



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Hanna Mattisson

Tilläggsköpeskilling - lön eller kapitalvinst?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: jur. dr. Peter Nilsson

Termin för examen: period 1 HT2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte	8
1.3 Avgränsning	9
1.4 Metod	10
1.5 Material	10
1.6 Forskningsläge	14
1.7 Begrepp	14
1.8 Disposition	15
2 TILLÄGGSKÖPESKILLING	17
2.1 Användningsområde och syfte	17
2.2 Beskattningstidpunkt	19
2.2.1 Kapitalvinster	19
2.2.2 Kapitalförluster	21
2.2.3 Rättspraxis	21
2.2.4 Andelsbyte med kontant tilläggsköpeskilling	23
2.2.5 Begränsat skattskyldiga	25
2.3 Inkomstslag för tilläggsköpeskilling	25
3 LÖN ELLER KAPITALVINST	27
3.1 Inledning	27
3.2 Inkomst av tjänst	27
3.2.1 Rättspraxis	28
3.3 Inkomst av kapital	29
3.3.1 Rättspraxis	30

4	BESKATTNING AV KAPITALVINSTER	33
4.1	Allmänt	33
4.2	Kapitalvinst på andelar som inte är kvalificerade	34
4.3	Kapitalvinst på kvalificerade andelar	34
5	BESKATTNING AV ÄGARE I FÅMANSFÖRETAG	36
5.1	Bakgrund och syfte till 3:12-reglerna	36
5.2	Rådande utformning av 3:12-reglerna	39
5.3	Kommande ändringar av 3:12-reglerna	40
5.4	Definitioner	41
5.4.1	Fåmansföretag	41
5.4.2	Verksam i betydande omfattning	42
5.4.2.1	Rättspraxis	43
5.4.2.2	Föreslagen ändring av 57 kap. 4 § IL	48
5.4.3	Kvalificerade andelar	50
5.4.3.1	Rättspraxis	50
5.4.4	Närstående	52
5.4.4.1	Föreslagen ändring av 57 kap. 4 § IL	52
5.4.5	Karensregeln	53
5.4.5.1	Påverkas karensen av en tilläggsköpeskillning?	53
5.4.5.2	Förslag om förlängd karenstid	53
5.4.6	Samma eller likartad verksamhet	54
5.4.6.1	Rättspraxis	55
5.4.6.2	Föreslagen ändring av 57 kap. 4 §	58
5.4.7	Utomståenderegeln	59
5.4.7.1	Föreslagen ändring av 57 kap. 4 § IL: påverkan på utomståenderegeln	60
5.4.8	Takreglerna	60
6	TILLÄGGSKÖPESKILLINGAR I RÄTTSPRAXIS	61
6.1	Inledning	61
6.2	Tilläggsköpeskillning som kapitalvinst	61
6.3	Tilläggsköpeskillning förenad med konkurrensklausul	63
6.4	Tilläggsköpeskillning förenad med villkor om fortsatt anställning	64
7	ANALYS	67
7.1	Tilläggsköpeskillningens skatterättsliga kontext och beskattningstidpunkt	67
7.2	Begränsat skattskyldiga	70
7.3	Lön eller kapitalvinst?	71
7.3.1	Praxis rörande tilläggsköpeskillningar	71
7.3.2	Parallell till utdelning	74
7.4	3:12-reglernas inverkan	75

7.5 De nya 3:12-reglerna och tilläggsköpeskillningens framtid	76
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	79
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	82

Summary

In conjunction with business sales, earn-out agreements are commonly used. An earn-out is a mechanism whereby a portion of the purchase price is contingent, and is calculated based on the performance of the acquired business over a specified period following the closing. An earn-out can also be paid to the seller on condition that he will continue his employment within the business for an agreed time.

When it comes to the taxation of earn-outs, the time for assessment is crucial since it is not always possible to determine the amount of the capital gain, or loss, at the time for the share sale. Another issue is how the earn-out should be assessed in a situation where the seller was not a tax resident at the time for the share sale, but is a tax resident at the time for disbursement of the earn-out.

Further, the tax treatment of earn-out payments can vary depending on how the agreement between the parties is drafted, and the circumstances in general. It is not certain whether the earn-out payment is to be treated as a purchase price or a compensation. If treated as a purchase price, the earn-out will be assessed as an income from capital. If treated as a compensation to the seller, e.g. for continuing his employment, the earn-out will, however, be assessed as an income from employment. Since income from employment is subject to a higher tax rate than income from capital, it is, from the seller's point of view, relevant to know in advance how the earn-out will be categorised. Neither the law, nor the legislative history, offers a clear and uniform solution to this question. The situation becomes even more complex when the seller has ownership in a close company, since owners of close companies are subject to special tax rules. Should the earn-out payment, in this case, be subject to other taxation of earned income than what follows from the close company rules? This question has been discussed both in advance notices from the Council for Advance Tax Rulings (Skatterättsnämnden) and in judgements from the Supreme Administrative Court (HFD). Therefore, in order to explain the legal position, this essay will

analyse the established case law regarding the tax treatment of earn-out payments in the specific situation of the seller having ownership in a close company. In addition, the essay will analyse how recently proposed amendments of the close company rules may influence the tax treatment of earn-outs.

Sammanfattning

Vid företagsöverlåtelser är det inte ovanligt att parterna avtalar om en tilläggsköpeskillning. Detta innebär att säljaren erhåller en del av ersättningen för aktierna vid tillträdet och en del vid ett eller flera tillfällen efter att företaget har skiftat ägare. Tilläggsköpeskillningen är normalt beroende av att det företag som är föremål för affären uppnår vissa finansiella eller andra mål efter ägarskiftet. Tilläggsköpeskillningen kan också vara villkorad av att säljaren kvarstår i sin anställning i företaget under en viss tid.

Hur tilläggsköpeskillningar ska behandlas skatterättsligt är inte helt givet. En fråga som uppstår är vid vilken tidpunkt tilläggsköpeskillningen ska beskattas eftersom definitiv kapitalvinst eller kapitalförlust inte alltid kan beräknas vid tidpunkten för avyttring. En annan fråga är hur en tilläggsköpeskillning ska beskattas hos en person som vid avyttringen var begränsat skattskyldig men som vid utbetalningen av tilläggsköpeskillningen är obegränsat skattskyldig.

Frågan om i vilket inkomstslag tilläggsköpeskillningen ska beskattas ger ibland upphov till gränsdragningsproblem, särskilt i fall där tilläggsköpeskillningen förenas med ovan nämnda villkor om fortsatt anställning eller uppnådda resultat i företaget. Det finns exempel på när en tilläggsköpeskillning har beskattats som lön på grund av att den har betraktats som en kompensation till säljaren för nedlagt arbete i företaget. Det finns även fall där tilläggsköpeskillningen har beskattats som en kapitalvinst eftersom den har betraktats som en ren behållning av de försålda aktierna. Då skattesatsen på lön är högre än på kapital är det ur säljarens perspektiv önskvärt att på förhand veta hur tilläggsköpeskillningen ska beskattas. Frågan om hur tilläggsköpeskillningar ska beskattas, som lön eller som kapitalvinst, har i rättspraxis besvarats på olika sätt beroende på hur villkoren i parternas avtal har utformats samt omständigheterna i övrigt. Situationen blir särskilt komplex i fall där säljaren är ägare i ett fåmansföretag eftersom speciella beskattningsregler då är tillämpliga. Ska tilläggsköpeskillningen i denna situation vara föremål för annan beskattning i inkomstslaget tjänst än vad som

följer av de särskilda reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag? Frågan har ställts i ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och varit uppe till prövning i Högsta förvaltningsdomstolen ett antal gånger. Då viss osäkerhet råder kring hur tilläggsköpeskillingar som erhålls av ägare i fåmansföretag ska beskattas, analyseras de uttalanden som hitintills framkommit i rättspraxis. Nyligen presenterades dessutom en utredning om ändrade regler för beskattning av ägare i fåmansföretag. Hur de framtida lagändringarna kan komma att påverka beskattningen av tilläggsköpeskillingar är därför också föremål för utredning i denna uppsats.

Förord

Tack till min handledare jur. dr. Peter Nilsson för värdefulla synpunkter till uppsatsen.

Tack till Moll Wendén Advokatbyrå för ett varmt mottagande och en givande uppsatspraktik.

Tack till Alex Jönsson för stöd och motivation.

Malmö den 3 januari 2017

Hanna Mattisson

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKV A	Skatteverket allmänna råd
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det är häftigt att betala skatt

Mona Sahlin

Liksom lagparagrafer kan ovanstående citat tolkas på flera olika sätt. Adjektivet *häftig* kan enligt Svenska Akademiens ordlista betyda *intensiv* eller *tilltalande*. Oavsett vilket ersättningsord man väljer ger emellertid både intensiv och tilltalande intrycket av att handlingen - att betala skatt - är förknippad med starka känslor. Även om de flesta kan hålla med om att skatt i grunden behövs för att ett samhälle ska fungera, är själva utformningen av skattesystemet en helt annan fråga som ofta ger upphov till intensiv debatt. Och när beskattningsreglerna väl har satts på pränt kan tillämpningen av dessa i vissa fall väcka häftiga reaktioner. Ett knippe lagparagrafer som ständigt är föremål för diskussion är de så kallade 3:12-reglerna om hur utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ska beskattas. Den 3 november 2016 offentliggjordes en ny utredning med lagändringsförslag avseende 3:12-reglerna. Utredarna hade till huvuduppdrag att undersöka hur 3:12-reglerna ska utformas för att mer effektivt motverka att aktiva delägare i fåmansföretag omvandlar högre beskattad arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst genom utdelning eller försäljning av aktierna. Regeringen menade nämligen att reglerna på senare år blivit mer förmånliga vilket ansågs kunna undergräva reglernas legitimitet.¹

Fåmansföretagarens förhållande till skatt handlar i grunden om planering och riskminimering. Företagaren vill veta om, när och hur beskattning ska ske för att kunna planera för sin och företagets framtid. Om företagaren inte har tillgång till denna kunskap eller agerar efter felaktig eller

¹ Utredningen tillsattes den 13 mars 2014 under en borgerlig koalitionsregering. Utredningen fick nya direktiv den 15 januari 2015 under en regering bestående av Socialdemokraterna och Miljöpartiet. Se vidare under avsnitt 5.3.

feltolkad information kan detta få konsekvenser både för dennes privata ekonomi och företaget. Så kallade *tilläggsköpeskillingar* tillhör de skattepliktiga inkomster där det råder viss osäkerhet kring hur beskattning ska ske. En tilläggsköpeskillning kan beskrivas som en modell för finansiering, värdering och riskminimering vid företagsöverlåtelser. Tilläggsköpeskillingar används relativt ofta i samband ägarskifte i fåmansföretag. Då det kan röra sig om förhållandevis stora belopp är frågan om när och hur beskattning ska ske inte helt oväsentlig. Frågan blir särskilt komplicerad när en tilläggsköpeskillning avtalas i samband med försäljning av aktier i ett fåmansföretag. Ska tilläggsköpeskillningen beskattas som lön eller som kapitalvinst hos ägaren? Då utgången är avgörande för hur mycket skatt ägaren ska betala är det av yttersta vikt att ägaren på förhand vet hur tilläggsköpeskillningen ska klassificeras skatterättsligt. Har väl konstaterats att tilläggsköpeskillningen ska beskattas som en kapitalvinst uppkommer nästa fråga; vilka beskattningsregler är tillämpliga? Med tanke på att 3:12-reglerna har ändrats ett flertal gånger på relativt kort tid, och att de med största sannolikhet kommer att ändras igen, gäller det att veta enligt vilka 3:12-regler skatten på tilläggsköpeskillningen ska beräknas. Beroende på vilken fördelning mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital som ska göras, vilka procentsatser som ska gälla samt vilka övriga beräkningsregler som ska tillämpas kommer följaktligen det reella skatteuttaget att variera.

Det må vara häftigt att betala skatt så länge häftigheten består i samhällsnyttan och inte i chocken över oförutsedda skatteuttag. För att ägare i fåmansföretag ska undvika detta och istället kunna göra en realistisk planering inför ägarskifte krävs därför att de på förhand vet hur olika typer av inkomster - i detta fall tilläggsköpeskillingar - ska beskattas.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda hur tilläggsköpeskillingar som avtalas i samband med försäljning av aktier i fåmansföretag behandlas skatterättsligt i Sverige. Utredningen fokuserar på hur säljaren, tillika den aktiva ägaren i

fåmansföretaget, ska beskattas och hur fördelningsreglerna för kapitalvinst i 57 kap. IL under vissa förutsättningar påverkar denna beskattning. Frågan hur tilläggsköpeskillingar som erhålls av ägare i fåmansföretag ska beskattas - som lön eller som kapitalvinst - är viktig eftersom klassificeringen avgör hur mycket skatt ägaren ska betala. I fall där tilläggsköpeskillingen anses utgöra kapitalvinst är frågan hur kommande lagändringar avseende beskattning av ägare i fåmansföretag skiljer sig jämfört med gällande rätt. Uppsatsen utreder därför den skatterättsliga hanteringen av tilläggsköpeskillingar både enligt nuvarande och förestående lagstiftning.² Detta kan brytas ned till följande huvudfrågor.

- Vilken är huvudregeln för när en tilläggsköpeskillning ska tas upp till beskattning?
- I vilka fall ska en tilläggsköpeskillning betraktas som lön respektive kapitalvinst?
- Hur beskattas kapitalvinst respektive kapitalförlust på grund av en tilläggsköpeskillning hos ägare i fåmansföretag?
- Hur kan förestående ändringar av de särskilda beskattningsreglerna för ägare i fåmansföretag komma att påverka beskattningen av tilläggsköpeskillingar?

1.3 Avgränsning

Utredningen koncentrerar sig till tilläggsköpeskillingar som avtalas i samband med avyttring av aktier. Tilläggsköpeskillingen är ett verktyg som används för att tjäna intressen både på säljarens och köparens sida. I fokus för utredningen står emellertid säljaren och de skattemässiga konsekvenser som träffar säljaren i egenskap av ägare i ett fåmansföretag vid avtal om tilläggsköpeskillning. Varken beskattning av den juridiska personen eller köparen är föremål för denna uppsats. Valet att enbart beröra transaktioner där säljaren är ägare i ett fåmansföretag har gjorts eftersom det för ägare i

² Det bör understrykas att det i skrivande stund inte fattats beslut om att anta de i SOU 2016:75 föreslagna lagändringarna.

fåmansföretag inte är helt givet vilka inkomster som är att hänföra till arbetsinsatser i företaget och vilka inkomster som ska betraktas som ren utdelning eller kapitalvinst. Det är därför intressant att studera sambandet mellan de särskilda beskattningsregler som gäller för ägare i fåmansföretag och beskattningen av tilläggsköpeskillingar. I uppsatsen är det svensk lagstiftning och rättspraxis som ligger till grund för utredningen. Det görs således ingen komparativ analys av utländsk rätt. Angående frågan om i vilka fall en tilläggsköpeskillning ska beskattas som lön och i vilka fall den ska beskattas som kapitalvinst diskuteras denna endast ur ett skatterättsligt perspektiv; frågan om vilket inkomstslag som är ”rätt” ur principiell eller ekonomisk synvinkel behandlas således inte.

1.4 Metod

För att besvara frågeställningen används rättsdogmatisk metod. Rättskällorna studeras, utreds och tolkas i syfte att fastställa gällande rätt. Rättsdogmatisk metod har valts eftersom jag anser att metoden är lämplig att använda i en utredning på det skatterättsliga området där förarbeten, författningar och rättspraxis väger tungt som rättskällor. Då beskattning av enskilda betraktas som en ingripande åtgärd tolkas lagen i regel restriktivt och enligt sin ordalydelse. En annan anledning till att rättsdogmatisk metod används i utredningen är att denna metod är vanlig i praktiken i samband med juridisk rådgivning. Då uppsatsen riktar sig till praktiserande jurister anser jag därför denna metod vara ändamålsenlig.

1.5 Material

Materialet för utredningen utgörs av författningar, förarbeten, rättspraxis, administrativ praxis och doktrin. Begreppet *rättspraxis* avser domar från HFD, domar från Kammarrätterna och förhandsbesked från SRN. Begreppet

administrativ praxis avser Skatteverkets *allmänna råd* och *rättsliga ställningstaganden*.

Avseende författningar på området har för utredningen IL störst betydelse, främst de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. respektive de särskilda reglerna om beskattning av ägare i fåmansföretag i 56 och 57 kap. Den juridiska informationstjänsten Zeteo, särskilt dess lagkommentarer till de för utredningen relevanta kapitlen i IL, har använts som hjälpmedel i tolkningen av lagstiftning och som ingång till rättspraxis och doktrin.

Förarbetena till IL, särskilt i de delar de berör beskattningen av ägare i fåmansföretag, är av relevans för utredningen då de beskriver syftena bakom lagstiftningen och ger stöd vid tolkningen av vissa begrepp. Den 3 november 2016 publicerades den senaste utredningen avseende särregleringen av ägare i fåmansföretag, SOU 2016:75. Då SOU 2016:75 för närvarande utgör den främsta grunden för hur de framtida lagändringarna kan komma att se ut har den utgjort viktigt material för denna uppsats.

Angående rättspraxis avseende tilläggsköpeskillingar finns ett fåtal domar från HFD. Då beskattningstidpunkten för tillkommande belopp ändrades i samband med 1990 års skatterätsreform saknar vissa av de äldre domarna från HFD relevans i fråga om beskattningstidpunkt, men har betydelse i andra frågor. Mitt mål har varit att analysera alla domar från HFD, både äldre och nyare, som handlar om tilläggsköpeskillingar i samband med företagsöverlåtelser, eftersom domarna är så pass få till antalet. Med reservation för någon enstaka dom kan ha missats har detta mål uppnåtts. Även en del domar från Kamrarrätterna har använts i den mån dessa har ansetts relevanta för utredningen. Viktigt att notera är att Kamrarrätternas domar inte är prejudicerande och har ett begränsat rättskällevärde.

Inom skatterätten står även myndighetspublikationer för en stor del av den rättsliga informationen. En viktig källa är SRN:s *förhandsbesked*. Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för Skatteverket och för allmän förvaltningsdomstol i förhållande till den som beskedet angår. Beskedet är bindande bara under den giltighetstid som anges i beskedet och bara om den som det gäller begär det. Förhandsbeskedet upphör att vara

bindande om en författningsändring påverkar den fråga som avses i beskedet. Förhandsbesked kan överklagas till HFD och för detta krävs inget prövningstillstånd.³ Om förhandsbeskedet inte överklagas har förhandsbeskedet även ett visst rättskällevärde. På grund av förhandsbeskedens stora inflytande inom skatterätten har jag valt inkludera dessa under begreppet rättspraxis.

En annan myndighet som publicerar rättslig information är Skatteverket. *Allmänna råd* är Skatteverkets generella rekommendationer om tillämpningen av författningar. Råden beskriver hur någon kan eller bör handla i ett visst avseende. Allmänna råd ges ut i en serie i publikationen Skatteverkets allmänna råd (SKV A). De allmänna råden utgör administrativ praxis inom Skatteverket men är varken bindande för myndighetens egna tjänstemän eller någon annan.⁴ Skatteverket får besluta om *föreskrifter* enligt särskilda bemyndiganden. Föreskrifterna är liksom lagar och förordningar bindande. De kungörs i Skatteverkets författningssamling (SKVFS). Skatteverkets *rättsliga ställningstaganden* innehåller en redogörelse för Skatteverkets uppfattning i rättsliga frågor. De är styrande för Skatteverkets verksamhet men vägledande för allmänheten. I uppsatsen har främst Skatteverkets rättsliga ställningstaganden använts som material. Viktigt att komma ihåg är att dessa i det närmaste är att betrakta som en partsinlaga där Skatteverket argumenterar för sin ståndpunkt i en rättslig fråga. Rättsliga ställningstaganden har därför värde som rättskälla i den mån de ges en välarbetad motivering med stöd i lag, förarbeten och rättspraxis. Skatteverkets olika uttalanden är som rättskälla närmast jämförbara med doktrinen men bör ändå behandlas för sig, bland annat eftersom Skatteverkets uttalanden tillmäts stor betydelse inom skatteförvaltningen.⁵ Ett annat argument för uttalandenas relevans som rättskälla är att de även beaktas av domstolarna i stor utsträckning. Dock har domar från HFD alltid företräde som rättskälla.

³ Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

⁴ Pahlsson (2013), s. 103.

⁵ Pahlsson (2013), s. 107.

Rörande doktrin på området diskuteras den skatterättsliga hanteringen av tilläggsköpeskillingar relativt lite. Vanligare är att den handelsrättsliga eller rent affärsmässiga aspekten av tilläggsköpeskillingar behandlas inom litteraturen. Doktrin avseende beskattningen av ägare i fåmansföretag på ett mer allmänt plan är däremot både riklig och gedigen.

En av de mest aktiva författarna på området är Mats Tjernberg, professor i offentlig rätt och docent i finansrätt vid Lunds Universitet. Tjernbergs forskning har till stor del varit inriktad på beskattning av fåmansföretag och har bland annat resulterat i doktorsavhandlingen *Fåmansaktiebolag* från 1999 och boken *Beskattning av fåmansföretag* som utkom i sin sjätte upplaga år 2006. Trots att boken idag har tio år på nacken är innehållet till övervägande del fortfarande aktuellt.

En bok som nyligen utkommit i väsentligt omarbetad upplaga är *Generationsskiften och blandade fång: en praktisk handledning* (2016) av bland andra Peter Nilsson, Urban Rydin och Maria Rommerud. Boken vänder sig till alla som arbetar med generationsskiftesfrågor. Boken beskriver det skatterättsliga regelverket och tar upp en mängd illustrerande rättsfall. Ett av bokens kapitel berör reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag särskilt. Detta kapitel tar inte upp tilläggsköpeskillingar specifikt men ger en pedagogisk genomgång av de allmänna reglerna. Boken kompletterar Tjernbergs böcker genom att dels ge en mer uppdaterad beskrivning av reglerna, dels behandla reglerna ur ett mer praktiskt perspektiv.

Bland övriga författare vars publikationer använts som referenser finns Ulf Tivéus, Senior Adviser på Skeppsbron Skatt, som bland annat är en av medförfattarna till *Inkomstskattelagen: en kommentar* vilken uppdateras kontinuerligt. Tivéus böcker *Skatt på kapital* (2010) och *Tretolv: skatt på kvalificerade andelar* (2014) har varit användbara i denna uppsats på grund av att de är djupgående men samtidigt lättillgängliga.

1.6 Forskningsläge

Då det inom svensk juridisk doktrin helt saknas litteratur som särskilt behandlar tilläggsköpeskillingar ur ett skatterättsligt perspektiv fyller en sammanställning och analys av gällande rätt ett tomrum. De examensarbeten författade av studenter på juristprogrammet som avhandlar tilläggsköpeskillingar berör inte förhållandet mellan beskattning av tilläggsköpeskillingar och reglerna i 57 kap. IL särskilt.

I samband med företagsöverlåtelser lägger såväl säljare som köpare stor omsorg på att utforma detaljreglerande avtal i syfte att uppnå en balanserad riskfördelning. Avsaknaden av en övergripande rättslig vägledning avseende beskattning av tilläggsköpeskillingar är enligt min åsikt något förvånande med tanke på att det kan röra sig om relativt stora summor. Denna uppsats fyller därför en funktion såväl inom den akademiska världen som inom den praktiska affärsjuridiken.

1.7 Begrepp

Reglerna i 57 kap. IL om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag fanns tidigare i 3 § 12 mom. SIL och kallas därför för *3:12-reglerna*. Då denna benämning får anses väl inarbetad används den även i denna uppsats. Begreppet 3:12-reglerna används således synonymt med reglerna i 57 kap. IL.

I uppsatsen används begreppet *rättspraxis* som en gemensam benämning för domar från HFD, domar från Kammarrätterna och förhandsbesked från SRN. Viktigt att notera är dock att domar och förhandsbesked har olika rättskällevärde beroende på i vilken instans de har avgjorts, vid vilken tidpunkt de har meddelats och om de har överklagats.⁶

I denna uppsats innefattar begreppet *administrativ praxis* Skatteverkets *allmänna råd* och *rättsliga ställningstaganden*. Som rättskälla

⁶ Se vidare avsnitt 1.5.

skiljer sig administrativ praxis från rättspraxis på så vis att administrativ praxis endast är vägledande inom myndigheten, i detta fall Skatteverket, medan rättspraxis utgör gällande rätt.⁷ Rättspraxis i sig är ett komplext system av utlåtanden från olika rättsliga instanser, där varje utlåtandes betydelse för rättstillämpningen avgörs av avsändarens hierarkiska position och tidpunkten för utlåtandet. Vad som egentligen är ”gällande rätt” är därför ett uppsatsämne i sig. Administrativ praxis kan bli en del av gällande rätt genom att rättspraxis hänvisar till administrativ praxis. Det ska också framhållas att administrativ praxis bygger på förarbeten, rättspraxis och myndighetens egen tolkning av gällande rätt, och alltså inte är en produkt som myndigheten själv har ”hittat på”.

1.8 Disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse för begreppet tilläggsköpeskillning i kapitel 2. Kapitlet förklarar vad en tilläggsköpeskillning är, vilka syften tilläggsköpeskillningen tjänar samt när och hur beskattning enligt huvudregeln i 44 kap. 28 IL ska ske gällande både kapitalvinst och kapitalförlust. Kapitel 2 tar även upp förhållandet mellan beskattningstidpunkten och reglerna om begränsat skattskyldiga i 3 kap. IL. Slutligen förklaras att en tilläggsköpeskillning kan kategoriseras som inkomst av tjänst *eller* inkomst av kapital beroende på hur den är utformad. I kapitel 2 ges endast en kort inledning till denna fråga; frågan om till vilket inkomstslag en tilläggsköpeskillning ska hänföras utvecklas vidare i de kapitel som följer.

Kapitel 3 handlar om skiljelinjen mellan lön och kapitalvinst. När ska en inkomst beskattas i inkomstslaget tjänst och när ska en inkomst beskattas i inkomstslaget kapital? Kapitlet innehåller en rad illustrerande rättsfall som kan ge ledning till i vilket inkomstslag en tilläggsköpeskillning ska beskattas.

Kapitel 4 redogör för hur beskattning ska ske när väl har avgjorts till vilket inkomstslag tilläggsköpeskillningen ska hänföras. I fall där

⁷ Pahlsson (2013), s. 103.

tilläggsköpeskillingen betraktas som en kapitalvinst beskattas denna med olika skattesatser beroende på om de sålda aktierna är kvalificerade andelar eller inte. Kapitel 4 redogör således för hur kapitalvinst på andelar som inte är kvalificerade respektive kvalificerade andelar ska beskattas. Syftet med kapitel 4 är att belysa skillnaden i skatteuttag beroende på dels till vilket inkomstslag inkomsten hänförs, dels vilka slags andelar aktierna anses utgöra.

Kapitel 5 diskuterar 3:12-reglerna. Inledningsvis ges en kort bakgrund till reglerna och en beskrivning av deras syfte och utformning. Kapitel 5 redogör både för 3:12-reglernas nuvarande utformning och för den utredning som är tänkt att ligga till grund för kommande lagändringar. Framställningen i kapitel 5 innehåller även en beskrivning av de bestämmelser i 3:12-reglerna som är relevanta för beskattningen av tilläggsköpeskillingar. Då flertalet begrepp i 3:12-reglerna definierats genom rättspraxis, rymmer kapitel 5 även flertalet rättsfall i syfte att ge en förståelse för begreppens innebörd.

Kapitel 6 tar upp relevant rättspraxis avseende tilläggsköpeskillingar. Rättsfallen illustrerar olika scenarier som kan uppstå vid ägarskifte i ett fåmansföretag kombinerat med avtal om en tilläggsköpeskillning. I kapitel 5 ges både exempel på när en tilläggsköpeskillning beskattats som lön och när en tilläggsköpeskillning beskattats som kapitalvinst.

Avslutande kapitel 7 analyserar vad som framkommit i föregående kapitel angående tilläggsköpeskillningens skatterättsliga kontext, beskattningstidpunkt, tillämpligt inkomstslag samt 3:12-reglernas betydelse. Rättsläget avseende beskattning av tilläggsköpeskillingar som avtalas i samband med ägarskifte i fåmansföretag sammanfattas och analyseras. Jag gör även en framtidsspaning om hur de nya 3:12-reglerna kan komma att påverka beskattningen av tilläggsköpeskillingar.

2 Tilläggsköpeskilling

2.1 Användningsområde och syfte

Vid företagsöverlåtelser finns möjligheten att avtala om att säljaren ska erhålla en del av betalningen vid tillträdet och en del vid en eller flera senare tidpunkter. Överenskommelsen för betalningen kan se olika ut, men grundprincipen är att en fast grundköpeskilling utgår vid tillträdet och att en tilläggsköpeskilling betalas ut vid ett senare tillfälle. Tilläggsköpeskillingen kan vara ett fastställt belopp eller ett rörligt. En rörlig tilläggsköpeskilling är beroende av framtida händelser som vid tidpunkten för ägarskiftet inte helt går att förutse. En tilläggsköpeskilling kan exempelvis vara villkorad av att det företag som är föremål för affären har uppnått ett visst resultat vid en viss tidpunkt. Det kan även handla om att företaget ska åstadkomma vissa framsteg i ett forskningsprojekt, öka sin försäljning eller värva nya kunder. Tilläggsköpeskillingar kan också villkoras av att vissa nyckelpersoner stannar kvar i verksamheten under en viss tid efter förvärvet.⁸

Ett normalt intervall för utbetalningen av tilläggsköpeskillingen är två till fem år.⁹ En kortare tidsperiod kan ligga i säljarens intresse då detta innebär snabbare betalning och mindre risk på dennes sida. För att förkorta tidsperioden kan säljaren uppställa villkor om så kallad accelererad betalning i parternas avtal. Detta innebär att säljaren får betalt i snabbare takt om det inträffar negativa omständigheter som beror av köparen, exempelvis att köparen i sin tur avyttrar verksamheten eller att företaget kommer på obestånd.¹⁰ Köparen kan å sin sida ha intresse av en accelererad betalning då denna kan understiga det högsta belopp som annars skulle ha utgått.

Säljaren kan även införa klausuler som begränsar köparens rätt att styra över företaget för att köparen inte ska kunna påverka de variabler som bestämmer storleken på tilläggsköpeskillingen. Sådana klausuler kan

⁸ Käck (2015), s. 13.

⁹ Berg (2012).

¹⁰ Berg (2012).

bland annat innehålla förbud om fusion, förbud mot försäljning av verksamhetsgrenar och förbud mot att förändra verksamhetens inriktning.¹¹ I avtalet kan även särskilda villkor om säljarens insyn i företaget uppställas. Detta för att säljaren ska kunna påverka väsentliga åtgärder i företaget som kan påverka utfallet av tilläggsköpeskillingen. Ur köparens perspektiv är sådana villkor emellertid negativa eftersom köparen vill ha full kontroll över företaget. Säljarens insyn i företaget brukar därför förenas med konkurrensbegränsande klausuler.¹²

I samband med ägarskiftet i företag är det inte ovanligt att parterna har olika uppfattningar om företagets värde. Då värdet inte är konstant utan beroende av lönsamheten i verksamheten vid varje given tidpunkt, även avhängigt framtida händelser, kan det vara svårt, också för en oberoende part, att bestämma ett ”rättvisande” pris. Utöver de värderingsmodeller som finns kan ett avtal om en tilläggsköpeskillning vara ett sätt för köparen att hantera osäkerheten kring hur företaget kommer att prestera i framtiden. Det är bland annat därför rörliga köpeskillningar används mer frekvent i tider av sämre ekonomi.¹³ Oavsett hur ekonomin ser ut för tillfället finns, framför allt i mindre ägarledda företag, en risk för att företaget inte fortsätter att vara framgångsrikt efter ägarskiftet. Detta på grund av att verksamheten kan vara starkt knuten till den forne ägaren via exempelvis unik kunskap och ett upparbetat kontaktnät. Därför används tilläggsköpeskillingen också som ett incitament för att den forne ägaren, som eventuellt fortsätter att vara anställd eller inneha en ledande position i företaget, ska verka för företagets bästa även efter överlåtelsen.¹⁴ Detta ger även säljaren skäl att inte driva eller på annat sätt vara engagerad i konkurrerande verksamhet, eftersom det kan komma att påverka storleken på ersättningen av försäljningen. Tilläggsköpeskillingen fungerar således som en slags kompromiss för att överbrygga säljarens och köparens motstridiga uppfattningar om företagets värde och för att säkra företagets värde i framtiden.

¹¹ Käck (2015), s. 13.

¹² Berg (2012).

¹³ Berg (2012).

¹⁴ Käck (2015), s. 13.

Tilläggsköpeskillingen kan också betraktas som en riskfördelare. Säljaren får bära en del av köparens risk för att företaget går med sämre resultat i framtiden genom att avvakta en del av betalningen. Detta innebär dock att köparen får vara beredd att betala ett något högre pris än vad som skulle ha utgått vid tidpunkten för ägarskiftet på grund av att företaget ger ett bättre resultat än förväntat. Ur ett större ekonomiskt perspektiv kan en tilläggsköpeskillning även vara gynnsam för själva verksamheten, anställda, kunder och leverantörer, eftersom den ger säljaren incitament att verka för företagets bästa även efter affären, vilket innebär en viss trygghet för företagets fortsatta framgång.

Ytterligare en fördel med att avtala om en tilläggsköpeskillning är att affären kan genomföras trots att köparen kanske inte har tillräcklig finansiering vid tillfället. Tilläggsköpeskillingen kan således även betraktas som en slags finansieringsmodell.¹⁵

2.2 Beskattningstidpunkt

2.2.1 Kapitalvinster

För att en kapitalvinst ska tas upp till beskattning vid avyttringen krävs att den är känd det år avyttringen sker. För tillkommande belopp vars storlek inte är känd under avyttringsåret, såsom tilläggsköpeskillningar, finns en särskild bestämmelse i 44 kap. 28 § IL. Enligt bestämmelsen görs vid tidpunkten för utbetalning av tilläggsköpeskillingen en ny vinstberäkning med tillämpning av de regler som gällde vid avyttringstidpunkten. Det är emellertid det senare beskattningsårets skattesats som ska tillämpas.¹⁶ Den del av vinsten som inte redan har beskattats ska tas upp vid beskattningen för det år då storleken av det tillkommande beloppet kan beräknas. Kommer betalningen från köparen är detta en presumtion för att köpeskillingen åtminstone upp till detta belopp är möjlig att bestämma.¹⁷ Även vid avtal om en tilläggsköpeskillning som faller

¹⁵ Berg (2012).

¹⁶ Skatteverket, Rättslig vägledning 2016, Kapitalvinstbeskattning.

¹⁷ Prop. 1989/90:110 s. 712.

ut under flera år, exempelvis när den är beroende av det sålda företagens vinst i fem år framåt, ska ersättningen beskattas enligt 44 kap. 28 § IL. Det är alltså inte någon förutsättning att köpeskillingen betalats ut. Tilläggsköpeskillingen beskattas på samma sätt oavsett om den faller ut årligen efter det att bokslut för varje år fastställts eller om den betalas ut som en totalsumma efter femårsperiodens utgång.¹⁸ Reglerna om periodiska utbetalningar i 44 kap. 36 § IL torde därför inte kunna bli tillämpliga.¹⁹ Om tilläggsköpeskillingen däremot är eller bedöms vara ersättning för utfört arbete efter avyttringen kan ersättningen komma att beskattas som lön.²⁰

Beskattningstidpunkten för tillkommande belopp ändrades i samband med 1990 års skatterätsreform på så vis att beskattning nu sker vid den tidpunkt beloppet är känt till sin storlek. Enligt äldre rätt skulle tillkommande belopp beskattas vid den tidpunkt de kunde disponeras enligt den så kallade *första kronans princip*. Om beskattning har skett vid 1991 eller tidigare års beskattning av grundköpeskillingen men inte av den då okända tilläggsköpeskillingen ska den sistnämnda enligt 4 kap. 70 § ILP tas upp till beskattning när den kan disponeras. Beräkningen av det slutliga resultatet ska därmed ske enligt de regler som tillämpades när grundköpeskillingen beskattades. För tilläggsköpeskillning på andelar i fåmansföretag beskattas ingen del av denna i inkomstslaget tjänst.²¹

I SOU 2016:75 framhålls att om köpeskillingen består av en fast och en rörlig del ska den fasta delen tas upp till beskattning samma år som aktierna avyttras och den rörliga delen det år den kan beräknas. Den tillkommande köpeskillingen ska ingå i en ny beräkning av den rörliga delen och då ska de beräkningsregler som gällde vid avyttringen tillämpas. Det betonas i SOU 2016:75 att begreppet *beräkningsregler* innebär regler om hur beskattningsunderlaget ska räknas fram. Man anser det vara klart ”att det endast är den del av vinsten som överstiger vad som redan beskattats vid avyttringen som ska tas upp”.²²

¹⁸ Tivéus (2010), s. 41.

¹⁹ Prop. 1989/90:110 s. 397 f.

²⁰ Prop. 1989/90:110 s. 397 f.

²¹ 4 kap. 70 § ILP.

²² SOU 2016:75 s. 248.

2.2.2 Kapitalförluster

Bestämmelsen i 44 kap. 28 § IL är tillämplig även i en förlustsituation.²³ Hur beräkningen ska ske är däremot inte klart eftersom kapitalförluster inte får dras av förrän när de är definitiva.²⁴ Regeringen aviserade i förarbete till IL att en lösning på detta problem skulle utredas men så verkar inte ha skett.²⁵ Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande lämnat en egen bedömning.²⁶ Enligt Skatteverket får ingen del av förlusten dras av förrän det står klart hur stor tilläggsköpeskillingen blir. Detta gäller fall där en försäljning leder till en kapitalförlust men förlustens storlek är osäker beroende på en eventuellt tillkommande tilläggsköpeskillning vars storlek är okänd. Avseende kapitalförlust som med säkerhet kan räknas fram för avyttringsåret, men det belopp med vilket förlusten slutligen kommer uppgå till är beroende av en eventuell tilläggsköpeskillning som är maximerad till ett visst belopp, gör Skatteverket följande bedömning. En definitiv kapitalförlust kan beräknas redan för avyttringsåret. Vid beräkningen inkluderas den ännu inte utbetalda tilläggsköpeskillingen. När denna vid ett senare år eventuellt faller ut kan det slutliga resultatet beräknas. Hänsyn tas till om det maximala beloppet betalas ut eller om överlåtaren erhåller en mindre summa. Vid erhållande av maximal tilläggsköpeskillning blir det slutliga resultatet således ”plus minus noll”. Vid erhållande av en mindre summa blir det slutliga resultatet en förlust för vilken avdrag kan medges.²⁷

2.2.3 Rättspraxis

I RÅ 1976 ref. 36 hade A år 1948 ärvt en fjärdedel i en fastighet som han år 1960 sålde till B för ett visst belopp. I överlåtelseavtalet angavs att om

²³ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 538.

²⁴ 44 kap. 26 § IL.

²⁵ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 539.

²⁶ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 175287-07/111.

²⁷ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 175287-07/111.

fastigheten skulle säljas för ett pris som översteg fyra gånger det belopp B hade betalat, skulle A erhålla en fjärdedel av det överskjutande beloppet och att, om försäljning skulle ske till ett belopp understigande fyra gånger det belopp B hade betalat, A istället skulle betala i enlighet med samma princip. År 1967 såldes fastigheten till ett pris överstigande fyra gånger det belopp B hade betalat till A. A erhöll sin andel av kapitalvinsten enligt avtalet mellan A och B. HFD ansåg att den försäljning av A:s andel i fastigheten som hade skett år 1960 skedde till ett pris som enligt avtal slutligen skulle fastställas först i samband med att B avyttrade fastigheten. Med det belopp A hade erhållit under 1967 hade köpeskillingen vid 1960 års försäljning således slutligen bestämts. Enligt HFD skulle frågan om beskattning av vad A år 1967 hade erhållit, trots att beloppet influerades först år 1967, bedömas med utgångspunkt i de vid försäljningen år 1960 gällande reglerna om beskattning av kapitalvinst.

I dom i mål nummer 1295-11 meddelad av Kammarrätten i Stockholm hade A ingått avtal om att till visst pris sälja aktier med villkor om att viss del av köpeskillingen skulle utges i kontanter och viss del i form av bland annat en revers. Den framtida delen av köpeskillingen var enligt A beroende av det sålda företags framtida resultat och skulle betalas ut i tre steg. Enligt avtalet skulle två tilläggsköpeskillingar utgå om vissa framtida förutsättningar infriades. A hade erhållit den ena tilläggsdelen av köpeskillingen i form av så kallad "Escrow Amount" men inte den slutliga delen kallad "Promissory Note". I deklARATIONEN hade A vid kapitalvinstberäkningen endast redovisat den del av köpeskillingen som utgått i kontanter. Enligt Skatteverket var storleken på köpeskillingen bestämd när avtalet om försäljning ingicks. I Skatteverkets mening var kapitalvinstens storlek inte beroende av en framtida händelse på sådant sätt att den inte hade kunnat fastställas vid den tidpunkt då aktierna avyttrades. Enligt Kammarrätten, som gick på Skatteverkets linje, borde även den del av köpeskillingen som skulle utgå i form av en revers ha redovisats vid kapitalvinstberäkningen i samband med avyttringen. Då inga omständigheter till stöd för att det slutliga resultatet inte kunde beräknas vid tidpunkten för aktieavyttringen framkommit i målet enligt Kammarrätten,

hade A lämnat oriktiga uppgifter i sin deklARATION. A hade inte visat att tilläggsköpeskillingen var beroende av företagets framtida resultat och att den kunde understiga det vid aktieavyttringen överenskomna beloppet såsom han hävdade. Kammarrätten framhöll vidare att det inte kunde anses ursäktligt att inte redovisa den del av köpeskillingen som utgått i form av en revers.

I dom i mål nummer 4014-12 meddelad av Kammarrätten i Göteborg var bland annat fråga om vid vilken tidpunkt beskattning skulle ske avseende en kapitalvinst som uppkommit på grund av en aktieavyttring. Enligt försäljningsavtalet skulle utöver grundköpeskillingen ett visst belopp erläggas i omgångar under ett visst antal år beroende på utvecklingen av en viss affärsplan. Kammarrätten menade därför att den totala köpeskillingen var känd till sitt belopp redan under avyttringsåret, även om betalningstidpunkterna varit beroende av efterkommande omständigheter. Hela köpeskillingen skulle därför tas upp till beskattning vid beskattningen för avyttringsåret.

2.2.4 Andelsbyte med kontant tilläggsköpeskillning

Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande berört frågan om andelsbyte med kontant tilläggsköpeskillning. Enligt ställningstagandet ska bestämmelsen i 44 kap. 28 § IL tillämpas; tilläggsköpeskillingen ska tas upp till beskattning under det år den erhålls eller då dess storlek kan beräknas.²⁸ Kapitalvinstberäkningen på grund av tilläggsköpeskillingen görs med utgångspunkt i förhållandena vid andelsbytet och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid den tidpunkten. En ny beräkning av kapital- respektive tjänstebelopp enligt bestämmelserna i 48 a kap. 8 § IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten ska göras. Detta görs för att begränsa det belopp som maximalt ska tas upp i inkomstslaget tjänst vid en framtida

²⁸ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 839177-09/111.

försäljning.²⁹ Förfarandet kan illustreras med följande exempel: beskattningsår 1 genomförs ett andelsbyte med kvalificerade andelar i ett fåmansföretag. Den skattskyldige erhåller viss del av ersättningen för de bortbytta andelarna i form av kontant betalning. Utdelning respektive kapitalvinst beräknas enligt 48 a kap. 8 § IL och fördelningsreglerna i 57 kap. IL. Den kontanta ersättningen beskattas i inkomstslaget kapital. Beskattningsår 2 erhåller den skattskyldige tilläggsköpeskilling för det bortbytta andelarna i form av kontant ersättning. Ska beskattningen för beskattningsår 1 omprövas på grund av kontant tilläggsköpeskilling? Enligt 48 a kap. 9 IL ska kontant ersättning tas upp som kapitalvinst det beskattningsår när andelsbytet sker. Om andelarna var kvalificerade ska eventuell överskjutande del av den kontanta ersättningen tas upp i inkomstslaget tjänst. För tillkommande belopp, det vill säga den tilläggsköpeskilling som erhålls under beskattningsår 2, gäller bestämmelsen i 44 kap. 28 § IL. Enligt Skatteverket kan ordalydelsen i 48 a kap. 9 IL tolkas som att en tillkommande kontant ersättning ska beskattas det år som andelsbytet gjordes.³⁰ Enligt Skatteverkets egen bedömning bör, trots denna möjliga tolkning, de allmänna reglerna för beskattningstidpunkten i 44 kap. IL vara tillämpliga även i fråga om andelsbyten. Syftet med bestämmelsen i 48 a kap. 9 § IL torde enligt Skatteverket endast vara att undanta kontant ersättning från reglerna om framskjuten beskattning. En kontant tilläggsköpeskilling får i Skatteverkets mening därmed anses omfattas av bestämmelsen i 44 kap. 28 IL. Beskattningsår 2 görs således en ny beräkning enligt 48 a kap. IL med hänsyn till den totala ersättningen som erhållits under år 1 och år 2. Den kontanta tilläggsköpeskillingen beskattas i inkomstslaget kapital till den del den ryms inom det kvarvarande utrymmet och eventuell överskjutande del tas upp som inkomst av tjänst. Någon omprövning av tidigare beskattning ska därmed inte göras enligt Skatteverket. Skatteverkets uppfattning har visst stöd i förarbetena till IL, bland andra prop. 2001/02:46 s. 63 som anger att eventuell kontant ersättning ska tas upp till beskattning som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker.

²⁹ Jfr 57 kap. 24 § IL.

³⁰ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 839177-09/111.

2.2.5 Begränsat skattskyldiga

Hur ska en tilläggsköpeskilling beskattas när personen som erhåller denna är begränsat respektive obegränsat skattskyldig? Anta att en person avyttrar aktier under ett år under vilket personen anses vara *begränsat skattskyldig*. Enligt 3 kap. 19–20 §§ IL ska personen på grund av detta inte beskattas för avyttringen. Senare, under ett år under vilket personen anses ha blivit *obegränsat skattskyldig*, erhåller personen tilläggsköpeskilling på aktierna. Utgör tilläggsköpeskillingen en skattepliktig inkomst i denna situation? Enligt Skatteverket ska denna fråga besvaras nekande; tilläggsköpeskillingen är inte skattepliktig.³¹ Motsvarande gäller för en eventuell kapitalförlust; en kapitalförlust som blir definitiv först när en person har blivit obegränsat skattskyldig är inte avdragsgill om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och därmed inte skattskyldig för avyttringen enligt 3 kap. 19-20 §§ IL.³² I rättspraxis har inte denna specifika fråga berörts, men av lagtexten framgår att bestämmelsen omfattar *kapitalvinst*. Detta tyder på att tilläggsköpeskillingen måste betraktas som en kapitalvinst, och inte som lön, för att falla inom bestämmelsens tillämpningsområde. Om tilläggsköpeskillingen betraktas som lön torde den således vara skattepliktig enligt huvudregeln i 3 kap. 8 § IL.

2.3 Inkomstslag för tilläggsköpeskilling

Vad gäller de skattemässiga följderna av ett avtal om tilläggsköpeskilling kan dessa se väldigt olika ut beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. HFD har exempelvis fastställt ett förhandsbesked från SRN där man bedömde att en resultatbaserad tilläggsköpeskilling skulle beskattas som inkomst av tjänst för en delägare som förbundit sig att fortsätta sin anställning i det sålda

³¹ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 185310-08/111.

³² Skatteverkets ställningstagande dnr 131 185310-08/111.

företaget efter ägarskiftet.³³ SRN:s bedömning motiverades av att det endast var vissa anställda i ledande befattning som var berättigade till tilläggsköpeskillingen och att övriga säljande aktieägare inte erhöll någon sådan. Enligt SRN var tilläggsköpeskillingen därför snarare att anse som en form av lön eller bonus och inte som någon egentlig tilläggsköpeskillning för de sålda aktierna. De som sökte förhandsbesked hade, till grund för att tilläggsköpeskillingen skulle beskattas som inkomst av kapital, angett att det vid köp av en pågående verksamhet normalt brukar krävas att aktieägare ska kvarstå i sin anställning som en garanti för verksamhetens lönsamhet, för att tilläggsköpeskillning över huvud taget ska komma i fråga. Tilläggsköpeskillingen skulle enligt sökande därför inte vara att anse som en ersättning för den enskilde aktieägarens prestation.³⁴

Det finns även exempel på när en resultatbaserad tilläggsköpeskillning betraktats som en del av köpeskillingen och skatterättsligt behandlas därefter, det vill säga som en kapitalvinst.³⁵ I detta fall ansåg Kammarrätten i Jönköping dessutom att det saknades underlag för att kunna konstatera att den skattskyldige hade haft en företagsledande funktion och fattat strategiska beslut av stor betydelse för verksamheten. Det fanns således inte tillräckliga skäl för att kunna fastslå att den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning i företaget. Skatteverket hade yrkat att beskattning av tilläggsköpeskillingen skulle ske enligt 3:12-reglerna, alltså till viss del i inkomstslaget kapital och till viss del i inkomstslaget tjänst, eftersom den skattskyldiges aktier enligt Skatteverket var att anse som kvalificerade andelar.³⁶

I vilket inkomstslag en tilläggsköpeskillning ska beskattas är således inte helt klart, utan beror av hur överlåtelseavtalet är utformat. I de följande kapitlen utreds och utvecklas vilka omständigheter som kan vara av betydelse och hur dessa påverkar om tilläggsköpeskillingen ska beskattas i inkomstslaget kapital eller i inkomstslaget tjänst.

³³ HFD 2012 not. 58.

³⁴ SRN dnr. 54-11/D.

³⁵ Kammarrätten i Jönköping mål nr 86-87-07.

³⁶ För begreppen ”verksam i betydande omfattning” och ”kvalificerade andelar” se avsnitt 5.4.2. respektive 5.4.3.

3 Lön eller kapitalvinst

3.1 Inledning

Skiljelinjen mellan lön och kapitalvinst är inte alltid helt enkel att dra. I följande kapitel definieras och exemplifieras inkomst av tjänst respektive inkomst av kapital i syfte att ge ledning till i vilka fall en tilläggsköpeskilling ska betraktas som lön och i vilka fall den ska betraktas som kapitalvinst.

3.2 Inkomst av tjänst

Inkomstslaget tjänst definieras i 10 kap. 1 § IL. I lagtexten görs en negativ definition som även fordrar kunskap om vilka inkomster som hör till inkomstslaget näringsverksamhet respektive inkomstslaget kapital. Viss ledning ges i 10 kap. 1 § 2 st. IL där det anges att begreppet *tjänst* avser anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Paragrafen fick sin nuvarande utformning genom 1990 års skatterätsreform genom vilken inkomstslaget utvidgades till att omfatta alla ersättningar som kan hänföras till eget arbete eller egen prestation såvida inkomsten inte är undantagen från skatteplikt eller ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet eller kapital.³⁷ I 10 kap. 1 § 2 st. IL tydliggörs att inkomster på grund av prestation kan hänföras till inkomstslaget tjänst även om de saknar grund i något anställnings- eller uppdragsförhållande. I 10 kap. 3 § 1 st. 1 p. IL uppmärksammas att utdelningar och kapitalvinster på aktier med mera räknas till inkomstslaget tjänst i företag som är eller har varit fåmansföretag i den utsträckning som anges i 57 kap. IL. I rättspraxis har vissa vinster i tävlingar bedömts som inkomster som ska beskattas i

³⁷ Prop. 1989/90: 110 s. 305 ff.

inkomstslaget tjänst.³⁸ Även skadestånd har ansetts kunna hänföras till inkomstslaget tjänst i vissa fall.³⁹

Angående gränsdragningen mot inkomstslaget kapital har i RÅ 2000 ref. 56 viss del av utdelning ansetts utgöra ersättning för arbetsprestation och därför beskattats i inkomstslaget tjänst. Rättsfallet handlade om ett aktiebolag där aktieägarna bedrev olika delar av verksamheten. Alla aktier var av samma slag men enligt ett aktieägaravtal skulle utdelningen vara beroende av lönsamheten i varje aktieägarens verksamhetsgren. Den del av utdelningen på en aktie som översteg den lägsta utdelningen på någon aktie ansågs av HFD vara ersättning för aktieägarens arbetsprestation och skulle därför beskattas i inkomstslaget tjänst.

3.2.1 Rättspraxis

I RÅ 2000 ref. 56 var frågan om utdelning skulle beskattas i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital. Enligt ett aktieägaravtal skulle utdelningen i X AB variera beroende på lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren. A, som var anställd och aktieägare i X AB och som hade ansökt om förhandsbeskedet, angav i sin ansökan att X AB övervägde två olika sätt att åstadkomma en resultatberoende fördelning av vinst. Enligt det första alternativet skulle endast ett aktieslag användas. Differentierad vinstutdelning skulle regleras i aktieägaravtal. I detta avtal ger aktieägarna bolagets styrelse i uppdrag att beräkna vinstutdelningen för varje aktieägare. Aktieägarna förbinder sig att vid bolagsstämman rösta för den av styrelsen föreslagna vinstutdelningen och acceptera den föreslagna differentieringen. Att rösta emot är att anse som avtalsbrott förenat med vite. Man fastställer ett internt resultat för varje aktieägare beräknat på verksamhetsställets intäkter och kostnader. Avsikten var att detta resultat sedan skulle ligga till grund för rätten till individuell utdelning. A undrade bland annat om någon del av denna

³⁸ Se bl.a. RÅ 1989 not. 198 och RÅ 1991 not. 163.

³⁹ Se bl.a. RÅ 1987 ref. 10 och RÅ 1988 not. 533.

resultatbaserade utdelning skulle beskattas i inkomstslaget tjänst utöver vad som följer av 3:12-reglerna.

SRN anförde att utdelningen inte skulle föranleda någon annan inkomstbeskattning i inkomstslaget tjänst än vad som kan följa av 3:12-reglerna med motiveringen att aktieägaravtalet inte binder bolagsstämman i associationsrättslig mening och därför inte innebär någon omvandling av aktier. HFD anförde i sin dom, sedan SRN:s förhandsbesked överklagats, att det i allmänhet saknas anledning att behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämma betalas ut till aktieägarna som annat än utdelning. Vad som associationsrättsligt betraktas som en utdelning behöver dock inte betraktas som utdelning i skattemässigt hänseende. ”Principen bör inte heller upprätthållas i den aktiebolagsrättsligt säregna situation som nu är föremål för bedömning och som innebär att aktier av samma slag skall ge olika utdelning beroende på vem som äger dem.”⁴⁰ Då det i det aktuella fallet förelåg en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier, skulle det belopp av utdelningen på en aktie som överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie anses som ersättning för en arbetsprestation. Enligt HFD skulle detta belopp därför beskattas i inkomstslaget tjänst. 3:12-reglerna, som medför en schablonmässig fördelning mellan kapital- och tjänstebeskattnings, skulle således inte tillämpas på det överstigande beloppet.

3.3 Inkomst av kapital

Enligt 41 kap. 1 § IL omfattar inkomstslaget kapital inkomster och utgifter dels på grund av innehav av tillgångar och skulder, dels i form av kapitalvinster och kapitalförluster. Samtliga inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet faller utanför tillämpningsområdet. Paragrafen är således inte tillämplig på juridiska personer.⁴¹ Huruvida en inkomst har uppkommit i form av en kapitalvinst

⁴⁰ RÅ 2000 ref. 56.

⁴¹ Inkomster i juridiska personer omfattas av 13 kap. 2 § IL.

eller i själva verket är ett resultat av den skattskyldiges arbetsprestation är dock inte alltid givet.

3.3.1 Rättspraxis

I RÅ 2007 not. 129 var frågan om hur aktieutdelning i ett fåmansföretag som differentierades mellan två aktieslag beroende på resultatet i bolagets två regioner skulle beskattas. Av ansökan om förhandsbesked framgick följande. Delägarna i X Öst AB och X Väst AB beslutade under år 2000 att slå samman sina verksamheter genom att överlåta samtliga sina aktier i respektive bolag till ett gemensamt ägt bolag, X AB. Ägandet i X AB var uppdelat i två aktieslag, serie A och serie B. Delägarna i Öst X AB ägde A-aktier och delägarna i X Väst AB ägde B-aktier. Enligt bolagsordningen hade varje A-aktie 1,1 röst och varje B-aktie 1 röst. Aktieslagen hade däremot lika rätt i bolagets resultat och tillgångar. X AB planerade att lämna olika utdelning på de skilda aktieslagen. Utdelningen skulle baseras på de två regionernas del i X AB:s resultat och vara lika för alla delägare med samma slags aktie. Utdelningen skulle alltså inte vara kopplad till delägarens individuella prestation utan till regionens resultat som helhet. C.S. (delägare i Öst X AB och innehavare av A-aktier) och J.R. (delägare i Väst X AB och innehavare av B-aktier) ansökte om förhandsbesked hos SRN i syfte att få veta om utdelningen till någon del kunde komma att beskattas i inkomstslaget tjänst utöver vad som följer av 3:12-reglerna.

SRN anförde att utdelningen inte skulle föranleda annan beskattning i inkomstslaget tjänst än vad som följer av 3:12-reglerna med motiveringen att en bolagsstämma med civilrättslig verkan kan besluta om avsteg från grundregeln om alla aktiers lika rätt om samtliga aktieägare är överens därom. Begreppet *utdelning* har normalt samma innebörd skatterättsligt som civilrättsligt. Med hänvisning till RÅ 2000 ref. 56 anfördes att denna princip dock inte gäller undantagslöst. I det aktuella fallet förelåg en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier. Bolagsstämman skulle besluta om olika

utdelning på de skilda aktieslagen. Utdelningen skulle uteslutande baseras på regionernas andel av det totala resultatet och därmed sakna koppling till individens prestation. Enligt SRN förelåg därför inget utrymme att utöver bestämmelserna i 3:12-reglerna behandla utdelningen som lön. Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att den del av utdelningen på en aktie som överstiger utdelningen på en annan aktie i skattemässigt hänseende skulle hanteras som lön. C.S. bestred bifall till överklagandet. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked utan ytterligare motivering.

SRN:s ordförande och sekreterare anförde i skiljaktig mening att den omständigheten att aktieslagen medförde olika rösträtt saknade betydelse eftersom samtliga hade lika rätt till utdelning. Skiljaktiga ledamöter menade därför att samtliga aktier i X AB skulle anses vara av samma slag. I det aktuella fallet skulle utdelningen bestämmas av resultatet i respektive verksamhetsgren. Förutsatt att resultaten blir olika stora kommer vissa aktiva ägares aktier att ge högre utdelning än andra aktiva ägares aktier. Med hänsyn till denna omständighet menade de ledamöter som var av skiljaktig mening att den del av utdelningen på en aktie som överstiger utdelningen på en annan aktie i skatterättsligt hänseende skulle hanteras som lön.

I SRN:s förhandsbesked med diarienummer 78-11/D var förutsättningarna följande. Under ett år förvärvade Y AB samtliga aktier i Z AB från Å AB. Å AB ägdes vid denna tidpunkt av personer som då var anställda i Z AB. I syfte att skapa ett incitament för de anställda i Z AB övervägde man att genomföra vissa åtgärder. Avsikten var att Z AB i ett första steg skulle emittera preferensaktier motsvarande en viss procent av bolagets kapital och röster till Y AB. Därefter skulle Y AB överlåta, till marknadsvärdet, samtliga aktier i det helägda dotterbolaget X AB till de personer som var anställda i Z AB. X AB hade inte bedrivit någon verksamhet varför aktiernas marknadsvärde var lika med deras bokförda värde. Samtliga anställda i Z AB, som hade varit tillsvidareanställda under en viss tid, skulle erbjudas delägarskap i X AB. De som valde att förvärva aktier i X AB skulle var och en äga en lika stor andel i bolaget. Y AB skulle sedan överlåta samtliga sina preferensaktier i Z AB till X AB. Köpet skulle finansieras genom kapitaltillskott av aktieägarna och

förvärvet skulle ske på marknadsmässiga villkor. Preferensaktierna och stamaktierna i Z AB skulle ha samma röstvärde men ge olika rätt till del i bolagets vinst. Utdelningsrätten på respektive aktieslag skulle regleras i aktieägaravtal.

A, anställd i Z AB och blivande delägare i X AB, önskade veta om utdelning från X AB skulle komma att beskattas på annat sätt än vad som följer av 3:12-reglerna och ansökte därför om förhandsbesked hos SRN. SRN svarade att utdelning som i enlighet med stämmobeslut betalas ut till aktieägarna normalt behandlas som utdelning även skatterättsligt. Undantaget är när samma slags aktier ger olika utdelning beroende på vem som äger dem.⁴² SRN fann ingen anledning att behandla den aktuella utdelningen som lön utöver de bestämmelser som finns i 57 kap. IL. Det saknades koppling mellan utdelningens storlek och den enskilde delägarens arbetsprestation och utdelningen skulle dessutom utgå med samma belopp för aktier av samma slag.⁴³ Förhandsbeskedet överklagades inte.

⁴² RÅ 2000 ref. 56.

⁴³ Jfr RÅ 2007 not. 129.

4 Beskattning av kapitalvinster

4.1 Allmänt

Beskattning av kapitalvinst som uppstår vid aktieöverlåtelse sker på visst sätt och med viss skattesats beroende av vilken typ av aktier det gäller. Kapitalvinster på marknadsnoterade aktier beskattas med 30 procent.⁴⁴ För kvalificerade andelar gäller 20 procent (kapitalinkomst) respektive upp till cirka 58 procent (tjänsteinkomst).⁴⁵ För övriga kapitalvinster på aktier är skattesatsen 25 procent.⁴⁶ Om aktier överlåts genom benefika förvärv, såsom arv eller gåva, gäller principen om att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation, den så kallad kontinuitetsprincipen, enligt 44 kap. 21 § IL. Någon beräkning av kapitalvinst ska då inte göras.

När det gäller tilläggsköpeskillingar som erhålls av delägare i fåmansföretag finns olika alternativ för hur dessa ska beskattas. Om andelarna inte anses vara kvalificerade och tilläggsköpeskillingen betraktas som en ren kapitalvinst beskattas hela beloppet med en skattesats om 25 procent. Om andelarna anses vara kvalificerade beskattas tilläggsköpeskillingen med en skattesats om 20 procent upp till gränsbeloppet och med en skattesats om upp till cirka 58 procent på överstigande belopp. Oavsett om andelarna anses vara kvalificerade eller inte kan tilläggsköpeskillingen betraktas som en arbetsinkomst, även om den rubricerats som kapitalvinst, och därmed i sin helhet beskattas med en skattesats om upp till ca 58 procent i inkomstslaget tjänst. Beräkning samt skattemässiga konsekvenser framgår av avsnitt 4.2–4.3 nedan.

⁴⁴ Pahlsson (2014), s. 136.

⁴⁵ Pahlsson (2014), s. 136.

⁴⁶ 42 kap. 15 a § IL.

4.2 Kapitalvinst på andelar som inte är kvalificerade

Enligt 42 kap 15 a § IL ska utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag tas upp till fem sjättedelar förutsatt att det inte rör sig om kvalificerade andelar. I praktiken sker beskattning med en procentsats om 25 procent.

4.3 Kapitalvinst på kvalificerade andelar

Kapitalvinst på kvalificerade andelar beskattas enligt vanliga regler om kapitalvinst.⁴⁷ När storleken på vinsten ska beräknas tillämpas sedan 3:12-reglerna för att beräkna skatteuttaget på vinsten. Enligt 57 kap. 2 § IL ska utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar hos fysiska personer i viss omfattning tas upp inkomstslaget tjänst i stället för inkomstslaget kapital. Av 57 kap. 21 och 22 §§ framgår i vilken omfattning kapitalvinsten ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. I praktiken innebär detta att kapitalvinst som motsvarar sparutdelningsutrymme beskattas med 20 procent. Detta kan ställas i relation till att vinst på onoterade aktier som inte är kvalificerade enligt 42 kap. 15 a § IL beskattas med 25 procent.

I 57 kap. 21 § 2 st. finns en särskild bestämmelse för hur kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 1992 ska beskattas. I denna situation används särskilda regler för att beräkna andelens omkostnadsbelopp. En kapitalvinst som omfattas av denna bestämmelse kan komma att beskattas i inkomstslaget kapital med 20 eller 30 procent samt i inkomstslaget tjänst.

En kapitalvinst ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret

⁴⁷ Se 44 kap. IL.

och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än vad som motsvarar 100 IBB för avyttringsåret. Närståendekretsen definieras enligt 56 kap. 5 § IL. Delägaren och dennes närståendekrets räknas således som en och samma person. Bestämmelsen anger ett tak för hur stor del av en kapitalvinst som maximalt ska tas upp i inkomstslaget tjänst. När flera närstående säljer aktier i samma företag under samma beskattningsår ska den tjänstbeskattade delen av vinsten proportioneras dem emellan. Takbeloppet ska således fördelas mellan delägarna i förhållande till storleken av de belopp som utan takregeln skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst hos var och en av dem. En eventuell kapitalförlust behandlas på motsvarande sätt enligt 48 kap. 20 § IL.

5 Beskattning av ägare i fåmansföretag

5.1 Bakgrund och syfte till 3:12-reglerna

I Sverige tillämpas ett dualistiskt skattesystem där inkomster delas in i två kategorier, inkomst av kapital och inkomst av tjänst, och beskattas med olika skattesatser.⁴⁸ Kapitalinkomster kan sägas uppkomma oberoende av den skattskyldiges arbetsinsats eller i vart fall nämnvärda arbetsinsats medan tjänsteinkomster kan sägas vara ett resultat av den skattskyldiges arbetsprestation.⁴⁹ Inkomst av kapital tas sedan upp till beskattning i inkomstslaget kapital medan inkomst av tjänst tas upp i antingen inkomstslaget tjänst eller inkomstslaget näringsverksamhet. Normalt sett krävs inga komplicerade regler för att avgöra i vilket inkomstslag en viss inkomst ska tas upp till beskattning. En privatperson får i egenskap av anställd betala skatt på sin lön i inkomstslaget tjänst med cirka 32 - 57 procent, beroende på inkomstens storlek och med beaktande av kommunalskatt, statlig skatt och allmän pensionsavgift.⁵⁰ Samme privatperson får efter att ha fått en aktieutdelning eller sålt aktier med vinst betala skatt i inkomstslaget kapital med 30 procent som huvudregel.⁵¹ Svårigheter att skilja mellan inkomstlagen uppstår dock när den skattskyldige arbetar i samma företag som den skattskyldige äger betydande del i. Personens inkomst kan då härledas till både arbetsinsatser och avkastning på det i företaget investerade kapitalet. För att skatterättsligt hantera denna situation, som i småföretagarnas Sverige inte på något sätt är ovanlig, har de så kallade 3:12-reglerna tillkommit. Enligt 3:12-reglerna beskattas inkomst upp till ett visst belopp i

⁴⁸ Svensson (2015), s. 580.

⁴⁹ Nilsson m.fl. (2016), s. 26.

⁵⁰ Tjernberg (2006), s. 14.

⁵¹ Pahlsson (2014), s. 123.

inkomstslaget kapital, medan utdelning och kapitalvinst utöver detta belopp beskattas i inkomstslaget tjänst.

Direkt efter 1990 års skatterätsreform, genom vilken det dualistiska skattesystemet infördes, beskattades kapitalvinster och utdelningar i inkomstslaget kapital med en skattesats på 30 procent. Löneuttag marginalbeskattades med en skattesats på cirka 50 procent, med beaktande av kommunalskatt och statlig inkomstskatt på 20 procent över brytpunkten.⁵² För att skillnaden inte skulle kunna utnyttjas för att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst för att på så vis få en lägre beskattning infördes 3:12-reglerna. Dessa särregler skulle förhindra att delägare i fåmansföretag skulle ta ut lön i form av utdelning eller kapitalvinst.⁵³ Idag ligger den högsta möjliga marginals-katten på cirka 60 procent inklusive statlig inkomstskatt.⁵⁴ Om ägaren, för att kringgå denna höga skatt, istället skulle ta ut sin inkomst i form av utdelning på onoterade aktier är skattesatsen 25 procent.⁵⁵ Den skattemässiga skillnaden mellan att ta ut inkomst som lön och att ta ut inkomst som utdelning eller kapitalvinst är idag således ännu större än vid skattereformens genomförande. Denna ”valmöjlighet” för ägare som också är arbetar i sitt aktiebolag har ansetts orättvis i förhållande till andra skattskyldiga. Dessutom skulle staten gå miste om stora skatteintäkter om varje delägare utnyttjade detta ”kryphål”. Utan 3:12-reglerna, som schablonmässigt placerar inkomst i inkomstslaget tjänst även om denna inkomst rubricerats som inkomst av kapital, skulle beskattning ske enligt nedanstående exempel⁵⁶:

Exempel: Skillnad i beskattning utan 3:12-regler

<i>Utdelning</i>		<i>Lön</i>	
Vinst i bolaget	100	Bruttolöneutrymme	100
Bolagsskatt	- 22	Sociala avgifter	- 24
Utdelning före skatt	78	Lön före skatt	76
Skatt på utdelning, 25 %	- 19,5	Skatt på lön, 60 %	- 46

⁵² Tivéus (2014), s. 13.

⁵³ Tjernberg (2006), s. 19.

⁵⁴ Högsta kommunalskatten 2016 (35,11 %) + brytpunkt 2 (25 %) för statlig inkomstskatt.

⁵⁵ 42 kap 15 a § IL.

⁵⁶ Exempel ur Tivéus (2014), s. 14 anpassat efter högsta möjliga marginals-katten år 2016.

Netto	58,5	Netto	30
-------	------	-------	----

Exemplet visar att det blir en avsevärd skillnad i nettoresultatet om aktieägaren väljer att ta ut sin inkomst i form av utdelning jämfört med att ta ut sin inkomst i form av lön. Syftet med exemplet är att visa varför det behövs regler som förhindrar att fåmansföretagare ”omrubricerar” sina inkomster.

Enligt förarbetena ska vid tillämpning av 3:12-reglerna en skälig utdelning eller kapitalvinst beskattas i inkomstslaget kapital medan överskjutande del ska beskattas i inkomstslaget tjänst.⁵⁷ Överskjutande del anses hänförlig till delägarens arbetsinsatser i företaget och ska därmed betraktas som en arbetsinkomst. Då begreppet fåmansföretag täcker företag av olika storlek och med olika typ av verksamhet är det varken praktiskt möjligt eller rättsekonomiskt försvarbart att för varje fall avgöra vad som är en skälig utdelning eller kapitalvinst. Därför bygger 3:12-reglerna på fastställda gränser; det sker således en schablonmässig beskattning.⁵⁸

Enligt aktuell statistik från Skatteverket domineras det svenska näringslivet av små företag. 92,5 procent av alla företag har mindre än fem anställda och endast 0,08 procent av företagen har mer än 500 anställda. De allra flesta aktiebolag är relativt små företag som drivs av ett mindre antal personer.⁵⁹ Ofta rör det sig om familjeägda företag som också drivs av familjemedlemmarna själva.⁶⁰ En person som driver ett företag i aktiebolagsform är i normalfallet både aktieägare och anställd.⁶¹ Hur stor andel av dessa företag som faller under definitionen fåmansföretag framgår inte av statistiken. Däremot visar statistiken att kapitalvinsterna i fåmansbolag har ökat under de senaste åren och att de år 2013 motsvarade 3,0 procent av BNP.⁶² Frågan hur ägare i dessa företag ska förmås att betala ”rätt” skatt är således inte oväsentlig. Det bör dock understrykas att något ”bevis” för att

⁵⁷ Tivéus (2014), s. 15.

⁵⁸ Tivéus (2014), s. 15.

⁵⁹ Skatteverket, Skatter i Sverige - statistisk årsbok 2015, s. 202.

⁶⁰ Tjernberg (2006), s. 17.

⁶¹ Pahlsson (2014), s. 123.

⁶² Skatteverket, Skatter i Sverige - statistisk årsbok 2015, s. 150. Beräknat på det beskattningsmässiga underlaget.

inkomstomvandling i stor skala faktiskt sker inte har tagits fram. Detta betyder emellertid inte att det inte förekommer.⁶³

Sedan 3:12-reglerna introducerades har de ändrats ett flertal gånger i syfte att dels förhindra kringgående, dels vara bättre anpassade till aktuellt företagsklimat.⁶⁴ Förändringarna har gjorts i omgångar och resulterat i ett lapptäcke av inte helt lättillämpade regler. Nedan följer ett avsnitt om vilka regler som gäller för tillfället och hur dessa ska tillämpas enligt gällande rättspraxis.

5.2 Rådande utformning av 3:12-reglerna

Den särskilda lagstiftning som reglerar beskattning av delägare i fåmansföretag återfinns i 56 och 57 kap. IL. Nedan redogörs kort för de förutsättningar som ska vara uppfyllda för att 3:12-reglerna, det vill säga bestämmelserna i 57 kap. IL, ska vara tillämpliga.

För att beskattning enligt 3:12-reglerna ska ske ska, för det första, företaget ifråga vara ett *fåmansföretag* enligt de kriterier som uppställs i 56 kap. 2–5 §§ IL. Enligt huvudregeln är aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget att anse som fåmansföretag. För det andra ska delägarens aktier i fåmansföretaget vara *kvalificerade andelar* enligt 57 kap. 4–7 c § IL. Andelarna är kvalificerade om delägaren eller någon inom delägarens närstående krets är eller under de senaste fem beskattningsåren har varit *verksam i betydande omfattning* i fåmansföretaget. 3:12-reglerna omfattar endast de personer som är verksamma i företaget i sådan omfattning att deras arbetsinsats kan anses ha genererat vinst i företaget. Andelarna är också kvalificerade om delägaren eller någon närstående har varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*. Det finns även en särskild bestämmelse för hur länge andelarna ska anses vara kvalificerade, den så

⁶³ SOU 2016:75 s. 55.

⁶⁴ Svensson (2015), s. 580.

kallade *karensregeln*. Ett viktigt undantag är den så kallade *utomståenderegeln* som innebär att om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, är varken den utomståendes eller övriga andelar kvalificerade. Nedan i avsnitt 5.4 förklaras vad dessa regler innebär.

5.3 Kommande ändringar av 3:12-reglerna

I mars 2014 lämnade den borgerliga regeringen direktiv om att beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag skulle ses över. Regeringen framhöll att det är viktigt att skapa goda förutsättningar för ägarskiften i fåmansföretag för att ”upparbetade värden i företag med tillväxtpotential tillvaratas”. Samtidigt underströks att kringgående av 3:12-reglerna måste förhindras. I möjligaste mån bör dock kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag beskattas på likformigt sätt oavsett om överlåtelse sker till närstående eller utomstående. Utredningens uppdrag var att säkerställa reglernas ändamålsenlighet och att tillse att reglerna inte blir avgörande för valet mellan en intern och en extern överlåtelse. Vidare skulle utredningen kartlägga och analysera karensregeln, undersöka möjligheten av en neutral beskattning av ägarskiften till närstående respektive utomstående, samt föreslå lämpliga förändringar om analysen skulle påvisa behov av detta.

I januari 2015 ändrades utredningens uppdrag genom direktiv från den socialdemokratiska regeringen. Nu skulle utredningen analysera om förenklingsregeln, reglerna om lönebaserat utrymme och sparat utdelningsutrymme samt takreglerna för beskattning av utdelning respektive kapitalvinst i inkomstslaget tjänst bör ändras. Utredningen skulle dessutom analysera om skattesatsen på utdelning och kapitalvinst inom gränsbeloppet samt över takbeloppen bör förändras. Slutligen, den 3 november 2016, redovisades uppdraget i form av SOU 2016:75.

Sammanfattningsvis kom utredningen fram till följande förslag. Företagets löneunderlag ska även i fortsättningen få användas vid beräkningen av kapitalinkomstbeskattad utdelning. Den nuvarande nivån på

50 procent ersätts däremot av tre olika nivåer - 10, 25 och 50 procent - samtidigt som lönekravet för ägarna skärps. Ägarna måste ta ut högre lön än enligt gällande reglering för att få utnyttja reglerna. Löneunderlaget ska fördelas mellan ägarna vilket medför att företag med många ägare inte gynnas. Kravet på att en ägare måste inneha minst fyra procent av kapitalet i företaget för att få utnyttja reglerna slopas därmed. Den så kallade *förenklingsregeln* innebär enligt nuvarande 3:12-regler att en utdelning upp till 2,75 IBB kan beskattas som en kapitalinkomst. Med de nya 3:12-reglerna sänks denna till 1,75 IBB. En annan viktig förändring innebär att skattesatsen på kvalificerade andelar i inkomstslaget kapital höjs från 20 procent till 25 procent. Detta innebär att skattesatsen blir densamma på såväl kvalificerade som icke-kvalificerade andelar i onoterade företag. Dessutom införs en särskild undantagsregel som medför att beskattningen vid en försäljning av ett fåmansföretag sker enligt samma villkor oavsett om försäljningen sker till närstående eller en extern köpare. Make och maka undantas emellertid fortfarande i egenskap av närstående.

5.4 Definitioner

De uttryck som används i lagtexten är ofta mycket vaga vilket har lett till att de helt eller delvis har fått definieras genom rättspraxis. Nedan följer några viktiga begrepp som används vid tillämpningen av 3:12-reglerna och som är relevanta för beskattningen av tilläggsköpeskillingar som avtalas i samband med ägarskifte i fåmansföretag. I fall där SOU 2016:75 föreslår ändringar av 3:12-reglernas nuvarande utformning har detta angetts i ett avslutande avsnitt under respektive rubrik.

5.4.1 Fåmansföretag

Fåmansföretag definieras i 56 kap. 2 § 1 p. IL som aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Enligt 56 kap. 2 § 2 st. IL

är näringsverksamhet som är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat också att betrakta som ett fåmansföretag. Även utländska bolag omfattas av begreppet fåmansföretag.⁶⁵ Vid bedömningen av antalet ägare ska enligt HFD även indirekt ägande genom ett företag som inte är ett fåmansföretag beaktas.⁶⁶ Delägare definieras i 56 kap. 6 § 1 st. IL som en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Enligt 56 kap. 5 § IL ska delägare som ingår i samma krets av närstående räknas som en person. Mer om begreppet närstående följer nedan under avsnitt 5.4.4.

5.4.2 Verksam i betydande omfattning

Huruvida en delägare anses vara verksam i betydande omfattning har avgörande betydelse för *om* och *när* andelarna i företaget ska anses vara kvalificerade. Rekvisitet är särskilt viktigt att ta hänsyn till vid företagsöverlåtelser eftersom förvaltningen av den kapitalvinst som uppstår i samband med affären kan bli föremål för 3:12-reglerna.⁶⁷

Enligt 57 kap. 4 § IL är det tillräckligt att en person i den skattskyldiges närståendekrets är verksam i betydande omfattning för att andelarna ska anses vara kvalificerade. Var gränsen för att anses vara verksam i betydande omfattning går framgår inte av lagtexten men har berörts i förarbeten och rättspraxis. Den skattskyldige eller någon närstående ska ha varit verksam inom företaget i sådan omfattning att dennes arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget.⁶⁸ En styrelseledamot som endast utför normalt styrelsearbete är exempelvis inte att anse som verksam i betydande omfattning.⁶⁹

⁶⁵ Nilsson m.fl. (2016), s. 191.

⁶⁶ HFD 2015 ref. 13.

⁶⁷ Tjernberg (2013), s. 55.

⁶⁸ Prop. 1989/90:110 s. 468, 703 f.

⁶⁹ RÅ 2000 not. 164.

5.4.2.1 Rättspraxis

I RÅ 2002 ref. 27 var A anställd som konsult i ett dotterbolag till X AB. X AB bedrev verksamhet inom IT- och verksamhetsutveckling och samtliga anställda i företaget erbjöds delägarskap efter en viss tids anställning. En fråga som uppkom i samband med att A ansökte om förhandsbesked hos SRN var huruvida A skulle anses vara verksam i betydande omfattning. SRN anförde att verksamheten i X AB:s dotterbolag bedrevs av ett antal konsulter som utförde ett självständigt arbete i en organisation som saknade andra chefer än respektive bolagschef. Konsulterna hade sinsemellan så gott som samma ställning i företaget förutom att vissa av dem var något mer inriktade på att anskaffa uppdrag från potentiella kunder. Enligt SRN skulle samtliga konsulter anses vara verksamma i betydande omfattning på grund av företagets struktur. A:s aktier var således kvalificerade.

I RÅ 2007 not. 94 var nästan alla anställda aktieägare och verksamma som konsulter i bolaget. De anställda som också var aktieägare kunde delas in i tre grupper utifrån arbetsuppgifter. Den första gruppen utgjordes av högre chefer och styrelsemedlemmar (totalt 23 procent av aktierna). Den andra gruppen utgjordes av uppdragsansvariga med ansvar för uppdrag med en årsomsättning överstigande 0,5 miljoner kronor (totalt 36 procent av aktierna). Den tredje gruppen utgjordes av ekonomi-, kontors- och datapersonal som uppdragsansvariga som omsätter mindre än 0,5 miljoner kronor per år (41 procent av aktierna). En anställd tillhörande grupp tre önskade förhandsbesked angående om dennes andelar i företaget skulle anses vara kvalificerade. Den anställde arbetade mestadels som konstruktör i större uppdrag. I vissa mindre uppdrag kunde den anställde ha rollen som uppdragsansvarig med befogenheter att i samråd med närmsta chef lämna anbud, attestera vissa uppdragsfakturor och genomföra interna projektmöten. SRN uttalade att arbetsledare och anställda utan någon ledarbefattning kan räknas till samma kategori i mindre företag. Detta gäller särskilt sådan verksamhet som bedrivs gemensamt och som också omnämns i förarbetena.⁷⁰

⁷⁰ Prop. 1989/90:110 del 1 s. 703.

SRN anförde att samtliga delägare som arbetade med själva konsultverksamheten i företaget fick anses driva en sådan gemensam verksamhet. Någon anledning att behandla anställda tillhörande grupp tre annorlunda förelåg inte med hänvisning till bland annat bolagets organisation, arbetsuppgifternas karaktär och det begränsade inflytande i bolaget som ett aktieinnehav ger. Den anställde ansågs därför verksam i betydande omfattning och dennes andelar var därmed kvalificerade.

I HFD 2012 not. 63 blev bedömningen annorlunda. I detta fall ägde A och B via sitt helägda bolag X AB 30 procent av aktierna i ett bolag, Y AB, som de var verksamma i. Aktierna i Y AB hade förvärvats av X AB år 2006. År 2011, i samband med försäljningen av Y AB till en extern köpare, skulle X AB erhålla en tilläggsköpeskilling om A och B stannade kvar i sina anställningar hos Y AB under minst 24 månader. Avsikten var att A och B efter försäljningen skulle förvärva varsitt helägt bolag, Ny AB, och till sitt bolag överlåta sina aktier i X AB för omkostnadsbeloppen. Vinstmedlen från försäljningen av Y AB, som fanns i X AB, skulle därefter överföras till Ny AB-bolagen. A och B ansökte om förhandsbesked angående frågade om deras aktier i respektive Ny AB-bolag var kvalificerade andelar efter förvärven av aktierna i X AB.

Enligt SRN innebar lämnade förutsättningar att A:s och B:s aktier i X AB var kvalificerade andelar till följd av att X AB, mellan åren 2006 och 2011, ägt aktier i Y AB där A och B varit verksamma i betydande omfattning. X AB ansågs således ha tillgodogjort sig kapital som fram till avyttringen genererats i Y AB och som kunde hänföras till A:s och B:s arbetsinsatser i bolaget. Var då A:s och B:s aktier i Ny AB-bolagen, efter att de överlåtit sina aktier i X AB till respektive Ny AB-bolag, kvalificerade andelar? SRN menade att Ny AB-bolagen skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB eftersom vinstmedel från försäljningen av Y AB överförts till Ny AB-bolagen från X AB. Omständigheten att A och B inte längre, direkt eller indirekt, ägde några aktier i Y AB var av betydelse eftersom det krävs ett ägarsamband med det bolag som jämförelsen av verksamhet görs med. Då bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet

inte enbart tar sikte på de aktuella förhållandena, utan även förhållandena under de fem föregående beskattningsåren, menade SRN att A:s och B:s under år 2011 upphörda indirekta ägande i YA B får genomslag vid bedömningen av karaktären på deras aktier i Ny AB-bolagen först när denna tidsperiod löpt ut, alltså först under år 2016. Fram till dess skulle alltså vart och ett av Ny AB-bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB.

Förhandsbeskedet överklagades till HFD. HFD anförde att de arbetsinsatser som A och B lägger ned i Y AB efter avyttringen av aktierna i bolaget inte kan medföra att de anses verksamma i betydande omfattning i X AB. Aktierna i Ny AB-bolagen är därmed inte kvalificerade andelar på den grunden. HFD gjorde dock samma bedömning som SRN avseende bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Aktierna i Ny AB-bolagen var således kvalificerade på grund av att bolagen ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB.

I två relativt nya domar, HFD 2013 ref. 11 (I-II), var frågan om arbetsinsatserna i ett fastighetsförvaltande företag skulle leda till att aktierna ansågs kvalificerade. I det första fallet var den skattskyldige styrelseordförande och arbetade högst fem timmar per år i företaget. All administration i företaget sköttes av styrelseordförandes bror. Brodern hade ägnat cirka 200 timmar per år åt det administrativa arbetet och fakturerat från eget bolag. Bröderna hade tidigare varit VD respektive styrelseledamot i företaget och ansvarat för strategiska affärsbeslut och beslut om investeringar. HFD ansåg att andelarna var kvalificerade delvis på grund av det arbete som brodern hade utfört från eget konsultbolag. I det andra fallet hade två delägare ansvarat för fastighetsförvaltningen genom bland annat tillsyn och administration i samband med underhåll och skötsel av fastigheterna. Med detta hade de arbetat cirka 8–12 timmar per vecka. Båda delägare hade heltidsanställningar hos andra arbetsgivare. HFD ansåg trots detta att andelarna var kvalificerade. Det behöver således inte vara fråga om ett heltidsarbete. Arbetsinsatsen betydelse för vinstgenereringen i företaget ska ses i ljuset av företagets omfattning och övriga omständigheter. Arbetet ska

dock ha någon form av kontinuitet. Enstaka betydelsefulla affärer som den skattskyldige gör för företagets räkning medför inte automatiskt att den skattskyldige betraktas som kvalificerat verksam.

I ett nytt förhandsbesked från SRN, dnr 31-16/D, ansågs aktier i ett fastighetsförvaltande bolag inte vara kvalificerade på grund av arbetsinsatsens omfattning och dess betydelse för verksamheten. Sökanden och tillika advokaten A var tidigare delägare och verksam i betydande omfattning i Z HB. Bolagets verksamhet upphörde under 2011 och rörelsen överläts den 1 januari 2012 till en extern köpare. I samband med överlåtelsen anställdes A i det köpande företaget. Andelarna i Z HB hade ägts indirekt av A via dennes bolag X AB, Y AB och Y AB:s dotterbolag Å AB. A hade tagit aktiv del i den kapitalförvaltning som bedrivits i bolagen. 1994 förvärvade Y AB, med hjälp av vinstmedel från Z HB, en hyresfastighet samt en obebyggd tomt. Under 2010 överlät Y AB hyresfastigheten till Å AB för bokfört värde. Under 2012 överlät Y AB i sin tur aktierna i Å AB externt med en vinst om ett visst antal miljoner kronor. Den obebyggda tomten avyttrades 2015 med en vinst om ett visst belopp. Under den tidsperiod som hyresfastigheten ägts indirekt av A hade bokföring, redovisning och hyresbevakning skötts externt. Löpande tillsyn och underhåll av fastigheten skötte A själv med hjälp av externt anlidade hantverkare. A hanterade även byten av hyresgäst på egen hand. A uppskattade att han arbetat i verksamheten cirka 25 timmar per år. A ansökte om förhandsbesked angående frågan om aktierna i X AB och Y AB ska anses som kvalificerade andelar vid ingången av beskattningsår 2017. A menade att han inte kunde anses som verksam i betydande omfattning eftersom han endast nedlagt cirka två timmars arbete i månaden. Skatteverket ansåg att arbetsinsatsen måste ses i förhållande till att förvaltningen endast omfattat en fastighet. A hade det övergripande ansvaret för förvaltningen och skötte de arbetsuppgifter som krävdes i den löpande verksamheten. SRN anförde att de av A ägda bolagen X AB, Y AB och Å AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet eftersom bolagen mottagit vinstmedel från Z AB. SRN konstaterade att A:s verksamhet i Z HB avslutades under 2011. Frågan var då om A kunde anses ha varit verksam i betydande omfattning i

något av bolagen genom annan aktivitet. Om så var fallet skulle andelarna fortsatt anses vara kvalificerade och om så inte var fallet skulle aktierna upphöra att vara kvalificerade andelar vid ingången av 2017. SRN fann att den nedlagda arbetsinsatsen inte medförde att A kunde anses ha varit verksam i betydande omfattning i bolagen i den mening som avses i 57 kap. 4 §. SRN hänvisade till de tidigare avgöranden RÅ 2007 ref. 15 och HFD 2013 ref. 11 (I och II). Detsamma gällde för den av A bedrivna kapitalförvaltningen i Y AB och X AB. A:s aktier i Y AB och X AB utgör därmed inte kvalificerade andelar vid ingången av beskattningsår 2017. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Bedömningen av huruvida en person är verksam i betydande omfattning beror som ovan nämnt också av företagets storlek. I enmansföretag anses ägaren normalt vara verksam i betydande omfattning.⁷¹ I större företag anses personer i ledande ställning, såsom VD och högre chefer, generellt sett vara verksamma i betydande omfattning.⁷² Anställda som saknar befattning kan anses verksamma i betydande omfattning om företagets verksamhet bygger på ägarnas personliga arbetsinsatser. Detta gäller exempelvis normalt för konsult- och kunskapsföretag. Anställda utan ledarbefattning i andra typer av företag som genom sin anställning förvärvat en mindre del av andelarna i företaget bör dock inte omfattas av bestämmelsen.⁷³ Vid anställning under kortare tid är andelarna normalt inte heller att betrakta som kvalificerade.⁷⁴ Sammanfattningsvis kan konstateras att ju mer omfattande arbetsinsats och ju mer kvalificerade arbetsuppgifter, desto mer betydelse har personens arbetsinsatser för vinstgenereringen i företaget. Om så är fallet följer att personen ska anses vara verksam i betydande omfattning.⁷⁵

⁷¹ Nilsson m.fl. (2016), s. 195.

⁷² SKV A 2015:9.

⁷³ SKV A 2015:9.

⁷⁴ Nilsson m.fl. (2016), s. 197.

⁷⁵ Nilsson m.fl. (2016), s. 198.

5.4.2.2 Föreslagen ändring av 57 kap. 4 § IL

I SOU 2016:75 föreslås att en andel i ett fåmansföretag inte ska anses kvalificerad enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make/maka, i utredning kallad *den aktive närstående*, varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, i utredningen kallat *verksamhetsföretaget*. Detta under förutsättning att andelsägarens företag, direkt eller indirekt, överlåtit andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller verksamhetsgren och varken andelsägaren eller den aktive närstående under beskattningsåret ägt andelar, direkt eller indirekt, i verksamhetsföretaget. Dessutom ska andelsägaren eller någon annan närstående än den aktive närstående under minst fem av de sju beskattningsår som föregått överlåtelsen ha varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Slutligen ska det inte föreligga särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad. Särskilda skäl kan föreligga ”på grund av något förhållande eller någon transaktion mellan ett av andelsägaren direkt eller indirekt ägt företag och en närstående, verksamhetsföretaget, eller ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet”.⁷⁶

Förslaget motiveras med att man för att uppfylla utredningens direktiv vill hitta en lösning för att underlätta för generationsskiften i fåmansföretag. Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet saknar betydelse när överlåtelse sker till en extern köpare eftersom den endast omfattar andelsägarens egen och närståendes aktivitet. Problemet vid ägarskiften till närstående har varit att andelar i bolag som inte bedriver någon faktisk verksamhet utan endast förvaltar vinstmedel blir fortsatt kvalificerade om den närstående, exempelvis ett barn till den forne ägaren, driver verksamheten vidare. Därför ville man i utredningen göra ett undantag för generationsskiften inom familjen. För att undantaget inte ska utnyttjas för

⁷⁶ SOU 2016:75 s. 381.

inkomstomvandling ställs vissa villkor upp, exempelvis att andelsägaren eller någon annan närstående än den aktive närstående under minst fem av de sju beskattningsår som föregått överlåtelsen ska ha varit verksam i betydande omfattning. Nyss nämnda villkor ansågs i utredningen vara ett tillräckligt krav för att begränsa inkomstomvandling just i samband med ägarskifte. Undantagsregeln för make/maka motiveras med att det normalt råder en personlig och ekonomisk gemenskap mellan makar och att det därför är svårt att bevisa vem av makarna som i realiteten varit verksam i betydande omfattning i företaget.⁷⁷

I utredningen framhålls att undantagsbestämmelsen för generationsskiften är begränsad till att avse vinstmedel upparbetade före ägarskiftet. Detta för att senare uppkomna vinstmedel inte ska kunna bli föremål för inkomstomvandling. Som exempel nämns situationen där verksamhetsföretaget överlåts till överpris. I det fallet torde överpriset kunna beskattas som utdelning till den närstående.⁷⁸ En annan situation som beskrivs i utredningen är *avtal om tilläggsköpeskilling*. Avtal om tilläggsköpeskilling innebär att vinstmedel intjänas efter ägarskiftet. Dessa vinstmedel kan överföras från verksamhetsföretaget till det kapitalförvaltande bolaget. I utredningen anges att sådan ersättning som huvudregel betraktas som en del av köpeskillingen och därför beskattas enligt 44 kap. 28 § IL. Utredarna framhåller att en situation där den forne ägaren enligt avtal ska kvarstå i sin anställning som en garanti för verksamhetens lönsamhet inte är aktuell när undantagsbestämmelsen är tillämplig.⁷⁹ Man påpekar att en resultatbaserad tilläggsköpeskilling visserligen kan vara affärsmässigt motiverad med hänsyn till att risken för att verksamheten ska gå med förlust fördelas mellan säljaren och köparen. En sådan typ av tilläggsköpeskilling medför dock att en del av resultatet, ”som kan innefatta värdet av den närstående förvärvarens arbete efter ägarskiftet”, tillfaller det kapitalförvaltande bolaget.⁸⁰ Därför ville man i utredningen utforma undantagsbestämmelsen för generationsskiften på ett

⁷⁷ SOU 2016:75 s. 386.

⁷⁸ SOU 2016:75 s. 389.

⁷⁹ SOU 2016:75 s. 390.

⁸⁰ SOU 2016:75 s. 390.

sätt som gör att den inte kan tillämpas vid såväl resultatbaserade som på förhand fastställda tilläggsköpeskillingar.

5.4.3 Kvalificerade andelar

Endast de aktier som också faller under kategorin kvalificerade andelar träffas av 3:12-reglerna. För att andelarna ska vara kvalificerade krävs att grundförutsättningen för fåmansföretag är uppfylld, det vill säga att fyra eller färre delägare äger mer än 50 procent av rösterna. Enligt 57 kap. 3 § 2 st. IL ska antalet delägare beräknas utifrån en utvidgad krets. Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska de anses som en enda delägare. Syftet bakom denna bestämmelse är att exempelvis konsultföretag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget, ska behandlas som ett fåmansföretag.⁸¹ Det är inte bara andelarna i det företag i vilket verksamheten bedrivs utan även andelarna i det företag i vilket den aktive andelsägaren äger andelar direkt som anses vara kvalificerade.⁸² Aktier har emellertid inte ansetts kvalificerade hos en fysisk person som äger ett aktiebolag och är verksam i ett kommanditbolag vari aktiebolaget är delägare.⁸³ Den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § IL har dock ansetts tillämplig på aktier i såväl moder- som dotterbolag när ett antal delägare i moderbolaget är verksamma i dotterbolaget men inte i moderbolaget.⁸⁴

5.4.3.1 Rättspraxis

I HFD 2012 ref. 67 (II) var förutsättningarna följande. A och hans bror B ägde bolaget X AB i vilket en viss typ av verksamhet bedrevs. År 2006 sålde A sin rörelse till fåmansföretaget Y AB varefter Y AB fusionerades med Z AB.

⁸¹ RÅ 1993 ref. 99.

⁸² Tjernberg (2013), s. 56–57.

⁸³ RÅ 2001 ref. 5 (I).

⁸⁴ RÅ 2005 ref. 25.

Samtidigt sålde A den fastighet på vilken den avyttrade rörelsen bedrevs till fåmansföretaget Få AB köparbolagen, i vilka bröderna A och B saknade ägarintressen. Vinsten från försäljningen förvaltades i X AB. Varken A eller hans bror hade varit verksamma i betydande omfattning i X AB. A var verksam i betydande omfattning i Z AB till och med år 2007 medan brodern fortsatte att vara verksam i betydande omfattning i Z AB även efter år 2007. Anställningarna reglerades i enlighet med gängse kollektivavtal. Avtalet varigenom A överlät sin rörelse innehöll inte någon klausul om tilläggsköpeskilling eller liknande. A ansökte om förhandsbesked hos SRN och frågade om hans aktier i Z AB var kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL efter utgången av 2011.

SRN menade att A:s och B:s andelar i Z AB inte utgjorde kvalificerade andelar med motiveringen att det i det aktuella fallet saknades ägarsamband. Varken A eller B hade ägarintressen i Z AB där de var anställda. I avtalet mellan A och Y AB, som förvärvade rörelsen från X AB, fanns inte heller någon förpliktelse från förvärvaren som innebar att A:s och B:s fortsatta arbete i rörelsen skulle beaktas på annat sätt än genom sedvanliga ersättningar i anställningsförhållanden. SRN konstaterade dock att X AB tillgodogjort sig kapital som, fram till försäljningen av rörelsen, genererats i verksamheten och som kunde hänföras till brödernas arbetsinsatser i bolaget. Detta innebar att verksamheten förts mellan X AB och Z AB. SRN anförde att syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL är att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktier. Med hänvisning till detta syfte konstaterade SRN att 3:12-reglerna tar sikte på fall där andelsägaren eller någon närstående i det ena företaget, som under aktuell tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i det andra fåmansföretaget, också ska vara delägare i det företaget. Då ett sådant ägarsamband saknades i det aktuella fallet var A:s andelar inte kvalificerade. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked utan ytterligare motivering.

Två av SRN:s ledamöter anförde i skiljaktig mening att X AB och Z AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet i den mening som avses i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Detta i enlighet med tidigare rättspraxis,

bland annat RÅ 2010 ref. 11. Då A varit verksam i betydande omfattning i Z AB fram till år 2007 och hans bror fortfarande var verksam i detta bolag skulle andelarna i Z AB alltså anses som kvalificerade. Enligt dessa två ledamöter finns således inget krav på ägarsamband när bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

5.4.4 Närstående

Definitionen av begreppet närstående framgår av 2 kap. 22 § IL. Med närstående avses bland andra make, förälder och syskon. Om en person enligt definitionen i 2 kap. 22 IL tillhör mer än en närståendekrets ska personen dock anses tillhöra endast en delägarkrets enligt 56 kap. 5 § IL. För att avgöra vilken delägarkrets personen ska räknas till utgår man från den äldste delägaren och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets. Begreppet närstående kan vara ett hinder vid företagsöverlåtelser inom familjen. I den senaste 3:12-utredningen, SOU 2016:75, var ett av uppdragen att utreda huruvida överlåtelser inom respektive utom närståendekretsen ska behandlas lika i skattehänseende.

5.4.4.1 Föreslagen ändring av 57 kap. 4 § IL

SOU 2016:75 medför ingen förändring av begreppet närstående i sig, och vid avgörande av hur stort ägande den skattskyldige har i fåmansföretaget räknas även närståendes ägande in. Däremot ska vid bedömningen av rekvisitet samma eller likartad verksamhet endast makes/makas aktivitet omfattas. Övriga närstående, såsom delägarens barn, undantas från bestämmelsen i syfte att underlätta generationsskiftet.

5.4.5 Karensregeln

Som framgår av 57 kap. 3 och 4 §§ IL tas vid bedömningen av om andelar är att anse som kvalificerade inte endast hänsyn till det aktuella beskattningsåret utan även till de fem föregående beskattningsåren. Motsvarande gäller även fem år fram i tiden enligt bestämmelsen 57 kap. 6 § IL som innebär att när en person inte längre är verksam i betydande omfattning i företaget anses andelarna kvalificerade i ytterligare fem år. Vid vilken tidpunkt denna karenstid börjar löpa beror dock av fler faktorer än den omständigheten att delägaren upphör att vara verksam. Om bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet är tillämplig kan detta resultera i att karenstiden inte börjar löpa. Detta har ansetts vara ett problem, särskilt i samband med ägarskifte i familjeägda företag, och därför varit föremål för den senaste 3:12-utredningen.

5.4.5.1 Påverkas karensen av en tilläggsköpeskilling?

HFD 2012 not. 63, vilket berörs under avsnitt 5.4.2, tyder på att en tilläggsköpeskilling påverkar karenstiden. I detta rättsfall var bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet tillämplig eftersom vinstmedlen, inklusive en tilläggsköpeskilling, skulle föras över till ett nytt bolag ägt av den skattskyldige.

5.4.5.2 Förslag om förlängd karenstid

I utredningen, SOU 2016:75, diskuterades förlängd karenstid som ett av alternativen för att hantera problemet med den olikbehandling som uppkommer vid överlåtelse via så kallat trädabolag, ett kapitalförvaltande bolag utan verksamhet, inom respektive utom närståendekretsen. En förlängning av karenstiden skulle enligt utredningen inte helt eliminera olikbehandlingen men åtminstone minska denna. Då detta alternativ skulle innebära en generell skärpning av beskattningen istället för en specifik särreglering i syfte att underlätta för generationsskiften bedömer utredaren

dock att en förlängning av karenstiden ligger utanför utredningens uppdrag att föreslå.⁸⁵

5.4.6 Samma eller likartad verksamhet

Begreppet *samma eller likartad verksamhet* har funnits i lagtexten sedan 3:12-reglernas tillkomst år 1990 men dess innebörd har varken då eller vid senare lagändringar diskuterats närmare i förarbetena. Syftet med bestämmelsen är emellertid att förhindra att den skattskyldige flyttar verksamheten mellan olika bolag och sparar arbetsinkomsten i ett vilande bolag i väntan på en lindrigare beskattning när karenstiden löpt ut. I prop. 1995/96:109 anges också att bestämmelsen kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.⁸⁶ Med hänvisning till lagens syfte i övrigt har i rättspraxis slagits fast att uttrycket i huvudsak avser 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”.⁸⁷ Om en delägare anses vara verksam i betydande omfattning är andelarna kvalificerade dels i det företag där verksamheten faktiskt bedrivs, dels i andra fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Om delägarens bolag innehar andelar i ett annat bolag, exempelvis ett dotterbolag, är dessa andelar också kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet omfattar även närstående. Konsekvensen av regeln kan bli att karenstiden som anges i 57 kap. 6 § IL inte börjar löpa trots att den skattskyldige har upphört att vara verksam.

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet träffar i första hand situationer där verksamheten överlåts till ett annat fåmansföretag. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs att vinstmedel i ett bolag kan härledas till verksamheten i ett annat bolag och att bolagen ägs av samma

⁸⁵ SOU 2016:75 s. 375.

⁸⁶ Prop. 1995/96:109 s. 88.

⁸⁷ RÅ 1999 ref. 28.

person eller närstående.⁸⁸ Avgörande är om vinstmedlen har genererats av den skattskyldiges eller närståendes arbetsinsatser i det verksamhetsdrivande bolaget. Att flytta vinstmedel mellan olika bolag medför inte att andelarna upphör att vara kvalificerade eftersom verksamheten anses ha åtföljt kapitalet.⁸⁹ Jämförelsen avseende samma eller likartad verksamhet görs således mellan det bolag som för närvarande förvaltar de vinstmedel som uppkommit till resultat av den skattskyldiges eller närståendes arbetsinsatser.⁹⁰ I vilken form vinstmedlen förs mellan olika bolag är irrelevant i sammanhanget. Detta kan ske genom exempelvis utdelning, försäljning av aktier och inlösen av aktier.⁹¹ Avgörande är dock att ett ägarsamband föreligger.⁹² Nedan följer några exempel från rådande rättspraxis på området.

5.4.6.1 Rättspraxis

I HFD 2011 ref. 75 var förutsättningarna följande. Ett fåmansföretag delades upp i samband med ett generationsskifte som skedde genom en kedja av aktieöverlåtelser. Det skedde bland annat en underprisöverlåtelse av kvalificerade andelar till ett nybildat moderbolag. Detta moderbolag avyttrade senare det förvärvade företaget via ett par mellantransaktioner. Detta förfarande ansågs inte medföra att andelarna upphörde att vara kvalificerade i moderbolaget eftersom moderbolaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som det avyttrade företaget.⁹³ Detta trots att moderbolaget endast bedrev förvaltande verksamhet. Avgörande var att de vinstmedel moderbolaget förvaltade härrörde från dotterbolagets verksamhet och den kapitalvinst som uppkommit på grund av försäljningen.

I HFD 2012 not. 62 var frågan om två företag skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet när det överlåtande företaget under tre år inte

⁸⁸ HFD 2012 ref. 67 (I och II).

⁸⁹ Tjernberg (2013), s. 56.

⁹⁰ Tjernberg (2013), s. 55.

⁹¹ Nilsson m.fl. (2016), s. 201.

⁹² HFD:s dom 4009-12.

⁹³ Jfr RÅ 2010 ref. 11 (II).

klassificerats som ett fåmansföretag. HFD anförde att en del av verksamheten hade övertagits genom en tidigare avyttring. Det ena bolaget hade tillgodogjort sig kapital som genererats i verksamheten i det andra bolaget och som kunde hänföras till en persons arbetsinsatser i det bolaget. Därför ansågs bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet vara tillämplig. Att det förvärvande företaget dels ägts av andra personer under en viss period, dels inte utgjort ett fåmansföretag hela tiden, ansågs sakna betydelse. Förklaringen till detta är att bedömningen alltid sker utifrån det aktuella beskattningsåret.

I HFD 2012 not. 63 var frågan om ett fåmansföretag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet trots att ägarsamband mellan företagen saknas. SRN anförde i sitt förhandsbesked att bestämmelsen i 57 kap. 4 § IL vid ändamålstolkning kan tolkas som att den förutsätter ett ägarsamband med det företag som jämförelsen av verksamhet görs. Då bestämmelsen inte enbart omfattar de ägandeförhållanden som råder under beskattningsåret utan även de fem föregående åren ansågs andelarna vara kvalificerade eftersom karenstiden i det aktuella fallet ännu inte hade löpt ut.

I HFD 2012 not. 63 hade Skatteverket samt A och B överklagat SRN:s förhandsbesked angående kvalificerade andelar. Av ansökan om förhandsbesked framgick följande. A och B ägde hälften var av aktierna i X AB. År 2006 förvärvade X AB 30 procent av aktierna i Y AB. År 2011 såldes aktierna till en extern förvärvare. Utöver en köpeskillning om drygt 14 miljoner kronor skulle en tilläggsköpeskillning om ungefär motsvarande belopp betalas till X AB. En förutsättning för att tilläggsköpeskillningen skulle betalas ut var att A och B under minst 24 månader från köpet stannade kvar i de anställningar i Y AB som de haft sedan tidigare. Eftersom A och B hade varit verksamma i betydande omfattning i Y AB var deras aktier i X AB kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. A och B hade för avsikt att var och en förvärva ett helägt bolag Ny AB och till detta nya bolag överlåta sina aktier i X AB för omkostnadsbelopp. Medlen i X AB skulle därefter föras över till Ny AB-bolagen. A och B önskade förhandsbesked angående

om deras aktier i respektive Ny AB-bolag skulle anses vara kvalificerade andelar efter förvärven av aktierna i X AB.

SRN kom fram till att A:s och B:s aktier var kvalificerade andelar. Till stöd för sitt förhandsbesked anförde SRN att varken A eller B hade varit verksamma i betydande omfattning i X AB. Deras andelar i X AB var dock kvalificerade eftersom X AB ägt aktier i Y AB där de varit verksamma i betydande omfattning. Angående aktierna i Ny AB gäller enligt punkten 1 i 57 kap. 4 § att undersöka om A och B under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksamma i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Vid försäljningen av aktierna i Y AB erhöll X AB både köpeskilling och tilläggsköpeskilling. Därigenom får X AB anses ha tillgodogjort sig kapital som genererats i Y AB och som kan härledas till sökandens arbetsinsatser i företaget. När aktierna i X AB hade överlåtit till Ny AB-bolagen skulle kapital från försäljningen av aktierna i Y AB överföras från X AB till Ny AB-bolagen. Genom denna transaktion fick Ny AB-bolagen på motsvarande sätt som X AB anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB. Hade det då någon betydelse att A och B inte längre ägde, varken direkt eller indirekt, några aktier i Y AB? SRN menade att sett till det övergripande syftet med lagstiftningen skulle bestämmelsen i 57 kap. 4 § tolkas som att den förutsätter ett ägarsamband med det bolag som jämförelsen av verksamhet görs med. Bestämmelsen omfattar dock inte enbart det aktuella beskattningsåret utan också under de fem föregående åren. Det innebär att det upphörda ägandet i Y AB får genomslag först efter fem år. Mot bakgrund av detta fann SRN att A:s och B:s aktier i respektive nybildat bolag var kvalificerade andelar.

HFD fastställde SRN:s förhandsbesked och motiverade sin dom med att de arbetsinsatser som A och B lade ned i Y AB efter avyttringen av aktierna i bolaget inte kunde medföra att de skulle anses verksamma i betydande omfattning. Aktierna i Ny AB-bolagen var därför inte kvalificerade andelar på den grunden. I övrigt gjorde HFD samma bedömning som SRN - bolagen ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB på grund av att kapital hade överförts mellan bolagen.

I HFD 2012 ref. 67 (I) fastställdes SRN:s förhandsbesked där bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ansågs vara tillämplig trots att bolagen som jämfördes bedrev verksamhet av olika slag. Mellan bolagen hade skett överlåtelser av kapital hänförligt till en persons arbetsinsats i det rörelsedrivande bolaget och det mottagande bolaget ansågs därför bedriva en verksamhet som ”ytterst härrör” från det jämförande bolaget. Skillnader mellan verksamheterna som sådana är således irrelevanta i det fall där kapital som genererats i det rörelsedrivande bolaget tillgodogörs av det mottagande bolaget.

I HFD 2012 ref. 67 (II) klargjordes att det krävs ett ägarsamband mellan de jämförda företagen för att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ska vara tillämplig. Det är inte tillräckligt att delägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag utan också att de ska vara delägare i det företaget. I det aktuella fallet saknades sådant ägarsamband.

5.4.6.2 Föreslagen ändring av 57 kap. 4 §

I SOU 2016:75 konstateras att begreppet samma eller likartad verksamhet har getts en vidsträckt innebörd i praxis; ”[I]nte i något av de fall som hittills avgjorts av domstolen har uttryckets ordalydelse ansetts sätta någon gräns för bestämmelsens tillämpningsområde.”⁹⁴ Enligt utredarna har tillämpningsområdet istället avgränsats med hänvisning till bestämmelsens syfte om att begränsa inkomstomvandling.

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet kan enligt utredningen tillämpas även när andelsägaren indirekt äger andelar i ett företag. Utredningen föreslår emellertid ingen ändring eller kodifiering av rättspraxis avseende begreppet samma eller likartad verksamhet.

⁹⁴ SOU 2016:75 s. 319.

5.4.7 Utomståenderegeln

Ett undantag till bestämmelserna om kvalificerade andelar är den så kallade *utomståenderegeln*. Enligt 57 kap. 5 § 1 st. IL ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning. Vid bedömning om utomståenderegeln är tillämplig ska förhållandena under det aktuella beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Utomståenderegeln får till följd att utdelning och kapitalvinst beskattas enligt bestämmelsen i 42 kap. 15 a § IL med fem sjättedelar i inkomstslaget kapital vilket i praktiken motsvarar 25 procent. Enligt 57 kap. 5 § 3 st. 1–3 p. IL ska ett företag anses ägt av utomstående till den del det ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget, indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen. Tidigare kunde reglerna kringgås genom att den aktiva delägaren ägde vissa andelar direkt (70 procent) och andra andelar (30 procent) genom ett annat av denne helägt bolag. På så vis var andelarna i bolaget inte kvalificerade.⁹⁵ Detta har ändrats så att indirekt ägande genom helägt bolag inte är att betrakta som utomstående ägande.⁹⁶ Så länge en person äger kvalificerade andelar i ett företag kan inte samma person anses vara en utomstående. Personen behöver inte vara verksam vid tidpunkten för bedömningen utan det är tillräckligt att andelarna är kvalificerade, exempelvis till följd av karensregeln. Med betydande omfattning avses minst 30 procent av andelarna. Denna nivå har sitt ursprung i prop. 1989/90:110 och gäller fortfarande med ökad förutsägbarhet och enklare tillämpning som motiv.⁹⁷ Särskilda skäl har ansetts föreligga när innehavare av kvalificerade aktier har haft identiska ägarförhållanden i två olika bolag.⁹⁸

⁹⁵ Se RÅ 1999 ref. 62.

⁹⁶ Lagändring via SFS 2001:1176.

⁹⁷ Se bl.a. RÅ 2009 ref. 53 och SKV A 2015:9.

⁹⁸ RÅ 1999 ref. 28.

5.4.7.1 Föreslagen ändring av 57 kap. 4 § IL: påverkan på utomståenderegeln

Utredningen föreslår att man vid tillämpningen av utomståenderegeln ska bortse från undantagsregeln för generationsskiften i den föreslagna 57 kap. 4 § IL. Eftersom en andel i ett fåmansföretag enligt utredningens förslag inte ska vara kvalificerad enbart på grund av att någon närstående är verksam i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet kan, om det finns andra delägare i det kapitalförvaltande bolaget som har rätt till utdelning, andelsägaren komma att betraktas som utomstående efter att karenstiden löpt ut. Detta kan enligt utredningen leda till att utomståenderegeln får ett vidare tillämpningsområde än avsett och man föreslår därför att undantagsregeln för generationsskiften inte ska gälla vid tillämpning av utomståenderegeln.⁹⁹

5.4.8 Takreglerna

I SOU 2016:75 analyseras lämpliga förändringar av takreglerna för beskattning av utdelning respektive kapitalvinst i inkomstslaget tjänst. Det anges som bakgrund att takreglernas syfte är att undvika en allt för hård beskattning i samband med att ett fåmansföretag avyttras.¹⁰⁰ Enligt utredningens förslag bör ett gemensamt takbelopp för kapitalvinster och utdelningar införas.

⁹⁹ SOU 2016:75 s. 395.

¹⁰⁰ SOU 2016:75 s. 231.

6 Tilläggsköpeskillingar i rättspraxis

6.1 Inledning

Rättspraxis avseende beskattning av tilläggsköpeskillingar är inte särskilt rikhaltig, och de domar som finns kommer nästan uteslutande från Kammarrätterna. Likväl utgör de, tillsammans med den rättspraxis angående beskattning av kapitalvinster och ägare i fåmansföretag, ett viktigt underlag för min analys i kapitel 7. Nedan följer tre rättsfall i vilka frågan om hur tilläggsköpeskillingar ska beskattas besvarats olika beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

6.2 Tilläggsköpeskillning som kapitalvinst

I mål nummer 86-87-07 meddelad av Kammarrätten i Jönköping uppkom fråga huruvida den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning. H.J. hade i samband med avyttring av sina aktier i fåmansföretaget Vreten AB erhållit en grundköpeskillning och en tilläggsköpeskillning. Vilka villkor som gällde för tilläggsköpeskillningen framgår inte av rättsfallet. Skatteverket var dock av den mening att ersättningen för aktierna i sin helhet skulle beskattas som en kapitalvinst på kvalificerade andelar eftersom Skatteverket ansåg att H.J. hade varit verksam i betydande omfattning i Vreten AB. Skatteverket anförde att H.J. hade varit styrelseledamot i bolaget och via förhandlingar bidragit till att bolaget förvärvat ett konkursbo. H.J. hade även hjälpt till vid förhandlingar med leverantörer och byte av finansiär. Att H.J. inte hade erhållit något styrelsearvode och att arbetet fakturerats från en av H.J. ägd redovisningsbyrå saknade betydelse enligt Skatteverket. H.J. hade överklagat Skatteverkets beslut då han ansåg att kapitalvinsten enbart skulle beskattas i inkomstslaget kapital eftersom de aktier han sålt i Vreten AB inte var att

betrakta som kvalificerade. Till stöd för sin inställning anförde H.J. att han i egenskap av revisor inte på något sätt medverkat till att bolaget, som tillverkar lantbruksmaskiner, hade erhållit vinster. Han hade endast deltagit passivt i bolagets verksamhet genom att hjälpa bolaget att komma på fötter efter en tid av ekonomiska svårigheter. I samband med att han anlätades som konsult av bolaget hade han erbjudits en aktiepost i företaget. De arbetsinsatser han bidrog med var av samma art som de tjänster hans redovisningsbyrå normalt tillhandahöll sina kunder. Hans arbetsinsats kunde därför inte anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget.

Förvaltningsrätten konstaterade att det engagemang H.J. hade lagt ned i företaget inte kunde anses innebära att H.J. utfört arbetsuppgifter i bolagets löpande verksamhet, utan snarare enstaka uppgifter, om än av stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Därför skulle den vinst H.R. uppburit vid försäljningen av sina aktier i bolaget i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital. Villkoren för kvalificerade andelar var således inte uppfyllda enligt Förvaltningsrätten.

Skatteverket överklagade och yrkade att kapitalvinsten skulle beskattas enligt 3:12-reglerna. Kammarrätten anförde att syftet med 3:12-reglerna är att motverka att vad som i grunden är arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad kapitalvinst istället för lön. Det gäller således att utreda omfattningen av den skattskyldiges arbetsinsatser i företaget. Kammarrätten framhöll att när en delägare väljer att löpande och aktivt delta i bolagets skötsel är aktierna normalt att betrakta som kvalificerade. Även delaktighet i att planera och starta en verksamhet, något som utgör en grundförutsättning för vinstgenerering, kan medföra att andelar klassas som kvalificerade. I det aktuella fallet konstaterade Kammarrätten dock att Skatteverket inte lyckats bevisa att H.J. hade haft en företagsledande position och fattat strategiska beslut av stor betydelse för verksamheten. Skatteverkets överklagande avsågs därmed.

6.3 Tilläggsköpeskilling förenad med konkurrensklausul

I dom i mål nummer 6656-13 meddelad av Kammarrätten i Göteborg var en konkurrensklausul avgörande för hur en tilläggsköpeskilling skulle beskattas. I fallet var ostridigt att en tilläggsköpeskilling om ett visst belopp hade utbetalats från Y AB till A. Frågan i målet var huruvida denna inkomst skulle beskattas som en kapitalvinst på försålda aktier eller som lön. Kammarrätten uttalade att "[i] princip ska allt som en arbetstagare får från sin arbetsgivare tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst om det inte kan visas att ersättningen i fråga avser något annat än anställningen".¹⁰¹ A anförde att utbetalningen hade sin grund i aktieförsäljningen och det resultat som bolaget har uppnått till följd av den affärsplan som fanns i bolaget vid försäljningen. I oktober 2005 hade A förvärvat 70 procent av aktierna i X AB. En utomstående ägare hade förvärvat resterande 30 procent. I december överlät A samtliga sina aktier till Y AB. Vid tidpunkten för denna överlåtelse hade den andra delägaren redan köpts ut. I direkt anslutning till överlåtelsen anställdes A i Y AB med en marknadsmässig lön och X AB blev ett helägt dotterbolag till Y AB. I samband med A:s aktieöverlåtelse avtalades om en resultatbaserad tilläggsköpeskilling. Den utomstående ägaren, som avyttrat sina andelar någon gång mellan oktober och december 2005, anställdes inte i Y AB och fick inte del av någon tilläggsköpeskilling. Denne köptes inte heller ut för någon nämnvärt högre grundersättning än A. A:s anställningsavtal innehöll inte något villkor om att A skulle kvarstå i sin anställning i Y AB under en viss tid. I överlåtelseavtalet fanns dock en konkurrensklausul som förpliktade A att, under tiden till och med den 31 december 2008, inte "ingå som delägare i företag som bedriver konkurrerande verksamhet, bistå person eller företag som bedriver konkurrerande verksamhet med råd eller dåd eller själv eller genom annan förbereda, starta eller driva konkurrerande verksamhet".¹⁰² Klausulen förenades med ett skadestånd om 500 000 kronor.

¹⁰¹ Kammarrätten i Göteborg mål nr 6656-13, s. 5.

¹⁰² Kammarrätten i Göteborg mål nr 6656-13, s. 7.

Kammarrätten menade att denna klausul i det närmaste kunde betraktas som ett yrkesförbud för A och att den uppnådde motsvarande effekt som om han i sitt anställningsavtal hade förbundit sig att kvarstå i anställningen. Den resultatbaserade tilläggsköpeskillingen hade endast utgått på de aktier i bolaget som ägdes av A. A hade valt att fortsätta sin anställning i bolaget och genom konkurrensklausulen i överlåtelseavtalet också förbundit sig till detta. Övriga aktier i bolaget hade inte gett någon rätt till tilläggsköpeskilling. Dessa omständigheter sammantagna ledde till att det utbetalda beloppet enligt Kammarrätten skulle anses utgöra betalning för tjänster som utförts under den tidsperiod som tilläggsköpeskillingen har baserats på. Den affärsplan som A menade låg till grund för utbetalningen av tilläggsköpeskillingen tillmättes underordnad betydelse då Kammarrätten konstaterade att det inte hade framkommit något som visade att affärsplanen skulle kunna tillämpas utan A:s deltagande. Omständigheterna tydde enligt Kammarrätten snarare på att A:s arbetsinsats var avgörande för resultatet i bolaget. Tilläggsköpeskillingen skulle således i sin helhet beskattas som lön i inkomstslaget tjänst.

6.4 Tilläggsköpeskilling förenad med villkor om fortsatt anställning

I HFD 2012 not. 58 hade HFD att ta ställning till huruvida tilläggsköpeskilling från försäljning av aktier skulle beskattas i inkomstslaget tjänst eller kapital. Förutsättningarna såg ut som följande. Aktierna i X AB överläts i april 2008 till Y AB för en preliminär köpeskilling om cirka 130 miljoner kronor. Den preliminära köpeskillingen betalades kontant. Verksamheten i X AB integrerades i Y AB:s verksamhet i ”Region Z”. Överlåtarna i X AB bestod av både fysiska och juridiska personer. Överlåtarna A och B ägde tillsammans med åtta andra anställda i X AB 41 procent av aktierna (28,1 procent av rösterna) i X AB. Aktieinnehaven varierade inom denna grupp mellan drygt 3 procent och knappt 5 procent. B ägde sina aktier direkt. De övriga i gruppen ägde sina aktier via egna bolag.

A ägde sina aktier genom sitt bolag A AB. I överlåtelseavtalet gick dessa överlåtare under benämningen ”management sellers”. A, B och de åtta andra anställda benämndes ”individuals”. Resterande aktier i X AB ägdes av två bolag, med 40,8 procent (50 procent av rösterna) respektive 17,7 procent (21,6 procent av rösterna) samt ett dödsbo med 0,5 procent (0,3 procent av rösterna). Avtalet om tilläggsköpeskillning var utformat enligt följande. Management sellers, men inte övriga aktieägare, hade rätt till tilläggsköpeskillning. Storleken på denna tilläggsköpeskillning skulle vara beroende av resultatet i Region Z under åren 2009 och 2010 och uppgå till högst 10 miljoner kronor. Rätten till tilläggsköpeskillning skulle förenas med villkor om att var och en av dessa individuals skulle kvarstå i sin anställning under viss tid (cirka två år). Tilläggsköpeskillningen skulle fördelas med lika belopp på var och en av de aktier som tillhörde management sellers i X AB. Om någon management seller inte skulle ha rätt till tilläggsköpeskillning skulle denna fördelas mellan övriga management sellers. Samtliga management sellers skulle ha marknadsmässiga löner.

I SRN:s förhandsbesked, som överklagades av Skatteverket, A, B och A AB, kom SRN fram till att A och B skulle ta upp belopp motsvarande tilläggsköpeskillningen som inkomst av tjänst. A AB skulle inte ta upp det belopp som A skulle ta upp. Som skäl för sin bedömning anförde SRN att tilläggsköpeskillningen, som baserades på resultatet i Region Z under 2009 och 2010, endast skulle utgå på de aktier i X AB som ägts, direkt eller indirekt, av anställda i bolaget som förbinder sig att fortsätta sin anställning viss tid efter det att bolaget överlåtits till Y AB. Övriga aktieägare i X AB hade inte rätt till tilläggsköpeskillning enligt parternas avtal. Därför fann SRN att de belopp som skulle betalas ut som tilläggsköpeskillning skulle anses utgöra betalning för tjänster som dessa anställda utför under den tidsperiod då det resultat uppstår som ligger till grund för beräkningen. Beloppen skulle därför i sin helhet tas upp som inkomst av tjänst av A och B. A AB ska inte ta upp det belopp som ska tas upp av A.

Skatteverket överklagade med yrkande om att förhandsbeskedet skulle fastställas. A, B och A AB överklagade med yrkande om att tilläggsköpeskillningen skulle beskattas som inkomst av kapital. Till

stöd för sitt yrkande anförde A, B och A AB bland annat att den rättspraxis, där kapitalbeskattning frångåtts när ersättningarna varit starkt kopplade till och beroende av överlåtarens prestationer i det överlåtna företaget eller avsett en konstruktion som avvikit från aktiebolagslagen, inte var tillämplig i deras fall. De menade att en sådan koppling mellan prestation och ersättning inte förelåg vid försäljningen av aktierna i X AB utan att betalningen var beroende av helt andra förutsättningar. Förutsättningarna i detta fall utgjordes av det förvärvande bolagets regionala resultat för en viss angiven tidsperiod. Avtal om tilläggsköpeskillning träffades sedan överlåtare och förvärvare inte hade kunnat enas om marknadspriset för aktierna samt i syfte att minimera förvärvarens risker i samband med transaktionen. Man anförde att tilläggsköpeskillning är en vanligt förekommande metod för värdering och riskminimering vid liknande transaktioner i motsvarande storleksordning. Ur ett aktiebolagsrättsligt perspektiv kunde den aktuella situationen därför inte anses vara ovanlig eller säregen enligt A, B och A AB. Förhållandena avvek inte heller i övrigt från rådande aktiebolagsrättsliga eller skatterättsliga principer. HFD gjorde dock, utan att tillföra några egna motiv, samma bedömning som SRN och fastställde därmed SRN:s förhandsbesked; den resultatbaserade tilläggsköpeskillningen skulle i sin helhet beskattas i inkomstslaget tjänst.

7 Analys

7.1 Tilläggsköpeskillingens skatterättsliga kontext och beskattningstidpunkt

I min utredning har framkommit att en tilläggsköpeskillning kan betraktas som en modell för värdering, riskfördelning och finansiering vid företagsöverlåtelser. Avtal om tilläggsköpeskillning är vanliga eftersom de medför viss säkerhet för att företag, vars resultat till stor del är beroende av ägarens kunskap och kontaktnät, ska vara framgångsrika även i framtiden. Tilläggsköpeskillningen fungerar som ett incitament för säljaren att fortsätta verka för företagets bästa, exempelvis i egenskap av anställd eller konsult i företaget, trots att denne inte längre har något ägarintresse.

En tilläggsköpeskillning ska som huvudregel tas upp till beskattning när tilläggsköpeskillningens storlek kan beräknas. Enligt bestämmelsen om tillkommande belopp i 44 kap. 28 § IL görs vid tidpunkten för utbetalning av tilläggsköpeskillningen en ny vinstberäkning med tillämpning av de regler som gällde vid avyttringstidpunkten. De regler som avses är regler om hur beskattningsunderlaget ska räknas fram. Det är emellertid det senare beskattningsårets skattesats som ska tillämpas. Bestämmelsen i 44 kap. 28 § IL är tillämplig även i fall där tillkommande belopp ännu inte betalats ut, under förutsättning att beloppet kan beräknas.

En tilläggsköpeskillning kan också innebära en kapitalförlust och en sådan ska på motsvarande sätt beskattas enligt bestämmelsen i 44 kap. 28 § IL. Kapitalförluster får dock inte dras av förrän de är definitiva. En kapitalförlust som med säkerhet kan räknas fram för avyttringsåret, men det belopp med vilket förlusten slutligen kommer uppgå till är beroende av en eventuell tilläggsköpeskillning som är maximerad till ett visst belopp, kan beräknas preliminärt för avyttringsåret. Vid beräkningen inkluderas den ännu inte utbetalda tilläggsköpeskillningen. När denna vid ett senare år eventuellt faller ut kan det slutliga resultatet beräknas. Hänsyn tas till om det maximala

beloppet betalas ut eller om säljaren erhåller en mindre summa. Vid erhållande av maximal tilläggsköpeskillning blir det slutliga resultatet således ”plus minus noll”. Vid erhållande av en mindre summa blir det slutliga resultatet en förlust för vilken avdrag kan medges.

Vid andelsbyte med kontant tilläggsköpeskillning är bestämmelsen i 44 kap. 28 § IL återigen tillämplig. Tilläggsköpeskillningen ska således tas upp till beskattning det år den erhålls eller då dess storlek kan beräknas. Kapitalvinstberäkningen på grund av tilläggsköpeskillningen görs med utgångspunkt i förhållandena vid andelsbytet och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid den tidpunkten.

Beskattningstidpunkten för tillkommande belopp ändrades i samband med 1990 års skatterätsreform på så vis att beskattning nu sker vid den tidpunkt beloppet är känt till sin storlek. Enligt äldre rätt skulle tillkommande belopp beskattas vid den tidpunkt beloppet kunde disponeras enligt den så kallade första kronans princip. Vissa av de äldre domarna från HFD saknar därför relevans i fråga om beskattningstidpunkt, men har betydelse i andra frågor.

Sammanfattningsvis kan konstateras att tidpunkten för beskattning av tilläggsköpeskillningar är tillräckligt klar för att inte vålla några större svårigheter i samband med företagsöverlåtelse. Klart är att det är de beräkningsregler som gällde vid avyttringen som är tillämpliga när tilläggsköpeskillningen ska beskattas. Det som i rättspraxis gett upphov till meningsskiljaktigheter mellan den skattskyldige och Skatteverket är frågan om en tilläggsköpeskillning verkligen kan beräknas vid en viss tidpunkt. Svårigheter kan uppstå exempelvis vid en resultatbaserad tilläggsköpeskillning som betalas ut i omgångar beroende av hur företaget presterar. I utredningen har framkommit att Skatteverket i flertalet fall anser att en tilläggsköpeskillning kan beräknas så fort det finns ett avtal om att tilläggsköpeskillning kan erhållas. Detta synsätt har även fått stöd i rättspraxis, exempelvis i mål nummer 1295-11 där en resultatbaserad tilläggsköpeskillning skulle betalas ut i tre steg och i mål nummer 4014-12 där de olika tidpunkterna för utbetalning av tilläggsköpeskillningen var beroende av företagets framtida

resultat.¹⁰³ Då dessa domar kommer från Kammarrätterna bör de dock behandlas med viss försiktighet. HFD har mig veterligen inte avgjort något fall där beskattningstidpunkten i sig varit tvistig. Enligt min uppfattning är det dock något märkligt att en inkomst som är beroende av framtida händelser ska beskattas så fort den angetts i en möjlig siffra. Även om *säljaren* har ekonomisk möjlighet att betala skatten redan vid avyttringen kvarstår nämligen osäkerheten kring *köparens* betalningsförmåga. Att köparen betalat grundköpeskillning borgar visserligen för att betalningsförmågan är god, men kan knappast utgöra en garanti för att tilläggsköpeskillingen också kommer att betalas. Detta kan exempelvis vara fallet när en affär möjliggjorts genom en tilläggsköpeskillning. Köparen kanske inte hade tillräcklig finansiering vid avtalsstillfället utan affären genomfördes med löfte om en tilläggsköpeskillning.¹⁰⁴ Sannolikt är tilläggsköpeskillning inte den vanligaste metoden för finansiering i en sådan situation, men jag anser ändå att den bör uppmärksammas eftersom den tydligt visar på osäkerheten - med andra ord omöjligheten att se in i framtiden - vid företagsöverlåtelser. Min slutsats är därför att även de skatterättsliga följderna av en företagsöverlåtelse borde ske med hänsyn till denna osäkerhet. Det gör också bestämmelsen om tillkommande belopp i 44 kap. 28 § IL sett till *beräkningen* av beloppet. Frågan är om man borde gå ett steg längre och tillämpa den sedan länge övergivna första kronans princip just ifråga om tillkommande belopp. Detta skulle visserligen innebära ett avsteg från den likformighetsprincip som i förarbetena motiverade att tilläggsköpeskillningar skulle beskattas på samma sätt som grundköpeskillningar.¹⁰⁵ Ur företagarnas perspektiv skulle detta emellertid säkerligen underlätta deklarationsarbetet. Huruvida Skatteverkets kontroll skulle underlättas eller försvåras har jag ingen uppfattning om. I förarbetena inför 1990 års skatterätsreform motiverades avskaffandet av första kronans princip med att detta skulle förenkla kontrollen och säkerställa att skatten faktiskt erläggs.¹⁰⁶

¹⁰³ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁰⁴ Se avsnitt 2.1.

¹⁰⁵ Prop. 1989/90:110 s. 397.

¹⁰⁶ Prop. 1989/90:110 s. 397.

7.2 Begränsat skattskyldiga

En tilläggsköpeskillning som betalas ut till en person som är obegränsat skattskyldig men som vid tidpunkten för utbetalningen av grundköpeskillingen var begränsat skattskyldig ska inte tas upp till beskattning. Vid motsvarande kapitalförlust är denna inte avdragsgill hos den obegränsat skattskyldige som var begränsat skattskyldig vid tidpunkten för utbetalningen av grundköpeskillingen.

Rörande frågan om förhållandet mellan bestämmelsen i 44 kap. 28 § IL och reglerna om begränsat skattskyldiga i 3 kap. IL finns från Skatteverkets sida således tydliga svar på vad som gäller när en begränsat skattskyldig blir obegränsat skattskyldig; en tilläggsköpeskillning i form av kapitalvinst är icke-skattepliktig och en tilläggsköpeskillning i form av kapitalförlust är icke-avdragsgill. Vad som gäller vid det omvända förhållandet, när en obegränsat skattskyldig blir begränsat skattskyldig, är dock inte lika klart. Är en tilläggsköpeskillning som betalas ut efter en tioårsperiod (och inte har kunnat beräknas dessförinnan) skattepliktig? Mitt sökande efter svar i rättspraxis och Skatteverkets publikationer har tyvärr inte gett några resultat. Med utgångspunkt i bestämmelsen i 44 kap. 28 IL borde kapitalvinst på grund av tilläggsköpeskillning som betalas ut efter en tioårsperiod inte vara skattepliktig. Detta eftersom en tilläggsköpeskillning ska tas upp som intäkt först det beskattningsår då storleken av den kan beräknas. Av andra meningen i 44 kap. 28 § IL framgår dock att kapitalvinstberäkningen ska göras med utgångspunkt i *förhållandena vid avyttringen* och de beräkningsregler som gällde vid denna tidpunkt. Innebär det faktum att säljaren var obegränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten ett sådant ”förhållande” som gör tilläggsköpeskillingen till en skattepliktig inkomst? Vid motsatsvis läsande av Skatteverkets rättsliga ställningstagande är detta fallet enligt min tolkning. Skatteverket anger i sitt ställningstagande att skattskyldighet enligt huvudregeln i 44 kap. 26 § IL inträffar när aktierna avyttras oavsett om hela eller endast en del av köpeskillingen erhålls då. Om säljaren vid avyttringen var obegränsat skattskyldig borde denne därför vara skattskyldig för tilläggsköpeskillingen oavsett när denna betalas ut. På

motsvarande sätt borde kapitalförlust på grund av tilläggsköpeskillning som uppkommer efter en tioårsperiod vara avdragsgill.

7.3 Lön eller kapitalvinst?

I vilket inkomstslag en tilläggsköpeskillning ska beskattas är inte helt klart, utan beror bland annat av hur överlåtelseavtalet är utformat. Utifrån vissa kriterier som uttalats i rättspraxis går det emellertid att avgöra till vilken kategori - lön eller kapitalvinst - den aktuella tilläggsköpeskillningen sannolikt kommer att hänföras.

7.3.1 Praxis rörande tilläggsköpeskillningar

I dom i mål nummer 86-87-07 meddelad av Kammarrätten i Jönköping överklagade den skattskyldige Skatteverkets beslut om att den kapitalvinst han erhållit skulle beskattas enligt 3:12-reglerna. Skatteverket ansåg att aktierna var kvalificerade andelar och framlade argument för att den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning i företaget. I detta rättsfall ligger fokus på frågan huruvida andelarna är kvalificerade. Huruvida tilläggsköpeskillningen kan utgöra en arbetsinkomst diskuteras inte. Varken Förvaltningsrätten eller Kammarrätten gick på Skatteverkets linje utan ansåg att villkoren för kvalificerade andelar inte var uppfyllda. Tilläggsköpeskillningen skulle därmed i sin helhet beskattas i inkomstslaget kapital. Vilka villkor som gällde för tilläggsköpeskillningen framgår tyvärr inte av rättsfallet. Jag kan bara spekulera kring hur domstolen hade resonerat om Skatteverket istället hade yrkat på att tilläggsköpeskillningen skulle betraktas som ersättning för den skattskyldiges insatser i företaget. Sannolikt hade resultatet blivit detsamma eftersom domstolen ansåg att den skattskyldiges insatser inte hade tillräcklig betydelse för vinstgenereringen i företaget.

I dom i mål nummer 6656-13 meddelad av Kammarrätten i Göteborg var fråga huruvida en tilläggsköpeskillning skulle beskattas som en kapitalvinst på försålda aktier eller som lön. Av rättsfallet framgår att som

huvudregel ska allt som arbetstagare får från sina arbetsgivare tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst om det inte kan visas att ersättningen inte avser anställningen. I aktieöverlåtelseavtalet fanns en konkurrensklausul som innebar att säljaren inte fick driva eller på annat sätt engagera sig i konkurrerande verksamhet under en viss tidsperiod. Kammarrätten menade att denna klausul, som lika gärna hade kunnat ingå i det anställningsavtal som tecknades i samband med överlåtelsen, i praktiken innebar ett yrkesförbud för överlåtaren. Det var endast den skattskyldige som hade erhållit tilläggsköpeskillning vid aktieförsäljningen. Den affärsplan som den skattskyldige menade låg grund till för tilläggsköpeskillningen hade enligt Kammarrätten inte kunnat genomföras utan dennes fortsatta arbete i företaget. Dessa faktorer sammantaget medförde att tilläggsköpeskillningen i sin helhet skulle beskattas i inkomstslaget tjänst. I detta rättsfall bedömdes inte hurvida den skattskyldiges andelar i företaget var kvalificerade, utan i fokus stod frågan om vad tilläggsköpeskillningen egentligen var ersättning för. De två avgörande faktorerna i detta rättsfall var att bara en viss ägare hade erhållit tilläggsköpeskillning och att denne i stort sett var tvungen att arbeta kvar i företaget för att företagets verksamhet skulle överleva och för att ägaren ens skulle kunna arbeta inom samma bransch. Positiv särbehandling och krav på arbetsinsats tycks vara de avgörande elementen för att tilläggsköpeskillningen skulle beskattas som lön.

I HFD 2012 not. 58 var tilläggsköpeskillningen beroende av dels resultatet i företaget, dels överlåtarens fortsatta anställning i företaget. I förhandsbesked meddelade SRN att belopp motsvarande tilläggsköpeskillningen skulle tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. SRN motiverade detta med att de belopp som skulle betalas ut som tilläggsköpeskillning utgjorde betalning för tjänster som de anställda utförde under den tidsperiod då det resultat som låg till grund för tilläggsköpeskillningen uppstod. Det var bara de som fortsatte sin anställning som hade rätt till tilläggsköpeskillning och inte övriga säljare. HFD gjorde samma bedömning och fastställde därför SRN:s förhandsbesked. De skattskyldiga som hade sökt förhandsbesked menade att ersättningen varken var starkt kopplad till eller beroende av deras prestationer. Förklaringen till

att avtal om tilläggsköpeskillning hade träffats var enligt sökande att säljare och köpare inte hade kunnat enas om marknadspriset för aktierna samt i riskfördelande syfte. Jag gör emellertid bedömningen att HFD, liksom Kammarrätten i mål nummer 6656-13, tittade på *vem* som hade rätt till tilläggsköpeskillning och *varför*. Det var bara de ägare som fortsatte sin anställning som skulle erhålla tilläggsköpeskillning. Tilläggsköpeskillningen skulle vara beroende av företagets framtida resultat och fördelas lika på de ägare som fortsatte sin anställning i företaget. Skillnaden jämfört med förutsättningarna i mål nummer 6656-13 är emellertid, enligt min uppfattning, att storleken på tilläggsköpeskillningen inte är lika starkt knuten till individuell prestation eftersom det är företagets sammantagna resultat som utgör grunden och att beloppet fördelas lika mellan ägarna. Utifrån definitionen av inkomst av tjänst kan jag inte se varför tilläggsköpeskillningen i HFD 2012 not. 58 skulle utgöra lön. Inkomst av tjänst definieras ju som ”alla ersättningar som kan hänföras till *eget arbete* eller *egen prestation*”.¹⁰⁷ Rent hypotetiskt skulle ju en ägare kunna förhålla sig relativt passiv och ändå erhålla tilläggsköpeskillning på grund av sin formella anställning och de övriga ägarnas insatser som sammantaget skulle ligga till grund för företagets resultat. HFD 2012 not. 58 innebär således, enligt min uppfattning, att rekvisitet ”kan hänföras till” har getts en tämligen vid tolkning.

I HFD 2012 not. 63 diskuterades aldrig om den tilläggsköpeskillning som betalades ut, under villkor att vissa nyckelpersoner kvarstod i sina anställningar i det sålda företaget under minst 24 månader, kunde utgöra ersättning för arbete. Tilläggsköpeskillningen betraktades som en ren kapitalvinst. Vid jämförelse med de andra rättsfall rörande tilläggsköpeskillningar som berörts i min utredning kan denna utgång förklaras med att mottagaren av tilläggsköpeskillningen var de anställdas bolag och inte de anställda själva. Om så vore fallet hade bedömningen kunnat bli annorlunda eftersom tilläggsköpeskillningen var helt beroende av deras fortsatta anställningar (och arbetsinsatser).

¹⁰⁷ Prop. 1989/90: 110 s. 305 ff. Min kursivering.

7.3.2 Parallell till utdelning

I RÅ 2000 ref. 56, som rörde utdelning som baseras på resultatet i den verksamhetsgren där aktieägaren arbetar, uttalade HFD att vad som associationsrättsligt betraktas som en utdelning inte alltid utgör utdelning i skatterättsligt hänseende. En utdelning som innebär att aktier av samma slag ger olika utdelning beroende på vem som äger dem tillhör detta undantag. I RÅ 2000 ref. 56 förelåg en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier. Enligt HFD skulle därför det belopp av utdelningen på en aktie som överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie anses som ersättning för en arbetsprestation och beskattas i inkomstlaget tjänst.

I RÅ 2007 not. 129, som också rörde utdelning baserad på resultat, blev utgången emellertid en annan. SRN anförde att utdelningen skulle betraktas som en utdelning också i skatterättsligt hänseende och beskattas enligt 3:12-reglerna. SRN motiverade sitt förhandsbesked med att en bolagsstämma med civilrättslig verkan kan besluta om avsteg från grundregeln om alla aktiers lika rätt och att begreppet *utdelning* normalt har samma innebörd skatterättsligt som civilrättsligt. Med hänvisning till RÅ 2000 ref. 56 anfördes att denna princip dock inte gäller undantagslöst. I det aktuella fallet skulle utdelningen uteslutande baseras på regionernas andel av det totala resultatet och därmed sakna koppling till individens prestation. Enligt SRN förelåg därför inget utrymme att utöver bestämmelserna i 3:12-reglerna behandla utdelningen som lön. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked. Det kan nämnas att två av SRN:s ledamöter var skiljaktiga. Dessa ledamöter anförde att aktieslagen visserligen hade olika rösträtt men att samtliga aktier hade lika rätt till utdelning och att alla aktier därför skulle anses vara av samma slag. Med hänsyn till att vissa aktier skulle ges en högre utdelning på grund av regionens resultat skulle den del av utdelningen på en aktie som överstiger utdelningen på en annan aktie hanteras som lön i skatterättsligt hänseende enligt de skiljaktiga ledamöterna.

I SRN:s förhandsbesked med diarienummer 78-11/D hade stamaktier och preferensaktier lika rösträtt men olika rätt till utdelning. SRN

fann ingen anledning att behandla utdelning på vissa aktier som eventuellt överstiger utdelning på andra aktier som lön utöver de bestämmelser som finns i 3:12-reglerna. Det saknades koppling mellan utdelningens storlek och den enskilde delägarens arbetsprestation och utdelningen skulle dessutom utgå med samma belopp för aktier av samma slag. Förhandsbeskedet överklagades inte.

Av ovanstående rättspraxis avseende utdelning kan följande slutsatser dras angående frågan om inkomstslag. För att inkomst som associationsrättsligt benämns utdelning också ska beskattas som utdelning krävs att det inte föreligger någon direkt koppling mellan aktieägarens individuella prestation och utdelningen på dennes aktier. Vid utdelning som innebär att aktier av samma slag ger olika utdelning beroende på vem som äger dem ska överstigande del därför beskattas som lön. Min utredning tyder på att det resonemang HFD fört beträffande utdelning har många likheter med det resonemang som förts ifråga om tilläggsköpeskillingar. De faktorer som tycks vara avgörande i samtliga fall är dels om inkomsten kan knutas till en individuell prestation, dels om mottagaren särbehandlas i förhållande till andra delägare.

7.4 3:12-reglernas inverkan

De särskilda beskattningsregler som gäller för ägare i fåmansföretag uttalar sig inte specifikt om hur tilläggsköpeskillingar ska beskattas. 3:12-reglerna finns emellertid till för att aktiva ägare inte ska omvandla inkomster på grund av prestation till inkomster på grund av vinst i företaget, och ifråga om tilläggsköpeskillingar är detta gränsdragningsproblem högst aktuellt. Detta eftersom tilläggsköpeskillingar ofta utgår under villkor att ägaren på något sätt, direkt eller indirekt, bidrar eller säkerställer företagets fortsatta välgång. Kapitalvinst respektive kapitalförlust på grund av en tilläggsköpeskillning hos ägare i fåmansföretag beskattas enligt fördelningsreglerna i 57 kap. IL precis som övriga utdelningar och kapitalvinster. I rättspraxis är ofta fråga huruvida 3:12-reglerna är tillämpliga eller inte, snarare än fråga huruvida

tilläggsköpeskillingen utgör lön eller kapitalvinst. I de fall förhandsbesked från SRN har begärts har frågan huruvida beskattning i inkomstslaget tjänst utöver beskattning enligt 3:12-reglerna kan komma att bli aktuell för ett specifikt affärsupplägg besvarats nekande. Jag tolkar detta som att det skatterättsliga regelverket inte är till för att reglera affärsmässiga konstruktioner utan för att se till att ”rätt” skatt betalas. SRN respektive HFD lägger sig inte i företagens affärer så länge företagen följer skattelagstiftningen. Då 3:12-reglerna ändå schablonmässigt placerar viss del av utdelning respektive kapitalvinst i inkomstslaget tjänst, oavsett inkomstens egentliga ursprung, verkar det som att man inte vill belasta delägarna ytterligare genom att beskatta tilläggsköpeskillingar i inkomstslaget tjänst fullt ut. Ett syfte med 3:12-reglerna är ju att slippa avgöra i varje enskilt fall till vilket inkomstslag en viss inkomst hos en ägare i ett fåmansföretag ska hänföras. Genom en schablonmässig fördelning underlättar man för företagarna samtidigt som man gör en processekonomisk besparing. I de fall HFD finner att en tilläggsköpeskillning är starkt knuten till individuell prestation och där tilläggsköpeskillning inte utgår på samtliga aktier görs emellertid ett undantag genom att tilläggsköpeskillningen i sin helhet beskattas i inkomstslaget tjänst. Anledningen till detta torde vara att HFD i dessa fall anser att tilläggsköpeskillningen uppenbart är ersättning för arbete. Det verkar, enligt min bedömning av de få uttalanden från rättspraxis som finns i denna fråga, således finnas någon form av krav på uppenbarhet. Jag anser dock att det inte var fullt så uppenbart i HFD 2012 not. 58.¹⁰⁸

7.5 De nya 3:12-reglerna och tilläggsköpeskillningens framtid

Hur skiljer sig de kommande 3:12-reglerna från de nuvarande? Då min utgångspunkt är att de i SOU 2016:75 föreslagna lagändringarna blir verklighet kommer det inte ske några ändringar som i sig påverkar

¹⁰⁸ Se diskussion under avsnitt 7.3.1.

beskattningen av tilläggsköpeskillingar. I SOU 2016:75 beskrivs tilläggsköpeskillingen som en avtalskonstruktion som innebär att värdet har upparbetats *före* överlåtelsen men ersättningen betalas till säljaren av inkomster som förvärvas *efter* överlåtelsen. Att vid tidpunkten för överlåtelsen göra en korrekt marknadsvärdering av värdet på den framtida ersättningen anges vara oerhört svårt. Vid avtal om tilläggsköpeskillning i samband med ägarskifte till närstående medför närståenderelationen mellan parterna ytterligare utredningsproblem. Med hänvisning till dessa slutsatser föreslår utredningen att den föreslagna undantagsregeln för generationsskiften i normalfallet inte bör tillämpas i fall där avtal om tilläggsköpeskillning har ingåtts mellan trädablaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på sälj- eller köparsidan. Detta medför att kommande regler, som skapats i syfte att underlätta för generationsskiften, inte kan tillämpas när det finns avtal om tilläggsköpeskillning. I utredningen framhålls att undantagsbestämmelsen för generationsskiften är begränsad till att avse vinstmedel upparbetade före ägarskiftet. Detta för att senare uppkomna vinstmedel inte ska kunna bli föremål för inkomstomvandling. Som exempel nämns situationen där verksamhetsföretaget överlåts till överpris. I det fallet torde överpriset kunna beskattas som utdelning till den närstående. En annan situation som beskrivs i utredningen är just avtal om tilläggsköpeskillning. Avtal om tilläggsköpeskillning innebär att vinstmedel intjänas efter ägarskiftet. Dessa vinstmedel kan överföras från verksamhetsföretaget till det kapitalförvaltande bolaget. I utredningen anges att sådan ersättning som huvudregel betraktas som en del av köpeskillingen och därför beskattas enligt 44 kap. 28 § IL. Utredarna framhåller att en situation där den forne ägaren enligt avtal ska kvarstå i sin anställning som en garanti för verksamhetens lönsamhet inte är aktuell när undantagsbestämmelsen är tillämplig. Man påpekar att en resultatbaserad tilläggsköpeskillning visserligen kan vara affärsmässigt motiverad med hänsyn till att risken för att verksamheten ska gå med förlust fördelas mellan säljaren och köparen. En sådan typ av tilläggsköpeskillning medför dock att en del av resultatet, ”som kan innefatta värdet av den närstående förvärvarens arbete efter ägarskiftet”, tillfaller det

kapitalförvaltande bolaget.¹⁰⁹ Därför ville man i utredningen utforma undantagsbestämmelsen för generationsskiften på ett sätt som gör att den inte kan tillämpas vid såväl resultatbaserade som på förhand fastställda tilläggsköpeskillingar.

Om den nya bestämmelsen som är tänkt att tillämpas vid generationsskiften inte kan användas när det finns avtal om tilläggsköpeskilling kommer sannolikt nyttjandet av tilläggsköpeskillingar att minska vid denna typ av transaktion. Då, precis som nämns i utredningen, det är mindre vanligt att man avtalar om tilläggsköpeskilling när företaget byter ägare inom familjen, tror jag inte att detta medför någon drastisk förändring. Sett till de nya 3:12-reglerna i stort ser jag inga andra bestämmelser som kan komma att inverka på användandet av tilläggsköpeskillingar. Jag vill dock avslutningsvis framhålla tilläggsköpeskillingens betydelse vid ägarskiften i fåmansföretag. Även om man naturligtvis måste förhindra kringgående och så kallad inkomstomvandling bör man enligt min åsikt inte via lagstiftning och rättstillämpning försvåra användandet av tilläggsköpeskillingar. Med hänvisning till inledande kapitel 2 anser jag att tilläggsköpeskillingen som värderings-, riskfördelnings- och finansieringsmodell är ett ändamålsenligt verktyg för att få företag, vars framgång är beroende av ägarens individuella insats, att fortsätta vara framgångsrika och bidra till den i uppsatsens bakgrund nämnda samhällsnyttan även i framtiden.

¹⁰⁹ SOU 2016:75 s. 390.

Käll- och litteraturförteckning

Svenskt offentligt tryck

Dir. 2014:42

Dir. 2015:2

Dir. 2016:33

Prop. 1975/76:79

Prop. 1989/90:110

Prop. 1999/2000:2

Prop. 2001/02:46

Prop. 2005/06:40

Prop. 2012/13:1

SOU 2002:52

SOU 2014:40

SOU 2016:75

Myndighetspublikationer

SKV A 2015:9 Inkomstbeskattning.

Skatteverket. Rättslig vägledning 2016. Kapitalvinstbeskattning.

Tillgänglig:

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/17171.html?query=Tio%C3%A5sregeln&year=2016>

Skatteverket. Skatter i Sverige - statistisk årsbok 2015 (SKV 152). Utgåva

18, utgiven i januari 2016. Antal sidor: 240. Tillgänglig:

<http://www.skatteverket.se/privat/sjalvservice/blanketterbroschyrer/broschyrer/info/152.4.39f16f103821c58f680007237.html>

Litteratur

Nilsson, Peter (2016). *Generationsskiften och blandade fång: en praktisk handledning*. 4., [omarb.] uppl. Stockholm: Wolters Kluwer.

Påhlsson, Robert (2013). *Konstitutionell skatterätt*. 3., [rev.] uppl. Uppsala: Iustus.

Påhlsson, Robert (2014). *Företagens inkomstskatt*. 5., omarb. uppl. Uppsala: Iustus.

Tivéus, Ulf (2010). *Skatt på kapital*. 13., [utök. och uppdaterade] uppl. Stockholm: Norstedts juridik.

Tivéus, Ulf (2014). *Tretolv: skatt på kvalificerade andelar*. 1. uppl. Stockholm: Norstedts Juridik.

Tjernberg, Mats (2006). *Beskattning av fåmansföretag*. 6., [rev.] uppl. Stockholm: Thomson fakta.

Artiklar - tryckta

Käck, Jesper (2015). Redovisningsrättsliga begrepp och redovisning som avtalsinnehåll. *Balans*, 2015(3), s. 11–15.

Svensson, Bo (2015). Tretolv – varifrån och varthän? *Skattenytt*, 2015(7–8), 579–595.

Tjernberg, Mats (2013). Av HFD avgjorda mål om samma eller likartad verksamhet. *Skattenytt*, 2013(1–2), 55–57.

Artiklar - elektroniska

Berg, Johan (2012). Tydlighet lönar sig vid utformningen av earn-outs. *Mitt i Juridiken*, 2012-06-13. Hämtad 2016-09-19. Tillgänglig:

<http://www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/praktikerartiklar/articel180023.ece>

Övrigt

Svenska Akademiens ordlista nr 13 (2006). Tillgänglig:

http://www2.svenskaakademien.se/svenska_spraket/svenska_akademiens_ordlista/saol_13_pa_natet/ordlista

Rättsfallsförteckning

RÅ 1976 ref. 36

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2000 ref. 56

RÅ 2007 not. 129

RÅ 2010 ref. 11

HFD 2011 ref. 75

HFD 2012 not. 58

HFD 2012 not. 62

HFD 2012 not. 63

HFD 2012 ref. 67

HFD 2015 ref. 13

Kammarrätten i Jönköping mål nr 86-87-07

Kammarrätten i Stockholm mål nr 1295-11

Kammarrätten i Göteborg mål nr 4014-12

Kammarrätten i Göteborg mål nr 6656-13

SRN dnr. 54-11/D

SRN dnr. 78-11/D

SRN dnr. 31-16/D