



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Julia Eriksson

## Nya regler för generationsskiften i fåmansföretag

- En analys av det senaste underlättandet för generationsskiften till närstående i ljuset av den historiska utvecklingen

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 HT2019

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och perspektiv	10
1.5 Forskningsläge	11
1.6 Material	11
1.7 Disposition	12
<b>2 HISTORISK BAKGRUND</b>	<b>14</b>
2.1 Inledning	14
2.2 Slopandet av arvs- och gåvoskatten	14
2.3 Slopandet av förmögenhetsskatten	18
2.4 Situationen efter slopandet av skatterna	19
<b>3 3:12-REGLERNA</b>	<b>22</b>
3.1 Inledning	22
3.2 Definition av fåmansföretag	22
3.2.1 Huvuddefinition	22
3.2.2 Subsidiär definition	23
3.2.3 Utvidgad definition	24
3.3 Kvalificerade andelar	24
3.3.1 Definition av kvalificerade andelar	24
3.3.2 Rekvisitet verksam i betydande omfattning	26
3.3.3 Rekvisitet samma eller likartad verksamhet	27
3.3.4 Utomståenderegeln	30

<b>3.4</b>	<b>Beskattning av kvalificerade och icke kvalificerade andelar</b>	<b>31</b>
3.4.1	Beskattning av kvalificerade andelar	31
3.4.2	Beskattning av icke kvalificerade andelar	32
<b>4</b>	<b>GENERATIONSSKIFTEN</b>	<b>33</b>
4.1	Inledning	33
4.2	Oplanerade generationsskiften	33
4.3	Planerade generationsskiften	36
4.3.1	Ren gåva	36
4.3.2	Blandat fång	36
4.3.3	Intern aktieöverlåtelse	37
<b>5</b>	<b>NY REGLERING FÖR GENERATIONSSKIFTEN</b>	<b>39</b>
5.1	Inledning	39
5.2	Problembeskrivning	39
5.3	Antal berörda	40
5.4	Lösningalternativ	41
5.5	Undantag vid ägarskiften mellan närstående	43
5.6	Utomståenderegeln tillämpning	47
<b>6</b>	<b>AVVÄGNINGAR</b>	<b>49</b>
6.1	Inledning	49
6.2	Syn på företagsamhet	49
6.3	Likformighet och neutralitet	51
6.4	Inkomstomvandling	52
6.5	Övergångsbestämmelse	53
6.6	Komplexitet	55
6.7	Sammanfattning	56
<b>7</b>	<b>ANALYS</b>	<b>58</b>
7.1	Inledning	58
7.2	Tolkning av rekvisiten	59
7.2.1	Rekvisit 1	59
7.2.2	Rekvisit 2	59
7.2.3	Rekvisit 3	60
7.2.4	Rekvisit 4	62

<b>7.3</b>	<b>Undantagets tillämplighet</b>	<b>63</b>
<b>7.4</b>	<b>Analys av avvägningarna</b>	<b>66</b>
7.4.1	Syn på företagsamhet	66
7.4.2	Likformighet och neutralitet	66
7.4.3	Inkomstomvandling	67
7.4.4	Övergångsbestämmelse	68
7.4.5	Komplexitet	69
<b>7.5</b>	<b>Avslutning</b>	<b>70</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>72</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>77</b>

# Summary

Generation changes in family firms are very important for the concerned parties but can be problematic. To achieve the best results for a generation change it is important to plan well in advance. Family firms are often close companies and generation changes of these companies are subject to certain statutory provisions. According to these provisions it has been fiscally advantageous to dispose a firm to an external party instead of a related party, if it has been accomplished through a holding company that aims to be passive. The principle of neutrality and the principle of equivalence are important in our tax system. These principles have to a certain extent been neglected in the earlier provisions. An exception has been introduced so the taxation can be in line with these principles.

The purpose with the thesis is to examine what the new exception means, to carry out a legal dogmatic analysis of it and to present considerations that were made when drafting the exception. The intention is to do this in the light of the historical development of the taxation of generation changes.

The exception applies to situations when the owner disposes his/her active company to a related party through a holding company, which is going to be passive. After five years the shares in the holding company will not be qualified and the shareholder can get a more advantageous taxation. Earlier this was not possible when the transfer of ownership was accomplished to a related party.

When drafting the exception some aspects had to be taken into consideration to keep the purpose of the provisions of close companies and at the same time encourage entrepreneurship and facilitate generation changes. Many comments have been made regarding these considerations. The majority of the consultation bodies considered that the proposal was positive since it will lead to more neutrality and equality. Some considered that the exception will

lead to conversion of income, which the provisions of close companies aim to prevent. The complexity of the provisions and that the exception will make the provisions even harder to understand and practice were noticed by some consultation bodies. Another introduced question was that the former owner is not allowed to work in the active company after the disposal if the acquirer is related and if the qualifying period will be started in the holding company. It was also noted that generation changes that were completed before the implementation of the provisions are not included because of the transitional regulation.

There are some difficulties with the interpretation of the exception. The exception involves a prerequisite that it is not applicable if there are special circumstances that the shares would be considered to be qualified. This prerequisite leads to deficient foreseeability for the entrepreneurs, but it creates opportunities for the legislator to let authorities and courts interpret this prerequisite when the legislation is in force.

Comments regarding the considerations, that were made when drafting the exception, show interesting aspects and that it is not easy to introduce such an exception. However, some of the suggestions would be hard to carry out practically. According to me the most important point regarding the decision to implement the exception is to create a balance between maintaining the purpose of the provisions of close companies, to prevent conversion of income and at the same time encourage entrepreneurship and facilitate generation changes.

# Sammanfattning

Generationsskiften i familjeägda företag är mycket viktiga för de inblandade parterna men kan vara problematiska. För att uppnå bästa möjliga utfall vid ett generationsskifte är det viktigt att planera i god tid. Familjeföretag är ofta fåmansföretag och generationsskiften av dessa företag omfattas av 3:12-reglerna. Enligt dessa regler har det varit skattemässigt förmånligare att avyttra sitt bolag till en extern person än till en närstående, om det har gjorts genom ett så kallat trädabolag. Neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen är viktiga i vårt skattesystem. Dessa principer har i viss mån åsidosatts i den tidigare regleringen. En undantagsbestämmelse har nu införts för att beskattningen ska ske i enlighet med dessa principer.

Syftet med arbetet är att utreda vad den nya undantagsbestämmelsen innebär, göra en rättsdogmatisk analys av den och framföra vilka avvägningar som gjorts vid utformandet av undantaget. Avsikten är att göra detta i ljuset av den historiska utvecklingen av beskattningen av generationsskiften.

Undantaget gäller i situationer då andelsägaren avyttrar sitt verksamhetsbolag till en närstående genom ett trädabolag. Efter fem år kommer andelarna i trädabolaget att avkvalificeras och andelsägaren kan då få en förmånligare beskattning. Tidigare var detta inte möjligt när överlåtelsen skedde till en närstående.

Vid utformandet av undantagsbestämmelsen har flera avvägningar gjorts för att upprätthålla 3:12-reglernas syfte och samtidigt främja företagande samt underlätta för generationsskiften. Det har framförts många synpunkter gällande dessa avvägningar. Majoriteten av remissinstanserna ansåg att förslaget var positivt, eftersom det skapar mer neutralitet och likformighet. Vissa ansåg dock att syftet med 3:12-reglerna att hindra inkomstomvandling åsidosatts i hög grad. Flera remissinstanser påpekade även reglernas komplexitet och att undantaget gör reglerna ännu svårare att förstå och

tillämpa i praktiken. En annan synpunkt som framförts är att överlåtaren inte får arbeta kvar i verksamhetsföretaget efter överlåtelsen om förvärvaren är närstående och om karenstiden ska börja löpa i trädabolaget. Det kommenterades också att tidigare generationsskiften, som gjorts före lagens ikraftträdande, inte kan omfattas på grund av övergångsbestämmelsen.

Det finns vissa tolkningssvårigheter med undantaget. Bestämmelsen innehåller ett rekvisit som innebär att undantaget inte ska vara tillämpligt om det föreligger särskilda skäl för att andelarna ändå ska anses vara kvalificerade. Detta rekvisit leder till bristande förutsebarhet för företagarna men skapar möjligheter för lagstiftaren att låta myndigheter och domstolar tolka rekvisitet efter att lagen trätt i kraft.

Synpunkterna på avvägningarna som gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen visar intressanta aspekter och att det inte är helt lätt att införa ett sådant undantag. Vissa av förslagen som framförts skulle dock bli svåra att genomföra i praktiken. Det viktigaste gällande införandet av undantagsbestämmelsen anser jag är att skapa en balans mellan att upprätthålla 3:12-reglernas syfte att motverka inkomstomvandling och samtidigt främja företagsamhet samt underlätta för generationsskiften.



# Förord

Mina juridikstudier börjar nu lida mot sitt slut. Nio terminer har gått fort och det har blivit dags att lämna in mitt sista arbete på juristprogrammet. Tiden har inneburit en blandning av hårt arbete, roliga stunder och många nya vänner.

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg för goda råd och givande diskussioner under mitt skrivande. Sedan vill jag även tacka Ulla Eriksson för hjälp och tålamod med korrekturläsningen och övriga som kommit med värdefulla kommentarer. Självklart vill jag även tacka min familj och mina vänner för stöd och inspiration under min studietid.

Med spänning och förväntan ser jag nu fram emot att få använda mina kunskaper i arbetslivet och ta mig an de utmaningar som väntar där.

Lund 7 januari 2020

*Julia Eriksson*

# Förkortningar

Dir.	Kommittédirektiv
f. (ff.)	och följande sida (och följande sidor)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Ibid.	Ibidem
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Jfr.	Jämför
kap.	kapitel
m.fl.	med flera
mom.	moment
not.	notismål
Prop.	Proposition
Prot.	Protokoll
ref.	referatmål
Rskr.	Riksdagsskrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
SOU	Statens offentliga utredningar
ÄB	Ärvdabalken (1958:637)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I familjer med ett ägarlett företag genomförs vanligtvis ett generationsskifte förr eller senare. I sådana sammanhang kan det uppkomma svårigheter och de inblandade påverkas i hög grad. Ett generationsskifte innebär i praktiken att den äldre generationen lämnar över egendom till den yngre. Egendomen behöver inte nödvändigtvis lämnas från en förälder till ett barn utan nära släktskap omfattas också. Komplicerade frågor uppkommer vanligtvis rörande både företaget och familjen. Kompensation till syskon som inte ska ta över företaget och överlåtarens pension är vanligt förekommande frågor. För att genomföra ett generationsskifte på bästa vis är det därför viktigt att planera i god tid.<sup>1</sup> Historiskt sett har kritik riktats mot skatt i samband med generationsskiften i småföretag, vilket bland annat har lett till att skatter såsom arvs- och gåvoskatten har avskaffats.<sup>2</sup>

Familjeföretag där ägarna består av en person eller ett fåtal personer uppfyller vanligtvis definitionen av fåmansföretag. Beskattningen av dessa företag omfattas av de så kallade 3:12-reglerna. Termen kommer från lagrummet där reglerna fanns från början, vilket var 3 § 12 mom. i lag (1947:576) om statlig inkomstskatt. Reglerna finns nu i kapitel 56 och 57 inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Det huvudsakliga syftet med reglerna är att begränsa möjligheten för aktiva delägare att ta ut arbetsinkomst som lägre beskattad kapitalinkomst.<sup>3</sup>

Två viktiga principer i vårt skattesystem är neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen. Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna inte ska påverka en persons ekonomiska handlande. Utgångspunkten är att skattereglerna ska vara neutrala och att varje individ ska fatta sina egna beslut

---

<sup>1</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 16 f.

<sup>2</sup> Prop. 2004/05:25 s. 22.

<sup>3</sup> Rydin, Båvall & Bartels (2016) s. 60 & 66.

utifrån vad som är bäst för personen själv. Skatten ska inte styra en persons handlingar, utan vad som är ekonomiskt likvärdigt innan skatt ska vara det även efter skatt. Vad som är neutralt samhällsekonomiskt stämmer ofta överens med vad som är neutralt för varje individ. Likformighetsprincipen betyder att lika fall ska behandlas lika, det vill säga att inkomster som är ekonomiskt likartade ska beskattas lika. Avvikelser från dessa principer kan urholka bilden av skattesystemets rättvisa och legitimitet.<sup>4</sup> 3:12-reglerna finns för att arbetsinkomster ska beskattas likformigt oavsett om en person är anställd eller arbetar i ett eget företag och för att neutralitet ska föreligga mellan olika arbetsinkomster.<sup>5</sup> Reglerna har dock innehållit bestämmelser som lett till bristande neutralitet och likformighet på ett annat plan. Det har förelegat en olikhet vid avyttring av kvalificerade andelar genom ett trädabolag, det vill säga ett bolag där ägaren har upphört att vara verksam och bolaget blivit vilande. Det har varit förmånligare att avyttra ett bolag till en extern person än till en närstående.<sup>6</sup> Dessa brister har nu till viss del åtgärdats genom en undantagsbestämmelse som trädde i kraft den 1 juli 2019.<sup>7</sup>

Mitt intresse för detta ämne väcktes våren 2019 då jag läste en fördjupningskurs i skatterätt. Dessa regler hade då inte införts och jag skrev en kortare uppsats med titeln ”Ett förslag som kan göra skillnad för generationsskiften inom familjen”. Nu när reglerna trätt i kraft ville jag fördjupa mina studier ytterligare i detta ämne och har därför valt att skriva mitt examensarbete om generationsskiften i fåmansföretag men utifrån en annan utgångspunkt än vad jag hade i mitt tidigare arbete.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med arbetet är att utreda innebörden av den nya undantagsbestämmelsen vid generationsskiften inom familjen, som trädde i

---

<sup>4</sup> SOU 2016:75 s. 47 f.

<sup>5</sup> Prop. 1989/90:110 s. 305.

<sup>6</sup> SOU 2016:75 s. 327 ff.

<sup>7</sup> Prop. 2018/19:54 s. 1.

kraft den 1 juli 2019. Vidare omfattar syftet att göra en rättsdogmatisk analys av undantagsbestämmelsen utifrån de fakta som behandlas i uppsatsen. Utgångspunkten är att det ska finnas en balans mellan underlättandet för generationsskiften och 3:12-reglernas syfte att motverka inkomstomvandling. I syftet ingår också att tydliggöra vilka avvägningar som har gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen. I arbetet avses även att placera den nya undantagsbestämmelsen i en historisk kontext. Följande frågeställningar kommer att besvaras:

- Hur bör rekvisiten i undantagsbestämmelsen tolkas?
- I vilka situationer kan undantagsbestämmelsen bli tillämplig?
- Vilka avvägningar har gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen?

## 1.3 Avgränsningar

Arbetet har avgränsats för att ge plats till de mest relevanta delarna, besvara frågeställningarna och analysera de fakta som redogörs för i uppsatsen. 3:12-reglerna och undantagsbestämmelsen som införts vid generationsskiften inom familjen står i centrum. Andra lagändringar, utöver undantagsbestämmelsen, har också ägt rum. Dessa kommer att redovisas för att ge en heltäckande bild av vad undantaget innebär och när det ska tillämpas. Arbetet är avgränsat till att endast omfatta svenska bolag som uppfyller definitionen av fåmansföretag. Fåmanshandelsbolag omfattas inte av arbetet.

I uppsatsen påvisas endast syftet med 3:12-reglerna och de relevanta delarna för den nya lagändringen. Det redogörs däremot inte för den historiska utvecklingen av dessa regler. Plats har istället givits till den historiska utvecklingen av beskattningen av generationsskiften, eftersom det är mer relevant för uppsatsen och placerar den nya regleringen i en historisk kontext.

Det redovisas kortfattat hur olika planerade generationsskiften kan gå till och vad som sker vid ett oplanerat generationsskifte. Uppsatsen är dock främst avgränsad till att beskriva planerade generationsskiften som äger rum genom

ett trädabolog, eftersom det är sådana situationer som omfattas av undantagsbestämmelsen.

Synpunkterna som påvisas gällande avvägningarna vid utformandet av undantagsbestämmelsen är inte heltäckande. De är avgränsade till att omfatta synpunkter som flest organisationer, myndigheter och partier har framfört. Urvalet har gjorts för att redogöra för de mest framstående synpunkterna som förekommit i remissvar och riksdagsdebatt samt belysa bredden av åsikter.

## 1.4 Metod och perspektiv

Rättskällevärdets delar består av en beskrivning av rättskällorna, deras hierarki och inbördes relation samt rättskälleprinciperna. Alla dessa delar är viktiga för den rättsvetenskapliga metoden och för att fastställa gällande rätt. Varje rättskälla har en formell auktoritet men olika rättskällor har olika platser i rättskällehierarkin. Det är viktigt att skilja mellan en rättskällas auktoritet och tyngden av de argument som framförs i källorna. Ett påståendes rättskällevärde ska bedömas i varje enskilt fall efter dess tyngd och rättskällans auktoritet.<sup>8</sup>

I uppsatsen har en rättsdogmatisk metod använts. Vid användandet av denna metod söks svar i de traditionella rättskällorna, vilka är lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin.<sup>9</sup> Den rättsdogmatiska metoden innebär att gällande rätt beskrivs med ledning av rättskällorna. I beskrivningen tolkas, fastställs och systematiseras gällande rätt. Rättskällevärdet är utgångspunkten vid val av relevant material och metod. Denna har dock uppluckrats vid val av material som kan vara av vikt för att berika uppsatsens analys.<sup>10</sup> Enligt Högsta förvaltningsdomstolen väger lagstiftningens ordalydelse tyngst och ska följas även om det materiella resultatet inte stämmer överens med regelns syfte. Vid en tolkning anser sig Högsta förvaltningsdomstolen bunden att

---

<sup>8</sup> Sandgren (2018) s. 45 f.

<sup>9</sup> Kleinman (2018) s. 21.

<sup>10</sup> Sandgren (2018) s. 48 f.

hålla sig inom lagtextens ordalydelse. Detta har sin utgångspunkt i föreskriftskravet, vilket är mycket viktigt inom skatterätten.<sup>11</sup>

Utgångspunkten för arbetet är att det ska finnas en balans mellan att underlätta för generationsskiften och upprätthålla 3:12-reglernas syfte. Detta perspektiv innebär att det i uppsatsen påvisas hur företagare påverkas av undantagsbestämmelsen och vad de kan förvänta sig av den. Vidare tydliggörs bestämmelsens innebörd för samhället.

## 1.5 Forskningsläge

Det ursprungliga betänkandet har behandlats i tidigare artiklar men det har ännu inte publicerats några artiklar om reglerna efter att de införts. Några examensarbeten har också skrivits om förslaget innan införandet. En av anledningarna till att regleringen införts är den vida tolkningen av rekvisitet om samma eller likartad verksamhet. 3:12-reglerna och däribland reglerna om samma eller likartad verksamhet har behandlats tidigare i artiklar och doktrin. Den praxis som har utvecklats gällande bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet kommer fortfarande vara giltig när den nya regleringen införts.

## 1.6 Material

Eftersom en rättsdogmatisk metod har använts i uppsatsen består materialet främst av lagstiftning, lagförarbeten, doktrin och rättspraxis. Källorna har valts ut noggrant av det material som finns på området och i arbetet har flera olika källor använts inom samma område för att arbetet ska vara så källkritiskt som möjligt. På grund av ämnets föränderliga karaktär har främst källor som ligger nära i tiden till skrivandet använts. Vissa äldre källor har nyttjats vid beskrivningen av varför viss lagtext har införts. Detsamma gäller då inga ändringar har skett på området.

---

<sup>11</sup> Tjernberg (2018) s. 21.

För att beskriva den historiska utvecklingen av avskaffandet av arvs-, gåvo- och förmögenhetsskatten har främst doktrin och lagförarbeten använts men även viss statistik. Vid redogörelsen för 3:12-reglerna har både lagtext, lagförarbeten, doktrin och rättspraxis nyttjats. Lagförarbeten och doktrin har främst använts för att tolka lagtexten och rättspraxis har nyttjats för att tydliggöra lagtextens rekvisit. De utvalda rättsfallen är de som tydligast beskriver hur rekvisiten ska tolkas. För att beskriva de olika metoderna för genomförande av generationsskiften har främst doktrin och lagförarbeten använts. Vid redogörelsen för undantagsbestämmelsens tillkomst och vad den innebär har framförallt lagförarbeten använts. För att redovisa de olika avvägningarna har främst synpunkter som framkommit i remissvar använts men även lagförarbeten och protokoll från riksdagsdebatt.

## 1.7 Disposition

Uppsatsens första kapitel inleds med en bakgrund till uppsatsens ämne, vilken innehåller grundläggande utgångspunkter. Vidare presenteras syftet och vilka frågeställningar som avses bli besvarade i uppsatsen. Sedan redogörs för avgränsningarna, metoden och ur vilket perspektiv uppsatsen är skriven. Slutligen redovisas det använda materialet och uppsatsens disposition.

I det andra kapitlet om den historiska bakgrunden redogörs för utvecklingen av beskattningen av generationsskiften. I kapitlet redovisas hur det gick till när arvs-, gåvo- och förmögenhetsskatten avskaffades. Efter det beskrivs situationen efter slopandet av dessa skatter och de kvarstående problemen. Denna genomgång avser att skapa en historisk bakgrund till ämnet och sätta den nyligen införda regleringen i en historisk kontext.

Det tredje kapitlet handlar om 3:12-reglerna. Först definieras vad ett fåmansföretag är och sedan vad kvalificerade andelar är. I kapitlet beskrivs även vilka rekvisit som måste vara uppfyllda för att en person ska anses ha kvalificerade andelar och hur beskattningen går till om andelarna är



kvalificerade eller icke kvalificerade. Detta kapitel är viktigt för förståelsen av vad undantaget innebär.

Uppsatsens fjärde kapitel presenterar reglerna kring generationsskiften. Kapitlet ger en bild av hur generationsskiften kan gå till om de är oplanerade respektive planerade. Framförallt tydliggörs hur en aktieöverlåtelse går till genom ett trädabolag, vilket skapar förståelse för kapitel fem.

I det femte kapitlet beskrivs den nya undantagsbestämmelsen. Det redogörs för den tidigare problematiken och hur många som är berörda av regleringen. Vidare redovisas de i betänkandet presenterade lösningsalternativen och hur Utredningen om Översyn av 3:12-reglerna kom fram till det nu genomförda alternativet. Efter det följer en noggrann genomgång av undantagsbestämmelsen.

Det sjätte kapitlet besvarar den tredje frågeställningen och behandlar de avvägningar som gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen. Avvägningarna har framförallt rört balansen mellan upprätthållandet av 3:12-reglernas syfte och gynnandet av generationsskiften inom familjen samt främjande av företagsamhet. Dessa avvägningar belyses med hjälp av synpunkter som framkommit i riksdagsdebatt och remissvar. Redovisningen av dessa sker under olika teman, vilka är syn på företagsamhet, likformighet och neutralitet, inkomstomvandling, övergångsbestämmelse samt komplexitet.

I det sista kapitlet kommer fakta som presenterats i arbetet analyseras, frågeställningarna besvaras och de i kapitel sex framförda synpunkterna diskuteras. Avslutningsvis kommer de slutsatser som går att dra från analysen att presenteras.

## 2 Historisk bakgrund

### 2.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är att redogöra för den skattemässiga utvecklingen av generationsskiften och hur den har sett ut historiskt från och med arvs- och gåvoskattens avskaffande. Avsikten är att placera undantagsbestämmelsen som infördes i juli 2019 i en historisk kontext. Förutsättningar att förstå undantagets motiv skapas om man är medveten om det tidigare synsättet gällande generationsskiften. I kapitlet redovisas först hur arvs- och gåvoskatten avskaffades och sedan hur förmögenhetsskatten slopades. Detta påvisar vad som har varit av betydelse vid avskaffandet av dessa skatter. I kapitlet avses att skapa förståelse och sammanhang för uppsatsens senare delar.

### 2.2 Slopandet av arvs- och gåvoskatten

Arvsskatten har funnits i Sverige sedan 1600-talet men det var år 1895 som den första arvsskatten i modern mening infördes. Skatten betalades då av arvtagaren på den egna arvslotten. Tidigare hade det funnits kvarlåtenskapsskatter som istället betalades från dödsboet. År 1915 fick Sverige sin första fristående arvsskattelagstiftning med en kompletterande gåvoskatt. Drygt 30 år senare infördes en kvarlåtenskapsskatt utöver dessa skatter. Den avskaffades dock efter 10 år då arvsskatten höjdes, vilket resulterade i en ungefär likvärdig skattebelastning för arvtagarna. Vid den tidpunkten var den maximala skattebördan för makar och barn 60 procent. Tolv år senare var arvsskatten som högst med en maximal beskattning på 70 procent för makar och barn. Några år efter det började skatten successivt att sänkas. År 1987 hade den maximala arvsskatten sänkts till 60 procent, fem år senare till 30 procent och 2004 avskaffades arvsskatten helt.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Ydstedt & Wollstad (2015) s. 10 f.

Egendom som arvsskatten togs ut på var förvärvat genom arv, testamente och ibland livförsäkringar. Den skattskyldige var arvtagaren som beskattades olika beroende på vilken skatteklass personen ingick i. Skatten beräknades på värdet av arvslotten och var progressiv.<sup>13</sup> Olika tillgångar beskattades inte enhetligt då de värderades olika. Exempelvis värderades aktier på börsens A-lista och O-listan inte likadant. Den olika värderingen gjorde att den slutliga skatten till stor del berodde på möjligheterna att skatteplanera. Gåvoskatten var ett komplement till arvsskatten och det var inte lönsamt att i förväg försöka planera bort skatten genom att överlåta tillgångar i form av gåvor.<sup>14</sup> Arvs- och gåvoskatten skulle uppfylla det fördelningspolitiska syftet och ha en utjämnande effekt på samhället.<sup>15</sup>

Generationsskiften i familjeföretag var problematiska, vilket i sin tur hade stor påverkan på samhället och dess ekonomi. Arvsskatten var vanligtvis en skatt på redan beskattade medel. Företagarna beskattades när de tog utdelning från sina företag för att med de medlen betala arvsskatten.<sup>16</sup> Det var inte heller ovanligt att företagare var tvungna att avyttra tillgångar i företagen för att kunna betala arvsskatten. I samband med de utmaningar som ett generationsskifte innebar kunde resultatet bli att företag var tvungna att avvecklas.<sup>17</sup> Ett exempel var när Sally Kistner, änkan efter läkemedelsföretaget Astras grundare, gick bort år 1984. Vid bortgången ägde hon förmögenheter värda 300 miljoner kronor. En stor del av dessa förmögenheter var aktier i läkemedelsföretaget. Aktiernas värde fastställdes till marknadsvärdet vid Kistners bortgång. Kursen på aktierna sjönk fort då aktörerna på aktiemarknaden förstod att arvtagarna skulle behöva sälja stora delar av aktieinnehavet för att kunna betala arvsskatten. Kapitalvinstskatten i kombination med arvsskatten översteg värdet av dödsboets samtliga tillgångar och dödsboet gick i konkurs.<sup>18</sup>

---

<sup>13</sup> Ydstedt & Wollstad (2015) s. 11.

<sup>14</sup> SOU 2004:66 s. 16 ff.

<sup>15</sup> Ibid. s. 79.

<sup>16</sup> Ydstedt & Wollstad (2015) s. 16 f.

<sup>17</sup> Ydstedt & Wollstad (2019) s. 98.

<sup>18</sup> Ydstedt & Wollstad (2015) s. 15 f.

Andra exempel på arvsskattens problematik var att makar inte kunde bo kvar i sina bostäder när den ena maken gick bort. Detta berodde på att alla tillgångar var bundna i bostaden. Den efterlevande maken kunde inte betala arvsskatten utan att sälja bostaden.<sup>19</sup> Familjer kunde också tvingas göra sig av med föräldrahem och fritidsbostäder framförallt på platser med snabb värdestegring. Relativt låga skattebelopp kunde leda till stor ekonomisk skada för arvtagarna.<sup>20</sup> I centrum för kritiken mot arvsskatten stod problematiken som arvsskatten skapade för generationsskiften i familjeföretag och att uttaget av arvsskatt ökade på grund av kraftigt höjda taxeringsvärden.<sup>21</sup>

År 2001 slogs organisationerna Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund ihop och bildade organisationen Svenskt Näringsliv. Den nya organisationen tog upp kampen mot arvs-, gåvo- och förmögenhetsskatten. Det var av hög prioritet att avskaffa dessa skatter och de tidigare organisationernas skilda kulturer ledde till goda resultat. Sveriges Industriförbund hade tidigare gjort centrala beslutsfattare införstådda med den skada som ägarskatterna skapade. Svenskt Näringsliv arbetade hårt för att höja engagemanget i frågan, utbildade medarbetare i medlemsförbund runt om i landet och arrangerade möten för företag. Företagare var framförallt engagerade i problematiken kring generationsskiften och arvsskatten. En viktig del i arbetet var att tydliggöra att arvs-, gåvo- och förmögenhetsskatten var problematiska för tillväxt och välfärd. Förmögenhetsskatten ledde till att mycket kapital flyttades ut från Sverige till platser där tillgångar inte drabbades av sådan skatt.<sup>22</sup>

I juni 2002 tillsatte regeringen Egendomsskattekommittén för att undersöka reglerna om arvs-, gåvo- och förmögenhetsskatt. I uppdraget ingick att se över de fördelningspolitiska och statsfinansiella effekterna. Kommittén skulle särskilt beakta möjligheter att förenkla och utforma regler som främjade

---

<sup>19</sup> SOU 2004:66 s. 16.

<sup>20</sup> Ydstedt & Wollstad (2015) s. 16.

<sup>21</sup> Silfverberg (2005) s. 14.

<sup>22</sup> Ydstedt & Wollstad (2019) s. 94 f.

företagande och tillväxt.<sup>23</sup> I betänkandet tydliggjorde kommittén att tillgångarnas olika värdering bjöd in till skatteplanering. Inför ett generationsskifte var det gynnsamt att disponera sina tillgångar utifrån hur den skattemässiga värderingen skulle ske. Detta innebar att den slutgiltiga skatten i hög grad var en följd av möjligheterna att skatteplanera.<sup>24</sup> Egendomsskattekommittén konstaterade att motiven baserade på skatteförmåga och fördelningspolitik kompletterade varandra. Arvs- och gåvoskatten bidrog lite till statens finanser men skulle ändå bevaras enligt kommittén då de hade en utjämnande effekt på inkomst- och förmögenhetsfördelningen i samhället.<sup>25</sup> Kommittén föreslog att den progressiva arvs- och gåvoskatten skulle ändras till en proportionell skatt på 30 procent.<sup>26</sup>

Kritik hade riktats mot aktiernas olika värdering samt arvs- och gåvoskattens problematik i samband med generationsskiften i småföretag. Skatten hade inte upplevts som rättvis och möjligheterna att skatteplanera på lagligt vis hade också kritiserats. Regeringen fann det svårt att möta den hårda kritiken genom att ändra befintliga regler. Administrationen kring arvs- och gåvoskatten hade dessutom varit kostsam i förhållande till intäkterna. Detta resulterade i regeringens förslag att helt slopa arvs- och gåvoskatten från och med den 1 januari 2005. Lagrådet påpekade att förslaget hade föregåtts av ett mycket begränsat beredningsarbete, vilket knappast var i enlighet med regeringsformens bestämmelse om regeringsärendens beredning. Regeringen ansåg trots detta att de motiv som fanns med förslaget gjorde att övervägande skäl talade för att slopa arvs- och gåvoskatten.<sup>27</sup>

Riksdagen beslutade i december 2004 att slopa arvs- och gåvoskatten.<sup>28</sup> Detta skulle gälla från och med den 1 januari 2005. I mars föreslogs det med tanke på tsunamikatastrofen i Sydostasien att arvs- och gåvoskatt inte skulle tas ut

---

<sup>23</sup> SOU 2004:66 s. 59; prop. 2004/05:25 s. 21.

<sup>24</sup> SOU 2004:66 s. 16 f.

<sup>25</sup> Ibid. s. 79.

<sup>26</sup> Ibid. s. 93.

<sup>27</sup> Prop. 2004/05:25 s. 22.

<sup>28</sup> Rskr. 2004/05:134 s. 1.

från och med den 17 december 2004.<sup>29</sup> I april 2005 biföll riksdagen även detta förslag.<sup>30</sup>

## 2.3 Slopandet av förmögenhetsskatten

Svenskt Näringsliv fortsatte att arbeta för att avskaffa även förmögenhetsskatten. Problematiken kring värdering av tillgångar i företag och att olika tillgångar värderades olika ökade engagemanget från företagare att avskaffa denna skatt. Svenskt Näringsliv och Skatteverket gjorde en gemensam turné under hösten 2006 för att upplysa företagare om hur Skatteverkets ställningstagande om överlikviditet i företag skulle hanteras.<sup>31</sup> Stor debatt väcktes kring principen om Lex Uggle, som fått sitt namn från ett skatteärende där artisten Magnus Uggle var inblandad.<sup>32</sup> Principen innebar att överlikviditet i onoterade företag skulle förmögenhetsbeskattas.<sup>33</sup> Detta medförde att Skatteverket skulle besluta om investeringar var affärsmässiga eller förtäckt sparande i bolaget, vilket i princip var en omöjlig uppgift i praktiken.<sup>34</sup>

Regeringen ansåg att förmögenhetsskatten utgjorde ett hinder för företagande. Att slopa förmögenhetsskatten bedömde regeringen skulle underlätta för småföretags försörjning med riskvilligt kapital och minska viljan att placera kapital i andra länder. På så sätt skulle slopandet leda till ökad tillväxt i ekonomin genom investeringar och nyanställningar. Problemen kring Lex Uggle skulle också försvinna.<sup>35</sup>

I budgetpropositionen för 2007 meddelade regeringen att förmögenhetsskatten skulle avskaffas under mandatperioden. I februari 2007 föreslogs att förmögenhetsskatten skulle halveras. Regeringen ändrade sig

---

<sup>29</sup> Prop. 2004/05:97 s. 1.

<sup>30</sup> Rskr. 2004/05:202 s. 1.

<sup>31</sup> Ydstedt & Wollstad (2019) s. 95 f.

<sup>32</sup> Ydstedt & Wollstad (2015) s. 32.

<sup>33</sup> Prop. 2007/08:26 s. 33.

<sup>34</sup> Ydstedt & Wollstad (2015) s. 32.

<sup>35</sup> Prop. 2007/08:26 s. 56 f.

dock kort därefter, som ett led i satsningen på Sveriges småföretagare, och föreslog att förmögenhetsskatten skulle tas bort helt från och med den 1 januari 2007. I samband med detta återkallades det tidigare förslaget. Skälen för regeringens förslag var värderingsreglerna och att många undantag ledde till vägar att komma runt reglerna, vilket uppmuntrade skatteplanering. Förmögenhetsskatten hade enligt regeringen uppfattats som orättvis och godtycklig.<sup>36</sup> I december 2007 beslutade riksdagen att bifalla förslaget om avskaffande av förmögenhetsskatten från och med den 1 januari 2007.<sup>37</sup>

## 2.4 Situationen efter sloandet av skatterna

En deskriptiv analys som myndigheten Tillväxtanalys gjorde av ägarskiften under åren 2004 till 2008 visade att efter avskaffandet av arvs- och gåvoskatten ökade både interna och externa ägarskiften.<sup>38</sup> Analysen visade även att det var vanligare med ägarskiften inom familjen då ägarna var äldre och externa ägarskiften var vanligare då det fanns flera än tio anställda.<sup>39</sup> Företag hade högre överlevnadsgrad om ägarskiftena skedde till någon i närstående krets.<sup>40</sup>

Tidigare har det varit svårt att hitta studier om familjeföretag på grund av att studier vanligtvis inte identifierar ägande och släktskap. Det har således varit svårt att studera familjeföretag då de ofta varit exkluderade i olika undersökningar.<sup>41</sup> Fredrik W. Andersson med flera har gjort en analys baserad på register från Finansinspektionen, Skatteverket, Statistiska centralbyrån och Bolagsverket.<sup>42</sup> Analysen visade att år 2010 fanns det ungefär 410 000 familjeföretag i Sverige med anställd arbetskraft. Detta motsvarade cirka 90 procent av alla arbetsgivarföretag och organisationer. Vidare konstaterades

---

<sup>36</sup> Prop. 2007/08:26 s. 33 f.

<sup>37</sup> Ibid. s. 1; rskr. 2007/08:92 s. 1.

<sup>38</sup> Tillväxtanalys (2013) s. 9 & 14.

<sup>39</sup> Ibid. s. 24 f.

<sup>40</sup> Ibid. s. 35.

<sup>41</sup> Andersson m.fl. (2017) s. 540.

<sup>42</sup> Ibid. s. 554.

det att familjeföretag stod för omkring en tredjedel av all sysselsättning i Sverige.<sup>43</sup>

Krister Andersson har hävdad att många glömmet bort vilket omfattande arbete som gjordes för att minska arvs- och förmögenhetsskattens skadliga effekter. Han har också påpekat hur vissa stora familjeföretag hade möjlighet att skatteplanera genom att skapa stiftelser eller börsnoteringar för att minska skatten, vilket de flesta familjer saknade.<sup>44</sup> Arvs-, gåvo- och förmögenhetsskatten gjorde att flera framgångsrika entreprenörer, bland annat Ingvar Kamprad och familjen Rausing, flyttade från Sverige och mycket kapital förlorades under 1970- och 1980-talen. Idag är skatten förmånligare och Ingvar Kamprad flyttade till slut tillbaka år 2014. Det är svårt att hitta uppgifter om hur Sveriges attraktionskraft för kapital och entreprenörer ändrats efter att dessa skatter avskaffades. Ledning kan dock ges i tidskriften Forbes statistik över globala dollarmiljardärer.<sup>45</sup> År 2003 var två dollarmiljardärer bosatta i Sverige.<sup>46</sup> I år, 2019, har antal dollarmiljardärer bosatta i Sverige ökat till 33 stycken.<sup>47</sup>

Arvs- och gåvoskatten var problematiska på grund av att de var tvungna att betalas med inkomstbeskattade medel och sloandet av dessa skatter underlättade för generationsskiftet av småföretag. Efter avskaffandet av arvs- och gåvoskatten har det fortfarande förekommit inkomstbeskattning vid generationsskiftet i familjeföretag.<sup>48</sup> Om överlåtaren ger bort sitt företag som en ren gåva råder full kontinuitet och mottagaren träder skattemässigt i överlåtarens ställe, vilket innebär att beskattning sker när mottagaren avyttrar aktierna.<sup>49</sup> Det blir dock svårare om överlåtaren vill ha någon slags ersättning för företaget, till exempel för sin egen pension eller som kompensation till

---

<sup>43</sup> Andersson m.fl. (2017) s. 544 f.

<sup>44</sup> Andersson (2015) s. 648.

<sup>45</sup> Ydstedt & Wollstad (2019) s. 98.

<sup>46</sup> Forbes, *Billionaire list 2003*.

<sup>47</sup> Forbes, *Billionaire list 2019*.

<sup>48</sup> Silfverberg (2005) s. 22.

<sup>49</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 60.



andra syskon som inte tar över företaget. Överlåtelsen rör då ett blandat fång och inte en ren gåva.<sup>50</sup>

Det har varit förmånligare att avyttra sitt fåmansföretag till en extern förvärvare än till någon i närstående kretsen när avyttringen skett genom ett trädablag.<sup>51</sup> I mars 2014 kom därför ett kommittédirektiv som gav utredaren i uppgift att analysera denna olikhet och ge förslag på lämpliga förändringar.<sup>52</sup> Denna utredning fick sedan i uppdrag att se över hela regelsystemet, vilket gjorde att betänkandet tog längre tid än förväntat.<sup>53</sup> Betänkandet av Utredningen om Översyn av 3:12-reglerna lades fram år 2016 och behandlade bland annat beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag. Utredningens syfte var att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag skulle beskattas likformigt oavsett om förvärvaren var närstående eller inte. Det var också viktigt att skapa en balans mellan att förhindra inkomstomvandling och att öka entreprenörskap, arbetstillfällena och tillväxt.<sup>54</sup> Regeringens proposition lades fram i mars 2019 där det föreslogs nya regler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag med syfte att underlätta för företag att stanna inom familjen. Den nya regleringen trädde i kraft den 1 juli 2019.<sup>55</sup>

---

<sup>50</sup> Danielsson & Sund (2010) s. 45.

<sup>51</sup> SOU 2016:75 s. 366.

<sup>52</sup> Dir. 2014:42 s. 1.

<sup>53</sup> Tjernberg (2019) s. 69.

<sup>54</sup> SOU 2016:75 s. 1 & 17.

<sup>55</sup> Prop. 2018/19:54 s. 1.

# 3 3:12-reglerna

## 3.1 Inledning

I detta kapitel tydliggörs definitionen av fåmansföretag och kvalificerade andelar samt beskrivs beskattningen av kvalificerade och icke kvalificerade andelar. Denna kunskap är nödvändig för att förstå vad den nya undantagsbestämmelsen innebär.

Det grundläggande syftet med 3:12-reglerna är att förhindra att företagare genom skatteplanering omvandlar arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Utan dessa regler skulle det vara möjligt för ägare i fåmansföretag att ta ut arbetsinkomster som utdelning eller kapitalvinst vid försäljning av aktier och på så vis få en lägre beskattning.<sup>56</sup> Vårt duala skattesystem är grunden till dessa regler då förvärvsinkomster beskattas progressivt och kapitalinkomster proportionellt.<sup>57</sup>

## 3.2 Definition av fåmansföretag

### 3.2.1 Huvuddefinition

Definitionen av fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § IL och enligt punkt 1 avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där ägarna är fyra eller färre samt äger andelar motsvarande mer än hälften av rösterna i företaget. Definitionens syfte är att urskilja företag med få ägare som har den huvudsakliga inverkan på företaget.<sup>58</sup>

Vid bedömningen av huruvida ett fåmansföretag är för handen ska enligt 56 kap. 5 § IL en person och dennes närstående anses som en delägare.<sup>59</sup> Närståendekretsen definieras i 2 kap. 22 § IL och avser make, förälder, mor-

---

<sup>56</sup> Prop. 1989/90:110 s. 467.

<sup>57</sup> Prop. 2018/19:54 s. 8.

<sup>58</sup> Rydin, Båvall & Bartels (2016) s. 66.

<sup>59</sup> Ibid. s. 66.

och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo där den skattskyldige eller någon närstående är delägare. Som avkomling räknas även styvbarn och fosterbarn. Vad som gäller för makar ska också gälla för sambor som har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn enligt 2 kap. 20 § IL.<sup>60</sup> Det ska endast vara möjligt att räkna in en person i en närståendekrets. Utgångspunkten sker från den äldsta delägaren vars närståendekrets bedöms först och sedan i fallande ålder.<sup>61</sup> Detta innebär att efter att den äldsta delägarens närståendekrets har bedömts ska närståendekretsen bedömas för den äldsta delägaren som inte inräknats i den första närståendekretsen. En person som har räknats in i en närståendekrets ska således inte räknas in i någon mer.<sup>62</sup> Fåmansföretag avser inte aktieföretag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad enligt 56 kap. 3 § IL.<sup>63</sup>

För att ett företag ska vara ett fåmansföretag krävs det att ägarna är fysiska personer. Indirekt ägande genom juridiska personer kan dock göra att ett företag räknas som ett fåmansföretag. Enligt lagtexten kan indirekt ägande ske genom alla sorters juridiska personer såsom utländska företag, dödsbon, handelsbolag och börsnoterade bolag. Det bör dock finnas vissa begränsningar i praktiken till exempel rörande ideella föreningar och stiftelser. Ideella föreningar är juridiska personer så fort de har antagit stadgar och utsett en styrelse men en ideell förenings förmögenhet kan knappast anses ägd av dess medlemmar. En stiftelse är en juridisk person som är självägd, vilket innebär att indirekt ägande inte är möjligt.<sup>64</sup>

### **3.2.2 Subsidiär definition**

Enligt den subsidiära definitionen i 56 kap. 2 § punkt 2 avses företag vars näringsverksamhet är uppdelad i olika verksamheter oberoende av varandra

---

<sup>60</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 422 f.

<sup>61</sup> Prop. 1999/2000:15 s. 40.

<sup>62</sup> Ibid. s. 148.

<sup>63</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 421 f.

<sup>64</sup> Prop. 1999/2000:15 s. 49.

och där en fysisk person innehar den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhet. Syftet med den subsidiära definitionen är att omfatta företag vars verksamhet är uppdelad i olika verksamhetsgrenar som i själva verket fungerar som enskilda fåmansföretag.<sup>65</sup>

### **3.2.3 Utvidgad definition**

En utvidgad definition av fåmansföretag finns i 57 kap. 3 § IL. Den innebär att alla delägare ska ses som en delägare om de eller någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget.<sup>66</sup> Det har ingen betydelse om personen är verksam direkt i företaget eller i ett dotterbolag. Den utvidgade definitionen har till syfte att omfatta företag som drivs av många verksamma delägare. Genom denna utvidgning kan till exempel konsultbolag omfattas även om företaget har ett stort antal ägare.<sup>67</sup>

## **3.3 Kvalificerade andelar**

### **3.3.1 Definition av kvalificerade andelar**

För att reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ska vara tillämpliga måste andelsägaren ha kvalificerade andelar. Enligt 57 kap. 4 § IL ska andelarna vara kvalificerade om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som det förstnämnda företaget, direkt eller indirekt, äger andelar i. Närstående omfattas för att förhindra kringgående av reglerna.<sup>68</sup>

Kvalificerade andelar omfattar också andelar i ett fåmansföretag då andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de

---

<sup>65</sup> Rydin, Båvall & Bartels (2016) s. 68.

<sup>66</sup> Ibid. s. 69.

<sup>67</sup> Tjernberg (2019) s. 52.

<sup>68</sup> Prop. 2018/19:54 s. 8.

fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det fåmansföretag där andelsägaren direkt eller indirekt äger andelar.<sup>69</sup> Denna bestämmelse i sin nya lydelse trädde i kraft den 1 juli 2019 och ska tillämpas första gången för beskattningsår efter den 31 december 2019.<sup>70</sup> Fåmansföretag som bedrev samma eller likartad verksamhet där andelsägaren indirekt ägde andelar omfattades tidigare inte uttryckligen av lagtexten. En förutsättning för att förhållanden i ett företag som ägdes indirekt skulle föranleda kvalificerade andelar har varit att ägaren eller en närstående varit verksam i betydande omfattning i det indirekt ägda företaget under beskattningsåret eller något av de fem senaste beskattningsåren. Det har inte funnits någon bestämmelse som reglerat situationer då ägaren eller närstående varit verksam i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag där ägaren indirekt ägde andelar. Avsikten har inte varit att göra denna åtskillnad men lagtextens ordalydelse har gjort klart i vilka fall andelarna skulle anses kvalificerade.<sup>71</sup>

Möjligheten för en andelsägare eller dennes närstående att vara verksam i ett företag, som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett av andelsägaren indirekt ägt företag, har utnyttjats för att komma runt beskattningen av kvalificerade andelar. Detta har bekräftats i flera rättsfall då Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att sådana situationer omfattas av skatteflyktslagen (1995:575).<sup>72</sup> Ett exempel är HFD 2016 ref. 61. I fallet avyttrade en förälder sitt bolag till sin son genom ett indirekt ägt holdingbolag. Efter överlåtelsen var sonen verksam i betydande omfattning i det förvärvade bolaget. Överlåtelsen träffades inte av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet eftersom det förvärvade bolaget endast ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som det indirekt ägda företaget och inte som det direkt ägda bolaget. I detta fall ansågs skatteflyktslagen vara tillämplig då syftet med bestämmelsen är att arbete som

---

<sup>69</sup> Prop. 2018/19:54 s. 14 f.

<sup>70</sup> Ibid. s. 6.

<sup>71</sup> Ibid. s. 15.

<sup>72</sup> SOU 2016:75 s. 393 f.

utförts av närstående till andelsägaren ska behandlas på samma sätt som om arbetet utförts av andelsägaren själv. Detta gäller också om en närstående är verksam i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>73</sup> Denna bestämmelse ändrades således för att denna typ av situationer skulle omfattas av IL och inte vara beroende av en prövning enligt skatteflyktslagen.<sup>74</sup>

### **3.3.2 Rekvisitet verksam i betydande omfattning**

Vid bedömningen om en person anses vara verksam i betydande omfattning i ett företag ska personens arbetsinsatser för vinstgenereringen stå i centrum. Dessa insatser bör ha stor betydelse för företaget för att personen ska anses verksam i betydande omfattning. Personer som normalt omfattas är företagsledare och andra personer med höga befattningar. Beroende på företagets storlek kan även anställda eller arbetsledare räknas in, framförallt i situationer då delägarna anses bedriva en gemensam verksamhet. Arbetet behöver inte nödvändigtvis utföras under heltid, utan måste ses i proportion till företagets omfattning och övriga omständigheter. Enstaka och tillfälliga arbetsuppgifter såsom normalt styrelsearbete bör inte göra andelarna kvalificerade.<sup>75</sup>

I RÅ 2000 not. 164 hade en närstående till en delägare varit styrelseledamot i och firmatecknare för bolaget. Den närstående hade vid två tillfällen undertecknat handlingar för att förvärva butikslokaler men inte varit aktiv i den dagliga verksamheten. Han hade inte heller varit med i arbetet att bygga upp företaget på lång sikt. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att arbetsinsatsen motsvarade vad som i lagförarbetena står om styrelsearbete och att arbetet inte ansågs ha varit av stor betydelse för vinstgenereringen även om personen hade gjort enstaka insatser som varit

---

<sup>73</sup> HFD 2016 ref. 61.

<sup>74</sup> Prop. 2018/19:54 s. 15.

<sup>75</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703.

viktiga för företaget. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade därav att den närstående inte hade varit verksam i betydande omfattning.<sup>76</sup>

I ett annat fall, RÅ 2002 ref. 21, hade en person varit den enda ordinarie styrelseledamoten och ensam ägare under tio månader. Personen blev verksam i bolaget fyra månader innan det såldes. Under den verksamma tiden tog han ut 120 000 kronor i lön. Högsta förvaltningsdomstolen såg på motiven med reglerna, att inte omvandla arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst, och gjorde bedömningen att personen inte hade varit verksam i betydande omfattning då hans arbetsinsats inte hade haft påtaglig betydelse för företagets vinstgenerering. Högsta förvaltningsdomstolen påpekade att ägarens ställning i företaget inte skulle föranleda någon annan bedömning.<sup>77</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i HFD 2018 ref. 31 att en person kan vara verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag även om personen utför tjänster till fåmansföretaget inom ramen för en annan anställning. I fallet hade en person varit anställd i ett bolag och inom anställningen utfört arbete åt ett dotterbolag till bolaget som personen ägde. Högsta förvaltningsdomstolen tydliggjorde att det inte framgår av lagtexten eller lagförarbetena att en person måste vara anställd i fåmansföretaget för att anses verksam i betydande omfattning. Det som ska bedömas är om arbetsinsatserna har varit av stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget.<sup>78</sup>

### **3.3.3 Rekvisitet samma eller likartad verksamhet**

Reglerna om samma eller likartad verksamhet är fortfarande gällande rätt och kan därmed få stor betydelse för undantagsbestämmelsen. Det är från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet som undantaget ska

---

<sup>76</sup> RÅ 2000 not. 164.

<sup>77</sup> RÅ 2002 ref. 21.

<sup>78</sup> HFD 2018 ref. 31.

tillämpas, vilket innebär att den tidigare praxis som finns på området fortfarande är högst relevant vid undantagets tillämplighet.<sup>79</sup>

Syftet med bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet är att den skattskyldige inte ska kunna flytta verksamheten mellan olika företag och spara upparbetade arbetsinkomster i ett vilande företag.<sup>80</sup> Huvudsakligen avses situationer då verksamheten i ett nytt företag omfattas av den tidigare utövade verksamheten.<sup>81</sup> Rekviritet är allmänt formulerat och bör kunna tolkas på så vis att det nya företaget bedriver någon verksamhet som tidigare utövats av det första företaget. Eftersom likartade verksamheter omfattas bör verksamheter kunna inkluderas även om några tillgångar inte har flyttats mellan företagen.<sup>82</sup>

RÅ 1997 ref. 48 I och II handlade om underprisöverlåtelse av näringsbetingade aktier respektive en rörelsefastighet. Det var fråga om andelarna skulle anses kvalificerade efter överlåtelsen på grund av rekviritet om samma eller likartad verksamhet. I det första fallet, som rörde en aktieöverlåtelse, ansågs anknytningen mellan aktieinnehavandet och det överlåtande bolaget kvarstå efter överlåtelsen och rekviritet ansågs därför uppfyllt. I det andra fallet skulle det nya bolaget äga och förvalta bland annat en fastighet som användes i det överlåtande bolagets rörelse. Eftersom fastigheten skulle användas även efter överlåtelsen ansågs rekviritet uppfyllt även i detta fall och verksamheterna ansågs vara samma eller likartade.<sup>83</sup>

RÅ 1999 ref. 28 gällde två bolag som bedrev finansiell rådgivning respektive fondförvaltning. Målet behandlade om dessa bolag ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen visade på syftet med bestämmelsen som framförallt avser situationer då hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag förs över till ett annat fåmansföretag och

---

<sup>79</sup> Jfr. SOU 2016:75 s. 380.

<sup>80</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 429.

<sup>81</sup> Rydin, Båvall & Bartels (2016) s. 87.

<sup>82</sup> Tjernberg (2019) s. 66.

<sup>83</sup> RÅ 1997 ref. 48 I & II.



där verksamheten i det senare bolaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller fall där likartat samband föreligger mellan bolagen. Mot bakgrund av reglernas syfte ansåg Högsta förvaltningsdomstolen inte att bolagen bedrev samma eller likartad verksamhet.<sup>84</sup>

I de så kallade trädadomarna, RÅ 2010 ref. 11 I–V, tydliggjorde Högsta förvaltningsdomstolen tolkningen av samma eller likartad verksamhet. I alla fem fallen handlade det om överföring av kapital eller verksamhet till ett nytt bolag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet var tillämplig i dessa situationer, oavsett om det var kapitalet eller verksamheten som överläts. Detta innebär att utgångspunkten kan vara både verksamheten i det överlåtande och förvärvande bolaget. Lagtexten begränsar inte denna möjlighet och det stämmer överens med lagens syfte att det inte ska finnas något sätt att kringgå 3:12-reglerna genom en överlåtelse av hela eller delar av verksamheten till ett annat av den skattskyldige eller närstående ägt företag samtidigt som verksamheten fortsätter. I det tredje fallet konstaterades det att verksamhet kan anses överförd trots att inga tillgångar direkt har överförts. Det är således tillräckligt att en person för över sina kunskaper, affärskontakter etcetera. Bedömningen påverkas inte heller av om bolaget har varit nedlagt under en kortare period.<sup>85</sup>

I HFD 2012 ref. 67 I hade en person varit verksam i betydande omfattning i ett dotterbolag som avyttrades. En kapitalvinst uppkom som bolagets moderbolag tillgodogjorde sig. Kapitalet fördes sedan vidare till ett annat bolag och dess dotterbolag. De mottagande bolagen ansågs bedriva verksamhet som härrörde från det första bolaget, vilket gjorde att dessa bolag omfattades av rekvisitet om samma eller likartad verksamhet. Kapital som

---

<sup>84</sup> RÅ 1999 ref. 28.

<sup>85</sup> RÅ 2010 ref. 11 I–V.

förs vidare anses således vara en del av en verksamhet. Att verksamheten var av annat slag i de mottagande bolagen var inte av betydelse.<sup>86</sup>

I HFD 2012 ref. 67 II hade två bröder gemensamt ägt andelarna i ett bolag. De hade sedan sålt verksamheten och en fastighet till två bolag som ingick i en koncern där bröderna inte hade något ägarintresse. Vinsten av försäljningarna förvaltades sedan i brödernas bolag där verksamheten tidigare bedrevs. Efter överlåtelsen hade ingen av bröderna varit aktiv i sitt bolag, där vinsten förvaltades, utan istället varit verksamma olika länge i bolaget som efter överlåtelsen bedrev verksamheten. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det inte fanns något krav på ägarsamband i lagtexten för att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet skulle vara tillämplig. Enligt syftet med bestämmelserna ansåg dock Högsta förvaltningsdomstolen att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet riktade in sig på situationer då det fanns ett ägarsamband mellan de jämförda bolagen. Brödernas andelar i bolaget upphörde därav att vara kvalificerade efter karenstiden.<sup>87</sup>

### 3.3.4 Utomståenderegeln

Om utomstående direkt eller indirekt äger del i företaget i betydande omfattning och har rätt till utdelning ska en andel endast anses kvalificerad om det finns särskilda skäl, enligt utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL. Vid bedömningen av om dessa krav är uppfyllda ska beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.<sup>88</sup> I lagförarbetena har det ansetts att utomstående ska äga minst 30 procent av aktierna i fåmansföretaget för att ägandet ska bedömas vara av betydande omfattning. Utdelning och kapitalvinst tillfaller då även de utomstående ägarna, vilket gör att risken för inkomstomvandling minskas.<sup>89</sup>

---

<sup>86</sup> HFD 2012 ref. 67 I.

<sup>87</sup> HFD 2012 ref. 67 II.

<sup>88</sup> Prop. 2018/19:54 s. 15.

<sup>89</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468.

## 3.4 Beskattning av kvalificerade och icke kvalificerade andelar

### 3.4.1 Beskattning av kvalificerade andelar

Vid beskattning av utdelning och kapitalvinst av kvalificerade andelar beräknas först ett gränsbelopp som består av årets gränsbelopp och sparutdelningsutrymme. Årets gränsbelopp kan beräknas enligt en schablonregel eller huvudregeln. En ägare kan växla mellan de två reglerna men de går inte att kombinera. I en historisk jämförelse är schablonregeln förmånlig för ägare i fåmansföretag. Beloppet gäller för ett företag och ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. År 2019 är schablonbeloppet bestämt till 2,75 inkomstbasbelopp.<sup>90</sup> Det är inkomstbasbeloppet från året före beskattningsåret som ska användas, vilket innebär att år 2019 motsvarar schablonbeloppet 171 875 kronor. Om en person äger flera bolag med kvalificerade andelar får schablonregeln endast tillämpas i ett av bolagen.<sup>91</sup>

Gränsbeloppet enligt huvudregeln består av ett kapitalunderlag och ett lönebaserat utrymme. Kapitalunderlaget består av det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade sålts vid årets ingång multiplicerat med statslåneräntan ökat med nio procentenheter. Det lönebaserade utrymmet har sin utgångspunkt i företagets löneunderlag, varav hälften får ingå och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Andelsägaren måste äga minst fyra procent av företagets kapital för att få använda det lönebaserade utrymmet. En annan förutsättning för att få använda det lönebaserade utrymmet är att andelsägaren eller någon närstående måste göra ett löneuttag som inte understiger det lägsta av sex inkomstbasbelopp plus fem procent av den totala lönesumman eller 9,6 inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet får aldrig uppgå till mer än 50 gånger den kontanta ersättningen som delägaren själv eller närstående erhållit från företaget och dess dotterföretag året före beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme består av gränsbelopp från

---

<sup>90</sup> Tjernberg (2019) s. 73 ff. & 82.

<sup>91</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 434.

tidigare år som inte har utnyttjats och räknas upp med statslåneräntan ökat med tre procentenheter.<sup>92</sup>

Inom gränobeloppet tas utdelning och kapitalvinst upp till beskattning med två tredjedelar i inkomstslaget kapital, vilket innebär att beskattningen blir 20 procent. Därutöver sker beskattningen progressivt i inkomstslaget tjänst upp till ett takbelopp om 90 inkomstbasbelopp för utdelning respektive 100 inkomstbasbelopp för kapitalvinst. Därutöver beskattas utdelning respektive kapitalvinst i inkomstslaget kapital med 30 procent.<sup>93</sup>

### **3.4.2 Beskattning av icke kvalificerade andelar**

Om andelarna inte är kvalificerade kommer beskattningen att ske enligt reglerna för onoterade andelar, det vill säga aktier som inte är marknadsnoterade och därmed inte upptagna till handel på en reglerad marknad. Utdelning och kapitalvinst för onoterade andelar tas upp till beskattning med fem sjättedelar i inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 15 a § IL. Detta innebär att beskattningen blir 25 procent.<sup>94</sup> Fåmansföretag är alltid onoterade enligt 56 kap. 3 § IL, vilket innebär att om andelarna inte är kvalificerade sker beskattningen enligt onoterade andelar.<sup>95</sup>

---

<sup>92</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 435 ff.

<sup>93</sup> Ibid. s. 439 f.

<sup>94</sup> Tjernberg (2019) s. 80 f.

<sup>95</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 421 f.

# 4 Generationsskiften

## 4.1 Inledning

Fakta om kvalificerade andelar och dess beskattning presenterades i kapitel tre. Med denna kännedom finns det utgångspunkter för att i detta kapitel beskriva hur generationsskiften kan utföras i praktiken. Undantagsbestämmelsen tar sikte på situationer då en överlåtelse sker genom ett trädabohlag, vilket är det vanligaste vid generationsskiften. Även andra sätt kommer att påvisas i detta kapitel. Generationsskiften kan genomföras genom arv utan testamente, arv med testamente eller gåva. I kapitlet avses att tydliggöra svårigheter som kan uppstå vid generationsskiften och därmed vikten av att planera i god tid.

## 4.2 Oplanerade generationsskiften

Om en person inte har planerat sitt generationsskifte vid sin bortgång kommer dödsboet att träda i den avlidnes ställe. Dödsboet tar över äganderätten till den avlidnes egendom. Om inte särskild dödsboförvaltning har anordnats ska dödsbodelägarna förvalta dödsboet under dödsboutredningen enligt 18 kap. 1 § ärvdabalken (1958:637) (ÄB). Dödsbodelägarna är efterlevande make eller sambo, arvingar och universella testamentstagare.<sup>96</sup> Dödsbodelägarna äger ideella andelar i dödsboet som äger egendomen. Bodelning och arvskifte krävs för att dödsbodelägarna ska överta ägandet av tillgångarna. Det kan vara komplicerat för delägarna om ett företag ingår i kvarlåtenskapen, eftersom de måste vara överens om förvaltningen av bolaget.<sup>97</sup> Dödsbodelägarna förvaltar dödsboet fram tills en bouppteckning har upprättats, vilken normalt ska utföras inom tre månader från dödsfallet enligt 20 kap. 1 § ÄB.<sup>98</sup> Förvärv genom arv, testamente, gåva och bodelning är inkomstskattefria enligt 8 kap.

---

<sup>96</sup> Prop. 1986/87:1 s. 244.

<sup>97</sup> Sund (2001) s. 186 f.

<sup>98</sup> Prop. 1975/76:50 s. 6.

2 § IL.<sup>99</sup> Vid sådana förvärv ska kontinuitetsprincipen tillämpas. Principen innebär att förvärvaren träder i den tidigare ägarens skattemässiga situation enligt 44 kap. 21 § IL. Beskattning sker således när förvärvaren avyttrar tillgångarna.<sup>100</sup>

Lämnar den avlidne en efterlevande make ska en bodelning upprättas mellan denne, arvingar och universella testamentstagare. Dödsboets skulder ska vara betalda före bodelningen, annars går bodelningen åter.<sup>101</sup> Om det endast finns en efterlevande make och gemensamma arvingar behöver troligtvis ingen bodelning ske, utan den efterlevande maken kan då tillträda egendomen direkt.<sup>102</sup> Om den avlidne lämnar en efterlevande sambo ska en bodelning göras av samboegendomen, vilken är deras gemensamma bostad och bohag. Rätten att överta samboegendomen gäller endast till förmån för den efterlevande sambon då den avlidnes arvingar och testamentstagare inte har samma rättigheter som arvlåtaren eller testatorn skulle ha haft.<sup>103</sup>

Efter bodelningen ska arvskifte förrättas. Arvskiftet kommer i första hand att ske enligt testamente. Finns det inget testamente kan arvtagarna komma överens om arvskiftet och annars kommer det att ske enligt den legala arvsordningen.<sup>104</sup> Dödsbodelägarna kan också välja att leva i oskiftat bo, vilket innebär att dödsboet eller viss egendom som dödsbodelägarna kommer överens om förvaltas gemensamt av delägarna.<sup>105</sup> En efterlevande make ärver före gemensamma bröstarvingar. Egendomen ärvs med fri förfoganderätt, vilket innebär att den efterlevande maken kan disponera fritt över egendomen men inte testamentera bort den. Bröstarvingarna har rätt till efterarv av kvarlåtenskapen från den först avlidne maken när den efterlevande maken avlider. Lämnar den först avlidne maken barn som inte är barn till den efterlevande maken ärver de barnen före den efterlevande maken. I övrigt

---

<sup>99</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 67.

<sup>100</sup> Ibid. s. 60.

<sup>101</sup> Prop. 1986/87:1 s. 149.

<sup>102</sup> Danielsson & Sund (2010) s. 17.

<sup>103</sup> Prop. 2002/03:80 s. 46 & 53.

<sup>104</sup> Sund (2001) s. 184.

<sup>105</sup> Ibid. s. 188 f.

ärver den efterlevande maken allt om inte annat har förordnats i testamente. Om den först avlidne maken inte har några bröstarvingar eller arvingar i andra arvsklassen ärver den efterlevande maken kvarlåtenskapen med full äganderätt. Vid den efterlevande makens bortgång tillfaller då kvarlåtenskapen dennes arvingar.<sup>106</sup> Vid arvskiften kan det förekomma att en dödsbodelägare lämnar ersättning till de andra dödsbodelägarna i form av en skifteslikvid. I sådana fall föreligger egentligen ett blandat fång bestående av en del som förvärvats genom arv och en del genom köp. Någon inkomstbeskattning ska dock inte ske, utan skifteslikviden anses vara en del av arvskiftet.<sup>107</sup>

Har arvlåtaren gett gåvor till blivande arvingar under sin livstid kan frågor om förskott på arv uppkomma. Det finns en presumtion att gåvor som givits till bröstarvingar ska ses som förskott på arv. Denna presumtion kan brytas exempelvis genom en föreskrift i testamente eller en viljeförklaring från arvlåtaren i annan form än en uttrycklig föreskrift. Om en gåva ses som förskott på arv ska enligt 6 kap. 1 § ÄB värdet av gåvan dras bort från arvingens framtida arv om inte annat har föreskrivits eller framkommer av omständigheterna.<sup>108</sup>

Det är av stor betydelse att planera sitt generationsskifte då det annars kan uppkomma besvärliga situationer med osäkerheter såsom vem som ska äga och leda ett familjeföretag under dödsboutredningen samt hur bodelning och arvskifte kommer att se ut.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> Prop. 1986/87 s. 231 f.

<sup>107</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 55.

<sup>108</sup> Prop. 1986/87:1 s. 240.

<sup>109</sup> Danielsson & Sund (2010) s. 34.

## 4.3 Planerade generationsskiften

### 4.3.1 Ren gåva

Vid planering av ett generationsskifte är det vanligt att aktierna ges bort som gåva. För att en överföring ska klassas som en gåva krävs det att gåvan är frivillig och att det finns en benefik avsikt, vilket anses vara uppfyllt vid generationsskifte av ett familjeföretag. Vid en ren gåva har ingen ersättning lämnats för aktierna. Har någon ersättning lämnats, som understiger gåvans marknadsvärde, är det istället fråga om ett blandat fång.<sup>110</sup> Vid en överlåtelse av tillgångar genom en ren gåva är kontinuitetsprincipen tillämplig och förvärvaren träder i överlåtarens skattemässiga situation enligt 44 kap. 21 § IL.<sup>111</sup>

Vid gåva av lös egendom, såsom aktier, finns det inget formkrav. För att gåvan ska anses fullbordad krävs det dock tradition av gåvan. Det är då av avgörande betydelse om besittningsförhållandena har ändrats eller om överlåtaren har samma förfoganderätt över egendomen som tidigare.<sup>112</sup>

### 4.3.2 Blandat fång

I vissa situationer behöver överlåtaren någon slags ersättning för familjeföretaget som ska överlätas till nästa generation. Överlåtaren kanske behöver medel för sin egen pension eller för att kunna kompensera syskon som inte ska ta över bolaget. Vanligtvis lämnas då en ersättning som understiger bolagets marknadsvärde, det vill säga till underpris.<sup>113</sup> Överlåtelsen består då skatterättsligt av två delar, en gåvodel och en köpdel. Delningsprincipen ska då tillämpas och överlåtelsen ses som två olika transaktioner. Delen som är köp beskattas som inkomst av kapital och för delen som är gåva gäller kontinuitetsprincipen.<sup>114</sup>

---

<sup>110</sup> Danielsson & Sund (2010) s. 41 f.

<sup>111</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 60.

<sup>112</sup> Ibid. s. 39.

<sup>113</sup> Danielsson & Sund (2010) s. 45.

<sup>114</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 59 f.



### 4.3.3 Intern aktieöverlåtelse

Om någon ersättning lämnas för aktierna kommer den delen av överlåtelsen som anses vara ett köp att kapitalvinstbeskattas.<sup>115</sup> Det kan därför finnas fördelar med att överlåta aktierna genom ett så kallat trädabolag och på så sätt skjuta upp beskattningen, vilket är vanligt vid generationsskiften. Vanligtvis skapar då en aktiv ägare av ett verksamhetsdrivande företag ett nytt bolag, trädabolaget. Sedan överlåter ägaren aktierna i verksamhetsföretaget till trädabolaget. Efter det överlåter trädabolaget andelarna i verksamhetsföretaget till en fysisk person eller ett annat bolag. Ägaren behåller sedan trädabolaget som till största delen består av ersättningen för verksamhetsföretaget. Därefter kan ägaren bestämma när kapitalet ska tas ut ur trädabolaget och beskattas. Ägaren kan också redan sedan tidigare ha ett verksamhetsbolag som ägs av ett holdingbolag. Då kommer holdingbolaget att påbörja en träda efter att verksamhetsbolaget avyttras. Ett annat sätt att genomföra försäljningen är att överlåta verksamheten i sig till ett annat företag. Det tidigare verksamhetsdrivande bolaget blir då ett trädabolag som förvaltar köpeskillingen från försäljningen av verksamheten.<sup>116</sup>

Andelarna i verksamhetsföretaget är kvalificerade hos ägaren då denne är aktiv i företaget. Efter överlåtelsen kommer ägaren förvalta kapital i trädabolaget. Även om ägaren själv förvaltar kapitalet kommer personen endast i undantagsfall att anses vara aktiv i denna verksamhet. Trots att ägaren inte anses vara aktiv kommer andelarna i trädabolaget att ”smittas” och vara kvalificerade på grund av att ägaren har varit aktiv i verksamhetsföretaget som tidigare ägdes av trädabolaget. Fem år senare kommer personens andelar att upphöra att vara kvalificerade.<sup>117</sup> Då kan kapitalet tas ut ur bolaget och beskattas som onoterade andelar. Det behöver dock inte vara negativt att ta ut kapitalet när andelarna är kvalificerade. Har personen ett stort gränsbelopp är det inte nödvändigt att använda sig av ett trädabolag, utan personen kan då avyttra bolaget direkt och beskattas inom gränsbeloppet med 20 procent

---

<sup>115</sup> Danielsson & Sund (2010) s. 51.

<sup>116</sup> SOU 2016:75 s. 327 ff.

<sup>117</sup> Ibid. s. 329 f.

beskattning.<sup>118</sup> Ryms kapitalet inte inom gränsbeloppet är det förmånligast att ta ut kapital ur bolaget upp till gränsbeloppet varje år. Efter fem år, när karenstiden har löpt ut, tas sedan resterande kapital ut och beskattas enligt reglerna för onoterade andelar, vilket innebär en beskattning med 25 procent.<sup>119</sup>

Tidigare förelåg det en olikhet beroende på vem överlåtelsen skedde till.<sup>120</sup> Denna skillnad har nu åtgärdats genom ett undantag, som beskrivs i kapitel fem.<sup>121</sup> Olikheten innebar att ägaren endast kunde komma ur reglerna i 57 kap. IL efter karenstiden om överlåtelsen direkt eller indirekt skedde till fysiska personer som inte tillhörde överlåtarens närståendekrets. Ägaren kunde då efter karenstiden ta utdelning eller sälja bolaget och beskattas enligt reglerna för onoterade andelar. Om överlåtelsen däremot skedde till en närstående som direkt eller indirekt var aktiv i företaget förblev andelarna i trädabolaget kvalificerade även efter karenstiden. Anledningen till detta var att vid bedömningen om andelarna i trädabolaget var kvalificerade beaktades även närståendes aktivitet i ett annat fåmansföretag som bedrev samma eller likartad verksamhet. Ägaren kom på så sätt inte ur reglerna i 57 kap. IL så länge någon närstående var verksam i verksamhetsföretaget.<sup>122</sup>

---

<sup>118</sup> SOU 2016:75 s. 506.

<sup>119</sup> Ibid. s. 331 & 505.

<sup>120</sup> Ibid s. 366.

<sup>121</sup> Prop. 2018/19:54 s. 1.

<sup>122</sup> SOU 2016:75 s. 330.

# 5 Ny reglering för generationsskiften

## 5.1 Inledning

Med utgångspunkt i den förståelse som skapats i föregående kapitel finns det nu förutsättningar för att utreda och beskriva den nya regleringen för generationsskiften inom familjen. Genom det nya undantaget kan överlåtaren komma ur 3:12-reglerna efter fem år vid en överlåtelse till en närstående på samma sätt som om företaget överläts till en extern förvärvare. I kapitlet redogörs för den problematik som tidigare fanns, hur utredningen kom fram till det bästa sättet att lösa situationen och vad undantaget innebär.

Problematiken kring generationsskiften rör de situationer då överlåtaren behöver någon slags ersättning för företaget och inte har möjlighet att överlåta bolaget som en ren gåva. Vid överlåtelse av ett bolag då någon ersättning ska lämnas sker avyttringen ofta genom en intern aktieöverlåtelse, som beskrevs i avsnitt 4.3.3. Utgångspunkten för detta kapitel är att generationsskiftena är planerade och äger rum genom ett trädabolag.

## 5.2 Problembeskrivning

I situationer då en andelsägare ska överlåta sitt företag kan det vara så att denne helst vill lämna över det till någon inom familjen eller att överlåtelsen är en del av ett fullständigt generationsskifte. Det kan finnas fördelar med att en närstående tar över företaget såsom att en närstående kan ha större kunskap om företagets styrkor och svagheter än en extern förvärvare. Ägaren kan vilja lämna över ansvaret successivt, vilket också blir enklare om förvärvaren är närstående. Det kan dock naturligtvis även finnas fördelar med att överlåta bolaget externt. En person som inte tillhör närståendekretsen kan passa bättre att ta över företaget exempelvis om personen kan mer om branschen och har mer erfarenhet av någon liknande verksamhet som överlåtelsen avser. En

extern person kan möjligtvis ha drivit en liknande verksamhet och på så sätt vara mer insatt i vad övertagandet innebär.<sup>123</sup>

Utredningen om Översyn av 3:12-reglerna hänvisar i sitt betänkande till en studie med fokus på överlåtelser under åren 1997 till 2007 av svenska familjeföretag med flera än tio anställda. Studien visar att externt överlåtna bolag har bättre avkastning och att internt överlåtna bolag överlever i större utsträckning.<sup>124</sup> Detta skulle kunna tyda på att externa förvärvare är mer riskbenägna och att närstående förvärvare har bättre förutsättningar att driva företaget på lång sikt. I så stor utsträckning som möjligt ska överlåtarens val av förvärvare inte påverkas av skattereglerna. Om en överlåtare avyttrat verksamhetsbolaget genom ett trädabolag har det kunnat vara förmånligare att avyttra bolaget externt. Med anledning av denna olikhet har en överlåtare vid en överlåtelse till närstående varit tvungen att ta ut ett högre belopp än vid en extern överlåtelse för att erhålla lika hög ersättning efter skatt.<sup>125</sup>

I vissa situationer kan en närstående vara den enda potentiella förvärvaren av verksamheten. Skattereglerna kan då ha gjort att överlåtarens tvingats välja mellan att avveckla verksamheten och att avyttra den till en närstående. Vid avveckling av bolaget kommer överlåtarens ur kvalifikationen efter karenstiden. Beskattningen har således inte varit neutral och kan ha lett till att företag, som varit lönsamma samt haft goda framtidsutsikter, avvecklats istället för att ha övertagits av någon i familjen.<sup>126</sup>

### 5.3 Antal berörda

Utredningen om Översyn av 3:12-reglerna gjorde beräkningar gällande hur många ägarskiften mellan närstående som skulle kunna påverkas av en förändring av den tidigare olikheten i lagtexten. Dessa uppskattades till 52

---

<sup>123</sup> SOU 2016:75 s. 366.

<sup>124</sup> År 2013 kom Tillväxtanalys också fram till att internt överlåtna bolag överlever i större utsträckning. Se avsnitt 2.4

<sup>125</sup> SOU 2016:75 s. 367.

<sup>126</sup> Ibid. s. 368 f.

stycken. Det kan uppfattas som obetydligt men det kan dock vara flera som har avyttrat sina verksamheter externt som egentligen velat avyttra dem till närstående. Skattereglerna kan även ha lett till att ägare tvingats avveckla sina verksamheter. Detta innebär att problemet kan vara av större betydelse än vad som framkommit i beräkningarna.<sup>127</sup>

## 5.4 Lösningalternativ

Utredningen presenterade sex olika alternativ för att lösa olikbehandlingen vid överlåtelser till närstående respektive externa förvärvare. Dessa alternativ utreddes och ledde fram till det alternativ som ansågs bäst lämpat för att lösa problemet.<sup>128</sup>

Det första alternativet innebar att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet skulle tas bort. Då trädabolaget förvärvar verksamhetsföretaget skulle andelarna i trädabolaget fortfarande vara kvalificerade på grund av aktivitet i det indirekt ägda företaget men fem år efter överlåtelserna av verksamhetsföretaget skulle andelarna upphöra att vara kvalificerade oavsett förvärvare. Förslaget skulle skapa neutralitet men skulle även öppna upp för möjligheter att överföra den aktiva verksamheten till ett annat eget företag och spara upparbetade vinstmedel i trädabolaget. Detta skulle möjliggöra inkomstomvandling och innebära en grundläggande förändring av 3:12-reglerna, vilket låg utanför utredningens uppdrag.<sup>129</sup>

Enligt det andra alternativet skulle närstående tas bort ur bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. En närståendes aktivitet i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som andelsägarens företag skulle inte leda till att andelsägaren får kvalificerade andelar. En ägare i ett fåmansföretag skulle inte själv kunna fortsätta verksamheten i ett annat bolag och samtidigt spara upparbetade vinstmedel i ett annat företag där andelarna

---

<sup>127</sup> SOU 2016:75 s. 369.

<sup>128</sup> Ibid. s. 370 f.

<sup>129</sup> Ibid. s. 371 f.

avkvalificeras efter karenstiden. Det skulle däremot påverka en viktig princip i 3:12-reglerna om att en närstående ska likställas med andelsägaren gällande ägande och aktivitet i företaget. Enligt detta alternativ skulle det bli möjligt att skapa arrangemang där en passiv ägare kan tillgodogöra sig vinster från en närståendes arbetsinsatser. Detta ansågs därav inte vara en lämplig lösning, eftersom det skulle öppna upp för kringgående av 3:12-reglerna.<sup>130</sup>

Det tredje alternativet innebar att ett undantag från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet skulle införas vid ägarskiften mellan närstående. Undantaget skulle innebära att den närstående förvärvarens aktivitet i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet inte skulle beaktas vid ägarskiften mellan närstående. En förutsättning för detta alternativ skulle vara att definiera de ägarskiften som avses på ett exakt sätt för att inte öppna upp för inkomstomvandling i för stor utsträckning. En fördel med detta alternativ skulle vara möjligheten att förena undantaget med villkor för att begränsa dess tillämplighet.<sup>131</sup>

Enligt det fjärde alternativet skulle karenstiden förlängas för att minska olikheten, eftersom under karenstiden behandlas överlåtaren likadant oavsett förvärvare. Detta skulle lindra problemet men inte avlägsna det. Förslaget skulle innebära en generell åtstramning istället för en specifik lättnad för överlåtelser inom familjen, vilket inte låg inom ramen för utredningens uppdrag.<sup>132</sup>

Det femte alternativet innebar att gränsbeloppet för andelar i fåmansföretag skulle få överföras och användas vid beräkningen av gränsbeloppet för andelar i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Problemet att andelarna förblir kvalificerade i trädabolaget skulle inte försvinna men alternativet skulle motverka den skarpare beskattningen som sker i trädabolaget. En konsekvens av detta förslag skulle

---

<sup>130</sup> SOU 2016:75 s. 372 ff.

<sup>131</sup> Ibid. s. 374 f.

<sup>132</sup> Ibid. s. 375.

vara att utrymmet att ta ut kapitalbeskattad utdelning skulle minska för den närstående förvärvaren som är aktiv i verksamhetsföretaget om denne för över hela eller delar av sitt gränsbelopp till överlåtarens trädabolag. I vissa situationer kan dock löneunderlaget vara så stort att det är tillräckligt för både förvärvaren och överlåtaren. I sådana situationer är det inte nödvändigt att överlåtelsen ska ske genom ett trädabolag då gränsbeloppet troligtvis är stort redan före överlåtelsen. Detta alternativ skulle således inte få någon större betydelse i praktiken.<sup>133</sup>

Slutligen presenterades ett förslag om att införa ett lägre takbelopp för tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinst vid ägarskiften mellan närstående. Det lägre takbeloppet skulle kunna vara 45 eller 50 inkomstbasbelopp. Överstigande del skulle sedan beskattas med 25 procent. Det skulle minska det tjänstebeskattade utrymmet men andelarna skulle fortfarande förbli kvalificerade vid en överlåtelse inom familjen.<sup>134</sup>

Efter överväganden mellan ovan presenterade alternativ kom utredningen fram till att alternativ tre var bäst lämpat för att uppfylla syftet. Genom en undantagsbestämmelse kunde de avsedda specifika situationerna omfattas utan att det skulle innebära någon grundläggande förändring av 3:12-reglerna. Undantaget är förenat med villkor som begränsar dess tillämplighet till ägarskiften mellan närstående och utelämnar icke avsedda situationer. Detta alternativ var därför det som utredningen ansåg var mest ändamålsenligt.<sup>135</sup>

## **5.5 Undantag vid ägarskiften mellan närstående**

Utredningen föreslog att lagändringen skulle träda i kraft den 1 januari 2018. Ingen övergångsregel var kopplad till regleringen i utredningens förslag.<sup>136</sup> I

---

<sup>133</sup> SOU 2016:75 s. 376 ff.

<sup>134</sup> Ibid. s. 378 f.

<sup>135</sup> Ibid. s. 379.

<sup>136</sup> Ibid. s. 397.

lagrådsremissen föreslogs det dock en övergångsregel som innebar att den nya bestämmelsen skulle tillämpas först för en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som överlåtits efter den 31 december 2017. Regeringen anförde att retroaktiva ändringar av skattelagstiftningen endast ska ske om det finns starka skäl för det, vilket enligt regeringen saknades i detta fall.<sup>137</sup> I maj 2019 biföll riksdagen regeringens förslag.<sup>138</sup> Bestämmelsen trädde i kraft den 1 juli 2019 och ska tillämpas första gången på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som överlåtits efter den 30 juni 2019. Bestämmelsen infördes i en ny paragraf och finns nu i 57 kap. 4 a § IL.<sup>139</sup>

Kristina Bartels och Urban Rydin ställde sig mycket frågande till inställningen kring övergångsregleringen som presenterades i lagrådsremissen. De visade på syftet med regleringen, vilket var att läka den bristande neutralitet som funnits mellan externa och interna aktieöverlåtelser. Därav ansåg de att det skulle varit rimligt att även genomförda ägarskiften mellan närstående skulle omfattas av reglerna genom att dessa överlåtare skulle kunna ”komma in” i reglerna om karenstid. De hävdar att om regeringen inte vill att reglerna ska tillämpas retroaktivt skulle ett alternativ kunna vara att om alla villkor är uppfyllda skulle karenstiden börja löpa från det att den nya lagstiftningen trätt i kraft.<sup>140</sup>

Undantaget motiveras av att underlätta för generationsskiften av fåmansföretag inom familjen. Det innebär att en andel i ett fåmansföretag inte ska vara kvalificerad om en närstående annan än andelsägarens make varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Detta undantag ska endast tillämpas under förutsättning att vissa krav är uppfyllda.<sup>141</sup>

---

<sup>137</sup> Lagrådsremiss (2017) s. 11 & 55.

<sup>138</sup> Rskr. 2018/19:208 s. 1.

<sup>139</sup> Prop. 2018/19:54 s. 6.

<sup>140</sup> Bartels & Rydin (2017) s. 393.

<sup>141</sup> Prop. 2018/19:54 s. 20.



Ägarskiften i fåmansföretag innebär vanligtvis att en aktiv ägare överlåter sitt bolag till en annan fysisk person som blir ägare i företaget där denne kommer att vara verksam i betydande omfattning. Vanligtvis är överlåtaren aktiv i företaget före ägarskiftet men inte efter och förvärvaren är aktiv i företaget efter överlåtelsen. Utöver vad som är vanligt vid ägarskiften i allmänhet så innebär generationsskiften ofta att egendom överförs från den äldre generationen till den yngre. Detta innebär att överlåtaren och förvärvaren ofta är närstående och överlåtaren vanligtvis är äldre än förvärvaren. Enligt bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet är det förvärvarens aktivitet efter ägarskiftet samt att förvärvaren och överlåtaren är närstående som har gjort att andelarna i trädabolaget har förblivit kvalificerade. Undantaget är således avsett att tillämpas vid dessa förhållanden.<sup>142</sup>

Det första kravet som undantaget är förenat med innebär att ägandet övergår från en person till en annan. Bolaget som överlåtaren äger andelar i ska direkt eller indirekt ha överlåtit en andel i ett företag, en rörelse eller en verksamhetsgren.<sup>143</sup> I betänkandet framgår att det vanligaste är att företagsandelar överlåts. Det kan handla om andelar i verksamhetsföretaget eller i ett företag som direkt eller indirekt äger det bolag där verksamheten bedrivs.<sup>144</sup> I propositionen framgår endast att en andel i ett företag, en rörelse eller en verksamhetsgren ska ha överlåtit.<sup>145</sup> Vanligtvis sker överlåtelsen till en närstående eller ett företag som en närstående äger. Undantaget ska dock också omfatta situationer då den närstående, som ska fortsätta vara aktiv i företaget, direkt eller indirekt redan äger andelar i verksamhetsföretaget tillsammans med trädabolaget och trädabolaget överlåter sin andel externt. I sådana fall kan upparbetade vinstmedel också placeras i trädabolaget samtidigt som den närstående delägaren fortsätter att vara verksam i verksamhetsföretaget. Det bör inte finnas något krav på att förvärvaren ska

---

<sup>142</sup> SOU 2016:75 s. 382.

<sup>143</sup> Prop. 2018/19:54 s. 21.

<sup>144</sup> SOU 2016:75 s. 383.

<sup>145</sup> Prop. 2018/19:54 s. 21.

vara närstående, eftersom det är viktigt att undantaget är tillämpligt även då förvärvarna är både närstående och externa som är verksamma i företaget.<sup>146</sup>

Det andra kravet i undantagsbestämmelsen innebär att andelsägaren eller dennes make inte direkt eller indirekt under beskattningsåret ska ha ägt andelar i verksamhetsföretaget.<sup>147</sup> Utredningen om Översyn av 3:12-reglerna föreslog att denna bestämmelse skulle vara förenad med det första rekvisitet. Om andelsägaren eller dennes make behåller andelar i det verksamhetsdrivande företaget kommer de fortsätta att vara kvalificerade. För att komma ur kvalifikationen efter karenstiden krävs det att allt ägande har upphört.<sup>148</sup>

Det tredje kravet handlar om överlåtarens aktivitet i verksamhetsföretaget. Ett krav ställs på att överlåtaren måste varit aktiv under en längre tid före överlåtelsen i verksamhetsföretaget eller något annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget. Perioden avser fem beskattningsår inom sju år från att ägarinflytandet upphör. De fem åren då överlåtaren ska ha varit aktiv behöver nödvändigtvis inte följa efter varandra eller ligga i direkt anknytning till överlåtelsen. Det är nödvändigt att överlåtarens aktivitet upphört för att undantaget inte ska avse även ägarens egen aktivitet. Här föreligger en skillnad från en extern överlåtelse då överlåtaren kan fortsätta att vara aktiv efter ägarskiftet. Motsvarande reglering för närstående skulle inte överensstämja med 3:12-reglernas syfte då det skulle finnas stor risk för inkomstomvandling. Detta gäller dock endast om överlåtaren är verksam i betydande omfattning. Vid aktivitet av begränsad omfattning kan undantaget fortfarande tillämpas. Även överlåtarens makes aktivitet omfattas och undantagsbestämmelsen ska inte vara tillämplig om överlåtarens make är verksam i verksamhetsföretaget efter överlåtelsen på grund av den bevisproblematik som annars kan förekomma gällande vem av makarna som faktiskt varit verksam i företaget. Detta krav

---

<sup>146</sup> SOU 2016:75 s. 383 f.; prop. 2018/19:54 s. 21.

<sup>147</sup> Prop. 2018/19:54 s. 21.

<sup>148</sup> SOU 2016:75 s. 383 f.

kan uppfyllas även då en överlåtare inte varit aktiv i företaget om någon annan närstående än förvärvaren varit verksam i betydande omfattning.<sup>149</sup>

Undantagsbestämmelsen är förenad med ytterligare ett krav för att begränsa möjligheterna till inkomstomvandling. Det fanns vissa lagtekniska svårigheter med utformandet av ett sådant krav, eftersom det inte skulle utesluta alla situationer då avtalsrelationer föreligger mellan trädabolaget och verksamhetsbolaget. Undantaget skulle i sådana fall riskera att bli obetydligt i praktiken.<sup>150</sup> Det fjärde rekvisitet innebär att det inte ska föreligga några särskilda skäl för att andelarna ändå ska anses kvalificerade. Situationer som bör omfattas är bland annat då det föreligger förhållanden eller transaktioner mellan trädabolaget och verksamhetsföretaget eller någon annan part på överlåtar- eller förvärvarsidan som innebär att inkomster som intjänats efter överlåtelsen överförs till trädabolaget.<sup>151</sup>

Karenstiden bör vara densamma som vid en extern överlåtelse för att skapa neutralitet, det vill säga fem år från att överlåtaren upphör att vara aktiv. Någon särskild reglering var inte behövlig för att uppnå detta. Undantaget gäller bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, vilket innebär att andelarna kommer upphöra att vara kvalificerade fem år efter att aktiviteten i bolaget upphör.<sup>152</sup>

## 5.6 Utomståenderegels tillämpning

Utredningen föreslog att vid tillämpningen av utomståenderegeln ska inte undantagsbestämmelsen beaktas på grund av att utomståenderegeln då skulle kunna få ett vidare tillämpningsområde än vad som är avsett. Till exempel skulle en förälder och dennes barn kunna äga andelar i ett trädabolag. Barnet skulle sedan kunna vara verksam i betydande omfattning i ett företag som

---

<sup>149</sup> SOU 2016:75 s. 385 f.; prop. 2018/19:54 s. 21.

<sup>150</sup> SOU 2016:75 s. 391.

<sup>151</sup> Prop. 2018/19:54 s. 21.

<sup>152</sup> SOU 2016:75 s. 392.

bedriver samma eller likartad verksamhet som trädablaget. Barnets andelar i trädablaget skulle således inte upphöra att vara kvalificerade. Förälderns andelar skulle dock göra det då de omfattas av undantagsbestämmelsen. När förälderns andelar upphört att vara kvalificerade skulle föräldern räknas som utomstående. Fem år senare skulle då även barnets andelar upphöra att vara kvalificerade om inga särskilda skäl föreligger på grund av utomståenderegeln.<sup>153</sup> Ett tillägg gjordes därför i 57 kap. 5 § IL som innebär att när utomståenderegeln är tillämplig ska andelar som avses i 57 kap. 4 a § IL likställas med kvalificerade andelar och undantagsbestämmelsen ska således bortses ifrån. Detta betyder att överlåtarens andelar efter ett ägarskifte aldrig kan leda till att utomstående i betydande omfattning äger andelar i företaget.<sup>154</sup> Denna bestämmelse trädde i kraft den 1 juli 2019 och ska precis som 57 kap. 4 a § IL tillämpas på en andel, en rörelse eller en verksamhetsgren som överlåtits efter den 30 juni 2019.<sup>155</sup>

---

<sup>153</sup> SOU 2016:75 s. 395.

<sup>154</sup> Prop. 2018/19:54 s. 21 f.

<sup>155</sup> Ibid. s. 6.

# 6 Avvägningar

## 6.1 Inledning

En av frågeställningarna i det inledande kapitlet var: Vilka avvägningar har gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen? I det här kapitlet kommer det att redogöras för argumentation som framförts och med hjälp av olika synpunkter belysa de olika avvägningarna som gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen. Till stor del handlar det om att väga risken för inkomstomvandling mot att skapa neutralitet och likformighet för överlåtaren. Det rör sig också om hur flexibel övergångsbestämmelsen ska vara och hur ökad komplexitet ska vägas mot att uppfylla ett specifikt syfte.

De synpunkter som redovisas för i detta kapitel är inte heltäckande på området men visar olika uppfattningar som har framkommit i bland annat remissvar och riksdagsdebatt. Det har framförts många olika synpunkter gällande hur avvägningarna ska göras, allt ifrån att andelarna i trädabolaget ska förbli kvalificerade tills de avyttras oavsett förvärvare<sup>156</sup> till att helt slopa 3:12-reglerna.<sup>157</sup> Många av remissinstanserna tillstyrkte regeringens förslag eller hade inga kommentarer.<sup>158</sup> Synpunkterna kommer att redovisas under olika teman som har valts utifrån vad som främst framförts i remissvar och riksdagsdebatt samt vad som är mest relevant för att påvisa avvägningarna som gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen.

## 6.2 Syn på företagsamhet

I riksdagens debatt den 8 maj 2019 fanns det med undantag för Vänsterpartiet politisk enighet i frågan om att införa undantagsbestämmelsen för generationsskiften mellan närstående.<sup>159</sup> Under debatten påpekade flera

---

<sup>156</sup> Skatteverket (2017) s. 8.

<sup>157</sup> Småföretagarnas Riksförbund (2017) s. 2.

<sup>158</sup> Prop. 2018/19:54 s. 10.

<sup>159</sup> Prot. 2018/19:88 s. 121.

partier hur viktiga företagare är och betydelsen av att underlätta genomförandet av generationsskiften. Miljöpartiet var det enda av riksdagspartierna som inte uttalade sig i frågan.<sup>160</sup>

Vänsterpartiet, som ville att införandet av undantagsbestämmelsen skulle avslås, höll med om att olikheten skulle avskaffas men var kritiska till tillvägagångssättet. Kristdemokraterna hävdade att företagare och företag är grunden för välfärden samt att genom företagen skapas arbeten, som leder till skatteintäkter. Partiet ställde sig bakom förslaget men ansåg att regeringen skulle avlägsna de kvarvarande begränsningarna. Överlåtaren skulle, enligt Kristdemokraterna, alltså kunna arbeta kvar i verksamhetsbolaget efter överlåtelsen och samtidigt påbörja karenstiden i trädabolaget vid en intern överlåtelse på samma sätt som vid en extern.<sup>161</sup> Socialdemokraterna ansåg att skattesystemet måste vara rättvist och rimligt samt att olikheten som förelegat tidigare skulle upphöra. Moderaterna poängterade vikten av företag och arbeten då partiet menade att de genererar skatten, som sedan finansierar vår välfärd. Vidare påpekade Moderaterna vikten av de risker som företagare tar och de medel som företagare satsar, vilket leder till arbetstillfällen. Sverigedemokraterna var också positiva till förslaget och påpekade i riksdagsdebatten att samhället bör förenkla generationsskiften samt att det inte bör föreligga någon olikhet beroende på vem som är förvärvare av företaget.<sup>162</sup> Liberalerna var också för en rättvisare beskattning vid generationsskiften och påtalade vikten av allt slit som företagare lägger ner. Centerpartiet uppskattade förslaget och framhöll vikten av att reglerna blir mer likformiga och rättvisa. Partiet poängterade vikten av att företagare kan överlåta sina bolag till de förvärvare som ägarna tror kommer att utveckla företagen bäst, vilket också är bäst för tillväxten och välfärden.<sup>163</sup>

---

<sup>160</sup> Jfr. prot. 2018/19:88 s. 102–110.

<sup>161</sup> Ibid. s. 102 ff.

<sup>162</sup> Ibid. s. 105 ff.

<sup>163</sup> Ibid. s. 109.

## 6.3 Likformighet och neutralitet

I propositionen tydliggjorde regeringen att avyttringar av kvalificerade andelar så långt som möjligt ska beskattas likformigt oavsett om förvärvaren är närstående eller inte och att överlåtarens val av förvärvare inte ska påverkas av skattereglerna. Regeringen fann därför att den olikhet som tidigare förelegat vid en överlåtelse av ett verksamhetsföretag genom ett trädablag skulle upphöra för att skapa en neutral och likformig beskattning. Olikheten borde således åtgärdas, vilket även Utredningen om Översyn av 3:12-reglerna och flera av remissinstanserna var eniga om.<sup>164</sup>

I remissvaret från Näringslivets Skattedelegation välkomnades lagförslaget. Det ansågs dock att sådan diskriminering som förslaget innebar skulle slopas, det vill säga att överlåtaren skulle få arbeta kvar i betydande omfattning även när förvärvaren är närstående och samtidigt påbörja karenstiden i trädablaget. Näringslivets Skattedelegation påpekade att Utredningen om Översyn av 3:12-reglerna inte hade beaktat att kreditgivare vid generationsskiftet kan kräva att överlåtaren ska arbeta kvar i företaget som en garanti tills förvärvaren visat att denne klarar av att fortsätta driva verksamheten själv.<sup>165</sup> Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna Sverige anslöt sig i sina remissvar till Näringslivets Skattedelegations remissvar.<sup>166</sup> Kristdemokraterna påpekade också i riksdagsdebatten att kreditgivare ofta ställer krav på att överlåtaren ska arbeta kvar en viss tid i företaget.<sup>167</sup> Även i Srf konsulternas remissvar uppmärksammades det att överlåtaren bör ha samma möjlighet att arbeta kvar efter överlåtelsen då en närstående förvärvar företaget som när förvärvaren är extern. Organisationen föreslog att karenstiden ska börja löpa även om en närstående överlåtare arbetar kvar men med ett krav om att marknadsmässig lön ska tas ut.<sup>168</sup> Om överlåtaren skulle kunna vara fortsatt verksam även när överlåtelsen sker till en närstående,

---

<sup>164</sup> Prop. 2018/19:54 s. 12.

<sup>165</sup> Näringslivets Skattedelegation (2017) s. 14.

<sup>166</sup> Svenskt Näringsliv (2017) s. 1; Fastighetsägarna Sverige AB (2017) s. 1.

<sup>167</sup> Prot. 2018/19:88 s. 104.

<sup>168</sup> Srf konsulterna (2017) s. 8.

ansåg regeringen att undantaget skulle omfatta inte bara närståendes aktivitet utan även andelsägarens egen aktivitet. Detta skulle enligt regeringen, som även påpekades i betänkandet, öka riskerna för inkomstomvandling.<sup>169</sup>

## 6.4 Inkomstomvandling

Skatteverket påpekade i sitt remissvar att utgångspunkten vid ändringar i 3:12-reglerna bör vara att förhindra att arbetsinkomster kan beskattas som kapitalinkomster. Vidare konstaterade Skatteverket att om vårt duala skattesystem ska bevaras är det viktigt att inkomst av arbete beskattas som det och inte som kapitalinkomst. Skatteverket tydliggjorde att reglernas legitimitet kan urholkas om för stor del av arbetsinkomst beskattas som kapitalinkomst och att den nya undantagsbestämmelsen öppnar upp för kringgående av reglerna, vilket tidigare varit viktigt att motverka.<sup>170</sup> För att minimera risken för inkomstomvandling ansåg Skatteverket att det bästa hade varit att avskaffa karenstiden för kvalificerade andelar. Det skulle innebära att en kvalificerad andel skulle förbli kvalificerad tills andelen avyttras oavsett förvärvare. Skatteverket menade att det skulle förenkla reglerna och lösa problematiken kring den olikhet som varit. Vidare påvisade Skatteverket att systemet med karenstid ger förutsättningar för uppskjuten inkomstomvandling. Ett annat alternativ som Skatteverket föreslog var att införa en ny regel om avskattning efter fem år med möjlighet att begära anstånd med betalningen av skatten. Ett tredje förslag var att införa undantaget och återinföra en karenstid om tio år för att minska incitamentet för inkomstomvandling. Slutligen ansåg Skatteverket att det skulle vara bättre att behålla de regler vi tidigare haft än att införa undantaget för att inte möjliggöra inkomstomvandling.<sup>171</sup> Även Landsorganisationen i Sverige var enig med Skatteverket om att 3:12-reglerna inte ska öppna upp för inkomstomvandling, vilket organisationen också ansåg att undantaget gör.<sup>172</sup>

---

<sup>169</sup> Prop. 2018/19:54 s. 13.

<sup>170</sup> Skatteverket (2017) s. 1 f.

<sup>171</sup> Ibid. s. 7 ff.

<sup>172</sup> Landsorganisationen i Sverige (2016) s. 2.



Vänsterpartiet var också av samma uppfattning som Skatteverket och Landsorganisationen i Sverige gällande att undantaget kan möjliggöra inkomstomvandling. I riksdagsdebatten den 8 maj 2019 visade Vänsterpartiet oro för detta och påpekade att undantaget strider mot 3:12-reglernas syfte.<sup>173</sup>

Utredningen om Översyn av 3:12-reglerna tog i betänkandet upp att undantagsbestämmelsen tillåter ett begränsat utrymme för inkomstomvandling i samband med generationsskiften. Vidare menade utredningen att 3:12-reglernas grundläggande principer åsidosätts genom undantaget. Det möjliggör för överlåtaren att efter karenstiden ta ut värdet av den närstående förvärvarens arbete med endast kapitalbeskattning då denne kan fortsätta att vara verksam i verksamhetsföretaget. En förutsättning är dock att förvärvaren har varit aktiv i verksamheten före överlåtelsen. Detta ansåg utredningen talade för att karenstiden skulle börja löpa när den närståendes aktivitet upphör. Utredningen bedömde dock att det var viktigare att skapa neutralitet vid överlåtelser till närstående respektive externa förvärvare än att upprätthålla att karenstiden ska börja löpa när den närstående upphör att vara aktiv. Det krävs att ett visst utrymme för inkomstomvandling accepteras för att kunna utforma en undantagsbestämmelse och undantaget ger inte utrymme för någon systematisk inkomstomvandling enligt utredningen.<sup>174</sup> Regeringen ansåg att villkoren som måste vara uppfyllda för att använda undantagsregeln innebär att möjligheterna för systematisk inkomstomvandling förhindras på ett ändamålsenligt sätt.<sup>175</sup>

## 6.5 Övergångsbestämmelse

Srf konsulterna uppmärksammade i sitt remissvar problematiken kring övergångsbestämmelserna för undantaget. På grund av att det tidigare förelåg en olikhet menade Srf konsulterna att många äldre företagare har avstått från att genomföra ett generationsskifte och att ägare på grund av sin ålder har

---

<sup>173</sup> Prot. 2018/19:88 s. 102 f.

<sup>174</sup> SOU 2016:75 s. 387 f.

<sup>175</sup> Prop. 2018/19:54 s. 13.

slutat att arbeta i företagen och levt på pension samt utdelningar från företagen. Om en ägare inte har arbetat under de senaste tre åren kan personen inte uppfylla kravet om att vara aktiv minst fem av de senaste sju åren. Srf konsulterna hävdade därför att det i övergångsbestämmelserna skulle gjorts ett tillägg för att möjliggöra för delägare som blivit passiva att genomföra en överlåtelse till någon närstående. Det tydliggjordes också i remissvaret att ett sådant tillägg endast skulle omfatta ägare som vid lagens ikraftträdande hade slutat arbeta i företaget sedan några år tillbaka.<sup>176</sup> Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet hävdade däremot att samma tidsperiod bör användas konsekvent i 57 kap. IL och att verksamhetskravet därmed bör gälla en femårsperiod istället för en sjuårsperiod.<sup>177</sup>

Angående tiden under vilken överlåtaren ska ha varit verksam ansåg regeringen att viss flexibilitet skapas genom att verksamhetskravet om fem år kan uppfyllas under en sjuårsperiod. Regeringen fann det därför inte lämpligt att förlänga denna period ytterligare eller att använda samma tidsperiod om fem år som vanligtvis används i 3:12-reglerna. Regeringen menade även att det saknades skäl för att bestämmelserna skulle gälla ägarskiften som avsåg tid före ikraftträdandet. De nya bestämmelserna är därav förenade med villkor som gäller förhållandena före överlåtelsen. Retroaktiva ändringar i skattelagstiftningen ska endast göras om det finns starka skäl, vilket regeringen ansåg att det saknades då reglerna syftar till att skapa neutralitet för delägare som står inför ett generationsskifte. En retroaktiv tillämpning skulle medföra svårigheter vid tillämpningen av reglerna och därför menade regeringen att bestämmelserna ska gälla för överlåtelser efter ikraftträdandet.<sup>178</sup>

---

<sup>176</sup> Srf konsulterna (2017) s. 7 f.

<sup>177</sup> Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet (2017) s. 3.

<sup>178</sup> Prop. 2018/19:54 s. 13 & 17.

## 6.6 Komplexitet

Sveriges Advokatsamfund belyste i sitt remissvar komplexiteten och svåröverskådligheten med 3:12-reglerna och att detta kan hämma entreprenörskap. Vidare hävdades det att reglernas komplexitet leder till osäkerhet om hur reglerna ska tillämpas, vilket i sin tur resulterar i skatteprocesser mellan företagare och Skatteverket. Advokatsamfundet påpekade dessutom att småföretagare ofta har små förutsättningar att tillvarata sin rätt samt att det vore önskvärt att förenkla 3:12-reglerna för att de mindre företagen och dess ägare ska kunna ta del av de fördelar som regelsystemet syftar till.<sup>179</sup>

Förvaltningsrätten i Malmö uttryckte i sitt remissvar att den nya undantagsbestämmelsen kan leda till flera ansökningar om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och mål till förvaltningsdomstolarna.<sup>180</sup> Kammarrätten i Göteborg uppmärksammade 3:12-reglernas komplexa och svåröverskådliga karaktär, vilket kan leda till osäkerhet om dess tillämpning. Kammarrätten ansåg att en förenkling av undantaget hade varit önskvärd och att rekvisitet om särskilda skäl skapar svårigheter i tillämpningen samt oförutsebarhet för de skattskyldiga.<sup>181</sup>

Sveriges Kommuner och Landsting påvisade också 3:12-reglernas komplexa karaktär, vilket skapar svårigheter att förutse hur skattskyldiga kommer att ändra sitt beteende efter ändringarna för att minska skatten. Sveriges Kommuner och Landsting uttryckte oro för att beteendeförändringar kan leda till att omfattande skatteinkomster överförs från kommuner och landsting till staten.<sup>182</sup>

Småföretagarnas Riksförbund hade också i sitt remissvar synpunkter på 3:12-reglernas komplexitet. Förbundet ansåg att olikheten skulle korrigeras och

---

<sup>179</sup> Sveriges Advokatsamfund (2017) s. 2.

<sup>180</sup> Förvaltningsrätten i Malmö (2017) s. 2.

<sup>181</sup> Kammarrätten i Göteborg (2017) s. 1.

<sup>182</sup> Sveriges Kommuner och Landsting (2017) s. 4.

föreslog att nuvarande 3:12-reglerna helt skulle tas bort och att företagare skulle få möjlighet att ta all sin utdelning till lägre skatt men med ett krav om att man först skulle ta ut en normal lön. Enligt förbundet skulle detta alternativ leda till färre kryphål, större transparens, mindre regelproblem och ungefär samma skattemässiga utfall.<sup>183</sup>

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet ansåg också att reglerna är tekniskt och materiellt komplicerade, vilket fakultetsnämnden ansåg borde minimeras. Vidare menade fakultetsnämnden att lydelsen gällande undantaget bör ändras. Rekvisitet om särskilda skäl skapar osäkerhet och riskerar att leda till tvister. Fakultetsnämnden uppmärksammade att det förefaller vara bestämda situationer som avses och att de därför bör anges direkt i lagtexten.<sup>184</sup> Regeringen bedömde dock att det inte var lämpligt att i lagtexten ange alla förhållanden eller transaktioner som kan omfattas av rekvisitet om särskilda skäl.<sup>185</sup>

Lagrådet påpekade också i sitt yttrande att 3:12-reglerna har sedan de infördes förändrats och att Lagrådet flera gånger anmärkt på regelverkets komplexitet som trots detta ökat på grund av kontinuerliga förändringar.<sup>186</sup> Regeringen menade att reglerna inte ska ändras i onödan men att angelägna ändringar av reglerna bör genomföras. Undantagsbestämmelsen kan anses göra reglerna ännu mer komplexa. Regeringen var dock av uppfattningen att det var angeläget att göra denna ändring och att fördelarna med förslaget överväger nackdelarna i form av ett något mer komplicerat regelverk.<sup>187</sup>

## 6.7 Sammanfattning

En av frågeställningarna som avsågs att bli besvarade var vilka avvägningar som har gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen. I detta kapitel har

---

<sup>183</sup> Småföretagarnas Riksförbund (2017) s. 2 f.

<sup>184</sup> Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet (2017) s. 1 ff.

<sup>185</sup> Prop. 2018/19:54 s. 14.

<sup>186</sup> Lagrådets yttrande (2017) s. 2.

<sup>187</sup> Prop. 2018/19:54 s. 14.

olika avvägningar belysts med hjälp av att framföra olika synpunkter på undantaget. Vid utformandet av undantagsbestämmelsen var det av stor betydelse att skapa en balans mellan att motverka inkomstomvandling och att gynna företagsamhet genom att överlåtare ska beskattas likformigt oavsett vem förvärvaren är. Det finns en tydlig politisk vilja att underlätta för företagande. En avvägning har också gjorts gällande 3:12-reglernas komplexitet. Denna fråga har länge varit i centrum kring 3:12-reglerna och vid förändringar av dessa regler ökar vanligtvis komplexiteten. Avvägningar kring övergångsbestämmelsen har även gjorts bland annat om tidigare generationsskiften skulle omfattas eller inte. Avvägningarna som har gjorts vid utformandet av undantaget har redogjorts för i detta kapitel och kommer att analyseras i nästa kapitel.

# 7 Analys

## 7.1 Inledning

Syftet med uppsatsen var att utreda innebörden av den nya undantagsbestämmelsen och göra en rättsdogmatisk analys av den samt tydliggöra vilka avvägningar som gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen. Avsikten var att göra detta i ljuset av den historiska utvecklingen av beskattningen av generationsskiften. Frågeställningarna som presenterades i det första kapitlet var följande:

- Hur bör rekvisiten i undantagsbestämmelsen tolkas?
- I vilka situationer kan undantagsbestämmelsen bli tillämplig?
- Vilka avvägningar har gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen?

För att kunna besvara frågeställningarna var det nödvändigt att redogöra för de relevanta delarna av 3:12-reglerna samt beskattningen av kvalificerade och icke kvalificerade andelar. Utrymme skapades också för en genomgång av hur generationsskiften kan gå till, hur det nya undantaget infördes och vad det innebär. Med hjälp av framförda synpunkter belystes avvägningar som gjorts vid utformandet av undantagsbestämmelsen. För att placera den nya undantagsbestämmelsen i en kontext var det också viktigt med en genomgång av den historiska utvecklingen av beskattningen av generationsskiften.

I detta avslutande kapitel kommer de två första frågeställningarna besvaras och fakta som presenterats i uppsatsen analyseras. Den tredje frågeställningen besvarades i det sjätte kapitlet och nu kommer synpunkterna samt argumenten att analyseras. I slutet av analysen kommer ett avslutande avsnitt att presentera de viktigaste slutsatserna som dragits från analysen.

## 7.2 Tolkning av rekvisiten

### 7.2.1 Rekvisit 1

Det finns fyra rekvisit som ska vara uppfyllda för att undantaget ska vara tillämpligt. Det första av dessa rekvisit innebär att ägandet ska övergå från en person till en annan. Andelsägaren ska ha överlåtit en andel i ett fåmansföretag, en rörelse eller en verksamhetsgren. Detta rekvisit bör normalt vara uppfyllt vid ett generationsskifte, eftersom en överlåtelse ska ske till nästa generation. Enligt min bedömning är det positivt att undantaget omfattar även situationer då den närstående redan äger andelar i bolaget och andelsägaren ska överlåta sina andelar till en extern förvärvare. Andelsägarens karenstid börjar då löpa vid avyttringen och efter det kan personen placera upparbetade vinstmedel i trädabolaget samtidigt som den närstående fortsätter att vara aktiv. Det finns viss tolkningsproblematik kring detta rekvisit då det inte av lagtexten framgår vilket fåmansföretag det är som ska överlåtas. Möjligtvis syftar bestämmelsen på verksamhetsföretaget, vilket är det vanligaste, men lagtexten öppnar även upp för en tolkning att det kan vara ett annat fåmansföretag. Denna tolkningssvårighet kommer att behandlas i avsnitt 7.3 om undantagets tillämplighet. Det finns inga svårigheter gällande kontrollen av att rekvisitet är uppfyllt då det är enkelt att kontrollera ägande av bolag.

### 7.2.2 Rekvisit 2

Det andra rekvisitet att andelsägaren eller dennes make direkt eller indirekt inte ska ha ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret hör ihop med det första rekvisitet. Båda rekvisiten handlar om att det måste ha skett en överlåtelse och att inget ägande får finnas kvar i bolaget. Tolkningen av rekvisitet är enligt min uppfattning klar då det är tydligt att ägandet för alla andelar i verksamhetsbolaget ska ha upphört för andelsägaren samt dennes make. Att andelsägarens make också omfattas är i linje med 3:12-reglernas syfte. Skulle andelsägarens make inte omfattas hade konstellationer kunnat skapas för att komma runt undantaget.

Det kan finnas situationer då andelsägaren vill behålla andelar i verksamhetsföretaget och att förvärvaren tar över ägandet i företaget successivt. För att karenstiden ska påbörjas i trädabolaget krävs det att allt ägande har upphört. Vid en successiv överlåtelse av andelarna kommer alltså karenstiden inte att börja löpa förrän alla andelar är överlåtna. Det är enkelt att tolka rekvisitet men det kan uppstå viss problematik kring tillämpligheten om andelsägaren vill överlåta bolaget successivt, eftersom det inte är möjligt att behålla några andelar i verksamhetsbolaget om karenstiden ska påbörjas. Om det hade varit möjligt att behålla vissa andelar i verksamhetsbolaget skulle möjligheter att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst skapats. Överlåtaren skulle i sådana fall kunna behålla en del av verksamhetsföretaget och samtidigt påbörja karenstiden i sitt trädabolag. En sådan reglering skulle strida mot 3:12-reglernas syfte att motverka inkomstomvandling. Precis som det första rekvisitet är detta rekvisit enkelt att kontrollera.

### **7.2.3 Rekvisit 3**

Det tredje rekvisitet innebär att överlåtaren måste varit verksam i betydande omfattning minst fem av sju år före överlåtelsen. Enligt lagtextens ordalydelse bör det accepteras att verksamhet har konstaterats under fem år men inte att personen måste varit oavbrutet verksam varje år. Viss flexibilitet skapas genom att verksamhetskravet kan uppfyllas under en längre tidsperiod. Detta är förmånligt då det finns situationer när en ägare inte kunnat vara aktiv under vissa perioder på grund av exempelvis sjukdom, vilket gör att sådana personer också kan omfattas av undantaget. Det skapar också viss flexibilitet för ägare som redan blivit passiva i sina bolag. Det är också gynnsamt att detta rekvisit kan uppfyllas även om överlåtaren har varit passiv om en annan närstående än förvärvaren uppfyller verksamhetskravet. Det finns dock viss problematik kring bedömningen av detta krav. Trädabolaget kan ha skapats innan lagen trädde i kraft och undantaget kan fortfarande vara tillämpligt om överlåtelsen sker efter lagens ikraftträdande. I situationer då trädabolaget redan finns och en närstående har blivit verksam i verksamhetsföretaget, som till exempel företagsledare, och den äldre generationen blivit passiv finns det



svårigheter hur bedömningen ska ske i praktiken. Till exempel kan överlåtaren hävda att denne varit verksam samtidigt som Skatteverket kan hävda att överlåtaren redan blivit passiv. Det kan i sådana situationer vara svårt att bedöma om rekvisitet är uppfyllt och därmed om undantaget är tillämpligt eller inte.

Givetvis är det till nackdel för en närstående förvärvare att överlåtaren inte får vara fortsatt verksam i verksamhetsföretaget om karenstiden ska påbörjas i överlåtarens trädabolag på samma sätt som vid en extern överlåtelse. Denna bristande neutralitet åtgärdas inte genom undantaget. Om denna möjlighet hade funnits skulle dock undantaget omfatta även överlåtarens aktivitet. Undantaget avser att möjliggöra att närstående ska kunna vara verksam i verksamhetsbolaget samtidigt som överlåtarens andelar i trädabolaget upphör att vara kvalificerade efter karenstiden. Utrymme för inkomstomvandling skulle skapas om överlåtaren fick arbeta kvar. Den närstående förvärvaren skulle i sådana situationer kunna ta ut vinstmedel med kapitalbeskattning som överlåtaren upparbetat.

Det finns viss problematik kring kontrollen av överlåtarens verksamhet efter överlåtelsen. Det är möjligt att överlåtaren arbetar kvar och är verksam i betydande omfattning utan att personen erhåller någon lön. I en sådan situation kan den närstående förvärvaren ta ut vinstmedel som upparbetats av överlåtaren med kapitalvinstbeskattning. Efter det kan överlåtaren få ersättning i någon form från den närstående förvärvaren, vilket kan möjliggöra inkomstomvandling. Det är oklart hur kontrollen av detta rekvisit ska gå till då sådana konstellationer kan vara svåra att upptäcka. Det hade möjligtvis varit bättre om överlåtaren kunnat arbeta kvar med en marknadsmässig lön samtidigt som karenstiden började löpa i överlåtarens trädabolag för att motverka inkomstomvandling. Lagstiftaren har accepterat avsevärda inslag av schablonmässighet till exempel gällande metoden för beräkningen av gränsbeloppet, löneuttagskravet för att få använda löneunderlagen vid beräkningen av gränsbeloppet, hur takbeloppen fastställs

och hur karenstidens längd bestäms.<sup>188</sup> Det skulle emellertid vara mycket svårt att fastställa vad en marknadsmässig lön skulle vara då fåmansföretag finns i alla tänkbara branscher med olika lönebild.

## 7.2.4 Rekvisit 4

Det sista rekvisitet innebär att några särskilda skäl inte ska föreligga för att andelarna ändå ska anses kvalificerade. I propositionen tas vissa exempel upp på situationer som kan komma att omfattas av rekvisitet såsom att inkomster som intjänas efter ägarskiftet förs över till trädablaget. Detta rekvisit innehåller tolkningssvårigheter och det framgår inte vilka situationer som omfattas. Rekvisitet gör det svårt att förutse när det blir tillämpligt och det går inte i förväg att känna till i vilka situationer det kommer att tillämpas i praktiken. Lagstiftaren kan dock inte förväntas på förhand inse alla tänkbara situationer som kan komma att omfattas av rekvisitet. Detta måste ställas mot högst berättigade krav om stor förutsebarhet för företagare. För att skapa större förutsebarhet hade det varit önskvärt att ta in de situationer som avses i lagtexten. Förutsebarhet är en viktig parameter för företagare. En brist därpå kan hämma entreprenörskap då företagare inte på förhand kan inse konsekvenserna av sitt handlande. Det finns dock svårigheter med att uttryckligen ta med alla situationer som kan komma att omfattas av rekvisitet i lagtexten. Det skulle skapa mindre svängrum för lagstiftaren som genom denna formulering avhänder sig att precisera vilka situationer som rekvisitet avser och förflyttar tolkningen av det till myndigheter och domstolar. Hämmande av entreprenörskap är dock skadligt även för samhället och därför hade det varit önskvärt om rekvisitet hade varit mer preciserat. För att skapa en balans mellan 3:12-reglernas syfte att förhindra inkomstomvandling och underlättandet för generationsskiftet får dock formuleringen bedömas som befogad. Man kan befara att situationer där arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst annars hade kunnat skapas. Sådana situationer kan nu fångas

---

<sup>188</sup> Se avsnitt 3.4.1.

upp av detta rekvisit och förutsättningar ges för att både undantagets och 3:12-reglernas syften beaktas samtidigt.

Det finns dock problematik med kontrollen av även detta rekvisit. Överföringar av medel som sker efter överlåtelsen från förvärvarsidan till överlåtelssidan kan vara svåra att upptäcka och därmed kontrollera, vilket kan göra att viss inkomstomvandling kan komma att äga rum.

### **7.3 Undantagets tillämplighet**

Undantagsbestämmelsen kommer normalt att bli tillämplig i situationer då en förälder eller någon annan i närståendekretsen överlåter ett bolag till sitt barn eller någon annan närstående som kommer att vara aktiv i företaget efter överlåtelsen. Endast situationer då överlåtare inte har kvar något ägande omfattas och då överlåtare inte är fortsatt verksam i betydande omfattning i verksamhetsbolaget. Överlåtelsen måste äga rum efter att lagen trätt i kraft. När trädabolaget skapades är inte av betydelse utan det är när avyttringen sker som är avgörande.

Syftet med undantagsbestämmelsen är att läka den olikhet som föreligger mellan externa och interna aktieöverlåtelser genom ett trädabolag. En intressant fråga är om det hade varit rimligt att även genomförda generationsskiften skulle omfattas av den nya regleringen eller att karenstiden skulle börja löpa i trädabolag från dagen då den nya lagstiftningen trädde i kraft. Å ena sidan hade de som tidigare genomfört generationsskiften ett val och skatteaspekterna var möjligtvis inte de viktigaste aspekterna för personer som valde att behålla bolaget inom familjen. Å andra sidan kan det anses orättvist att personer som överlätit sitt bolag kort tid före lagens ikraftträdande aldrig kan få andelarna avkvalificerade. Det finns viss problematik kring en retroaktiv reglering, eftersom de som redan genomfört sina generationsskiften hade andra förutsättningar. Det kan till exempel finnas de som inte vill komma ur 3:12-reglerna då de inte har någon brådska med att ta ut medel ur trädabolaget och på så vis successivt kan ta ut medel upp till gränsbeloppet

med 20 procents beskattning under en längre period. Om de skulle komma ur 3:12-reglerna efter karenstiden skulle de alltså påverkas negativt av ett sådant beslut. Ett alternativ hade varit att införa regleringen med en valmöjlighet för de skattskyldiga att tillämpa undantaget och ”komma in” i reglerna om de önskar. Argumenten mot införandet av en sådan reglering är inte så starka. Regeringen menade att reglerna skulle skapa neutralitet för delägare som står inför ett generationsskifte och att det saknades starka skäl för att göra en retroaktiv tillämpning. Enligt min mening hade det bästa varit om de skattskyldiga fick välja om reglerna skulle tillämpas och en karenstid skulle påbörjas eller inte.

Med tanke på att kommittédirektivet och betänkandet kom redan år 2014 respektive 2016 kan det finnas de som redan började planera sitt generationsskifte då och lade sitt bolag i träda. Om en andelsägare slutade vara verksam före år 2017 kan den personen inte uppfylla kravet om att vara verksam fem av de senaste sju åren efter stickdatumet år 2019. Personen har då varit passiv i mer än två av de senaste sju åren. Det finns troligen personer som upphörde att vara aktiva på grund av att reglerna skulle ändras. Ändringen tog sedan längre tid än vad som var avsett och dessa personer kan inte omfattas av undantaget om de inte blir aktiva i bolaget igen. Aktivitetskravet måste vara uppfyllt före överlåtelsen. Efter överlåtelsen är det för sent att uppfylla kravet och då kan undantagsbestämmelsen inte bli tillämplig. Personer som varit passiva i sina bolag kan dock uppfylla kravet genom att bli aktiva i bolaget igen och sedan efter överlåtelsen komma ur reglerna efter karenstiden.

En annan intressant fråga är om de som tidigare har genomfört ett generationsskifte och nu har ett vilande bolag kan göra om en intern aktieöverlåtelse efter stickdatumet och på så sätt läka en misslyckad trädaplanering. Om man avyttrade sitt bolag år 2017 eller senare, och slutade vara aktiv det året i verksamhetsbolaget, kan man teoretiskt sett uppfylla kravet på att vara aktiv fem av de senaste sju åren om man gör om en intern aktieöverlåtelse år 2019. Ägaren har alltså varit passiv de senaste två åren

men var aktiv fem år före det. I 57 kap. 4 a § IL framgår det att det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i ska ha överlåtit en andel i ett fåmansföretag, en rörelse eller en verksamhetsgren. Om andelsägaren skapar ett nytt trädablag (trädblag 2) så äger andelsägaren det bolaget direkt. Sedan säljer andelsägaren det första trädablaget (trädblag 1) till trädablag 2. Vinsten från försäljningen av verksamhetsbolaget som finns i trädablag 1 kan då föras över till trädablag 2, som sedan överlåter trädablag 1. Det framgår inte av lagtexten att det bolag som överlåts måste vara verksamhetsbolaget. Om andelsägaren var verksam i verksamhetsbolaget under fem år och inte varit passiv i mer än två år kan verksamhetskravet anses uppfyllt eftersom det framgår av lagtexten att andelsägaren ska ha varit verksam i verksamhetsföretaget eller ett annat fåmansföretag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet. Teoretiskt sett är detta möjligt. Det är en tolkningsfråga och det framgår inte vilken typ av bolag som ska överlåtas enligt första rekvisitet. Vid en tolkning av detta är det möjligt att gå till lagförarbetena för vägledning. Av propositionen framgår det inte vilket företag det är som ska överlåtas. I betänkandet framgår det att andelarna som överlåts gäller det företag där verksamheten bedrivs eller i ett företag som direkt eller indirekt äger det verksamhetsdrivande företaget.<sup>189</sup> Det är möjligt att det är verksamhetsbolaget som avses men att även andra fåmansföretag kan omfattas av tolkningen enligt lagtextens ordalydelse. Om det är möjligt att göra en sådan tolkning kan alltså en delägare som redan genomfört överlåtelsen komma ur reglerna om denne uppfyller verksamhetskravet. Tiden är dock begränsad och endast överlåtelser som skett de senaste två åren kan omfattas med tanke på att verksamhetskravet ska kunna vara uppfyllt. I ett sådant fall skulle dock skatteflyktslagen kunna aktualiseras, eftersom en sådan överlåtelse troligtvis skulle anses strida mot lagens syfte att endast omfatta överlåtelser efter lagens ikraftträdande.

---

<sup>189</sup> Se avsnitt 5.5.

## **7.4 Analys av avvägningarna**

### **7.4.1 Syn på företagsamhet**

Alla riksdagspartier stod bakom syftet att avskaffa asymmetrin som förelegat vid en överlåtelse av ett fåmansföretag till en närstående eller extern förvärvare. I princip alla partier ville också gynna företagare då de ansåg att företag är viktiga för samhällets tillväxt och välfärd. Undantaget gynnar företagare som vill att bolaget ska stanna inom familjen då de nu får möjlighet att komma ur 3:12-reglerna efter karenstiden. Företagare är mycket viktiga för vårt samhälle då arbetsmöjligheter skapas, vilket majoriteten av partierna i riksdagsdebatten påpekade. Införandet av undantaget gynnar både företagare och samhället, eftersom det skapar möjligheter att överlåta ett bolag till den som har bäst möjligheter att utveckla det. Detta leder i sin tur till flera arbetsmöjligheter och bättre utsikter för företagets fortlevnad. Precis som många av partierna framhållit är det positivt även för samhället att gynna företagare genom detta undantag. Det är värdefullt att uppmuntra företagsamhet men det är en svår balans att samtidigt inte ge för stort utrymme för inkomstomvandling. Min uppfattning är att undantagsbestämmelsen är väl anpassad för att uppfylla sitt syfte och samtidigt upprätthålla 3:12-reglernas syfte.

### **7.4.2 Likformighet och neutralitet**

Målet med undantagsbestämmelsen var att skapa en mer likformig och neutral beskattning för överlåtare oavsett om överlåtelsen sker till en närstående eller extern förvärvare. Dessa principer är grundläggande för vårt skattesystem och vikten av dem påvisades också genom att majoriteten av remissinstanserna och riksdagspartierna var överens om målet med undantaget. Sedan finns det skilda åsikter om vilken metod som var bäst att använda. Det måste finnas en balans för att uppfylla behovet av kontinuitet för företagsamhet och samtidigt bibehålla samt skapa sysselsättning enligt 3:12-reglernas syfte. Genom undantaget blir beskattningen mer likformig då andelarna i överlåtarens trädabolag kommer att avkvalificeras efter karenstiden både vid externa och

interna överlåtelser. Neutralitet gäller både när en överlåtare ska överlåta sitt bolag och för att arbetsinkomster ska beskattas som sådana och inte som kapitalinkomster. Införandet av undantaget sker på bekostnad av risken för inkomstomvandling. Det finns skilda uppfattningar om vilka mål som ska prioriteras. Enligt min mening skapas det dock en balans mellan dessa två syften genom införandet av undantaget.

Näringslivets Skattedelegation med flera ansåg att överlåtaren ska kunna arbeta kvar även när förvärvaren är närstående då det annars kan skapa problem hos kreditgivare för förvärvaren. Jag delar uppfattningen att det kan leda till svårigheter för en närstående förvärvare att den tidigare ägaren inte tillåts arbeta kvar om karenstiden ska påbörjas i överlåtarens trädabolag. Det bästa är i många fall att överlåtaren och förvärvaren kan arbeta sida vid sida under en viss period. Det är inte bara banker som kan vara skeptiska till den nya förvärvaren utan även leverantörer, kunder, anställda med flera. Undantagsbestämmelsen löser en neutralitetsaspekt men inte den om överlåtarens möjlighet att arbeta kvar som vid en extern avyttring. Om dessa synpunkter skulle tillgodosetts hade dock överlåtarens arbetsinkomst kunnat tas ut med kapitalbeskattning hos den närstående förvärvaren istället för att beskattas som arbetsinkomst. Överlåtaren skulle då kunna arbeta kvar i verksamhetsbolaget och samtidigt skulle andelarna i trädabolaget avkvalificeras efter karenstidens slut. Sådana situationer var undantaget inte avsett att omfatta då risken för inkomstomvandling skulle bli för stor. Denna bristande neutralitet sker på bekostnad av upprätthållandet av 3:12-reglernas syfte att motverka inkomstomvandling. Srf konsulterna föreslog att överlåtaren skulle få arbeta kvar med en marknadsmässig lön, vilket kan anses vara svårt att bestämma då det i nuläget inte finns någon schablonmässighet rörande marknadsmässig lön.

### **7.4.3 Inkomstomvandling**

Skatteverket visade i sitt remissvar oro för att undantagsbestämmelsen ska leda till ökad inkomstomvandling. Denna risk är viktig att minska då det är

syftet med hela regleringen om fåmansföretag. Enligt min bedömning öppnar undantaget i teorin inte upp för stora risker för inkomstomvandling. Konstellationer som innebär att inkomster som tjänas in efter överlåtelsen överförs till överlåtarsidan kommer att omfattas av rekvisitet om särskilda skäl. Sådana handlingar kan annars komma att bedömas enligt deras verkliga innebörd eller omfattas av skatteflyktslagen om handlingarna strider mot lagens syfte. Skatteverkets argumentation kan dock förstås eftersom det finns kontrollproblematik kring undantaget. Utan undantaget hade Skatteverket undgått den svåra kontrollen av rekvisitet om särskilda skäl. De avsedda situationerna omfattas av lagstiftningen om särskilda skäl men blir svåra för Skatteverket att upptäcka och därmed kontrollera. Skatteverkets förslag om en evig karenstid skulle skapa likformighet och neutralitet men skulle inte uppfylla politikernas vilja att gynna företagare och generationsskiften. Den politiska viljan är tydlig både idag och historiskt sett att generationsskiften ska gynnas. Förslaget skulle leda till en oförmånligare skatt för företagare vid avyttringar av sina bolag, vilket i sin tur skulle kunna hämma företagsamhet. Regelsystemet måste utformas så att det inte hämmar entreprenörskap samtidigt som det inte får öppna upp alltför mycket för inkomstomvandling.

#### **7.4.4 Övergångsbestämmelse**

I remissvaren fanns det olika uppfattningar om hur övergångsbestämmelserna skulle utformas. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet ansåg inte att det skulle finnas någon flexibilitet gällande perioden under vilken kravet på verksamhet i fem år ska uppfyllas. Jag är inte enig med fakultetsnämnden om att perioden endast ska vara fem år då det är gynnsamt med viss flexibilitet för att även omfatta personer som inte kunnat arbeta under viss tid och därmed varit passiva. Srf konsulterna ansåg att övergångsbestämmelserna skulle utformas så att även personer som varit passiva i mer än två år skulle kunna omfattas. Med tanke på att kommittédirektivet och betänkandet kom tidigare kan Srf konsulternas påpekande förstås. Det är dock möjligt för passiva ägare att bli aktiva igen



under en period och på så sätt uppfylla kravet. Det får därför bedömas att det inte är nödvändigt att skapa mer flexibilitet än den som har införts.

### **7.4.5 Komplexitet**

Många remissinstanser påpekade undantagsbestämmelsens komplexitet, då den innebär ytterligare ett tillägg till de redan invecklade 3:12-reglerna. Lagrådet anmärkte i sitt yttrande på reglernas komplexa karaktär som konstant ökat på grund av kontinuerliga förändringar. Sveriges Advokatsamfund framhöll i sitt remissvar att småföretagare många gånger har svårt att ta tillvara sin rätt och utnyttja de möjligheter som finns för dem att få ett så förmånligt skatteutfall som möjligt. 3:12-reglerna är kända för sin komplexitet och det är en självklarhet att dessa regler borde förenklas. Den ökade komplexiteten måste dock vägas mot att uppfylla specifika syften med reglerna. I detta fall uppfylls ett specifikt syfte att skapa mer likformighet och neutralitet vid generationsskiften. En förenkling av hela detta regelsystem hade givetvis varit önskvärd men mycket tidskrävande. Det är därför förmånligt att undantaget införts före en sådan förenkling. Därav är min uppfattning i linje med regeringens att det är viktigare att uppfylla det specifika syftet vid generationsskiften än att inte öka reglernas komplexitet.

Flera remissinstanser framhöll att rekvisitet om särskilda skäl kan leda till osäkerhet om hur reglerna ska tillämpas och flera skatteprocesser. Rekvisitet om särskilda skäl skapar oförutsebarhet för företagarna. På grund av osäkerheten om hur detta rekvisit ska tillämpas är det troligt att införandet av undantaget kommer att leda till flera ansökningar om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och till flera mål i förvaltningsdomstolarna. Det är en sannolik konsekvens av rekvisitets utformning då lagstiftaren låter myndigheter och domstolar tolka i vilka situationer det kan bli tillämpligt.

Sveriges Kommuner och Landsting är oroliga för att skatteintäkter ska överföras från kommuner och landsting till staten. De som tidigare tog ut medel från sina trädabolag gjorde det i inkomstslaget tjänst över

gränsbeloppet och nu kommer de istället kunna ta ut medel som utdelning efter karenstiden och beskattas i inkomstslaget kapital. Frågan är dock hur stor skillnad detta kommer att leda till i praktiken då överlåtare även tidigare har haft möjlighet att ta utdelning varje år upp till gränsbeloppet eller sälja sina bolag till externa förvärvare. Oviljan att beskattas progressivt i inkomstslaget tjänst gör att många företagare troligtvis försökt undvika detta och därmed att skillnaden i praktiken förmodligen inte blir så stor.

Småföretagarnas Riksförbunds argumentation om att slopa 3:12-reglerna är inte väl underbyggd då 3:12-reglerna är nödvändiga i vårt duala skattesystem. Utan dessa regler skulle risken för inkomstomvandling bli mycket stor och likformighetsprincipen samt neutralitetsprincipen skulle åsidosättas. Skattesystemets legitimitet skulle också kunna urholkas om det finns för stora möjligheter att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst. Ett krav om att man ska ta ut normal lön är också problematiskt, som ovan nämnts, då det är svårt att fastställa i praktiken.

## 7.5 Avslutning

Avslutningsvis kommer några sammanfattande slutsatser att presenteras. Undantagsbestämmelsen innehåller vissa tolkningssvårigheter, framförallt är det sista rekvisitet om särskilda skäl inte helt perfekt utformat. Det innebär svårigheter att i förväg känna till vilka situationer som omfattas. Rekvisitets utformning är trots tolkningssvårigheterna förståelig med tanke på upprätthållandet av 3:12-reglernas syfte att motverka inkomstomvandling. Större likformighet och neutralitet uppnås genom undantagsbestämmelsen, eftersom överlåtaren kan få samma skattemässiga utfall vid en intern överlåtelse som en extern. Undantaget löser dock inte den bristande neutraliteten om överlåtarens möjlighet att vara verksam i verksamhetsbolaget efter överlåtelsen. Detta beror på att möjligheterna till inkomstomvandling inte ska öka i någon högre grad.

Införandet av undantaget följer den historiska linjen samt politikernas konsensus och ambition att underlätta för generationsskiften. Troligtvis är det därför som många remissinstanser ställde sig positiva till införandet av bestämmelsen. Även majoriteten av de remissinstanser som hade synpunkter på förslaget var av uppfattningen att det skulle införas men med vissa modifieringar. Det fanns dock några remissinstanser som var negativa till införandet av bestämmelsen på grund av risken för inkomstomvandling. Principiellt går det att motivera både upprätthållandet av 3:12-reglernas syfte och underlättandet för generationsskiften inom familjen men det är svårt att tillgodose båda dessa syften samtidigt. Avvägningar måste göras och slutligen är det ett politiskt beslut som måste fattas. Skattereglerna styrs i hög grad av politikerna och förändras därav konstant. Jag anser dock att utformningen av undantaget är väl avvägd och att kompromisserna, som behövt göras, är rimliga där båda syftena har beaktats.

# Käll- och litteraturförteckning

## KÄLLOR

### **Kommittédirektiv och utredningsbetänkanden**

Dir. 2014:42. *Översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag.*

SOU 2004:66. *Egendomsskatter – Reform av arvs- och gåvoskatter.*

SOU 2016:75. *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag.*

### **Propositioner och lagrådsremisser**

Prop. 1975/76:50 *om ändring i ärvdabalken, m.m.*

Prop. 1986/87:1 *om äktenskapsbalk m.m.*

Prop. 1989/90:110 *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

Prop. 1999/2000:15. *Slopade stoppregler.*

Prop. 2002/03:80. *Ny sambolag.*

Prop. 2004/05:25. *Slopad arvs- och gåvoskatt.*

Prop. 2004/05:97. *Undantag från arvsskatt och gåvoskatt.*

Prop. 2007/08:26. *Slopad förmögenhetsskatt m.m.*

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

Lagrådsremiss. *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag, 2017.*

## **Riksdagsskrivelser och protokoll från riksdagsdebatt**

Rskr. 2004/05:134.

Rskr. 2004/05:202.

Rskr. 2007/08:92.

Rskr. 2018/19:208.

Prot. 2018/19:88.

## **Remissvar**

Fastighetsägarna Sverige AB, *”Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag” (SOU 2016:75)*, 2017.

Förvaltningsrätten i Malmö, *Remissyttrande över Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)*, 2017.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, *Remiss av betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (2016:75)*, 2017.

Kammarrätten i Göteborg, *Betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)*, 2017.

Lagrådets yttrande, *Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2017-06-19*, 2017.

Landsorganisationen i Sverige, *LOs yttrande över betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansbolag*, 2016.

Näringslivets Skattedelegation, *Remissyttrande avseende betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)*, 2017.

Skatteverket, *Remissvar gällande betänkandet "Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag" (SOU 2016:75)*, 2017.

Småföretagarnas Riksförbund, *Betänkandet SOU 2016:75 Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, 2017.

Srf konsulterna, *Betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)*, 2017.

Svenskt Näringsliv, *Remissvar avseende betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)*, 2017.

Sveriges Advokatsamfund, *Yttrande över betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)*, 2017.

Sveriges Kommuner och Landsting, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75)*, 2017.

## **LITTERATUR**

Andersson, Krister, 'Slopandet av arvsskatten – 10 år med gravfrid', *Svensk Skattetidning*, 2015 s. 629–648.

Bartels, Katarina & Rydin, Urban, 'Förändrade regler vid ägarskiftet i fåmansföretag', *Svensk Skattetidning*, 2017 s. 383–395.

Danielsson, Hans & Sund, Lars-Göran, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiftet: en översikt med empiriska data*, 3 uppl., Iustus Förlag, Uppsala, 2010.

Kleineman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018 s. 21–46.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1 och 2*, 17 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2019.

Nilsson, Peter, Rommerud, Maria, Rydin, Urban, Silfverberg, Christer & Stenman, Olle, *Generationsskiften och blandade fång: en praktisk handledning*, 4:1 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 4:1 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2018.

Silfverberg, Christer, 'Slopad arvs- och gåvoskatt', *Skattenytt*, 2005 s. 13–27.

Sund, Lars-Göran, *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag: en studie i ekonomisk familjerätt, associations- och skatterätt samt rättsekonomi*, 1 uppl., Iustus Förlag, Uppsala, 2001.

Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & beskattning*, 1 uppl., Iustus Förlag, Uppsala, 2019.

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Iustus Förlag, Uppsala 2018.

Ydstedt, Anders & Wollstad Amanda, 'De skadligaste ägarskatterna – ett avslutat kapitel', i: Dahl, Per T. H. (red.), *Näringslivet och skattefrågorna: konkurrenskraft, rättssäkerhet, välstånd*, 1 uppl., Förlaget Näringslivshistoria, Bromma, 2019.

Ydstedt, Anders & Wollstad, Amanda, *Tio år utan arvsskatt: sörjd av ingen - saknad av få*, 1 uppl., Ekerlids Förlag, Stockholm, 2015.

## ÖVRIGA KÄLLOR

Andersson, Fredrik W., Johansson, Dan, Karlsson, Johan, Lodefalk, Magnus & Poldahl, Andreas, *The Characteristics of Family Firms: Exploiting information on ownership, kinship, and governance using total population data*, Örebro University School of Business, Örebro, 2017, <<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2Fs11187-017-9947-6.pdf>>, (besökt 2019-11-28).

Forbes, *Billionaire list 2003*, <[http://stats.areppim.com/listes/list\\_billionairesx03xwor.htm](http://stats.areppim.com/listes/list_billionairesx03xwor.htm)>, uppdaterad 2018-08-08, (besökt 2019-11-26).

Forbes, *Billionaire list 2019*, <<https://www.forbes.com/billionaires/#7444192f251c>>, 2019-03-05, (besökt 2019-11-13).

Tillväxtanalys, *Ägarskiften i svenska privatägda företag*, Östersund, 2013, <[https://www.tillvaxtanalys.se/download/18.1694230714d5b805006b04cf/1432287548171/wppm\\_2013\\_17.pdf](https://www.tillvaxtanalys.se/download/18.1694230714d5b805006b04cf/1432287548171/wppm_2013_17.pdf)>, (besökt 2019-11-25).



# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1997 ref. 48 I & II.

RÅ 1999 ref. 28.

RÅ 2000 not. 164.

RÅ 2002 ref. 21.

RÅ 2010 ref. 11 I–V.

HFD 2012 ref. 67 I & II.

HFD 2016 ref. 61.

HFD 2018 ref. 31.