständigheten att företagen bedrev verksamhet av olika slag medförde ingen annan bedömning.

5.2.1 HFD 2012 ref 67 II

Detta fall gäller A och hans bror B som gemensamt äger X AB. Bolaget bedrev tidigare verksamhet i form av trädgårdsodling och blomsterhandel. År 2006 sålde X AB sin rörelse till ett fåmansföretag varefter detta bolag fusionerades med Y AB. Samtidigt sålde X AB den fastighet på vilken den avyttrade rörelsen bedrevs till fåmansföretaget Z AB. Bröderna saknar ägarintressen i köparbolagen. Varken A eller hans bror B har från tidpunkten för försäljningarna varit verksamma i betydande omfattning i X AB. A var verksam i betydande omfattning i Y AB t.o.m. den 30 november 2007 medan brodern är verksam där i betydande omfattning. Bröderna fortsatte arbetet i det köpande företaget och erhöll kollektivavtalsenlig lön.

Bilden visar A och B:s arbetsförhållande i Z AB.⁶⁰



A vill ha svar på frågan om hans aktier i X AB är kvalificerade efter utgången av år 2011. A anser att aktierna i X AB inte är kvalificerade.

SRN framhåller att syftet med bestämmelserna i 57 kap. är att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktier enligt prop. 1989/90:110 del 1 s. 467.

SRN menade också att bestämmelsen ifråga i huvudsak tar sikte på fall där andelsägaren eller någon närstående i det ena företaget som under aktuell tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i det andra fåmansföretaget också ska vara delägare i det företaget.

RÅ 2010 ref. 11 I och HFD 2011 ref.75 har uttrycket tolkas så att det är tillämpligt i sådana fall slagits fast att uttrycket i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.

I detta fall menar SRN att vinsten från försäljningen av rörelsen förvaltas i XAB. Härigenom får X AB anses ha tillgodogjort sig kapital som fram till dess genererats i verksamheten och som kan hänföras till brödernas arbetsinsatser i

⁶⁰Stefan Asklöf Skattedagarna 2012 *Beskattning av vinsthemtagning för ägarledda företag*(Deloitte AB)

bolaget. Det innebär att verksamhet ska anses ha förts mellan X AB och Z AB. SRN menar den omständigheten att inte vare sig A eller hans bror efter denna tidpunkt direkt eller indirekt varit ägare till några aktier i köparbolaget utgör ett hinder mot att anse att Z AB och X AB bedriver samma eller likartad verksamhet. Lagtexten ger inte svar på om ägarsamband är ett krav för att bestämmelsen ska kunna tillämpas och saken har inte prövats i praxis.

I det aktuella fallet finns inget sådant ägarsamband, avtalet innehåller inget annat än att A och B endast ska erhålla sedvanlig lön i anställningsförhållandet. Av det följer att A:s aktier i X AB kan därmed inte anses utgöra kvalificerade andelar efter utgången av år 2011.

5.2 Förhandsbeskedet 2013

5.2.1 Dnr66-12/D

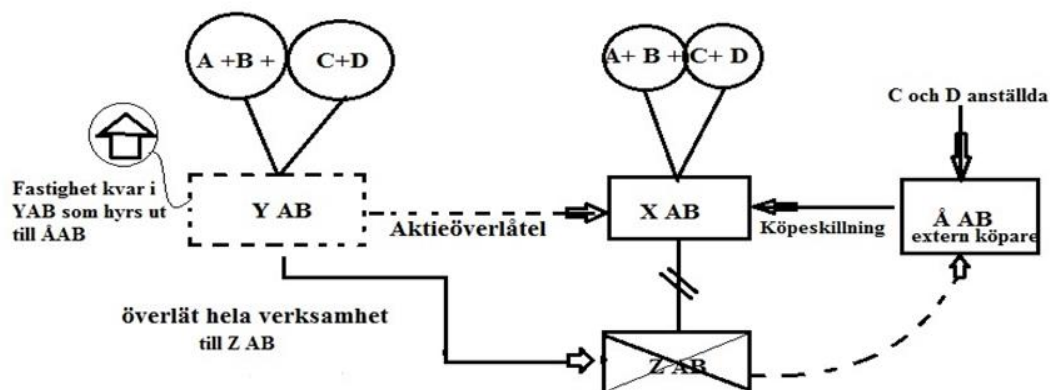
I förhandsbesked som meddelades 2013-04-09⁶¹ ansåg SRN att två företag inte hade ansetts bedriva samma eller likartad verksamhet då ägarsamband saknats. Förekomsten av tilläggsköpeskilling och hyresavtal inte hade påverkat SRN:s bedömning.

Dnr 66-12/D makarna A och B, deras två söner C och D ägde aktierna i Y AB. Verksamhet bedrev i en av bolaget ägd fastighet. Samtliga delägare var verksamma i YAB i betydande omfattning. Inför en extern försäljning av verksamheten i YAB förvärvade delägarna år 2008 det nybildade bolaget X AB till vilket de överlät sina aktier i Y AB. Samma år köpte X AB i sin tur det nybildade bolaget Z AB varefter Y AB överlät hela sin verksamhet till Z AB. Kvar i Y AB fanns efter försäljningen enbart den fastighet i vilken verksamheten bedrivits.

2008 sålde X AB aktierna i Z AB till en extern köpare Å AB som övertog verksamheten i Z AB. Ingen av delägarna i X AB eller någon närstående till dem hade några ägarintressen i Å AB. Förutsättningen var att C och D då fortfarande var anställda i Å AB. Vid förvärvet av Z AB tecknade Å AB även ett avtal med Y AB om att hyra den fastighet varifrån den förvärvade verksamheten bedrivits.

⁶¹ Dnr 66-12/D 2013-04-09

Bilden nedan visar hur förfarandet gick till.⁶²



Y AB hade sedan verksamheten avyttrades endast bedrivit fastighetsförvaltning som skötts av externa entreprenörer, X AB hade inte bedrivit någon annan verksamhet än kapitalförvaltning. Frågorna som A och B ville ha svar på var huruvida deras aktier i X AB var kvalificerade andelar även efter utgången av femårsperioden.

SRN ansåg att enligt förutsättningarna får X AB och Å AB anses bedriva samma eller liknande verksamhet. I det senare bolaget har C varit verksam i betydande omfattning men däremot inte makarna A och B själva eller någon annan närstående. I sin bedömning refererade SRN till RÅ 2010 ref. 11 I och HFD 2011 ref.75. Av HFD 2012 ref. 67 II. framgår för att villkoren i 57 kap. 4 § förstestycket 1 ska vara uppfyllda krävs därutöver att andelsägaren eller någon närstående i det ena fåmansföretaget som under aktuell tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i det andrafåmansföretaget också ska vara delägare i det företaget. Ett sådant ägarsamband saknas i detta fall.

SRN förklarade vidare att omständigheten kring den utbetalade tilläggsköpeskillningen varit beroende av C och D:s fortsatta anställningar i Å AB inte kan anses leda till någon annan bedömning. Inte heller förekomsten av hyresavtalet av fastigheten mellan Y AB och Å AB leder till någon annan slutsats. A och B:s aktier i X AB upphör att vara kvalificerade andelar när femårsperioden löpt ut.

5.3 Sammanställning

Av HFD:s domar framgick följande omständigheter då bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet:

Ett ägarsamband förutsätts efter överföringen av det upparbetade kapitalet, om det övertagande bolaget hade tillgodgjort kapital som genererat i det överlåtande företaget, medel som har överförts från det kapitalförvaltande företag, genom att direkt avyttra en aktiv rörelse extern och påbörja på en passiv kapitalförvaltning.

⁶² Egen bild

Och verksamhetsöverföring mellan två bolag verksamheten i det mottagande företaget måste ligga inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten.

6 Analys

6.1 3:12-reglerna i allmänhet

3:12-reglerna är under ständig diskussion och kommer troligen så alltid att vara. Reglerna som infördes för att skapa neutralitet och likformighet vid beskattningen har även en annan sida att ta hänsyn till. Reglerna ska nämligen beakta det faktum att Sverige har små och medelstora företag ur ett samhällsekonomiskt perspektiv vidare finns det idag mer, internationell konkurrens än tidigare.

Reglerna i Sverige påverkar svenska företags förutsättningar i förhållande till internationella företag på internationell mark. Att reglerna ska ta hänsyn till detta är något som troligen har gjort att reglerna ändrats och omdiskuterats ända sedan dess tillkomst. Reglernas syfte, att förhindra att förvärvsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst, är utgångspunkten som måste finnas med i all diskussion. Reglerna ska vara neutrala och likformiga, det vill säga, reglerna ska inte ha någon inverkan på valet av företagsform ska vid olika jämförelsesituationer utslaget vara det samma. Men det svåra har varit att välja jämförelsesituation för 3:12-reglerna.

Syftet med 3:12-reglerna är att fåmansföretag ska jämföras med andra företagsformer och att reglerna ska förhindra att arbetsinkomst förvandlas till lågbeskattad kapitalinkomst. För att reglerna ska vara så effektiva som möjligt behöver de, enligt SOU 2002:52, vara allmänt formulerade. För att klargöra begreppet samma eller likartad verksamhet för fåmansföretagare anser jag att begreppet bör förtydligas i lagstiftningen. I rättsfall, där Regeringsrätten gjort bedömning om samma eller likartad verksamhet föreligger, används samma motivering.

Regeringsrätten anser att reglerna i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen. Denna beskrivning anser jag skulle klargöra lagstiftningen och bör därmed föras in i 57 kap. IL. Eftersom begreppet i huvudsak används kan reglerna tillämpas även när någon verksamhetsöverlåtelse inte skett, exempelvis när den skattskyldige försökt uppnå en obehörig skatteförmån genom att omstrukturera bolagsstrukturen kringgå 3:12-reglerna.

6.2 samma eller likartad verksamhet- gällande rätt

57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL innehåller begreppen *verksam i betydande omfattning* och *samma eller likartad verksamhet*. Tolkningen av dessa begrepp har mer eller mindre överlåtits till praxis. Vad gäller begreppet verksam i betydande omfattning har förarbetena dock haft större betydelse och visat vägen i rätt riktning. Den praxis som finns på området följt samma riktning som förarbetena. Detta har inneburit att många av de frågetecken som funnits angående begreppet har klarlagts. Detta innebär dock inte att tillämpningsproblematiken avseende begreppet är klarlagda i alla vidkommande fall. Varje situation är unik och det kommer troligen även i framtiden finnas omständigheter som gör det svårbedömt huruvida begreppet ska anses vara uppfyllt. Men denna tillämpningsfråga bör även i fortsättningen överlämnas till domstolarna.

Vad gäller begreppet samma eller likartad verksamhet får dess tolkning anses vara något otydligare. Den första frågan som bör ställas avseende dess tolkning är huruvida 1995-års ändring ändrade dess tillämplighet. Tidigare preciserade lagtexten klart och tydligt att paragrafen skulle tillämpas på det ursprungliga företaget vid en verksamhetsflytt. Denna del togs dock bort och det påpekades endast att paragrafen skulle tillämpas på det nya företaget vid inledningsskedet då ett nytt företag startades. Huruvida den tidigare uttalade situationen även fortsättningsvis skulle falla in under den nya lydelsen angavs inte. Av uttalandena i RÅ 1997 ref. 48 I och II och RÅ 1999 ref. 28 kan eventuellt slutsatsen dras att en jämförelse endast kan utgå från det överlåtande företaget det vill säga det företag som ursprungligen bedrev verksamheten inte kan bli smittat vid en verksamhetsflytt. Även i de två stora utredningarna som gjorts avseende 3:12-reglerna har denna tillämpningsproblematik uppmärksamats. Utredningarna har därför föreslagit att en lagändring borde vara för handen.

Att lagstiftaren ändå valt att inte ändra utformningen av lagtexten kan innebära två saker. Antingen att lagstiftaren anser att denna situation omfattas, eller att den helt enkelt inte bör omfattas. I enlighet med 3:12-reglernas syfte borde denna situation dock omfattas. Det skulle annars vara möjligt att flytta verksamheten till ett nytt företag och sedan lägga det tidigare i karens för att undkomma 3:12-reglerna. Detta innebär att förvärvsinkomst omvandlas till kapitalinkomst för den skattskyldige vilket är emot reglernas syfte.

6.3 Tolkningen av utvecklingen - gällande rätt

Syftet med uppsatsen var att utreda hur tillämpningen av rekvisitet samma och likartad verksamhet sker i praxis. I HFD:s tidiga avgörande har fokus legat på överlåtelse av hela eller delar av verksamheten till ett annat fåmansföretag. HFD uttalade i RÅ 1999 ref. 28 att bestämmelsen 57 kap. 4 § p. 1 IL i huvudsak tar sikte på fall där hela eller delar av verksamheten har överlåtits och fall där likartat samband föreligger. I avgöranden som följde RÅ 1999 ref. 28 fortsatte domstolen att göra samma bedömning och det krävs emellertid att hela eller delar av verksamheten överläts för att rekvisitet ska vara uppfyllt.

I RÅ 2005 ref. 3 framkom att om en överlåtelse sker från ett fåmansföretag till ett annat fåmansföretags dotterbolag ska jämförelsen göras mellan det överlåtande bolaget och det förvärvande bolagets moderbolag. Samma eller likartad verksamhet ansågs inte föreligga eftersom paragrafens första punkt inte var bestämmelsens. Anknytningskriteriet samma eller likartad verksamhet saknas i paragrafens andra punkt varför kvalificerade andelar inte kunde föreligga. I RÅ 2010 ref. 11 mål II fastställdes att det går att avkvalificera aktier som är kvalificerade genom begreppet samma eller likartad verksamhet, genom att skapa ett holdingbolag och sedan föra över aktierna i fåmansföretaget dit. De två målen öppnar således upp möjligheterna för delägare att avkvalificera sina andelar.

I RÅ 2010 ref. 11 vidgades HFD:s tolkning av begreppet till att även omfatta kapital och vinstmedel. Tidigare har överlåtelse av hela eller delar av verksamheten inte omfattat kapital. Domstolen likställer i målet överföring av kapital och vinstmedel med att aktivt bedriva verksamhet. Samma eller likartad verksamhet ansågs föreligga både på grund av ”framåtsmitta” och ”bakåtsmitta”. Begreppet kan således omfatta både fall då hela eller delar av verksamheten överläts till ett nytt bolag som bedriver aktiv verksamhet och fall då det överlåtande bolaget enbart är ett förvaltade bolag och kapital har överförts från ett aktiv bolag till ett nytt bolag som enbart är förvaltande.

I HFD 2011 ref. 75, HFD 2011 not 88 och HFD 2012 ref 67 I - II utökades begreppet samma eller likartad verksamhet. I målen hade köpeskilling överförts mellan två fåmansföretag vilket medförde att samma eller likartad verksamhet förelåg. HFD likställer således köpeskilling med vinstutdelning/kapital. Domstolen betonade i målen att köpeskillingen härrör direkt från upparbetade vinstmedel från delägarnas arbetsinsatser varför andelarna ska vara kvalificerade. Avgörandena pekar på vikten av att delägarens arbetsinsatser beskattas i inkomstslaget tjänst.

Begreppet samma eller likartad verksamhet innefattar således situationer där hela eller delar av verksamheten har överförts från ett fåmansföretag till ett annat. Det som i vanligt språkbruk menas med samma eller likartad verksamhet har i praxis inte tolkats av ordalydelsen. Det vill säga, två företag som faktiskt bedriver samma eller likartade verksamheter täcks inte in i tolkningen. Begreppet har även kommit att innefatta överlåtelse av kapital och köpeskilling då delägarens arbetsinsats är den bakomliggande orsaken till köpeskillingen/kapitaltillgången. Samma eller likartad verksamhet kan föreligga om hela eller delar av verksamheten överläts till ett nytt bolag som bedriver aktiv verksamhet och det

överlåtande bolaget enbart är ett förvaltande bolag efter överlåtelsen. Men även i de fall kapital överförs från ett aktivt bolag till ett nytt bolag som efter överföringen enbart är förvaltande.

6.4 Sammafattande slutsatser

För att två fåmansföretag skall anses bedriva samma eller likartad verksamhet krävs i huvudsak: att av omständigheterna har skett:

Överföring av upparbetat kapital från det ena bolaget till det andra, den kunskap och affärskontakter som överförs från ett fåmansföretag till ett annat samma eller likartad verksamhet, att det övertagande bolaget hade tillgodogjort sig vinst som var genererat i det överlåtande företaget och ett ägarsamband förutsätts efter överföringen av det upparbetade kapitalet

HFD har utvidgat tolkningen av begreppet och fastslagit att samma eller likartad verksamhet skall anses föreligga i de fall vinstmedel som härrör från verksamheten i vilken delägaren varit verksam i betydande omfattning förs över till ett nytt bolag. Genom att kapitalet härrör från den ursprungliga verksamheten anses bolagen uppdelade på två bolag under förutsättning att den ursprungliga verksamheten bedrivs vidare. Det är vidare inte av betydelse om kapitalet förs över i form av vinstutdelning eller om kapitalet tillgodogjorts genom det mottagande företaget i form av köpeskilling.

Två bolag kan även anses bedriva samma eller likartad verksamhet utan att en överföring i form av materiella tillgångar sker mellan bolagen. Det är tillräckligt att överföringen sker i form av kunskap och affärskontakter. Det är heller inte av betydelse om delägaren upphör att vara verksam i betydande omfattning i ursprungsbolaget och först tre år senare startar upp ett nytt företag. Aktierna i det ursprungliga företaget skall ändå anses kvalificerade.

Vidare har HFD beslutat att det inte är av betydelse vilka aktier prövningen görs ifall aktierna skall vara kvalificerade utan att aktierna kan vara kvalificerade både i det ursprungliga och det mottagande företaget med anledning av att bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Det är därför inte längre möjligt att lägga bolaget i träda samtidigt som verksamheten fortsätter att bedrivas i ett annat bolag, vilket varit den allmänna uppfattningen sedan lagändringen år 1995. Numera börjar karenstiden löpa först den dag delägaren upphör att vara verksam i betydande omfattning i det bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

De aktieägare i fåmansföretag som tidigare har genomfört transaktioner som genom dagens tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet faller in under paragrafen och skall därför beskattas enligt 3:12 reglerna, kan komma att få sina tidigare beskattningsbeslut omprövade. Det finns även risk för efterbeskattning då andelsägaren lämnat en felaktig uppgift till ledning för beskattningen. Dock torde risk för skattetillägg vara minimal med anledning av att den felaktiga uppgiften kan anses ursäktlig då frågan om huruvida sådan inkomst skall beskattas varit omtvistad.

I RÅ 2010 ref. 11, HFD 2011 ref. 75, HFD 2011 not 88 och HFD 2012 ref 67 I - II har begreppet vidgats och omfattar numera även kapital, köpeskilling samt tilläggsköpeskilling. Det kan diskuteras huruvida köpeskilling ska omfattas av begreppet verksamhet då ingen aktiv verksamhet bedrivs. Men utifrån bestämmelsens bakomliggande syfte bör ändå köpeskilling omfattas för att förhindra att delägare utnyttjar bestämmelsens ordalydelse. I RÅ 2010 ref. 11 mål II avkvalificerades andelar eftersom bestämmelsen 57 kap. 4 § IL inte kunde tolkas på något annat sätt. Möjlighet att avkvalificera andelar inte ligger i linje med bestämmelsens syfte varför lagstiftaren bör ändra lydelsen. Bestämmelsen har i praxis inte kommit att omfatta situationer som inte var avsedda från början.

I HFD 2011 ref. 75 2011 not 88 och HFD 2012 ref 67 I likställdes köpeskilling och det överförda kapitalet med kapitalvinst. I målen påpekade domstolen att köpeskillingen var direkt kopplad till delägarens arbetsinsats i bolaget varför kvalificerade andelar ansågs föreligga. Om domstolen inte hade tolkat köpeskilling i begreppets omfattning skulle möjligheterna för delägare genom bolagskonstruktioner undgå beskattning i tjänst, Syftet med bestämmelsen skulle på så vis kunna kringgås.

HFD konstaterade att HFD 2012 ref 67 II lagtexten inte klart uttrycker något krav på att ett ägarsamband måste finnas mellan bolagen. Mot bakgrund av syftet med 3:12 -reglerna kom domstolen ändå fram till att bestämmelsen, i huvudsak tar sikte på situationerna där den verksamma personen också är delägare i det andra fåmansföretaget. De båda bolagen skulle därför inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet. I det senaste förhandsbeskedet som publicerades den 25 april 2013 med dnr-12/D har inte skatterättsnämndens bedömning påverkat tilläggsköpeskilling eftersom ägarsamband saknas.

Källförteckning

Offentliga tryck

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

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

Proposition 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Proposition 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare

Litteratur

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt* 14:e upplagan, 2013, Studentlitteratur, Lund

Peczenik, Aleksander *Juridikens teori och metod*. Norstedts juridik 1995

Rydin, Urban & Båvall, Bertil *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2:e & 3:e upplagan Norstedts Juridik AB Stockholm, 2008/2012

Sandström, Kjell & Svensson, Ulf *Fåmansföretag skatteregler och skatteplanering*. 8:e upplagan Björn Lundén Information AB 2010

Tjernberg, Mats *Beskattning av fåmansföretag*, 6:e upplagan, 2006, Thomsons Fakta

Artiklar

Silfverberg, Christer (2009) *Samma eller likartad verksamhet*. SN nr7-8 s. 437-451

Tivéus, Ulf (2010) *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*. SN nr4 s. 236-244

Rättsfallsregister

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1997 ref. 48 I och II

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2007 not 66 I

RÅ 2010 ref. 11 -V

Mål nr-1626-09

Mål nr-1455-09

Mål nr-1452-09,

Mål nr-1454-09

Mål nr-1646-09

HFD 2011 ref. 75

HFD 2011 not. 88

HFD 2012 67 I – II

Förhandsbesked från skatterättsnämnden 2013

Dnr 66-12/D

Internetkälla

Asklöf, Stefan och Glickman, Daniel, [http://news.deloitte.se/Skattedagarna 2011/
Beskattning av vinsthemtagning](http://news.deloitte.se/Skattedagarna%202011/Beskattning%20av%20vinsthemtagning)(hämtad 2013-01-20)

Stefan Asklöf. <http://news.deloitte.se/Skattedagarna> 2012 *Beskattning av
vinsthemtagning för ägarledda företag* (hämtad 2013-01-20)

Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*
Skatteinformation, Norstedts Juridik AB, (hämtad 2013-01-20)