



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Ola Silvén

## Slakten är värst

Generationsskifte till samma förmånliga beskattning som en  
extern försäljning?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Marie Göransson

Termin: HT15

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1. INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Forskningsläge	8
1.6 Disposition	8
<b>2. FÅMANSFÖRETAG</b>	<b>10</b>
2.1 Bakgrund	10
2.2 Definition av ett fåmansföretag	10
2.3 Kvalificerade andelar	11
2.3.1 Verksam i betydande omfattning	12
2.3.2 Samma eller likartad verksamhet	12
2.3.3 Direkt eller indirekt ägda andelar i fåmansföretag	14
2.4 Beskattning av utdelning och kapitalvinst	15
2.4.1 Beskattning av kvalificerade andelar	15
2.4.2 Beskattning av okvalificerade andelar	17
<b>3. FÖRSÄLJNING AV FÅMANSFÖRETAG</b>	<b>18</b>
3.1 Inledning	18
3.2 Försäljning genom trädabolag	18
3.2.1 Extern försäljning	19
3.2.2 Generationsskifte	20
3.3 Försäljning genom indirekt ägt bolag	20

<b>4. SKATTEFLYKTSLAGEN</b>	<b>22</b>
<b>4.1 Inledning</b>	<b>22</b>
4.1.1 Väsentlig skatteförmån	22
4.1.2 Medverkat till rättshandlingen	23
4.1.3 Övervägande skälet för förfarandet	23
4.1.4 Strida mot lagstiftningens syfte	24
<b>4.2 Praxis skatteflyktslagen</b>	<b>24</b>
4.2.1 Skatterättsnämnden och förhandsbesked	24
4.2.2 RÅ 2009 ref. 31	25
4.2.3 RÅ 2010 ref. 11 II	26
4.2.4 HFD 2015 ref. 17 I	26
4.2.5 Förhandsbesked Dnr 54-15/D	28
<b>5. ANALYS</b>	<b>29</b>
<b>5.1 Samma regler vid försäljning till närstående?</b>	<b>29</b>
<b>5.2 Är förhandsbeskedet förenligt med gällande rätt?</b>	<b>30</b>
<b>5.3 Avslutande synpunkter</b>	<b>32</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>33</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>35</b>

# Summary

In Sweden there are more than one million companies with about 400 000 consists of limited companies. Mostly of the companies is owned by one or a few shareholders, closely hold companies. The taxation doesn't differ between a regular company and a closely hold company. But for the shareholders of closely hold companies is there a different taxation. These rules aiming for shareholders not to convert highly taxed salary income to a lower taxed capital income. These rules are found in 57 kap. IL and applies on both dividends and capital gain.

A common procedure when a closely hold company is sold is to separate the business and let the company with the money lay unutilized during a period of five year. After the period is the shares no longer qualified and the capital gain is completely taxed as capital income. In the past has the procedure been used both when the company is sold to a person in the family as well when is sold to an external person. After some rulings from the supreme administration court during 2010 the legal situation changed. With the new legal situation will the shares never be unqualified when the company is sold to a person in the family. It depends on the construct of same or similar activity. The impact of these rulings is that a shareholder who sells its company to a person in the family cant get the advantages taxation as when its sold to a external person.

Another procedure with the same outcome is to sell the company through an indirect owned company where the construct of same or similar activity is not applied. This procedure has earlier been judged as contradicting to the law against tax evasion but the procedure when the company is sold to a person in the family has never been put to its final test. The Taxboard has in a preliminary ruling accepted one of these procedures. In the essay I intend to recite the applicable rules of a sale of a closely hold company and investigate if the Taxboards preliminary ruling is compatible with valid law.

# Sammanfattning

I Sverige finns det drygt en miljon företag varav ungefär 400 000 utgörs av aktiebolag.<sup>1</sup> Merparten av alla aktiebolag utgörs av företag med en eller ett fåtal aktieägare s.k. fåmansföretag. Beskattningen av ett aktiebolag är densamma oavsett storleken på företaget. Beskattningen av aktieägare i ett fåmansföretag sker emellertid enligt särskilda regler. Fåmansreglerna syftar till att ägarna inte ska omvandla högbeskattade arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster. Reglerna återfinns i 57 kap. IL och gäller såväl för utdelningar från företaget som för kapitalvinst om företaget säljs.

Ett vanligt förfarande när ett fåmansföretag avyttrats är att verksamheten säljs medan företaget med de upparbetade vinsterna läggs i träda under en femårig karensperiod. Efter karensperioden avkvalificeras aktierna och vinsten från försäljningen av verksamheten beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital. Förfarandesättet har tidigare använts vid avyttringar till både närstående och externa personer.

Efter ett antal avgörande från HFD under år 2010 kom rättsläget att förändras så att andelarna i försäljningsföretaget inte avkvalificeras om försäljningen sker till en person inom ägarens närståendekrets. Det beror på att den närstående personen anses verksam i ett företag som bedriver *samma eller likartad verksamhet* som försäljningsföretaget. Med rådande rättsläge kan en ägare som genomför ett generationsskifte inte få den förmånliga kapitalbeskattningen utan en del av vinsten beskattas i inkomstslaget tjänst.

En annan metod med likadant resultat är att sälja bolaget genom ett indirekt ägt bolag eftersom rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* då inte aktualiseras. Detta förfarande har i ett antal avgöranden från HFD ansetts strida mot skatteflyktlagen. Förfarandets förenlighet med skatteflyktlagen

---

<sup>1</sup> [http://www.scb.se/sv/\\_/Vara-tjanster/Foretagsregistret/Aktuell-statistik-ur-Foretagsregistret/Antal-foretag-fordelat-pa-juridisk-form-november-2014/](http://www.scb.se/sv/_/Vara-tjanster/Foretagsregistret/Aktuell-statistik-ur-Foretagsregistret/Antal-foretag-fordelat-pa-juridisk-form-november-2014/).

har däremot aldrig ställts på sin spets när det genomförts som en del i ett generationsskifte, tills nu. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked meddelat i oktober 2015 ansett att ett sådant förfarande inte strider mot skatteflyktslagen när det utförs som en del i ett generationsskifte. I uppsatsen ämnar jag redogöra för reglerna kring avyttring av fåmansföretag samt utreda om Skatterättsnämndens avgörande är förenligt med gällande rätt.

# Förkortningar

Dir.	Kommittédirektiv
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
LFS	Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Genom 1991 års skattereform infördes en tudelad beskattning av förvärvs- och kapitalinkomster. Förvärvsinkomster beskattas idag progressivt med en marginals katt upp till 58 procent medan kapital beskattas med en proportionell beskattning om 30 procent. Utan några särskilda regler för fåmansföretag skulle det finnas incitament att omvandla förvärvsinkomster till kapitalinkomster. För att förhindra en sådan omvandling finns det särskilda regler för beskattning av ägare till fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna.<sup>2</sup>

3:12-reglerna resulterar i att utdelning och kapitalvinst över ett visst gränobelopp beskattas som förvärvsinkomster. För en ägare som vill sälja sitt företag är det därför förmånligare att komma ur 3:12-reglerna och istället ta upp kapitalvinsten i inkomstslaget kapital. Detta har tidigare varit möjligt genom att ägaren säljer rörelsen och låter försäljningsbolaget ligga i träda i fem år. Efter fem år avkvalificeras andelarna i försäljningsbolaget och vinsten tas upp i sin helhet i inkomstslaget kapital till 30 procent beskattning.

Efter ett antal avgöranden från HFD under år 2010 förändrades rättsläget så att andelarna inte avkvalificeras om försäljningen sker till en närstående person som är verksam i betydande omfattning i företaget. I praktiken kan det innebära att kapitalvinsten beskattas med marginals katt upp till 58 procent medan en försäljning till en extern person endast beskattas med 25 procent.

Efter avgörandena prövades andra försäljningsmetoder för att undkomma beskattning enligt 3:12-reglerna vid företagsförsäljningar. Genom

---

<sup>2</sup> Prop. 1989/90:110 del 1 s. 172.



införsäljning till ett indirekt ägt bolag kan ägarna komma ur de materiella 3:12-reglerna men förfarandet har ansetts strida mot Lag (1995:575) mot skatteflykt.<sup>3</sup> I oktober 2015 kom ett förhandsavgörande från Skatterättsnämnden där ett förfarande med försäljning genom ett indirekt ägt företag vid generationsskifte inte ansågs strida mot skatteflyktslagen. Förhandsavgörandet öppnar upp för att generationsskiften kan utföras till samma förmånliga beskattning som vid en extern försäljning. Förhandsbeskedet har emellertid överklagats till HFD och frågan är vad som skulle göra att det aktuella förfarandet är förenligt med skatteflyktslagen när tidigare liknande upplägg har nekats.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att redogöra för tillämpningen av reglerna som aktualiseras vid en försäljning av ett fåmansföretag med fokus på den diskrepans som råder mellan ett generationsskifte och en extern försäljning. Vidare är syftet att analysera vilka effekter Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 oktober 2015, Dnr 54-15/D kan ha för det fortsatta rättsläget rörande generationsskiften.

För att uppnå uppsatsens syfte kommer jag besvara följande frågeställningar:

- Vilka beskattningsregler gäller vid en försäljning av ett fåmansföretag?
- Hur skiljer sig tillämpningen av reglerna vid ett generationsskifte kontra en extern försäljning?
- Är förfarandet i Skatterättens förhandsbesked förenligt med gällande rätt?

---

<sup>3</sup> Hädanefter skatteflyktslagen.

## 1.3 Metod och material

För att fastställa gällande rätt rörande avyttringar av fåmansföretag kommer jag använda mig av den traditionella rättsdogmatiska metoden. Metoden innebär att jag utifrån lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och doktrin beskriver gällande rätt.<sup>4</sup> Enligt den skatterättsliga legalitetsprincipen<sup>5</sup> får ingen skatt tas ut utan stöd i lag varför lagtexten används primärt. Rekviritet samma eller likartad verksamhet har stor betydelse för generationsskiften i fåmansföretag. Någon närmare definition av rekviritet saknas i lagtexten varför förarbeten och praxis har fått komplettera lagtexten i det hänseendet. Vid analysen av skatteflyktslagens tillämplighet på förhandsavgörandet har Uggla och Carneborns *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* varit till hjälp. Annan doktrin som använts kontinuerligt genom uppsatsen är *Beskattning av ägare till fåmansföretag* av Rydin och Båvall.

## 1.4 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar beskattningsreglerna vid försäljningen av fåmansföretag. I och med uppsatsen begränsade omfång är en fullständig redogörelse av fåmansföretagsreglerna omöjlig. Hur ett fåmansföretag definieras utifrån den utvidgade samt subsidiära metoden har därför lämnats utanför framställningen. Vad gäller fastställande av gränsbelopp har jag inte beskrivit normalregeln utan nöjt mig med att ta upp förenklingsregeln.

Vad gäller tillvägagångssätten vid försäljningen av fåmansföretag har jag begränsat mig till indirekta försäljningar. Indirekta försäljningar är ett vanligt förfarande vid företagsöverlåtelser och det är även där potentiella skillnader i beskattningen kan uppstå.

Av platsskäl har genomgången av praxis rörande rekviritet samma eller likartad verksamhet hållit kort. Istället har tyngdpunkten i min beskrivning

---

<sup>4</sup> Korling och Zamboni 2013, s. 21.

<sup>5</sup> 2 kap. 10 § 2 st. RF.

av praxis legat på tillämpningen av skatteflyktslagen vid företagsförsäljningar.

## 1.5 Forskningsläge

Reglerna om fåmansföretag har ändrats frekvent och ändringarna har följts upp noggrant av såväl yrkesverksamma jurister som forskare. Rekvisitet samma eller likartad verksamhet har haft stor betydelse för rättsläget vid generationsskiften i fåmansföretag. Bestämmelsen har därför behandlats grundligt i flera artiklar skrivna i både svensk skattetidning och Skattenytt och är även ett populärt ämne vid uppsatsskrivning. Ytterligare en uppsats rörande rekvisitet samma eller likartad verksamhet anser jag därför inte skulle fylla någon funktion.

Vad gäller skatteflyktslagen har HFD avkunnat drygt 30 domar enligt lagens nuvarande lydelse.<sup>6</sup> Domarna har analyserats och kommenterats av forskare och yrkesverksamma jurister. Skatteflyktslagen är emellertid en svårtolkad lag och praxisen kring generationsskiften är tunn. Huruvida ett generationsskifte kan ske till samma förmånliga beskattning som en extern försäljning får därför anses oklart.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen är fördelad på fem kapitel. I kapitel två definieras vad som utgör ett fåmansföretag samt kraven för att ägarens andelar ska anses kvalificerade. Vidare beskrivs i kapitlet skillnaden i beskattning mellan kvalificerade andelar samt okvalificerade andelar. Denna del är nödvändig för att läsaren ska förstå varför ägare till fåmansföretag vill undvika beskattning enligt 3:12-reglerna. I tredje kapitlet redogörs för försäljningsmetoden med trädabolag för att visa vilka problem ett generationsskifte får kontra en extern försäljning. Vidare går jag igenom hur

---

<sup>6</sup> Ugglar och Carneborn 2015, s. 23.

en ägare genom en införsäljning till ett indirekt ägt bolag kan undkomma 3:12-reglerna. I fjärde kapitlet beskriver jag skatteflyktslagen samt dess tillämpning vid försäljning av fåmansföretag. Uppsatsen avslutas med en analys om det föreligger någon diskrepans vid tillämpningen av reglerna avseende en försäljning inom eller utanför närståendekretsen. I denna del analyseras även huruvida skatterättsnämndens förhandsbesked är förenligt med gällande rätt.

## 2 Fåmansföretag

### 2.1 Bakgrund

Ett aktiebolag är en företagsform där företaget innehar rättskapacitet. Även företagets ägare innehar rättskapacitet vilket möjliggör för rättshandlingar mellan ett aktiebolag och dess ägare. I företag med få ägare kan bristen på ett reellt tvåpartsförhållande leda till att företagets ägare utnyttjar det formella tvåpartsförhållande och företagar rättshandlingar endast av skatteskal. Mot bakgrund av detta har det sedan 1933 funnits särskilda regler för beskattning av fåmansföretag.<sup>7</sup> Genom 1990 års skattereform infördes ett tudelat skattesystem där arbetsinkomster beskattas med en hög progressiv skatt medan kapitalinkomster beskattas med en låg proportionell skatt. Då arbetsinkomster beskattas högre än kapitalinkomster finns det ett incitament för ägarna att ta ut vinsten ur företaget som utdelning istället för lön. För att förhindra en sådan omvandling infördes det särskilda regler för beskattning av ägare till fåmansföretag.<sup>8</sup> Dessa regler utgörs av de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna fick sitt namn efter det tidigare lagrummet 3 § 12 mom. Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt. Idag återfinns reglerna i 56 och 57 kap. Inkomstskattelag (1999:1229).<sup>9</sup> Reglernas utgångspunkt är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag ska få samma skattebelastning som en arbetstagar som äger aktier i ett börsnoterat bolag.<sup>10</sup>

### 2.2 Definition av ett fåmansföretag

Huruvida ett företag utgör ett fåmansföretag bestäms enligt huvuddefinitionen i 56 kap. 2 § IL. Som fåmansföretag räknas aktiebolag eller ekonomisk förening där fyra eller färre delägare äger, direkt eller indirekt, så många aktier eller andelar att personerna har mer än hälften av

---

<sup>7</sup> Båvall och Rydin 2012, s. 18.

<sup>8</sup> Prop. 1989/90:110 del 1 s. 172.

<sup>9</sup> Hädanefter IL.

<sup>10</sup> SOU 2002:52.

rösterna eller andelarna i företaget.<sup>11</sup> Vid bedömning av antalet delägare ska en delägare och hans närstående krets ses som en person. Vid bestämmandet av närståendekrets tas utgångspunkt i den äldste och därefter i fallande ålderordning.<sup>12</sup> Närståendekretsen definieras i 2 kap. 22 § IL och består av far- och morföräldrar, föräldrar, make, barn och barns make, syskon, syskons make och barn. För att förhindra kringgående av fåmansföretagsreglerna föreskrivs i flera bestämmelser att skatteeffekten ska inträda även vid transaktioner med närstående.<sup>13</sup>

## 2.3 Kvalificerade andelar

Att ett företag definieras som ett fåmansföretag innebär inte att alla ägare beskattas enligt 3:12-reglerna. Syftet med reglerna är att förhindra att arbetsinkomster förvandlas till och beskattas som kapitalinkomster.<sup>14</sup> En förutsättning för reglernas tillämplighet är därför att inkomsterna från företaget består av en blandning av kapital- och arbetsinkomster. Ett krav för reglernas tillämplighet är således att ägaren har åstadkommit arbetsintäkter till företaget. För att utreda detta prövas om ägarens andelar i företaget är kvalificerade. Med kvalificerad andel avses enligt 57 kap. 4 § första stycket andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

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

*2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.”*

Karenstiden om fem år infördes för att förhindra ett kringgående av regelsystemet genom att upparbetade arbetsinkomster sparades i bolaget för att sedan delas ut när arbetsinsatserna upphört. Utan karenstiden skulle det

---

<sup>11</sup> 56 kap. 2 § IL.

<sup>12</sup> 56 kap. 4 § IL.

<sup>13</sup> Tjernberg 2006, s. 33.

<sup>14</sup> Prop. 1989/90:110, del 1, s. 172.

vara möjligt att ta ut vinstmedlen direkt efter verksamheten avslutats utan beskattning enligt 3:12-reglerna.<sup>15</sup> Från början var karenstiden tio år men den sänktes till fem år då det ansågs kunna göras utan att det uppkom någon möjlighet till skatteplanering.<sup>16</sup>

### 2.3.1 Verksam i betydande omfattning

Andelarna i ett fåmansföretag är kvalificerade om ägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i företaget. Även om lagrummets ordalydelse talar för en kvantitativ bedömning av verksamhetskravet ligger fokus på en kvalitativ bedömning. Enligt förarbetena anses en person vara verksam i betydande omfattning om arbetsinsatsen har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget.<sup>17</sup> Vid bedömning av delägars betydelse för vinstgenereringen tas utgångspunkten i den ekonomiska betydelsen ägarens arbetsinsatser har för företaget. Vid bedömning av arbetsinsatserna anser Skatteverket att hänsyn bör tas till företagets storlek, verksamhet, organisation och övriga omständigheter.<sup>18</sup> Vidare anser Skatteverket att företagsledare och andra högre befattningshavare regelmässigt anses verksamma i betydande omfattning i företaget. I mindre företag kan även underordnade chefer och andra arbetsledare anses verksamma i betydande omfattning.<sup>19</sup>

### 2.3.2 Samma eller likartad verksamhet

Av bestämmelsen framgår att andelarna är kvalificerade även om det under beskattningsåret eller under något av de fem föregående beskattningsåren inte bedrivits någon verksamhet i bolaget som lämnar utdelning eller som avyttrats, utan även i ett företag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*.<sup>20</sup> I förarbetena uttalades att syftet med bestämmelsen var att karenstiden skulle förlängas om den skatteskyldige eller någon närstående

---

<sup>15</sup> Rydin och Båvall 2012, s. 73.

<sup>16</sup> Prop. 1996:97:45 s. 44.

<sup>17</sup> Prop. 1989/90:11 s. 468.

<sup>18</sup> SKV A 2006:12.

<sup>19</sup> SKV A 2006:12.

<sup>20</sup> 57 kap. 4 § 1 st 1 p IL.

fortsatte med samma eller likartad verksamhet i ett annat företag.<sup>21</sup>

Lagstiftaren ville genom regleringen förhindra att verksamheten flyttades mellan olika bolag och den upparbetade vinsten sparades i ett vilande bolag.<sup>22</sup> Lagstiftaren valde att inte närmare definiera begreppet samma eller likartad verksamhet utan överlämnade det till praxis att avgöra.

I RÅ 1997 ref. 48 I och II överfördes tillgångar i form av näringsbetingade aktier samt en rörelsefastighet från ett fåmansföretag till ett av ägaren nystartat företag. Ägarna skulle inte vara verksamma i betydande omfattning i de mottagande bolagen. Frågan var om aktierna i det nya bolaget skulle anses kvalificerade på grund av att det bedrev samma eller likartad verksamhet. HFD uttalade att verksamheter som ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten bör anses som samma eller likartad verksamhet. Sådan verksamhet kan föreligga om ett bolag övertagit tillgångar som betingas av verksamheten i vilket ägaren varit aktiv. Mot bakgrund av detta ansåg HFD att det nya bolaget bedrev samma eller likartad verksamhet och aktierna i det nya bolaget därför var kvalificerade.

Att tillgångar som betingas av verksamheten fördes över till ett nytt bolag gjorde att det nya bolagets andelar ansågs kvalificerade eftersom de bedrev samma eller likartad verksamhet. Den spridda uppfattningen var dock att samma sak inte gällde om verksamheten överfördes och de upparbetade vinsterna i överlåtelsebolaget fick ligga i träda. Det ansågs inte finnas någon risk att verksamheten i det nya bolaget smittade bakåt.<sup>23</sup>

Detta synsätt kom att förändras i och med ett antal domar, de s.k.

Trädadomarna,<sup>24</sup> meddelade av HFD under 2010. Till skillnad från 1997 års fall överfördes i 2010 års fall verksamheten till ett nytt bolag medan de upparbetade vinstmedlen lades i träda i det gamla bolaget. HFD fann att jämförelsen om två bolag bedriver samma eller likartad verksamhet kan utgå

---

<sup>21</sup> Prop. 1989/90:110, del 1, s. 468.

<sup>22</sup> Prop. 1989/90:110, del 1, s. 468.

<sup>23</sup> Rydin och Båvall 2012, s. 86.

<sup>24</sup> RÅ 2010 ref 11 I-V.



från verksamheten i det överlåtande bolaget eller det mottagande bolaget. Denna bedömning ansåg HFD överensstämma med lagstiftningens syfte om att det inte ska vara möjligt att undkomma fåmansföretagsreglerna genom att avskilja verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skatteskyldige eller någon till denne närstående.<sup>25</sup>

Trädadomarna förändrade rättsläget så att andelarna i det överlåtande bolaget förblir kvalificerade om ägaren eller någon närstående bedriver verksamheten vidare i ett nytt bolag på grund av att de bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>26</sup> Som jag kommer visa med ett exempel nedan kan det med det nya rättsläget uppstå skillnader i beskattning beroende av om företaget säljs till inom eller utanför närståendekretsen. Med bakgrund av bl.a. detta tillsatte regeringen en utredning med syftet att *”säkerställa att reglerna vid ägarskiftet är ändamålsenliga och att skattereglernas utformning inte påverkar om verksamheten avyttras till någon inom eller utom närståendekretsen”*.<sup>27</sup> Utredningen skulle redovisas i mars 2015 men har genom ett tilläggsdirektiv fått förlängd tid och redovisningen ska istället ske senast den 1 september 2016.<sup>28</sup>

### **2.3.3 Direkt eller indirekt ägda andelar i fåmansföretag**

En andel kan även vara kvalificerad enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 om företaget direkt eller indirekt under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren ägt andelar i ett annat fåmansföretag där andelsägaren eller någon närstående under den nämnda tiden varit verksam i betydande omfattning.<sup>29</sup> Bestämmelsen infördes för att förhindra att 3:12-reglerna kringgås genom olika bolagskonstruktioner.<sup>30</sup> Utformningen av den andra punkten i 57 kap. 4 § 1 st. 1L skiljer sig från den första genom att den andra

---

<sup>25</sup> Rå 2010 ref. 11 I.

<sup>26</sup> Rydin och Båvall 2012 s. 413.

<sup>27</sup> Dir. 2014:42 Översyn av beskattningen vid ägarskiftet i fåmansföretag.

<sup>28</sup> Dir. 2014:42.

<sup>29</sup> 57 kap. 4 § 1 st 2 p.

<sup>30</sup> Prop. 1995/96:109 s. 67 f.

punkten saknar ett anknytningsled till företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Förarbetena redogör inte för bakgrunden till avsaknaden av rekvisitet. I praxis har diskuterats om ett moderbolag som endast förvaltade aktier i ett rörelsedrivande dotterbolag kunde jämföras med dotterbolagets verksamhet. Domstolen besvarade frågan negativt och kom fram till att även om avsaknaden av rekvisitet samma eller likartad verksamhet i andra punkten inte varit avsedd är ordalydelsen klar och reglerar på ett uttömmande sätt vilka andelar som anses vara kvalificerade.<sup>31</sup>

## **2.4 Beskattning av utdelning och kapitalvinst**

Reglerna om fåmansföretag syftar som nämnt till att undvika en omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Med anledning av detta beskattas utdelning och kapitalvinst av kvalificerade andelar annorlunda än motsvarande inkomst från okvalificerade andelar. Reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar finns i 57 kap. IL medan motsvarigheten för okvalificerade andelar finns i 42 kap. samt 48 kap. IL.

### **2.4.1 Beskattning av kvalificerade andelar**

Syftet med beskattningsreglerna för utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag är att särskilja vad som anses utgöra avkastning på investerat kapital och vad som ska anses vara ersättning för delägarens arbetsinsats.<sup>32</sup> Denna särskiljning görs genom att det fastställs ett gränsbelopp som ska motsvara det belopp som anses vara skälig avkastning av det kapital som investerats av delägaren. Vid fastställandet av gränsbeloppet kan ägaren välja mellan att tillgodoräkna sig ett schablonbelopp enligt förenklingsregeln eller enligt normalmetoden som består av ett

---

<sup>31</sup> Rå 2005 ref. 3.

<sup>32</sup> Prop. 1989/90:110, del 1, s. 467.

kapitalunderlag och ett lönebaserat underlag.<sup>33</sup> Då majoriteten av fåmansföretagen använder sig av förenklingsregeln lämnar jag normalregeln utanför denna framställning. Schablonbeloppet motsvarar enligt förenklingsregeln 2,75 IBB, 155 650 kr, och fördelas lika på andelarna i företaget. Har en person kvalificerade andelar i flera fåmansföretag får förenklingsregeln endast användas i ett av dessa.<sup>34</sup> För att fastställa det tillgängliga utdelningsutrymmet får till årets gränsbelopp även läggas från tidigare år ej utnyttjat gränsbelopp, s.k. sparade utdelningsutrymme, uppräknat med statslåneräntan plus tre procentenheter.<sup>35</sup> Med sparade utdelningsutrymme förstås sådant belopp från tidigare år som hade kunnat utdelas med beskattning i inkomstslaget kapital men som istället behållits i bolaget.<sup>36</sup> Genom att utdelning kan sparas till senare beskattningsår och får uppräknas uppstår det ingen förlust för den som vill spara utdelningsutrymmet till senare utdelning eller kapitalvinst vid senare försäljning.<sup>37</sup>

Den del av utdelningen som ryms inom gränsbeloppet tas till två tredjedelar upp i inkomstslaget kapital vilket motsvarar en effektiv skattesats på 20 procent. Utdelning som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst.<sup>38</sup> Delen som tas upp i tjänst medför beskattning upp till 58 procent beroende av kommunalskatt och skiktgränserna för statlig inkomstskatt. Enligt den s.k. takregeln tas utdelning upp i inkomstslaget tjänst endast till den del som understiger 90 IBB, 5,1 mkr. Överskjutande del tas upp i sin helhet i inkomstslaget kapital med 30 procent.<sup>39</sup>

Reglerna i 57 kap. IL gäller även vid beräkning av skatt på kapitalvinst vid försäljning av andelarna i ett fåmansföretag. På samma sätt som vid utdelning ska kapitalvinst upp till gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget kapital till två tredjedelar. Kapitalvinst över gränsbeloppet tas upp i

---

<sup>33</sup> 57 kap. 11 § IL.

<sup>34</sup> 57 kap. 11a § IL.

<sup>35</sup> 57 kap. 13 § IL.

<sup>36</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 466.

<sup>37</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 469.

<sup>38</sup> 57 kap. 20 § IL.

<sup>39</sup> 57 kap. 20 a § och 65 kap. 7 § IL.

inkomstslaget tjänst.<sup>40</sup> För kapitalvinst finns en motsvarande takregel som vid utdelning. Bestämmelsen medför att kapitalvinst tas upp till 100 IBB beskattas i inkomstslaget tjänst och överskjutande del beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital.<sup>41</sup>

## **2.4.2 Beskattning av okvalificerade andelar**

Utdelning och kapitalvinst på andelar som inte är kvalificerade ska som huvudregel beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.<sup>42</sup> För företag som inte är marknadsnoterade tas vinsten och utdelning endast upp till fem sjättedelar.<sup>43</sup> Den effektiva skattesatsen blir således 25 procent. En andel är marknadsnoterad om andelen är upptagen till handel på en reglerad marknad eller motsvarande utanför Europeiska ekonomiska samarbetet. En andel är även marknadsnoterad om den är upptagen till handel på en reglerad marknad eller motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.<sup>44</sup>

---

<sup>40</sup> 57 kap. 21 § IL.

<sup>41</sup> 57 kap. 22 § och 65 kap. 7 § IL.

<sup>42</sup> 42 kap. 1 § IL och 65 kap. 7 § IL.

<sup>43</sup> 42 kap. 15 a § IL.

<sup>44</sup> 48 kap. 5 § IL.

## 3 Försäljning av fåmansföretag

### 3.1 Inledning

Som framgått ovan kan beskattningen skilja sig avsevärt beroende på om ägarens andelar är kvalificerade eller ej. En direkt försäljning kan vara det mest förmånliga om ersättningen inte överskrider gränsbeloppet. Hela ersättningen beskattas då i inkomstslaget kapital till 20 procent.<sup>45</sup> Överstiger ersättningen gränsbeloppet kommer överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst. En vanlig metod för att kringgå 3:12-reglerna var tidigare att lägga bolaget med de upparbetade vinsterna i träda medan rörelsen avyttrades externt eller fördes över till nästa generation. Nedan ska jag med ett exempel visa hur en sådan transaktion kan gå till samt peka på problemen som uppstår när försäljning sker till en närstående person till ägaren.

### 3.2 Försäljning genom trädabolag

Den fysiska personen A är ensam ägare till ett aktiebolag, X AB, som bedriver viss verksamhet. A och hans dotter är verksamma i betydande omfattning i X AB varför A:s aktier är kvalificerade.<sup>46</sup> A har bestämt sig för att sälja bolaget antingen till en extern person eller genomföra ett generationsskifte till fördel för sin dotter. Om A överlåter aktierna till sin dotter kommer hon fortsätta att vara verksam i bolaget i betydande omfattning medan motsvarande inte gäller vid en extern försäljning. I X AB finns upparbetade vinstmedel och ersättningen som A väntas få vid försäljning överstiger det sparade gränsbeloppet som finns i företaget.

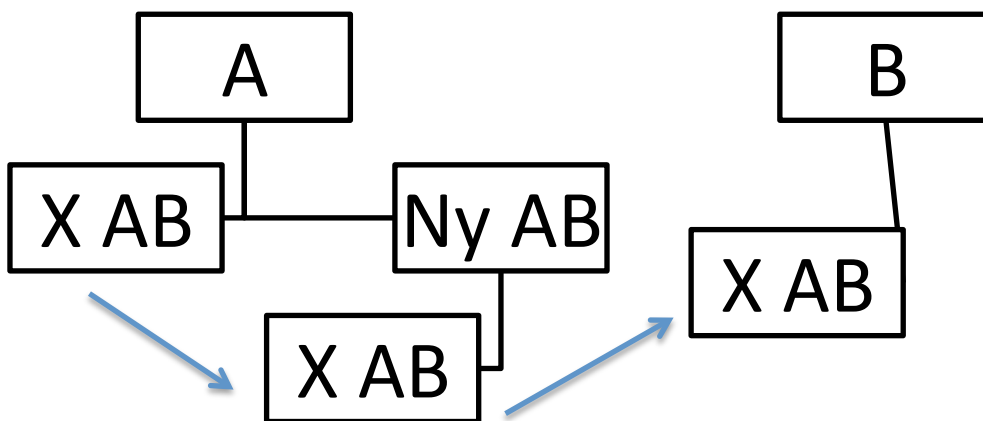
---

<sup>45</sup> 57 kap. 20 § IL.

<sup>46</sup> 57 kap. 5 § IL.

### 3.2.1 Extern försäljning

Första steget i försäljningen är att A startar ett nytt bolag, Ny AB, som han äger till 100 procent. Sedan avyttrar A aktierna i X AB för underpris till det nystartade företaget Ny AB. X AB och Ny AB bildar nu en koncern med Ny AB som moderbolag och X AB som dotterbolag. Transaktionen utlöser inga skattekonsekvenser på grund av reglerna om underprisöverlåtelser.<sup>47</sup> I nästa steg avyttrar Ny AB aktierna i X AB till en extern part. Inte heller denna transaktion utlöser några skattekonsekvenser då andelarna i X AB är näringsbetingade.<sup>48</sup> Ny AB innehåller nu endast aktiekapitalet och vinstmedlen från försäljningen av X AB. Någon verksamhet bedrivs inte i företaget och förvaltningen av kapitalet i Ny AB sker diskretionärt.<sup>49</sup> Ny AB ligger sedan i träda i fem år tills aktierna avkvalificeras och kapitalet kan tas ut till 25 procent beskattning.<sup>50</sup> Under tiden Ny AB ligger i träda kan A årligen plocka ut utdelning upp till gränsbeloppet till 20 procents beskattning.



<sup>47</sup> 23 kap. IL.

<sup>48</sup> 25 a kap. 5 § IL.

<sup>49</sup> Vid diskretionär förvaltning ger ägaren en förvaltare mandat att placera pengarna i bolaget medan ägaren själv är passiv.

<sup>50</sup> 42 kap. 15 a § IL.

### 3.2.2 Generationsskifte

Vid överlåtelsen till dottern tillämpas samma tillvägagångssätt som vid överlåtelsen till B.<sup>51</sup>

För att karenstiden på fem år ska börja löpa räcker det inte att A eller dottern inte är verksam i betydande omfattning i Ny AB. A eller dottern får inte heller vara verksam i betydande omfattning i ett företag som driver samma eller likartad verksamhet. Kapitalet i Ny AB härstammar från verksamheten som dottern bedriver vidare i X AB. I och med rättsläget efter trädedomarna smittar dotterns verksamhet i X AB andelarna i Ny AB då de anses bedriva samma eller likartad verksamhet.<sup>52</sup> Det får effekten att karenstiden för A:s aktier i Ny AB inte börjar löpa förrän dottern upphör med att vara verksam i betydande omfattning i X AB. Det kan därmed innebära i praktiken att A:s aktier i Ny AB aldrig avkvalificeras och kapitalvinsten beskattas med en marginalskatt upp till 58 procent.

### 3.3 Försäljning genom indirekt ägt bolag

Eftersom rättsläget efter 2010 förändrades så att försäljning till närstående personer missgynnades i förhållande till en extern försäljning prövades andra förfaranden för att komma ur 3:12-reglerna. Genom att utnyttja avsaknaden av rekvisitet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. 2 IL kan ägaren genom att först sälja företaget till ett indirekt ägt bolag undkomma 3:12-reglerna. Förfarandet med försäljningen genom ett indirekt bolag kan gå till på följande sätt.

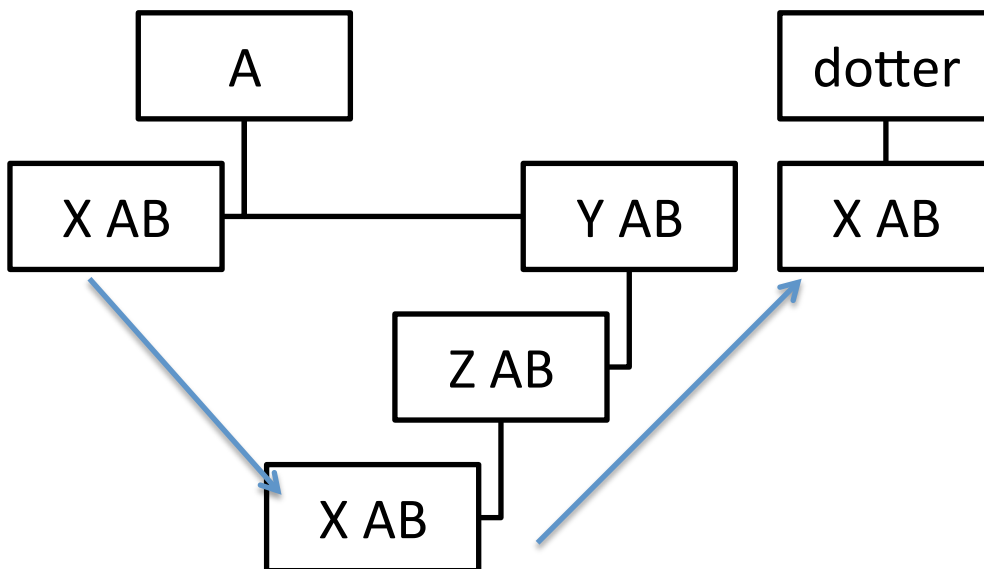
Den fysiska personen A äger 100 procent av aktiebolaget X AB, som bedriver viss verksamhet. A är verksam i betydande omfattning varför hans innehav i X AB utgör kvalificerade andelar. A som har mycket vinstmedel i bolaget vill sälja bolaget till sin dotter utan att kapitalvinsten beskattas enligt 3:12-reglerna.

---

<sup>51</sup> Ovanstående bild kan användas för förståelse även här.

<sup>52</sup> Se 2.3.2.

A startar en koncern med Y AB som moderbolag och Z AB som dotterbolag. A överlåter sedan aktierna i X AB till Z AB. Någon vinst uppkommer inte enligt reglerna om underprisöverlåtelser. Z AB säljer sedan vidare aktierna i X AB till dottern. Någon beskattning för kapitalvinsten i Z AB uppkommer inte enligt reglerna om näringsbetingade andelar. A låter nu koncernen ligga i träda under fem år tills andelarna avkvalificeras. Efter avkvalificeringen avyttras koncernen och kapitalvinsten beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital med 25 procent.



A:s direktägda aktier i X AB var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1. Genom införsäljningen till Z AB blev A:s aktier istället kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2. Om försäljningen av X AB skulle ske till det av A direkt ägda Y AB istället för det indirekt ägda Z AB hade Y AB och X AB efter försäljningen till dottern ansetts bedriva samma eller likartad verksamhet med effekten att andelarna i Y inte skulle avkvalificeras förrän fem år efter att dottern slutat varit verksam i betydande omfattning i X. Huruvida detta och liknande upplägg för att undkomma rekvisitet samma eller likartad verksamhet är förenligt med skatteflyktslagen har prövats i flera fall av HFD.



# 4 Skatteflyktslagen

## 4.1 Inledning

Skatteflyktslagen kom till för att förhindra förfaranden som genomförs endast i syfte att uppnå eller undgå en beskattningskonsekvens. Har den skatteskyldige andra skäl för sitt handlande som tillsammans är av större betydelse än skatteförmånen ska skatteflyktslagen inte tillämpas. I förarbetena nämns att avsikten med lagen inte är att utvidga det skattepliktiga området utan att gränserna för beskattningen ska vila på de materiella reglerna.<sup>53</sup>

Skatteflykt beskrivs ofta som ett förfarande där den skatteskyldige på ett formellt riktigt sätt följer skattereglerna men där skatteförmåner uppkommer som framstår som inte avsedda.<sup>54</sup> Kännetecknande för ett sådant förfarande är att den skatteskyldige uppnår ett visst ekonomiskt resultat som kommersiellt sett är en omväg och genom det undviker de beskattningsregler som annars skulle bli tillämpliga.<sup>55</sup> Efter flera turer med upphävande och återinförande fick vi 1995 den nuvarande skatteflyktslagen.<sup>56</sup> Skatteflyktslagens 2 § är den mest centrala och utgör den s.k. generalklausulen. Bestämmelsen utgörs av fyra kumulativa rekvisit som alla måste vara uppfyllda för att skatteflykt ska anses föreligga. Är alla rekvisit uppfyllda kommer rättshandlingen inte beaktas vid fastställande av beskattningsunderlag.<sup>57</sup> Nedan följer en redogörelse av de fyra rekvisiten.

### 4.1.1 Väsentlig skatteförmån

För att lagen ska bli tillämplig måste förfarandet medföra en väsentlig skatteförmån för den skatteskyldige. I förarbetena nämns att bedömningen

---

<sup>53</sup> Prop. 1980/81:17 s. 16.

<sup>54</sup> Prop. 1980/81:17 s. 11.

<sup>55</sup> Prop. 1980\_81:17 s. 1.

<sup>56</sup> Lag (SFS 1995:575) mot skatteflykt.

<sup>57</sup> 3 § skatteflyktslagen.

måste grundas på de aktuella förhållandena. En skatteskyldig ska inte undgå tillämpning av generalklausulen på grund av hypotetiska påståenden om framtida skatteolägenheter.<sup>58</sup> Vad gäller skatteförmånens storlek ändrades rekvisitet från 1998 till väsentlig från tidigare inte oväsentligt. Av processekonomiska skäl bör förfarandet för att räknas som inte oväsentligt väl överstiga några tusentals kronor. Närmare beloppspreciseringen överlämnar lagstiftaren till praxis att utvisa.<sup>59</sup>

### **4.1.2 Medverkat till rättshandlingen**

Utformningen av den andra punkten har ändrats så att bestämmelsen blir tillämplig även om den skatteskyldige endast medverkat indirekt. Ändringen gjordes med bakgrund av att underrätter funnit att lagen inte blir tillämplig om förfarandet utförts av t.ex. en bankman. Med nuvarande utformning täcks även förfaranden in där handlingen utförts av en ställföreträdare eller att den skatteskyldige haft möjlighet till inflytande på den person som medverkat i handlingen.<sup>60</sup>

### **4.1.3 Övervägande skälet för förfarandet**

Tredje punkten, det s.k. avsiktsrekvisitet, stadgar att skatteförmånen ska vara det övervägande skälet för förfarandet. För att avsiktsrekvisitet ska vara uppfyllt måste skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väga tyngre än övriga skäl tillsammans som den skatteskyldige har för sitt handlande. Om den skatteskyldige har affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl till förfarandet som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att uppnå skatteförmånen är skatteflyktslagen inte tillämpligt.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Prop. 1980/81:17 s. 28.

<sup>59</sup> Prop. 1996/97:170 s. 45.

<sup>60</sup> Prop. 1996/97:170 s. 41.

<sup>61</sup> Prop. 1996/97:170 s. 44.

#### **4.1.4 Strida mot lagstiftningens syfte**

Det sista rekvisitet är det mest centrala och som oftast blir avgörande för skatteflyktslagens tillämplighet. Enligt rekvisitet ska förfarandets strida både mot lagstiftningens syfte utifrån skattebestämmelsernas allmänna utformning samt de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgått genom förfarandet. Vad gäller reglernas syfte tas utgångspunkten i det syfte som förelåg vid reglernas tillkomst. Senare värderingar och åsikter som uppstår är ej relevanta vid bedömningen. Vid bedömning av lagstiftningens syfte ska utgångspunkten tas i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet. Med detta följer att lagstiftningens utformning ska ligga till grund för tolkningen även om lagmotiven får användas för att klargöra lagstiftningens syfte.<sup>62</sup> Vid en bedömning av lagstiftningens syfte beaktas inte bara de direkt tillämpliga reglerna utan även allmänna regler om bestämmande av skattepliktig inkomst. Vid t.ex. utnyttjande av en avdragsregel bör inte endast den direkta avdragsregeln beaktas utan även allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till avdrag.<sup>63</sup> Om skatteflyktslagen blir tillämplig på ett förfarande där andelar i ett fåmansföretag görs okvalificerade kommer således inte endast 57 kap. 4 § IL beaktas utan även de allmänna reglerna kring fåmansföretag i 56 och 57 kap. IL.<sup>64</sup>

## **4.2 Praxis skatteflyktslagen**

### **4.2.1 Skatterättsnämnden och förhandsbesked**

All praxis som jag kommer redogöra för nedan är förhandsbesked som har överklagats till HFD. Förhandsbesked meddelas av Skatterättsnämnden som är en myndighet under Finansinspektionen. Skatterättsnämndens uppgift är att lämna förhandsbesked och förfarandet regleras i Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.<sup>65</sup> Förhandsbesked kan sökas av fysiska eller

---

<sup>62</sup> Prop. 1996/97:170 s. 39.

<sup>63</sup> Prop. 1996/97:170 s. 40.

<sup>64</sup> HFD 2015 ref. 17.

<sup>65</sup> Hädanefter LFS.

juridiska personer eller av ett allmänt ombud hos Skatteverket.<sup>66</sup> Om en enskild ansöker om förhandsbesked är Skatteverket motpart i ärendet och ansöker det allmänna ombudet är den enskilde som frågan angår motpart i ärendet.<sup>67</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked kan överklagas till HFD utan något krav på prövningstillstånd.<sup>68</sup> Förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för skatteverket och allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den enskilde som beslutet angår, om den enskilde yrkar på det.<sup>69</sup> Förfarandet med förhandsbesked syftar till att skatteskyldiga ska få klarhet i skattekonsekvenserna för ett visst handlande samt att prejudikatbildningen på området ska utvecklas snabbare än genom den ordinarie domstolsprocessen.<sup>70</sup>

#### **4.2.2 RÅ 2009 ref. 31**

I Rå 2009 ref. 31 använde ägarna ett aggressivare upplägg än mitt exempel ovan för att komma ur 3:12-reglerna genom en dubbel intern överlåtelse. Genom detta förfarande undkom ägarna inte endast 3:12-reglerna utan även den femåriga karenstiden. Frågan i målet var om upplägget kunde angripas med hjälp av skatteflyktslagen. Domstolen anförde att sökanden genom de interna transaktionerna åstadkommit en beskattning av de tidigare kvalificerade andelarna enligt 48 kap. IL och inte fåmansreglerna i 57 kap. IL. Då förfarandet tillämpades endast för att undgå den åsyftade beskattningen ansågs transaktionerna strida mot lagstiftningens syfte och skatteflyktslagen blev tillämplig. Sökande ansåg att så inte var fallet då lagstiftaren var medveten om förfarandet och lagstiftarens underlåtenhet att ingripa gjorde förfarandet godkänt. Att lagstiftaren var medveten om förfarandet framgick av att förfarandet hade behandlats i en offentlig utredning.<sup>71</sup> Argumentet har visst stöd i offentliga utredningar där det uttalats att förfaranden som godtagits av HFD samt är vanligt

---

<sup>66</sup> 1 § 2 st. LFS.

<sup>67</sup> 11 § LFS.

<sup>68</sup> 22 § LFS.

<sup>69</sup> 16 § LFS.

<sup>70</sup> Prop. 1997/98:65 s. 1.

<sup>71</sup> SOU 2002:52, del 1, s. 440 f.

förekommande i affärlivet inte bör stoppas av generalklausulen.<sup>72</sup>

Domstolen anförde emellertid att det varken fanns administrativ eller rättslig praxis som gav stöd för att lagstiftarens underlåtenhet skulle leda till att förfarandet ansågs godkänt. Förfarandet ansågs således strida mot skatteflyktslagen och andelarna beskattades enligt 3:12-reglerna.

### **4.2.3 RÅ 2010 ref. 11 II**

I RÅ 2010 ref. II har föräldrarna genomfört ett generationsskifte till förmån för sina barn. De hade genom föregående interna överlåtelser<sup>73</sup> satt vinstbolaget i träda genom att utnyttja avsaknaden av samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. 2. Skatterättsnämnden kommer fram till samma slutsats som i RÅ 2005 ref. 3 att rekvisitet samma eller likartad verksamhet inte kan användas på indirekt ägda bolag. Svaret på om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet är sedan mycket kortfattat. De anser att generalklausulen inte kan tillämpas då den redaktionella utformningen av 57 kap. 4 § 1 st. med avsaknad av rekvisitet samma eller likartad verksamhet i andra punkten framstår som avsiktligt vald av regeringen. Förhandsbeskedet överklagades till HFD som kom att undanröja förhandsbeskedet då de ansåg att det inte fanns tillräckligt med underlag för att besvara frågan om skatteflyktslagens tillämplighet.

### **4.2.4 HFD 2015 ref. 17 I**

I en ansökan om förhandsbesked framgick att sökandena varit verksamma i betydande omfattning i ett av dem helägt fåmansföretag. De hade genom föregående interna överlåtelser<sup>74</sup> satt vinstbolaget i träda genom att utnyttja avsaknaden av samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. 2. Efter att karenstiden på fem års löpt ut ville sökanden sälja företaget och ställde frågan huruvida följande upplägg stred mot skatteflyktslagen eller ej. Skatterättsnämnden slog utan vidare fast att rekvisiten 1-3 i generalklausulen var uppfyllda. Vad gäller om förfarandet strider mot

---

<sup>72</sup> SOU 1989:81 s. 73.

<sup>73</sup> Jmf mitt exempel i 3:3:1.

<sup>74</sup> Jmf mitt exempel i 3:3:1.

lagstiftningens syfte ansåg nämnden att sökanden genom överlåtelsearna åstadkommit att arbetsinkomster i företaget kommit att beskattas enligt 48 kap. istället för 57 kap. IL. Jämförelse gjordes med redovisade RÅ 2009 ref. 31 där skatteflyktslagen ansågs tillämplig på ett förfarande där beskattning enligt 57 kap. IL undvikits. Till skillnad mot 2009 års fall blir den femåriga karenregeln tillämplig i nuvarande ärende. Samtidigt fortsätter sökandena att vara verksamma i sitt nya bolag vilket utgör en risk att samma förfarande kan upprepas. Skatterättsnämnden ansåg således att skatteflyktslagen var tillämplig vilket även HFD senare slog fast.

Två av ledamöterna i Skatterättsnämnden var oeniga med majoriteten. De var ense med majoriteten om att syftet med reglerna i 57 kap. IL är att arbetsinkomster inte ska beskattas i inkomstslaget kapital utan i tjänst. Syftet uppfylls i sin tur genom de schabloniserande reglerna i 57 kap. 20-22 §§ IL. Effekten av schablonberäkningsreglerna och övriga regler i 57 kap. IL är att vissa arbetsinkomster fångas upp och andra inte. I RÅ 2009 ref. 31 medförde interna transaktioner en omedelbar avkvalificering av andelarna i det bolag som innehöll upparbetade vinstmedel. I fallet började aldrig den femåriga karenstiden löpa och det blev tydligt att syftet var att kringgå reglerna. I det nuvarande ärendet medför transaktionerna endast att karenstiden börjar löpa. Om skatteflyktslagen anses tillämplig blir resultatet i praktiken att rekvisitet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. 1 tillämpas analogt även i andra punkten. De oeniga påminner att avgränsningen av vilka aktier som anses kvalificerade i praxis ska anses uttömmande.<sup>75</sup> Slutsatsen de oeniga kommer fram till är att även om förfarandet strider mot syftet med 57 kap. så strider det inte mot den schabloniserande teknik som används för att uppnå det övergripande syftet. Att rekvisitet samma eller likartad verksamhet endast finns med i första punkten samt tillämpligheten av femårskarensen visar att förfarandet inte kan strida mot de konkreta regler som är tillämpliga. De ansåg därför att fjärde rekvisitet inte var uppfyllt och att skatteflyktslagen inte blev tillämplig.

---

<sup>75</sup> RÅ 2001 ref. 5.

## 4.2.5 Förhandsbesked Dnr 54-15/D

I förhandsbeskedet har sökande genomfört ett generationsskifte till förmån för sin son. Sökanden hade genom föregående interna överlåtelser<sup>76</sup> satt vinstbolaget i träda genom att utnyttja avsaknaden av rekvisitet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. 2 IL. Sonen har även förvärvat resterande andelar i företaget av bolagets andra ägare. Sökanden vill efter karenstidens utgång sälja bolaget och ta upp kapitalvinsten i sin helhet i inkomstslaget kapital. Nämnden anser att rekvisiten 1-3 i skatteflyktslagens generalklausul är uppfyllda. Vad gäller om förfarandet strider mot lagstiftningens syfte gör skatterättsnämnden en jämförelse med HFD:s avgörande från 2015. Till skillnad mot 2015 års fall kommer i nuvarande ärende sökanden inte ha kvar något ägande i företaget som driver vidare verksamhet. Att sökandes son kommer driva vidare verksamheten i sitt företag föranleder enligt skatterättsnämnden inte heller att förfarandet strider mot syftet med lagen. Detta eftersom förfarandet framstår som ett fullbordat generationsskifte. Att förfarandet är ett generationsskifte stöds av sonen även förvärvat resterande aktier i bolaget av andra ägare. Mot denna bakgrund samt att sökande inte på egen hand kan upprepa förfarandet anser Skatterättsnämnden att förfarandet inte strider mot syftet med reglerna och skatteflyktslagen alltså inte kan tillämpas på förfarandet.

Förhandsbeskedet har senare överklagats till HFD.

---

<sup>76</sup> Jmf mitt exempel i 3:3:1.

# 5 Analys

## 5.1 Samma regler vid försäljning till närstående?

Vid försäljning av ett fåmansföretag får valet av försäljningsmetod effekt för vilket inkomstslag kapitalvinsten kommer beskattas i. Sker försäljningen genom en direktavyttring tillämpas reglerna i 57 kap. IL. Om kapitalvinsten ryms inom gränsbeloppet är metoden förmånligast då vinsten beskattas helt i inkomstslaget kapital med 20 procents beskattning. Huruvida försäljningen sker till en närstående eller till en extern person är då irrelevant eftersom beskattningen inte skiljer sig där emellan. En annan metod som kan användas är försäljning med s.k. trädabolag. Vid tillvägagångssättet med trädabolag säljs verksamheten och bolaget med vinsten får ligga i träda under den femåriga karenstiden. Efter karenstiden avkvalificeras andelarna i trädabolaget och vinsten beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital med 25 procent. Metoden med trädabolag är förmånligast om kapitalvinsten överstiger gränsbeloppet. Genom förfarandet slipper ägaren ta upp en del av vinsten i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL och undgår då en marginals katt som kan uppgå till 58 procent. Förfarandet med trädabolag kunde fram till och med trädadomarna 2010 användas av ägare som genomförde ett generationsskifte såväl som de som gjorde en extern försäljning. Med trädadomarna förändrades rättsläget så att den närstående personen till ägaren ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet i det nya företaget. Effekten blir att karenstiden för trädabolaget inte börjar löpa förrän den närstående personen slutar vara verksam i betydande omfattning i det nya företaget. Det gör att ägarens andelar i trädabolaget eventuellt aldrig avkvalificeras och tvingar fram en beskattning upp till 58 procent. Används förfarandet med trädabolag skiljer sig alltså tillämpningen av reglerna beroende på om företaget säljs till någon inom närståendekretsen eller utanför.



## 5.2 Är förhandsbeskedet förenligt med gällande rätt?

I förhandsbeskedet har sökanden sålt verksamhetsbolaget till ett dotterbolag i en av honom ägd koncern. Dotterbolaget har i sin tur avyttrat aktierna i verksamhetsbolaget till sonen. Genom förfarandet har sökanden åstadkommit att bolaget med vinsterna från försäljningen lagts i träda och karenstiden om fem år startat. Försäljningen sker till dotterbolaget för att 57 kap. 4 § 1 st. 2 IL som reglerar indirekt ägda bolag saknar anknytningsledet samma eller likartad verksamhet. Skulle försäljningen istället skett genom moderbolaget skulle 57 kap. 4 § 1 st. 1 IL tillämpats och företagen skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. I praxis har det därför prövats om verksamheten i ett dotterbolag kan likställas med verksamheten i ett moderbolag. Svaret som senare bekräftats flera gånger i praxis är negativt då andra punkten anses på ett uttömmande sätt reglera i vilka fall andelarna ska vara kvalificerade. Risken att andelarna skulle anses kvalificerade på grund av en vidare tillämpning av rekvisitet samma eller likartad verksamhet är således osannolik.

Knäckfrågan i ärendet är huruvida förfarandet strider mot lagstiftningens syfte eller inte. Om förfarandet skulle anses strida mot lagstiftningens syfte blir skatteflyktslagen tillämplig. Då beaktas inte transaktionerna vid bestämmandet av skatteunderlaget vilket gör att andelarna beskattas som kvalificerade. Detta medför att en del av vinsten tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 3:12-reglerna.

Enligt skatteflyktslagens förarbeten ska lagstiftningens utformning ligga till grund för tolkningen även om lagmotiven får användas för att klargöra lagstiftningens syfte. Syftet med 3:12-reglerna är att förhindra fåmansföretagsägare från att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Syftet med reglerna är klart men för att avgöra om tillvägagångssättet i förhandsbeskedet strider mot syftet med 3:12-reglerna måste en jämförelse med rättspraxis på området ske.

I RÅ 2009 ref. 31 hade sökanden genom ett flertal interna transaktioner kommit ur 3:12-reglerna. Genom transaktionerna uppnådde de en beskattning helt i inkomstslaget kapital. Då sökanden uppnådde en sådan omvandling som reglerna syftar till att motverka samt att förfarandet kunde upprepas ansågs skatteflyktslagen tillämplig. 2009 års fall skiljer sig mycket från förhandsbeskedet. Däremot är det intressant då avgörandet i 2015 års fall, som liknar förhandsbeskedet, till stor del bygger på 2009 års avgörande.

I 2015 års fall ledde inte de interna överlåtelserna till en direkt avkvalificering av andelarna utan endast till att karenstiden om fem år startades. De oeniga i målet ansåg att effekten av förfarandet endast medförde att den lagstadgade karenstiden började löpa. Då karenstiden är en del av regelverket ansåg de att syftet med reglerna inte kringgåtts. Majoriteten i målet anförde emellertid att förfarandet riskeras att upprepas varje år varför det inte finns någon anledning att behandla fallet annorlunda från 2009 års fall.

I RÅ 2010 ref. 11 II ansåg Skatterättsnämnden att ett generationsskifte förgående av försäljning genom ett indirekt ägt bolag inte stred mot lagstiftningens syfte. De diskuterade endast omständigheten att rekvisitet samma eller likartad verksamhet fanns med i första punkten i 4 § första stycke men inte i den andra punkten. Då lagstiftaren valt utformningen ansåg de att förfarandet inte stred mot lagstiftningens syfte. Jag tror dock att den slutsatsen är alldeles för enkel att dra i det aktuella förhandsbeskedet. Vad som kommer bli avgörande i HFD:s dom av det aktuella förhandsbeskedet blir istället omständigheten att försäljningen sker till en person inom den tidigare ägarens närstående krets.

Med nuvarande tolkning av lagtexten kan en fåmansföretagsägare separera rörelsen och lägga vinsten i ett vilande bolag och vänta in karenstidens utgång. Detta förfarande strider inte mot lagstiftningens syfte om rörelsen

avyttras till en extern person. Om rörelsen istället avyttras till ett bolag ägt av fåmansföretagsägaren anses förfarandet strida mot lagstiftningens syfte då förfarandet riskerar att upprepas varje år. En försäljning till en närstående person kan enligt mig inte likställas med att sälja bolag till sig själv. Då bestämmelsen om karenstid aktualiseras samt att det inte finns någon risk att förfarandet kan upprepas av den tidigare ägaren anser jag att förfarandet inte strider mot syftet med reglerna. Min uppskattning slutar därför i att förhandsavgörandet är förenligt med gällande rätt och kommer att fastslås av HFD.

### **5.3 Avslutande synpunkter**

Skattejurister och fåmansföretagsägare skulle välkomna ett fastställande av förhandsbeskedet i HFD. I och med beskedet kan ägare som genomför ett generationsskifte få samma förmånliga beskattning som vid en försäljning utanför närståendekretsen. Frågan är dock om rättsläget verkligen är helt klart vid ett fastställande av förhandsbeskedet. Kommer alla generationsskiften med liknande tillvägagångssätt vara tillåtna eller var detta ett undantag? Oberoende av utgången i målet är behovet av ny lagstiftning vid försäljning av fåmansföretag nödvändig. En förutsättning för företag att växa och överleva ägarbyten är en klar och förutsebar lagstiftning. Med nuvarande lagstiftning får fåmansföretagsägare lägga tid och resurser på juridiska problem som istället kunnat läggas på innovationer, tillväxt och effektivisering. Det är därför önskvärt att den utredning som regeringen tillsatt leder fram till en enklare och neutralare lagstiftning.<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> Utredningens ska redovisas senast i september 2016.



## **Litteratur**

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

Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red.). Juridisk metodlära. 1 uppl. Lund: Studentlitteratur, 2013.

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

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

Uggla, Carl-Magnus och Carneborn, Christian. Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen. 1 uppl. Stockholm: Wolters Kluwer Sverige AB, 2015.

# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1997 ref. 48 I och II

RÅ 2001 ref. 5

Rå 2005 ref. 3

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2010 ref. 11 ( I-V)

HFD 2015 ref. 17

## Skatterättsnämnden

Förhandsbesked 26 oktober 2015, Dnr 54-15/D