



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Klara Apéria

Ägarskifte i fåmansaktiebolag

- Styr dagens skatteregler valet av köpare?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Niklas Arvidsson

Termin: VT 2014

Innehållsförteckning

SUMMARY	2
SAMMANFATTNING	3
BEGREPPSFÖRKLARINGAR OCH FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Forskningsläge	8
1.6 Disposition	8
2 FÅMANSBOLAGSREGLERNA	10
2.1 Bakgrund	10
2.2 Begreppsdefinitioner	11
2.2.1 Fåmansföretag	11
2.2.2 Delägare	12
2.2.3 Närstående personer	12
2.2.4 Kvalificerade andelar	13
2.3 3:12-reglernas utformning	13
3 ÄGARSKIFTE I FÅMANSBOLAG	17
3.1 Allmänt om överlåtelser	17
3.2 Överlåtelse av fåmansbolag till extern köpare	17
3.3 Generationsskifte i fåmansbolag	19
4 SAMMA ELLER LIKARTAD VERKSAMHET	21
4.1 Allmänt om rekvisitet	21
4.2 Trädadomarna RÅ 2010 ref. 11 (I-V)	21
4.3 HFD 2011 ref 75	22
5 SKATTERÄTTSLIGA PRINCIPER	23

5.1	Likformighetsprincipen	23
5.2	Neutralitetsprincipen	23
6	ANALYS	24
6.1	Hur ser skattekonsekvenserna ut idag vid ägarskifte i ett fåmansbolag?	24
6.2	Utgör karensregeln ett hinder för överlåtelse av fåmansbolag till närstående?	26
6.3	Om karensregeln utgör ett hinder, hur bör lagstiftningen vara utformad för att undvika denna situation?	27
7	SLUTSATS	30
8	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	32

Summary

Closely held companies are an important factor in the Swedish national economy. A transfer of ownership makes it possible to utilize accrued values in these companies and it is therefore important that the Swedish tax system is shaped in a way that facilitate the implementation of this transaction. The legislation regarding closely held companies, otherwise known as the 3:12-rules, does not always satisfy this requirement. It is however important that the legal framework is enforced and prevents the owner to transform highly taxed salary income to a lower taxed capital income, which is the purpose of the rules. The rule in chapter 57 § 4 ITA (Income tax act 1999:1229) is an example of a regulation with this purpose that also plays a significant role in a transfer of ownership, since the application of the law can lead to different taxation depending on to whom the company is sold to. A result that neither complies with the purpose of the rules nor principles of tax law.

The problem with this difference in taxation occurred as a result of five rulings from the Supreme Administrative Court in 2010 where the court determined the scope of the construct "*same or similar activity*" in chapter 57 § 4 ITA. The interpreting aggravates the possibilities to avoid the 3:12-rules and get a more favorable tax when a transfer of ownership is made to a person within the family, which is possible if the buyer is an external person.

This difference in taxation depending on the buyer does not always emerge when a closely held company transfers its ownership. The purpose of this essay is therefore to clarify when and how this emerges. It will also discuss if the difference in taxation prevents transfer of ownerships to be made and how a better solution would look like.

Sammanfattning

Fåmansföretag spelar en betydande roll för den svenska samhällsekonomin. Ägarskiften i dessa bolag gör det möjligt att tillvarata företagets upparbetade värden och det är därmed viktigt att det svenska skattesystemet är utformat på ett sådant sätt att det skapar goda förutsättningar för transaktionens genomförande. Fåmansföretagsreglerna, även kallade 3:12-reglerna, kan utgöra ett hinder för detta. Det är däremot angeläget att detta regelverk efterlevs och ej öppnar upp för inkomstomvandling, vilket reglerna syftar till att förhindra. Karensregeln i 57 kap. 4 § IL är en regel med just denna avsikt och som kan spela en särskilt stor roll vid ett ägarskifte. Regelns utformning och tolkningen av rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* kan idag resultera i en olikbehandling i beskattning beroende på till vem man avyttrar ett fåmansbolag, en konsekvens som varken är förenlig med lagregelns ändamål eller skatterättsliga principer.

Problemet med olikbehandlingen uppdagades framförallt 2010 i och med Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2010 ref. 11 (I-V), de så kallade Trädadomarna. Sammantaget fastställde domarna för de fem målen ett utvidgat tillämpningsområde för när ett bolag anses bedriva *samma eller likartad verksamhet*. Detta har försvårat möjligheten att lägga sitt bolag vilande i fem år i väntan på att 3:12-reglerna inte längre ska vara tillämpliga och en mer gynnsam beskattning ska bli aktuell vid överlåtelse till en person inom närståendekretsen. Vid överlåtelse till en extern köpare kvarstår däremot denna möjlighet och skattekonsekvensen kan därmed ibland skilja sig på så sätt att skattesatsen nästan kan vara dubbelt så hög vid överlåtelse till närstående i jämförelse med om överlåtelsen istället sker till en extern person.

En skillnad i skattekonsekvenser beroende på köpare uppkommer däremot inte alltid vid ett ägarskifte i ett fåmansbolag. Syftet med uppsatsen är därför att klargöra när denna olikbehandling kan uppstå, hur beskattningen då skiljer sig vid ett generationsskifte respektive överlåtelse till en extern part, om denna skillnad utgör ett hinder mot ägarskiften i fåmansbolag och hur en mer önskvärd lösning skulle kunna se ut.

Begreppsförklaring och förkortningar

Aktiv aktieägare	En aktieägare som är verksam i betydande omfattning i bolaget enligt 57 kap. 4 § IL
Dir.	Kommittédirektiv
Generationsskifte	Överlåtelse av ett företag från en generation till en annan inom familjen. Det kan även avse en överlåtelse till andra närstående, anställda eller extern köpare. I denna uppsats innebär begreppet överlåtelse inom en familj.
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
SFS	Svensk författningssamling
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SvSkT	Svensk Skattetidning
Trädabolag	Ett företag där delägaren upphör att vara verksam i betydande omfattning och som endast bedriver en kapitalförvaltande verksamhet i väntan på att karenstidens ska löpa ut.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Företagande och entreprenörskap är en viktig drivkraft för ekonomisk tillväxt i en samhällsekonomi¹. I Sverige finns idag cirka en miljon företag² och 90 procent av alla dessa ägs av en eller ett fåtal personer. Ägarledda företag spelar alltså en stor och betydelsefull roll för den svenska ekonomin. Av särskilt stor betydelse är företag med ett långsiktigt engagemang. För att möjliggöra detta långsiktiga engagemang spelar ett flertal variabler in, varav en är det svenska skattesystemet. Inkomstskatten kan vara en stor kostnadspost som måste iaktas vid bedömningen av om företaget ska drivas vidare och överlämnas till en ny ägare. Ägarskiftet gör det möjligt att tillvarata upparbetade värden i företaget och det är därmed viktigt att det svenska skattesystemet är utformat på ett sådant sätt att det ej begränsar denna möjlighet, utan snarare skapar goda förutsättningar för att underlätta transaktionens genomförande.³

Sedan 1977 har särskilda regler för beskattning av företag med ett fåtal ägare, så kallade fåmansföretag, förekommit i den svenska skattelagstiftningen. Syftet med bestämmelserna är att förhindra att delägares arbetsinkomster omfördelas till kapitalinkomster för att åstadkomma en lindrigare beskattning i inkomstslaget kapital. Reglerna fastslår därför hur stor del av kapitalvinsten och utdelningen som ska beskattas i inkomstslaget tjänst respektive kapital.⁴ För att dessa regler ska vara tillämpliga så krävs att andelarna i företaget klassificeras som kvalificerade. Detta krav är uppfyllt om delägaren eller någon till denne närstående varit *verksam i betydande omfattning* i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver *samma eller likartad*

¹ Tillväxtverket. *Fler och växande företag* 2014.

<http://www.tillvaxtverket.se/huvudmeny/insatserfortillvaxt/flerochvaxandeforetag.4.418280eb12db85acaec80003590.html> (Hämtad 2014-04-25).

² Statistiska centralbyrån. *Aktuell statistik ur Företagsregistret* 2014.

http://www.scb.se/sv/_/Vara-tjanster/Foretag--och-myndighetsregister/Foretagsregistret/Aktuell-statistik-ur-Foretagsregistret/ (Hämtad 2014-05-08).

³ Borg, Anders och Löof, Annie, Det ska bli lättare att ta över företag. *Svenska dagbladet*. 2014-03-14.

⁴ Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*. 2014, s.13ff.

verksamhet under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Denna klassifikationsregel kallas för karensregeln.⁵

Ägarskifte i fåmansbolag är ett ämne som vid ett flertal tidigare tillfällen varit uppe för diskussion. Både i 2013 och 2014 års budgetproposition framförde regeringen att beskattningen vid överlåtelser av kvalificerade andelar i fåmansföretag bör ses över⁶. Skälen för detta är enligt regeringen att ägarskifte inom familjen under vissa förutsättningar kan komma att missgynnas i jämförelse med en avyttring till en extern part utanför närståendekretsen, vilket kan bero på tillämpningen av den ovan nämnda karensregeln⁷. I början av 2014 påbörjades detta utredningsarbete, vars resultat ska presenteras år 2015⁸.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att klargöra de skatteeffekter som uppstår till följd av ägarskifte i ett fåmansbolag vid ett generationsskifte respektive överlåtelse till en extern köpare. Uppsatsen ska vidare analysera varför det idag ser ut som det gör och om detta rättsläge är förenligt med ändamålet bakom lagstiftningen för fåmansbolag samt relevanta skatterättsliga principer. Utifrån denna redogörelse ska uppsatsen diskutera om det eventuellt finns en alternativ lagreglering som på ett mer ändamålsenligt sätt överensstämmer med målen för lagstiftningen.

För att uppnå syftet ska uppsatsen besvara följande frågeställningar:

- Hur ser skattekonsekvenserna ut idag vid ägarskifte i ett fåmansbolag?
- Utgör karensregeln ett hinder för överlåtelse av fåmansbolag till närstående?

1.3 Metod och material

Uppsatsen är upprättad utifrån en rättsdogmatisk metod där juridiska källor använts för att fastställa gällande rätt. Materialet har även granskats utifrån ett kritiskt perspektiv för att analysera rättsläget i förhållande till dess ändamål och konsekvenser.

⁵ Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, 2014, s.34f.

⁶ Prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014, s.255.

⁷ Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen för 2013, s.276.

⁸ Dir. 2014:42 Översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag.

Uppsatsen bygger i första hand på lagtext. Detta material är däremot inte heltäckande och som utfyllnad vid bland annat förståelse av rekvisit och ändamålet med lagtexten har förarbeten och doktrin använts. Praxis har även analyserats, främst för förståelse av begreppet *samma eller likartad verksamhet* då definitionen av detta begrepp framförallt har fastställts därigenom. Rättsfall från 2010 och framåt är mest relevanta vid denna diskussion eftersom det då skedde en förändring av rättsläget.

Den doktrin som använts är främst tryckt litteratur specialiserad på fåmansbolagsbestämmelser skrivna av ett flertal olika författare utgivna från 2006 fram till 2014. Trots att lagtexten vid ett flertal tillfällen förändrats sedan 2006 är böckerna fortfarande relevanta eftersom mycket fortfarande är desamma, som exempelvis lagreglernas syfte och vissa definitioner. Även en del artiklar från vetenskapliga skatterättsliga tidskrifter har använts för att få ett kritiskt inslag i uppsatsen.

Uppsatsens huvuddel är avskild från analytiska inslag, vilka istället presenteras senare i en separat analysdel. Detta tillvägagångssätt har används för att undvika eventuella förvirringar i hur dagens skattesystem är uppbyggt, en risk som existerar i och med regelverkets komplexa utformning.

1.4 Avgränsningar

Fåmansbolagsreglerna är ett komplicerat regelverk som ständigt är föremål för förändring. I och med uppsatsen begränsade omfång kommer en redogörelse av reglerna samt dess bakgrund och ändamål endast göras i den mån det är relevant för att förstå skattekonsekvenserna vid ägarskifte i ett fåmansbolag. Exempelvis presenteras endast huvuddefinitionen av fåmansföretag och hur den exakta beskattningen av kapitalvinst, med skillnadsbelopp, har lämnats utanför uppsatsen. Likaså behandlas inte heller hur gränsbeloppet beräknas.

En mer djupgående genomgång görs däremot av begreppet *samma eller likartad verksamhet* eftersom det har en avgörande betydelse för en eventuell olikbehandling vid överlåtelse till en extern köpare i jämförelse med till närstående, däremot finns endast möjlighet att redovisa relevanta rättsfall i stora drag.

En avgränsning har gjorts gällande överlåtelseformerna till en indirekt försäljning, eftersom det ej finns utrymme för en heltäckande redogörelse. Anledning till valet av denna överlåtelseform är att den är vanligt förekommande vid överlåtelse av fåmansbolag och det är där eventuella skillnader kan uppstå i skattekonsekvenser.

Uppsatsen behandlar endast överlåtelse under överlåtarens livstid och generationsskifte genom testamente eller arv diskuteras ej.

1.5 Forskningsläge

Fåmansbolagsreglerna är ett ämne som har varit uppe för diskussion ett flertal gånger sedan de infördes 1977. Doktrin och debattartiklar behandlar ofta dessa bestämmelser och likaså finns även en del avhandlingar beträffande regelsystemet.

Fokus i den doktrin som finns på det område som uppsatsen behandlar ligger främst på rekvisitet *samma eller likartad verksamhet*. Detta är en av grundpelarna för diskussionen av skattekonsekvenserna vid ett ägarskifte och det mesta som är skrivet redogör även för den skatteskillnad som kan uppstå vid avyttring till närstående i jämförelse med till en extern person. Behovet finns däremot av ytterligare utredningar, vilket uppmärksammats i doktrinen.

Forskning och statistik gällande i vilken omfattning beskattningen påverkas av karensregeln vid avyttring av kvalificerade andelar samt vilken inverkan regeln har på valet av tillvägagångssätt vid utförda ägarskiften är något som inte presenterats men som hade varit intressant för uppsatsen. Detta kommer däremot förmodligen att kartläggas i regeringens utredning som ska redovisas 2015.

1.6 Disposition

Uppsatsen är fördelad på sex kapitel. Först och främst görs i kapitel två en genomgång av fåmansbolagsreglerna där bakgrund, begreppsdefinitioner och utformningen av reglerna presenteras för att få en grundläggande förståelse för ämnet. Därefter innehåller kapitel tre en redogörelse av hur ägarskiftet görs i ett fåmansbolag, med fokus på tillvägagångssättet vid en indirekt försäljning till en extern köpare respektive en köpare inom närståendekretsen. Rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* kan

spela en betydelsefull roll för skattekonsekvenserna vid ett ägarskifte och i kapitel fyra ges en förklaring av detta begrepp. Tillsist innehåller huvuddelen ett avsnitt med för ämnet relevanta skatterättsliga principer.

I uppsatsens sista delar görs en analys samt sammanfattning av rättsläget för att utifrån utfallet av denna presentera en alternativ bestämmelse som är mer förenlig med lagregelns ändamål och skatterättsliga principer. Därefter avslutas uppsatsen med sammanfattande slutsatser.

2 Fåmansbolagsreglerna

2.1 Bakgrund

1990/1991 genomfördes en skattereform i Sverige som har kallats århundrades skattereform. Reformen resulterade bland annat i ett dualistiskt skattesystem där man separerade tjänsteinkomster från kapitalinkomster och man skiljer sedan dess mellan tre olika inkomstslag; tjänst, näringsverksamhet och kapital. Beroende på vilket inkomstslag den skattepliktiga inkomsten tillhör varierar beskattningsmetod och skattesats.⁹ Fysiska personer beskattas framförallt i inkomstslaget tjänst och kapital och tjänsteinkomster separeras därmed från kapitalinkomster. Inkomst som härrör från arbete tillhör tjänsteinkomster, på vilka man tillämpar en progressiv beskattning beroende på inkomstens storlek. En kommunal skatt på cirka 32 procent utgår alltid och överstiger förvärvsinkomsten den så kallade skiktgränsen utgår även en statlig skatt enligt 65 kap. 3 § IL¹⁰. 65 kap. 5 § IL fastställer denna statliga skatt till 20 procent om förvärvsinkomsten överstiger 420 800 kronor och 25 procent om den överstiger 602 600 kronor för beskattningsåret 2014.

En kapitalinkomst är istället en inkomst som kan hänföras till en tillgång, exempelvis en aktie eller en fordran. Inkomsten förvärvas antingen löpande i form av avkastning under innehavstiden eller vid avyttring i form av en värdeökning. Kapitalinkomster beskattas med en proportionell, enhetlig statlig skatt på 30 procent enligt 65 kap. 7 § IL.¹¹

Fåmansföretag innebär i stora drag aktiebolag som ägs av ett fåtal personer med möjlighet att ensamma kontrollera företaget. Denna företagsform skiljer sig från flermansbolag, där ägarkretsen är så pass omfattande att en enskild ägare inte har lika stor påverkan på företagets verksamhet.¹² Inkomsten i ett fåmansföretag med aktiva

⁹ Prop. 1989/89:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning. Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt D.1: en läro- och handbok i skatterätt*. 2013, s.70.

¹⁰ Statistiska centralbyrån, *Kommunalskatterna 2014*. http://www.scb.se/sv_/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Offentlig-ekonomi-/Finanser-for-den-kommunala-sektorn/Kommunalskatterna/11849/11856/Behallare-for-Press/368333/ (Hämtad 2014-04-10).

¹¹ Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt D.1: en läro- och handbok i skatterätt*. 2013, s.173.

¹² Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*. 2012, s.2.

aktieägare kan uppkomma genom både arbetsinsatser och kapital i verksamheten¹³. I och med ägarens eller ägarnas möjlighet att kontrollera företaget kan de själva bestämma i vilken form de tillgodogör sig denna inkomst, där de tre huvudalternativen utgörs av lön, utdelning eller eventuell kapitalvinst vid försäljning av bolagets aktier. Ägare av fåmansföretag beskattas som en fysisk person i inkomstlagen tjänst eller kapital.¹⁴ Väljer ägaren att ta ut vinstmedel i form av lön beskattas inkomsten i inkomstlagen tjänst och en skatt på upp till 57 procent utgår. Disponerar ägaren istället vinstmedlen genom aktieutdelning eller kapitalvinst aktualiseras en kapitalbeskattning på 30 procent.

I och med de skilda nominella skattesatserna föreligger det en risk för omfördelning av skattebördan i fåmansföretag, där utdelning och kapitalvinst vanligtvis väljs för att beskattas i inkomstlagen kapital. Något som i vissa fall skulle resultera i att inkomst som genereras utifrån ägarens arbetsinsatser beskattas lägre än vad som är tänkt.¹⁵ I syfte att förhindra denna omfördelning och ägarnas möjlighet att utnyttja företagsformen för att uppnå obehöriga skatteförmåner infördes de så kallade 3:12-reglerna i samband med 1990/1991 års skattereform, vilka idag återfinns i framförallt 57 kapitlet i Inkomstskattelagen (1999:1229), IL¹⁶. Bestämmelserna utgörs av särskilda kapitalvinst- och utdelningsregler för aktiva fåmansdelägare och regelsystemet hanterar alltså delägarens beskattning och inte företagets¹⁷.

2.2 Begreppsdefinitioner

2.2.1 Fåmansföretag

56 kap. 2 § 1p. IL klargör huvuddefinitionen av företagsformen och fastställer att aktiebolag eller ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget utgör ett fåmansföretag.

¹³ Eriksson, Leif, Inkomstskattelag 57 kap., lagkommentar not 2125, maj 2014, Karnov Internet).

¹⁴ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 24.

¹⁵ Eriksson, Leif, Inkomstskattelag 57 kap., lagkommentar not 2125, maj 2014, Karnov Internet).

¹⁶ Prop. 1989/89:110 s.467.

¹⁷ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 58.

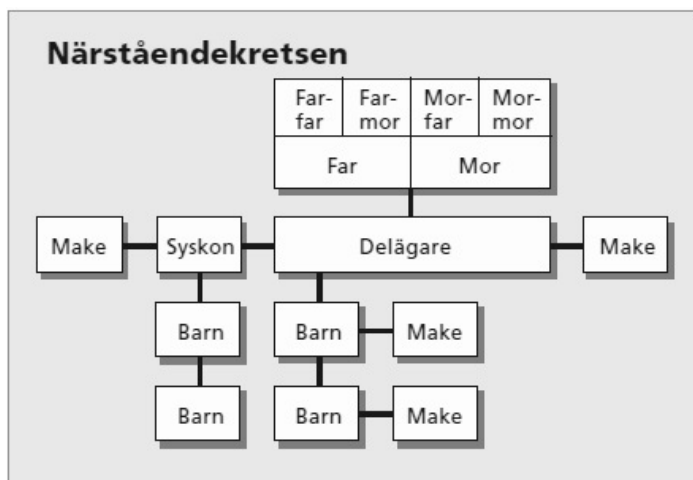
Vid bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansbolag läggs närstående personers andelsinnehav ihop och klassificeras som ett enda ägande enligt 56 kap. 5 § IL.

2.2.2 Delägare

56 kap. 6 § IL definierar delägare som en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar aktier i ett fåmansföretag.

2.2.3 Närstående personer

Närståendebegreppet definieras i 2 kap. 22 § IL och som närstående avses make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make, syskons avkomling och dödsbo som den skatteskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Avkomling innefattar även styvbarn och fosterbarn och med makar jämställs sammanboende som tidigare varit gifta eller har haft gemensamma barn enligt 2 kap. 20 § IL. Övriga sammanboende betraktas inte som närstående¹⁸.



Figur 1. Karta över närståendekretsen¹⁹

¹⁸ Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt D.2: en läro- och handbok i skatterätt*. 2013, s.447.

¹⁹ Skatteverket. *Definition fåmansföretag och kvalificerad aktie*.

[https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foretagare/foretagsformer/aktieb
olag/famansforetag/definitionfamansforetagkvalificeradaktie.4.6efe6285127ab4f1d258
0001532.html](https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foretagare/foretagsformer/aktieb
olag/famansforetag/definitionfamansforetagkvalificeradaktie.4.6efe6285127ab4f1d258
0001532.html) (hämtad 2014-04-05).

2.2.4 Kvalificerade andelar

Enligt 57 kap. 4 § IL är andelar i ett fåmansbolag kvalificerade under förutsättning att:

- delägaren eller någon närstående till denne har varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren, eller
- delägaren eller någon närstående till denne har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren, eller
- företaget, direkt eller indirekt, har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren där delägaren eller någon närstående till denne har varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren.

Verksam i betydande omfattning innebär utförande av arbetsinsatser med stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Företagsledare och andra högre befattningar uppfyller alltid detta krav.²⁰ Ibland kan även arbetsinsatser av arbetsledare och vissa anställda utan arbetsledande befattning göra att de klassificeras som *verksamma i betydande omfattning*. Värderingen av den ekonomiska betydelsen av arbetsinsatsen görs utifrån företagets storlek, verksamhet, organisation och vissa övriga omständigheter.²¹

Bedömningen av andelarna görs individuellt utifrån varje enskild delägare²². En utredning av begreppet *samma eller likartad verksamhet* presenteras nedan i avsnitt 4.

2.3 3:12-reglernas utformning

Utgångspunkten för reglerna är att uppnå likabehandling gällande skattebelastningen för en arbetande delägare i ett fåmansföretag och en aktieäggande löntagare i ett flermansbolag vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst.

²⁰ Prop. 1989/90:110 s.703.

²¹ SKV A 2006:12, *Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag.*

²² Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*. 2012, s.34f.

Svårigheter föreligger att särskilja vad som egentligen utgör inkomst på grund av arbete och inkomst hänförlig till kapital för en arbetande delägare i ett fåmansföretag som denne själv kontrollerar. Som en lösning på detta problem föreskriver 3:12-reglerna en uppdelning utifrån en schablonmässig beräkning, som fastställer vad som kan anses motsvara en uppskattad normal kapitalavkastning och beskattas i inkomstslaget kapital.²³ Bestämmelserna begränsar alltså det belopp som en i fåmansbolaget aktivt arbetande aktieägare kan beskatta i inkomstslaget kapital för kapitalvinst eller utdelning²⁴. Detta belopp kallas för gränsbelopp²⁵. Utdelning eller kapitalvinst som överskrider gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst och presumeras vara ett resultat av delägarens arbetsinsats i fåmansbolaget, en presumtion som inte kan motbevisas²⁶.

För att dessa särskilda utdelnings- och kapitalvinstregler ska vara tillämpliga måste vissa särskilda förutsättningar vara uppfyllda. Först och främst måste företaget uppfylla kvalifikationskraven för att betraktas som ett fåmansbolag enligt 57 kap. 1 § IL. Därutöver fastställer 57 kap. 2 § IL att ägaren måste vara en fysisk person, som dessutom innehar kvalificerade andelar i bolaget. Nästan alla aktier i fåmansföretag är däremot att betrakta som kvalificerade²⁷.

Beskattning av utdelning på kvalificerade andelar görs utifrån tre skikt. Det undre skiktet, vilket utgör utdelning upp till gränsbeloppet, tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital och beskattas alltså med en effektiv skattesats på 20 procent enligt 57 kap. 20 § IL och 65 kap. 7 § IL. Mellanskiktet fastställer 57 kap. 20 § IL omfattas av utdelning på kvalificerade andelar till den del det överstiger gränsbeloppet, vilket tas upp i inkomstslaget tjänst och beskattas med en kommunal skatt på cirka 32 procent och eventuellt en statlig skatt på 20-25 procent beroende på utdelningens och gränsbeloppets storlek enligt 65 kap. 5 § IL. Mellanskiktet och det övre skiktet avgränsas

²³ Prop. 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m. s.218f.

²⁴ Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt D.2: en läro- och handbok i skatterätt*, s.444.

²⁵ Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*. 2012, s.94.

²⁶ Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt D.2: en läro- och handbok i skatterätt*, s. 448.

²⁷ Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*. 2012, s.73.

genom en takbeloppsregel. I den mån beskattning på utdelning från ett företag till den skatteskyldige och till denne närstående personer som görs i inkomstslaget tjänst överstiger ett belopp på 90 inkomstbasbelopp (cirka 5 miljoner kronor) under beskattningsåret ska det istället tas upp i inkomstslaget kapital och beskattas med en statlig inkomstskatt på 30 procent enligt 57 kap. 20 a § IL och 65 kap. 7 § IL.

Utdelning < gränsbeloppet	420 800 kr > Utdelning > gränsbeloppet	420 800 kr < Utdelning > gränsbeloppet	602 600 kr < Utdelning > gränsbeloppet	Utdelning > 90 inkomstbas belopp
20 %	Ca 32 %	Ca 52 %	Ca 57 %	30 %

Figur 2. Tabell över beskattning på utdelning.

Kapitalvinster beskattas enligt samma tillvägagångssätt som på utdelning i de två undre skikten. Gällande det tredje skiktet skiljer det sig på så sätt att en kapitalvinst inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst i den mån det innebär att den skatteskyldige och till denne närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp ett belopp som överstiger 100 inkomstbasbelopp enligt 57 kap. 22 § IL. Det överskjutande beloppet, som ingår i det tredje skiktet, ska enligt 65 kap. 7 § IL beskattas i inkomstslaget kapital med en skattesats på 30 procent.

Kapitalvinst < gränsbeloppet	420 800 kr > Kapitalvinst > gränsbeloppet	420 800 kr < Kapitalvinst > gränsbeloppet	602 600 kr < Kapitalvinst > gränsbeloppet	Kapitalvinst > 100 inkomstbas belopp
20 %	Ca 32 %	Ca 52 %	Ca 57 %	30 %

Figur 3. Tabell över beskattning på kapitalvinst.

57 kap. 10 § IL definierar begreppet gränsbelopp som summan av årets gränsbelopp plus separat utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Hur årets gränsbelopp beräknas kan göras utifrån olika metoder, vilka uppsatsen ej kommer att behandla vidare. Viktigt att veta är däremot att delägaren eller delägarna kan välja att inte ta ut hela gränsbeloppet ett visst år utan spara den

överskjutande delen till kommande år, vilket kallas för sparad utdelningsutrymme enligt 57 kap. 13 § IL. Det sparade utdelningsutrymmet påverkar alltså storleken på det totala gränsbeloppet.

3 Ägarskifte i fåmansbolag

3.1 Allmänt om överlåtelser

Företagsöverlåtelser är en transaktion av stor ekonomisk betydelse med vanligtvis betydande skattekonsekvenser. Själva tillvägagångssättet för överlåtelserna skiljer sig beroende på vilken av de flertal överlåtelseformerna man väljer och vilken av formerna som är mest fördelaktig beror på i vilken rättslig form som verksamheten bedrivs, syftet med överlåtelserna och till vem överlåtelserna sker. Fåmansaktiebolag är som tidigare framförts fokus i denna uppsats och i det följande kommer därför överlåtelseformer aktuella för denna typ av bolagsform att beskrivas. Två huvudalternativ är möjliga att tillämpa vid överlåtelser av fåmansaktiebolag, valet ligger mellan överlåtelser av antingen andelarna eller tillgångar i bolaget.²⁸ Vanligtvis är det andelarna i bolaget som överlåts, ofta genom en indirekt försäljning, och det är därför detta som utgör innehållet i detta kapitel²⁹.

Följande förutsättningar gäller för den kommande redogörelsen av två skilda överlåtelsetransaktioner. AB 1 är ett aktiebolag som uppfyller rekvisiten för att betraktas som ett fåmansaktiebolag. AB 1 ägs till 100 procent av X som är en fysisk person. X är *verksam i betydande omfattning* i AB 1 och dennes andelar är därmed att betrakta som kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. X ska nu överlåta AB 1. I den ena presenterade överlåtelsetransaktionen ska bolaget köpas av en extern person och i den andra av X egna barn. I båda fallen ska köparen bedriva verksamheten vidare efter överlåtelserna och betraktas som verksam i betydande omfattning. AB 1 kommer därmed efter överlåtelserna att fortsätta att betraktas som ett fåmansaktiebolag.

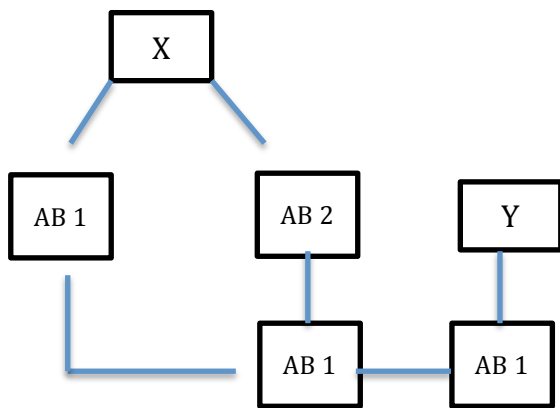
3.2 Överlåtelser av fåmansbolag till extern köpare

Första steget vid en indirekt försäljning utgörs av att X bildar ett nytt aktiebolag (AB 2) som denne också äger till 100 procent. Därefter sker en intern aktieöverlåtelser där X säljer samtliga aktier i AB 1 till AB 2. Verksamheten fortsätter att bedrivas i AB 1 som

²⁸ Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt D.2: en läro- och handbok i skatterätt*. 2013, s.517.

²⁹ Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt D.2: en läro- och handbok i skatterätt*. 2013, s.522.

nu utgör dotterbolag till AB 2.³⁰ Vid steg två sker själva försäljningen av aktierna i AB 1 till den externa köparen (Y) till ett pris så att en kapitalvinst uppkommer. Aktierna i AB 1 kategoriseras vanligtvis som näringsbetingade andelar för säljaren (AB 2) enligt 25 a kap. 3 § IL och på den kapitalvinst som uppkommer i AB 1 vid avyttringen råder skattefrihet enligt 25 a kap. 5 § IL.³¹



Figur 4. Försäljning till extern köpare via ett nybildat aktiebolag

För att X sedan ska kunna tillgodogöra sig kapitalvinsten som finns i AB 2 kapitalvinstbeskattas den hos X enligt 3:12-reglerna som redogjorts ovan (se avsnitt 2.3). Upp till gränsbeloppet beskattas kapitalvinsten med 20 procent i inkomstslaget kapital och till den del vinsten överskrider gränsbeloppet utgår istället en kommunal skattesats på cirka 32 procent i inkomstslaget tjänst. Om kapitalvinsten överstiger 420 800 kronor eller 602 600 kronor tas dessutom en statlig inkomstskatt ut på 20 procent respektive 25 procent för den del som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 65 kap. 5 § IL. 57 kap. 22 § IL fastställer att det maximala beloppet som beskattas i inkomstslaget tjänst för den skatteskyldige och dennes närstående för kapitalvinster hänförliga till fåmansbolaget är 100 inkomstbasbelopp under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. Det överskjutande beloppet beskattas i inkomstslaget kapital med en skattesats på 30 procent.³²

³⁰ Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*. 2014, s.159.

³¹ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 363.

³² Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*. 2012, s 318.

För att komma undan dessa skatteregler och beskattas mer förmånligt kan man låta AB 2 gå i träda och bli ett så kallat trädabolog. Detta är en metod där man egentligen endast inväntar att tidsperioden på fem år ska passera för att X ska klassificeras som passiv istället för aktiv.³³ När detta sker är delägarens aktier alltså inte längre att betrakta som kvalificerade, vilket gör att 3:12-reglerna inte är tillämpliga. X kan då tillgodogöra sig hela kapitalvinsten för aktieförsäljningen som finns i AB 2 genom att endast beskattas med en skatt på 25 procent i inkomstslaget kapital, då fem sjättedelar av vinsten är skattepliktig och skattesatsen är proportionerlig på 30 procent enligt 42 kap. 15 a § och 65 kap. 7 § IL.³⁴

3.3 Generationsskifte i fåmansbolag

Ett generationsskifte i ett aktiebolag innebär att bolaget lämnas över till nästkommande släktled³⁵. År 2004 slopades arvs- och gåvobeskattningen och överlåtelsen kan därmed genomföras skattefritt förutsatt att vederlag inte utgår för aktierna³⁶. Däremot är situationen som sådan att den äldre generationen, som väljer att överlåta företaget, ofta har behov av en trygg framtida försörjning och en vederlagsfri överlåtelse är därför inte alltid ett för dem fördelaktigt alternativ. Istället sker generationsskiftet därför vanligtvis mot betalning och för att de tidigare ägarnas ersättning ska maximeras så önskas att vinstmedel i bolaget beskattas med så låg skattesats som möjligt. Även själva överlämningen till den nya generationen önskas även ske genom en lågbeskattad överlåtelse.³⁷

En indirekt försäljning av AB 1, med samma förutsättningar som i exemplet som redovisats i avsnitt 3.2, ska tillämpas även här. X bildar ett nytt aktiebolag (AB 2) som denne också äger till 100 procent. Därefter sker en intern aktieöverlåtelse där X säljer samtliga aktier i AB 1 till AB 2. Verksamheten fortsätter att bedrivas i AB 1 som nu utgör dotterbolag till AB 2.³⁸ Vid steg två sker själva försäljningen av aktierna i AB 1 till X barn till ett pris så att en kapitalvinst uppkommer. Aktierna i AB 1 kategoriseras

³³ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 363.

³⁴ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 350ff.

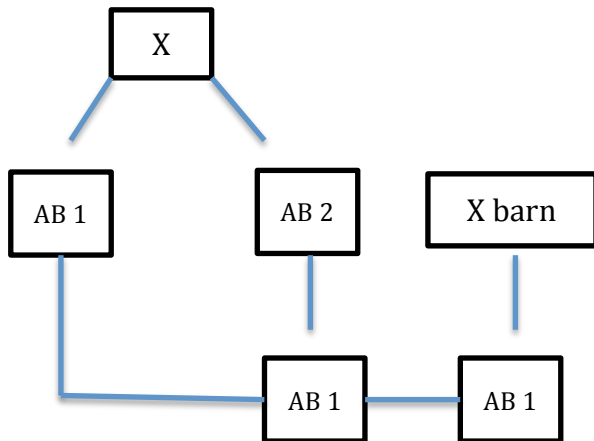
³⁵ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 374f.

³⁶ Lag (2004:1341) om upphävande av lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

³⁷ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 376.

³⁸ Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*. 2014, s.159.

vanligtvis som näringsbetingade andelar enligt 25 a kap. 3 § IL och på den kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen råder skattefrihet enligt 25 a kap. 5 § IL.³⁹



Figur 5. Försäljning till barn via ett nybildat aktiebolag

Skillnaden som uppstår mot fallet i 3.2 är eventuellt möjligheten för X att undvika skattesatsen enligt 3:12-reglerna på upp till 57 procent genom att låta AB 2 gå i träda. Om detta är en möjlig lösning är beroende av tolkningen av rekvisitetet *samma eller likartad verksamhet* i 57 kap. 4 § IL, vilket ska redovisas i kommande kapitel.

³⁹ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 363.

4 Samma eller likartad verksamhet

4.1 Allmänt om rekvisitet

Om en aktieägare eller en till denne närstående person varit *verksam i betydande omfattning* i ett fåmansföretag eller i ett annat bolag som bedriver *samma eller likartad verksamhet* anses andelarna i det förstnämnda företaget kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. Syftet med denna bestämmelse är att det inte ska vara möjligt att flytta över hela eller en del av verksamheten till ett nytt företag samtidigt som de upparbetade arbetsinkomsterna bevaras i det gamla, vilande bolaget för att kringgå fåmansföretagsbeskattning⁴⁰. Tanken är alltså inte att fånga in alla situationer där två eller flera företag bedriver *samma eller likartad verksamhet*, utan endast när det görs i syfte att uppnå skattelättnader⁴¹. Vad som anses utgöra *samma eller likartad verksamhet* har inte preciserats närmare i lagtexten och inte heller ger förarbetena någon vidare vägledning.⁴² Rekvisitet har däremot varit uppe för diskussion i ett flertal rättsfall. Bland annat har det i RÅ 1999 ref 28 fastställts med utgångspunkt i lagmotiven i prop. 1995/96:109 s. 88 att bestämmelsen tar sikte på situationer där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag flyttas över till ett annat fåmansbolag som bedriver en verksamhet inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på situationer där liknande samband föreligger mellan bolagen.

4.2 Trädadomarna RÅ 2010 ref. 11 (I-V)

År 2010 förändrades rättsläget gällande tillämpningsområdet för rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* i och med Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2010 ref. 11 (I-V), de så kallade trädadomarna. Den rådande tolkningen var fram tills dess att det inte var något problem med att flytta verksamheten till ett nytt bolag samtidigt som vinstmedlen från överlåtelsen ligger vilande i det överlåtande företaget för att uppnå avkvalificering av aktierna och en mer fördelaktig beskattning. Den gängse

⁴⁰ Prop. 1989/89:110 s.703.

⁴¹ Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*. 2012, s. 36.

⁴² Tjernberg, Mats. *Beskattning av fåmansföretag*. 2006, s.53.

uppfattningen har däremot förändrats och idag har möjligheterna att genomföra detta begränsats.⁴³

I dessa fem fall har Högsta förvaltningsdomstolen fastställt att en jämförelse av om verksamheten är densamma eller likartad i ett bolag med verksamheten i ett annat bolag kan göras åt båda hållen, med utgångspunkt i antingen den verksamheten som bedrivs i det överlåtande företaget eller den i det förvärvande företaget. Något som kallas för bakåtsmitta respektive framåtsmitta.⁴⁴

Domstolen fastställer även att när ett bolag (AB 2) tillgodogör sig kapital som härstammar från det verksamhetsdrivande företaget (AB 1) genom utdelning så betraktas det som att en överföring av verksamheten har skett. Den kapitalförvaltande verksamhet som bedrivs i AB 2 betraktas därmed som samma eller likartad som den som bedrivs i AB 1.

4.3 HFD 2011 ref 75

Högsta förvaltningsdomstolen diskuterar i detta rättsfall om det spelar någon roll genom vilken typ av transaktion som kapitalet flyttas från fåmansbolaget där verksamheten bedrivs till moderbolaget som ska förvalta kapitalet. Domstolen fastställer att det inte fanns anledning att göra skillnad mellan om kapitalet tillkommit bolaget genom en utdelning eller indirekt via den kapitalvinst som uppkommer i moderbolaget genom försäljning av dotterbolaget. I respektive fall anses verksamhetsbolaget och det kapitalförvaltande bolaget bedriva *samma eller likartad verksamhet*.

⁴³ Attorps, Karin och Svanfeldt, Annika. Omstruktureringar och fåmansföretag, *SvSkT* 2013:4, s.336.

⁴⁴ Tjernberg, Mats. Av HFD avgjorda mål om samma eller likartad verksamhet, *Skattenytt* 2013, s.55.

5 Skatterättsliga principer

5.1 Likformighetsprincipen

Likformighetsprincipen är en allmän rättvis princip som innebär att lika fall ska bedömas lika. En diskriminerande behandling i skattesystemet ska således undvikas både i lagstiftningen och praktiken. Likformighetsprincipen ger uttryck för tanken att utformningen av inkomstbeskattningen i största möjliga mån inte ska påverka skatteskyldigas agerande eller val mellan olika handlingsalternativ.

5.2 Neutralitetsprincipen

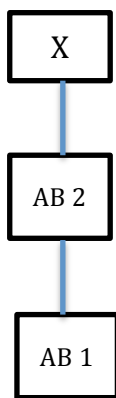
Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna ska vara utformade på ett sådant sätt att de ej har inverkan på den skatteskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Är alternativen likställda i ekonomisk mening före skatt, bör de vara det även efter skatt. Även denna princip har betydelse både för lagstiftningen och rättstillämpningen.⁴⁵

⁴⁵ Lodin, Sven-Olof m.fl. *Inkomstskatt D.1: en läro- och handbok i skatterätt*, 2013, s.44f.

6 Analys

6.1 Hur ser skattekonsekvenserna ut idag vid ägarskifte i ett fåmansbolag?

Genom att sammanfatta huvuddragen i kapitel två, tre och fyra ska den första av uppsatsens tre frågeställningar besvaras. Svaret på denna fråga ska ges med utgångspunkt i tillvägagångssättet vid en indirekt försäljning. Vid denna överlåtelseform sker en omstrukturering före själva avyttringen, där bolaget som ska avyttras (AB 1) blir dotterbolag i en koncern som ägs av den person (X) som var aktieägare i AB 1 före omstruktureringen. Det är därför i denna situation AB 2, som ägare av AB 1, som säljer sitt dotterbolag.



Figur 6. Situation före avyttring vid en indirekt försäljning

När AB 2 säljer AB 1 uppstår en skattefri kapitalvinst i AB 2. För att aktieägaren (X) ska kunna tillgodogöra sig vinsten i AB 2 uppkommer däremot skattskyldighet. I och med att AB 2 betraktas som ett fåmansaktiebolag beskattas aktieägarna för kapitalvinsten enligt 3:12-reglerna, vilket innebär en skattesats på upp till 57 procent beroende på kapitalvinsten och gränsbeloppets storlek. Om AB 2 inte skulle klassificeras som ett fåmansaktiebolag tas istället en effektiv skatt ut på 25 procent, en skattesats nästan hälften så stor i jämförelse med den för fåmansbolagsägare. För att en aktieägare i ett fåmansbolag ska kunna erhålla denna lägre beskattning måste deras aktier avkvalificeras, vilket sker om bolaget innehållande kapitalvinsten (AB 2) läggs vilande i fem år och blir ett så kallat trädabolag. För att inte denna tidsperiod på fem år ska avbrytas krävs att aktieägaren eller någon närstående till denne inte är *verksam i*

betydande omfattning i bolaget (AB 2) eller i ett annat företag som bedriver *samma eller liknande verksamhet*.

Innebörden av begreppet *samma eller likartad verksamhet* har framförallt definierats genom praxis. Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden från 2010 och framåt har utvidgat tillämpningsområdet för rekvisitet, vilket har stor betydelse vid bland annat ägarskiftet i fåmansbolag. Idag betraktas ett bolag (AB 2) som bedriver den kapitalförvaltande verksamheten av den kapitalvinst som uppkommit genom försäljning av ett dotterbolag (AB 1) bedriva *samma eller likartad verksamhet*. Anledningen är att det kapitalförvaltande bolaget (AB 2) tillgodogör sig kapital som genererats i den verksamhet som bedrivs i dotterbolaget (AB 1), vilket anses som en överföring av verksamheten. Detta medför att det förstnämnda bolaget (AB 2) smittas och andelarna däri betraktas som kvalificerade genom den verksamhet som bedrivs i AB 1 om AB 1 och AB 2 ägs av samma ägare eller någon till denne närstående, trots att X inte är *verksam i betydande omfattning* i AB 2. Detta eftersom andelarna i AB 1 är kvalificerade.

Den rättsutveckling som har skett sedan 2010 och framåt har förhindrat möjligheten att vid ett generationsskifte komma åt den förmånliga beskattningen på 25 procent genom att lägga ett kapitalförvaltande bolag vilande och därmed avkvalificera aktierna. Anledningen till detta är att man efter själva avyttringen har exempelvis en situation där AB 1 drivs vidare av aktieägarens (X) avkomlingar, medan AB 2 endast fungerar som ett vilande kapitalförvaltande bolag av den kapitalvinst som uppkommit genom försäljning av AB 1. Eftersom kapitalvinsten som förvaltas i AB 2 härstammar ifrån den verksamhet som fortsätter att bedrivs i AB 1, som betraktas som ett fåmansbolag, anses de två bolagen bedriva *samma eller likartad verksamhet* och trots att X ej är *verksam i betydande omfattning* i AB 2 så betraktas hans aktier i AB 2 som kvalificerade genom att till denne närstående personer är verksamma i betydande omfattning i AB 1. Karenstiden på fem år börjar aldrig löpa eftersom barnen fortsätter att bedriva verksamheten och föräldrarna fastnar därmed i en beskattning på upp till cirka 57 procent.

Samma problematik föreligger inte vid försäljning till en extern part. Den efter överlåtelsen nyblivna aktieägaren i AB 1 ryms då inte inom X närståendekrets och AB 2

kan därmed inte smittas av den verksamhet som bedrivs i AB 1. Så fort X lägger AB 2 vilande börjar karenstiden på fem år löpa och efter denna tidsperiod kan aktieägaren ta ut kapital från trädablaget till en effektiv skatt på 25 procent. En ganska stor skillnad i jämförelse med den på upp till 57 procent som kan drabba ett fåmansbolag vid ett generationsskifte.

Skattekonsekvenserna är däremot inte alltid överensstämmande med ovanstående redogörelse. Ryms vinsten inom avyttringsårets gränsbeloppet så kan kapitalvinsten tas ut av aktieägaren till en skatt på 20 procent. Gränsbeloppets storlek påverkas av sparade gränsbelopp från tidigare år och för delägare som antingen har stora sparade gränsbelopp eller en så pass liten kapitalvinst att den ryms inom årets gränsbelopp blir skattesatsen, oavsett köpare, 20 procent. Samma sak gäller om man fördelar kapitalvinstens storlek på gränsbeloppen för de fem år under den period då karenstiden löper.

Beskattningseffekten vid ägarskifte i fåmansbolag beror därmed på ett flertal olika omständigheter: storleken på kapitalvinsten och gränsbeloppet, vilket i sin tur påverkas av storleken på sparade gränsbelopp. Utöver detta spelar även tidpunkten för när aktieägaren väljer att tillgodogöra sig kapitalvinsten och om denne fortsätter att vara verksam i AB 2 en roll, i och med att detta avgör möjligheten att efter karenstiden på fem år löpt ut tillgodogöra sig kapitalvinsten till en effektiv skatt på 25 procent. Detta sistnämnda är som redogjorts däremot inte en möjlighet vid avyttring till närstående och vem som är köpare i överlåtelseaffären har därmed också betydelse för skattekonsekvensen.

6.2 Utgör karensregeln ett hinder för överlåtelse av fåmansbolag till närstående?

Uppsatsen andra fråga fokuserar på om den skillnad i storleken på skattesats som kan uppstå på grund av karensregeln vid avyttring till närstående i jämförelse med till en extern person påverkar valet av köpare.

Vilken faktisk konsekvens denna olikbehandling får i praktiken är beroende av ett flertal faktorer. Som redogjorts ovan i avsnitt 6.1 är det först och främst endast i en specifik situation som denna olikbehandling uppkommer. Under perioden från

överlåtelse tidpunkten och fem år framåt, även kallad karenstid, sker beskattning av kapitalvinsten med samma procentsats eftersom andelarna under denna tidsperiod alltid klassificeras som kvalificerade för aktieägaren. Det är efter utgången av karenstiden som det kan uppkomma en skillnad i beskattning vid avyttring till en person utanför närståendekretsen. Ryms kapitalvinsten inom gränsbeloppet sker som sagt inte heller någon olikbehandling, utan en skattesats på 20 procent gäller oavsett köpare.

En ytterligare och betydelsefull faktor för att besvara frågan är valet av tillvägagångssätt vid ägarskiftet. Denna uppsats har behandlat en indirekt försäljning, som visserligen är en vanlig metod att använda sig av, men vid övriga överlåtelseförfaranden skiljer sig ej beskattningsekvenserna vid de två skilda situationerna. Utfallet av olikbehandlingen beror därmed på i vilken omfattning kvalificerade andelar faktiskt avyttras på ett sådant sätt att karensregeln påverkar beskattningen, alltså hur ofta indirekt försäljning väljs som överlåtelseform samt i vilken omfattning valet av tillvägagångssätt vid genomförda ägarskiftet påverkas av karensregelns existens.

Situationen kan även vara sådan att olikbehandlingen är till förmån vid en avyttring till närstående. Eftersom karenstiden aldrig börjar löpa och andelarna fortsätter att vara kvalificerade skapas nya årliga gränsbelopp, vilket möjliggör en beskattning på 20 procent på utdelning även efter femårsperiodens slut.

Karensregeln skulle alltså kunna utgöra både ett hinder och en fördel vid överlåtelse av fåmansbolag till närstående. Samtidigt finns det situationer då den inte alls orsakar en skillnad i skattekonsekvenserna beroende på köpare, och regeln utgör därmed inte på något sätt ett hinder för ägarskifte vid dessa tillfällen.

6.3 Om karensregeln utgör ett hinder, hur bör lagstiftningen vara utformad för att undvika denna situation?

Problematiken med denna fråga kretsar kring två motstående intressen där det å ena sidan är viktigt att tillhandahålla regler som underlättar ägarskiftet i befintliga fåmansföretag i och med att detta är en viktig transaktion ur ett samhällsekonomiskt perspektiv, medan det å andra sidan är angeläget att förhindra inkomstomvandling och kringgående av 3:12-reglerna. Karensregeln är en av de bestämmelser som 3:12-

reglerna uppställer med syfte att förhindra kringgående vid ägarskifte. Däremot har inte regeln upprättats för att skapa ett ojämlikt skattesystem beroende på till vem avyttringen sker, något som även strider mot likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen. Dessa principer är två ytterligare intressen som måste iaktas i denna fråga. Enligt principerna bör avyttringar av aktier i fåmansföretag i största möjliga mån beskattas på ett likformigt sätt oberoende av om överlåtelsen sker inom eller utom närståendekretsen för att undvika en situation där aktieägarens val påverkas av inkomstbeskattningens utformning.

Målet är alltså att skapa en ändamålsenlig regel som samtidigt inte får olika konsekvenser beroende på till vem fåmansbolaget avyttras. Det finns olika alternativa utformningar till dagens lagbestämmelser som reglerar denna situation och som på ett mer ändamålsenligt sätt stimulerar de ovannämnda intressena. Dessa förslag ska redogöras i detta avsnitt.

Ett alternativ vore en detaljerad lagregel som inskränker det tillämpningsområde som idag gäller för begreppet *samma eller likartad verksamhet* vid ett generationsskifte. Detta skulle kunna fastställas i en underregel till dagens 57 kap. 4 § IL, vilket är den paragraf som tar upp begreppet *samma eller likartad verksamhet*. Exempelvis skulle 57 kap. 4 a § IL kunna lyda enligt följande:

Vad som sägs i 4 § första stycket om samma eller likartad verksamhet gäller inte under förutsättning att

- 1. moderbolag avyttrar samtliga andelar i ett dotterbolag till en eller flera av delägarens avkomlingar, avkomlings make eller ett aktiebolag där en eller flera av dessa personer är delägare, och*
- 2. verksamheten som bedrivs i det överlåtande moderbolaget endast består av kapitalförvaltning, där ingen delägare kan anses verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren.*

En annan variant är att begränsa närståendekretsen vid tillämpning av 57 kap. 4 § första stycket IL och undanta avkomlingar och avkomlingars make vid samma specifika situation som förslaget ovan.

Oavsett vilket av de två lagförslagen man väljer så blir det en väldigt detaljerad bestämmelse. Ett förslag är därför att istället tydliggöra definitionen av begreppet *samma eller likartad verksamhet* i förarbetena, för att ha en mer generellt hållen utformning av själv lagregeln. Utifrån ett förutsebarhetsperspektiv är det däremot en fördel att ha denna detaljerade formulering i lagtexten. Situationen som råder idag med den otydlighet kring begreppet *samma eller likartad verksamhet* och dess innebörd skapar svårigheter för enskilda fåmansdelägare att faktiskt förstå när en sådan situation är aktuell utan att behöva ta hjälp av specialister på området. Detta är ej förenligt med lagstiftningens förutsebarhetskrav och vid en förändring av bestämmelserna bör problemet i största möjliga mån undvikas.

7 Slutsats

Genom utformningen av paragrafen i 57 kap. 4 § IL och definitionen av rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* råder idag en olikbehandling vid avyttring av ett fåmansföretag, som kan aktualiseras vid utnyttjande av överlåtelseformen indirekt försäljning. En skillnad i beskattningseffekten kan föreligga, där skattesatsen kan vara ungefär dubbelt så stor vid avyttring till en närstående person i jämförelse med till en extern person.

Hur stor påverkan denna olikbehandling har i praktiken är svårt att säga. Däremot är en avyttring till den nästkommande generationen ofta den naturliga vägen att gå. Kanske har den personen varit involverad i företaget under sin uppväxt och är därmed insatt i verksamheten, vilket gör att ett generationsskifte inom familjen kanske är enda alternativet vid ett ägarskifte. Att riskera att regelns utformning förhindrar denna transaktion och att den svenska ekonomin därmed går miste om upparbetade värden i företag med tillväxtpotential är inte en önskvärd situation.

Den hårda skatteeffekten kan även skapa en inlåsningsseffekt som gör att delägaren väljer att driva bolaget vidare en längre period än vad denne egentligen vill, vilket hindrar nya generationer från möjligheten att utveckla verksamheten vidare. En situation som även den är ogynnsam ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. Utöver detta strider regeln mot neutralitet- och likformighetsprincipen, två grundläggande principer i det svenska skattesystemet.

Behov finns alltså av en förändring. För att komma till rätta med dessa problem föreslår jag, precis som anförts ovan, att en kompletterande lagregel införs. Syfte med förslaget är att andelarna i ett bolag som endast bedriver en kapitalförvaltande verksamhet med det kapital som härstammar från den avyttrade verksamheten vid ett generationsskifte, inte ska bli kvalificerade genom att den nya ägaren är aktiv i en situation där delägarna i de två bolagen utgörs av en person och dennes avkomlingar eller avkomlingars make. Genom att inte öppna upp för denna möjlighet för en vidare krets än avkomlingar och deras makar sker en kompromiss mellan de olika intressena. Risken minimeras för kringgående av 3:12-reglerna samtidigt som ägarskifte underlättas för en vanligt förekommande kategori av köpare. Likformighet- och neutralitetsprincipen inskränks

fortfarande till viss del, men i och med detta lagförslag tillgodoses dessa i större utsträckning än vad det görs idag.

Sammantaget kan det konstateras att lagreglerna inom detta område är bristfällig och en ordentlig genomgång bör göras över reglerna i sin helhet. Valet av om och till vem man väljer att avyttra sitt bolag till ska inte avgöras av skatteeffekterna.

8 Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1989/89:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

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

Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen för 2013

Prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014

Kommittédirektiv

Dir. 2014:42 Översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag

Lagtext (SFS)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (2004:1341) om upphävande av lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Lag (2013:960) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall

RÅ 1999 ref 28

RÅ 2010 ref. 11 (I-V)

HFD 2011 ref 75

Skatteverket

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

Litteratur

Båvall, Bertil och Rydin, Urban. Beskattning av ägare till fåmansföretag. 3 uppl. Stockholm: Nordstedts juridik AB, 2012.

Lodin, Sven-Olof m.fl. Inkomstskatt D.1: en läro- och handbok i skatterätt. 14 uppl. Lund: Studentlitteratur AB, 2013.

Lodin, Sven-Olof m.fl. Inkomstskatt D.2: en läro- och handbok i skatterätt. 14 uppl. Lund: Studentlitteratur AB, 2013.

Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering. 9 uppl. Näsviken: Björn Lundén information, 2012.

Sandström, Kjell och Svensson Bokelund, Ulf. Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering. 10 uppl. Näsviken: Björn Lundén information, 2014.

Tjernberg, Mats. *Beskattning av fåmansföretag*. 6 uppl. Stockholm: Thomson fakta, 2006.

Artiklar

Attorps, Karin och Svanfeldt, Annika. Omstruktureringar och fåmansföretag, SvSkT 2013:4, 335-349.

Borg, Anders och Löof, Annie, Det ska bli lättare att ta över företag. Svenska dagbladet. 2014-03-14.

Tjernberg, Mats. Av HFD avgjorda mål om samma eller likartad verksamhet, Skattenytt 2013, s.55-57.

Elektroniska källor

Eriksson, Leif, Inkomstskattelag 57 kap., lagkommentar not 2125, maj 2014, Karnov Internet)

Skatteverket. Definition fåmansföretag och kvalificerad aktie.

[https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foretagare/foretagsformer/aktieb
olag/famansforetag/definitionfamansforetagkvalificeradaktie.4.6efe6285127ab4f1d258
0001532.html](https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foretagare/foretagsformer/aktieb
olag/famansforetag/definitionfamansforetagkvalificeradaktie.4.6efe6285127ab4f1d258
0001532.html) (hämtad 2014-04-05)

Statistiska centralbyrån. Aktuell statistik ur Företagsregistret 2014.

[http://www.scb.se/sv_/Vara-tjanster/Foretag--och-
myndighetsregister/Foretagsregistret/Aktuell-statistik-ur-Foretagsregistret/](http://www.scb.se/sv_/Vara-tjanster/Foretag--och-
myndighetsregister/Foretagsregistret/Aktuell-statistik-ur-Foretagsregistret/) (Hämtad
2014-05-08)

Statistiska centralbyrån, Kommunalskatterna 2014. [http://www.scb.se/sv_/Hitta-
statistik/Statistik-efter-amne/Offentlig-ekonomi-/Finanser-for-den-kommunala-
sektorn/Kommunalskatterna/11849/11856/Behallare-for-Press/368333/](http://www.scb.se/sv_/Hitta-
statistik/Statistik-efter-amne/Offentlig-ekonomi-/Finanser-for-den-kommunala-
sektorn/Kommunalskatterna/11849/11856/Behallare-for-Press/368333/) (Hämtad
2014-04-10)

Tillväxtverket. Fler och växande företag 2014.

[http://www.tillvaxtverket.se/huvudmeny/insatserfortillvaxt/flerochvaxandeforetag.4.4
18280eb12db85acaec80003590.html](http://www.tillvaxtverket.se/huvudmeny/insatserfortillvaxt/flerochvaxandeforetag.4.4
18280eb12db85acaec80003590.html) (Hämtad 2014-04-25)