



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Erik Johansson

# Generationsskifte i fåmansföretag

- Bör överlåtelser inom närståendekretsen likställas med  
överlåtelser till utomstående?

LAGF01 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT2019

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>4</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Syfte och frågeställningar	8
1.2 Metod och material	9
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Terminologiska klargöranden	11
1.5 Disposition	11
<b>2 3:12-REGLERNAS SYFTE OCH FUNKTION</b>	<b>13</b>
2.1 Bakgrund	13
2.2 Definitionen av ett fåmansföretag	14
2.3 Närstående	15
2.4 Kvalificerade andelar	15
2.5 Verksam i betydande omfattning	16
2.6 Samma eller likartad verksamhet	16
2.7 Utomstående	16
2.8 Beskattning enligt 3:12-reglerna	17
<b>3 GENERATIONSSKIFTEN MELLAN NÄRSTÅENDE</b>	<b>18</b>
3.1 Introduktion och historisk exposé	18
3.2 Allmän bakgrundsproblematik	19
3.3 Trädabolagsmetoden	21

3.4	Närståendeproblematiken vid generationsskiften	21
3.5	Exempel på skatteeffekt	22
3.6	Sammanfattande kommentarer	25
<b>4</b>	<b>DEN NYA LAGSTIFTNINGEN</b>	<b>26</b>
4.1	Lagstiftningens närmare utformning	26
<b>5</b>	<b>SYNPUNKTER PÅ LAGÄNDRINGEN</b>	<b>29</b>
5.1	Den samlade bilden är positiv	29
5.2	Skatteverkets kritik mot lagändringen	29
5.3	Den särskilde utredaren bemöter kritiken	30
<b>6</b>	<b>AVSLUTANDE KOMMENTARER</b>	<b>32</b>
6.1	Inledande anmärkningar	32
6.2	Är lagförslaget ändamålsenligt och väl avvägt?	32
6.3	Kan inkomstomvandlingen tänkas öka?	32
6.4	Avslutande sammanfattning	33
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>35</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>38</b>

# SUMMARY

Due to the construction of some 3:12 rules and precedents from the Supreme Administrative Court, transfers of close companies through the so-called "trädalagsmetoden" is from a tax aspect treated differently, depending on whether the acquirer of the close company is related to the seller or not. Related persons is currently disfavoured. The Swedish Parliament has through accepting Prop. 2018/19: 54, intended to change the different treatment by among other things introducing a new rule, 57 kap. 4 a § IL.

The essay deals with why the problem with the generational changes arose and how the new rules are supposed to remedy the problem. In addition, a shorter historical perspective on generational changes in close companies is being presented, where the legislator's earlier view of this phenomenon emerges. The essay shows that the law change is in line with previous considerations from the legislator. In addition The Swedish Tax Agency has during the legislative process been critical to the law change. The essay describes why this has been the case and explains how the criticism has been addressed by the Government's special investigator.

Concerns during the legislative process that so-called income conversion will increase as the new generational change rules are implemented is being presented and analyzed in the essay. The essay comes to the conclusion that it is likely that the income conversion will increase, but that it is difficult to establish to what extent.

The essay comes to the conclusion that the new law is appropriate and will essentially fulfill the stated purpose, ie. to enable real generational changes for people in the family at almost the same terms as transfers outside the family.

# SAMMANFATTNING

På grund av vissa 3:12-reglers utformning och praxis på området har överlåtelser av fåmansbolag genom den sk. trädabolagsmetoden behandlats skattemässigt olika beroende på om förvärvaren av bolaget ingår i närståendekretsen eller inte. Riksdagen har genom att bifalla Prop. 2018/19:54, avsett att ändra på olikbehandlingen genom att det bl.a. införs ett nytt lagrum i lagstiftningen, 57 kap. 4 a § IL.

Uppsatsen behandlar varför problematiken med generationsskiften uppstår och hur lagändringen är tänkt att råda bot på problemet. Därtill anläggs ett kortare historiskt perspektiv på generationsskiften i fåmansföretag, där lagsiftarens tidigare syn på detta fenomen framkommer. Uppsatsen visar att lagändringen ligger i linje med uttalanden i tidigare lagstiftningsarbeten. Vidare har Skatteverket under lagstiftningsprocessen varit kritiska till lagändringen. Uppsatsen redogör för varför så varit fallet och presenterar hur kritiken har bemötts av regeringens särskilde utredare.

Farhågor under lagstiftningsprocessen om att sk. inkomstomvandling kommer öka i och med att de nya generationsskiftesreglerna införs behandlas och analyseras. Uppsatsens slutsats är att det är sannolikt att inkomstomvandlingen kommer öka, men att det är svårt att närmare slå fast i vilken omfattning.

Uppsatsen landar i bedömningen att lagändringen är ändamålsenlig och i huvudsak kommer uppfylla sitt angivna syfte, dvs. att lagstiftningen kommer möjliggöra verkliga generationsskiften för personer inom närståendekretsen på i huvudsak lika villkor som en överlåtelse till utomstående behandlas.

# Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 INLEDNING

3:12-reglerna är ständigt aktuella i den inrikespolitiska debatten och oenigheten bland de politiska partierna förefaller vara stor. Denna oenighet kan t.ex. illustreras av följande uttalande från Finansministern.

Som exempel lyfter Magdalena Andersson fram förslaget om nya 3:12-regler, som regeringen gick fram med den förra mandatperioden, men som då stoppades av oppositionen. ”Vi hade tidigare förslag på förändringar av 3:12-reglerna, som i huvudsak hade påverkat de med de allra högsta inkomsterna”, säger hon. ”Om man vill ha en bättre fördelningsprofil så är det ett exempel på hur man kan arbeta”, fortsätter hon.<sup>1</sup>

Kritiken från det största stödpartiet till regeringen lät dock inte vänta på sig och Annie Lööf skrev följande på sociala medier.

”Enligt januariavtalet ska skatten på jobb och företag sänkas. 3:12-regelverket ska förbättras och (S) gamla 3:12-förslag, som innebar en skattehöjning för företagen, finns inte på kartan.”<sup>2</sup>

Trots meningsskiljaktigheterna ovan så har regeringen brutit ut ett av förslagen i den utredning<sup>3</sup> som presenterades 2016 och lagt fram detta delförslag i riksdagen.<sup>4</sup> Lagförslaget syftar till att möjliggöra generationsskiften i fåmansföretag på i princip lika villkor som en försäljning till utomstående. Riksdagen biföll regeringens proposition den 8 maj 2019, vilket innebär att lagförslaget kommer att träda i kraft i likhet med förslaget i regeringens proposition.

De nya reglerna avser att träffa överlåtelse av andelar, rörelser och verksamhetsgrenar som äger rum efter den 30 juni 2019 och det nya undantaget som skapas från samma eller likartad verksamhet tillämpas för första gången för beskattningsåret 2020. Tidigare genomförda överlåtelse omfattas således

---

<sup>1</sup> Öjemar (2019).

<sup>2</sup> Lööf (2019).

<sup>3</sup> SOU 2016:75.

<sup>4</sup> Prop. 2018/19:54.

inte av den aktuella lagändringen. Förslaget välkomnas av flertalet företrädare från akademi och näringslivshåll.<sup>5</sup> Skatteverket är dock inte lika nöjda, vilket uppsatsen kommer behandla i den fortsatta framställningen.<sup>6</sup>

## 1.1 Syfte och frågeställningar

Den här uppsatsen avser att utreda, analysera och kritiskt granska den nya lagstiftning som kommer implementeras i 3:12-reglerna mot bakgrund av att riksdagen biföll prop. 2018/19:54.

Uppsatsen anlägger ett *förutsebarhetsperspektiv* på den nya lagstiftningen. Med avstamp i detta perspektiv syftar uppsatsen till att undersöka om de nya reglerna är ändamålsenliga och kan antas uppfylla sitt angivna syfte. Vidare syftar uppsatsen till att undersöka huruvida sk. inkomstomvandling kan tänkas öka i och med att de nya reglerna införs i 3:12-systemet.

Uppsatsen syftar därtill att undersöka huruvida den nya lagstiftningen kan sägas ligga i linje med tidigare regeländringar och överväganden som gjorts av lagstiftaren på skatteområdet. Detta sker genom att ett *historiskt perspektiv* anläggs på generationsskiften i fåmansföretag.

För att precisera syftet med uppsatsen ämnar jag i den fortsatta framställningen besvara följande frågeställningar:

- Hur är den nya lagstiftningen utformad? Vilka överväganden har gjorts i lagstiftningsarbetet?
- Stämmer de nya reglerna överens med tidigare överväganden som gjorts av lagstiftaren beträffande generationsskiften i fåmansföretag?
- Kan lagförslaget tänkas innebära att inkomstomvandlingen ökar?

---

<sup>5</sup> Se exempelvis Tjernberg (2017) s. 17 ff.; Richter & Stranne (2019).

<sup>6</sup> Skatteverket (2017) Remissvar gällande betänkandet "Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag."



## 1.2 Metod och material

Även om det inte förefaller finnas någon knivskarp gräns mellan olika juridiska metoder kommer jag här inledningsvis sätta en beteckning på mitt arbetssätt i olika delar av uppsatsen tillsammans med en redogörelse för vad som genomförs.<sup>7</sup> Därefter behandlas det material jag använt mig av.

Sedvanlig *rättsdogmatisk metod* används i stora delar av uppsatsen. Med den rättsdogmatiska metoden menar jag här att svaren söks i lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och den rättsdogmatiskt orienterade litteraturen.<sup>8</sup> Genom att undersöka, systematisera och analysera de tidigare nämnda rättskällorna fastställs gällande rätt.<sup>9</sup>

Inledningsvis i kapitel tre används *rättshistorisk metod*. Denna metod används i uppsatsen genom att ett kortare historiskt perspektiv anläggs på generationsskiften i fåmansföretag, för att på så sätt få en bättre förståelse för tidigare synsätt på detta fenomen.<sup>10</sup>

I det avslutande kapitlet används *rättsanalytisk metod*. Med denna metod avses i den här uppsatsen att egna tankar, kommentarer och argument ventileras utifrån uppsatsens tidigare kapitel. Även viss kritik som kan riktas mot lagstiftningen framförs i detta kapitel.<sup>11</sup>

Vad gäller *materialet* som används i uppsatsen kan följande sägas. Det är naturligt att den aktuella propositionen och dess förarbete används i stor utsträckning, då det övergripande syftet med uppsatsen är att analysera den nya lagstiftningen ur olika perspektiv. Därtill används lagtext, litteratur från ledande rättsvetenskapsmän och andra verksamma inom skatteområdet, re-

---

<sup>7</sup> Sandgren (2018) s. 61 f.

<sup>8</sup> Jareborg (2004) s. 4.; Kleineman (2018) s. 21.

<sup>9</sup> Sandgren (2018) s. 48 f.

<sup>10</sup> Sandgren (2018) s. 57 f.

<sup>11</sup> Sandgren (2018) s. 50 f.

missvar samt rättspraxis i den mån detta anses bidra till framställningen. Nyss nämnda rättskällor beaktas utifrån den inte statiska *rättskällehierarkin*.<sup>12</sup> Då uppsatsen rör sig inom skatteområdet beaktas legalitet och liknande rättsgrundsater på sedvanligt skatterättsligt manér.<sup>13</sup>

3:12-reglerna är speciella till sin karaktär. De ändras regelbundet och anpassas efter politiska nycker. Politiska och ideologiska överväganden spelar alltså en betydande roll för reglernas närmare utformning.<sup>14</sup> Som Åsa Gunnarsson också visat i sin avhandling förekommer det att lagstiftaren motiverar en viss lagändring utifrån en viss rättsprincip eller förhållande, men att det egentliga syftet förefaller vara ett annat.<sup>15</sup> Mot den bakgrund det nyss anförda tecknar har jag därför hanterat det i uppsatsen behandlade materialet med viss försiktighet och min ambition har varit att inte övertolka tidigare gjorda uttalanden i förarbeten.

Det kan inte uteslutas att vissa slutsater i uppsatsen färgats av omedvetna värderingar hos mig och när jag redogör för vad andra framfört i den fortsatta framställningen är det ytterst min egen tolkning av det framförda. Ingen särskild bakomliggande tes har dock drivits för att påvisa något visst förhållande. Ambitionen har varit att lyfta fram såväl positiva som diskutabla konsekvenser av att införa den nya lagstiftningen i 3:12-systemet.

## 1.3 Avgränsningar

Min bedömning är att syfte och frågeställningar avgränsar bort närliggande aspekter av ämnet på ett tydligt sätt. Ett viktigt förtydligande kan dock vara på sin plats att göra här. Den fortsatta framställningen behandlar *onerösa* överlåtelser där överlåtaren av fåmansföretaget vill tillgodogöra sig själv eller annan

---

<sup>12</sup> Jfr t.ex. Sandgren (2018) s. 45 f.

<sup>13</sup> Jfr t.ex. Lodin m.fl. (2017). s. 703 ff.

<sup>14</sup> Se Svensson (2015) s. 579 ff.

<sup>15</sup> Se Gunnarsson (1995) s. 283.

(vanligen annan familjemedlem) medel från fåmansföretaget i samband med överlåtelsen. *Benefika* eller andra former av överlåtelser av blandad karaktär behandlas således inte.

## 1.4 Terminologiska klargöranden

Då uppsatsen ingående behandlar generationsskiften kan det vara på sin plats att tydliggöra vad som menas med detta begrepp i den fortsatta framställningen. Ett *generationsskifte* innebär att en generation (vanligen den äldre) överlåter företaget till en annan generation (vanligen den yngre) som ämnar att fortsätta driva den aktuella verksamheten vidare.

Det förekommer i övrigt flertalet specifika begrepp i framställningen. Dessa begrepp har en speciell innebörd i det skatterättsliga systemet och kan skilja sig mot en mer allmänspråklig betydelse. Dessa begrepp förklaras enligt mig bäst löpande i framställningen, då det underlättar förståelsen om förklaringarna till begreppen ges i ett relevant sammanhang.

## 1.5 Disposition

Kapitel två introducerar 3:12-reglerna och redogör för viss viktigare bakgrundsreglering.

Kapitel tre behandlar generationsskiften mellan närstående. Inledningsvis presenteras hur generationsskiften tidigare hanterats i Svensk rätt. Därefter behandlas grundproblematiken, dvs. varför situationen med en olikbehandling av överlåtelser mellan närstående och utomstående har uppstått. Dessutom visas det i kapitlet hur reglerna slår i praktiken mot de skattskyldiga.

Kapitel fyra behandlar hur problematiken som redogörs för i kapitel 3 är tänkt att lösas genom den nya lagstiftningen. Vidare äger en ingående redogörelse av den nya lagstiftningen rum i detta kapitel.

Kapitel fem redogör för hur den nya lagstiftningen har mottagits av diverse olika aktörer och vilka åsikter och tankar som lyfts fram inför lagändringen.

Kapitel sex innehåller en avslutande analys av lagstiftningen med egna kommentarer.

## 2 3:12-reglernas syfte och funktion

### 2.1 Bakgrund

Det här kapitlet avser att ge en introduktion till reglerna i 56–57 kap. IL, de sk. 3:12-reglerna.<sup>16</sup> Tanken med de följande avsnitten är att de ska ge en viss förståelse beträffande ett antal viktiga begrepp och materiella regler som återfinns i 3:12-reglerna. Min bedömning är att detta krävs då kapitel tre innehåller en djupdykning i relativt tekniskt komplicerade regler. Först följer dock en allmän introduktion till 3:12-reglerna.

Då Sverige införde ett nytt skattesystem i början av 1990-talet bestämdes det att inkomster från arbete respektive kapital skulle delas upp i skilda inkomstslag, där arbetsinkomster beskattas enligt en progressiv modell och kapitalinkomster med en proportionell skattesats.<sup>17</sup> Då inkomsterna delas upp enligt nyss nämnda modell, så behövdes det även regler som hindrar att inkomster som härstammar från arbete tas ut som lägre beskattad kapitalinkomst, sk. inkomstomvandling, och denna problematik är det tänkt att 3:12-reglerna ska svara upp mot.<sup>18</sup> Det har dock framförts i skatterättslig litteratur att 3:12-reglernas ursprungliga syfte visserligen var att hindra inkomstomvandling, men att reglerna sedan åtminstone 2006 snarare har en fördelaktig fördelningsprofil.<sup>19</sup>

3:12-reglerna är starkt schabloniserade. Det anses nämligen inte vara möjligt att skapa regler som träffar enskilda kategorier av fåmansföretagare och mot bakgrund av hur tätt sammankopplade många fåmansföretagare är med sina företag, behöver reglerna utformas schablonartat för att inte kunna kringgås.<sup>20</sup>

---

<sup>16</sup> Benämningen ”3:12” härstammar från reglernas tidigare placering i 3 § 12.mom lag (1947:576) om statlig inkomstskatt.

<sup>17</sup> Svensson (2015) s. 579 ff.

<sup>18</sup> Rydin m.fl. (2016) s. 60.

<sup>19</sup> Tjernberg (2017) s. 19.

<sup>20</sup> Se t.ex. SOU 2002:52 del 1 s. 351.

Därför måste den grupp företagare som träffas av reglerna beskattas enligt gemensamma regler och vilka dessa företagare är behandlas i det kommande avsnittet.

## 2.2 Definitionen av ett fåmansföretag

För att avgränsa kretsen företagare som träffas av reglerna om fåmansföretag återfinns definitioner i 56 kap. IL. Det finns såväl en huvudregel som en utvidgad definition. Enligt *huvudregeln* är aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar fåmansföretag i lagens mening.<sup>21</sup> Vem som anses vara delägare i fåmansföretaget, bestäms också i lagtexten och det är en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.<sup>22</sup> Vid denna bedömning räknas en person och dennes närstående som en enda delägare.<sup>23</sup>

Enligt den kompletterande *utvidgade definitionen*<sup>24</sup> ska vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag, flera delägare anses som en enda delägare under vissa förutsättningar. Detta gäller om delägarna 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.<sup>25</sup> Vid bedömningen av om alla verksamma delägare ska anses som en enda delägare ska hänsyn tas till delägarer eller någon närståendes verksamhet, dels i det företag som äger företaget som prövningen avser, dels i ett annat företag som ägs av det förstnämnda företaget.<sup>26</sup>

---

<sup>21</sup> 56 kap. 2 § 1 IL.

<sup>22</sup> 56 kap. 6 § IL.

<sup>23</sup> 2 kap. 22 § IL. och 56 kap. 5 § IL.; Se även redogörelsen i Prop. 2018/19:54 s. 8.

<sup>24</sup> 57 kap. 3 § IL.

<sup>25</sup> 57 kap. 3 § andra stycket 1 IL.

<sup>26</sup> 57 kap. 3 § andra stycket 2 och 3 IL.; Se även redogörelsen i Prop. 2018/19:54 s. 8.

## 2.3 Närstående

Som framgår av föregående avsnitts redogörelse likställs *närstående* med den verksamme i bolaget. Så är fallet eftersom det inte sällan föreligger en särskild nära relation mellan närstående och som lyfts fram tidigare är 3:12-reglerna utformade för att motverka att reglerna kringgås.<sup>27</sup> Reglerna är därtill mot bakgrund av dess schablonartade karaktär tillämpliga oavsett om man kan visa att någon särskild nära relation inte föreligger i det enskilda fallet. Närståendebegreppet definieras närmare i 2 kap. 22 § IL, och är i princip den närmaste familjen. Närståendebegreppet påverkar även flertalet av bestämmelserna i 57 kap. IL.<sup>28</sup> Senare i min framställning kommer det påvisas att detta vållar en del problem när det gäller generationsskiften i fåmansbolag.

## 2.4 Kvalificerade andelar

Reglerna kring huruvida en fåmansföretagares andelar<sup>29</sup> är *kvalificerade* avgör hur utdelning och kapitalvinst ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid beskattningen.<sup>30</sup> En andel anses vara kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. För att hindra att reglerna kringgås är en andel också kvalificerad om företaget, direkt eller indirekt, har ägt andelar i ett annat fåmansföretag i vilket andelsägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning under nämnda tid.<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> Jfr Lodin m.fl. (2017) s. 450.

<sup>28</sup> Tjernberg (2018) s. 31 f.

<sup>29</sup> Vanligtvis innebär detta att man är *aktieägare* i fåmansföretaget.

<sup>30</sup> Prop. 2018/19:54 s. 8.

<sup>31</sup> Prop. 2018/19:54 s. 8.

## 2.5 Verksam i betydande omfattning

*Verksam i betydande omfattning*<sup>32</sup> är ett begrepp som främst tar sikte på den kvalitativa verksamheten som utförs i ett fåmansföretag och fokus läggs på den ekonomiska betydelsen av insatsen.<sup>33</sup> Det finns relativt rikligt med praxis som preciserar den närmare innerbörden av begreppet.<sup>34</sup>

## 2.6 Samma eller likartad verksamhet

Begreppet *samma eller likartad verksamhet*<sup>35</sup> infördes i lagstiftningen för att förhindra att den skattskyldige skulle flytta verksamheten mellan olika företag och samtidigt spara arbetsinkomsten i ett vilande företag.<sup>36</sup> Precis som för begreppet verksam i betydande omfattning har det genom åren pågått ett antal större processer för att mejsla fram den närmare innebörden av begreppet.<sup>37</sup>

## 2.7 Utomstående

Om en *utomstående*<sup>38</sup>, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Ett företag anses vara ägt av utomstående, utom till den del det ägs av bl.a. fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget.<sup>39</sup> Gränsen för utomstående ägande har satts schablonartat till 30 % i praxis.<sup>40</sup> Reglerna kring ägandet av utomstående innebär i korthet att andelarna i företaget inte anses vara kvalificerade i dessa situationer, då man från lagstiftarhåll ansett att risken för inkomstomvandling min-

---

<sup>32</sup> 57 kap. 4 § 1 IL.

<sup>33</sup> Jfr SKV A 2015:9 punkt 3.1.

<sup>34</sup> Se för en utförlig redogörelse Tjernberg (2018) s. 54 ff.

<sup>35</sup> 57 kap. 4 § 1 st IL.

<sup>36</sup> Rydin m.fl. (2016). s. 88.

<sup>37</sup> Se exempelvis de sk. *Trädadomarna*, RÅ 2010 ref. 11 (I-V).

<sup>38</sup> 57 kap. 5 § IL.

<sup>39</sup> Prop. 2018/19:54 s. 9.

<sup>40</sup> Lodin m.fl. (2017). s. 459.



skar i dessa fall, då den utomstående ägaren antas säkerställa att denne också får möjlighet att ta del av vinsten eller utdelningen på lika villkor som de aktiva i bolaget.<sup>41</sup> Noterbart är att bedömningen som görs beträffande utomstående ägande tar sikte på förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren.<sup>42</sup>

## 2.8 Beskattning enligt 3:12-reglerna

Företagare som träffas av de 3:12-regler som redogjorts för tidigare i detta kapitel beskattas på följande sätt. Utdelning eller kapitalvinst upp till gränsbeloppet<sup>43</sup> kan tas ut på ett skattemässigt fördelaktigt sätt. Beskattningen är 20 % och sker i inkomstslaget kapital.<sup>44</sup> Därutöver träffas en del av utdelningen eller kapitalvinsten upp till 90/100 inkomstbasbelopp av tjänstebeskattning.<sup>45</sup> Här varierar skattesatsen enligt en rad faktorer, men i regel är den 30–60 % och relativt snabbt hamnar en fåmansföretagare i den övre intervallen.<sup>46</sup> Vidare gäller att när utdelningen eller kapitalvinsten överstiger tjänstebeskattningsreglerna, så beskattas överskjutande del i inkomstslaget kapital med en rak skattesats, 30 %.<sup>47</sup> Avslutningsvis gäller att om man som företagare inte längre omfattas av 3:12-reglerna, dvs. andelarna inte längre anses vara kvalificerade, så kan man tillgodogöra sig utdelning eller kapitalvinst till en beskattning om 25 %.<sup>48</sup>

---

<sup>41</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468 och 703 f.

<sup>42</sup> 57 kap. 5 § IL.

<sup>43</sup> 57 kap. 10 § IL.

<sup>44</sup> 57 kap. 20 § IL. alternativt 57 kap. 21 § IL.

<sup>45</sup> 57 kap. 20 a § IL. alternativt 57 kap. 22 § IL.

<sup>46</sup> Jfr Lodin m.fl. (2017). s. 53 ff.

<sup>47</sup> 57 kap. 20 a § och 57 kap. 22 § IL.

<sup>48</sup> 42 kap. 15 a § IL.

# 3 Generationsskiften mellan närstående

## 3.1 Introduktion och historisk exposé

I föregående kapitel har 3:12-reglerna introducerats genom en redogörelse för reglernas syfte och viktigare begrepp på området. Det här kapitlet behandlar den nuvarande problematiken gällande generationsskiften mellan närstående och avser att lyfta fram varför problemet har uppstått och hur lagstiftaren har tänkt att problematiken ska lösas. Först kommer det dock anläggas ett kortare historiskt perspektiv på generationsskiften genom att en redogörelse sker för hur dessa har behandlats i svensk rätt från den större skatteomläggningen på 1990-talet fram tills idag. Avsnittet gör däremot inga som helst anspråk på att vara en historiskt uttömmande framställning.<sup>49</sup>

Fram till dess att arvs- och gåvoskatten avskaffades var generationsskiften besvärliga att genomföra. Skatteunderlaget var inte sällan bundet i tillgångar som till stora delar behövdes i den fortsatta verksamheten och det uppstod då problem när företagare tvingades omvandla dessa tillgångar till likvida medel för att betala arvsskatt. Olika regler infördes för att få bukt på problemen, men problematiken kvarstod i stora delar.<sup>50</sup> Särskilt små- och medelstora företag kom att drabbas hårt av reglerna, då planering och kostnader kring generationsskiftena blev omfattande för dessa företagare.<sup>51</sup> Det nyss anförda var en bidragande orsak till att arvs- och gåvoskatten kom att avskaffas och regeringen motiverade avskaffandet av reglerna bl.a. mot bakgrund av att möjliggöra generationsskiften.<sup>52</sup> Därtill finns det diverse uttalanden i tidigare förarbeten till ändringar i 3:12-reglerna som dessutom tyder på att generationsskiften var-

---

<sup>49</sup> För vidare läsning rekommenderas Krister Anderssons text ”*Slopandet av arvsskatten – 10 år med gravfrid*” i Svensk skattetidning. 2015:8 s. 629 ff.

<sup>50</sup> Andersson (2015) s. 634 ff.

<sup>51</sup> Andersson (2015) s. 634.

<sup>52</sup> Prop. 2004/05:25 s. 22.

it något man från lagstiftarhåll önskat underlätta. Exempelvis uttalas följande i en lagändring från 2006 beträffande fåmansföretag.

En försäljning till närstående skulle ofta innebära högre skatt än försäljningar till andra, vilket skulle skapa legitimitetsproblem.<sup>53</sup>

Ett annat liknande uttalande på samma spår återfinns i en lagändring i fåmansföretagsreglerna från 2007 där följande framförs.

Den avyttringssituation som bedöms som mest angelägen att underlätta är generationsskiften i familjeföretag. Skattereglerna bör inte vara utformade så att det blir högre skatt om företaget säljs till ett barn eller barnbarn, som ska fortsätta verksamheten, än till en utomstående. Det finns därför starka skäl för att undanta generationsskiften i de fall det klart framgår att verksamheten ska drivas vidare av nästa generation. Till sådana fall bör också få räknas att verksamheten drivs vidare av en make eller maka till den skattskyldiges avkomling.<sup>54</sup>

Sammanfattningsvis är min bild av det som framförts i detta avsnitt att det åtminstone ger visst stöd åt uppfattningen att det varit en målsättning i tidigare lagstiftningsarbeten att underlätta generationsskiften i den mån det varit möjligt. Dessutom verkar det åtminstone som att lagstiftaren inte önskat att det ska vara svårare att genomföra generationsskiften inom familjen än en överlåtelse till någon utomstående. Den aktuella lagändringen torde därför ligga i linje med tidigare överväganden som gjorts beträffande generationsskiften.

## **3.2 Allmän bakgrundsproblematik**

För att skapa förståelse för varför den nuvarande problematiken kring generationsskiften mellan närstående har uppstått är det nödvändigt att ge viss bakgrundskontext. Det här avsnittet syftar till att göra just detta.

---

<sup>53</sup> Prop. 2005/06:40. s. 60.

<sup>54</sup> Prop. 2007/08:19 s. 23.

I och med den regel som återfinns i 57 kap. 4 § IL, så fortsätter en andel vara kvalificerad under en karenstid om fem år. Regeln gäller även under den förutsättningen att fåmansföretagaren upphör med sin verksamhet i företaget.<sup>55</sup>

Därtill får fåmansföretagaren inte heller vara verksam i betydande omfattning i något annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som det direktägda fåmansföretaget, direkt eller indirekt, äger andelar i.<sup>56</sup> Vidare får delägaren inte heller vara verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>57</sup> På grund av reglerna om att närstående likställs med den verksamme omfattas även närståendekretsen av de nyss anförda reglerna.

Praxis har närmare preciserat hur jämförelsen ska göras huruvida ett annat fåmansföretag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet.<sup>58</sup> Jämförelsen ska som utgångspunkt ta sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag har överförts till ett annat fåmansföretag, och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller där likartat samband föreligger mellan företagen.<sup>59</sup> Förvaltning av vinstmedel som genererats i en verksamhet har ansetts vara en del av den tidigare verksamheten.<sup>60</sup>

Konsekvensen av det anförda i föregående stycke blir den att när vinstmedel avskiljs från verksamheten genom att ett nytt bolag startas, så anses förvaltningen av vinstmedlen utgöra en sådan jämförbar verksamhet att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet blir tillämplig. Följden av detta blir att det nya bolaget ”smittas” av reglerna om kvalificerade andelar och detta innebär att karenstiden inte börjar löpa.

---

<sup>55</sup> Prop. 2018/19:54 s. 11 f.

<sup>56</sup> Prop. 2018/19:54 s. 11 f.

<sup>57</sup> Prop. 2018/19:54 s. 11 f.

<sup>58</sup> Se bl.a följande avgöranden: RÅ 1999 ref. 28, RÅ 2010 ref. 11 I–V och HFD 2011 ref. 75.

<sup>59</sup> Prop. 2018/19:54 s. 11 f.

<sup>60</sup> Prop. 2018/19:54 s. 11 f.

### 3.3 Trädabolagsmetoden

Som en konsekvens av det anförda i föregående avsnitt har de skattskyldiga skapat alternativa förfaringssätt för att komma ur reglerna om kvalificerade andelar. Det förekommer därför att delägare i fåmansföretag ”förpackar” kapitalvinsten i ett sk. trädabolag i samband med att de avyttrar sina andelar i ett fåmansföretag.<sup>61</sup> Genom att förpacka sina andelar inväntar delägaren lindrigare beskattning, som kan uppkomma efter att karenstiden på fem år har passerat.<sup>62</sup> Det närmare förfarandet beskrivs i propositionen till lagändringen och kan gå till på följande sätt.

En delägare (A) avyttrar sina andelar i företaget (verksamhetsföretaget) till ett nytt företag (trädabolaget) som också ägs av A. Därefter avyttrar trädabolaget andelarna i verksamhetsföretaget till en fysisk person eller till ett annat företag. A är efter de här transaktionerna ägare till trädabolaget, vars kapital huvudsakligen utgörs av köpeskillingen från överlåtelsen av verksamhetsföretaget. Ett trädabolag kan även uppkomma genom överlåtelse av verksamheten.

Ägaren kan själv välja vid vilken tidpunkt kapitalet ska tas ut ur trädabolaget och därmed styra beskattningstidpunkten. Genom att vänta tills karenstiden har passerat kan ägaren undvika att vinstmedlen beskattas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL. Efter att karenstiden på fem år har passerat kommer utdelning och kapitalvinst i stället omfattas av reglerna för onoterade andelar och beskattas därmed med 25 procent.<sup>63</sup>

### 3.4 Närståendeproblematiken vid generationsskiften

I de fall en fåmansföretagare önskar använda sig av trädabolagsmetoden för att på så sätt uppnå lägre beskattning enligt det exempel som beskrivs i det föregående avsnittet och samtidigt önskar överlåta sin verksamhet, rörelse

---

<sup>61</sup> Prop. 2018/19:54 s. 11 f.

<sup>62</sup> Prop. 2018/19:54 s. 11 f.

<sup>63</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

eller andelar till en person som ingår i närståendekretsen kommer dock problem uppstå. Om överlåtaren (typiskt sett den äldre generationen) är verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget och den närstående förvärvaren (typiskt sett den yngre generationen) också planerar att vara verksam i betydande omfattning efter överlåtelsen går det nämligen inte använda sig av trädabolagsmetoden och på så sätt avkvalificera trädabolagets andelar.<sup>64</sup>

Ovan beror på att reglerna om *samma eller likartad verksamhet, närstående och verksam i betydande omfattning* hindrar förfarandet när överlåtelsen sker inom närståendekretsen. Är dessa rekvisit tillämpliga börjar inte karenstiden i 57 kap. 4 § IL, löpa. Och börjar inte karenstiden löpa innebär detta att den avkvalificering av andelarna som sker med hjälp av trädabolagsmetoden inte sker i den här situationen. Innebörden av detta blir att vid överlåtelser mellan närstående kommer således överlåtarens (personen A i föregående avsnitts exempel) andelar fortsätta vara kvalificerade så länge som den närstående personen fortsätter vara verksam i betydande omfattning i det överlåtna företaget.<sup>65</sup>

### 3.5 Exempel på skatteeffekt

För att få en klarare bild av vad konsekvenserna blir för den skattskyldige som inte kan använda sig av trädabolagsmetoden så syftar detta avsnitt till att visa hur skattekostnaden skiljer sig åt beroende på vilka regler en skattskyldig omfattas av när denne avyttrar sitt fåmansföretag. Tanken med detta avsnitt är vidare den att bidra till förståelsen för den problematik som en fåmansföretagare som önskar överlåta sitt fåmansbolag till en närstående ställs inför.

Det finns många parametrar man måste ta hänsyn till vid en företagsöverlåtelse och varje skattesituation är unik.<sup>66</sup> Noterbart är därför att de följande skatteberäkningarna är just exempel. Nämnvärt är också att den ”effektiva

---

<sup>64</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

<sup>65</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

<sup>66</sup> Henkow & Kleist (2014) s. 9.

skatten” som jag räknar fram i mina exempel varierar ganska mycket utifrån vad man sätter vinsten till, samt hur stor andel av vinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst. Det är vidare också förenklat att rakt av sätta skattesatsen till 57 % eftersom skattesatsen är progressiv upp till den nivån.<sup>67</sup> Men jag anser ändå att det är relevant att ta med dessa exempel, då det underlättar förståelsen för hur reglerna och skattekostnaden påverkar vid en företagsöverlåtelse i situationer som uppsatsen behandlar.

Bakgrundsförutsättningarna i mina exempel är följande. En fåmansföretagare säljer sitt företag år 2019 för 10 000 000 kr. Ägaren är ensam andelsägare i bolaget som startades innan den 1 april 2010 och har därmed det vid detta tillfälle lägsta tillåtna aktiekapitalet om 100 000 kr. Inga ovillkorade tillskott har genomförts till bolaget under verksamhetstiden i det här exemplet.<sup>68</sup>

I det första exemplet säljs företaget när fåmansreglerna är tillämpliga och i det andra exemplet säljs företaget genom att använda sig av trädabolagsmetoden.

## Exempel 1

Gränsbeloppet räknas i det här exemplet fram genom förenklingsregeln.<sup>69</sup> För enkelhetens skull finns det inget sparutrymme. År 2019 är ett inkomstbasbelopp 64 400 kr.<sup>70</sup> Gränsbeloppet blir i det här exemplet således 177 100 kr och 100 inkomstbasbeloppet 6 440 000 kr.

Vinsten vid bolagsförsäljningen beskattas enligt den modell som anges i avsnitt 2.9 i min uppsats. Nedan följer skatteberäkningen för exempel 1.

$$\text{Vinst} = (10\,000\,000 \text{ kr} - 100\,000 \text{ kr}) = 9\,900\,000 \text{ kr}$$

1. Skatt enligt regeln om gränsbelopp =  $(177\,100 \text{ kr} \times 20\%) = 35\,420$   
kr

2. Skatt enligt regeln om 100 inkomstbasbelopp =  $(6\,440\,000 \text{ kr} \times 57\%) = 3\,670\,800$  kr

---

<sup>67</sup> Jfr Lodin m.fl. (2017) s. 77 f.

<sup>68</sup> 57 kap. 12 § 3 stycket. IL.

<sup>69</sup> 57 kap. 11 § IL.

<sup>70</sup> <https://www.regeringen.se/artiklar/2018/11/inkomstbasbelopp-och-inkomstindex-for-ar-2019-faststallt/>

3. Skatt enligt regeln om överskjutande del =  $((9\,900\,000 \text{ kr} - 177\,100 \text{ kr} - 6\,440\,000 \text{ kr}) \times 30 \%) = 984\,870 \text{ kr}$
4. Slutlig skatt =  $(35\,420 + 3\,670\,800 + 984\,870) = \mathbf{4\,691\,090 \text{ kr}}$
5. I det här exemplet får den skattskyldige en effektiv skatt om cirka **47 %**

## Exempel 2

I det här exemplet används trädabolagmetoden. Eftersom metoden kräver att man väntar ut karenstiden om 5 år, är det mest förmånligt ur skattehänseende att varje år ta ut utdelning upp till gränsbeloppet enligt förenklingsregeln. Samma bakgrundsförutsättningar som i exempel 1 används i övrigt.

I det här exemplet kommer jag förenkla<sup>71</sup> något genom att gränsbeloppet sätts till  $177\,100 \times 5 = 885\,500 \text{ kr}$ . Detta innebär att den totala skatten som erläggs över 5 år blir  $177\,100 \text{ kr}$ .<sup>72</sup> Om vi då antar att det kvarvarande beloppet i bolaget är resterande vinst, dvs.  $9\,014\,500 \text{ kr}$  och att detta belopp tas ut då karenregeln inte längre är tillämplig. Detta belopp beskattas då med 25 %. Nedan följer skatteberäkningen för exempel 2.

$$\text{Vinst} = (10\,000\,000 - 100\,000) = 9\,900\,000 \text{ kr}$$

Bolaget läggs i träda under 5 år. Under dessa år plockas maximal utdelning ut till 20 % beskattning. Därefter likvideras bolaget och resterande belopp beskattas med 25 % vid karenstidens slut.

1. Skatt enligt förenklingsregeln och gränsbeloppsreglerna =  $(885\,500 \times 20 \%) = 177\,100 \text{ kr}$ .
2. Skatt enligt regeln om kvotering av onoterade andelar =  $(9\,014\,500 \times 25 \%) = 2\,253\,625 \text{ kr}$ .
3. Slutlig skatt =  $(177\,100 + 2\,253\,625) = \mathbf{2\,430\,725}$
4. I det här exemplet får den skattskyldige en effektiv skatt om cirka **24,5 %**

---

<sup>71</sup> Beloppet räknas upp varje år och det går inte veta exakt hur stort beloppet kommer vara om 5 år.

<sup>72</sup> 20 % av  $885\,500 \text{ kr}$ .



## 3.6 Sammanfattande kommentarer

Den effektiva skatten blir som framgår av de ovan gjorda beräkningarna påtagligt högre i exempel 1. Exempel 2 är en fullt tillåten metod enligt gällande skattelagstiftning när överlåtelse av verksamheten sker till utomstående. Men exempel 2 kan alltså inte användas när ett generationsskifte genomförs mellan närstående eftersom andelarna hos överlåtaren kommer fortsätta vara kvalificerade efter överlåtelsen, även efter det att 5 år har passerat. Det går således inte att vänta ut karensregeln i 57 kap. 4 § IL, när överlåtelsen sker mellan närstående och det är detta som den nya lagstiftningen avser att råda bot på. De nuvarande reglerna skapar således en betydande skillnad vad det gäller den effektiva skattesatsen beroende på vilka regler som kan tillämpas i den enskilda överlåtelsen.<sup>73</sup> Konsekvenserna av det nyss anförda kan leda till att det ur ett skattehänseende är mer fördelaktigt att låta en extern köpare ta över verksamhetsföretaget, trots att det kanske finns en närstående som skulle kunna tänka sig att driva verksamheten vidare.<sup>74</sup> Den nuvarande regleringen är således inte neutral beträffande överlåtelser till närstående respektive utomstående.<sup>75</sup> Detta har varit ett viktigt motiv till den nya lagstiftningen som kommer behandlas närmare i nästa kapitel.

---

<sup>73</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

<sup>74</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

<sup>75</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

## 4 Den nya lagstiftningen

### 4.1 Lagstiftningens närmare utformning

Det här kapitlet avser att presentera den nya lagstiftning som riksdagen röstade igenom när de biföll prop. 2018/19:54. Lagstiftningen syftar till att underlätta generationsskiften i fåmansföretag, genom att i den mån det anses vara möjligt, skapa en likabehandling mellan överlåtelser av fåmansbolag till personer och bolag inom närståendeekretsen som vid en överlåtelse till utomstående.<sup>76</sup> Lagstiftningen är utformad så att ett undantag från bestämmelsen om *samma eller likartad verksamhet* skapas. Undantaget förenas dock med ett antal villkor för att säkerställa att regeländringen träffar de avsedda situationerna och för att försvåra att reglerna utnyttjas för inkomstomvandling.<sup>77</sup> Därtill ändras två av de befintliga lagrummen i 57 kap. IL. I det följande avsnittet avser jag att behandla undantaget relativt ingående och lyfta fram överväganden som gjorts i lagstiftningsarbetet.

För det första kan makar inte använda sig av undantaget. Regeringen menar nämligen att med hänsyn till den personliga och ekonomiska gemenskap som normalt råder mellan makar bör undantaget inte kunna tillämpas om överlåtarens make är verksam i det överlåtna verksamhetsföretaget efter överlåtelser, då risken för inkomstomvandling anses alltför hög i dessa fall.<sup>78</sup> Vidare får inte andelsägaren eller dennes make, varken direkt eller indirekt, ha ägt andelar i verksamhetsföretaget under det aktuella beskattningsåret.<sup>79</sup>

För det andra ska det krävas att andelsägarens företag (vanligtvis trädabolaget), direkt eller indirekt, har överlåtit andelar i ett annat företag, en rörelse eller en verksamhetsgren.<sup>80</sup> Vad det gäller detta rekvisit krävs dels att

---

<sup>76</sup> Prop. 2018/19:54 s. 17.

<sup>77</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12 f.

<sup>78</sup> Prop. 2018/19:54 s. 13.

<sup>79</sup> Prop. 2018/19:54 s. 13.

<sup>80</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

det faktiska ägandet övergår till förvärvaren, dels att överlåtaren eller dennes make inte har någon ägarandel kvar i verksamhetsföretaget efter överlåtelsen.<sup>81</sup> Det aktuella rekvisitet ställer dock inte endast krav på att ägandet ska övergå. Det ställs dessutom krav på att den huvudsakliga aktiviteten i bolaget övergår på förvärvaren genom att denne övertar den aktiva rollen i företaget. Till följd av detta ställs det även krav på att överlåtaren upphör att vara verksam i betydande omfattning i företaget. Detta krav motiveras med att omfattningen av undantaget skulle bli alltför omfattande annars, då det i dessa fall skulle innebära att undantaget inte bara skulle omfatta den närståendes aktivitet, utan även överlåtarens.<sup>82</sup>

Visserligen innebär det ovan anförda att en likabehandling mellan överlåtelse till närstående respektive utomstående inte helt uppnås samt att viss tolkningsproblematik riskerar att uppstå, t.ex. när det måste avgöras huruvida överlåtaren ska anses vara verksam i betydande omfattning. Utredningen bakom lagförslaget anser dock att en annan lösning skulle strida mot principerna för 3:12-reglerna, varför det är motiverat att begränsa reglerna på detta sätt.<sup>83</sup> Vidare kan det även nämnas här att det aktuella överlåtelserekvisitet inte kräver att överlåtelsen sker till en närstående eller till något företag som den närstående äger, även om detta torde vara det vanligaste tillvägagångssättet.<sup>84</sup>

För det tredje ska det krävas att andelsägaren eller någon annan närstående än den som tar över verksamheten har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före överlåtelsen. Detta krav motiveras av att lagförslaget endast är avsett att träffa sk. riktiga generationsskiften där överlåtaren också varit verksam i betydande omfattning i få-

---

<sup>81</sup> Prop. 2018/19:54 s. 13.

<sup>82</sup> SOU 2016:75 s. 384 ff.

<sup>83</sup> SOU 2016:75 s. 386.

<sup>84</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

mansföretaget innan överlåtelsen.<sup>85</sup> Tidskraven i rekvisitet utformas dock för att i viss mån vara flexibelt.<sup>86</sup>

Slutligen läggs rekvisitet *särskilda skäl* till i lagtexten för att andelarna ändå ska anses vara kvalificerad på grund av något förhållande eller någon transaktion mellan trädabolaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan in i lagtexten.<sup>87</sup> Detta görs för att förhindra att vinster som uppkommit i verksamhetsföretaget efter ägarskiftet genom olika avtal förs över till trädabolaget.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> SOU 2016:75 s. 385.

<sup>86</sup> Prop. 2018/19:54 s. 13.

<sup>87</sup> Prop. 2018/19:54 s. 13.

<sup>88</sup> Prop. 2018/19:54 s. 13.

## 5 Synpunkter på lagstiftningen

### 5.1 Den samlade bilden är positiv

Det här avsnittet avser att lyfta fram hur den nya lagstiftningen har mottagits av diverse berörda aktörer. Argument och synpunkter som förs fram här kommer sedan analyseras och diskuteras närmare i uppsatsens avslutande kapitel.

Till att börja med kan det nämnas att den stora merparten av remissinstanserna inte hade något att invända mot lagändringen. Vissa tyckte dock att reglerna skulle vara ännu mer förmånliga eller utformade på ett annat sätt, men den samlade bilden får ändå sägas vara positiv.<sup>89</sup> Detta positiva synsätt framträder även när man skärskådar andra aktörers tankar kring lagändringen. Såväl arbetsgivarrepresentanter, skatterådgivare och representanter från akademien verkar nämligen i varierande grad nöjda med hur lagstiftningen utformats.<sup>90</sup> Skatteverket och LO avstyrkte däremot lagförslaget under remissbehandlingen, då dessa organisationer bedömde att lagändringen kan innebära en ökad inkomstomvandling från de skattskyldiga. Då Skatteverkets synpunkter på lagstiftningen skiljer sig så mycket från övriga aktörers, kommer jag av denna anledning lägga ut texten lite kring varför så är fallet.<sup>91</sup> Efter redogörelsen i nästa avsnitt följer hur den särskilde utredaren bemötte Skatteverkets kritik.

### 5.2 Skatteverkets kritik mot lagändringen

Skatteverket är som nämns i föregående avsnitt kritiska till lagändringen.<sup>92</sup>

Skatteverket menar att lagändringen innebär ett ingrepp i schabloniserade re-

---

<sup>89</sup> Prop. 2018/19:54 s. 10.

<sup>90</sup> Se t.ex. Tjernberg (2017) s. 31.; Ondrasek Olofsson (2019); Richter & Stranne (2019) Företagarbloggen.

<sup>91</sup> LO instämde i princip endast i vad Skatteverket anförde varav jag lämnar deras remissvar därhän.

<sup>92</sup> Skatteverket (2017) *Remissvar gällande betänkandet "Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag."* se särskilt under rubrik 2.7.

gler och att det är svårt överblicka vad den aktuella regeländringen kommer innebära i praktiken samt att regeländringen kan innebära att inkomstomvandlingen ökar. Enligt Skatteverket finns det även risker för att olika typer av upplägg kommer användas av de skattskyldiga för att på så sätt utnyttja de nya generationsskiftesreglerna. Dessutom anges ett konkret exempel. Jag kommer inte här behandla förslaget<sup>93</sup> i detalj, men i korthet går det ut på att överlåtaren av verksamhetsföretaget – efter det att överlåtelsen genomförts – tar ut upparbetade vinstmedel som härstammar från den närståendes arbetsinsats före överlåtelsen, som utdelning i inkomstslaget kapital och därefter genom gåva överför medlen till köparen. På så sätt kringgås systemet helt lagligt enligt Skatteverkets bedömning.

### 5.3 Den särskilde utredaren bemöter kritiken

Skatteverkets remissvar bemöts av den särskilde utredaren Christer Silfverberg i Skattenytt.<sup>94</sup> Silfverberg medger att det finns en viss risk för att inkomstomvandlingen kan komma att öka mot bakgrund av hur lagförslaget har utformats, men menar samtidigt att omfattningen av problemet enligt hans bedömning inte kommer bli särskilt omfattande, då lagförslaget begränsar möjligheterna till inkomstomvandling genom att ställa ett aktivitetskrav på överlåtaren på så sätt att det krävs att denne varit verksam under fem av de sju föregående åren. Till det nyss anförda tillägger Silfverberg vidare att en begränsad ökad risk för inkomstomvandling får accepteras i det här fallet, eftersom reglerna annars skulle riskera att bli alltför snävt utformade och inte träffa rätt situationer.

Som redogjorts för under det föregående avsnittet anför Skatteverket ett exempel på hur lagförslaget kan komma att utnyttjas av de skattskyldiga. Silfverberg bemöter exemplet på följande sätt. Först och främst ifrågasätter han

---

<sup>93</sup> Exemplet anförts i Skatteverket (2017) *Remissvar gällande betänkandet "Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag."*

<sup>94</sup> Silfverberg (2017) s. 3 ff.

om upplägget skulle rekommenderas av seriösa skatterådgivare. Vidare anser han att exemplet kräver betydande framförhållning från de skattskyldiga och att det är en rad olika faktorer som kan gå fel under det händelseförloppet som Skatteverket beskriver. Dessutom – vilket är det viktigaste argumentet – kritiserar han den rättsliga slutsatsen som Skatteverket landar i. Silfverberg menar att slutsatsen inte håller rättsligt eftersom den verkliga innebörden av dispositionerna de skattskyldiga genomför i exemplet inte är av gåvokaraktär som Skatteverket menar. Istället får dispositionerna i exemplet snarare ses som att förvärvaren låter överlåtaren förvalta vinstmedlen från den aktuella perioden som föregått överlåtelsen och det är dit inkomsterna egentligen ska hänföras. Om så är fallet menar Silfverberg att förfarandet kan angripas enligt reglerna om rättshandlingars verkliga innebörd. Silfverberg medger dock att det kan medföra utrednings- och kontrollsvårigheter för Skatteverket att komma åt det angivna förfarandet.

Silfverberg fortsätter och menar istället att andra situationer än det av Skatteverket angivna exemplet är mer problematiska ur ett inkomstomvandlings perspektiv. Som exempel lyfts fram att den skattskyldige försöker kringgå lagstiftningen med olika upplägg som exempelvis att begagna sig av en tilläggsköpeskilling efter det att förvärvet är slutfört. Ett annat exempel som anförs är att ersättning erläggs för utnyttjande av immateriella tillgångar som inte motsvarar verkliga kostnader. Eftersom det enligt Silfverberg är lagtekniskt svårt att angripa de nyss anförda typen av upplägg, införs en generalklausul i form av rekvisitet *särskilda skäl* i lagtexten. Genom detta rekvisit kan försök att kringgå reglerna på ett otillbörligt sätt angripas menar han.

Slutligen tillägger Silfverberg att HFD ett flertal gånger har funnit att skatteflyktslagen är tillämplig när skattskyldiga genom olika förfaranden utnyttjat bestämmelserna om kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § första stycket IL, varav detta också kan vara en möjlig utväg om de skattskyldiga försöker kringgå reglerna genom diverse upplägg.

## **6. Avslutande kommentarer**

### **6.1 Inledande anmärkningar**

Min bild är att de inledande frågeställningarna och syftet har besvarats löpande i framställningen. I det här kapitlet avser jag dock att närmare kommentera och analysera diverse olika intressanta aspekter av den nya lagstiftningen som framgått av tidigare redogörelse.

### **6.2 Är lagstiftningen ändamålsenlig och väl avvägd?**

Undantaget från samma eller likartad verksamhet syftar alltså till att skapa möjligheten att genomföra generationsskiften inom närståendekretsen på i princip samma villkor som överlåtelse till utomstående. Det passivitetstskrav som jag behandlar i kapitel fyra stoppar dock överlåtaren från att fortsätta vara verksam i betydande omfattning efter överlåtelsen, vilket gör att den nya lagstiftningen fortsatt kommer innebära viss olikbehandling av situationerna. Å ena sidan är detta olyckligt då detta förhållande vidmakthåller den olikbehandling som lagstiftningen tar sikte på att överbrygga. Å andra sidan instämmer jag i den bedömningen som gjorts i utredningen till lagförslaget, dvs. att reglerna måste balanseras när det rör sig om en situation som innefattar närstående, eftersom riskerna för inkomstomvandling är särskilt stora i dessa fall. Min bild är vidare den att det bör – åtminstone i de flesta fall – vara möjligt att planera överlåtelsen på ett sådant sätt att olikbehandlingen inte vårlar alltför stora problem, även om det naturligtvis är mycket som kan hända och gå fel vid ett generationsskifte.

### **6.3 Kan inkomstomvandlingen tänkas öka?**

Som framgått av redogörelsen för Skatteverkets remissvar och Christer Silverbergs replik kommer sannolikt inkomstomvandlingen öka i och med att



det nya lagförslaget införs. I vilken omfattning detta kommer att ske återstår att se och är i viss mån en öppen fråga som inte med säkerhet går att slå fast ännu. Det går visserligen enligt mig att rikta viss kritik mot att den nya lagstiftningen öppnar upp för inkomstomvandling, då jag anser att denna företeelse bör motverkas i den mån det är möjligt. Samtidigt är min bild den att det är viktigt att möjliggöra generationsskiften för personer inom närståendeekretsen på relativt likvärdiga villkor som överlåtelser kan ske till utomstående och att det är angeläget att lagstiftningen inte missgynnar fåmansföretagare som önskar överlåta sitt livsverk till en yngre generation. Den redogörelse som presenteras i kapitel tre torde även ge stöd åt att lagstiftaren ansett detta vara av vikt vid tidigare lagstiftningsarbeten. Så även om viss kritik kan riktas mot att lagändringen öppnar upp för viss inkomstomvandling, torde detta vara något man får acceptera i det här fallet mot bakgrund av det rådande synsättet beträffande 3:12-reglerna och hur överlåtelser till utomstående behandlas genom att trädabolagsmetoden accepteras. Vidare har Skatteverket diverse vapen att ta till mot oönskad inkomstomvandling, t.ex. reglerna om rättshandlingars verkliga innebörd eller rekvisitet särskilda skäl som kan användas om vissa skattskyldiga försöker kringgå reglerna på sätt som inte varit avsedda.

## **6.4 Avslutande sammanfattning**

Sannolikt finns det nästan alltid skäl som talar såväl för som emot en viss lagändring. Så är också fallet vad det gäller den i uppsatsen behandlade lagändringen. Skatteverket anför i sitt remissvar en rad högst relevanta poänger där lagändringen riskerar få negativa eller oväntade effekter. Samtidigt har uppsatsen visat hur olikbehandlingen av närstående slår mot enskilda skattskyldiga, där skattekostnaden är betydligt högre vid överlåtelser till personer som ingår i kretsen av närstående i dagsläget.

Mot den bakgrund som tecknats ovan och i uppsatsen i övrigt, anser jag att den nya lagstiftningen är ändamålsenligt utformad, där hänsyn tagits till såväl

enskilda skattskyldigas intresse av att kunna överlåta sitt fåmansföretag till en närstående, såväl som till det mer allmänna intresset av att arbetsinkomster beskattas just som sådana och inte omvandlas till kapitalinkomster. Vidare har uppsatsen visat att lagändringen ligger i linje med de ändringar och övervägande som gjorts i tidigare lagstiftningsarbeten, som t.ex. när arvs- och gåvoskatten avskaffades. Avslutningsvis är min bild av lagförslaget att det kommer uppfylla sitt syfte, dvs. möjliggöra riktiga generationsskiften mellan personer inom närståendekretsen. Det förefaller således vara positivt att lagstiftaren slutligen har tagit tag i den här olikbehandlingen som funnits i lagstiftningen. Min sammantagna bild blir därför att den nya lagstiftningen är motiverad och att det är välkommet att lagändringen sker ur såväl ett mer snävt företagarperspektiv som ett bredare samhällsperspektiv.

# Käll- och litteraturförteckning

## Litteratur

Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, Iustus förlag AB, Uppsala, 1995. Akademisk avhandling. [Cit: Gunnarsson (1995)]

Henkow, Oskar & Kleist, David, *Beskattning av aktiebolag vid företagsöverlåtelser. En skatterättslig vägledning för köpare och säljare av företag*. Norstedts juridik AB, Stockholm, 2014. [Cit: Henkow & Kleist (2014)]

Lodin, Sven-Olof m.fl.: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 1 och 2, 16. upplagan, Lund: Studentlitteratur, 2017. [Cit: Lodin m.fl. (2017)]

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro, (red.), Kleineman, Jan (Författare av 2 kap). *Juridisk metodlära*, andra upplagan, Studentlitteratur AB Lund, 2018. [Cit: Kleineman (2018)]

Rydin, Urban, Båvall, Bertil, Bartels, Katarina, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Wolters Kluvers Sverige AB, Fjärde upplagan, 2016. [Cit: Rydin m.fl. (2016)]

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, fjärde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018. [Cit: Sandgren (2018)]

Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & Beskattning*, Iustus förlag AB, Uppsala, 2018. [Cit: Tjernberg (2018)]

## Artiklar

Andersson, Krister, *Slopandet av arvsskatten – 10 år med gravfrid*, Svensk Skattetidning, 2015. [Cit: Andersson (2015)]

Jareborg, Nils: *Rättsdogmatik som vetenskap*, Svensk juristtidning, 2004. [Cit: Jareborg (2004)]

Silfverberg, Christer, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, Skattenytt, 2017. [Cit: Silfverberg (2017)]

Svensson, Bo, *Tretolv – varifrån och varthän?*, Skattenytt, 2015. [Cit: Svensson (2015)]

Tjernberg, Mats, *Synpunkter på översynen av fördelningsreglerna i 57 kap. IL*, Skattenytt, 2017. [Cit: Tjernberg (2017)]

### **Elektroniska källor**

Lööf, Annie (2019), Twitterinlägg. Postat 19 februari 2019. [Cit: Lööf (2019)], Hämtad 6 maj från:

<https://twitter.com/annieloof/status/1097864833788203008>

Ondrasek Olofsson, Linda (2019) Fokus på skatterna, Svenskt Näringslivs experter om aktuella skattefrågor, *Välkommet att diskrimineringen vid generationsskiften av fåmansföretag minskar*, 13 mars. [Cit: Ondrasek Olofsson (2019)], Hämtad 6 maj från:

<http://blogg.svensktnaringsliv.se/fokus-pa-skatterna/valkommet-att-diskrimineringen-vid-generationsskiften-av-famansforetag-minskar/>

Richter, Fredrik & Stranne, Andreas (2019), Pwc, Företagarbloggen – för dig som driver eget, *Förslag om förbättrade skatteregler vid generationsskifte*, 25 april. [Cit: Richter & Stranne (2019) Företagarbloggen], Hämtad 6 maj från:

<https://blogg.pwc.se/foretagarbloggen/nya-skatteregler-generationsskifte>

Richter, Fredrik & Stranne, Andreas (2019), Pwc, Tax matters – Sveriges skatteblogg, *Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag*, 13 mars. [Cit: Richter & Stranne (2019)], Hämtad 6 maj från:

<https://blogg.pwc.se/taxmatters/skatteregler-agarskiften-famansforetag>

Öjemar, Fredrik (2019), Artikel i Dagens industri. Publicerad 18 februari. [Cit:

Öjemar (2019)], Hämtad 6 maj från:

<https://www.di.se/nyheter/magdalena-andersson-vi-ska-inte-sanka-skattetrycket/>

## **Offentligt tryck**

### *Propositioner*

Prop 1989/90:110, Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 2004/05:25, Slopad arvsskatt och gåvoskatt

Prop. 2005/06:40, Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Prop. 2007/08:19, Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007–2009

Prop. 2018/19:54, Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag

### *Statens offentliga utredningar*

SOU 2002:52 del 1 och 2, 3:12-utredningen

SOU 2016:75, Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag

## **Övriga källor**

### *Skatteverkets allmänna råd*

SKVA 2015:9, Skatteverkets allmänna råd om beskattning av delägare m.fl. i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

### *Remissvar*

Skatteverket (2017) Remissvar gällande betänkandet ”Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag.”

## Rättsfallsförteckning

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2010 ref. 11 (I-V)

HFD 2011 ref. 75