



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Marcus Lindström

Samma eller likartad verksamhet
– en kritisk granskning av bestämmelsens utveckling och
ändamålsenlighet ur ett skatterättsligt perspektiv

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: HT 2015

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Problembakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	6
1.3 Metod	6
1.4 Material	9
1.5 Avgränsning	10
1.6 Disposition	10
2 RÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER	11
2.1 Fåmansföretag	11
2.1.1 Definition	11
2.1.2 Syftet med fåmansföretagsreglerna	12
2.1.3 Närmare om fördelningsreglerna	14
2.1.4 Pågående utredning	15
2.1.5 Sammanfattning	16
2.2 Närstående	16
2.3 Utomstående	18
2.4 Lagtolkning och rättssäkerhet	18
2.4.1 Lagtolkning	18
2.4.2 Rättssäkerhet	20
2.4.3 Sammanfattning	22
3 GRUNDERNA AVSEENDE BESTÄMMELSEN OM SAMMA ELLER LIKARTAD VERKSAMHET	23
3.1 Bestämmelsens syfte	23
3.1.1 Förarbeten	23
3.1.2 3:12-utredningen	26
3.1.3 Den reformerade ägarbeskattningen 2005	27
3.1.4 Innebörden av begreppet verksamhet	28
3.1.5 Tillgångsslag	33

3.1.6	Sammanfattning av bestämmelsens syfte	34
3.2	Karenstid	35
3.3	Närståendesmitta	36
4	UTVECKLINGEN I PRAXIS	37
4.1	Bedömningar vid överföringar mellan bolagen	37
4.1.1	Tillgångar för rörelsens bedrivande	37
4.1.1.1	Materiella tillgångar	37
4.1.1.2	Kunskap	39
4.1.2	Kapital	41
4.1.2.1	Utdelning, underprisöverlåtelse och köpeskilling	41
4.1.2.2	Aktieägartillskott och lån	45
4.2	Bedömningar vid avsaknad av överföringar mellan bolagen	48
4.2.1	Finansiell rådgivning	48
4.2.2	Franchise	49
4.2.3	Licenssamverkan	51
4.3	Ägarkrav och smittans riktning	52
4.3.1	Ägaridentitet	52
4.3.2	Smittans riktning	52
4.3.2.1	Framåtsmitta och bakåtsmitta	52
4.3.2.2	Parallellsmitta	53
4.4	Sammanfattning av gällande rätt	54
5	ANALYS	55
5.1	Syfte och ändamålsenlighet	55
5.1.1	Närståendesmitta	55
5.1.2	Kapitalsmitta	56
5.1.3	Avgränsningen av likartade verksamheter	59
5.1.4	Smittans riktning	60
5.2	De lege ferenda	61
5.2.1	Föreslagen lydelse	61
5.2.2	Motivering	62
6	AVSLUTNING	64
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	66
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	72

Summary

The overall purpose of the rules regarding close companies is to ensure the prevention of undue tax evasion by income conversion. This can be done in companies with a limited owner structure, by converting income from work performances to, e.g., dividends. Such procedures will create a more favourable tax treatment for the owners. Therefore, the rules create a greater neutrality and uniformity in the taxation between employees who own the company and employees who don't own part of the company. Lately, another opposed purpose has evolved and is nowadays considered important to observe in the regulation. A perspective from companies' and shareholders' point of view has gained influence in that the rules nowadays also shall promote entrepreneurship and growth.

A part of this set of rules is the rule regarding same or similar activity, which is regulated in chapter 57, section 4, paragraph 1, item 1 Income Tax Act. The special purpose of this rule is to ensure that moving the activities between several different companies will not lead to income conversions. This rule is the main objective of the thesis.

What constitutes same or similar activity has been perceived as somewhat indistinct. Some rulings from the Swedish Supreme Administrative Court from 2010 and forward has led to the conclusion that equity in itself constitutes the activities from which it is generated. A decisive question, which is further examined in this thesis, is therefore the meaning of the word activity in the rule. Another question examined is in what directions these assessments of transactions can be made. My opinion is, *inter alia*, that the legislature never intended equity to be a part of the word activity. I find this interpretation creating negative effects on the economic efficiency.

Other aspects examined of the rule are, among other things, the infection that can occur due to the prerequisite of related persons. Two persons who are operating the same kind of activities in their respective companies can infect each other's businesses because of distant family ties. In my opinion, this creates far-reaching negative effects that cannot be considered suitable.

Another issue examined in the thesis is how similar two activities have to be, to be subject to the rule in the absence of transactions between the companies. This can occur in cases of, e.g., consulting companies or franchise activities. For the rule to be appropriate, I think there has to be set high demands in the similarity between the activities for these situations, to be subject to income conversion. If that is not the case, I think it will lead to inhibitory effects on the economic efficiency and growth.

The concluding analysis discusses eligible changes of the rule. An own proposition for a new wording of the rule will be made with an explanatory statement given the concluding analysis.

Sammanfattning

Fåmansföretagsreglerna har till övergripande syfte att säkerställa att det inte sker otillbörliga skatteundandragande förfaranden genom inkomstomvandling. Detta kan ske i bolag med en mer avgränsad ägarkrets genom att ersättningen för arbetsprestationer betalas ut som till exempel utdelningar. Sådana förfaranden leder till en mer skattemässigt förmånlig behandling för ägarna. Reglerna skapar därmed en högre grad av neutralitet och likformighet i beskattningen mellan anställda som äger bolaget och anställda som inte äger del i bolaget. Under senare år har även ett motstående intresse vuxit fram och som numera anses vara viktigt att beakta i regelverket. Ett företagarperspektiv har fått ett ökat inflytande i det att reglerna numera även ska främja företagande och tillväxt.

En del i detta regelverk utgörs av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Denna bestämmelse har till närmare syfte att säkerställa att inkomstomvandling inte sker genom att verksamheten flyttas mellan olika bolag. Denna bestämmelse är det huvudsakliga föremålet för uppsatsen.

Vad som ansetts utgöra samma eller likartad verksamhet har upplevts som något otydligt. Ett antal avgöranden från HFD har lett fram till att kapital i sig konstituerar den verksamhet de genererats av. En avgörande fråga i denna del, som undersöks närmare, är vad begreppet verksamhet omfattar. Även i vilka riktningar som bedömningarna av överföringar kan ske kommer att undersökas. Min uppfattning är bland annat att avsikten aldrig varit att kapital ska vara en del av begreppet verksamhet. Det får även, enligt min mening, negativa verkningar på den ekonomiska effektiviteten.

Andra aspekter som undersöks av bestämmelsen är bland annat den smitta som kan uppstå med anledning av närståenderekvisitet. Två personer som bedriver samma typ av verksamhet kan smitta varandras verksamheter enbart på grund av att de har ett avlägset släktband. Min uppfattning är att detta får långtgående negativa effekter som inte kan anses lämpliga.

En ytterligare problembild som undersöks i uppsatsen är hur likartade två verksamheter måste vara för att omfattas av bestämmelsen, när det inte förekommit några överföringar mellan bolagen. Detta kan aktualiseras i fall av till exempel konsultbolag eller franchiseverksamheter. För att det ska kunna röra sig om inkomstomvandling är min uppfattning att det måste ställas höga krav på likheterna mellan verksamheterna för att bestämmelsen ska vara ändamålsenlig. Om så inte görs anser jag att den ekonomiska effektiviteten och tillväxten hämmas.

I den avslutande analysen diskuteras vilka förändringar av lagrummet som är önskvärda. Även ett eget förslag till ordalydelse med närmare motivering presenteras mot bakgrund av analysen.

Förord

Efter ett antal år av juridikstudier, ytterligare några år av andra studier, ytterligare tid av studentengagemang samt med en maximerad studieskuld i bagaget är det så äntligen dags att avsluta denna del av livet. Det har varit en lång resa (minst sagt...) som nu är till ända. Många är minnena jag kommer bära med mig för resten av mitt liv. Framförallt från tiden inom Juridiska Föreningen och alla människor jag därigenom fått förmånen att lära känna.

Till att börja med vill jag rikta ett stort tack till min familj som alltid ställt upp och stöttat under alla dessa år. Jag vill tacka Christina för all din stöttning och att du hela tiden finns där för mig, framförallt under arbetet med denna uppsats med allt vad det innebär av stress och oro. Det har varit helt ovärderligt. Du är bäst! Jag vill även tacka Alex Ydstie för dessa år vid Juridicum. De hade helt klart varit mindre underhållande utan dig.

Avslutningsvis vill jag rikta det största av tack till min handledare Mats Tjernberg. Tack för tiden du tagit dig att diskutera ämnet och för idéerna, uppslagen och tankarna du därigenom väckt hos mig samt den vägledning jag fått. Framförallt vill jag tacka för alla övriga samtal och råd. De har betytt mycket för mig och är något jag kommer ta med mig resten av livet!

Lund den 7 januari 2016

Marcus Lindström

Förkortningar

3:12	Fåmansföretagsreglerna
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
EU	Europeiska unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
Prop.	Proposition
RF	Regeringsform (1974:152)
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

”Det är därvid tillräckligt att kapital som genererats i ett fåmansföretag förs över till ett annat sådant företag för att samma eller likartad verksamhet ska anses föreligga [...]. I sådana fall har villkoret ansetts uppfyllt även om företagen bedriver verksamhet av skilda slag [...].”¹

Ovan angivna citat är hämtat från ett av SRN avgjort ärende under hösten 2014, i motiveringen till hur bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ska förstås. I 25 år har bestämmelsen, som numera återfinns i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL, funnits i svensk rätt. Vad bestämmelsen har för närmare tillämpningsområde har under senare år utvecklats av HFD². Inom doktrinen har begreppets närmare innebörd uppfattats som något otydlig och svår att närmare precisera.³ Den grundläggande tanken när bestämmelsen infördes första gången var att säkerställa att otillbörlig inkomstomvandling inte skulle komma att ske genom nyttjandet av flera olika bolag.⁴ Genom ett antal avgöranden under 2010 har bestämmelsens tillämpningsområde förändrats jämfört med vad som tidigare varit uppfattningen.⁵ Denna trend har sedan fortsatt hos HFD under följande år.⁶

En av de viktigare innebörder begreppet kommit att få i praxis är att likvida medel i sig konstituerar ”samma verksamhet” ur vilken de likvida medlen genererats. Andra frågor som aktualiserats har rört avgränsningsproblematik kring hur närliggande två verksamheter måste vara för att utgöra ”likartad verksamhet”, i situationer när det inte skett några överföringar mellan bolagen.⁷ Även frågor rörande i vilka riktningar som jämförelserna ska företas, när verksamhet överförs mellan bolag, har varit föremål för prövning. Det kan påverka om det till exempel enbart är det förvärvande företaget som kan bli smittat, eller om även det överlåtande bolagets andelar kan bli kvalificerade på grund av den verksamhet som det förvärvande företaget bedriver.⁸ Vad som närmare ska förstås med bestämmelsen har inte bara blivit tydligare. Dessa preciseringar av bestämmelsens

¹ SRN dnr. 29-14/D, 21 oktober 2014. Det kan även framhållas att utelämnade delar i citatet enbart hänvisar till vilka prejudikat ledning för uttalandet är hämtat från. Det är således inte något materiellt innehåll som lyfts ur citatet.

² Benämningen HFD kommer genomgående att tillämpas på förvaltningsdomstolarnas högsta instans och benämningen justitieråd kommer användas för dess ledamöter.

³ Rabe & Hellenius, s. 391 och Silfverberg, s. 437.

⁴ Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁵ Asklöf & Zinders, s. 56 och Tivéus 2010(2), s. 237.

⁶ Se bland annat HFD 2011 ref. 75 och HFD 2012 ref. 67 I.

⁷ Se bland annat RÅ 2007 not. 66, RÅ 2010 ref. 11 III och SRN dnr. 102-13/D.

⁸ RÅ 2010 ref. 11 II och SRN dnr. 29-14/D.

tillämpningsområde har i vissa fall även blivit ifrågasatta av såväl ledande akademiker som praktiker.⁹

Under senare år har ett motstående intresse vunnit alltmer inflytande i fåmansföretagsreglerna. För att säkerställa en god tillväxt ska reglerna även främja företagande.¹⁰ Det föreligger därmed en oundviklig spänning mellan att säkerställa att skatteundandraganden inte sker samtidigt som företagandet och tillväxten ska stimuleras. När dessa intressen ska balanseras och även skattesubjektens krav på rättssäkerhet ska beaktas uppstår klara problembilder som inte alltid är helt enkla att lösa.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är dels att genomföra en kritisk granskning av gällande rätt samt analysera bestämmelsens bakomliggande syfte, dels att föra en diskussion de lege ferenda.

För att uppnå detta syfte kommer följande frågeställningar att ligga till grund för undersökningen:

- Vad utgör syftet med bestämmelsen?
- Vad har bestämmelsen fått för tillämpningsområde genom HFD:s tolkning i praxis?
- Stämmer detta tillämpningsområde överens med regelns syfte?
- Är dagens utformning och innebörd ändamålsenlig? Om så inte är fallet; är det önskvärt att HFD tolkar bestämmelsen annorlunda alternativt att bestämmelsens lydelse ändras?

1.3 Metod

Den metod som har använts i uppsatsen är framförallt att hänföra till vad Sandgren benämner som den juridiska metoden. Denna metod innebär att fokus ligger på en bearbetning av material hänförligt till de källor som utgör en del av rättskällevärdet.¹¹ Rättskällevärdet i sin tur består av det material som ska, bör respektive får beaktas när man fastställer vad som utgör gällande rätt. Det är inte endast materialet i sig som utgör en del av rättskällevärdet. Därutöver inbegrips även principer, till exempel frågor rörande lagtolkning, men även rättskällornas inbördes ordning.¹² Rättskällorna kategoriseras in enligt följande av Peczenik. Lagtext tillhör den del som ska beaktas. Förarbeten och prejudikat tillhör den kategori av rättskällor som bör beaktas. Slutligen tillhör doktrinen och den juridiska litteraturen den kategori av rättskällor som får beaktas.¹³ Noterbart i detta sammanhang är

⁹ Se bland annat Tjernberg 2013, s. 55 och Attorps & Svanfeldt, s. 338.

¹⁰ Prop. 2004/05:1, s. 211.

¹¹ Sandgren 2007, s. 38.

¹² Sandgren 2007, s. 36.

¹³ Peczenik 1995, s. 214-216.

även att uttalanden i förarbeten om hur en viss bestämmelse ska förstås, i samband med att den aktuella bestämmelsen inte är föremål för förändringar, torde vara hänförligt till ett uttalande tillhörande doktrinen. Sådana uttalanden saknar således rättskällestatus som ett förarbetsuttalande.¹⁴

Vad gäller nyttjandet av rättskällorna inom skatterätten kan diskuteras om det föreligger en särskild metod för detta rättsområde. För skatterättsliga förarbeten kan konstateras att dessa under lång tid haft en framträdande roll i HFD:s tolkning av skattelag. Genom dessa kan man enklare fastställa normernas syfte.¹⁵ Detta har under senare år skett framförallt mot bakgrund av de allmänna syftena så som de följer av motiven.¹⁶ En aspekt som bör framhållas vad gäller förarbetenas ställning inom skatterätten är effekterna som följer av föreskriftskravet. Föreskriftskravet innebär att skattskyldigheten måste följa av lag, enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 RF. I vissa situationer blir förarbetena därmed inte riktigt lika framträdande inom skatterätten som inom andra rättsområden, eftersom dessa inte kan användas i en betungande riktning för skattesubjekten om det inte finns ett tydligt lagstöd.¹⁷ Förarbetenas betydelse kan således sägas verka endast i fall när de ryms inom lagrummets faktiska ordalydelse.¹⁸ När så är fallet tillmäts de dock ofta stor betydelse.¹⁹

Rättsprincipers ställning inom skatterätten är något som är svårt att med säkerhet fastslå. Pålsson har nyligen behandlat frågan om legalitetsprincipen är att likställa med en rättsregel som verkar slutligt avgörande, eller om legalitetsprincipen snarare är att hänföra till att utgöra just en princip. För detta senare fall innebär det att legalitetsprincipen i så fall inte utgör ett lika avgörande tolkningsinstrument som fallet är för rättsregler. Den kommer dock fortfarande att fungera som vägledande och utgöra ett giltigt argument för en tolkning i en viss riktning. Pålsson är av uppfattningen att rättssäkerhetsprinciperna under lång tid likställts med rättsreglers hierarkiska ställning.²⁰ Mot bakgrund av ett antal förhandsbesked under de senaste åren tycks han dock uppfatta en viss förskjutning mot en innebörd som snarare knyter an till generella principers ställning. Om så är fallet innebär det att legalitetsprincipen inte är lika utslagsgivande i rättstillämpningen i dag som den tidigare varit.²¹

Även om den av Pålsson framförda uppfattningen att rättssäkerheten numera har en mindre avgörande ställning stämmer, är det min uppfattning att rättssäkerhetsprinciperna inom skatterätten ändå utgör ett fullgott, giltigt argument i tolkningen av skattelag som torde ha stort inflytande. Den närmare innebörden av skatterättslig lagtolkning samt rättssäkerheten

¹⁴ Tjernberg 1999(3), s. 44.

¹⁵ Bergström 2003, s. 9.

¹⁶ Tjernberg 2003, s. 21.

¹⁷ Hultqvist 2013, s. 20-21.

¹⁸ Tjernberg 2003, s. 21.

¹⁹ Peczenik 1998, s. 536.

²⁰ Pålsson 2014, s. 554-556.

²¹ Pålsson 2014, s. 568.

kommer redogöras för längre fram i uppsatsen.²² Detta har inte enbart varit av betydelse vid bedömningen av gällande rätt. Det har även beaktats i diskussionen om utformningen av en mer ändamålsenlig bestämmelse, vilken förs i den avslutande analysen.

Det perspektiv som har anlagts på framställningen är att beteckna som en kritisk granskning. Denna typ av perspektiv innebär att en undersökning görs mot bakgrund av vissa relevanta faktorer som valts ut. När sådana granskningar görs av praxis har de vanligtvis bäst förutsättningar när de genomförs i relation till generella och vaga normer, där det snarare är rättstillämparen som i stor utsträckning preciserat bestämmelsens tillämpningsområde.²³ Med anledning av att den rättsregel som är föremål för denna uppsats under lång tid uppfattats som just något otydlig och att HFD i stor utsträckning under senare år preciserat innebörden, har jag funnit detta perspektiv relevant och aktuellt. Den kritiska granskning som företagits har bestått av att, inom ramen för accepterade tolkningsmetoder, ifrågasätta det sätt som HFD tolkat och utvidgat bestämmelsens tillämpningsområde. Fokus har därmed legat på huruvida HFD:s precisering av den aktuella rättsregelns tillämpningsområde är korrekt och rimlig. Faktorerna för bedömningen av ändamålsenligheten av gällande rätt har bestått av det övergripande syftet med regelverket samt bestämmelsens effektivitet och rättssäkerhet. Detta innebär att utvärderingen skett mot bakgrund av att bestämmelsen ska hindra förfaranden som skapar otillbörliga och icke avsedda skatteförmåner samt att främja företagsamhet och tillväxt. Vidare har aspekten om att regelverket ska upplevas som rättvist, rimligt och legitimt beaktats och utvärderats mot. Utvärderingen har således skett mot samma parametrar som den pågående utredningen har att beakta i sitt arbete.²⁴

I en juridisk framställning är det av vikt att skilja redogörelser av gällande rätt från diskussioner de lege ferenda.²⁵ Detta är förstås något som har beaktas i arbetet. Däremot kan konstateras att diskussioner av mer kritiskt perspektiv många gånger vinner pedagogiska poänger av att föras i ett nära samband med redogörelser av vad som faktiskt utgör gällande rätt. När sådana värderingar förekommer har det varit mitt mål att försöka tydliggöra dessa egna perspektiv i så stor utsträckning som möjligt för läsaren.

Med anledning av uppsatsens syfte, det perspektiv som anlagts på problemformuleringen samt de avgränsningar som gjorts har den juridiska metoden funnits vara den lämpligaste för att uppnå ändamålet med detta arbete. Med hjälp av den juridiska metoden har en erforderlig systematisering av gällande rätt kunnat företas.

²² Se avsnitt 2.4.

²³ Pahlsson 2009, s. 417.

²⁴ Se närmare avsnitt 2.1.4.

²⁵ Sandgren 2006, s. 534.

1.4 Material

I valet av material är det viktigt att fokusera detta till det som har så hög kvalitet respektive auktoritet som möjligt. Det är också av vikt att i möjligaste mån försöka nyttja ursprungskällan och att inte använda sig av material som i allt väsentligt endast hänvisar till vad som tidigare uttalats och fastslagits i annat material.²⁶ Vid författandet av denna uppsats har dessa faktorer beaktats i möjligaste mån.

Praxis har analyserats utifrån de rättsfall som funnits relevanta för uppsatsen med beaktande av såväl syftet som de avgränsningar som gjorts. Det kan noteras att två avgöranden från KamR:n har använts i uppsatsen. Det förekommer även ett antal avgöranden från SRN som inte överklagats och därmed inte prövats av HFD. Även om dessa inte har prejudikatvärde på samma sätt som avgöranden från HFD finns ändå nya aspekter av ämnet och nya argument i dessa avgöranden som bidrar till uppsatsen. Jag har därför funnit de relevanta att lyfta och redogöra för.

Det kan noteras att delar av materialet som är hämtat från doktrinen är av äldre karaktär. Detta gäller framförallt frågor hänförliga till lagtolkning och rättssäkerhet. Materialet har ändå ansetts användbart eftersom det hänvisas till än i dag i doktrinen som representativt för den rådande uppfattningen. Vad gäller den doktrin som använts har en del av, framförallt, tidskriftsartiklarna författats av praktiker från näringslivet. Detta är något som uppmärksammats, bland annat genom att företa en noggrann analys av om det kan finnas något särskilt intresse för aktuell författare att försöka påverka lagstiftaren eller rättstillämparen. Sådana artiklar har dock, enligt min mening, värdefulla poänger att beakta. Åtminstone torde så vara fallet för den i analysen förda de lege ferenda-diskussionen. Det aktuella urvalet har även grundat sig i att försöka lyfta olika uppfattningar och åsikter som förekommer i doktrinen för att skapa en så bred framställning som möjligt. I övrigt kan konstateras att tidskriftsartiklar författade av akademiker prioriterats, framförallt i de delar som avser att fastställa gällande rätt.

Det material och den forskning som förekommer på området är tämligen sparsam. Ämnet är behandlat i ett antal läroböcker och facklitterära tidskriftsartiklar, dock endast genom förhållandevis översiktliga redogörelser över aktuella avgöranden från SRN eller HFD. Under senare år har ett antal ansatser gjorts till hur bestämmelsen skulle kunna ändras. Dessa har dock tagit sin utgångspunkt i hur regeln kan förändras i vissa särskilt avgränsade perspektiv.²⁷ Denna uppsats har till syfte att föra diskussioner kring ändamålsenligheten och de lege ferenda ur ett bredare perspektiv och försöka att beakta än fler aspekter och situationer som kan aktualiseras för bestämmelsen. På så sätt är det min förhoppning om att kunna bidra till rättsvetenskapen på området.

²⁶ Sandgren 2007, s. 31-32.

²⁷ Det perspektiv som förekommer i doktrinen fokuserar på generationsskiften.

1.5 Avgränsning

För att få en erforderlig koncentration är det nödvändigt att göra vissa avgränsningar eftersom bestämmelsen aktualiserar många olika situationer. Först och främst kan konstateras att uppsatsen enbart kommer att beakta nationell svensk rätt. Effekter på till exempel EU-rättslig nivå kommer därmed inte att behandlas.

För frågor relaterade till rättssäkerhetskravet har dessa fokuserats till förutsebarheten. Detta eftersom det är denna del av rättssäkerhetsbegreppet som ofta lyfts som den mest centrala.

Vad gäller bedömningen av ändamålsenligheten kan en sådan göras ur en mängd olika avseenden. I denna framställning har bedömningen fokuserats till ändamålsenligheten av närståendesmittan, kapitalsmittan, avgränsningsproblematiken vid likartade verksamheter samt smittans riktning. Att undersökningen avgränsats till just dessa moment grundar sig i att det, enligt min mening, är dessa aspekter som utgör de största problemområdena för närvarande. Det är framförallt frågor som knyter an till dessa områden som aktualiserats de senaste åren i praxis. Jag har därmed funnit dessa områden som de mest aktuella.

I praxis har det ett flertal tillfällen aktualiserats frågor kring bestämmelsens relation till skatteflyktslagen och dess tillämplighet på förfaranden som inte ansetts omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Även om dessa frågor är intressanta har området avgränsats bort för att skapa större utrymmen till mer djupgående diskussioner i de perspektiv som valts.

1.6 Disposition

Uppsatsen kommer att disponeras enligt följande. I kapitel 2 kommer en redogörelse att ske över grundläggande utgångspunkter som är av vikt för den vidare framställningen. I kapitel 3 kommer den aktuella bestämmelsen att undersökas närmare, bland annat med fokus på lagstiftningsarbetet men även närmare undersökningar av till exempel innebörden av begreppet verksamhet. I kapitel 4 kommer en redogörelse över utvecklingen i praxis att presenteras och kommenteras. Slutligen kommer materialet att analyseras i kapitel 5, med fokus på frågeställningarna rörande syftet och ändamålsenligheten. I detta kapitel kommer även ett eget lagförslag att lämnas med närmare motivering. De mest kärnfulla poängerna kommer översiktligt att redogöras för i kapitel 6, genom att tydligt återknyta till uppsatsens syfte och frågeställningar.

2 Rättsliga utgångspunkter

2.1 Fåmansföretag

2.1.1 Definition

Regleringen av fåmansföretag infördes i svensk rätt från och med taxeringsåret 1977.²⁸ Definitionen av ett fåmansföretag följer i dag av 56 kap. 2 § IL. Utgångspunkten är att det ska röra sig om ett företag som är antingen ett aktiebolag eller en ekonomisk förening och där maximalt 4 fysiska personer är delägare och tillsammans äger mer än hälften av rösterna i företaget. Av 56 kap. 5 § IL följer även att närståendekretsen till en delägare ska beaktas. Så sker genom att samtliga närstående till en delägare tillsammans ska anses utgöra en enda delägare. Om en delägare och 5 av dennes närstående äger andelar i företaget innebär det att samtliga 6 personer kommer anses konstituera en delägare. Mot bakgrund av dessa bedömningsgrunder för vad som utgör ett fåmansföretag kan därför konstateras att ett fåmansföretag kan föreligga även i situationer när det finns en vid ägandekrets. Detta så snart ett antal personer som är närstående till varandra tillsammans äger röstmajoritet i bolaget.²⁹ Den utvidgade definitionen av begreppet, som följer av 57 kap. 3 § IL, innebär även att samtliga personer som äger del i bolaget och som är verksamma ska betraktas som en enda delägare. På så sätt kommer till exempel ett bolag med 10 delägare som samtliga är verksamma i rörelsen att betraktas som en delägare. Bolaget kommer därmed att utgöra ett fåmansföretag om det inte finns några ytterligare andelsägare.³⁰ Ett exempel från praxis illustrerar detta tydligt. Ett konsultbolag hade 150 delägare som alla var verksamma i bolaget. HFD konstaterade att förutsättningarna för den utvidgade definitionen förelåg. Konsultbolaget var därmed att betrakta som ett fåmansföretag. Om så inte hade varit fallet hade bolaget inte omfattats av 3:12-reglerna eftersom antalet verksamma delägare var stort. Detta är något som inte hade varit förenligt med reglernas syfte.³¹

Av 56 kap. 6 § IL följer även att endast fysiska personer kan utgöra delägare i denna reglering rörande fåmansföretag. Som framgår av ordalydelsen behöver ägandet dock inte ske direkt utan det kan även vara ett indirekt ägande. Detta innebär att om en fysisk person äger en juridisk person som i sin tur äger samtliga andelar i det bolag som är föremål för undersökningen, anses den fysiska personen indirekt äga andelar i det bolag som undersöks.³²

²⁸ Prop. 1975/76:79, s. 1.

²⁹ Tjernberg 2006, s. 26.

³⁰ Rydin & Båvall, s. 67.

³¹ RÅ 1993 ref. 99.

³² Tjernberg 2006, s. 27.

Man kan således konstatera att ett fåmansföretag föreligger när det finns en tämligen snävt avgränsad krets av personer som äger del i bolaget. Det kan även ske om kretsen är något vidare och dessa personer har en nära koppling till varandra, antingen genom att de är närstående till varandra eller att de tillsammans utför arbete i bolaget. För båda fallen krävs även att personerna tillsammans innehar den faktiska maktutövningen i bolaget.

2.1.2 Syftet med fåmansföretagsreglerna

Det grundläggande syftet med fåmansföretagsreglerna är att säkerställa neutralitet och likformighet i beskattningen.³³ När begreppet infördes första gången var bakgrunden att stävja obehöriga skatteundandragande förfaranden genom fåmansföretag.³⁴ I samband med skattereformen 1990 infördes det dualistiska system som gäller än i dag.³⁵ Dualismen som infördes bestod i att kapitalinkomster separerades från arbetsinkomster och de båda typerna av inkomster träffades av olika skattesatser. Vad gällde arbetsinkomster infördes en progressiv skattesats medan en proportionell skattesats infördes för kapitalinkomster.³⁶

Med införandet av det duala skattesystemet uppstod även vissa risker för otillbörligt utnyttjande. Fåmansföretagsreglerna omarbetades därför för att säkerställa att inte inkomster som egentligen utgör ersättning för arbete, och som därmed ska träffas av tjänstebesättning, kommer att beskattas som kapitalinkomst när delägarna själva är verksamma i bolaget.³⁷ Detta är möjligt eftersom relationen mellan bolaget och dess ägare ofta är väldigt nära i fåmansföretag.³⁸ Många gånger blir det därför svårt att skilja den juridiska personen från de få fysiska personer som utövar bestämmanderätten i bolaget.³⁹ Detta har bland annat kallats för det duala skattesystemets akilleshäla.⁴⁰ Reglerna verkar således som en kringgåendelagstiftning.⁴¹ Sådan lagstiftning måste oftast innehålla begrepp och formuleringar som är allmänt hållna för att säkerställa att det inte uppstår kryphål som kan utnyttjas av skattesubjekten.⁴²

Av uppenbara skäl skulle det vara omöjligt att skapa ett system som i varje enskilt bolag på ett fullständigt korrekt sätt skulle kunna fördela inkomsterna mellan vad som utgör avkastning av kapital och vad som utgör ersättning för utfört arbete. Detta är något som torde skifta tämligen mycket mellan olika branscher och det kan inte heller uteslutas att det förekommer stora skillnader mellan enskilda bolag som verkar inom en och samma

³³ Tjernberg 2006, s. 50.

³⁴ Prop. 1975/76:79, s. 34.

³⁵ Rabe & Hellenius, s. 382.

³⁶ Prop. 1989/90:110, s. 295.

³⁷ Tjernberg 2006, s. 52.

³⁸ Rabe & Hellenius, s. 381.

³⁹ Tjernberg 2006, s. 50.

⁴⁰ Reformerad ägarbesättning – effektivitet, prevention, legitimitet, s. 5.

⁴¹ Rabe & Hellenius, s. 381.

⁴² Grosskopf 1976, s. 8.

bransch.⁴³ Ett schabloniserat system infördes istället för att skapa en rimlig allokering av inkomsterna mellan inkomstlagen.⁴⁴ Även om det förekommit åsikter om att det lämpligaste i och för sig torde vara att kunna fastställa vad som utgör en normal lön, och att låta all annan inkomst beskattas i inkomstlaget kapital, har en sådan lösning ansetts vara för svår att genomföra på ett tillfredsställande sätt. Eftersom det är alldeles för många faktorer som måste beaktas i varje enskilt bolag har det istället ansetts enklare att fastställa vad som utgör en normal avkastning av det kapital som satsats i bolaget.⁴⁵ Detta system ligger än i dag till grund för fördelningen mellan de båda inkomstlagen av de totala inkomsterna från fåmansföretaget. I ett nyligen avgjort förhandsbesked konstaterade en minoritet i SRN att när man har ett system som bygger helt och hållet på schabloner måste man faktiskt acceptera att till exempel arbetsinkomster inte alltid till fullo kommer att beskattas som inkomst av tjänst.⁴⁶

Effekterna av denna schabloniserade metod har uppmärksammats på lagstiftarnivå. Det har bland annat konstaterats att när den uppskattade normala kapitalavkastningen understiger vad som annars hade utgjort normal avkastning av satsat kapital inom en viss bransch, så riskerar tillväxten att hämmas. Detta eftersom det inte längre är lika attraktivt med kapitalsatsningar när regelverket omvandlar delar av vad som egentligen är att betrakta som kapitalinkomst, till att istället utgöra tjänsteinkomst som träffas av en högre skattebelastning.⁴⁷

Under senare år har regelverket även kommit att utvecklas till något som inte enbart syftar till att verka preventivt som kringgåendelagstiftning. Regelverket har dessutom utvecklats till att faktiskt främja företagande.⁴⁸ Initiativet till denna förändring togs en bit in under 2000-talet.⁴⁹

För att på ett mer träffsäkert sätt fånga upp de situationer där det rör sig om otillbörliga skatteundandragande förfaranden finns ett krav om att ägaren ska vara verksam i betydande omfattning för att andelarna ska bli kvalificerade och träffas av fördelningsreglerna, enligt 57 kap. 4 § första stycket IL. Begreppet i sig är oprecist och i viss mån svårdefinierat. Verksamhet i betydande omfattning föreligger när arbetsinsatserna i fåmansföretaget varit av stor vikt för de vinstmedel som skapats i bolaget. Sedvanligt styrelsearbete omfattas inte. Det torde i så fall krävas att styrelseledamoten utför även mer löpande dagligt arbete i verksamheten. På samma sätt kan konstateras att personer som har en mer ledande ställning många gånger faller in under rekvisitet. Även personer som inte har dessa högre positioner inom företaget kan leva upp till kravet om personen i fråga på annat sätt är av särskild betydelse för de vinster som skapats i bolaget.⁵⁰ I

⁴³ Prop. 1993/94:234, s. 77.

⁴⁴ Prop. 1989/90:110, s. 470-471.

⁴⁵ Prop. 1993/94:234, s. 76-77.

⁴⁶ Se minoriteten i SRN i avgörandet HFD 2015 ref. 17 I.

⁴⁷ Prop. 1993/94:234, s. 77.

⁴⁸ Fall & Ericson, s. 843.

⁴⁹ Prop. 2004/05:1, s. 211.

⁵⁰ Prop. 1989/90:110 s. 703 och Andersson m.fl., s. 1619.

praxis har fastslagits att förvaltning av värdepapper i sig inte uppfyller kravet.⁵¹ Så har ansetts vara fallet även i situationer när denna handel med värdepapper varit av mer frekvent karaktär och av tämligen omfattande värden.⁵² Samma sak gäller förvaltning av fastigheter. När delar av vinstgenereringen snarare är att hänföra till den allmänna prisutvecklingen på marknaden i stort än de faktiska arbetsprestationerna av fåmansföretagets ägare, har arbetet med fastighetsförvaltningen inte ansetts vara verksamhet av betydande omfattning.⁵³

2.1.3 Närmare om fördelningsreglerna

Ett centralt begrepp i den schabloniserade beskattningsmetod som följer av 3:12-reglerna är gränsbeloppet. Gränsbeloppet avgör till vilken del en inkomst är att hänföra till inkomstslaget kapital eller till inkomstslaget tjänst.⁵⁴

Enligt 57 kap. 20-21 §§ IL ska den del av utdelningar och kapitalvinster som ryms inom gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget kapital. I denna del ska även en kvotering göras med 2/3 av den aktuella inkomsten. Följden blir därmed att den effektiva skattesatsen på de utdelningar eller kapitalvinster som faller inom gränsbeloppet uppgår till 20 %. Detta är att jämföra med den normala skattesatsen på kapitalinkomster som uppgår till 30 % samt även skattesatsen på onoterade andelar, där en kvotering sker med 5/6 och således innebär en effektiv skattesats om 25 %. Detta följer av 65 kap. 7 § IL respektive 42 kap. 15 a § IL.

För utdelningar som överstiger gränsbeloppet ska dessa, upp till och med takregeln, tas upp i inkomstslaget tjänst, vilket följer av 57 kap. 20 § IL. Takregeln omfattar 90 inkomstbasbelopp och innebär att om inkomster till en sådan summa tagits upp i inkomstslaget tjänst ska resterande utdelningar tas upp i inkomstslaget kapital, enligt 57 kap. 20 a § IL. För kapitalvinster omfattar takregeln 100 inkomstbasbelopp och omfattar de senaste 5 beskattningsåren. Detta belopp omfattar inkomster för såväl den skatteskyldige som personer i dennes närstående krets, vilket följer av 57 kap. 22 § IL. Utdelningar och kapitalvinster som överstiger takregeln, och därmed ska beskattas i inkomstslaget kapital, omfattas inte av kvoteringen om 2/3, till skillnad från de utdelningar och kapitalvinster som faller in under gränsbeloppet.

Gränsbeloppet räknas fram med en av två alternativa metoder, i enlighet med 57 kap. 11-11 a §§ IL. Schablonregeln innebär att gränsbeloppet omfattar 2,75 inkomstbasbelopp. Gränsbelopp som grundas på schablonregeln får endast tillämpas på ett företag i de fall den skattskyldige äger andelar i flera olika fåmansföretag. Den andra metoden brukar

⁵¹ RÅ 2004 ref. 61.

⁵² RÅ 2009 not. 68.

⁵³ RÅ 2007 ref. 15.

⁵⁴ Sandström & Bokelund Svensson, s. 95.

benämnas beräkningsmetoden och innebär att gränsbeloppet räknas fram genom att man beaktar det lönebaserade utrymmet i bolaget och ökar detta med ett belopp som motsvarar statslåneräntan ökad med 9 procentenheter multiplicerat med underlaget för årets gränsbelopp. Enligt 57 kap. 12 § IL utgör underlaget för årets gränsbelopp det omkostnadsbelopp som hade tillämpats om andelarna avyttrats det aktuella året. Genom denna andra metod bestäms gränsbeloppet således med ledning i löneunderlaget och i ett kapitalunderlag.⁵⁵ Det lönebaserade utrymmet består av hälften av det totala lönebelopp som betalats ut under året till de anställda i bolaget, vilket följer av 57 kap. 16 § IL. För att få tillämpa det lönebaserade utrymmet ställs även, enligt 57 kap. 19 § IL, vissa krav om löneuttag av den skattskyldige själv.

Utrymmet för gränsbeloppet har under 2000-talet ökat och skapat mer generösa förutsättningar för ägare av kvalificerade andelar att erhålla inkomster som träffas av en effektiv skattesats om 20 %. Som exempel kan nämnas att när schablonregeln infördes uppgick utrymmet för gränsbelopp som baserades på denna metod till endast 1,5 inkomstbasbelopp.⁵⁶ Utrymmet ökade 2007 till 2 inkomstbasbelopp.⁵⁷ 2009 ökades utrymmet ytterligare något och uppgick till 2,5 inkomstbasbelopp.⁵⁸ Dagens nivå om 2,75 inkomstbasbelopp infördes 2012.⁵⁹ För det lönebaserade utrymmet kan nämnas att detta endast omfattade 20 % av löneunderlaget från början.⁶⁰ 2007 ökades andelen till 25 %.⁶¹ Dagens nivå om 50 % infördes slutligen 2014.⁶² När det lönebaserade utrymmet infördes ställdes dessutom högre krav på löneuttaget av den skattskyldige än vad som är fallet i dag.⁶³

2.1.4 Pågående utredning

Som kommer framgå senare i uppsatsen⁶⁴ förekommer vissa situationer när det brister i likformighet och neutralitet i beskattningen i enlighet med dagens innebörd av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Detta har framförallt uppmärksamrats i förhållande till generationsskiften av fåmansföretag.⁶⁵ En utredning har därför tillsatts som för närvarande arbetar med att se över de skatterättsliga regler som aktualiseras vid generationsskiften, i syfte att säkerställa en beskattning som är ändamålsenlig och likformig.⁶⁶

⁵⁵ Rabe & Hellenius, s. 393.

⁵⁶ Prop. 2005/06:40, s. 53.

⁵⁷ Prop. 2006/07:1, s. 153.

⁵⁸ Prop. 2008/09:65, s. 75.

⁵⁹ Prop. 2011/12:1, s. 429.

⁶⁰ Prop. 2005/06:40, s. 44.

⁶¹ Prop. 2006/07:1, s. 153.

⁶² Prop. 2013/14:1, s. 278.

⁶³ Jämför prop. 2005/06:40, s. 48 i vilken det föreslås ett minsta löneuttag om bland annat 15 inkomstbasbelopp. Detta är numera 9,6 inkomstbasbelopp, enligt 57 kap. 19 § IL.

⁶⁴ Se bland annat avsnitt 4.1.2.

⁶⁵ Prop. 2012/13:1, s. 276 respektive prop. 2013/14:1, s. 255.

⁶⁶ Dir. 2014:42, s. 5.

Utredningen ska även, genom ett tilläggsdirektiv, se över regelverket i stort för att säkerställa att otillbörlig inkomstomvandling minskar.⁶⁷ I detta ska bland annat schablonerna och villkoren för beräkningen av gränsbeloppet ses över. Av direktiven framgår att regelverket har betydelse för incitamenten till entreprenörskap och att skapa goda förutsättningar för tillväxt. I direktiven till utredningsarbetet påpekas att det i regelverket är viktigt att finna en lämplig balans mellan dessa intressen och de negativa effekter som uppstår till följd av otillbörlig inkomstomvandling. Det är även viktigt att regelverket är enkelt, enhetligt och överskådligt samt upplevs som rättvist och rimligt.⁶⁸ Resultatet ska presenteras i september 2016.⁶⁹

2.1.5 Sammanfattning

Mot bakgrund av ovanstående kan konstateras att det allmänna syftet med fåmansföretagsreglerna är att hindra otillbörliga och icke avsedda skatteförmåner. Reglerna leder, bland annat, till att verksamma delägare träffas av en skattebelastning som motsvarar den som träffar vanliga löntagare som inte äger del i bolaget och därmed inte kan skapa skattemässigt förmånliga upplägg. Med hjälp av fördelningsreglerna kommer dessa verksamma delägars inkomster från bolaget, genom i lagen uppställda schabloner, att omfördelas mellan de båda inkomstslagen tjänst respektive kapital. Regelverket har även under senare år fått till syfte att stimulera tillväxten och att främja entreprenörskap och företagande.

2.2 Närstående

Närståendebegreppet är vanligt förekommande på flera håll i IL. Vad gäller fåmansföretagsreglerna förekommer bland annat begreppet i anslutning till regleringen av vad som konstituerar kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL.

Definitionen av närståendekretsen följer av 2 kap. 22 § IL, om inget annat följer av det aktuella lagrummet där begreppet förekommer. Av denna legaldefinition framgår att begreppet omfattar samtliga i rakt uppstigande respektive nedstigande led samt även bland annat syskon. Även make, avkomlings make samt syskons make omfattas. Vidare inbegrips styvbarn och fosterbarn i begreppet avkomling, och halvsyskon inbegrips i sin tur i begreppet syskon. Begreppet makar innefattar också bland annat situationen att två personer är sambos och har gemensamma barn. Tillämpningsområdet av närståendekretsen kan därmed bli tämligen vidsträckt. Som illustrativt exempel kan konstateras att en delägars systers son är att betrakta som

⁶⁷ Dir. 2015:2, s. 1.

⁶⁸ Dir. 2015:2, s. 4-6.

⁶⁹ Dir. 2015:2, s. 8.

närstående när det gäller tillämpningen av fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL.⁷⁰

Syftet med regleringen av närstående är att dessa personer förväntas ha en viss gemenskap och att den person som bedömningen utgår från antas ha kontroll över sin närståendes handlande.⁷¹ Genom den aktuella regleringen kan man således hindra att inkomster till exempel delas upp mellan närstående personer. Genom upplägg mellan närstående personer hade man annars kunnat föra värden mellan sig för att kringgå lagstiftningen.⁷² Med anledning av den nära relation man presumeras ha med sina närstående skulle det således vara enkelt att låta till exempel en nära familjemedlem agera som bulvan.⁷³

3:12-utredningen gjorde bland annat en översyn över närståendebegreppet och dess funktion i enlighet med legaldefinitionen. Utredningen föreslog att syskonskaran skulle avgränsas bort i denna del.⁷⁴ De ansåg bland annat att det inte föreligger en tillräckligt stark relation mellan syskon, jämfört med till exempel relationer mellan nära vänner, för att motivera att syskon ska omfattas. En annan aspekt som översiktligt diskuterades var att så snart det föreligger en ekonomisk gemenskap mellan två personer torde det föreligga risker för otillbörliga förfaranden. Någon närmare diskussion kring varför en förändring till en sådan utformning inte var aktuell lämnades dock aldrig. Åtminstone inte mer än en kommentar rörande problematiken kring en lämplig utformning av en sådan regel.⁷⁵ Några förändringar mot bakgrund av detta arbete genomfördes aldrig. Min uppfattning är att det troligtvis skulle bli svårt att avgöra när det finns en tillräckligt stark ekonomisk relation mellan två personer, och att detta är anledningen till varför utredningen föreslog en fortsatt schabloniserad utformning.

Appelberg har diskuterat flera aspekter av regleringen av närståendebegreppets tillämpningsområde och förhåller sig i viss mån kritisk till utformningen. Han menar bland annat att alla de som är att se som närstående i enlighet med legaldefinitionen saknar en erforderlig undersökning och närmare bearbetning av om denna avgränsning är rimlig.⁷⁶ Även 3:12-utredningen diskuterade just denna brist i behandlingen av begreppet från lagstiftarens sida.⁷⁷ Appelberg menar också att det vida tillämpningsområdet rörande vilka som är närstående till varandra leder till negativa effekter eftersom det föreligger en brist i neutralitet som knappast är försvarbar.⁷⁸ Appelberg nyttjar begrepp som ensidigt närstående personer respektive ömsesidigt närstående personer för att tydliggöra problematiken. Ensidigt närstående personer innebär att när bedömningen sker ur person

⁷⁰ Sandström & Bokelund Svensson, s. 49-51.

⁷¹ Sandström & Bokelund Svensson, s. 49.

⁷² Appelberg, s. 541.

⁷³ SOU 2002:52, del 1, s. 323.

⁷⁴ SOU 2002:52, del 2, s. 315.

⁷⁵ SOU 2002:52, del 1, s. 577-580.

⁷⁶ Appelberg, s. 530-532 och s. 544.

⁷⁷ SOU 2002:52, del 1, s. 574.

⁷⁸ Appelberg, s. 530.

A:s perspektiv så är person B närstående till person A. Skulle däremot bedömningen ske ur person B:s perspektiv så är person A inte närstående till person B. Ömsesidigt närstående personer innebär att oavsett från vem av två personer man tar utgångspunkt för bedömningen så kommer utfallet att bli samma. Båda personerna är närstående till varandra.⁷⁹ Appelberg har kritiserat begreppet och menar att det inte finns skäl att ha bristen med ensidigt närstående personer i IL.⁸⁰

2.3 Utomstående

Den så kallade utomståenderegeln följer av 57 kap. 5 § IL och innebär att andelarna i ett fåmansföretag inte är kvalificerade om utomstående äger betydande del i bolaget. Detta har kommit att tolkas som att gränsen för utomstående ägande går vid cirka 30 %. Anledningen till att just denna nivå valts är att det inte föreligger några egentliga risker för inkomstomvandling när utomstående äger del av bolaget till en sådan nivå eller högre. Detta eftersom det som den verksamma delägaren vinner på att ersättning för arbetsprestation kapitalbeskattas förloras genom att utdelningar kommer annan utomstående person tillgodo. Vid denna nivå kommer därför inkomstomvandlande förfaranden inte att leda till en mer förmånlig situation för delägaren jämfört med ett normalt löneuttag.⁸¹

2.4 Lagtolkning och rättssäkerhet

2.4.1 Lagtolkning

Utöver vad som lyfts i metoden rörande förarbetenas ställning inom skatterätten, kan följande konstateras vad gäller tolkningsoperationerna vid tolkning av skattelag. För att fastställa den närmare innebörden av rättsliga bestämmelser finns ett flertal olika tillvägagångssätt. Begrepp kan bland annat få sitt innehåll genom en subjektiv tolkning eller genom en objektiv tolkning. Strömholm förklarar åtskillnaden mellan dessa båda metoder som att den objektiva tolkningen syftar till att fastställa en mer allmängiltig innebörd medan den subjektiva tolkningsmetoden istället fokuserar på vad som varit lagstiftarens avsikt med det aktuella begreppet i den specifika bestämmelsen.⁸² Fokus i den objektiva metoden ligger således på att fastställa innebörden med beaktande av den juridisk-tekniska betydelsen som begreppet har. I detta arbete är det vanligt att ta vägledning i närstående normer för att enklare kunna fastställa betydelsen i det aktuella sammanhanget.⁸³ En sådan systematisk tolkning innebär att man beaktar

⁷⁹ Appelberg, s. 529.

⁸⁰ Appelberg, s. 544.

⁸¹ Prop. 1989/90:110, s. 468.

⁸² Strömholm, s. 78.

⁸³ Strömholm, s. 80.

hela lagstiftningen istället för att enbart beakta en specifik rättsregel isolerat från övriga delar av lagstiftningen. Det skapar en ökad enhetlighet.⁸⁴ Strömholm är av uppfattningen att det torde vara svårt att fastställa den närmare innebörden av ett begrepp genom den subjektiva tolkningsmetoden när begreppet och dess innebörd inte i någorlunda omfattande utsträckning behandlats i lagmotiven.⁸⁵ Vid den subjektiva tolkningen av lagtext är det viktigt att ha i minne att faktiskt följa vad som står i motiven och att vara försiktig med att tolka in mer än vad som framgår av dem.⁸⁶ I situationer när erforderligt underlag i motiven saknas handlar det snarare om att uttolkaren endast begagnar sig av antaganden om vad som varit lagstiftarens avsikt. Detta är något som riskerar att leda till att det blir uttolkarens egna värderingar som styr utfallet i denna subjektiva tolkningsmetod.⁸⁷

Vid tolkning av lagtext brukar metoderna även delas in i tre olika kategorier. En restriktiv tolkning leder till att bestämmelsen tillämpas när det står klart att omständigheterna tydligt faller inom tillämpningsområdet. En extensiv tolkning innebär att bestämmelsen tillämpas i situationer som inte helt klart faller in under dess avsedda tillämpningsområde, men samtidigt inte heller klart faller utanför. Slutligen finns den analoga tolkningen som innebär att bestämmelsen tillämpas på en situation där omständigheterna klart faller utanför vad som är bestämmelsens egentliga tillämpningsområde.⁸⁸ Även om tillämpningen visserligen är förenlig med lagstiftningens syfte så innebär denna sista tolkningsmetod ändå att rättstillämparen går utöver vad som faktiskt följer av den aktuella bestämmelsens ordalydelse.⁸⁹

Tjernberg anser att en objektiv tolkning av lagtexten är att förespråka i den skatterättsliga tillämpningen. Skulle en sådan tolkning inte vara förenlig med vad som framgår av lagens motivuttalanden ska dessa uttalanden inte tillmätas betydelse.⁹⁰ Långtgående extensiva tolkningar, eller analoga tolkningar för den delen, är således något som rättstillämparen bör avhålla sig från. Detta gäller även om resultatet skulle stämma väl överens med regelverkets syfte.⁹¹ Bergström har uttryckt en liknande inställning till hur skatterättsliga normer, framförallt betungande sådana, lämpligen bör tolkas. Han är av uppfattningen att det är möjligt att hämta ledning av förarbetena för att få en bättre förståelse för hur bestämmelserna ska verka. Däremot torde det krävas att den ledning som hämtas i förarbetena innebär att den aktuella situationen faller in under tillämpningsområdet vid en normal språklig granskning av ordalydelsen.⁹²

Inom doktrinen har även lyfts att det texttroga förfarandet inte bör gå för långt. Det föreligger uppenbara risker i att fokusera all tolkningsdata till vad

⁸⁴ Pålsson 2014, s. 560.

⁸⁵ Strömholm, s. 79.

⁸⁶ Lodin m.fl. del 2, s. 726.

⁸⁷ Strömholm, s. 79.

⁸⁸ Bergström 1987, s. 13.

⁸⁹ Lodin m.fl. del 2, s. 734.

⁹⁰ Tjernberg 2003, s. 18.

⁹¹ Tjernberg 1999(3), s. 56.

⁹² Bergström 1987, s. 19.

som bokstavligen följer av formuleringen i lagtexten, och att inte beakta sammanhang eller syften så som de kommer till uttryck av till exempel förarbetena.⁹³ Vid beaktandet av förarbetena är det normala förfarandet hos rättstillämparen att utgångspunkt tas i det övergripande syftet med lagstiftningen.⁹⁴ Enskilda uttalanden i relation till den specifika bestämmelsen bortses från allt som oftast, för att istället använda ett tillvägagångssätt där bestämmelsen tolkas i ljuset av det övergripande syftet med regelverket i stort. Detta gäller även fåmansföretagsreglerna specifikt.⁹⁵

2.4.2 Rättssäkerhet

I uppsatsens metodavsnitt har redogjorts för rättssäkerhetsprincipernas ställning inom skatterätten. I denna del kommer en närmare undersökning presenteras av vad rättssäkerheten faktiskt innebär. Vad gäller begreppet rättssäkerhet är detta aningen otydligt och kan emellanåt uppfattas som något som används slentrianmässigt. För en bättre förståelse menar Zila bland annat att den mest grundläggande delen av rättssäkerhetens innebörd består i att det måste föreligga en erforderlig förutsebarhet i rättstillämpningen.⁹⁶ Även på andra håll inom doktrinen har detta uttryckts som rättssäkerhetens grundpelare. Man bör dock ha i åtanke att rättssäkerheten omfattar även mer än så.⁹⁷

Zila menar att rättssäkerheten är en naturlig följd av legalitet och legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen skapar en rättssäkerhet som består i, bland annat, entydighet och förutsebarhet.⁹⁸ Genom detta minskar risken för en godtycklig rättstillämpning.⁹⁹ Att rättstillämpningen är i avsaknad av godtycke är av yttersta vikt för att erhålla önskat förtroende för rättssystemet hos medborgarna.¹⁰⁰ Lodin anser att skattelagstiftningens förutsebarhet är av stor vikt i det att enskilda på förhand måste kunna veta vilka skattemässiga effekter deras handlande kommer att leda till. Förekomsten av tolkningar och olika former av bedömningsproblem i normerna måste därför vara begränsade.¹⁰¹

Även om tydlighet och konkretion är önskvärt krävs också generella formuleringar för att kunna hindra oönskade och otillbörliga kringgåenden av lagstiftningen. Att argumentera emot tydlighet i lagstiftningen genom att hävda att mer omfattande och utförliga regleringar skapar en komplexitet är något som Hultqvist visserligen dömer ut. Däremot framhåller han även att det inte är hållbart att ställa alldeles för höga krav om entydighet för att kunna uppnå en högre grad av förutsebarhet. Även om tydlighet är önskvärt

⁹³ Tjernberg 2003, s. 19.

⁹⁴ Tjernberg 1999(3), s. 45.

⁹⁵ Tjernberg 1999(3), s. 58.

⁹⁶ Zila, s. 287-288.

⁹⁷ Beyer, s. 393-394.

⁹⁸ Zila, s. 297-298.

⁹⁹ Zila, s. 303.

¹⁰⁰ SOU 1993:62, s. 75-76.

¹⁰¹ Lodin 2007, s. 483.

skulle det inte vara hållbart att närma sig en lagstiftning som i allt väsentligt börjar likna en kasuistisk sådan. Den typen av lagstiftning är något som i sig bidrar till otydlighet och därmed också en brist i förutsebarheten.¹⁰² Zila menar även att bestämmelser som har en mer generell utformning skapar bättre förutsättningar att uppnå faktisk jämlik rättvisa.¹⁰³ Den tolkning som rättstillämparen gör av dessa mer generella normer måste dock vara fullt rimlig för att leva upp till rättssäkerhetskravet.¹⁰⁴ Även problematik kring hur mycket uttolkaren av lagmotiv väljer att tolka in i dessa, i förhållande till vad som faktiskt framgår av dem, är något som anses utgöra ett stort problem i relation till just förutsebarheten och rättssäkerheten.¹⁰⁵

Hultqvist menar att effekter av en viss bestämmelses utformning som är svåra att förutse för lagstiftaren vid tidpunkten för lagstiftningsförfarandet torde vara något som lagstiftaren får bära ansvaret för. Han anser att eftersom det är lagstiftaren som formulerar bestämmelserna, och därmed styr vad de omfattar och vad de inte omfattar, är det upp till lagstiftaren att åtgärda situationer när bestämmelsen inte fått en helt ändamålsenlig lydelse. Detta kan uppstå när en bestämmelse till exempel inte omfattar ett visst förfarande som varit avsikten att bestämmelsen ska omfatta. Det gäller även, för den delen, det motsatta förhållandet.¹⁰⁶ Hultqvist menar att inte varje typ av skatteundandragande förfarande som går att tolka in under en bestämmelses tillämpningsområde faktiskt kan hindras med stöd av den aktuella bestämmelsen. För att leva upp till legalitetsprincipens krav menar Hultqvist att ett förfarande av ett skattesubjekt som visserligen skulle vara möjligt att tolka in under en viss bestämmelse inte kan hindras av denna bestämmelse, om inte det aktuella förfarandet är ett sådant förfarande som varit lagstiftarens avsikt att bestämmelsen ska tillämpas på.¹⁰⁷ Detta bekräftar således i viss mån den tidigare, i metodavsnittet, framförda uppfattningen att förarbetena har stor betydelse inom skatterätten så snart man rör sig inom den aktuella bestämmelsens ordalydelse.

Inom doktrinen förekommer en uppfattning om att otydlighet inte får leda till en fri eller analog tolkning som är till den enskildes nackdel.¹⁰⁸ Detta är en rättslig tolkningsprincip som accepterats och lyfts inom doktrinen under lång tid.¹⁰⁹ Utan denna inställning till hur man bör tolka betungande skatterättsliga normer riskerar den ekonomiska effektiviteten i samhället att hämmas.¹¹⁰ I praxis under senare år har konstaterats att en betungande bestämmelse inte kunnat tillämpas på en situation som inte tydligt omfattats av den ordalydelse som följer av rättsregeln. Detta trots att en tillämpning

¹⁰² Hultqvist 1995, s. 109-111.

¹⁰³ Zila, s. 303.

¹⁰⁴ SOU 1993:62, s. 81.

¹⁰⁵ Lodin m.fl. del 2, s. 726.

¹⁰⁶ Hultqvist 1995, s. 111.

¹⁰⁷ Hultqvist 1995, s. 481-482.

¹⁰⁸ Lodin m.fl. del 2, s. 732 och SOU 1993:62, s. 78-79.

¹⁰⁹ Bergström 1987, s. 12.

¹¹⁰ Bergström 1987, s. 18.

visserligen skulle stämma väl överens med syftet med de aktuella rättsreglerna.¹¹¹

2.4.3 Sammanfattning

Min uppfattning, mot bakgrund av vad som redogjorts för ovan, är att man inom doktrinen är tämligen överens om att det vanligaste och rimligaste vid tolkning av skattelag är att tillämpa en objektiv och restriktiv tolkningsmetod. I viss mån torde en extensiv tolkning kunna vara möjlig. Då krävs dock att man kan finna ett tydligt stöd för denna tolkningsoperation och dess utfall i förarbetena. Det är således viktigt att inte tolka in mer än vad som klart följer av motiven. Vad gäller tydligheten i skatterättsliga normer är detta inte något som har ett egenvärde i sig. Istället måste man finna en lämplig avvägning mellan konkretion och flexibilitet. Detta eftersom en brist i förutsebarhet leder till godtycke, samtidigt som en för hög grad av konkretion också leder till visst godtycke. Med en för hög grad av konkretion blir det enklare för skattesubjekten att utnyttja lagens kryphål, vilket knappast är önskvärt.

Vad gäller samspelet mellan lagtolkning och rättssäkerhet kan följande konstateras. En erforderlig rättssäkerhet, med beaktandet av legalitetsprincipen, bygger på att skatteundandragande förfaranden inte kan hindras med stöd av specifika kringgåendebestämmelser, om inte det aktuella förfarandet är ett sådant förfarande som varit lagstiftarens avsikt att bestämmelsen ska omfatta. Möjligtvis kan närliggande förfaranden i viss mån tänkas falla in under en bestämmelses tillämpningsområde genom en tolkning som ligger nära den extensiva tolkningsmetoden. Situationer som däremot faller utanför tillämpningsområdet vid en granskning av bestämmelsens utformning och ordalydelse, torde däremot inte kunna tolkas till den enskildes nackdel. Åtminstone inte med anledning av att det aktuella upplägget var svårt att förutse vid tidpunkten för lagstiftningsarbetet. Med stöd av Hultqvists synsätt anser jag därför att man torde kunna hävda att bristande lagstiftning inte är något som ankommer på rättstillämparen att åtgärda genom en alldeles för extensiv, eller till och med analog, lagtolkning. Inte ens om en sådan tolkning skulle kunna bekräftas av lagmotiven anser jag förfarandet vara rättssäkert eller förenligt med legalitetsprincipen. Om så ändå sker föreligger en brist i förutsebarheten som inte är godtagbar.

¹¹¹ Se till exempel HFD 2012 not. 48 och RÅ 1999 not. 245.

3 Grunderna avseende bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet följer numera av 57 kap. 4 § första stycket IL. Lagrummet lyder enligt följande:

”Med kvalificerad andel avses 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 ett annat fåmansföretag eller 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.”¹¹²*

3.1 Bestämmelsens syfte

3.1.1 Förarbeten

I samband med skattereformen 1990 redogjordes för såväl syftet med 3:12-reglerna i stort som syftet med bestämmelsen om att andelar kan vara kvalificerade med anledning av att annat fåmansföretag bedriver samma eller likartad verksamhet. I specialmotiveringen konstaterades att det finns en risk för att verksamhet flyttas mellan olika företag som ett led i att försöka undgå den beskattning som följer av 3:12-reglerna när andelarna är kvalificerade. Genom den aktuella bestämmelsen var det uttalade syftet att komma åt situationer när arbetsinsatserna flyttas till och fortsätter bedrivas i ett annat fåmansföretag, medan de upparbetade vinstmedlen sparas i det tidigare fåmansföretaget. Detta för att avvakta karenstidens utgång. Hade ett sådant förfarande varit möjligt befarades att det skulle sättas i system att uppläggen skulle utnyttjas. Det skulle i så fall innebära att ersättningen för arbetsprestationerna enbart skulle komma att träffas av kapitalbeskattning. Då skulle ersättningen för arbetsprestationerna inte till någon del över

¹¹² 57 kap. 4 § IL.

huvud taget komma att träffas av tjänstebeskattning. Den reglering som ursprungligen infördes hade därför till klart syfte att säkerställa att en bedömning av om andelarna i ett fåmansföretag är kvalificerade inte enbart ska grundas på en bedömning av andelsägarens arbetsinsatser i det aktuella fåmansföretaget. Om personen även äger andelar i annat fåmansföretag som tidigare bedrivit den verksamhet som nu bedrivs i ett nytt fåmansföretag, kan andelarna i detta andra fåmansföretag bli kvalificerade.¹¹³ Bestämmelsen utformades därmed på så sätt att det uttryckligen följde att andelarna i ett fåmansföretag skulle fortsätta att vara kvalificerade om samma eller likartad verksamhet påbörjats i ett annat fåmansföretag inom karenstiden. Inom doktrinen har bland annat Silfverberg uttryckt sin uppfattning om bestämmelsens syfte som att man inte skulle kunna fortsätta verksamheten i det nya fåmansföretaget, till vilket verksamheten överlåtits, och på så sätt låta andelarna i det överlåtande fåmansföretaget bli avkvalificerade genom att karenstiden börjar löpa direkt efter överlåtelsen.¹¹⁴

Under 1995 gjordes vissa ändringar av bland annat 3:12-reglerna, vilka trädde i kraft 1996.¹¹⁵ I detta arbete genomfördes justeringar av just bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. I motiven konstaterades att bestämmelsen ska ha en sådan innebörd att andelarna i ett fåmansföretag kan vara kvalificerade om den verksamhet som bedrivs i det aktuella fåmansföretaget även har bedrivits i ett annat fåmansföretag vid tidigare tillfälle. Bestämmelsen ändrades därmed på så sätt att den ska ha effekt bland annat i samband med inledningsfasen av ett nybildat fåmansföretag. Genom bestämmelsen ska man redan under början av det första året på ett enkelt sätt kunna avgöra om andelarna är kvalificerade eller inte. Värt att notera i detta sammanhang är även att i utredningen som föregick lagförslaget ansåg utredarna att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet inte var nödvändig. Utredarna föreslog därför att denna del av bestämmelsen inte skulle finnas med över huvud taget i den nya utformningen av lagrummet.¹¹⁶

Melbi har kommenterat de justeringar som gjordes genom denna lagändring 1995.¹¹⁷ Hon konstaterade bland annat att vad gäller verksamhetsrekvisitet så har avsikten inte varit att det ska föreligga någon materiell skillnad sett i förhållande till bestämmelsens tidigare utformning och innehåll, det vill säga vad som följde av skattereformen 1990. Vad däremot gäller just frågan rörande att andelar kan bli kvalificerade med anledning av att det bedrivs samma eller likartad verksamhet i ett annat fåmansföretag, konstaterade Melbi dock att bestämmelsen i förslaget har fått en annan innebörd än den ursprungliga. Precis som i motiven till lagändringen exemplifierar Melbi denna ändring med att bestämmelsen kan underlätta hanteringen av

¹¹³ Prop. 1989/90:110, s. 703-704.

¹¹⁴ Silfverberg, s. 443.

¹¹⁵ Prop. 1995/96:109, s. 1-2.

¹¹⁶ Prop. 1995/96:109, s. 88.

¹¹⁷ Det kan noteras att Melbi vid tidpunkten för lagändringen var anställd vid skatteavdelningen på Finansdepartementet; se Melbi, s. 722.

nystartade bolag med att direkt kunna fastslå att andelarna är kvalificerade. På så sätt behöver man inte avvakta hela det första verksamhetsåret för att avgöra om andelarna är kvalificerade eller inte.¹¹⁸

Rydin och Båvall anser att bestämmelsen, efter denna ändring, bland annat syftar till att andelarna i ett nytt fåmansföretag kan bli kvalificerade utan att man behöver avvakta det första verksamhetsåret för att kunna visa att verksamhet i erforderlig omfattning faktiskt har bedrivits. Detta tillsammans med situationen när andelarna i ett fåmansföretag kan bli kvalificerade därför verksamheten fortsätter att bedrivas i ett annat fåmansföretag är, enligt deras uppfattning, det tillämpningsområde som varit avsikten.¹¹⁹

Silfverberg anser att den ändring som skedde av bestämmelsen 1995 innebar att bedömningen ska ta sin utgångspunkt i det överlåtande bolagets verksamhet och således fokusera på andelarna i det förvärvande bolaget. Om verksamheten hos förvärvaren är samma eller likartad som den verksamhet som bedrevs i det överlåtande bolaget, blir därmed andelarna i detta förvärvande företag kvalificerade. Det är således en skillnad jämfört med den ursprungliga avsikten som var det motsatta förhållandet.¹²⁰ Silfverberg menar dock att det är svårt att säga vad som varit den exakta avsikten med lagändringen. Han menar till exempel att den nya ordalydelsen faktiskt inte stämmer särskilt väl överens med vad som framgår av dess motivuttalanden.¹²¹

Tjernberg har formulerat innebörden av dagens utformning av bestämmelsen som att den skapar möjligheter att kvalificera andelar i ett bolag som förvärvar hela eller delar av ett annat bolags verksamhet. När båda bolagen har samma ägare och när denna ägare uppfyllt verksamhetsrekvisitet i det överlåtande bolaget, men ännu inte i det förvärvande bolaget, aktualiseras bestämmelsen.¹²² Genom detta kan man hindra att ägare av fåmansföretag helt kringgår 3:12-reglerna och den beskattning som följer därav, genom att flytta verksamheten till och dela upp denna på nya fåmansföretag.¹²³

Min uppfattning är att det är svårt att ange den exakta omfattningen och tydligt peka ut de situationer som är tänkta att omfattas av bestämmelsen och vad som i övrigt faller utanför dess tillämpningsområde. Jag tycker att det finns starka indikationer om att bestämmelsen inte ska ha exakt samma innebörd och fungera på exakt samma sätt i dag som var tänkt i samband med att den infördes allra första gången år 1990. Detta mot bakgrund av såväl förarbetena som den närmare förklaring som lämnats av bland annat Melbi. Bestämmelsen har ett något annat syfte i dag, i enlighet med lagändringen 1995, jämfört med vad bestämmelsen hade för syfte i samband

¹¹⁸ Melbi, s. 719.

¹¹⁹ Rydin & Båvall, s. 84.

¹²⁰ Silfverberg, s. 439.

¹²¹ Silfverberg, s. 446.

¹²² Tjernberg 2007.

¹²³ Tjernberg 2013, s. 55.

med skattereformen 1990. Jag anser att Melbis redogörelse över vilka förändringar den aktuella lagändringen faktiskt innebar indikerar att det föreligger en förändring som inte enbart är av redaktionell karaktär. Frågan är dock om ändringen innebär en begränsning till att endast omfatta vad som uttryckligen exemplifieras eller om den innebär att sådana situationer också ska omfattas, utöver vad som följde av den ursprungliga lydelsen. Silfverberg tycks luta mot att den innebär en begränsning, medan jag uppfattar Rydin och Båvalls inställning som att tillämpningsområdet snarare utvidgats.

Även om det mot bakgrund av motiveringen till lagändringen 1995 kan framstå som att det enda syftet med bestämmelsen numera är att kunna kvalificera andelarna i ett förvärvande fåmansföretag från dag ett, torde detta dock vara en något inskränkt tolkning. Min uppfattning utifrån vad som redogjorts är därför att syftet med bestämmelsen även är att överlåtelse av verksamheten till ett nytt bolag ska kunna kvalificera andelarna i det överlåtande bolaget. Jag tycker dock det är viktigt att poängtera att det synes råda något delade meningar inom doktrinen i frågan om i vilka riktningar dessa bedömningar ska kunna göras.

3.1.2 3:12-utredningen

Under början av 2000-talet genomfördes en omfattande översyn av 3:12-reglerna. Syftet var att utvärdera vad reglerna hade fått för effekt. För att öka bland annat tillväxten skulle utredningen se över vilka möjligheter till lämpliga förändringar av regelverket som fanns.¹²⁴

En del i utredningen bestod av en översyn av just begreppet om samma eller likartad verksamhet. Utredningen konstaterade att bestämmelsen bland annat syftar till att motverka att verksamheten i ett fåmansföretag flyttas mellan andra fåmansföretag och att vinstmedel som utgör ersättning för arbetsprestationer därigenom kan omvandlas till kapitalinkomster.¹²⁵ Utredningen uppmärksammade problematiken kring att använda så generella begrepp i lagstiftningen. Däremot kunde konstateras att med hjälp av den praxis¹²⁶ som fanns på området vid tidpunkten för utredningens genomförande, så var begreppet definierat i så stor utsträckning som var möjligt.¹²⁷ Hade bestämmelsen haft en mer exakt och tydligare preciserad ordalydelse skulle det innebära en stor risk för att bestämmelsen inte får erforderlig effekt.¹²⁸

Det var utredningens uppfattning att det i princip krävs någon form av transaktion av verksamhet mellan de aktuella bolagen. Det skulle möjligtvis vara i någon undantagssituation som två fåmansföretag kan anses bedriva

¹²⁴ Dir 1999:72, s. 496.

¹²⁵ SOU 2002:52, del 1, s. 279.

¹²⁶ Med detta avses rättsfallen RÅ 1997 ref. 48 I-II respektive RÅ 1999 ref. 28.

¹²⁷ SOU 2002:52, del 1, s. 313.

¹²⁸ SOU 2002:52, del 1, s. 315.

samma eller likartad verksamhet utan att någon överföring av det ena bolagets verksamhet till det andra bolaget skett. Utredningen gick aldrig närmare in på frågan om exakt vad som omfattas av begreppet verksamhet. Det enda som uttalades var att sambandet mellan de båda fåmansföretagens verksamheter åtminstone måste ha en viss grad av konkretion.¹²⁹

Utredningen var vidare av uppfattningen att kvalificerade andelar i ett fåmansföretag kan bli avkvalificerade trots att verksamheten fortsätter i ett annat bolag. Utredningen ansåg nämligen att gällande rätt innebar att det skulle vara möjligt att flytta verksamheten till ett nytt bolag och fortsätta verksamheten i detta. När så skett börjar karenstiden om 5 år att belöpa på andelarna i det gamla fåmansföretaget. Detta, menade utredarna, var en direkt följd av de förändringar av bestämmelsen som skedde 1995.¹³⁰ I doktrinen har denna del av utredningen kommit att tolkas som att 1995 års ändring innebar att bedömningen, och en eventuell kvalificering av andelarna i ett fåmansföretag, enbart kan ske hos det förvärvande företaget. Bestämmelsen har således en möjlighet att smitta framåt genom att förvärvarens andelar bli kvalificerade. Någon smitta bakåt, från förvärvaren till överlåtaren, torde dock inte kunna förekomma. Reservationer lämnades dock för att rättsläget faktiskt är något oklart.¹³¹ Detta illustrerar således de något skilda uppfattningar inom doktrinen rörande vad som faktiskt var avsikten med regelns funktion efter ändringen, som nämnts ovan.¹³²

I denna del är det av vikt att belysa det faktum att den presenterade utredningen aldrig ledde fram till något lagförslag. Några lagändringar har således inte skett med stöd av det aktuella arbetet. Detta är förstås något som måste beaktas vid en diskussion som grundar sig i de argument och tolkningar av gällande rätt som lyftes i utredningen.

3.1.3 Den reformerade ägarbeskattningen 2005

Efter att den omfattande 3:12-utredningen presenterat sina förslag tillsattes en ny utredning som skulle se över regelverkets framtid. Denna utredning presenterade sina förslag 2005.¹³³ Av uppdraget framgick att denna nya utredning hade till syfte att analysera hur den fortsatta reformeringen av regelverket bör ske. Målet var att öka likformigheten i beskattningen och således, bland annat, minska möjligheterna för inkomstomvandling.¹³⁴

Utredningen uppmärksammade den aspekt som lyftes av 3:12-utredningen några år tidigare, angående att gällande rätt innebar en möjlighet att låta bolag vila under 5 år för att avkvalificera andelarna, när verksamheten fortsätter i ett nytt fåmansföretag. Denna nya utredning ställde sig kritiska

¹²⁹ SOU 2002:52, del 1, s. 314.

¹³⁰ SOU 2002:52, del 1, s. 324.

¹³¹ Silfverberg, s. 443.

¹³² Se avsnitt 3.1.1.

¹³³ Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet, s. 1.

¹³⁴ Det fortsatta 3:12-arbetet – ett särskilt uppdrag, s. 2.

till om detta var att anse som rätt tolkning av den lagändring som skedde 1995. Utredningen påpekade de möjligheter till skatteundandragande förfaranden som föreligger när det endast är det förvärvande bolaget som kan smittas. I sådana situationer kommer arbetsinsatser kunna beskattas enbart i inkomstslaget kapital, samtidigt som den verksamhet ur vilken denna avkastning genererats drivs vidare i ett annat fåmansföretag. Utredarna konstaterade därför att det vore lämpligt att lagstiftaren tydliggjorde att sådana förfaranden inte ska vara möjliga.¹³⁵

Utredningen mynnade ut i en proposition¹³⁶ som presenterades under slutet av 2005. I denna proposition valde lagstiftaren att inte behandla frågan rörande innebörden av begreppet samma eller likartad verksamhet över huvud taget. Det genomfördes vissa justeringar av bestämmelsen i 57 kap. 4 § IL. Dessa var dock endast av redaktionell karaktär. Några materiella förändringar av lagrummets innebörd eller tillämpningsområde genomfördes således inte.¹³⁷ Det kan även påpekas att i övriga delar skedde tämligen omfattande förändringar av regelverkets utformning i denna lagstiftningsprocess.¹³⁸

Min uppfattning är att det finns indikationer om att lagstiftaren inte haft för avsikt att lagrummet ska ha den innebörd som denna senare utredning föreslog. Detta eftersom några ändringar eller förtydliganden i enlighet med utredningens förslag inte genomfördes. Inte heller kommenterades denna aspekt i någon del av propositionen. Min uppfattning är att denna avsaknad av behandling av frågan kan innebära att lagstiftaren inte delade utredningens syn på hur bestämmelsen bör tolkas och vad den har för innebörd. Ett alternativt förhållningssätt skulle kunna vara att 3:12-utredningen missuppfattat gällande rätt och att detta är så klart och tydligt att lagstiftaren ansåg att någon kommentar inte behövde lämnas kring saken. Det måste dock påpekas att huruvida bedömningen av om en smitta enbart kan utgå från det överlåtande bolaget, eller om så även kan ske från det förvärvande bolaget, är svårt att argumentera kring utifrån dessa utredningar. Detta med tanke på att diskussionen grundar sig på två motstående åsikter som förts fram i utredningsförfaranden, där varken den ena eller andra diskussionen lett till ens en kommentar av lagstiftaren i saken.

3.1.4 Innebörden av begreppet verksamhet

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL behandlar inte närmare vilken innebörd som ska ges just begreppet verksamhet. Inte heller redogörs för detta begrepp i den definitions katalog som följer av 2 kap. IL. Som kommer att framgå i senare delar av denna framställning har det under senare år varit av stor vikt att

¹³⁵ Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet, s. 75.

¹³⁶ Prop. 2005/06:40.

¹³⁷ Prop. 2005/06:40, s. 85-86.

¹³⁸ Lodin m.fl. del 2, s. 461.

kunna avgränsa och närmare precisera vad som utgör verksamhet och vad som faller utanför begreppets tillämpningsområde. Detta gäller framförallt frågan om en överföring av kapital innebär att en överföring av verksamhet föreligger.¹³⁹

Vid införandet av definitionskatalogen i IL ansåg lagstiftaren att de införda definitionerna skulle komma att underlätta förståelsen för innebörden av vissa begrepp som nyttjas i IL och vad dessa har för närmare betydelse.¹⁴⁰ Urvalet av de begrepp som valts att tas med har bland annat skett mot bakgrund av hur vanligt förekommande de olika begreppen är och på hur många olika håll de används i lagstiftningen. Om ett begrepp har en nära koppling till en viss del av IL och inte förekommer på andra håll i lagen är det rimligast att begreppet definieras i det sammanhang i vilket det figurerar, och därmed inte i definitionskatalogen. Vidare konstaterade lagstiftaren att det föreligger skäl att definiera begrepp i denna del för situationer när innebörden inte är helt i överensstämmelse med vad som annars utgör en normal tolkning av det aktuella begreppet eller den aktuella termen. För vanliga termer och uttryck som inte definieras i vare sig definitionskatalogen eller i nära samband med de delar av IL där termerna och uttrycken används, så ska den allmänna innebörden användas. För dessa situationer är det möjligt att ta utgångspunkt i termernas civilrättsliga innebörd om det kan ge ytterligare ledning.¹⁴¹ I motiven exemplifieras detta med termen moderbolag, vilken inte finns med i definitionskatalogen. Det innebär att när termen används i ett enskilt lagrum utan någon närmare definition eller förklaring till på vilket sätt begreppet moderbolag ska förstås i bestämmelsen, gäller den generella innebörd som följer av begreppet. Detta är då i enlighet med civilrätten alternativt gängse språkbruk.¹⁴²

Begreppet näringsverksamhet är inte upptaget i IL:s definitionskatalog. Tivéus har berört begreppet verksamhet sett i relation till termen näringsverksamhet. Han menar att dessa två begrepp inte är helt lika utan det föreligger vissa skillnader mellan dem. Detta, menar Tivéus, blir tydligt vid beaktande av regleringen av koncernbidrag i 35 kap. 3 § 3 IL och den ändring av lagrummet som skedde för ett antal år sedan. Tidigare nyttjades begreppet näringsverksamhet i detta lagrum. Efter ett avgörande från HFD¹⁴³ genomfördes dock en lagändring och bestämmelsen kom endast att omfatta begreppet verksamhet.¹⁴⁴ I hanteringen av ärendet med att ändra bestämmelsen behandlade lagstiftaren uttryckligen relationen mellan begreppen verksamhet och näringsverksamhet och konstaterade att de båda begreppen har något olika innebörd.¹⁴⁵ Näringsverksamhet, vilket började användas i 35 kap. 3 § 3 IL i samband med IL:s tillkomst år 2000, har ett vidare tillämpningsområde. Detta var något som föranledde ett byte tillbaka

¹³⁹ Se närmare avsnitt 4, framförallt praxis rörande kapitalsmittan.

¹⁴⁰ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 18.

¹⁴¹ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 15-16.

¹⁴² Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 18.

¹⁴³ RÅ 2006 ref. 58.

¹⁴⁴ Tivéus 2010(2), s. 243.

¹⁴⁵ Prop. 2008/09:40, s. 21-22.

till begreppet verksamhet. Innebörden av detta blev att det krävs att bolag, för att omfattas av lagrummet och ha möjlighet att göra avdrag för koncernbidrag, ska bedriva verksamhet. Genom denna formulering krävs aktiviteter av olika slag i bolaget. Det leder således till att tillämpningsområdet för lagrummet inte kommer att omfatta bolag som till exempel endast innehar kapital samt kapitalets avkastning eller liknande situationer, men som i övrigt är i avsaknad av aktivitet. Exempelvis aktiekapitalet anses således inte vara en del av ett bolags verksamhet.¹⁴⁶ Före begreppet näringsverksamhet infördes i bestämmelsen genom skattereformen år 2000 användes begreppet verksamhet.¹⁴⁷ När begreppet verksamhet ändrades till näringsverksamhet kommenterades dock aldrig denna språkliga ändring och dess eventuella effekter.¹⁴⁸ Utifrån detta kan konstateras att begreppet näringsverksamhet är tämligen brett. Ett bolag kan sägas bedriva näringsverksamhet så snart den juridiska personen existerar. De förändringar som skett av det aktuella lagrummet och Tivéus syn på de båda begreppen tolkar jag som att i princip allting som tillhör en juridisk person utgör en del av denna juridiska personens näringsverksamhet. Det utgör dock inte nödvändigtvis vad som konstituerar den juridiska personens verksamhet. Då måste det finnas en närmare koppling till aktiviteterna i bolaget och det arbete som faktiskt utförs i detta.

Ett närliggande begrepp till verksamhet som är upptaget i definitionskatalogen är begreppet rörelse, som regleras i 2 kap. 24 § IL. Av lagrummet framgår att begreppet rörelse innebär att annan form av näringsverksamhet bedrivs än enbart innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. När kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehåses som ett led i rörelsen räknas detta innehav dock till sagda rörelse. I motiven till lagstiftningen uttalades att det får anses uppenbart att ett bolags samtliga tillgångar inte kan anses vara en del av verksamheten som bolaget bedriver.¹⁴⁹ Min uppfattning av detta är att man skulle kunna argumentera för att den del av en näringsverksamhet som utgör rörelse torde kräva någon form av aktivt arbete av någon som lever upp till verksamhetsrekvisitet. Innehav av till exempel kontanta medel är således inte en del av rörelsen om det inte handlar om till exempel en bankverksamhet eller liknande som handhar kontanta medel som en del av affärsidén. Ett bolag som tillhandahåller juridisk rådgivning kommer därmed bedriva en rörelse som är avgränsad till just den juridiska rådgivningen. De kontanta medel och placeringar eller andra investeringar som detta rådgivningsbolag gör, och som inte är en del av den juridiska rådgivningen, är enligt min tolkning således inte en del av bolagets rörelse. Även placeringar och investeringar som en bank gör utanför ramen för affärsidén torde falla utanför vad som utgör bankens rörelse. Även i denna del uppfattar jag begreppet näringsverksamhet som att allting som tillhör en juridisk person är en del av näringsverksamheten. Detta är dock att skilja från vad som utgör en del av rörelsen.

¹⁴⁶ Prop. 2008/09:40, s. 40.

¹⁴⁷ Se 2 § 3 mom. c) SIL.

¹⁴⁸ Jämför prop. 1999/2000:2, del 2, s. 415.

¹⁴⁹ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 43.

Ett annat närliggande begrepp till verksamhet är begreppet verksamhetsgren. Detta definieras i 2 kap. 25 § IL. Vad gäller begreppet verksamhetsgren följer av legaldefinitionen att när en del av en rörelse kan skiljas ut för att bedriva en självständig rörelse så utgör denna urskiljbara del av bolaget en verksamhetsgren. Rydin och Nilsson har redogjort för innebörden av detta begrepp och konstaterat att när man kan urskilja en del av en verksamhet och fortsätta bedriva verksamhet med endast den del som avskilts så föreligger en verksamhetsgren. Det är dock av vikt att den del som avskiljs uteslutande och helt självständigt kan nyttjas för den fortsatta verksamheten. Som illustrativt exempel menar författarna att till exempel ett åkeri med flera lastbilar och släp består av flera verksamhetsgrenar. Åkeriverksamheten kan fortsätta hos förvärvaren om en av lastbilarna överlåts. Däremot torde verksamheten inte kunna bedrivas hos förvärvaren om endast ett släp överlåts, det krävs i så fall något ytterligare.¹⁵⁰ Med beaktande av detta synsätt torde man kunna diskutera om det inte är så att vinstmedel från en rörelse inte i sig konstituerar vad som utgör verksamhet. Min uppfattning är att likvida medel sällan kan utgöra en verksamhetsgren eftersom kapitalet inte är tillräckligt för att konstituera en egen verksamhet i sig. Följande hypotetiska exempel kan illustrera detta resonemang. Om till exempel verksamheten består av försäljning av skor till konsumenter torde det vara svårt att hävda att verksamheten kan bedrivas i ett annat bolag, om de likvida medel som finns i det ursprungliga bolaget förs över till det nya bolaget. Med Rydin och Nilssons resonemang ska ju i så fall skoförsäljningen till konsumenter kunna fortsätta i det nya bolaget med hjälp av enbart de tillgångar som överförts. I detta hypotetiska fall innebär det att skoförsäljningen ska kunna ske enbart med hjälp av de likvida medel som finns i det ursprungliga bolaget. Detta är förstås något som inte är möjligt. De likvida medel som finns i det ursprungliga bolaget utgör således inte en egen verksamhetsgren inom det ursprungliga bolagets verksamhet och kan därför inte heller konstituera denna verksamhet.

Begreppet verksamhetsgren har funnits under lång tid och tidigare definierades det som en del av en verksamhet, istället för som i dag när det definieras som en del av en rörelse.¹⁵¹ Detta kan förstås tolkas som att verksamhet och rörelse är två skilda saker. Det kan också tolkas som att den innebörd som begreppet verksamhet hade fram till och med skattereformen år 2000 numera är vad som uttrycks som rörelse. I en sådan situation torde därmed bedrivande av verksamhet ha samma innebörd som bedrivande av rörelse, och begreppet verksamhet torde således falla in under vad som definieras som rörelse i 2 kap. 24 § IL.

För att försöka få vägledning i begreppet verksamhet utifrån civilrätten ligger det nära till hands att beakta vad som följer av associationsrätten. I ABL finns, likt IL, en definitions katalog i 1 kap. 9 § ABL. Denna behandlar dock inte begreppet verksamhet eller närliggande termer som till exempel rörelse eller verksamhetsgren. Däremot kan viss ledning fås i ABL:s så kallade syftesbestämmelse, vilken regleras i 3 kap. 3 § ABL. Av denna

¹⁵⁰ Rydin & Nilsson 1999, s. 481-482.

¹⁵¹ SOU 2002:52, del 2, s. 28.

bestämmelse följer en presumtion om att syftet med ett aktiebolag är att verksamheten ska generera vinst som ska komma aktieägarna tillgodo. I motiven till lagstiftningen uttalades att bestämmelsen innebär att kapital inte på ett otillbörligt sätt kan komma att nyttjas till verksamhet som inte är till nytta för bolagets ägare.¹⁵² Vid ett hypotetiskt antagande om ett företag som bedriver försäljning inom detaljhandel av något slag, torde innebörden av syftesbestämmelsen i ABL kunna uppfattas som följande. Verksamheten består av försäljningen av varor. Försäljningen leder till att vinstmedel genereras, vinstmedel som sedermera ska delas ut till aktiebolagets ägare. De vinstmedel som genererats av försäljningen är inte en del av försäljningen, det vill säga vinstmedlen är inte en del av verksamheten. De vinstmedel som finns i bolaget är ett resultat av försäljningen, det vill säga vinstmedlen är ett resultat av den verksamhet som bolaget bedriver. Att dessa vinstmedel utgör en tillgång hos bolaget innebär således att de utgör något annat än en del av bolagets verksamhet. Min uppfattning mot bakgrund av detta är att verksamhet i enlighet med syftesbestämmelsen i ABL torde i hög utsträckning vara att likställa med vad man inom skatterätten definierar som rörelse i 2 kap. 24 § IL. Att det bland annat finns kontanta medel som upparbetats inom ramen för bolagets verksamhet innebär inte i sig att förvaltandet av dessa tillgångar, till exempel genom att placeras på ett bankkonto, är en del av bolagets verksamhet.

Att dra några säkra slutsatser kring vad som varit lagstiftarens bestämda avsikt vad gäller innebörden av begreppet verksamhet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL är något vanskligt eftersom motiven är tämligen sparsamma. Min uppfattning är dock att om man beaktar närliggande begrepp i andra delar av IL är dessa någorlunda entydiga i att likvida medel inte i sig inbegrips i vad som konstituerar en verksamhet. Jag anser att det ligger nära till hands att hävda att avsikten varit att begreppets innebörd ska stämma överens med innebörden av begreppet rörelse, och således inte inbegripa likvida medel. Detta eftersom lagstiftaren valt att inte gå in närmare i en diskussion kring begreppets innebörd. Jag finner även stöd för detta argument om man beaktar vad som var bestämmelsens ursprungliga syfte och vad som uttalades i samband med den lagstiftningsprocessen. Där lyfte lagstiftaren, som nämnts ovan, att bestämmelsen syftar till att hindra de situationer när verksamheten överförs till ett nytt bolag och vinstmedlen lämnas kvar i det tidigare bolaget, och att verksamheten fortsätter i detta nya bolag. Min uppfattning är att denna motivering starkt indikerar att avsikten med begreppet verksamhet varit att det ska ha den betydelse som är att likställa med vad som konstituerar rörelse enligt 2 kap. 24 § IL. Sätter man dessutom detta i relation till exempelvis syftesrekvisitet i ABL är det ju att likställa med att själva verksamheten är separerad från vinstmedlen i bolaget.

Det är svårt att med säkerhet tillskriva dessa diskussioner en förklaring de lege lata av vad begreppet verksamhet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL faktiskt har för innebörd. Jag är dock av uppfattningen att åtminstone

¹⁵² Prop. 2004/05:85, s. 219.

övervägande skäl talar för att det är detta som varit avsikten hos lagstiftaren. En förklaring skulle förstås kunna vara att lagstiftaren, av säkerhetsskäl, valt ett något otydligt och allmänt hållet begrepp som kan tänkas omfatta ett flertal olika typer av situationer. En sådan situation skulle då kunna vara att en överföring av kapital till ett annat bolag innebär att detta bolag bedriver den verksamhet som kapitalet härrör från.

Att begreppet verksamhet inte behandlas i definitions katalogen kan visserligen indikera att det är ett uttryck som förekommer i flera olika delar av IL och att den närmare innebörden inte stämmer helt överens i de olika sammanhangen. Om så är fallet torde dock begreppets närmare innebörd förklaras i det lagrum där det används. Någon sådan definition förekommer, som poängterats tidigare, inte i fallet med bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Mot bakgrund av vad lagstiftaren uttalat om IL:s systematik och hur olika begrepp och termer ska tolkas och förstås, torde det därmed ligga närmast till hands att låta begreppet verksamhet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL ha en allmängiltig innebörd. Om så inte skulle vara fallet skulle det i princip krävas att begreppet verksamhet närmare preciseras i lagrummet. Att så inte skett av lagstiftaren anser jag utgör ytterligare en indikation om att lagstiftarens avsikt varit att verksamhet ska vara att likställa med begreppet rörelse. Om man dessutom beaktar de lagtolkningsprinciper som redogjorts för tidigare torde en objektiv tolkning, vilket är det som förespråkas i doktrinen, leda till samma resultat. Detta är något jag anser lagstiftaren borde ha haft i åtanke vid bestämmelsens utformning.

3.1.5 Tillgångsslag

Ett bolag som bedriver rörelse består av ett flertal olika typer av tillgångsslag. Av 17 kap. 3 § IL följer bland annat vad som konstituerar lagertillgångar. Av lagrummet följer att lagertillgångar är sådana typer av tillgångar som är avsedda för bolagets omsättning eller förbrukning. En annan typ av tillgång utgörs av kapitaltillgångar. Enligt 25 kap. 3 § IL utgör kapitaltillgångar sådana tillgångar som är hänförliga till näringsverksamheten och som inte utgör bland annat lagertillgång, pågående arbete eller inventarier.

Inom doktrinen är uppfattningen att likvida medel inte är att hänföra till vad som utgör lagertillgångar.¹⁵³ Mot bakgrund av att detta tillgångsslag inte är aktuellt i klassificeringen av vad likvida medel utgör och har för karaktär i bolaget kan konstateras att de är att hänföra till kapitaltillgång. Detta torde vara fallet oavsett om de likvida medlen utgör avkastning från placering i sparkonto eller om de likvida medlen utgör delar av årets vinst. IL torde därmed skilja likvida medel från sådana typer av tillgångar som har en nära koppling till den rörelse som faktiskt bedrivs i bolaget, till exempel inventarier som är av betydelse för rörelsen eller lagertillgångar. När likvida

¹⁵³ Lodin m.fl. del 1, s. 336.

medel däremot är av central betydelse för rörelsen som sådan, till exempel för bankverksamhet enligt ovan, torde tillgångarna dock vara att hänföra till lagertillgångar i enlighet med vad som angetts ovan.

Inom redovisningsrätten torde likvida medel visserligen vara hänförligt till vad som utgör omsättningstillgångar och något som används i verksamheten. Mot bakgrund av detta indikeras att kapital skulle kunna utgöra en del av vad som är verksamheten i ett bolag.¹⁵⁴ Däremot finner jag det svårt att hämta ledning från redovisningsrätten i denna del.

Redovisningsrätten har ju till syfte att systematisera på vilket sätt tillgångar ska redovisas. Detta eftersom ett av de grundläggande syftena med rättsområdet är att säkerställa en korrekt bild av ett företags samtliga tillgångar, och därmed bland annat hur dess ekonomiska ställning ser ut.¹⁵⁵

Min uppfattning är därför att det är naturligt att samtliga tillgångar måste omfattas och redovisas för. Av denna anledning måste samtliga tillgångar klassificeras som en eller annan tillgång i verksamheten. Så är inte fallet inom skatterätten. Framförallt inte vad gäller avgränsningen av vad som konstituerar en verksamhet som bedrivs, med det tillhörande särskiljandet av vad som utgör en del av denna verksamhet och vad som faller utanför denna verksamhet. Detta blir särskilt tydligt av ett begrepp som rörelse, som i det skatterättsliga perspektivet omfattar olika typer av tillgångar och aktiviteter beroende på den specifika situationen. Så är dock inte fallet inom redovisningsrätten.

3.1.6 Sammanfattning av bestämmelsens syfte

Sammanfattningsvis kan konstateras att bestämmelsens syfte framförallt varit att säkerställa att inte alltför enkla upplägg ska kunna genomföras som leder till ett otillbörligt skatteundandragande förfarande. Specialsyftet med den aktuella bestämmelsen är, enligt min uppfattning av lagmotiven, att sådana förfaranden inte ska kunna genomföras på så sätt att den verksamhet som aktivt bedrivs flyttas mellan olika bolag och att de vinstmedel som uppstår, och som utgör kapitaltillgångar i bolaget, därmed kan komma ägaren tillgodo utan att omfattas av 3:12-reglerna. Detta rör situationer när det är verksamheten som flyttas. Min uppfattning är att det mesta talar för att lagstiftaren inte haft för avsikt att bestämmelsen ska träffa situationer där likvida medel i sig överförs, när dessa utgör kapitaltillgångar i bolaget. Min uppfattning är att bestämmelsen omfattar situationer när det är hela rörelsen som sådan eller tillgångar som har ett nära samband med själva rörelsen som överförs.

¹⁵⁴ Norberg & Thorell, s. 208.

¹⁵⁵ Prop. 1995/96:10, s. 174.

3.2 Karenstid

Den karenstid om 5 år som gäller för bestämmelsen har till syfte att säkerställa att ett direkt nyttjande av möjligheter för inkomstomvandling inte sker. Däremot har det ansetts önskvärt att låta andelarna inte längre vara kvalificerade när viss tid utan tillräcklig grad av aktivitet i bolaget passerat.¹⁵⁶ Från början var karenstiden 10 år. I samband med en lagändring år 1995 ändrades dock karenstiden och fick sin nuvarande längd om 5 år. Detta efter att lagstiftaren ansett att denna kortare karenstid i sig inte torde leda till någon ökad risk för skatteundandragande förfaranden.¹⁵⁷ Denna regel skapar bland annat möjligheter för ägare av fåmansföretag att avkvalificera andelarna i bolaget inför till exempel pensioneringen. Så kan alltså ske genom att upphöra med aktiviteten i bolaget och låta detta vara vilande under 5 år.¹⁵⁸

Möjligheten att avkvalificera andelarna genom att sluta bedriva verksamhet framgår även tydligt av ett ställningstagande av SKV. Föremålet för ställningstagandet rörde frågan om andelarna i ett fåmansföretag blir smittade av en tidigare bedriven verksamhet, om detta nya fåmansföretag påbörjar verksamheten 6 år efter att verksamheten i det tidigare fåmansföretaget avslutades. SKV menade att eftersom andelarna inte längre är kvalificerade kan de inte komma att smitta andelarna i ett nytt fåmansföretag. Detta även om det är samma eller likartad verksamhet som bedrivs i det nya fåmansföretaget.¹⁵⁹ Silfverberg har tidigare uttryckt en uppfattning om att detta är fullt rimligt eftersom tillgångarna hade kunnat komma ägaren tillgodo utan 3:12-beskattning före det att den nya verksamheten påbörjats.¹⁶⁰

Det har inte lämnats någon närmare motivering till varför det ska vara möjligt att avkvalificera andelarna. Inte heller skedde det någon närmare redogörelse över varför karenstiden ansågs kunna halveras, eller vilka negativa effekter som följde av den längre karenstiden som tidigare gällde.

Karensregeln förekommer även i relation till utomståenderegeln. I förhållande till denna bestämmelse har karensregeln kommit att kritiseras i doktrinen. Magnusson har lyft det faktum att karenstiden börjar löpa i samband med att utomståenderegeln blir tillämplig. Effekten av att utomstående äger del i fåmansföretaget är att de skattemässigt gynnsamma följderna av en inkomstomvandling uteblir, när stora delar av kapitalet delas ut till utomstående personer. Utdelningar i dessa fall är därför inte något som riskerar att vara föremål för otillbörliga skatteförmåner. Magnusson anser därför att avkvalificeringen av andelarna ska ske omedelbart när det utomstående ägandet inträder. Det finns ingen anledning att tillämpa en

¹⁵⁶ Prop. 1989/90:110, s. 468.

¹⁵⁷ Prop. 1996/97:45, s. 44.

¹⁵⁸ Sandström & Bokelund Svensson, s. 59.

¹⁵⁹ SKV dnr. 131 360656-13/111, 2013-06-13.

¹⁶⁰ Silfverberg, s. 448.

karenstid eftersom det utomstående ägandet får samma effekt som en beskattning i enlighet med 3:12-reglerna. Den nuvarande ordningen leder därför till negativa effekter för ägare av fåmansföretag under tiden karenstiden löper och det föreligger ett utomstående ägande.¹⁶¹

3.3 Närståendesmitta

Den praxis från HFD som behandlat bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet har, som kommer framgå, framförallt rört situationer när det skett någon form av överföring av tillgångar, oavsett om dessa varit materiella eller i form av till exempel kunskap. En situation som inte prövats är när en närstående bedriver en verksamhet som är av samma karaktär som den verksamhet man själv bedriver, samtidigt som det inte föreligger några överföringar mellan de aktuella bolagen. I dessa situationer rör det sig alltså om en tillämpning av bestämmelsen i närståendesituationer. I doktrinen är uppfattningen att den utformning och innebörd som bestämmelsen i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL har, leder till att andelarna i ett fåmansföretag kan bli kvalificerade med anledning av att en närstående bedriver samma typ av verksamhet. Detta trots en avsaknad av transaktioner mellan de båda fåmansföretagen. Dagens utformning av bestämmelsen innebär att så länge en närstående bedriver verksamhet som är av likartad karaktär kommer karenstiden om 5 år aldrig börja löpa på andelarna i det egna bolaget. Möjligheten att avkvalificera andelarna i sitt bolag kan därför vara beroende av en närståendes företagande. Möjligheterna att låta bolaget vila under 5 år för att inte träffas av 3:12-reglerna kan helt och hållet avskämmas med anledning av en närståendes bedrivande av en verksamhet som är likartad den man själv tidigare bedrivit.¹⁶²

Silfverberg nyttjar denna del av bestämmelsen för att visa på de starka inslag av schabloner som förekommer i bestämmelsen. Närståenderegeln innebär att det faktiskt inte behöver finnas någon som helst intressegemenskap mellan de båda närstående personerna.¹⁶³ Även Gunne har uppmärksammat denna aspekt. Hon förhåller sig något kritisk och menar att samtliga personer inom närståendekretsen inte nödvändigtvis har en så nära relation till varandra att man har full insyn i varandras verksamheter och därigenom kan dra nytta av varandras arbete.¹⁶⁴ Som nämnts tidigare är uppfattningen inom doktrinen att det normalt sett i princip krävs överföringar mellan de båda bolagen för att kunna skapa inkomstomvandlingar.¹⁶⁵ Så är alltså dock inte fallet för denna del av bestämmelsen. Vid närståendesmitta presumeras istället personerna ha så nära kopplingar att de, som jag uppfattar det, i princip anses bedriva en och samma verksamhet fast uppdelad på flera bolag.

¹⁶¹ Magnusson, s. 617-618.

¹⁶² Sandström & Bokelund Svensson, s. 54-55.

¹⁶³ Silfverberg, s. 451.

¹⁶⁴ Gunne 2013, s. 777.

¹⁶⁵ Se till exempel avsnitt 3.1.2.

4 Utvecklingen i praxis

4.1 Bedömningar vid överföringar mellan bolagen

4.1.1 Tillgångar för rörelsens bedrivande

4.1.1.1 Materiella tillgångar

1997 prövades två fall där tillgångar överförts mellan olika bolag. I det ena målet hade en aktiepost överförts till ett nybildat bolag med samma ägarförhållanden. Det överlåtande bolaget bedrev bland annat finansiell rådgivning och handel med värdepapper. Det nybildade bolaget skulle enbart förvalta den aktuella aktieposten. Den huvudsakliga frågeställningen i målet rörde om någon uttagsbeskattning aktualiserades. För att kunna avgöra detta krävdes först en utredning kring om andelarna i det nybildade bolaget var kvalificerade. I denna del konstaterade HFD att andelarna var att anse som kvalificerade med anledning av att det nybildade bolaget skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet som det överlåtande bolaget. HFD menade att så var fallet eftersom aktieposten utgjorde en tillgång som hade en nära och tydlig koppling till den typ av verksamhet som bedrevs i det överlåtande bolaget. Denna skulle dessutom fortsätta att bedrivas i det nybildade bolaget. SRN, som var något utförligare i sin motivering, anförde även att man måste skilja mellan aktiva och passiva tillgångar vid bedömningen av om verksamheterna mellan de båda bolagen är samma eller likartade. SRN ansåg att passiva tillgångar inte utgör en del av ett överlåtande bolags verksamhet, och att transaktioner av sådana tillgångar till ett nytt bolag därmed inte är tillräckligt för att hävda att rekvisitet är uppfyllt.¹⁶⁶

I det andra målet från samma år rörde det sig om en överföring av en fastighet. Ett tillverkningsbolag bedrev en verksamhet som bestod av att utveckla och tillverka maskiner. Denna verksamhet bedrevs i en viss fastighet som bolaget ägde och förvaltade, och fastigheten var av stor betydelse för rörelsen. Tillverkningsbolaget skulle överföra denna fastighet till ett nybildat bolag som skulle fortsätta förvaltningen av fastigheten. Den skulle även fortsatt användas i det överlåtande bolagets rörelse på samma sätt som tidigare. Precis som i det första målet var det ytterst en fråga om uttagsbeskattning. HFD konstaterade att det nybildade bolaget skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet som det överlåtande tillverkningsbolaget. Eftersom det nybildade bolaget kommer att bedriva en verksamhet som består av förvaltning av en tillgång som har en nära koppling till det överlåtande bolagets tidigare och fortsatta rörelse, menade HFD att rekvisitet var uppfyllt.¹⁶⁷

¹⁶⁶ RÅ 1997 ref. 48 I.

¹⁶⁷ RÅ 1997 ref. 48 II.

Med detta senare avgörande kan jämföras ett avgörande från KamR:n 2002. Två fysiska personer ägde ett fastighetsbolag samt ett annat rörelsedrivande bolag. Båda var verksamma i betydande omfattning i detta senare rörelsedrivande bolag som hyrde den fastighet som fastighetsbolaget ägde och förvaltade. De fysiska personerna avyttrade sina innehav i fastighetsbolaget och lät sedan det rörelsedrivande bolaget förvärva fastigheten. Frågan som uppstod var om kapitalvinsten som uppkom vid avyttringen av andelarna i fastighetsbolaget omfattades av 3:12-reglerna. KamR:n fastslog att andelarna i fastighetsbolaget inte var kvalificerade eftersom det inte skett några överföringar mellan bolagen. Det faktum att det rörelsedrivande bolaget bedrivit sin verksamhet i fastigheten är inte tillräckligt för att samma eller likartad verksamhet ska föreligga mellan de båda bolagen.¹⁶⁸

Vad gäller målen från HFD har Grosskopf poängterat att det i båda dessa fall handlade om situationer där den avgörande frågan varit om andelar i helt nybildade bolag kan anses vara kvalificerade. I sådana situationer krävs en bestämmelse i likhet med den om samma eller likartad verksamhet. Grosskopf uppfattar utgången i målen som att bedömningen torde ha styrts av att de aktuella tillgångarna utgjorde en viktig och värdefull del av det överlåtande bolagets rörelse, och att tillgångarna skulle ha samma typ av funktion i de nybildade bolagen. Detta var dessutom något som fortsatt kom det överlåtande bolagets rörelse tillgodo.¹⁶⁹ 3:12-utredningen kommenterade dessa två rättsfall som att de tydligt illustrerar att det inte räcker med att det ska finnas likheter mellan verksamheterna i två skilda bolag. Det krävs dessutom att det finns något reellt samband av substans mellan verksamheterna i de båda bolagen som jämförs.¹⁷⁰ Silfverberg har framhållit att när en samlad verksamhet på detta sätt delas upp på flera olika bolag så är det rimligt att förfarandet ska träffas av bestämmelsen. Då krävs dock att de aktuella bolagen tillsammans konstituerar den samlade verksamhet som tidigare bedrevs inom ett och samma bolag. Silfverberg tycker att denna innebörd inte framgår tillräckligt tydligt av bestämmelsens ordalydelse i dag och att det är något som lagstiftaren bör fundera över att åtgärda.¹⁷¹

Min uppfattning vad gäller målet rörande överlåtelse av aktieposten är att denna troligtvis bedömdes utgöra en lagertillgång. Om den istället hade utgjort en kapitaltillgång anser jag att övervägande skäl talar för att aktieposten hade setts som en, som SRN benämner det, passiv tillgång. Följden hade i så fall blivit att de båda jämförda bolagen inte hade ansetts bedriva samma eller likartad verksamhet. Även i det andra målet, överlåtelse av fastigheten, anser jag att man kan beteckna den aktuella fastigheten som en aktiv tillgång hos det överlåtande bolaget. Detta eftersom fastigheten var av central karaktär för rörelsen i det överlåtande bolaget. Mot bakgrund av att det förvärvande bolaget skulle ta över och fortsätta bedriva det fastighetsförvaltande arbetet, och att fastigheten skulle ha en central roll för

¹⁶⁸ KamR Jönköping, målnr. 338-02, 2004-05-12.

¹⁶⁹ Grosskopf 1998, s. 340-341.

¹⁷⁰ SOU 2002:52, del 1, s. 314.

¹⁷¹ Silfverberg, s. 450.

det överlåtande bolaget även framöver, förelåg således ett tillräckligt nära samband för att omfattas av bestämmelsen. Om så inte varit fallet hade det varit enkelt att överlåta tillgångar, som är centrala för en rörelse, till andra bolag och betala till exempel hyra eller någon form av royalty. Man hade därigenom kunnat undgå 3:12-beskattningen genom att sätta höga avgifter och på så sätt föra ut kapital ur det bolag vars andelar är kvalificerade. Detta kan liknas vid de upplägg som användes för räntesnurror. Skillnaden i avgörandet från KamR:n jämfört med RÅ 1997 ref. 48 II är att det skedde en transaktion av den aktuella fastigheten mellan bolagen i det senare fallet. Avsaknaden av transaktion av fastigheten i det tidigare fallet torde enligt min uppfattning vara helt avgörande och det som leder till att samma eller likartad verksamhet inte bedrivs. Att rörelsen bedrivs i fastigheten och ägarsamband föreligger mellan bolagen vid tidpunkten för bedömningen räcker alltså inte.

4.1.1.2 Kunskap

HFD har fastslagit att det inte enbart är överföring av materiella tillgångar som kan konstituera tillräckliga transaktioner för att kvalificera andelarna i ett bolag med stöd av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Detta blir tydligt i ett avgörande från 2010. HFD konstaterade då att en överföring av verksamhet föreligger trots att det inte överförts några materiella tillgångar. Det är en tillräcklig förutsättning att verksamheten är nära knuten till personen och dennes kunskaper. Har dessa tidigare utnyttjats i en annan verksamhet är det tillräckligt för att ett samband mellan de båda verksamheterna ska föreligga. När den aktuella personen bildar ett nytt bolag och startar upp en ny rörelse i detta föreligger således en smitta mellan bolagen.¹⁷² För denna smitta krävs förstås att verksamheten i det nya bolaget startas inom karenstiden.¹⁷³

Ett avgörande från KamR:n redan 2006 prövade en fråga där just en enskild persons kunskaper stod i fokus. Personen ägde sedan tidigare ett bilvårdsföretag i vilket han var verksam i betydande omfattning. Han hade nyligen även förvärvat andelar i ett likadant bilvårdsföretag på annan ort. I detta var han dock inte verksam. KamR:n konstaterade att personen bedrev en verksamhet av likartad karaktär i ett annat bolag. Det fanns därför stor sannolikhet att de kunskaper som nyttjas i det ursprungliga bolaget även kommer det nybildade bolaget tillgodo. Så bedömdes vara fallet oaktat om han var verksam i någon vidare omfattning eller inte. Bestämmelsen var därför tillämplig.¹⁷⁴

2013 aktualiserade ett förhandsbesked en fråga om ett utländskt bolag som skulle starta verksamhet även i Sverige. För det ändamålet bildades bland annat ett bolag som skulle utföra de sålda tjänsterna. Personal överfördes från moderbolagets utländska dotterbolag till detta nybildade svenska bolag. SRN konstaterade att verksamheten som bedrevs av det utländska moderbolaget till viss mån skulle komma att överföras till det svenska

¹⁷² RÅ 2010 ref. 11 III.

¹⁷³ Jämför SKV dnr. 131 360656-13/111, 2013-06-13.

¹⁷⁴ KamR Jönköping, målnr. 3028-05, 2006-02-27.

dotterbolaget. En uppdelning, och därmed överföring, av verksamheten var därför för handen. Detta bland annat eftersom det är samma typ av tjänster som tillhandahålls och den personal som ska utföra arbetet har tidigare varit verksam i de utländska dotterbolagen. Dessa omständigheter ansågs alltså tillräckliga för att samma eller likartad verksamhet skulle föreligga. HFD delade SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.¹⁷⁵

Starberg har lyft fram att detta senaste förhandsbesked visar att överföring av personal är tillräckligt för att identitet mellan två bolag ska föreligga.¹⁷⁶ Huruvida det var avgörande hur nära anknytning de tjänster som såldes var kopplade till den aktuella personalens kunskaper i sig är oklart. Min uppfattning är att detta med största sannolikhet var ett konsultbolag varför bedömningen torde ha nära koppling till det ovan återgivna konsultfallet från 2010. Det bekräftar således det avgörandet om att konsultverksamhet är något som innebär att verksamheten som sådan är starkt knuten till de enskilda personerna, snarare än specifika materiella tillgångar. Om så inte hade varit fallet är min uppfattning att det torde vara svårt att hävda att en överföring av personal, vilken som helst, är tillräckligt för att samma eller likartad verksamhet ska föreligga. Uppdelningen av verksamhet på flera bolag torde enligt min uppfattning vara tydlig i detta avgörande och något som ligger i linje med tidigare praxis, framförallt avgörandena från 1997.

Ett förhandsbesked från 2014 aktualiserade frågan var gränsen för kunskapsöverföring går. En fysisk person ägde ett bolag vars verksamhet bestod av försäljning av varor till slutkunder genom butiksförsäljning. Genom en omstrukturering, där den tidigare verksamheten skulle läggas ned, skulle personen bilda ett nytt bolag. Genom detta nya bolag skulle denne sälja samma typ av varor. Istället för att rikta sig mot slutkunder och bedriva försäljningen i vanliga butiker bestod verksamheten i det nya bolaget av att varorna såldes till outletbutiker. Frågan som aktualiserades var om andelarna i det tidigare bolaget blev smittade på grund av att det nya bolaget bedriver samma eller likartad verksamhet. SRN fann att så inte var fallet. Detta med anledning av en avsaknad av transaktioner mellan bolagen, annat än att de skett på marknadsmässiga villkor. De kunskaper om varorna som personen ansågs besitta var inte starkt knutna till verksamheterna som bedrevs i de respektive bolagen. Kunskaperna kan därför inte utnyttjas direkt i båda bolagen eller ha en tillräckligt stor påverkan på respektive verksamhet. Dessutom var det något skilda affärskontakter som nyttjades i de två bolagen, vilket ansågs påverka bedömningen.¹⁷⁷ Bergman menar att avgörandet från 2014 tydligt visar att det under senare år ligger mer fokus på vilka transaktioner som skett mellan två bolag, snarare än en bedömning kring vilken verksamhet som de båda jämförda bolagen faktiskt bedriver.¹⁷⁸

Tivéus slutsats av dessa senare avgöranden är att det är tydligt att kunskap i sig är något som kan överföras på samma sätt som andra typer av materiella

¹⁷⁵ HFD 2013 ref. 35.

¹⁷⁶ Starberg, s. 367.

¹⁷⁷ SRN 102-13/D, 20 maj 2014.

¹⁷⁸ Bergman.

tillgångar. Då krävs dock att rörelsens tillgångar framförallt består av den kunskap som den fysiska personen besitter, som fallet är i till exempel konsultbolagsmålet. Han menar att inom till exempel handeln är kunskaperna sällan det centrala, och därmed inte något som kan konstituera verksamhet i bestämmelsens mening.¹⁷⁹ Jag håller med Tivéus om detta och anser att det blir särskilt tydligt i SRN:s avgörande från 2014. Den enda skillnaden mellan de båda bolagen var att affärskunderna tillhörde något skilda kretsar. Kunskapen om varorna utgjorde således inte ett tillräckligt centralt moment i de båda verksamheterna för att en smitta mellan dem skulle kunna uppstå. Är kunskapen tillräcklig för att kunna konstituera vilken annan typ av central materiell tillgång som helst för ett annat bolag, torde den därmed omfattas av begreppet verksamhet i bestämmelsen. Om så inte är fallet föreligger inte samma eller likartad verksamhet enbart mot bakgrund av att kunskap i sig är det som överförs.

4.1.2 Kapital

4.1.2.1 Utdelning, underprisöverlåtelse och köpeskilling

På senare år har HFD fastslagit att kapital i sig kan utgöra tillräckligt nära samband med en verksamhet för att bestämmelsen ska kunna tillämpas. Detta har kommit att kallas kapitalsmitta.¹⁸⁰ I ett av de första av dessa fall ägde en fysisk person ett holdingbolag som i sin tur ägde ett rörelsedrivande dotterbolag, i vilket den fysiska personen var verksam. Den fysiska personen hade för avsikt att överföra likvida medel från det rörelsedrivande dotterbolaget till antingen moderbolaget eller till ett nybildat bolag. Frågan som aktualiserades var bland annat om andelarna i det nybildade bolaget skulle kunna bli kvalificerade. SRN ansåg att förvaltandet av kapital utgjort en del av verksamheten i det rörelsedrivande dotterbolaget. Av denna anledning kommer det föreligga ett erforderligt samband avseende verksamheterna i, å ena sidan, det rörelsedrivande dotterbolaget och, å andra sidan, moderbolaget alternativt det nybildade bolaget. Detta var således att likställa med att den ursprungliga verksamheten i det rörelsedrivande dotterbolaget skulle bli uppdelad på flera olika bolag. Av denna anledning förelåg samma eller likartad verksamhet mellan alla de inblandade bolagen. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. Ett av justitieråden var dock skiljaktig. Denne menade att förvaltandet av de likvida medel som härstammar från det rörelsedrivande dotterbolaget inte utgör samma eller likartad verksamhet som dotterbolagets faktiska rörelse. Eftersom dessa likvida medel inte heller ska användas i rörelsen på något sätt, menade det skiljaktiga justitierådet att förutsättningar för en tillämpning av bestämmelsen inte förelåg.¹⁸¹

¹⁷⁹ Tivéus 2014, s. 53-54.

¹⁸⁰ Tjernberg 2013, s. 55.

¹⁸¹ RÅ 2010 ref. 11 I.

SKV:s argumentation i målet bestod av att de likvida medlen genererats av konsultverksamheten i det rörelsedrivande dotterbolaget och har därmed blivit smittade av denna verksamhet. När dessa medel överförs till antingen moderbolaget eller ett nybildat bolag kommer dessa senare bolag att utgöra en verksamhetsgren av det ursprungliga rörelsedrivande bolaget, ur vilket de likvida medlen härstammar i form av vinstmedel. Om detta synsätt inte godtas skulle det innebära att en aktiv ägare av ett fåmansföretag skulle kunna bilda ett nytt bolag varje år och överföra likvida medel från det rörelsedrivande bolaget till det nybildade bolaget. På så sätt skulle man kunna undgå 3:12-regelverket genom att varje bolag vilar med kapitalet i 5 år. Det får till effekt att man efter att ha genomfört detta förfarande i 5 år kan börja dela ut vinstmedel årligen och enbart beskattas i inkomstslaget kapital, eftersom karenstiden för det första bolaget då löpt ut.¹⁸² Mot bakgrund av tidigare redogörelse över begreppet verksamhetsgren och dess relation till kapital är min uppfattning att detta inte är en hållbar grund som SKV fört fram. Kapital torde, enligt min mening, knappast kunna utgöra en verksamhetsgren hur som helst.

En liknande fråga aktualiserades i målet rörande konsultverksamhet som nämnts i avsnittet ovan. Den fysiska personen hade bedrivit konsultverksamheten i ett bolag samt kapitalförvaltning av de vinstmedel som konsultverksamheten genererade. Denne lade ner sin konsultverksamhet för att något år senare bilda ett nytt bolag och bedriva samma typ av konsultverksamhet igen. SRN konstaterade att den kapitalförvaltning som fanns kvar i det ursprungliga bolaget utgjorde en del av det ursprungliga bolagets totala verksamhet. Situationen var därför att likställa med att det ursprungliga bolagets verksamhet nu delats upp och till viss del bedrivs i det ursprungliga bolaget och till viss del i det nybildade bolaget. Även i detta avgörande var ett av justitieråden skiljaktigt eftersom de båda bolagen faktiskt bedrev olika typer av verksamheter och menade att bestämmelsen därför inte kan vara tillämplig.¹⁸³

Ett av de övriga fallen från 2010 aktualiserade samma typ av frågeställning. En fysisk person bedrev fastighetsförvaltning genom en koncern som ägdes tillsammans med en släkting. Ett av dotterbolagen skulle avyttras externt via ett annat bolag tillhörigt samma ägare, i vilket denne ägde samtliga andelar. Avyttringen skulle ske genom en underprisöverlåtelse från koncernens moderbolag till den fysiska personens helägda bolag. SRN ansåg att det skett en värdeöverföring av upparbetat kapital som kommer detta helägda bolag tillgodo när väl dotterbolaget avyttras vidare till det marknadsmässiga värdet. SRN konstaterade att eftersom det avyttrade dotterbolaget ytterst härrörde från den fastighetsförvaltande koncernen och att vinstmedel därifrån kommer att komma det avyttrande bolaget tillgodo, så förelåg samma eller likartad verksamhet mellan det avyttrande bolaget och moderbolaget. De menade att det hade skett en uppdelning av det avyttrade dotterbolagets verksamhet mellan moderbolaget och den fysiska personens helägda bolag. HFD delade denna bedömning. Några av ledamöterna i SRN

¹⁸² SKV i överklagandet till HFD i RÅ 2010 ref. 11 I.

¹⁸³ RÅ 2010 ref. 11 III.

var dock skiljaktiga. De ansåg att innehavet av det kapital som underprisöverlåtelsen genererade till det avyttrande bolaget inte kunde anses vara samma eller likartad verksamhet som den fastighetsförvaltande verksamhet som bedrevs inom koncernen.¹⁸⁴

Även köpeskillingen för ett avyttrat bolag anses representera dess verksamhet. Detta illustreras väl i ett avgörande från 2011 där tre alternativa tillvägagångssätt i samtliga fall ansågs omfattas av bestämmelsen. I fallet var frågan om samma verksamhet skulle föreligga mellan ett moderbolag och dotterbolag om det skedde en fusion mellan dem, om dotterbolaget likviderades och samtliga tillgångar överläts till moderbolaget eller om dotterbolaget avyttrades till en extern part och att köpeskillingen därmed kom moderbolaget tillgodo. SRN ansåg att samtliga dessa tre situationer innebar att den verksamhet som ytterst härstammade från det ursprungliga rörelsedrivande bolaget skulle vara att betrakta som att den fortsatte att bedrivas i detta mottagande moderbolag.¹⁸⁵ Ett annat avgörande från 2011 bekräftar detta synsätt. Det konstaterades återigen att kapital som genererats av arbetsprestationer konstituerar den verksamhet som arbetsprestationerna är hänförliga till. Om sedan ett holdingbolag kommer i kontakt med detta kapital ska bolaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet som det bolag i vilket arbetsprestationerna utfördes.¹⁸⁶ Kapitalsmitta på grund av köpeskillning har sedan tagits för gott som utgörande gällande rätt.¹⁸⁷ Detta gäller inte enbart den direkta köpeskillingen utan även eventuell tilläggsköpeskillning omfattas.¹⁸⁸ Även kapitalsmitta vid överföring av kapital på grund av likvidation har senare bekräftats av HFD.¹⁸⁹

Före 2011 års avgörande om köpeskillning var uppfattningen inom doktrinen att köpeskillingen i sig inte går att tolka in under kapitalsmittan. I fallen av köpeskillning menade vissa författare att det inte rörde sig om någon uppdelning av verksamheten. Asklöf och Zinders ansåg att det inte räcker med att likvida medel härrör från verksamheten. Det krävs faktiska transaktioner av dessa likvida medel mellan de två bolag som jämförs för att samma eller likartad verksamhet ska kunna föreligga i enlighet med bestämmelsen.¹⁹⁰ Detta är alltså en uppfattning som varit alldeles för snäv och restriktiv, enligt HFD:s syn på saken.

Inom doktrinen har vissa författare förhållit sig något kritiska till det samband som HFD fastslagit ska föreligga mellan den verksamhet som bedrivs och det kapital som genererats av verksamheten. Gunne menar att det är något anmärkningsvärt att kapitalet i sig ska kunna leda till att verksamheten i det aktuella bolaget anses fortgå.¹⁹¹ Hon anser också att det torde vara svårt att uttolka denna smitta av ordalydelsen i den aktuella

¹⁸⁴ RÅ 2010 ref. 11 V.

¹⁸⁵ HFD 2011 ref. 75.

¹⁸⁶ HFD 2011 not. 88.

¹⁸⁷ HFD 2014 ref. 2.

¹⁸⁸ HFD 2012 not. 63.

¹⁸⁹ HFD 2013 not. 71.

¹⁹⁰ Asklöf & Zinders, s. 61.

¹⁹¹ Gunne 2011, s. 366.

bestämmelsen.¹⁹² Attorps och Svanfeldt har framhållit en liknande inställning till denna tolkning av bestämmelsen. De menar att detta synsätt åtminstone inte följer av en strikt texttrogen tolkning av rekvisitet.¹⁹³ Även Tjernberg är tveksam till om det går att hävda att kapital i sig innebär att den verksamhet från vilken kapitalet härstammar ska anses bedrivas i ett annat bolag, endast med anledning av att kapitalet överförts mellan dessa båda bolag.¹⁹⁴

Genom att återkoppla till den i tidigare avsnitt¹⁹⁵ förda diskussionen kring vad som faktiskt utgör rimliga tolkningar av begreppet verksamhet i bestämmelsen, kan jag inte annat än att hålla med författarna inom doktrinen. Det torde vara svårt att hävda att kapitaltillgångar är något som fungerar som bärare av den verksamhet från vilken kapitaltillgångarna genererats. När rättstillämparen ändå fastslår att så är fallet är min uppfattning att man inte bara gjort en extensiv tolkning av stadgandet. Jag anser att man rör sig på gränsen till en analog tolkning av lagrummet eftersom jag anser det stå klart att kapital inte ska omfattas av begreppet verksamhet. Detta torde vara något som utgör en fara vad gäller rättssäkerheten eftersom det knappast kan anses vara ett förutsebart tolkningsförfarande. Dessutom kan ifrågasättas om det inte innebär en tolkning som är till nackdel för den enskilde i situationer av otydlig lagstiftning, vilket även det är något som strider mot rättssäkerheten.

För situationer av generationsskiften har det uppmärksammats problem som en följd av den kapitalsmitta som HFD fastslagit ska gälla. Kombinationen av kapitalsmitta och det faktum att en närstående fortsätter bedriva rörelsen innebär att den äldre generationen inte kan vila sig ur 3:12-beskattnings. Detta eftersom karenstiden inte börjar löpa. Så är inte fallet om avyttringen istället sker till någon utomstående.¹⁹⁶ Attorps och Svanfeldt är tveksamma till om lagstiftaren faktiskt haft för avsikt att bestämmelsen ska få dagens innebörd och därmed de negativa effekter i situationer av generationsskiften som nu föreligger. De exemplifierar det hela med ett ursprungligt bolag som bedrivit en aktiv rörelse och även ägt ett antal fastigheter som förvaltats utan några direkta arbetsinsatser. Vid generationsskiftet erhåller det ena barnet rörelsen till sitt bolag och det andra barnet erhåller fastigheterna till sitt bolag. Även om ägaren till fastighetsbolaget inte lever upp till verksamhetsrekvisitet talar mycket för att bolaget kommer att bli smittat. HFD:s tolkning innebär att tillgångarna har varit en del av det ursprungliga bolaget och att denna verksamhet därmed kommer anses ha delats upp på flera bolag. När det då är närstående personer som äger dessa bolag smittar de varandra.¹⁹⁷

¹⁹² Gunne 2012, s. 350-351.

¹⁹³ Attorps & Svanfeldt, s. 338.

¹⁹⁴ Tjernberg 2013, s. 55.

¹⁹⁵ Se avsnitt 3.1.4.

¹⁹⁶ Rydin & Båvall, s. 87.

¹⁹⁷ Attorps & Svanfeldt, s. 338.

Även Rydin och Nilsson uppfattar gällande rätt som problematisk vid generationsskiften. De har föreslagit åtgärder som till exempel att avgränsa närståendekretsen i bestämmelsen i situationer av just generationsskiften. De har även föreslagit att förlänga karenstiden för vinstmedel vid avyttringar. Detta, menar författarna, kommer leda till att avyttringen kommer få samma skattemässiga behandling oavsett om den aktuella avyttringen sker till någon inom närståendekretsen eller till någon utom närståendekretsen. På så sätt kan man uppnå en mer rättvis beskattning av generationsskiften. De framhåller dock de negativa aspekterna av detta förslag som att det uppstår risker för ett sämre utvecklingsklimat inom näringslivet. De menar att viljan att investera i fåmansföretag riskerar att avta om vinstmedlen i en högre utsträckning kommer att omfattas av 3:12-beskattningen.¹⁹⁸

Med anledning av ett nyligen avgjort förhandsbesked från SRN är problematiken vad gäller likformigheten för generationsskiften möjligtvis inte lika omfattande som tidigare varit uppfattningen. I förhandsbeskedet fastslog SRN att om den yngre generationen som ska driva rörelsen vidare förvärvar denna via ett bolag som ägs indirekt, istället för direkt, uppstår ingen smitta på grund av att överlåtaren och förvärvaren tillhör samma närståendekrets.¹⁹⁹ Det kan dock konstateras att det fortfarande föreligger viss brist i likformigheten mellan överlåtelser inom och utom närståendekretsen som knappast går att motivera. Detta eftersom generationsskiften kräver ett mer komplicerat förfarande för att undgå smitta än vad en överlåtelse till extern part kräver.

4.1.2.2 Aktieägartillskott och lån

Aktieägartillskott innebär att kapital skjuts till bolaget från dess aktieägare. De syftar ofta till att förbättra bolagets finansiella ställning.²⁰⁰ Aktieägartillskottet lämnas många gånger när det bland annat uppstått ett stort och ibland skyndsamt behov av kapital i bolaget. Det kan handla om situationer när bolaget står inför nya satsningar och är i behov av kapital för sådana investeringar.²⁰¹ Tillskottet används också när det föreligger en finansiell brist som innebär att kapital behöver skjutats till bolaget för att detta inte ska träda i likvidation.²⁰² En av fördelarna med aktieägartillskottet är att det utgör ett relativt okomplicerat förfarande.²⁰³ Oftast är alternativet annars att genomföra en nyemission för att kunna få in mer kapital.²⁰⁴

Det kapital som mottagaren av aktieägartillskottet erhåller kommer rent skattemässigt att utgöra en kapitaltillgång i bolaget som är att likställa med aktiekapitalet. Detta förutsätter dock att aktieägartillskottet är ovillkorat, det

¹⁹⁸ Rydin & Nilsson 2014, s. 495.

¹⁹⁹ SRN 54-15/D, 26 oktober 2015. Läsaren bör i detta sammanhang notera att avgörandet är överklagat till HFD.

²⁰⁰ Sandström & Bokelund Svensson, s. 339.

²⁰¹ Prytz & Tamm, s. 54.

²⁰² Tjernberg 1999(2), s. 63.

²⁰³ Prytz & Tamm, s. 54.

²⁰⁴ Arvidsson, s. 850.

vill säga att givaren av tillskottet inte kan rikta krav på att återfå det aktuella kapitalet i framtiden när vissa uppställda villkor föreligger. Sådana typer av aktieägartillskott benämns istället villkorade och är närmast att liknas vid ett lån.²⁰⁵

Inom doktrinen har det uppmärksammats att aktieägartillskott utgör en rättslig företeelse som är av speciell karaktär. Rättsfigurens behandling i civilrätten respektive skatterätten är därför av väldigt skilt slag. Det innebär att aktieägartillskott är ett område där det är svårt att ta någon större utgångspunkt i civilrätten för att klarlägga de skatterättsliga aspekterna och problemen som kan uppstå med rättsfiguren.²⁰⁶ I ett civilrättsligt perspektiv är en återbetalning av ett aktieägartillskott att likställa med en utdelning. Detta eftersom det anses ske en värdeöverföring från bolaget till dess ägare och att man därmed måste beakta kapitalskyddsreglerna i ABL.²⁰⁷ HFD har fastslagit att vid en återbetalning av ett aktieägartillskott ska situationen liknas vid att det föreligger ett skuldförhållande mellan parterna. Någon beskattning aktualiseras således inte.²⁰⁸ Mot bakgrund av detta uppfattar Tjernberg rättsläget som att det förekommer ett annat synsätt i det skatterättsliga perspektivet jämfört med det civilrättsliga perspektivet vid behandlingen av aktieägartillskott. I den skatterättsliga behandlingen är till exempel en återbetalning att likställa med en återbetalning av ett lån. Detta torde åtminstone gälla för villkorade aktieägartillskott.²⁰⁹ Liknande uppfattning förekommer även på andra håll inom doktrinen.²¹⁰

2012 prövades ett förhandsbesked som aktualiserade frågan om en kapitalsmitta föreligger mellan två fåmansföretag, när det ena bolaget erhåller likvida medel i form av aktieägartillskott och lån. En fysisk person lyfte frågan om kapital, som ytterst härrörde från ett numera avyttrat bolag i vilket denne tidigare varit verksam, kunde leda till att två andra bolag som den fysiske personen ägde skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Det avyttrade bolagets moderbolag hade förvaltat köpeskillingen som erhöles vid avyttringen och sedermera överfört detta till ett annat moderbolag som den fysiske personen ägde. Detta mottagande bolag hade ett dotterbolag som den fysiske personen var verksam i vid tidpunkten för avgörandet. Dotterbolaget hade erhållit såväl lån som aktieägartillskott från sitt moderbolag. Lånet hade betalats tillbaka och dotterbolaget hade lämnat utdelningar som totalt översteg värdet av aktieägartillskottet.²¹¹

SRN fastslog att det rörelsedrivande dotterbolaget som erhållit aktieägartillskott och lån smittade det avyttrande moderbolagets andelar. Detta mot bakgrund av att det skett överföringar mellan bolagen av kapital

²⁰⁵ Sandström & Bokelund Svensson, s. 340.

²⁰⁶ Prytz & Tamm, s. 117.

²⁰⁷ Rodhe, s. 20.

²⁰⁸ RÅ 85 1:10.

²⁰⁹ Tjernberg 1999(2), s. 63.

²¹⁰ Se till exempel Prytz & Tamm, s. 123.

²¹¹ HFD 2012 ref. 67 I.

som var hänförligt till den rörelse som tidigare avyttrats. Det faktum att de båda bolagen bedrev helt skilda verksamheter påverkade inte denna bedömning. Detta var dock något som en minoritet i SRN ansåg utgjorde hinder för en tillämpning av bestämmelsen. De menade att det inte fanns något konkret samband mellan verksamheterna i de båda bolagen. I detta fall skedde bedömningen mellan ett bolag som bedrev kapitalförvaltning och ett annat bolag som bedrev en rörelse som sålde tjänster och varor relaterade till energibesparande åtgärder för fastigheter. Det avyttrade bolaget som kapitalet ytterst härrörde från hade dessutom bedrivit en verksamhet som tillhandahöll administrativa mjukvarusystem. Det rörde sig således om tre helt skilda slag av verksamheter. HFD gjorde dock samma bedömning som SRN:s majoritet.²¹²

Detta avgörande visar att den så kallade kapitalsmittan inte kan botas genom att verksamheten i det mottagande bolaget är av helt skild karaktär jämfört med den verksamhet från vilken de likvida medlen härrör.²¹³ Utgången ligger i linje med den av Asklöf och Zinders presenterade uppfattningen att ett aktieägartillskott torde vara tillräckligt för att en kapitalsmitta ska uppkomma, om HFD ska vara konsekvent i sin praxis efter 2010 års avgöranden. Författarna menar att så är fallet eftersom aktieägartillskott rent civilrättsligt utgör en utdelning. Genom detta sker således en överföring av verksamhet.²¹⁴ Rydin och Nilsson är tveksamma till vilken betydelse det aktuella lånet faktiskt haft. De är skeptiska till om enbart ett lån konstituerar en kapitalsmitta. De lämnar dock inte någon närmare motivering till varför så inte skulle vara fallet. Vidare anser de att smittan åtminstone borde upphöra i samband med att allt kapital, förutom vad som utgör bolagets aktiekapital, är förbrukat.²¹⁵

Min uppfattning är att utgången i detta avgörande är något anmärkningsvärt. Eftersom lån innebär att en skuld uppstår för låntagaren är jag tveksam till om man kan hävda att det skett en överföring av värden. Det enda som förändrats hos låntagaren är dennes nyckeltal. Vad vidare gäller aktieägartillskotten anser jag det viktigt att betona den speciella karaktär dessa har. Som nämnts ovan innebär detta att i det skatterättsliga perspektivet är aktieägartillskott att betrakta som lån snarare än utdelning. Åtminstone gäller detta för villkorade aktieägartillskott. Jag är därför kritisk till om även dessa ska anses innebära att det skett en värdeöverföring mellan bolagen. Riskerna för inkomstomvandling i dessa situationer torde vara små eftersom det erhållna kapitalet ska återbetalas. Om man vidare beaktar att aktiekapitalet, enligt vad som påpekats tidigare i denna framställning, inte torde vara en del av vad som konstituerar verksamheten i ett bolag, kan det ifrågasättas om även ovillkorade aktieägartillskott kan skapa en kapitalsmitta. Det kapital som erhålls genom ett ovillkorat aktieägartillskott är ju att likställa med mottagarens aktiekapital. Det torde därför utgöra något annat än den verksamhet som bedrivs.

²¹² HFD 2012 ref. 67 I.

²¹³ Tjernberg 2013, s. 55.

²¹⁴ Asklöf & Zinders, s. 60.

²¹⁵ Rydin & Nilsson 2014, s. 489-490.

Jag anser även att man bör beakta det faktum att utdelning skett från det rörelsedrivande dotterbolaget till sin aktieägare, det givande moderbolaget, på belopp som sammanlagt överstiger värdet av lämnade aktieägartillskott. Ur det skatterättsliga perspektivet är ju aktieägartillskottet ett lån och detta återbetalas genom utdelning. Att dessutom de lån som uppburits har betalats tillbaka torde indikera att verksamheten från det ursprungliga bolaget inte längre utgör en del av verksamheten i detta rörelsedrivande bolag. Ett sådant synsätt verkar inte vara något som rättstillämparen är beredd att anamma. Den bedömning som gjorts torde således ligga närmare en civilrättslig bedömning av situationen än en skatterättslig. Mot bakgrund av ovan förda diskussioner kan dessutom ifrågasättas om ens Rydin och Nilssons uppfattning om att smittan åtminstone upphör när endast aktiekapitalet finns kvar i bolaget faktiskt gäller. Eftersom aktiekapitalet i sig också verkar smittas förefaller smittan kvarstå mer eller mindre för evigt. Min uppfattning är att rättsläget är något oklart i denna del men att mycket talar för att kapitalsmittan har en väldigt djupgående effekt som verkar svår att bota. Avslutningsvis kan anföras att avgörandet tydligt illustrerar den ovan redogjorda uppfattningen av Bergman, att det snarare är transaktionerna i sig som är av intresse än de verksamheter som rent faktiskt bedrivs.

4.2 Bedömningar vid avsaknad av överföringar mellan bolagen

4.2.1 Finansiell rådgivning

I ett fall från 1999 aktualiserades frågan om två olika fåmansföretag, mellan vilka några transaktioner inte hade skett, bedrev likartad verksamhet. Ett antal personer var ägare till två olika fåmansföretag. Samtliga ägare var aktiva i något av bolagen men ingen av ägarna var aktiv i båda bolagen. Det ena bolaget bedrev en verksamhet som bestod av finansieringsrådgivning till företag. Det andra bolaget bedrev en verksamhet som bestod av fondförvaltning. Frågan som var i fokus var om utomståenderegeln var aktuell. För att kunna avgöra detta behövde det först klargöras om det förelåg samma eller likartad verksamhet mellan de båda bolagen. Mot bakgrund av lagmotiven till ändringen 1995 ansåg HFD att bestämmelsen framförallt tar sikte på de fall när till exempel en verksamhet i ett bolag ligger inom ramen för vad som utgör verksamheten i ett annat bolag. Majoriteten ansåg dock att något tillräckligt likartat samband inte förelåg mellan dessa båda bolag. Så var framförallt fallet eftersom det inte skett några transaktioner eller överföringar mellan bolagen. Placeringsrådgivning är således inte en verksamhet som ligger inom ramen för vad som utgör finansieringsrådgivning åt företag, enligt HFD:s majoritet.²¹⁶

²¹⁶ RÅ 1999 ref. 28. Senast i december 2015 bekräftade SRN detta synsätt, SRN 45-15/D, 14 december 2015, där likartad verksamhet inte ansågs föreligga när de båda jämförda bolagen var verksamma i samma bransch men med något skilda tjänsteutbud.

Grosskopf tolkar denna utgång som att det i de allra flesta fall torde krävas att det skett en transaktion mellan de båda bolagen som jämförs. Han reserverar sig dock för att så inte nödvändigtvis är fallet om det till exempel föreligger en bolagsstruktur som syftar till att skapa otillbörliga skattemässiga fördelar för de inblandade skattesubjekten.²¹⁷ Tjernberg är av uppfattningen att detta rättsfall tydligt visar att det måste finnas ett starkt samband mellan bolagen. Detta samband måste vidare vara relaterat till den verksamhet som faktiskt bedrivs för att rekvisitet ska vara uppfyllt.²¹⁸ Även 3:12-utredningen uttryckte en liknande uppfattning i sin kommentar av rättsfallet.²¹⁹ Tivéus menar att det följer en slags huvudregel av detta rättsfall med innebörden att det måste ske någon form av transaktion mellan bolagen för regelns tillämplighet.²²⁰ Denna huvudregel torde dock inte utgöra en absolut förutsättning för kvalifikation av andelarna.²²¹

När man jämför detta avgörande med det från KamR:n 2006 rörande bilvårdsföretagen kan följande konstateras. Skillnaderna, och således det som torde motivera de olika utgångarna, är att det senare avgörandet aktualiserade en situation där det rörde sig om två bolag som bedrev exakt samma typ av verksamhet. I avgörandet från HFD förelåg viss skillnad i vad som faktiskt bedrevs i de två respektive bolagen. Det kan dock konstateras att det torde vara en tämligen grannliga uppgift för rättstillämparen att avgöra var gränsen går för vad som utgör likartad verksamhet mellan två bolag.

4.2.2 Franchise

Vad som rent juridiskt konstituerar franchising och franchiseavtalet i sig är inte helt klart. Däremot kan konstateras att det rör sig om en affärsverksamhet med flera aktörer inblandade. Konceptet bygger på ett avtal mellan en franchisegivare och en franchisetagare. Franchisetagaren är vanligtvis en part som saknar erforderliga finansiella tillgångar för att helt på egen hand starta affärsverksamhet. Franchisegivaren sitter ofta inne på omfattande kunskap som franchisetagaren får del av genom samarbetet. Franchisegivarens affärskoncept kan genom denna modell enklare spridas och därmed få en starkare tillväxt på ett mer ekonomiskt effektivt sätt, jämfört med om franchisegivaren själv bedrev all verksamhet.²²²

Under 2007 prövades ett mål som rörde frågan om samma eller likartad verksamhet kunde anses föreligga mellan en franchisegivare och en franchisetagare. En fysisk person ägde ett bolag som bedrev produktförsäljning. Bolaget hade ett franchiseavtal med ett annat bolag som fungerade som franchisegivare. Den fysiska personen ägde, tillsammans

²¹⁷ Grosskopf 2000, s. 325.

²¹⁸ Tjernberg 1999(1), s. 502.

²¹⁹ SOU 2002:52, del 1, s. 314.

²²⁰ Tivéus 2010(1), s. 180.

²²¹ Tivéus 2010(2), s. 244.

²²² Ramberg, s. 278-280.

med några andra, även det franchisegivande bolaget. De övriga ägarna av franchisegivaren ägde i sin tur var sitt bolag som fungerade som franchisetagare. Intäkterna i det franchisegivande bolaget bestod framförallt av avgifter som franchisetagarna var tvungna att betala i relation till sin försäljning i respektive franchisetagande bolag. Frågan som aktualiserades var om andelarna i det franchisegivande bolaget var kvalificerade. Detta kunde eventuellt vara fallet om samma eller likartad verksamhet kunde anses föreligga mellan franchisegivaren och franchisetagaren. SRN konstaterade att så inte var fallet. Detta eftersom det inte skett någon överföring av verksamhet mellan det franchisegivande och det franchisetagande bolaget. Vidare konstaterades att verksamheterna i dessa båda bolag inte kan anses ha ett tillräckligt likartat samband vad gäller de verksamheter som bedrivs. Av denna anledning ansågs rekvisitet inte uppfyllt. Bedömningen delades av HFD.²²³

I doktrinen har utgången i detta mål kommenterats som fullt rimlig. Gunne menar att bara för att det är en och samma franchisekoncept så innebär inte det nödvändigtvis att båda bolagen bedriver samma eller likartad verksamhet. Hon menar istället att de båda bolagen står för två olika delar av det vertikala försäljningsledet. De båda bolagen har därmed två separata och från varandra skilda funktioner.²²⁴ Tjernberg menar att rättsfallet bekräftar att inte vilket samband som helst mellan två fåmansföretag är tillräckligt för att konstituera samma eller likartad verksamhet. Man måste närmare undersöka att verksamheterna faktiskt är av likartad karaktär och ryms inom varandra för att rekvisitet ska kunna vara uppfyllt. Så är dock inte fallet när det handlar om franchisekonceptet.²²⁵

Vissa hävdar att utgången var naturlig mot bakgrund av avsaknaden av transaktioner av tillgångar mellan bolagen.²²⁶ Rydin och Båvall poängterar snarare att båda bolagen i stort sett från början bedrivit sina respektive verksamheter samtidigt, vilket torde ha haft stor påverkan på utgången. Författarna menar att när verksamheterna bedrivs samtidigt indikerar detta att det rör sig om två från varandra så skilda verksamheter att rekvisitet om samma eller likartad verksamhet inte är uppfyllt. I sådana situationer menar de att det krävs tydliga indikationer på skatteundandragande syften hos de inblandade parterna för att bestämmelsen ska bli tillämplig och kvalificera andelarna.²²⁷

Jag håller med om att utgången i detta mål är rimlig. Däremot torde man kunna ifrågasätta dess förenlighet med de senaste årens praxis. En fråga som då kan aktualiseras är till exempel om franchiseavgifterna faktiskt inte riskerar innebära att kapital överförs på ett sådant sätt att det konstituerar en smitta. Det torde nämligen, enligt min mening, vara svårt att fastställa vad som faktiskt utgör en marknadsmässig ersättning av sådana typer av

²²³ RÅ 2007 not. 66.

²²⁴ Gunne 2008, s. 316.

²²⁵ Tjernberg 2007.

²²⁶ Baekkevold m.fl., s. 1145.

²²⁷ Rydin & Båvall, s. 86.

avgifter. Dessutom utgör denna avgift en strikt provision på den försäljning som sker hos franchisetagaren. Detta arbete är ju faktiskt arbetsprestationer av en av franchisegivarens ägare. Det är dessutom intressant att beakta att det inte ansetts ske någon kunskapsöverföring, trots att detta är en av fördelarna med ett franchisekoncept. Detta indikerar, som tidigare påtalats, att när det handlar om kunskapsöverföring torde det krävas att denna är väldigt nära knuten till de specifika personerna i verksamheten och det som faktiskt är den centrala tillgången för bolaget.

4.2.3 Licenssamverkan

Licenssamverkan innebär hyra av en typ av immateriell tillgång, snarare än en fysisk tillgång. Det kan handla om att licenstagaren får nyttja till exempel ett varumärke som tillhör licensgivaren. Det kan även innefatta att licenstagaren får del av och rätt att nyttja licensgivarens kunskaper.²²⁸

Under 2012 prövades ett förhandsbesked kring om bestämmelsen var tillämplig när det förelåg en licenssamverkan mellan två bolag. Båda bolagen tillverkade och sålde kyl- och frysdiskar. Det ena bolaget, som ägde 70 % av andelarna i det andra bolaget, hade ett licensavtal där detta andra bolag gavs rätten att tillverka produkterna. I övrigt skedde viss samordning mellan de båda bolagen vad gäller utbudet och kunderna. SRN konstaterade att samma eller likartad verksamhet i enlighet med bestämmelsen i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL inte förelåg. Detta eftersom det inte överförts verksamhet mellan de båda bolagen. De affärsförbindelser som förekommit mellan bolagen ansågs inte vara tillräckliga för att konstituera ett erforderligt samband mellan de båda verksamheterna.²²⁹

Jag finner utgången i detta mål intressant. Avsaknaden av transaktioner mellan bolagen är något som visserligen indikerar att samma verksamhet inte föreligger. Däremot kan man ifrågasätta om inte licensavtalet, mot bakgrund av dess syfte, är något som torde innebära att man börja närma sig en form av kunskapsöverföring av stor betydelse för verksamhetens bedrivande. Detta med tanke på hur centrala dessa kunskaper och know-how troligtvis är för bolaget. I sådana situationer torde man verkligen närma sig vad som utgör likartade verksamheter. Om inte annat torde man kunna konstatera att det rör sig om likartad verksamhet eftersom de uppenbarligen tillverkar exakt samma modeller av kyl- och frysdiskarna. Hade så inte varit fallet hade något licensavtal inte varit nödvändigt. Så har dock alltså inte ansetts vara fallet. En möjlig förklaring skulle kunna vara att, på samma sätt som i SRN:s avgörande rörande att en detaljist börjar vända sig mot outletbutiker, riktar sig bolagen mot olika kunder och verkar i olika geografiska områden utan att ha någon ytterligare samordning mellan sig av de centrala affärsfunktionerna. Detta är en skillnad i omständigheter jämfört med vad fallet var i till exempel HFD 2013 ref. 35, angående det utländska

²²⁸ Ramberg, s. 267.

²²⁹ HFD 2012 not. 25.

konsultbolaget som skulle börja verka i Sverige, där samma eller likartad verksamhet ansågs föreligga.

4.3 Ägarkrav och smittans riktning

4.3.1 Ägaridentitet

Under senare år har det i praxis fastslagits att det är ett krav att det föreligger ägaridentitet mellan de två jämförda bolagen. Det innebär att även om det finns ett samband mellan två bolag på så sätt att en person till exempel äger det ena bolaget och är anställd i det andra bolaget, är inte detta tillräckligt för bestämmelsens tillämplighet. En och samma person måste ha ett ägarintresse i båda de bolag som jämförs.²³⁰ Vidare har fastslagits att när andelarna i det ena av två bolag avyttrats men de tidigare ägarna kvarstår i anställning i detta bolag så utgör avyttringstidpunkten den avgörande tidpunkten för beräkningen av karenstiden.²³¹ Dessutom finns inget krav om att ägarförhållandena ska ha förelegat under hela den föregående perioden om 5 år. Det räcker med att ägarförhållandena förelegat vid något tillfälle under detta tidsspann.²³² Dessa krav om samband mellan bolagens ägare har i doktrinen inte varit föremål för diskussion utan något som uppfattats som fullt rimligt.²³³ Sambandet är helt i enlighet med reglernas syfte.²³⁴

4.3.2 Smittans riktning

4.3.2.1 Framåtsmitta och bakåtsmitta

I några av de mål som avgjordes 2010 fastställde HFD förhandsbesked som innebar att utgångspunkten för bedömningen inte behöver ske från det överlåtande bolaget. Istället kan bedömningen ske från det förvärvande företaget. Den fortsatta verksamheten i det förvärvande bolaget kan således även smitta det bolag som överlätit verksamheten.²³⁵ Detta är något som i den juridiska doktrinen kommit att kallas bakåtsmitta. Det som tidigare var uppfattningen, som tydligare framgår av förarbetena, är vad som kallas framåtsmitta.²³⁶ Följden av detta är att den uppfattning som presenterades i 3:12-utredningen, vilken sedermera kom att kritiseras av utredningen om en reformerad ägarbeskattning 2005 och som i övrigt i doktrinen uppfattats som oklart, inte längre stämmer. Avgörandena från 2010 har således lett till att man inte kan avkvalificera andelarna i det överlåtande bolaget om det finns ett tillräckligt nära samband till det bolag i vilket verksamheten

²³⁰ HFD 2012 ref. 67 II.

²³¹ SRN 99-12/D, 17 maj 2013.

²³² HFD 2012 not. 62.

²³³ Rydin & Nilsson 2014, s. 489.

²³⁴ Attorps & Svanfeldt, s. 345.

²³⁵ RÅ 2010 ref. 11 II respektive RÅ 2010 ref. 11 IV.

²³⁶ Se till exempel Tjernberg 2013, s. 55.

faktiskt fortsätter.²³⁷ Rydin och Nilsson anser detta vara rimligt och hänvisar bland annat till avgörandena från 1997. De menar att det inte borde spela någon roll om det är aktieposten respektive fastigheten som överförs medan övriga rörelsen är kvar eller om det är tvärtom.²³⁸ Jag håller med de helt i detta och anser att det, precis som jag tidigare lyft, vore en väldigt inskränkt tolkning att anse att smittan enbart kan verka åt ena hållet i dessa typer av situationer.

4.3.2.2 Parallellsmitta

Ett förhandsbesked under hösten 2014 aktualiserade frågan om två bolag ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet när det inte skett några transaktioner mellan bolagen och när de bedrev verksamheter av helt skilda slag. En fysisk person ägde ett antal bolag som var konstruerade enligt följande. Två av bolagen ägdes direkt. Dessa två bolag ägde tillsammans ett bolag, vilket i sin tur ägde ett dotterbolag. I detta sistnämnda bolag var den fysiske personen verksam i betydande omfattning under ett antal år. Bolaget avyttrades och kapital från arbetsprestationerna kom moderbolaget tillgodo vid försäljningen. Moderbolaget delade ut kapital till sina två respektive ägarbolag, det vill säga de båda bolag som den fysiske personen ägde direkt. Det ena av dessa bolag förvaltade endast kapitaltillgångar och andelarna var således inte kvalificerade. Andelarna i det andra direktägda bolaget var kvalificerade eftersom ägaren var verksam i betydande omfattning i detta bolag. Respektive direktägt bolag ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som det avyttrade bolaget, med anledning av den kapitalsmitta som dessa båda bolag träffats av i enlighet med HFD:s praxis under senare år. SRN konstaterade dessutom att smittan till det kapitalförvaltande bolaget inte längre förelåg eftersom mer än 5 år gått sedan avyttringstidpunkten av det avyttrade dotterbolaget. Däremot blev detta kapitalförvaltande bolag smittat av det andra direktägda bolaget. SRN menade att eftersom det fanns kapital i båda dessa direktägda bolag från samma källa så förelåg samma eller likartad verksamhet mellan dem. Eftersom ägaren var verksam i betydande omfattning i det ena bolaget skulle detta därmed smitta andelarna i det andra bolaget.²³⁹ Ett annat avgörande från SRN hade liknande omständigheter och ledde till samma utgång.²⁴⁰

I detta fall kan således konstateras att tillämpningsområdet torde ha utökats ytterligare. Från att rättstillämparen konstaterat att så kallad bakåtsmitta omfattas av bestämmelsen, har SRN nu även gjort en bedömning som närmast är att likna vid någon form av, vad jag skulle vilja benämna som, parallellsmitta. Detta genom att någon form av samrörelse mellan de båda bolagen, antingen direkt eller indirekt i det att en mellanhand används, inte har skett. I detta fall går smittan således varken framåt eller bakåt mellan två bolag som har ett nära samband. Smittan går istället strikt parallellt mellan de båda bolagen utan att någon form av samrörelse mellan dem föreligger.

²³⁷ Tivéus 2010(2), s. 237.

²³⁸ Rydin & Nilsson 2014, s. 486.

²³⁹ SRN 29-14/D, 21 oktober 2014.

²⁴⁰ SRN 35-14/D, 21 oktober 2014.

4.4 Sammanfattning av gällande rätt

Sammanfattningsvis kan konstateras att likvida medel i sig kan konstituera den verksamhet från vilken kapitalet härstammar. Detta får till följd att ett bolag som bedriver en helt annan typ av verksamhet kan bli smittat och anses bedriva samma verksamhet som den som bedrivs i det bolag i vilket kapitalet genererades. Det verkar inte finnas några inskränkningar i på vilket sätt kapitalet överförs. Såväl utdelningar som köpeskilling, tilläggsköpeskilling, aktieägartillskott och, troligtvis, lån leder till kapitalsmitta mellan bolagen. Det intressanta i denna del är att i princip alla som uttalat sig inom doktrinen förhåller sig något tveksamma till om denna kapitalsmitta faktiskt är något som följer av den aktuella bestämmelsen. Några ansatser till närmare undersökningar av saken har dock inte företagits. Helt klart är att den åtminstone innebär en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde. Även överföring av kunskap har i vissa fall ansetts konstituera en smitta. I de typerna av fall krävs att kunskapen är väldigt nära knuten till den specifika personen.

För situationer när det inte anses föreligga någon överföring av verksamhet aktualiseras frågan hur likartade verksamheterna behöver vara för att en smitta ska uppstå. Min uppfattning är att det är tämligen svårt att dra några säkra slutsatser kring hur denna bedömning sker och var gränserna faktiskt går. Det kan dock konstateras att det torde krävas att det rör sig om i princip exakt samma typ av verksamhet som ska bedrivas i de båda bolagen.

Vad gäller bedömningen krävs att den fysiska personen äger, eller någon gång under de senaste 5 åren har ägt, båda bolagen. Man undersöker inte enbart det förvärvande bolaget för att avgöra om andelarna i detta bolag ska bli kvalificerade, den så kallade framåtsmittan. Genom 2010 års avgörande följer att smittan även kan gå åt motsatt håll, bakåtsmitta. Under 2014 har SRN vidare klargjort att denna bedömning kan ske strikt parallellt i det att två bolag som bedriver helt skilda slag av verksamheter, och som faktiskt aldrig genomfört några transaktioner med varandra, kan smitta varandra om båda bolagen erhåller kapital från ett tredje bolag. Om andelarna i endast det ena bolaget är kvalificerade kommer detta därmed leda till att även andelarna i det andra bolaget blir kvalificerade.

5 Analys

5.1 Syfte och ändamålsenlighet

5.1.1 Närståendesmitta

Vad gäller utformningen av bestämmelsen avseende att hindra nyttjandet av personer man har en nära relation till kan konstateras att närståendekretsen som används är vid. För de fall när det föreligger risker för inkomstomvandling anser jag att det torde krävas två personer med tämligen nära förhållande till varandra. Jag finner därför, i likhet med Appelberg, att det inte finns några egentliga skäl att låta ensidigt närstående personer omfattas av regeln. Om det finns ett så nära samband mellan personerna att dessa presumeras utöva kontroll över varandra borde detta släktband åtminstone vara så nära att tillämpningsområdet verkar åt båda hållen.

Jag är vidare av uppfattningen att det mer eller mindre torde krävas att det skett värdeöverföringar mellan de båda personernas bolag för att möjligheter till inkomstomvandling ska uppstå. För att få en så effektiv regel som möjligt hade det mest önskvärda därför varit att låta bestämmelsen omfatta situationer där det finns ett visst faktiskt ekonomiskt samband mellan personerna, snarare än att släktbandet styr. Precis som nämnts tidigare riskerar dock en sådan lagstiftning att bli svår att utforma. Dessutom finns troligtvis problem i bevishänseende. Det kan knappast vara enkelt att avgöra huruvida ekonomiska transaktioner mellan två skattesubjekt är av sådan karaktär att det kan sägas föreligga en otillbörlig inkomstomvandling. Hur sådana utredningar ska initieras torde dessutom bli svårt. SKV kan knappast göra detta ex officio, åtminstone inte på ett effektivt sätt. Alternativet skulle innebära att samtliga ägare av fåmansföretag måste redogöra för vilka bolag, och därmed vilka fysiska ägare till dessa bolag, som det egna fåmansföretaget haft samverkan med eller på annat sätt står i relation till. Utifrån detta ska SKV sedan identifiera ett mönster som kan indikera förfaranden av inkomstomvandling. Min uppfattning är att detta är ett krångligt och avancerat upplägg som blir svårt att verka effektivt. Utöver detta anser jag att en sådan reglering riskerar att leda till relativt ingripande förfaranden i skattesubjektens personliga ekonomiska förhållanden.

Mot bakgrund av ovan anser jag därför en tjanlig lösning vara att fortsatt använda en schabloniserad metod, men att nyttja en snävare krets av närstående personer. Genom detta kommer man inte att hindra möjligheterna för personer att vila ut sig ur 3:12-beskattningen enbart på grund av att det finns en koppling till en avlägsen släkting som bedriver samma typ av verksamhet. Samtidigt omfattas de situationer där risken är som allra störst att dessa otillbörliga skatteundandragande förfaranden faktiskt genomförs. Genom detta anser jag att man kommer kunna uppnå en bättre avvägning mellan de intressen som finns på området. Regleringen kommer att upplevas som mer rättvis och rimlig och därmed skapa en högre

grad av legitimitet hos skattesubjekten. De negativa effekter som dagens reglering får på den ekonomiska effektiviteten och tillväxten kommer lättas något. Med en snävare krets av närstående personer kommer dessutom förutsebarheten att öka eftersom det blir enklare att identifiera om det föreligger någon risk för närståendesmitta. Jag ser samtidigt inte några större risker i att det skulle föreligga en försämring av regelverkets preventiva funktion. Den mer konkreta utformningen presenteras nedan.

5.1.2 Kapitalsmitta

Den nu aktuella rättsregelns speciella syfte är att säkerställa att inkomstomvandling inte sker genom att verksamheten flyttas mellan bolag på ett sätt som leder till att otillbörliga skatteförmåner uppnås. Vad gäller just begreppet verksamhet anser jag att detta syftar till hela rörelsen som sådan eller specifika tillgångar. När det rör specifika tillgångar som överförs är det min uppfattning att det rör sig om tillgångar som är vitala för eller har ett nära samband med rörelsens bedrivande eller till exempel konstituerar en verksamhetsgren. Likvida medel torde därmed inte kunna inrymmas i begreppet verksamhet i denna bestämmelse. Eftersom lagstiftaren uttryckligen i motiven separerade vad som är den verksamhet som bedrivs och vad som är det kapital som genererats av arbetsprestationerna i verksamheten, anser jag att likvida medel snarare inte är en del av begreppet verksamhet än att det motsatta förhållandet bör utgöra gällande rätt. Mot bakgrund av detta anser jag därför att man på goda grunder kan hävda att rättstillämparen har gått utöver syftet med bestämmelsen under de senaste åren. Detta gäller framförallt det speciella syftet eftersom regeln träffar fler situationer än vad lagstiftaren avsett ska omfattas av uttrycket samma eller likartad verksamhet.

Regelverkets allmänna syfte är att säkerställa att det inte uppstår otillbörliga skatteförmåner. Som visats i genomgången av praxis under senare år träffar bestämmelsen situationer där det sker olika former transaktioner mellan fåmansföretag. I många av dessa situationer handlar det, enligt min uppfattning, dock inte om någon form av försök till otillbörliga skatteundrandragande förfaranden. Jag anser framförallt rättsfallet HFD 2012 ref. 67 I vara väldigt illustrativt för att praxisutvecklingen gått utöver syftet. I detta fall handlar det om en situation där kapital i ett fåmansföretag, i vilket verksamhetsrekvisitet inte är uppfyllt, överförs till ett annat fåmansföretag i vilket andelarna är kvalificerade. Jag anser inte att denna värdeöverföring skulle innebära en risk för skapandet av en otillbörlig skatteförmån. Man kan knappast hävda att det föreligger en risk för att värdet av arbetsprestationer inte kommer att träffas av tjänstebeskattning med anledning av en företagen transaktion, när det aktuella kapitalet faktiskt inte kommer att träffas av tjänstebeskattning om den aktuella transaktionen inte hade företagits.

En annan intressant aspekt av det ovan angivna rättsfallet är att andelarna i ett bolag blir kvalificerade med anledning av en transaktion som genomförs

mellan två andra bolag. Att förfarandet innebär att det skulle uppstå en otillbörlig skatteförmån genom nyttjandet av detta första bolag, vars andelar plötsligt blir kvalificerade, är anmärkningsvärt. Bolaget är faktiskt inte inblandat i den avgörande och utlösande transaktionen. Jag kan inte se någon risk för otillbörliga skatteförmåner av kapital i ett bolag där andelarna från början inte är kvalificerade eller där andelarna inom en snar framtid kommer att avkvalificeras. En ytterligare aspekt jag finner viktig att lyfta utifrån avgörandet är att det uppenbarligen inte föreligger tillräckliga arbetsinsatser för att de vinster som uppstår i det bolag som träffas av kvalifikationen ska vara hänförliga till arbetsprestationer. Ändå kommer så att bli fallet enbart på grund av att det sker en överföring från bolaget.

Jag anser att kapitalsmittan liknar den situation Magnusson har belyst för karensregelns funktion i utomståenderegeln, och som hon kritiserat. Så länge det inte föreligger några som helst möjligheter för inkomstomvandling borde 3:12-beskattnings inte vara aktuellt. Detta eftersom det i sådana situationer inte riskeras några förfaranden som skapar otillbörliga skatteförmåner. Att bestämmelsen fått en innebörd som leder till att dessa förfaranden träffas av tillämpningsområdet anser jag således strida mot regelverkets övergripande syfte.

En effekt av kapitalsmittan som torde vara en nödvändig följd om man ska vara konsekvent, och som i viss mån knyter an till och utgör en vidareutveckling av Attorps och Svanfeldts uppfattning, är att bedömningen alltid måste göras när det skett någon form av värdeöverföring. Detta oaktat om andelarna i båda bolagen är kvalificerade eller enbart det ena bolagets andelar är kvalificerade. Följden blir därmed att när det skett någon form av transaktion som konstituerar en kapitalsmitta mellan två bolag där andelarna är kvalificerade, så kan inte det ena bolaget vila sig ur 3:12-reglerna så länge det andra bolaget fortsätter att bedriva sin verksamhet. I dessa situationer spelar det då förstås inte heller någon roll att de båda bolagens rörelser är helt skilda till sin art. Detta torde leda till en regel som är ytterst svårtillämpad. Entreprenörer och andra småföretagare som äger andelar i flera bolag måste planera för hur verksamheterna är strukturerade och hur dessa förhåller sig till varandra. Framförallt måste beaktas vilka stöd som lämnas för att till exempel utveckla eller rädda det ena bolaget vid tillfällen av ekonomiska trångmål. Detta uppfattar jag som en stor brist i möjligheterna att främja den ekonomiska effektiviteten genom att utnyttja kapital som upparbetats i fåmansföretag. För att bestämmelsen ska vara ändamålsenlig krävs då att den hindrar otillbörliga skatteundandragande förfaranden. Min uppfattning är att det knappast kan förekomma situationer där löneuttag omvandlas till kapitalinkomster genom nyttjandet av två bolag, när andelarna i båda bolagen är kvalificerade vid tidpunkten för transaktionen. Detta torde åtminstone gälla för situationer när det är kapital i sig som på något sätt överförs. En annan sak är om det rör sig om tillgångar som kommer fortsätta ha ett samband med rörelsen ur vilken de överläts. I dessa situationer föreligger viss risk för inkomstomvandling. Då handlar det dock inte om kapitalsmitta.

Det kan hävdas att det föreligger viss risk för otillbörlig inkomstomvandling om det årligen sker transaktioner av kapital till nybildade bolag och att kapitalet därigenom vilas ut. Detta är något som talar för att kapitalsmittan bör finnas. Frågan är dock om inte rädslan för och riskerna med sådana förfaranden är något överdrivna. Till att börja med kan konstateras att det är kostsamt att bilda nya aktiebolag varje år. Dessutom kvarstår problematiken att under de första 5 åren kommer några fördelaktiga utdelningar från dessa nybildade bolag inte att kunna ske. Om man dessutom utgår från att verksamheten inte har någon högre lönsamhet under de första åren, när denna fortfarande befinner sig i uppstartsfasen, kan konstateras att det torde behöva förflyta tämligen många år innan ägaren kan livnära sig på utdelat kapital som varit föremål för inkomstomvandling. När man dessutom beaktar vilka förmånliga utrymmen för gränsbeloppet som föreligger numera är frågan hur många småföretagare som faktiskt lockas av detta alternativ. Jag är därför av uppfattningen att den rädsla som bland annat SKV uttryckt som motivering till varför kapitalsmittan är behövlig är överskattad. Jag är tveksam till att detta är ett argument med någon vidare styrka som talar för att kapitalsmittan behövs.

Som nämnts tidigare har Rydin och Nilsson lyft ett intressant argument mot en förlängning av karensregeln, i det att detta riskerar leda till färre investeringar i fåmansföretag. Jag anser att man kan överföra detta argument och utveckla det ytterligare i denna del av diskussionen enligt följande. Vid kapitalbehov bland småföretagare kan dessa, på grund av kapitalsmittan, behöva vända sig till institutionella investerare istället för ett närliggande bolag. I sådana situationer riskerar bolagen på sikt att inte längre kunna utvecklas på egen hand. Istället måste hänsyn tas till riskkapitalister vid beslutsfattandet av bolagets fortsatta drift och utveckling. Detta är något som riskerar negativa samhällsekonomiska effekter i det att verksamhet som kanske har stor potential på längre sikt inte får möjlighet att utvecklas. Så blir fallet när de institutionella investerarna till exempel stycker av bolaget för att komma åt viss substans eller till och med lägger ned verksamheten. Dessutom är det troligt att sådana situationer leder till minskade arbetstillfällen. En annan aspekt är att mindre företag inte alltid har enkelt att uppbära lån hos institutionella kreditgivare. Åtminstone finns stora risker för att villkoren blir oförmånliga på grund av sämre kreditvärdighet jämfört med bolag med en mer stabil finansiell ställning. Att då kunna nyttja kapitalet hos ett annat fåmansföretag med samma ägare torde skapa goda förutsättningar för bättre utveckling och tillväxt i näringslivet, och således en högre grad av ekonomisk effektivitet. Detta kommer dock hindras när regeln ges den innebörd som den nu fått i rättstillämpningen genom HFD:s tolkningar av bestämmelsen.

En annan viktig aspekt av kapitalsmittan som jag finner nödvändig att lyfta i denna diskussion är det faktum att ägare till fåmansföretag har möjlighet att faktiskt spara samtliga vinstmedel i bolaget under ett antal års tid. När ägaren sedan beslutar att avveckla sin verksamhet kan detta enkelt ske genom att låta bolaget vila under 5 år. Ägaren kommer då att kunna dela ut samtliga ackumulerade vinstmedel utan att dessa omfattas av 3:12-

beskattning. Detta är ett förfarande som lagstiftaren inte ansett vara problematiskt eller otillbörligt. Det kan ifrågasättas om det upplevs som rättvist och rimligt att denna inkomstomvandling kan ske samtidigt som kapital, som egentligen inte utgör arbetsersättning, träffas av 3:12-reglerna på grund av att delar av detta kapital lämnat bolaget.

Eftersom det är svårt att med klarhet ange exakt vad som varit det centrala och styrande momentet till den utformning bestämmelsen har i dag, anser jag det svårt att genomföra tolkningar som i allt väsentligt avviker från vad som faktiskt följer av en objektiv sådan. Precis som lyfts i doktrinen måste man vara försiktig med att tolka in mer i förarbetena än vad som faktiskt står där. Om man dessutom beaktar aspekten att subjektiva tolkningar torde kräva ett förhållandevis tydligt stöd i motiven, är jag kritisk till att det går att hävda att den innebörd begreppet kommit att få under senare år kan anses stämma överens med syftet. Av de åsikter som lyfts i doktrinen kan konstateras att extensiva tolkningar kräver tydligt stöd i motiven, något jag anser saknas i fallen av kapitalsmitta. Jag anser att de tolkningar som gjorts har skett till skattesubjektens nackdel på ett sätt som inte är förenligt med rättssäkerheten. Hade lagstiftaren haft för avsikt att även transaktioner av kapital i sig ska inbegripas finner jag dagens formulering som illa vald. Precis som Hultqvist lyft är detta i så fall något som är upp till lagstiftaren att åtgärda, inte rättstillämparen. Jag upplever därför att gällande rätt efter de senaste årens praxisutveckling utgör ett problem i det att det företags tolkningsoperationer som inte är allmänt accepterade och som brister i förutsebarheten. Det föreligger därmed en brist i rättssäkerheten.

Mot bakgrund av detta anser jag att den kapitalsmitta som utvecklats i praxis inte lever upp till en väl avvägd balans mellan de intressen som utgör grunden för denna bedömning. Regeln träffar många fler situationer än vad som kan vara önskvärt och försvarbart. Det vida tillämpningsområdet leder till långtgående negativa verkningar på den ekonomiska effektiviteten och tillväxten. Detta leder i sin tur även till negativa effekter på samhällsekonomisk nivå. Jag anser inte att dessa brister kan vägas upp av att uppenbara risker för otillbörliga skatteförmåner hindras. Dessutom kan ifrågasättas om kapitalsmittan är rättvis och rimlig med tanke på de många situationer där inkomstomvandling är möjlig och fullt tillåten.

5.1.3 Avgränsningen av likartade verksamheter

Ser man till de bedömningar som gjorts i praxis när det inte föreligger någon transaktion mellan två bolag, har det krävts att det är mer eller mindre exakt samma typ av affärsidé och koncept som säljs för att likartade verksamheter ska föreligga. Min uppfattning är att detta stämmer överens med regelns speciella syfte och regelverkets övergripande syfte, samt utgör en rimlig avvägning mellan de intressen som finns på området. Det vore svårt att ställa krav om att likartad verksamhet ska anses föreligga så snart det finns snarlika beröringspunkter. Om en verksamhet har lönsamhetsproblem och ägaren därför beslutar att starta upp en ny verksamhet med lite annan

inriktning torde detta dessutom vara något positivt. Uppstår risken för smitta alldeles för enkelt i dessa situationer riskeras ett läge där denne avhåller sig från att försöka utveckla en ny och mer lönsam rörelse. Om så inte sker kommer ju ägaren att kunna avvakta karenstiden och sedan tillgodogöra sig kapitalet utan att omfattas av 3:12-reglerna. Detta innebär att företagsamheten och tillväxten, och således även effektiviteten, hämmas. Riskerna för att inkomstomvandlingar skulle föreligga i sådana situationer är, enligt min uppfattning, små. Det torde enbart vara när det är i princip exakt samma typ av verksamhet som startas upp i ett nytt fåmansföretag som bestämmelsen bör bli tillämplig. Det är först då situationen är att likställa med att det skett en överföring av verksamheten och att den tidigare verksamheten fortsätter. Så torde inte vara fallet när en snarlik verksamhet påbörjas i ett nytt bolag fast med något differentierat produkt- och tjänsteutbud och något skilda kundkretsar jämfört med tidigare.

Självklart föreligger risker ur rättssäkerhetsperspektivet i denna del. De bedömningar som kommer behöva göras blir, enligt min uppfattning, mer eller mindre in casu-avgöranden. Däremot anser jag att detta måste bli fallet eftersom alternativet annars tenderar att bli en detaljrik lagstiftning med stora möjligheter till kringgåenden genom att utnyttja kryphål.

5.1.4 Smittans riktning

För bakåtsmittan är min uppfattning att HFD:s tolkning är förenlig med såväl det allmänna som det speciella syftet med bestämmelsen. Jag är av uppfattningen att lagändringen 1995 innebar en utvidgning av tillämpningsområdet. Ursprungligen kunde en smitta enbart uppstå bakåt, någon framåtsmitta var inte avsedd. Denna del av bestämmelsen var det som redigerades vilket fick till följd att en framåtsmitta skulle kunna uppstå. Avsikten var dock aldrig, enligt min uppfattning, att hindra bakåtsmittan. Dessutom ryms den inom bestämmelsens nuvarande ordalydelse.

Vad däremot gäller parallellsmittan anser jag att rättstillämparen i denna del gått utöver såväl det allmänna som det speciella syftet med bestämmelsen. I de situationer när parallellsmittan aktualiseras torde det knappast handla om icke avsedda skatteförmåner. Varifrån kapital i de båda bolagen härstammar, när det inte skett några överföringar mellan dem, är inget jag anser leder till att ersättningar för arbetsprestationer i det ena bolaget riskerar omvandlas till kapitalinkomster genom nyttjande av det andra bolaget. Dessa arbetsprestationer kommer därmed inte att undgå en beskattning som de annars borde ha träffats av. Effekten av parallellsmittan blir istället, enligt min mening, att kapital som inte borde träffas av tjänstebeskattning kommer att göra det. Inte heller kan detta, precis som kapitalsmittan, anses förutsebart, varför jag anser denna innebörd av bestämmelsen utgöra en brist i relation rättssäkerheten.

Min uppfattning är att kapital som härstammar från en finansieringskälla och kommer två andra bolag tillgodo inte innebär att de båda bolagen som

mottar detta kapital skapar inkomstomvandlingar emellan sig av de arbetsprestationer som utförs i det ena av dessa två bolag. Åtminstone inte när de båda bolagen bedriver helt skilda verksamheter och det inte förekommit några former av överföringar över huvud taget mellan dem. Jag anser därför att det inte finns någon rimlig balans mellan de relevanta faktorerna för denna smitta. Den hindrar inte otillbörlig inkomstomvandling. Däremot får den inlåsnings effekter av kapital på samma sätt som kapital smittan. Det uppstår således en stor brist i effektivitet eftersom kapitalet inte utnyttjas på bästa sätt.

5.2 De lege ferenda

5.2.1 Föreslagen lydelse

För att bestämmelsen ska få en mer ändamålsenlig utformning föreslår jag en förändring av lagrummet enligt nedan. Mitt förslag innebär vissa omarbetningar av den befintliga lydelsen. Det införs även ett nytt stycke två i paragrafen.²⁴¹ En motivering av bestämmelsen kommer att presenteras i enlighet med argumentationen i analysen ovan.

57 kap.

4 §

Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon *i dennes hushåll* under beskattningsåret eller något av de föregående fem beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad *rörelse, eller som äger centrala tillgångar hänförliga till rörelsen*, 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.

För kapitaltillgångar hänförliga till fåmansföretaget i vilket en rörelse bedrivs eller har bedrivits men som separerats från detta fåmansföretag gäller en karenstid om 10 år, under förutsättning att dessa kapitaltillgångar inte används i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag med annan huvudsaklig rörelse och i vilket andelarna redan är kvalificerade.

²⁴¹ Förändringarna markeras med kursivering.

5.2.2 Motivering

Rekvisitet hushåll avser i första hand personer som är folkbokförda på samma adress. Rekvisitet har dock ett vidare tillämpningsområde. Även personer som någon gång under de senaste fem beskattningsåren varit folkbokförda i detta hushåll omfattas. På så sätt hindras möjligheten för den skattskyldige att folkbokföra en nära familjemedlem på annan adress och därigenom enkelt utnyttja det nära släktskapet för att skapa otillbörliga skatteundrandragande upplägg. Delägarers make eller maka ska alltid anses tillhöra dennes hushåll, oavsett om maken eller maken är folkbokförd på annan adress. Genom denna ändring omfattas endast den personkrets där riskerna för otillbörliga förfaranden genom närstående personer är som störst. Min uppfattning är att denna modell innebär en kompromiss mellan att enbart beakta de direkta ekonomiska relationerna mellan personer och att strikt följa en väldigt omfattande krets av personer utan att några hänsyn tas till personernas faktiska relation. Den leder dessutom till att personerna som omfattas av kretsen har en ömsesidig relation till varandra. Med denna lydelse kommer man även, i de allra flesta fall, tillrätta med eventuella framtida problem med generationsskiftet. Den yngre generationen som ska driva rörelsen vidare torde knappast utgöra en del av den äldre generationens hushåll vid den tidpunkt då generationsskiftet aktualiseras. Oavsett torde detta dock inte bli ett problem för den äldre generationen eftersom kapitalsmittan inte längre kommer vara gällande på det sätt som tidigare utgjort en brist i likformigheten, i enlighet med vad som anges nedan. För situationer när generationsskiftet består i en uppdelning av rörelsens tillgångar kommer lydelsen få en ändamålsenlig effekt i det att till exempel en överlåtelse av en fastighet till det ena barnets bolag inte kommer att bli smittat av att syskonet driver rörelsen vidare i sitt bolag.

I den nya lydelsen klargörs att jämförelsen ska bestå i en undersökning av de aktuella bolagens rörelser. Det blir därmed den verksamhet som faktiskt utgör bolagets affärsidé och som är det huvudsakliga arbetet som verksamheten grundar sig på som kommer att omfattas av bestämmelsen. Den kapitalsmittan som under senare år tolkats in i bestämmelsen genom rättstillämpningen kommer således inte längre att utgöra en del av gällande rätt. Så är endast fallet när dessa tillgångar faktiskt utgör lagertillgångar med anledning av rörelsens art och karaktär. När kapital separeras från fåmansföretaget kommer ett tillräckligt nära samband inte längre att föreligga. Vidare innebär bestämmelsen att man inte kan separera vissa enskilda tillgångar från rörelsen, till exempel en fastighet eller en immateriell rättighet, för att på så sätt betala ersättning för nyttjandet av tillgången. Bestämmelsen får därmed en preventiv funktion i förhållande till att överföra vinstmedel på detta sätt, likt uppläggen med räntesnurror, till ett bolag i vilket andelarna inte är kvalificerade. Detta knyter nära an till den i doktrinen uttryckta uppfattningen mot bakgrund av avgörandena under slutet av 1990-talet, om en rimlig innebörd av bestämmelsen för att hindra inkomstomvandling.

Genom tillägget i bestämmelsens andra stycke blir effekten att om man separerar kapitaltillgångar från ett bolag och för över dessa till ett nytt bolag, eller för över rörelsen och låter kapitaltillgångarna förvaltas i det ursprungliga bolaget, måste kapitaltillgångarna ligga i karens i 10 år innan det kapitalförvaltande bolaget blir avkvalificerat. Karenstiden för dessa situationer har ökat något för att säkerställa att det i princip inte kommer bli lönsamt att försöka skapa dessa konstlade upplägg för att inkomstomvandla. Bestämmelsen torde genom detta få en stark preventiv verkan. Den innebär även att om man skulle använda kapitaltillgångarna för att investera i ett annat bolags rörelse kommer det överförda kapitalet inte att träffas av denna karenstid. För sådana situationer kommer kapitalet ändå att komma in i ett bolag i vilket andelarna redan är kvalificerade. Den risk som kvarstår är om rörelsen i detta mottagande bolag läggs ned i princip direkt efter transaktionen genomförts. Då hamnar man i en situation där de överförda kapitaltillgångarna möjligtvis enbart träffas av en karenstid om drygt 5 år. Risken för att dessa situationer ska uppstå torde vara begränsade och några överhängande risker för otillbörliga skatteundandragande förfaranden torde därmed inte föreligga. Dessutom är ett sådant förfarande något som i princip inte torde kunna sättas i system.

Bestämmelsen innebär även att när man gör en bedömning av överföringar krävs att de två jämförda bolagen genomfört dessa transaktioner med varandra. Det kan ske antingen direkt eller indirekt via annat bolag. På så sätt upphör den parallellsmitta att gälla som följer av SRN:s avgöranden under 2014. Det krav om ägaridentitet som ställts upp i praxis kommer även fortsättningsvis att gälla.

Min uppfattning är att denna utformning kommer leda till en innebörd som närmare knyter an till vad som utgör ett ändamålsenligt tillämpningsområde. Den uppnår en högre grad av förutsebarhet och därmed en högre grad av legitimitet och rättssäkerhet. Innebörden är dessutom lämpligare ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. Detta eftersom tillämpningsområdet får en ökad precision i relation till försök till inkomstomvandling och otillbörliga skatteundandraganden. Det blir därmed en stor skillnad jämfört med dagens praxisutvecklade innebörd som fått ett alldeles för brett tillämpningsområde och träffar många andra situationer där sådana avsikter troligtvis saknas. Regelverket kommer således att uppnå sitt syfte på ett bättre sätt och med en högre grad av ackuratess och ekonomisk effektivitet, något som är styrande för den utredning som för tillfället pågår av fåmansföretagsreglerna i stort. Det kommer dessutom upplevas som mer rättvist och rimligt än vad som är fallet med dagens innebörd. Förslaget innebär även en ökad tydlighet och detaljorientering utan att för den delen rucka på möjligheterna för bestämmelsen att faktiskt verka som kringgåendelagstiftning, med det inslag av allmänna formuleringar som ofta är önskvärt i sådana regler.

6 Avslutning

Syftet med bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL har varit att man inte med hjälp av olika bolagskonstruktioner och förfaranden på ett otillbörligt sätt ska kunna flytta runt den verksamhet som bedrivs. Genom sådana förfaranden hade ersättningarna för arbetsprestationerna helt och hållet kunnat beskattas som inkomst av kapital.

I rättstillämpningen har HFD tolkat bestämmelsen till att omfatta så kallad kapitalsmitta. Denna innebär att likvida medel hänförliga till en viss verksamhet fungerar som bärare av denna verksamhet och konstituerar att verksamheten förtgår i det eller de bolag som kommer i kontakt med dessa likvida medel. HFD har även tolkat bestämmelsen så att den omfattar bland annat bakåtsmittan. Denna innebär att smittan inte enbart går framåt och kan kvalificera andelarna i det förvärvande bolaget, utan att det förvärvande bolaget även kan kvalificera andelarna i det överlåtande bolaget. I rättstillämpningen har dessutom parallellsmittan kommit att omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Denna innebär att ett fåmansföretag med kvalificerade andelar kan smitta ett annat fåmansföretag, trots att båda bedriver skilda slag av verksamheter och mellan vilka några överföringar inte behöver ha förekommit över huvud taget. Det räcker med att de båda bolagen erhållit kapital från ett tredje bolag för att tillräckligt samband ska föreligga mellan dem. För att bestämmelsen ska omfatta två bolag mellan vilka det inte skett några överföringar, och där parallellsmittan inte aktualiseras, har det i rättstillämpningen även ställts höga krav på likheterna mellan de båda bolagens verksamheter.

Jag anser inte att kapitalsmittan är förenlig med bestämmelsens syfte eller ordalydelse. Min uppfattning är att lagstiftaren hade valt en annorlunda utformning av bestämmelsens lydelse om avsikten varit att varje enskild krona, som genererats av en verksamhet i ett fåmansföretag, som överförs till ett annat fåmansföretag innebär att de båda bolagen ska anses bedriva samma verksamhet. Det finns inget som indikerar detta i motiven till den ursprungliga bestämmelsen. En sådan tolkning följer inte de normala tolkningsoperationer som ska företas och brister i rättssäkerheten. Vad gäller den riktning i vilken smitta kan uppstå är min uppfattning att bakåtsmittan stämmer överens med syftet med bestämmelsen. Det finns ingen anledning att två bolag med tillräckligt nära samband endast ska kunna smitta åt ena hållet men inte åt det andra. För likformighet torde här krävas att smittan är ömsesidig. Uppfattningen att smittan eventuellt inte skulle gå åt båda håll anser jag bygger på en felaktig tolkning av lagmotiven. Däremot anser jag inte att parallellsmittan är förenlig med regelns syfte. Detta eftersom det knappast torde finnas risker för inkomstomvandling i de situationer där parallellsmittan aktualiserats i praktiken. Slutligen anser jag de högt ställda kraven på likheterna mellan två

verksamheter, för de fall när det inte förekommer några överföringar mellan fåmansföretagen, vara något som ligger i linje med bestämmelsens syfte.

Mot bakgrund av de negativa effekter som både bland annat kapitalsmittan och parallellsmittan skapar, anser jag att det finns ett stort behov av förändringar av bestämmelsen och dess lydelse. Dessa negativa följder uppkommer på såväl effektivitetsnivå som på rättssäkerhetsnivå och kan sällan motiveras av att de uppfyller regelverkets övergripande syfte. Vad gäller avgränsningen av vad som utgör likartade verksamheter när det inte föreligger några överföringar mellan bolagen, anser jag dagens höga krav vara rimliga och nödvändiga för att uppnå en väl avvägd balans mellan intressena på området. Vidare kan konstateras att den närståendekrets som tillämpas i bestämmelsen får tämligen långtgående negativa effekter. Den fångar in fler situationer än vad som kan tänkas vara rimligt och rättvist samt nödvändigt med bestämmelsen. Mot bakgrund av detta anser jag således att dagens utformning och innebörd av bestämmelsen inte är helt ändamålsenlig. Min uppfattning är att den i analysen föreslagna utformningen av bestämmelsen kommer stämma bättre överens med de intressen som finns att beakta.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Förarbeten

- Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
Prop. 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1993/94:234 Vissa inkomst- och företagskattefrågor, m.m.
Prop. 1995/96:10 Årsredovisning- och koncernredovisning
Prop. 1995/96:109 Skattelättnader för riskkapital
Prop. 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag
Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen
Prop. 2004/05:85 Ny aktiebolagslag
Prop. 2004/05:1 Budgetpropositionen för 2005
Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag
Prop. 2006/07:1 Budgetpropositionen för 2007
Prop. 2008/09:40 Vissa förenklingar på företagsskatteområdet
Prop. 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Prop. 2011/12:1 Budgetpropositionen för 2012
Prop. 2012/13:1 Budgetpropositionen för 2013
Prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014

Statens offentliga utredningar

- SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen
SOU 2002:52 Beskattning av småföretag

Direktiv

- Dir. 1999:72 Reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag m.m.
Dir. 2014:42 Översyn av beskattningen vid ägarskiften av fåmansföretag
Dir. 2015:2 Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag

Utredningar/promemorior

- Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet
Det fortsatta 3:12-arbetet – ett särskilt uppdrag

Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande – *Begreppet samma eller likartad verksamhet vid överföring av verksamhet efter karenstidens utgång*, 2013-06-13, dnr. 131 360656-13/111, Skatteverket, internet 2015-09-04
<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/338955.html?date=2013-06-13>

Litteratur

Andersson, M, Saldén Enérus, A & Tivéus, U, *Inkomstskattelagen – en kommentar. Del II 29-67 kap.*, 15:e uppl, Norstedts Juridik 2015
(Cit: Andersson m.fl.)

Appelberg, M, *Ensidiga närstående och fåmansföretag*, Svensk Skattetidning 2012 s. 529-544 (Cit: Appelberg)

Arvidsson, R, *Om aktieägartillskott*, Svensk Skattetidning 2000 s. 847-904
(Cit: Arvidsson)

Asklöf, S & Zinders, R, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar*, Svensk Skattetidning 2011 s. 56-68 (Cit: Asklöf & Zinders)

Attorps, K & Svanfeldt, A, *Omstruktureringar och fåmansföretag*, Svensk Skattetidning 2013 s. 335-349 (Cit: Attorps & Svanfeldt)

Bækkevold, A, Baran, M, Eriksson, L, Fernlund C G, Kindlund, P, Jonsson, L, Sjöblom, H P & Virin, N, *Inkomstskatt – en lagkommentar del 2*, Thomson Reuters 2010 (Cit: Bækkevold m.fl.)

Bergström, S, *Förutsebarhet – En studie av regeringsrättens rättstillämpning*, Iustus Förlag 1987 (Cit: Bergström 1987)

Bergström, S, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003 s. 2-13 (Cit: Bergström 2003)

Beyer, C, *Rättssäkerhet – en formsak*, Juridisk Tidskrift 1990/91 s. 389-402
(Cit: Beyer)

Fall, J & Ericson, P, *Några ekonomiska aspekter på 3:12-reglernas utveckling*, Skattenytt 2013 s. 842-852 (Cit: Fall & Ericson)

- Grosskopf, G, *Handledning för beskattning av fåmansföretag*, 1:a uppl, Studentlitteratur 1976 (Cit: Grosskopf 1976)
- Grosskopf, G, *Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 1998 s. 339-343 (Cit: Grosskopf 1998)
- Grosskopf, G, *Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2000 s. 324-330 (Cit: Grosskopf 2000)
- Gunne, C, *Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2008 s. 313-322 (Cit: Gunne 2008)
- Gunne, C, *A 6 Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2011 s. 358-368 (Cit: Gunne 2011)
- Gunne, C, *A 6 Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2012 s. 348-354 (Cit: Gunne 2012)
- Gunne, C, *Investeraravdrag*, Svensk Skattetidning 2013 s. 774-781 (Cit: Gunne 2013)
- Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, 1:a uppl, Juristförlaget 1995 (Cit: Hultqvist 1995)
- Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt 2013 s. 10-21 (Cit: Hultqvist 2013)
- Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007 s. 477-490 (Cit: Lodin 2007)
- Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C & Simon-Almendal, T, *Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt del 1*, 15:e uppl, Studentlitteratur 2015 (Cit: Lodin m.fl. del 1)
- Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C & Simon-Almendal, T, *Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt del 2*, 15:e uppl, Studentlitteratur 2015 (Cit: Lodin m.fl. del 2)
- Magnusson, L, *Utomståenderegeln i 57 kap. IL*, Skattenytt 2004 s. 610-618 (Cit: Magnusson)
- Melbi, I, *Beskattningen av fåmansföretagdelägare*, Svensk Skattetidning 1995 s. 715-722 (Cit: Melbi)

Norberg, C & Thorell, P, *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, 1:a uppl, Iustus Förlag 2007 (Cit: Norberg & Thorell)

Peczenik, A, *Vad är rätt? – Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1:a uppl, Fritzes Förlag AB 1995 (Cit: Peczenik 1995)

Peczenik, A, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, Skattenytt 1998 s. 536-550 (Cit: Peczenik 1998)

Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1:a uppl, Juristförlaget 1995 (Cit: Prytz & Tamm)

Påhlsson, R, *Kritiska rättsfallsstudier – exemplet väsentlig anknytning*, ur Regeringsrätten 100 år, Iustus Förlag 2009 (Cit: Påhlsson 2009)

Påhlsson, R, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt 2014 s. 554-570 (Cit: Påhlsson 2014)

Rabe, G & Hellenius, R, *Det svenska skattesystemet*, 24:e uppl, Norstedts Juridik 2011 (Cit: Rabe & Hellenius)

Ramberg, C, *Kontraktstyper*, 1:a uppl, Norstedts Juridik 2005 (Cit: Ramberg)

Rodhe, K, *Något om aktieägartillskott*, Balans nr. 2 1981 s. 19-21 (Cit: Rodhe)

Rydin, U & Båvall, B, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3:e uppl, Norstedts Juridik 2012 (Cit: Rydin & Båvall)

Rydin, U & Nilsson, P, *Omstrukturering av enskild näringsverksamhet*, Skattenytt 1999 s. 473-486 (Cit: Rydin & Nilsson 1999)

Rydin, U & Nilsson, P, *”Samma och likartad verksamhet” – en uppdatering*, Svensk Skattetidning 2014 s. 480-495 (Cit: Rydin & Nilsson 2014)

Sandgren, C, *Vad är rättsvetenskap?*, ur Festskrift till Peter Seipel, s. 527-552, Norstedts Juridik 2006 (Cit: Sandgren 2006)

Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, 2:a uppl, Norstedts Juridik 2007 (Cit: Sandgren 2007)

- Sandström, K & Bokelund Svensson, U, *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, 10:e uppl, Björn Lundén Information 2014
(Cit: Sandström & Bokelund Svensson)
- Silfverberg, C, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2009 s. 437-451
(Cit: Silfverberg)
- Starberg, D, *A 6 Beskattning av fåmansföretag*, Skattenytt 2014 s. 366-370
(Cit: Starberg)
- Strömholm, S, *Allmän rättslära*, 6:e uppl, Norstedts Förlag 1988
(Cit: Strömholm)
- Tivéus, U, *Skatt på kapital*, 13:e uppl, Norstedts Juridik 2010
(Cit: Tivéus 2010(1))
- Tivéus, U, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2010 s. 236-244 (Cit: Tivéus 2010(2))
- Tivéus, U, *Tretolv*, 1:a uppl, Norstedts Juridik 2014 (Cit: Tivéus 2014)
- Tjernberg, M, *Omstruktureringsreglernas förhållande till 3:12-bestämmelserna för fåmansföretag*, Skattenytt 1999 s. 498-507
(Cit: Tjernberg 1999(1))
- Tjernberg, M, *Beskattning av fåmansföretag*, 5:e uppl, Studentlitteratur 1999 (Cit: Tjernberg 1999(2))
- Tjernberg, M, *Fåmansaktiebolag*, 1:a uppl, Iustus Förlag 1999
(Cit: Tjernberg 1999(3))
- Tjernberg, M, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt 2003 s. 14-22
(Cit: Tjernberg 2003)
- Tjernberg, M, *Beskattning av fåmansföretag*, 6:e uppl, Thomson fakta 2006
(Cit: Tjernberg 2006)
- Tjernberg, M, *Av HFD avgjorda mål om samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2013 s. 55-57 (Cit: Tjernberg 2013)
- Zila, J, *Om rättssäkerhet*, Svensk Juristtidning 1990 s. 284-305 (Cit: Zila)

Elektroniskt

Bergman, L, *Fåmansbolagsreglerna: Samma eller likartad verksamhet*, Resultat nr. 5 2015, FAR Online, internet 2015-09-03 (Cit: Bergman)

http://www.faronline.se/Dokument/Resultat/2015/nr_5/RESULTAT_2015_N05_A0008/?query=samma+eller+likartad+verksamhet+lisa+bergman

Tjernberg, M, *Inte samma eller likartad verksamhet vid franchising*, FAR INFO nr. 6/7 2007, FAR Online, internet 2015-09-14 (Cit: Tjernberg 2007)

http://www.faronline.se/Dokument/FAR_INFO/2007/FSI_Nr_0607_2007/FARSRINFO_2007_A0182/?query=samma+eller+likartad+verksamhet+tjernberg

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

Referatmål

RÅ 85 1:10
RÅ 1993 ref. 99
RÅ 1997 ref. 48 I-II
RÅ 1999 ref. 28
RÅ 2004 ref. 61
RÅ 2006 ref. 58
RÅ 2007 ref. 15
RÅ 2010 ref. 11 I-V
HFD 2011 ref. 75
HFD 2012 ref. 67 I-II
HFD 2013 ref. 35
HFD 2014 ref. 2
HFD 2015 ref. 17 I

Notismål

RÅ 1999 not. 245
RÅ 2007 not. 66
RÅ 2009 not. 68
HFD 2011 not. 88
HFD 2012 not. 25
HFD 2012 not. 48
HFD 2012 not. 62
HFD 2012 not. 63
HFD 2013 not. 71

Kammarrätten

Kammarrätten i Jönköpings dom meddelad den 12 maj 2004 i mål nr.
338-02

Kammarrätten i Jönköpings dom meddelad den 27 februari 2006 i mål nr.
3028-05

Skatterättsnämnden

99-12/D, 17 maj 2013

102-13/D, 20 maj 2014
29-14/D, 21 oktober 2014
35-14/D, 21 oktober 2014
54-15/D, 26 oktober 2015
45-15/D, 14 december 2015