



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Rasmus Johannesson

Pappa, jag vill ha ett företag!

Likformig och neutral beskattning vid överlåtelse av verksamheten i ett
fåmansföretag?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Marie Göransson

Termin: VT 2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Allmänt	6
1.2 Uppsatsens syfte och frågeställningar	7
1.3 Avgränsning	8
1.4 Perspektiv, metod och material	9
1.5 Forskningsläge	10
1.6 Uppsatsens disposition	10
2 3:12-REGLERNAS TILLÄMPLIGHET OCH INNEBÖRD	12
2.1 Definitionen av ett fåmansföretag	12
2.2 Kvalificerade andelar	13
2.2.1 Vad är en kvalificerad andel?	13
2.2.2 Verksam i betydande omfattning	14
2.2.3 Samma eller likartad verksamhet	15
2.3 Gränsbeloppet	15
2.4 Skattesatser för andelar i ett fåmansföretag	16
3 ÖVERLÅTELSE AV VERKSAMHETEN	18
3.1 Allmänt om överlåtelse	18
3.2 Extern överlåtelse	19
3.3 Överlåtelse till närstående	20
3.4 Beskattningskillnaden	22
4 SAMMA ELLER LIKARTAD VERKSAMHET	23
4.1 Bakgrund	23
4.2 Äldre rättspraxis och den dåvarande uppfattningen	23

4.3	Trädadomarna och det nya synsättet	25
4.3.1	Allmänt om trädadomarna	25
4.3.2	RÅ 2010 ref. 11 I och V	25
4.3.3	Kommentar till trädadomarna	26
4.4	Efterföljande rättspraxis	27
4.4.1	HFD 2011 ref. 75	27
4.4.2	HFD 2012 ref. 67 I och II	28
4.4.3	Kommentar till efterföljande praxis	28
5	SYFTE, LIKFORMIGHET OCH NEUTRALITET	29
5.1	3:12-reglernas syfte	29
5.2	Likformighet och neutralitet	29
6	EN UPPMÄRKSAMMAD PROBLEMATIK	31
7	ANALYS OCH SLUTSATS	33
7.1	Problemet och motsättningen	33
7.2	Ett rekvisit – många olika situationer	34
7.3	Överlåtelse av verksamheten	34
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	37
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	40

Summary

In order to prevent owners of closely held corporations from transforming highly taxed salary income into lower taxed capital income, special rules exist for closely held corporations. These rules are known as the 3:12-rules and are found in chapter 57 of the Swedish income taxation act (inkomstskattelagen (1999:1229), IL). Only shares that are defined as qualified shares are subject to the 3:12-rules.

According to chapter 57 paragraph 4 IL, a share in a closely held corporation is qualified if the owner or a relative is active in another closely held corporation, which is engaged in the same or similar activity. In 2010, the Supreme Administrative Court ruled in a few cases regarding “same or similar activity” and changed the interpretation of the term. Later rulings from the Supreme Administrative Court have confirmed this interpretation. This means that capital being managed in one corporation, but which is derived from a business in another corporation is engaged in the same or similar activity.

The new interpretation means that an owner of qualified shares who transfers the ownership of his or hers business to a relative can end up paying a higher tax compared to if he or she would have transferred the ownership to a non-relative. When selling a business to a non-relative, it is possible to wait out the application of the 3:12-rules by letting the profit from the sale rest in a corporation during the transfer year and the following five years. If the person who has acquired the business, instead is a relative who is active in the transferred business, that type of procedure is not possible.

This essay sheds light on this difference in taxation with regards to the 3:12-rules purpose of preventing highly taxed salary income to be transformed into lower taxed capital income, and the fundamental tax principles of similarity and neutrality. The meaning of these two principles is that similar cases shall,

as far as possible, be taxed in a similar way and that taxes should not influence how the individual act.

It is hard unify the purpose of the 3:12-rules with the principles of similarity and neutrality, because there is somewhat of a conflict of interest. My conclusion is that it should be possible to attain the same taxation result when the acquirer is a relative, as a transfer of the business to a non-relative, if certain conditions apply and are complied with. However, in order for the 3:12-rules to be able to attain its purpose, some shortcomings with regards to the principles of similarity and neutrality will have to be accepted.

Sammanfattning

För att förhindra att ägare av företag med en mer begränsad ägarkrets, så kallade fåmansföretag, tar ut högbeskattade arbetsinkomster som lägre beskattade kapitalinkomster finns det särskilda regler. Dessa regler är kända som 3:12-reglerna och finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Endast de andelar som definieras som kvalificerade andelar omfattas av särreglerna.

Enligt 57 kap. 4 § IL är en andel i ett fåmansföretag kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående till andelsägaren är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. År 2010 avgjorde Högsta förvaltningsdomstolen ett antal mål rörande ”samma eller likartad verksamhet” och förändrade då tolkningen av rekvisitet. Senare rättspraxis har bekräftat denna tolkning som innebär att kapital som förvaltas i ett bolag, men som härrör från en verksamhet som bedrivs i ett annat bolag anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Den nya tolkningen medför att en andelsägare som innehar kvalificerade andelar och som överlåter sin verksamhet till en närstående kan hamna i en mindre förmånlig skattemässig situation jämfört med om verksamheten istället skulle ha överlåtits till någon utanför närståendekretsen. Vid en försäljning av verksamheten till någon som faller utanför närståendekretsen är det nämligen möjligt att vänta ut 3:12-reglernas tillämplighet genom att förpacka kapitalvinsten från försäljningen i ett bolag och inte bedriva någon verksamhet i detta bolag överlåtelseåret och de fem efterföljande beskattningsåren. Om den som har förvärvat verksamheten istället är en närstående som är verksam i betydande omfattning i den överlåtna verksamheten är ett sådant förfarande inte möjligt.

Uppsatsen belyser denna beskattningsskillnad i ljuset av 3:12-reglernas syfte att förhindra att arbetsinkomster tas ut som lägre beskattade kapitalinkomster och de grundläggande skatterättsliga principerna om likformighet och

neutralitet. Dessa två principer innebär att likartade fall så långt som möjligt ska beskattas på ett likartat sätt och att skatter inte ska styra hur den enskilde agerar.

Det är svårt att förena 3:12-reglernas syfte med likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen, eftersom det finns en viss intresse motsättning. Min slutsats är att det bör vara möjligt att uppnå samma beskattningsresultat som vid en extern överlåtelse trots att förvärvaren är en närstående om vissa villkor uppställs och dessa är uppfyllda. För att 3:12-reglerna ska kunna uppnå sitt syfte får dock vissa brister i likformighet och neutralitet accepteras.

Förkortningar

Dir.

HFD

IL

Prop.

Ref.

RÅ

SOU

SRN

Direktiv

Högsta förvaltningsdomstolen

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Proposition

Referat

Regeringsrättens årsbok

Statens offentliga utredningar

Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Allmänt

Sedan skattereformen 1990/91 beskattas inkomst av tjänst och näringsverksamhet¹ progressivt, medan inkomst av kapital träffas av en proportionell skatt.² Progressiv beskattning innebär att inkomster över en viss storlek träffas av en högre skattesats. En progressiv beskattning medför att marginalsikten, det vill säga den skatt som utgår på en inkomstökning, ökar vid högre inkomster. Proportionell beskattning innebär istället att skattesatsen är konstant oavsett inkomstens storlek.³

I den utredning som låg till grund för skattereformen 1990/91 uppmärksammades att denna beskattningsskillnad kan medföra att personer med höga inkomster som arbetar i och kontrollerar ett fåmansföretag⁴ väljer att få sin ersättning i form av till exempel utdelning, som beskattas i inkomstslaget kapital, istället för lön. Därmed kringgås den progressiva beskattningen av arbetsinkomster, och en lägre skatt uppnås.⁵ De särskilda reglerna för fåmansföretag, ofta kallade 3:12-reglerna⁶, som infördes i samband med skattereformen 1990/91 syftar till att förhindra att aktieägare i ett fåmansföretag omvandlar arbetsinkomster till kapitalinkomster. Därför ska viss utdelning och kapitalvinst tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital medan överskjutande del ska tas upp i inkomstslaget tjänst.⁷ Idag finns 3:12-reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.⁸

¹ Överskotten i dessa två inkomstslag utgör förvärvsinkomsten, 1 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229).

² Svensson (2015), s. 579.

³ Lodin m.fl. (2015), s. 51f.

⁴ Se definition i avsnitt 2.1.

⁵ SOU 1989:33 del 2, s. 139ff.

⁶ Efter reglernas ursprungliga placering i 3 § 12 momentet lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

⁷ Prop. 1989/90:110 del 1, s. 467f.; Tivéus (2014), s. 14f.

⁸ Lodin m.fl. (2015), s. 448.

För att 3:12-reglerna ska uppnå sitt syfte tar de hänsyn till andelsägarens och närståendes aktivitet i fåmansföretaget, om andelsägaren eller närstående bedriver samma eller likartad verksamhet i ett annat fåmansföretag samt förfluten tid.⁹ Närstående beaktas eftersom det annars skulle vara möjligt att använda dem som bulvaner och kringgå 3:12-reglerna.¹⁰ Utan beaktandet av närstående skulle det till exempel vara möjligt för den ena maken att arbeta i fåmansföretaget medan den andre maken enbart äger företaget. Istället för att maken som arbetar i företaget tar ut hög lön till en hög marginals katt kan viss ersättning tas ut som utdelning av ägaren.

Bestämmelsen om ”samma eller likartad verksamhet” finns idag i 57 kap. 4 § IL. Högsta förvaltningsdomstolens, HFD, tolkning av rekvisitet från 2010 och framåt medför att det, ur ett skattemässigt perspektiv, kan vara mindre förmånligt för en andelsägare i ett fåmansföretag att överlåta verksamheten till en närstående, jämfört med en överlåtelse till någon som faller utanför närståendebegreppet.¹¹ Eftersom en utgångspunkt i det svenska skattesystemet är principerna om likformighet och neutralitet är en sådan beskattningsskillnad intressant. Principerna innebär att likartade fall så långt som möjligt ska beskattas på ett likartat sätt och att skatter inte ska påverka hur den enskilde agerar.¹²

1.2 Uppsatsens syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att kritiskt granska den beskattningsskillnad som i vissa fall uppkommer för en andelsägare i ett fåmansföretag vid en överlåtelse av verksamheten, beroende på om förvärvaren är närstående eller inte, i ljuset av 3:12-reglernas syfte, likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen.

⁹ Prop. 1989/90:110 del 1, s. 468 och 703f.

¹⁰ Sandström och Bokelund Svensson (2016), s. 49.

¹¹ Attorps och Svanfeldt (2013), s. 338.

¹² Se kapitel 5.

För att uppnå uppsatsens syfte kommer jag att försöka besvara följande frågor:

1. Vad innebär det att omfattas av 3:12-reglerna och när uppkommer en beskattningsskillnad för en andelsägare i ett fåmansföretag vid en överlåtelse av verksamheten, beroende på om förvärvaren är närstående eller inte?
2. Vilket är 3:12-reglernas syfte samt vad innebär likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen inom skatterätten?
3. Är den beskattningsskillnad som i vissa fall uppkommer för en andelsägare i ett fåmansföretag vid en överlåtelse av verksamheten, beroende på om förvärvaren är närstående eller inte, försvarlig med hänsyn till 3:12-reglernas syfte, likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen?

1.3 Avgränsning

Framställningen berör svensk rätt och fokuserar på överlåtelser som sker indirekt via bolag, eftersom det är där beskattningsskillnaden uppkommer. För att underlätta framställningen behandlas endast fåmansföretag som är aktiebolag, medan ekonomiska föreningar och fåmanshandelsbolag lämnas därhän. Av samma anledning berörs inte heller de andra delägarrätter som definieras i 57 kap. 2 § 2 st. IL. Reglerna för fåmansföretag innehåller en rad bestämmelser och begrepp som bjuder in till närmare förklaring och utredning, så som beräkningen av gränsbeloppet samt ”verksam i betydande omfattning”. Beräkningen av gränsbeloppet och innebörden av ”verksam i betydande omfattning” presenteras av utrymmesskäl endast översiktligt i kapitel 2. Av samma anledning berörs inte heller utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL. Uppsatsen fokuserar på begreppet ”samma eller likartad verksamhet”, varför de ageranden som formellt sett undgår detta rekvisit men istället träffas av lagen (1995:575) mot skatteflykt inte tas upp.¹³

¹³ Se t.ex. RÅ 2009 ref. 31.

1.4 Perspektiv, metod och material

Uppsatsen anlägger ett kritiskt perspektiv på den beskattningsskillnad som kan uppkomma vid en överlåtelse av verksamheten i ett fåmansföretag beroende på om förvärvaren är närstående till överlåtaren eller inte, i ljuset av 3:12-reglernas syfte, likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen. Uppsatsens metod kan beskrivas som rättsdogmatisk där lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och doktrin används för att beskriva gällande rätt samt finna svar på mina frågeställningar.¹⁴ Utgångspunkt tas givetvis i lagtext, men framställningen kompletteras med förarbeten och doktrin för att få en bättre förståelse för vissa rekvisit, 3:12-reglernas syfte och grundläggande skatterättsliga principer.

Vid den mer allmänna redogörelsen för 3:12-reglerna refereras i huvudsak till *Tretolv – Skatt på kvalificerade andelar* av Ulf Tivéus samt *Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering* av Kjell Sandström och Ulf Bokelund Svensson. Artikeln ”*Samma och likartad verksamhet*” – en uppdatering av Urban Rydin och Peter Nilsson redogör på ett förtjänstfullt sätt för innebörden av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” samt de konsekvenser som den ändrade tolkningen innebär. Det finns därför återkommande referenser till denna artikel.

Innebörden av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” har främst utvecklats i rättspraxis. En tämligen stor mängd rättspraxis presenteras därför i kapitel 4 i förhoppning om att läsaren lättare ska förstå bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde. Den rättspraxis som hänvisas till utgörs av så kallade förhandsbesked. Förfarandet regleras i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden, SRN, som gör en prövning under domstolsliknande former. Både enskild och det allmänna ombudet hos Skatteverket kan ansöka om förhandsbesked. Antingen blir Skatteverket eller det allmänna ombudet den

¹⁴ Kleineman (2013), s. 21.

enskildes motpart. En ansökan om förhandsbesked från en enskild avser normalt transaktioner som sökanden ännu inte genomfört. Sökanden önskar således få ett visst upplägg skatterättsligt bedömt på förhand. Ett förhandsbesked kan överklagas till HFD och de bedömningar som HFD gör spelar en stor roll för rättsutvecklingen i praxis.¹⁵

1.5 Forskningsläge

3:12-reglerna har behandlats mycket i doktrin eftersom vissa vaga begrepp i reglerna har förtydligats och utvecklats i rättspraxis samtidigt som 3:12-reglerna har varit föremål för flertalet ändringar sedan de infördes. Denna utveckling har följts upp noggrant i skatterättsliga tidskrifter och det finns en rad böcker som berör 3:12-reglerna.

HFD:s ändrade tolkning av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” har även behandlats i doktrin. Artiklar i skatterättsliga tidskrifter har presenterat relevant rättspraxis samt redogjort för de konsekvenser som en ändrad tolkning av rekvisitet medför, däribland att en överlåtelse till en närstående kan medföra en högre skattebelastning än en överlåtelse till någon som faller utanför närståendebegreppet. Åsikten i doktrin är att en sådan skillnad inte är önskvärd och att en mer likformig beskattning bör råda. Denna uppsats försöker ta större hänsyn till 3:12-reglernas övergripande syfte att förhindra inkomstomvandling i relation till likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen.

1.6 Uppsatsens disposition

Uppsatsen är disponerad på så vis att kapitel 2 behandlar vilka andelar som omfattas av 3:12-reglerna och innebörden av särreglerna. I kapitel 3 presenteras hur en överlåtelse av en verksamhet normalt går till och den

¹⁵ Lodin m.fl. (2015), s. 813ff.

beskattningsskillnad som kan uppkomma beroende på om förvärvaren är en närstående eller inte. Kapitel 4 behandlar bakgrunden till och rättsutvecklingen i praxis av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet”. 3:12-reglernas syfte samt innebörden av likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen berörs i kapitel 5. Kapitel 6 tar upp den utredning som idag gör en översyn av 3:12-reglerna samt en viss del av diskussionen som har förts i doktrin rörande tolkningen av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet”. Det avslutande kapitel 7 innehåller en analys som återknyter till mitt syfte och mina frågeställningar.

2 3:12-reglernas tillämplighet och innebörd

2.1 Definitionen av ett fåmansföretag

Definitionen av ett fåmansföretag är central eftersom andelar i ett fåmansföretag kan träffas av 3:12-reglerna i 57 kap. IL. Ett fåmansföretag är i huvudsak ett aktiebolag där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, 56 kap. 2 § IL.¹⁶ Delägare i ett fåmansföretag är en fysisk person som direkt eller indirekt äger eller på liknande sett innehar andelar i företaget, 56 kap. 6 § IL. Vid bedömningen av antalet delägare betraktas en person och hans närstående som *en* delägare, 56 kap. 5 § IL. Som utgångspunkt är närståendebegreppet gemensamt för hela inkomstskattelagen och i princip rör det sig om vissa släktrationer, 2 kap. 22 § IL.

Vid tillämpningen av 3:12-reglerna gäller även ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp. I huvudsak ska delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget betraktas som en delägare, 57 kap. 3 § IL. Konsultföretag som ägs av de anställda kan därför utgöra ett fåmansföretag, trots att det bestämmande inflytandet innehas av fler än fyra personer.¹⁷

¹⁶ Aktiebolag som är noterade på svensk eller utländsk börs samt privatbostadsföretag utgör inte fåmansföretag, 56 kap. 3 § IL.

¹⁷ Tivéus (2014), s. 28.

2.2 Kvalificerade andelar

2.2.1 Vad är en kvalificerad andel?

Utdelning och kapitalvinst på *kvalificerade andelar* ska i viss omfattning tas upp i inkomstslaget tjänst istället för inkomstslaget kapital, 57 kap. 2 § IL. Enligt 57 kap. 4 § 1 st. IL är andelar i ett fåmansföretag kvalificerade om:

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

3:12-reglerna gäller kvalificerade andelar. Innehar man andelar i ett fåmansföretag som *inte* är kvalificerade tillämpas de vanliga reglerna rörande utdelning och kapitalvinst.¹⁸ För att en andel i ett fåmansföretag ska vara kvalificerad krävs att andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Trots att andelsägaren och den närstående upphör att vara verksam i betydande omfattning i ett relevant företag fortsätter en andel att vara kvalificerad året ut och de fem efterföljande beskattningsåren. Denna karenstid ska förhindra att man upphör med verksamheten och tar ut uppsamlade arbetsinkomster som utdelning det

¹⁸ Lodin m.fl. (2015), s. 453f.

efterföljande beskattningsåret. Karenstiden sänktes från tio år till fem år sent 1990-tal eftersom man ansåg att detta inte skulle medföra någon beaktansvärd möjlighet till skatteplanering.¹⁹

Av bestämmelsens andra punkt framgår att en andel i ett fåmansföretag även är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående varit verksam i ett annat fåmansföretag där det förstnämnda företaget äger andelar. Vanligtvis rör det sig om ett dotterbolag, men även små innehav medför att andelarna i ägarföretaget blir kvalificerade.²⁰ Punkten innehåller inte någon hänvisning till ”samma eller likartad verksamhet”, vilket innebär en begränsning av bestämmelsens tillämpningsområde.²¹

2.2.2 Verksam i betydande omfattning

För att en andel i ett fåmansföretag ska vara kvalificerad krävs att andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i ett relevant företag, 57 kap. 4 § IL. Lagtexten innehåller inte någon definition av ”verksam i betydande omfattning”, men av förarbetena framgår att en person alltid ska anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Här insorteras företagsledare och andra högre befattningshavare, men i mindre företag kan även personer utan någon ledarbefattning tillhöra denna grupp. Avgörande är inte om det är ett heltidsarbete, utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.²² Rekvisitet har utvecklats i rättspraxis.²³

¹⁹ Prop. 1996/97:45, s. 43f.

²⁰ Lodin m.fl. (2015), s. 458.

²¹ Se RÅ 2005 ref. 3.

²² Prop. 1989/90:110 del 1, s. 703.

²³ Lodin m.fl. (2015), s. 454f.

2.2.3 Samma eller likartad verksamhet

Enligt 57 kap. 4 § IL är en andel kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Andelar i ett fåmansföretag kan således ”smittas” och bli kvalificerade på grund av verksamhet i ett annat fåmansföretag.²⁴ Rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” presenteras utförligt i kapitel 4.

2.3 Gränsbeloppet

Utdelning och kapitalvinst på en kvalificerad andel ska upp till *gränsbeloppet* beskattas i inkomstslaget kapital, medan överskjutande belopp ska tas upp i inkomstslaget tjänst, 57 kap. 20 och 21 §§ IL. Utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet hanteras således som kapitalinkomst medan överskjutande utdelning och kapitalvinst antas utgöra arbetsinkomst och beskattas därför som sådan.²⁵ Gränsbeloppet består av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme uppräknat på ett visst sätt, 57 kap. 10 § IL. Till den del ett gränsbelopp inte utnyttjas utgör det sparad utdelningsutrymme och kan nyttjas längre fram, 57 kap. 13 § IL. Årets gränsbelopp kan beräknas på två olika sätt, 57 kap. 11 § IL. Det finns en möjlighet att använda en schablon som innebär att årets gränsbelopp uppgår till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp.²⁶ Årets gränsbelopp inkomståret 2016 blir enligt denna modell 159 775 kr.²⁷ Det andra alternativet kräver en mer komplicerad

²⁴ Sandström och Bokelund Svensson (2016), s. 55.

²⁵ Lodin m.fl. (2015), s. 452.

²⁶ Notera begränsningen av metodens användning i 57 kap. 11 a § IL.

²⁷ Skatteverket, Regler för fåmansföretag – inkomståret 2016, <https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foretagare/foretagsformer/aktiebolag/famansforetag/reglerforfamansforetag/inkomstare2016.4.3810a01c150939e893f7f3a.html>, besökt 2016-04-16.

uträkning, men kan vara förmånligt för andelar i ett större företag.²⁸ Man får alternera mellan beräkningsmodellerna.²⁹

2.4 Skattesatser för andelar i ett fåmansföretag

Utdelning och kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag kan träffas av olika skattesatser. Gällande kvalificerade andelar ska utdelning och kapitalvinst upp till gränsbeloppet kvoterats och tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, 57 kap. 20 och 21 §§ IL. Eftersom inkomst av kapital träffas av en skattesats på 30 procent blir den effektiva beskattningen inom gränsbeloppet 20 procent, 65 kap. 7 § IL. Den utdelning och kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst, 57 kap. 20 och 21 §§ IL.³⁰ Inkomst av tjänst är föremål för progressiv beskattning och beroende på hemortskommun och inkomstnivå är skattesatsen ungefär mellan 32-57 procent, 1 kap. 5 § samt 65 kap. 3 och 5 §§ IL. Det finns dock ett tak för hur stor utdelning och kapitalvinst som ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Utdelning ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt, i inkomstslaget tjänst, tagit upp utdelning med högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp (5 337 000 kr inkomståret 2016). Den överskjutande delen tas upp i inkomstslaget kapital och träffas av en skattesats på 30 procent eftersom ingen kvotering görs, 57 kap. 20 a § och 65 kap. 7 § IL. För kapitalvinster finns en liknande regel men med ett högre tak på 100 inkomstbasbelopp (5 930 000 kr inkomståret 2016), 57 kap. 22 § IL.³¹

²⁸ Lodin m.fl. (2015), s. 464f.

²⁹ Tivéus (2014), s. 83.

³⁰ För kapitalvinster kan ett skillnadsbelopp beräknas som i helhet tas upp i inkomstslaget kapital till 30 procents beskattning, 57 kap. 21, 25-35 §§ och 65 kap. 7 § IL.

³¹ Skatteverket, Regler för fåmansföretag – inkomståret 2016, <https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foretagare/foretagsformer/aktiebolag/famansforetag/reglerforfamansforetag/inkomstaret2016.4.3810a01c150939e893f7f3a.html>, besökt 2016-04-16.

För andelar i ett fåmansföretag som inte är kvalificerade tillämpas en annan skattesats. Utdelning och kapitalvinst kvoteras och tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital, vilket innebär en effektiv skattesats på 25 procent, 42 kap. 15 a § IL och 65 kap. 7 § IL.

3 Överlåtelse av verksamheten

3.1 Allmänt om överlåtelse

En överlåtelse av verksamheten kan ske på olika vis. Bedrivs verksamheten i ett aktiebolag kan antingen bolaget överlåta sina tillgångar eller så kan ägaren till aktiebolaget överlåta sina andelar i bolaget. Det senare alternativet är vanligare och ofta skattemässigt förmånligt, varför endast detta presenteras nedan.³²

Som framgått kan utdelning och kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag träffas av olika skattesatser. Lägst skattesats erhålls inom gränsbeloppet (20 procent) följt av skattesatsen på andelar som inte är kvalificerade (25 procent). För en ägare som innehar kvalificerade andelar och ett stort gränsbelopp i förhållande till kapitalvinsten är en direktöverlåtelse skattemässigt förmånlig. Den fysiska personen överlåter sina andelar och gör en vanlig kapitalvinstberäkning i enlighet med 44 och 48 kap. IL. Den del av kapitalvinsten som ryms inom gränsbeloppet träffas av en skattesats på 20 procent. Vid en direktöverlåtelse saknar det skattemässigt betydelse om förvärvaren är närstående eller inte.³³

Är gränsbeloppet inte så stort att kapitalvinsten ryms inom det kan det finnas anledning att försöka erhålla kapitalvinsten när relevanta andelar inte längre är kvalificerade, för att undvika att kapitalvinsten tas upp till progressiv beskattning i inkomstslaget tjänst. Genom att förpacka kapitalvinsten i ett bolag och invänta karenstidens utgång uppnår man en lägre beskattning eftersom andelarna inte är kvalificerade när den fysiska personen tar upp kapitalvinsten till beskattning.³⁴ Nedan presenteras ett sådant förfarande.

³² Lodin m.fl. (2015), s. 525 och 530.

³³ Tivéus (2014), s. 142.

³⁴ Tivéus (2014), s. 139f.

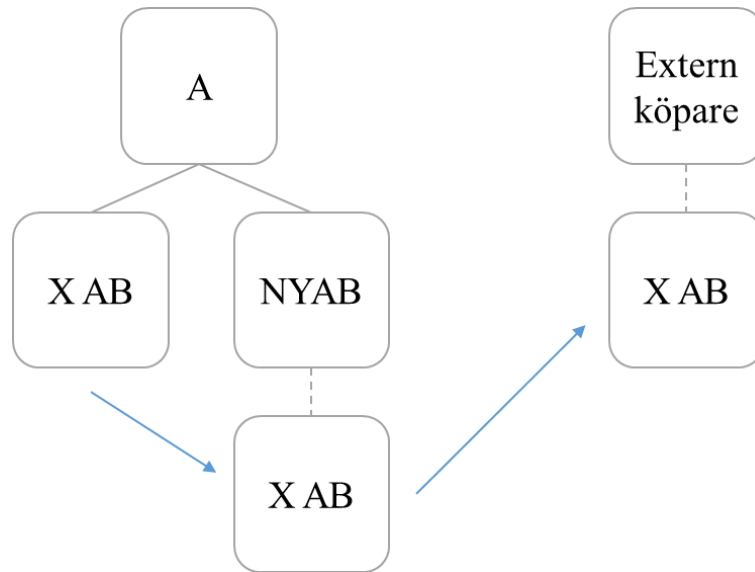
Följande förutsättningar gäller: Den fysiska personen A äger och driver X AB. Eftersom han är verksam i betydande omfattning i bolaget är hans andelar kvalificerade. A önskar överlåta aktierna i X AB antingen externt eller till sitt barn (närstående). I båda fallen kommer verksamheten att drivas vidare och i det senare fallet kommer barnet att vara verksam i betydande omfattning i bolaget. I det senare fallet sker alltså ett generationsskifte, eftersom en yngre generation i familjen övertar verksamheten.

3.2 Extern överlåtelse

Det första steget är att A skapar ett nytt aktiebolag, NYAB, som han också äger. A överlåter sina aktier i X AB till NYAB för ett sådant pris att kapitalvinsten ryms inom hans gränsbelopp. Att överlåta aktierna till ett bolag som säljaren eller någon närstående äger kallas en intern aktieöverlåtelse.³⁵ NYAB äger nu X AB och andelarna i bolaget är näringsbetingade, 24 kap. 13-14 §§ IL. NYAB överlåter sedan andelarna i X AB till en extern köpare till marknadspris. Kapitalvinsten som uppkommer i NYAB är skattefri eftersom den härrör från näringsbetingade andelar, 25 a kap. 5 § IL. NYAB ligger i vila överlåtelsesåret och de fem efterföljande beskattningsåren. Efter karenstidens utgång överlåter A sina andelar i NYAB och kapitalvinsten träffas av en skattesats på 25 procent eftersom andelarna är avkvalificerade, 42 kap. 15 a § och 65 kap. 7 § IL.³⁶ Se nedanstående figur.

³⁵ Sandström och Bokelund Svensson (2016), s. 118.

³⁶ Rydin och Nilsson (2014), s. 491.



Figur 1.

Det bolag som läggs i vila kallas trädabolag och det är viktigt att andelsägaren eller någon närstående inte är verksam i betydande omfattning i bolaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet för att karenstiden ska börja löpa. A kan ägna sig åt viss begränsad förvaltning av kapitalet i NYAB, men för att säkerställa att karenstiden löper kan han använda sig av en diskretionär förvaltare.³⁷ Diskretionär förvaltning innebär att man överlåter förvaltningen av kapitalet till ett finansiellt företag.³⁸ Under karenstiden skapas nya gränsbelopp, vilket gör det möjligt för A att erhålla viss lågbeskattad utdelning under karenstiden, 57 kap. 11 § IL.

3.3 Överlåtelse till närstående

En överlåtelse till den yngre generationen kan ske på samma villkor som en extern överlåtelse, men normalt understiger försäljningspriset marknadsvärdet.³⁹ Sedan arvs- och gåvoskatten slopats är det möjligt att skänka aktierna utan beskattningskonsekvenser. Mottagaren träder då i givarens ställe och erhåller dennes gränsbelopp, 44 kap. 21 § samt 57 kap. 11 och 14

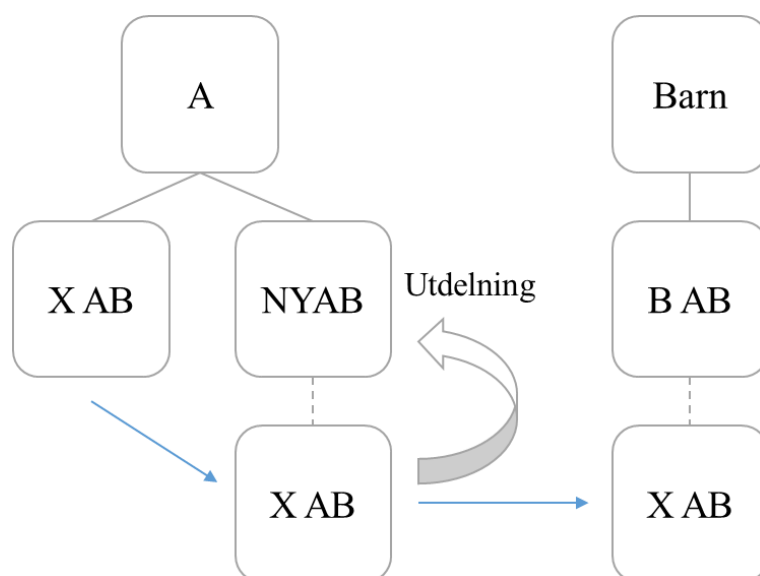
³⁷ Sandström och Bokelund Svensson (2016), s. 217f.

³⁸ Finansinspektionen, Ordlista, <http://www.fi.se/Ordlista/>, besökt 2016-05-09.

³⁹ Rydin och Båvall (2012), s. 375f.

§§ IL. Den äldre generationen kan dock behöva visst kapital för att trygga sin försörjning. Tidigare var det därför vanligt att kapital från verksamheten separerades till ett bolag, ägt av föräldrarna, medan den yngre generationen drev verksamheten vidare i ett annat bolag som de erhållit till underpris. Föräldrarnas bolag lades i vila för att invänta en lägre beskattning.⁴⁰

I mitt exempel skulle en sådan separation kunna gå till på följande vis: Först skapar A ett nytt bolag som han också äger, NYAB. Genom en intern aktieöverlåtelse övertar NYAB andelarna i X AB. Priset sätts så att kapitalvinsten ryms inom A:s gränsbelopp. NYAB:s andelar i X AB är näringsbetingade och därför är utdelning och kapitalvinst på andelarna i X AB skattefria, 24 kap. 13-14, 17 §§ och 25 a kap. 5 § IL. De likvida medel som finns i X AB utdelas till NYAB. Därefter överläts X AB till underpris, i enlighet med 23 kap. IL, till ett bolag som A:s barn äger, B AB.⁴¹ Se nedanstående figur.



Figur 2.

Även om A låter kapitalet i NYAB förvaltas diskretionärt kommer inte karenstiden att börja löpa. Anledningen är HFD:s rättspraxis från 2010 och

⁴⁰ Attorps och Svanfeldt (2013), 336; Rydin och Nilsson (2014), s. 491.

⁴¹ Jfr RÅ 2010 ref. 11 I.

framåt som innebär att NYAB och X AB anses bedriva ”samma eller likartad verksamhet”. Eftersom barnet (närstående) kommer att vara verksam i betydande omfattning i X AB ”smittas” A:s andelar i NYAB. Först när den närstående upphör att vara verksam i betydande omfattning i X AB börjar karenstiden att löpa. Det är alltså inte möjligt att lägga ett kapitalförvaltande bolag i vila samtidigt som den verksamhet varifrån kapitalet kommer ifrån drivs vidare av en närstående i ett annat bolag.⁴² HFD:s rättspraxis rörande ”samma eller likartad verksamhet” presenteras i kapitel 4.

3.4 Beskattningsskillnaden

Eftersom möjligheten att använda ett förfarande med trädabolag beror på om förvärvaren är närstående eller inte kan en beskattningsskillnad beroende på vem förvärvaren är uppkomma. Beskattningsskillnaden uppkommer dock först när överlåtelseåret och de fem efterföljande beskattningsåren har passerat. Vid en extern överlåtelse är A:s andelar i NYAB då avkvalificerade, medan karenstiden inte har börjat löpa om överlåtelsen istället har skett till en närstående som är verksam i betydande omfattning i den överlåtna verksamheten.⁴³ A:s andelar i NYAB är då alltså fortsatt kvalificerade och önskar A få ut kapitalet i NYAB lågbeskattat får han använda sig av de gränsbelopp som skapas, 57 kap. 11 § IL.

⁴² Attorps och Svanfeldt (2013), s. 338.

⁴³ Tivéus (2014), s. 142.

4 Samma eller likartad verksamhet

4.1 Bakgrund

En bestämmelse om samma eller likartad verksamhet infördes 1991. I förarbetena uttalades att karenstiden skulle förlängas om den skattskyldige eller närstående fortsatte med samma eller likartad verksamhet i ett annat fåmansföretag. Bestämmelsen skulle förhindra att man flyttade verksamheten mellan olika företag och sparade arbetsinkomster i ett vilande företag.⁴⁴ Bestämmelsen ändrades 1995 och i förarbetena anfördes att aktier i ett bolag kan anses kvalificerade beroende på att verksamhet tidigare har bedrivits i ett annat företag.⁴⁵ Lydelsen från 1995 är i princip den som fortfarande gäller.⁴⁶

Den äldre lydelsen och dess förarbeten tar således sikte på att en fortsatt verksamhet i ett annat bolag kan ”smitta” det äldre bolaget, medan den senare lydelsen och dess förarbeten påpekar att en äldre verksamhet kan ”smitta” en verksamhet i ett nytt bolag.

4.2 Äldre rättspraxis och den dåvarande uppfattningen

Rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” har utvecklats i rättspraxis. I RÅ 1997 ref. 48 I och II skulle tillgångar, näringsbetingade aktier (I) respektive en rörelsefastighet (II), överlåtas från ett fåmansföretag till ett nytt sådant med samma ägare. Ägarna eller närstående till dem var verksamma i betydande omfattning i överlåtande företag men skulle inte vara det i

⁴⁴ Prop. 1989/90:110 del 1, s. 468 och 703f.

⁴⁵ Prop. 1995/96:109, s. 88.

⁴⁶ Rydin och Nilsson (2014), s. 484.

förvärvande företag. HFD anförde att de nya fåmansföretagen kommer att inneha och förvalta tillgångar som tidigare funnits i de överlåtande företagen samt att tillgångarna även efter de tänkta överlåtelseerna kommer att ha anknytning till respektive verksamhet i de överlåtande företagen. HFD ansåg därför att överlåtande och förvärvande företag kommer att bedriva samma eller likartad verksamhet.

Andelarna i de två nya bolagen kommer således att vara kvalificerade på grund av verksamheten i de överlåtande bolagen, eftersom rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” kommer att vara uppfyllt.

I RÅ 1999 ref. 28 anförde HFD att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen. Detta uttalande har lyfts fram i efterföljande praxis.⁴⁷

Därefter var uppfattningen att det var möjligt att lägga ett äldre verksamhetsbolag med ansamlade vinstmedel i vila samtidigt som verksamheten drevs vidare i ett annat bolag.⁴⁸ Utredningen *Beskattning av småföretagare* menade att enligt den ursprungliga karensregeln kunde en person inte upphöra med sin verksamhet i ett fåmansföretag och fortsätta med den i ett annat fåmansföretag, utan att det första företaget förblev ”smittat” så länge verksamheten i det senare företaget fortsatte. Enligt den senare lydelsen ansåg man det dock möjligt för en person att upphöra med sin verksamhet i ett fåmansföretag och fortsätta med den i ett annat fåmansföretag. När femårstiden löpt ut var det första företaget botat från ”3:12-smittan”.⁴⁹

⁴⁷ Se t.ex. RÅ 2010 ref. 11 I-V.

⁴⁸ Attorps och Svanfeldt (2013), s. 336; Rydin och Nilsson (2014), s. 485.

⁴⁹ SOU 2002:52 del 1, s. 290f.

4.3 Trädadomarna och det nya synsättet

4.3.1 Allmänt om trädadomarna

Trädadomarna, RÅ 2010 ref. 11 I-V, utvidgade innebörden av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet”. Fem förhandsbesked hade överklagats till HFD, men domstolen gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nästan samtliga delar av förhandsbeskeden.⁵⁰

Omständigheterna i förhandsbeskeden varierade, men i princip skulle verksamheten flyttas till ett nytt bolag medan det äldre bolaget skulle ägna sig åt förvaltning av tillgångar som var hänförliga till verksamheten. I förhandsbeskeden hänvisade SRN/HFD till det ovan redovisade uttalandet i RÅ 1999 ref. 28. SRN/HFD menade dock att beroende på vilka aktier som ska bedömas kan jämförelsen utgå från verksamheten i det överlåtande företaget eller i det förvärvande företaget, eftersom lagtexten inte innehåller någon begränsning i detta avseende samt att detta synsätt ligger i linje med förarbetena till bestämmelsens ursprungliga lydelse. SRN/HFD kom till samma slutsats i samtliga förhandsbesked, nämligen att företagen bedrev samma eller likartad verksamhet.

4.3.2 RÅ 2010 ref. 11 I och V

Endast kapital skulle separeras från verksamheterna i förhandsbeskeden I och V. Den fysiska personen A önskade i RÅ 2010 ref. 11 I avskilja vinstmedel från det rörelsedrivande DB för separat och diskretionär förvaltning. DB ägdes av MB, som i sin tur ägdes av A. Eftersom A var verksam i betydande omfattning i DB var hans andelar i MB kvalificerade. Vinstmedel skulle avskiljas från DB till MB eller till ett nytt bolag, samtidigt som verksamheten skulle fortgå i DB. Det första alternativet föreskrev att MB skulle erhålla

⁵⁰ HFD ansåg att underlaget var för litet för att ta ställning till skatteflyktsfrågan i RÅ 2010 ref. 11 II. I denna del undanröjdes förhandsbeskedet.

utdelning från DB, varefter MB skulle överlåta aktierna i DB till underpris till ett nytt bolag som ägdes av A, NYAB. Enligt det andra alternativet skulle MB avyttra en del av aktierna i DB till underpris till NYAB. Därefter skulle NYAB lösa in aktierna i DB till marknadspris. SRN/HFD anförde att den verksamhet som tidigare endast bedrevs i DB kommer att delas upp på ytterligare ett bolag och ansåg därför att MB, alternativt NYAB, och DB kommer att bedriva samma eller likartad verksamhet. A:s andelar i det kapitalförvaltande bolaget kommer alltså att vara kvalificerade på grund av verksamheten i DB.

Något förenklat skulle Y AB sälja ett dotterbolag i RÅ 2010 ref. 11 V. Den fysiska personen A var verksam i betydande omfattning i Y AB och hans andelar i bolaget var därför kvalificerade. Hälften av aktierna i dotterbolaget skulle överlåtas till underpris till X AB, ett bolag som A ägde, för att därefter säljas externt till marknadspris. SRN/HFD menade att genom förfarandet kommer överskottet från försäljningen att uppkomma i X AB istället för Y AB. Den verksamhet som tidigare bedrevs i Y AB med dotterbolag kommer därmed att delas upp på ytterligare ett bolag. Kapitalet i X AB kommer även att utlånas till Y AB. SRN/HFD ansåg därför att X AB och Y AB kommer att bedriva samma eller likartad verksamhet och att A:s andelar i X AB kommer att vara kvalificerade på grund av verksamheten i Y AB.

4.3.3 Kommentar till trädadomarna

Trädadomarna innebär att ”smitta” även sker bakåt; det saknar betydelse om det är verksamheten eller tillgången som överförs till ett annat bolag. Beskeden rörande kapital innebär att kapital som förvaltas i ett annat bolag än där verksamheten bedrivs, men som härrör från denna verksamhet, ”smittas”. Rydin och Nilsson påpekar att detta är en utvidgning jämfört med hur rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” tidigare tillämpades, men att

det finns en logik eftersom det inte ska spela någon roll om verksamheten bedrivs i ett bolag eller uppdelat på två.⁵¹

4.4 Efterföljande rättspraxis

4.4.1 HFD 2011 ref. 75

Om det har någon betydelse hur kapitalet från verksamheten tillförs det kapitalförvaltande bolaget berördes i HFD 2011 ref. 75, där ett generationsskifte skulle ske. Något förenklat skulle moderbolaget, Y AB, erhålla vinstmedel från verksamhetsbolaget genom utdelning varefter verksamhetsbolaget skulle överlåtas till underpris till ett bolag ägt av den yngre generationen. Alternativt skulle Y AB istället erhålla vinstmedlen i verksamhetsbolaget genom en högre köpeskilling vid överlåtelsen. Därefter skulle Y AB överlåtas till underpris till NYAB 2, ett bolag ägt av den äldre generationen. NYAB 2 skulle erhålla medlen i Y AB antingen direkt eller indirekt genom en extern avyttring av Y AB. SRN och HFD gjorde samma bedömning och ansåg att det saknar betydelse om Y AB kommer att erhålla kapital från verksamhetsbolaget genom utdelning eller kapitalvinst. I båda fallen härrör kapitalet från verksamhetsbolaget. Genom alternativa förfarande kommer denna kapitalförvaltande verksamhet att övertas av NYAB 2. SRN/HFD menade att det finns ingen anledning att göra skillnad på om kapitalet övertas direkt eller indirekt genom en kapitalvinst. NYAB 2 och verksamhetsbolaget kommer att bedriva samma eller likartad verksamhet och andelarna i NYAB 2 kommer att vara kvalificerade på grund av närståendes verksamhet i verksamhetsbolaget.

⁵¹ Rydin och Nilsson (2014), s. 486f.

4.4.2 HFD 2012 ref. 67 I och II

HFD 2012 ref. 67 I och II är också av intresse. I det första fallet (I) klargjordes att kapital, som erhållits genom en extern försäljning av ett dotterbolag där den tidigare ägaren varit verksam i betydande omfattning, behöll sin ”smitta” när en del av kapitalet, genom olika steg, flyttades vidare till ett bolag som bedrev en verksamhet av ett annat slag än det överlåtna dotterbolaget. Kapitalet ansågs nämligen ytterst härröra från det dotterbolag som överlåtits.

Frågan i det andra fallet (II) var om andelarna i ett överlåtande bolag var kvalificerade efter en extern försäljning av verksamheten på grund av att de tidigare ägarna fortsatte att verka i den sålda verksamheten till sedvanlig ersättning. SRN och HFD gjorde samma bedömning och ansåg att ägarnas andelar i det överlåtande bolaget inte ”smittades” av deras aktivitet i den överlåtna verksamheten. Det fordras alltså ett ägarsamband för att karenstiden inte ska börja löpa.

4.4.3 Kommentar till efterföljande praxis

Dessa förhandsbesked förtydligar att kapital ”smittar” och medför att två bolag anses bedriva samma eller likartad verksamhet, trots långa kedjor av förflyttningar och oavsett om kapitalet överförs genom t.ex. utdelning eller kapitalvinst. Vid en överlåtelse till en närstående som driver vidare verksamheten är det därför inte möjligt att använda sig av ett trädabolag. Kapitalet som finns i det kapitalförvaltande bolaget härrör, oaktat om det tillförs genom utdelning eller kapitalvinst, från den överlåtna verksamheten och eftersom den närstående driver vidare verksamheten börjar inte karenstiden att löpa. Detta är en stor skillnad jämfört med en överlåtelse till en extern köpare. Vid en överlåtelse till en extern köpare är det till och med möjligt för en säljare att fortsätta vara verksam i den överlåtna verksamheten utan att detta hindrar karenstiden från att börja löpa.

5 Syfte, likformighet och neutralitet

5.1 3:12-reglernas syfte

Syftet som framhölls när 3:12-reglerna infördes var att ägare till fåmansföretag inte skulle kunna utnyttja den lägre beskattningen av kapitalinkomster och ta ut arbetsinkomster som utdelning eller kapitalvinst. Man önskade alltså förhindra inkomstomvandling.⁵² Reglerna har ändrats ett tjugotal gånger sedan de infördes, både för att täppa till hål i lagstiftningen men också för att förbättra företagsklimatet.⁵³ Från år 2006 och framåt har 3:12-reglerna fått vissa tydliga inslag av att främja företagande. Beskattningen inom gränsbeloppet sänktes från 30 procent till 20 procent samtidigt som det blev möjligt att erhålla ett större gränsbelopp.⁵⁴ Under år 2012 och 2014 infördes dock begränsningar rörande gränsbeloppets uträknande i vissa situationer⁵⁵ men det blev även möjligt att erhålla ett större gränsbelopp i andra situationer.⁵⁶ Genom dessa senare ändringar tycks 3:12-reglerna ha fått något av en dubbel karaktär, men reglernas övergripande syfte får nog fortsatt anses vara att förhindra inkomstomvandling.

5.2 Likformighet och neutralitet

Likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen är två av de grundläggande principer som det svenska skattesystemet vilar på.⁵⁷ Likformighetsprincipen är en allmän rättvisepincip som innebär att lika fall ska behandlas lika.

⁵² Prop. 1989/90:110 del 1, s. 467f.

⁵³ Svensson (2015), s. 582f.

⁵⁴ Fall och Ericson (2013), s. 843f.

⁵⁵ Användningen av schablonen begränsades respektive ett kapitalandelskrav på fyra procent för att lönebaserat utrymme ska beräknas infördes, 57 kap. 11 a och 19 §§ IL.

⁵⁶ Svensson (2015), s. 579 och 582f.

⁵⁷ SOU 2002:52 del 1, s. 110f.

Principen har betydelse både vid utformningen av skattelagstiftningen och vid rättstillämpningen av den. För rättstillämparen är principen grundlagsfäst i 1 kap. 9 § regeringsformen och innebär att Skatteverket och förvaltningsdomstolar ska beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet. För lagstiftaren innebär principen att man ska sträva efter att likartade fall så långt som möjligt ska beskattas på ett likartat sätt. Inkomster som är ekonomiskt likvärdiga ska beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten erhålls. Vad som utgör likartade fall är inte lätt att avgöra och kräver i sig ställningstaganden. Principen får ibland stå tillbaka på grund av politiska ställningstaganden eller till förmån för mer lättillämpade regler.⁵⁸

Likformighetsprincipen var central vid utformningen av skattereformen 1990/91 och det var av likformighetsskäl som den lägre skatten på kapitalinkomster jämfört med arbetsinkomster och 3:12-reglerna motiverades. Skattesatsen för kapitalinkomster blev lägre eftersom man beaktade att en del av avkastningen berodde på inflation. Gällande 3:12-reglerna var tanken att det inte skulle vara någon skillnad om arbetsinkomster erhöles som lön, utdelning eller kapitalvinst.⁵⁹

Neutralitetsprincipen innebär att skatter inte ska påverka den skattskyldiges val. Om olika handlingsalternativ är ekonomiskt likvärdiga före skatt bör de också vara det efter skatt. Mer likformiga beskattningsregler leder således till en ökad neutralitet. Neutralitetssträvanden kan leda till komplicerade regler och för att åstadkomma fungerande regler får principen ibland stå tillbaka.⁶⁰ Skatter har även använts för att påverka den enskildes val för att uppnå ett samhällsmål, till exempel en bättre miljö, som ansetts ha högre dignitet än neutraliteten i beskattningen.⁶¹

⁵⁸ Lodin m.fl. (2015), s. 44f.

⁵⁹ Prop. 1989/90:110 del 1, s. 294, 296 och 467f.

⁶⁰ Lodin m.fl. (2015), s. 45f.

⁶¹ Rabe och Hellenius (2011), s. 47.

6 En uppmärksammas problematik

År 2014 tillsattes en utredning med uppgiften att utreda möjligheten till en likformig och neutral beskattning vid överlåtelse av kvalificerade andelar, oaktat om förvärvaren är närstående eller inte. I direktivet anfördes att det samtidigt är angeläget att inte öppna upp för sådan inkomstomvandling som 3:12-reglerna avser att förhindra.⁶² Utredningen har sedan utvidgats till en mer heltäckande översyn av 3:12-reglerna, mot bakgrund av att reglerna genom olika ändringar har blivit mer förmånliga och att möjligheterna till inkomstomvandling har ökat.⁶³ Här kan man nog ana en vilja om att tydligare återgå till 3:12-reglernas ursprungliga syfte att förhindra inkomstomvandling. Utredningen ska redovisa sitt resultat senast den 1 november 2016.⁶⁴

Den ändrade tolkningen av rekvisitetet ”samma eller likartad verksamhet” och konsekvenserna av förändringen har uppmärksammas i doktrin. Tjernberg menar att HFD genomgående har tillmätt förarbetsuttalanden och 3:12-reglernas övergripande syfte en mycket stor betydelse vid sin tolkning av rekvisitetet.⁶⁵ Såväl Attorps och Svanfeldt som Rydin och Nilsson anser att ett generationsskifte bör medföra samma beskattningskonsekvenser som en extern överlåtelse.⁶⁶ Det senare författarparet påpekar att ju bättre 3:12-reglerna identifierar vad som faktiskt utgör arbetsinkomst respektive kapitalinkomst desto mindre är behovet av särskilda närståenderegler. Karenstiden ändrar inte heller karaktären av vad som faktiskt är arbetsinkomst och vad som är kapitalinkomst, men att träffsäkert identifiera vad som är arbetsinkomst är svårt. Inom ramen för den befintliga karensregeln föreslår författarparet att en överlåtelse i nedåtgående led till någon i

⁶² Dir. 2014:42, s. 5f.

⁶³ Dir. 2015:2, s. 4f.

⁶⁴ Dir. 2016:33, s. 1.

⁶⁵ Tjernberg (2013), s. 57.

⁶⁶ Attorps och Svanfeldt (2013), s. 339; Rydin och Nilsson (2014), s. 493.

närståendekretsen ska likställas med en extern överlåtelse. Alternativt kan det ställas krav på att den närstående som förvärvar verksamheten ska driva den vidare i fem år.⁶⁷

⁶⁷ Rydin och Nilsson (2014), s. 493ff.

7 Analys och slutsats

7.1 Problemet och motsättningen

Att inneha en andel som är kvalificerad och således omfattas av 3:12-reglerna innebär att särregler gäller för utdelning och kapitalvinst på andelen. Utdelning och kapitalvinst på andelen kan behöva tas upp till progressiv beskattning i inkomstslaget tjänst.

För att undvika att en del av kapitalvinsten vid en försäljning av verksamheten ska behöva tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst kan kapitalvinsten förpackas i ett trädabolag. Är förvärvaren en närstående som ska vara verksam i betydande omfattning i den överlåtna verksamheten börjar dock inte karenstiden att löpa eftersom det kapitalförvaltande bolaget och den fortsatt bedrivna verksamheten anses bedriva ”samma eller likartad verksamhet”. Först när den närstående upphör att vara verksam i betydande omfattning i den överlåtna verksamheten börjar karenstiden att löpa. När överlåtelseåret och de fem efterföljande beskattningsåren har passerat uppstår därför en beskattningsskillnad beroende på om förvärvaren av verksamheten är närstående eller inte.

Sett i ljuset av likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen, vilka innebär att likartade fall ska beskattas på ett likartat sätt respektive att skatter inte ska styra hur enskilda agerar, är en sådan beskattningsskillnad svår att acceptera. Man måste dock beakta att 3:12-reglernas övergripande syfte är att förhindra att arbetsinkomster tas ut som kapitalinkomster. Här finns det en viss intresse motsättning som är svårlöst.

7.2 Ett rekvisit – många olika situationer

Bestämmelsen om ”samma eller likartad verksamhet” blir tillämplig i en rad olika situationer, vilket märks av den rättspraxis som har presenterats. En ändrad tolkning av rekvisitet medför därför konsekvenser för olika situationer. Vid en uppdelning av kapital och verksamhet så som i RÅ 2010 ref. 11 I finns det enligt min mening ingen anledning att låta kapitalet avkvalificeras. Ur ett likformighets- och neutralitetsperspektiv bör det inte spela någon roll om verksamheten bedrivs i ett eller två bolag. Situationerna får anses vara likartade och då bör beskattningsekvenserna vara desamma. Om ett sådant förfarande skulle medföra att kapitalet avkvalificeras öppnar detta upp för stora möjligheter till inkomstomvandling, vilket klart strider mot 3:12-reglernas syfte. I detta fall ligger således den ändrade tolkningen i linje med 3:12-reglernas syfte samtidigt som både likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen respekteras.

7.3 Överlåtelse av verksamheten

En överlåtelse av verksamheten i ett fåmansföretag är en mer komplex situation. Förpackandet av kapitalvinster i trädabolag används för att vänta ut tillämpningen av 3:12-reglerna. Jag har svårt att tänka mig att det var lagstiftarens avsikt att främja ett förfarande med trädabolag när karenstiden halverades i slutet av 1990-talet. Däremot har lagstiftaren inte heller försökt förhindra användningen av trädabolag, trots frekventa ändringar av 3:12-reglerna i övrigt. Detta tyder på att användningen av trädabolag i samband med en överlåtelse av verksamheten i viss mån har accepterats av lagstiftaren.

Att använda sig av ett förfarande med trädabolag om förvärvaren är en närstående som ska vara verksam i betydande omfattning i den överlåtna verksamheten är dock inte möjligt. Beroende på vem förvärvaren är kan således olika skattekonsekvenser uppstå. Att närstående särbehandlas i 3:12-

reglerna beror på att det inte ska vara möjligt att kringgå reglerna genom att använda närstående som bulvaner.

I de fall där överlåtaren mer eller mindre bryter sin ekonomiska och yrkesverksamma koppling till verksamheten trots att förvärvaren är en närstående bör enligt min mening träffas av likvärdiga beskattningskonsekvenser som en extern överlåtelse. Risker för inkomstomvandling är i dessa fall mindre och då bör likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen få större genomslag. En sådan situation kan vara för handen vid reella generationsskiftet där den yngre generationen ska ta över och driva vidare verksamheten samtidigt som den äldre generationen drar sig tillbaka. Vissa krav bör dock ställas. Som grundläggande krav bör den äldre generationen inte få ha kvar något ägarintresse i den överlåtna verksamheten eller fortsätta att arbeta i den. Det senare innebär en skillnad i hanteringen jämfört med om förvärvaren är en närstående eller inte, eftersom det är möjligt för en överlåtare att fortsätta vara verksam i den överlåtna verksamheten om förvärvaren inte är en närstående utan att detta påverkar trädabolagets karenstid. Skulle ett liknande förfarande accepteras fast förvärvaren är en närstående tror jag att risken för inkomstomvandling är stor. Ett sådant förfarande kan utgöra en rent intern disposition inom familjen som används för att avkvalificera kapital som finns i verksamheten. Något krav på att verksamheten ska överlåtas till en viss ersättningsnivå anser jag dock är att gå för långt. Verksamheter kan vara svårvärderade och något liknande krav finns inte vid en överlåtelse till någon som faller utanför närståendebegreppet. Det centrala är istället att en överlåtare har möjlighet att välja vem den vill överlåta sin verksamhet till utan att bekymra sig över olika beskattningskonsekvenser i de fall då överlåtarens intresse i den överlåtna verksamheten i princip tar slut i och med överlåtelsen.

Det är svårt att förena 3:12-reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling med likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen vid en överlåtelse av verksamheten till en närstående. Dessa två principer är dock inte absoluta, utan de får stå tillbaka i vissa fall. För att 3:12-reglerna ska upprätthålla sitt

syfte är det enligt min mening rimligt med viss särbehandling av närstående på bekostnad av likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen. Inom vissa kontrollerade ramar bör det dock vara möjligt att uppnå samma beskattningsresultat som vid en extern överlåtelse trots att förvärvaren är en närstående. En sådan möjlighet skulle medföra ett stort tillskott av likformighet och neutralitet i förhållande till hur rättsläget ser ut idag. Vissa brister i likformighet och neutralitet får dock accepteras om 3:12-reglerna ska kunna uppnå sitt syfte.

Käll- och litteraturförteckning

Källor:

Offentligt tryck:

Kommittédirektiv:

- Dir. 2014:42 Översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag.
- Dir. 2015:2 Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag.
- Dir. 2016:33 Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av 3:12-reglerna.

Propositioner:

- Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.
- Prop. 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital, m.m.
- Prop. 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag.

Statens offentliga utredningar:

- SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning.
- SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare.

Elektroniska källor:

- Finansinspektionen, Ordlista, <http://www.fi.se/Ordlista/>, besökt 2016-05-09.
- Skatteverket, Regler för fåmansföretag – inkomståret 2016, <https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foretagare/foretagsformer/aktiebolag/famansforetag/reglerforfamansforetag/inkomstaret2016.4.3810a01c150939e893f7f3a.html>, besökt 2016-04-16.

Litteratur:

Attorps, Karin och Svanfeldt, Annika (2013), 'Omstruktureringar och fåmansföretag'. *Svensk skattetidning*, s. 335-349.

Fall, Johan och Ericson, Peter (2013), 'Några ekonomiska aspekter på 3:12-reglernas utveckling'. *Skattenytt*, s. 842-852.

Kleineman, Jan (2013), 'Rättsdogmatisk metod', i: Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, s. 21-45. Studentlitteratur AB, upplaga 1.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa (2015), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. Studentlitteratur AB, upplaga 15.

Rabe, Gunnar och Hellenius, Richard (2011), *Det svenska skattesystemet*. Norstedts Juridik AB, upplaga 24.

Rydin, Urban och Båvall, Bertil (2012), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*. Norstedts Juridik AB, upplaga 3.

Rydin, Urban och Nilsson, Peter (2014), 'Samma och likartad verksamhet' – en uppdatering'. *Svensk skattetidning*, s. 480-495.

Sandström, Kjell och Bokelund Svensson, Ulf (2016), *Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering*. Björn Lundén Information AB, upplaga 11.

Svensson, Bo (2015), 'Tretolv – varifrån och varthän?'. *Skattenytt*, s. 579-595.

Tivéus, Ulf (2014), *Tretolv – Skatt på kvalificerade andelar*. Norstedts Juridik AB, upplaga 1.

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

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen:

RÅ 1997 ref. 48 I och II.

RÅ 1999 ref. 28.

RÅ 2005 ref. 3.

RÅ 2009 ref. 31.

RÅ 2010 ref. 11 I-V.

HFD 2011 ref. 75.

HFD 2012 ref. 67 I och II.