



UNIVERSITY OF GOTHENBURG
SCHOOL OF BUSINESS, ECONOMICS AND LAW

Att överlåta ett fåmansföretag till nästa generation

Om tolkningen av samma eller likartad verksamhet

Märta Willner

Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet
Examensarbete på juristprogrammet 30 hp

Handledare: Robert Pålsson

HT 2018

Sammanfattning

Syftet med framställningen är att undersöka och analysera innebörden av begreppet *samma eller likartad verksamhet* i 57 kap. 4 § 1 p. IL samt att belysa dess betydelse vid generationsskiften i fåmansföretag. I syftet ingår att problematisera begreppets innebörd.

En ägare som avser att överlåta sitt bolag till en yngre generation kan exempelvis genomföra generationsskiftet med hjälp av ett trädabolag, genom en inkråmsöverlåtelse direkt till ett av köparen ägt bolag eller genom att överlåta andelarna i bolaget i gåva till den yngre generationen. Vinstmedlen från överlåtelsen hamnar i det ursprungliga verksamhetsbolaget. När den äldre generationen ska ta ut dessa vinstmedel blir personen beskattad enligt 3:12-reglerna som innebär en strängare beskattning för den skattskyldige än vad som annars gäller för kapitalvinster och utdelningar. En 3:12-beskattning förutsätter att den yngre generationen som förvärvar verksamheten är aktiv i ett bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det ursprungliga verksamhetsföretaget.

Begreppet samma eller likartad verksamhet är svårtolkat och vägledning måste hämtas från praxis. HFD har gett begreppet en omfattande innebörd. I praxis har flera typer av transaktioner medfört att bolag anses bedriva samma eller likartad verksamhet. I ett nyligen utkommet förhandsbesked anser Skatterättsnämnden att även förekomsten av lån mellan bolag bör falla inom begreppets tillämpningsområde.

Lagstiftningens utformning och innebörden av begreppet samma eller likartad verksamhet medför att förutsättningarna vid generationsskiften är sämre än vid externa ägarskiften. Överlåtaren av bolaget blir beskattad hårdare om överlåtelsen sker till någon närstående. Skatteflyktslagen har ansetts tillämplig vid kringgåenden av regelverket.

En omfattande utredning genomfördes på uppdrag av regeringen där bland annat olikbehandlingen av familjeinterna och externa ägarskiften utreddes. En lagrådsremiss presenterades 2017, men lades ned kort tid därefter. Det specifika lagförslag i remissen som syftade till att underlätta generationsskiften fick dock ett positivt bemötande.

Ämnet är fortfarande på tapeten och det tycks finnas en politisk vilja att förändra 3:12-reglerna. Det är därför viktigt att hålla ämnesområdet uppdaterat.

Innehållsförteckning

Sammanfattning	2
Innehållsförteckning.....	3
Förkortningar.....	5
1. Inledning.....	6
1.1 Problemformulering.....	6
1.2 Syfte	8
1.3 Metod och material.....	8
1.4 Avgränsningar.....	9
1.5 Disposition	10
2. Bakgrund.....	10
2.1 Några ord om den omfattande utredning som påbörjades 2014 och som resulterade i en lagrådsremiss 2017	10
2.2 Syftet med 3:12-reglerna.....	11
2.3 Förenklat räkneexempel på försäljning av kvalificerade andelar.....	12
3. Hur ett generationsskifte vanligtvis går till	13
3.1 Inledande avsnitt.....	13
3.2 Vad är ett generationsskifte?	13
3.3 Vad är det som ska överlåtas?	14
3.3.1 Inledande avsnitt	14
3.3.2 Inkrämsöverlåtelse eller andelsöverlåtelse?	15
3.3.3 Paketering.....	15
3.4 Generationsskifte med hjälp av trädabolag.....	15
3.5 Generationsskifte genom gåva.....	17
3.5.1 Inledande avsnitt	17
3.5.2 Vad är en gåva?	18
3.5.3 Gåvoavsikten	19
3.5.4 Blandade överlåtelser.....	19
4. Förutsättningarna för att falla inom 3:12-regelverket.....	20
4.1 Inledande avsnitt.....	20
4.2 Definitionen av ett fåmansföretag.....	21
4.2.1 Inledande avsnitt	21
4.2.2 Huvuddefinitionen	21
4.2.3 Den subsidiära definitionen	22
4.2.4 Den utvidgade definitionen	22
4.3 Kvalificerad andel.....	23

4.3.1 Inledande avsnitt.....	23
4.3.2 Närstående	24
4.3.3 Karenstiden	25
4.3.4 Verksam i betydande omfattning	26
4.3.5 Det indirekta innehavet i paragrafens andra punkt.....	27
4.4 Utomståenderegeln.....	28
5. Samma eller likartad verksamhet	29
5.1 Inledande avsnitt	29
5.2 Bakgrunden till begreppet samt kravet på aktivitet inom karenstiden	30
5.3 Innebörden av samma eller likartad verksamhet enligt praxis	30
5.3.1 Inledande avsnitt.....	30
5.3.2 Överföring av materiella och finansiella tillgångar.....	30
5.3.3 Liknande verksamheter till karaktär	31
5.3.4 Det indirekta innehavet	32
5.3.5 Kapitalförvaltande verksamheter	33
5.3.6 Kapitalförvaltande verksamheter som för vidare smittan i ytterligare led	35
5.3.7 Ren överföring av kapital	35
5.3.8 Kravet på ägarsamband	36
5.3.9 Sammanfattning av rättsläget.....	37
5.3.10 Reflektioner kring om lån kan smitta m.m.....	37
5.4 Lagen om skatteflykt kan bli tillämplig vid kringgåenden	39
6. Skillnaden mellan närstående och extern förvärvare	41
6.1 Inledande avsnitt	41
6.2 Om köparen är närstående	42
6.3 Om köparen är extern	43
6.4 Vissa konsekvenser av olikbehandlingen	43
7. Regeringens senaste lagförslag.....	44
7.1 Inledande avsnitt	44
7.2 Utformningen av lagtexten	44
7.3 Några kommentarer till följd av lagförslagets utformning	46
8. Sammanfattande kommentarer	47
Källförteckning	49

Förkortningar

Dnr	Diarienummer
Fi	Finansdepartementet
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
Skatteflyktlagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning

1. Inledning

1.1 Problemformulering

Det svenska skattesystemet skiljer mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital. Innan den svenska skattereformen 1990-1991 var skattesatsen densamma för kapitalinkomster och arbetsinkomster, men i samband med reformen infördes ett dualt skattesystem där respektive inkomstslag började beskattas var för sig.¹ I dagsläget beskattas kapitalinkomster med en skattesats på 20-30 % och tjänsteinkomster med en skattesats på upp till 57 %. Det föreligger därmed en relativt stor skillnad i skattesats mellan de olika inkomstslagen som inte existerade innan skattereformen. Det är därför viktigt att det finns tydliga regler för vilket inkomstslag en viss inkomst tillhör. Utan tydliga regler öppnar skattesystemet upp för kringgåenden som leder till ett mer fördelaktigt utfall, rent skattemässigt, för den skattskyldige.²

Delägare i fåmansföretag som har kvalificerade andelar ska beskattas i enlighet med de så kallade 3:12-reglerna som infördes i samband med ovan nämnda skattereform.³ Då återfanns reglerna i 3 § 12 mom. SIL, varav de fått sin benämning. Numera påträffas reglerna i 57 kap. IL. Reglerna innebär att delägars beskattningsbara inkomst vid en utdelning eller kapitalvinst ska beskattas i inkomstslaget kapital med 20 % upp till ett visst gränobelopp. Resterande del av utdelningen eller kapitalvinsten beskattas i inkomstslaget tjänst med den högre skattesats som gäller för tjänsteinkomster. För personer som inte är delägare i fåmansbolag och som inte berörs av 3:12-reglerna, beskattas utdelningar och kapitalvinster normalt i sin helhet i inkomstslaget kapital med 25 % eller 30 % beroende på om bolaget är noterat eller inte.⁴ Ur skattehänseende kan det vara en stor nackdel för den skattskyldige att omfattas av 3:12-reglerna eftersom det innebär att utdelningar och kapitalvinster beskattas i inkomstslaget tjänst med upp till 57 %.

När en ägare vill sälja sitt fåmansföretag är det vanligt att han först överför innehållet till ett nytt bolag för att sedan sälja detta bolag. Överlåtelsen resulterar i att vinstmedlen från försäljningen hamnar i ägarens ursprungliga bolag. Dessa vinstmedel kommer ägaren förr eller senare att vilja plocka ut till en så förmånlig beskattning som möjligt. 3:12-reglerna

¹ Tivéus, U., *Tretolv - Skatt på kvalificerade andelar*, 2014, s. 13

² Tjernberg, M., *Beskattning av fåmansföretag*, 2006, s. 50

³ Vad som utgör en kvalificerad andel framgår av avsnitt 4.3.1

⁴ Vid onoterade andelar tas endast 5/6 upp i inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 15 a § IL vilket innebär en skattesats på 25 %.

ska fånga upp den inkomst som härrör från arbete och säkerställa så att den beskattas med den högre skattesats som gäller för likvärdiga löneinkomster.⁵ Det ska inte vara möjligt att undkomma tjänstebeskattnings genom att ta utdelning istället för lön. En sådan möjlighet skulle innebära bristande neutralitet mellan olika företagsformer och i förhållande till andra löntagare.⁶

Som nämndes inledningsvis krävs det att delägarens andelar är kvalificerade för att en uppdelning mellan inkomstlagen ska bli aktuell. Andelar anses bland annat vara kvalificerade om delägaren, eller någon närstående till denne, är verksam i betydande omfattning i bolaget eller i ett annat bolag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*.⁷ Detta innebär att om det sker ett generationsskifte där ägaren överlåter sin verksamhet till ett av en närstående ägt bolag så förblir den ursprungliga ägarens andelar kvalificerade så länge som den närstående är aktivt verksam i sitt bolag. Om ägaren istället väljer att överlåta sin verksamhet till en extern köpare blir fallet annorlunda. Då faller ägaren ur 3:12-systemet efter en viss karenstid och kan sedan plocka ut vinstmedlen från det ursprungliga verksamhetsbolaget till den förmånligare beskattning som gäller för kapitalinkomster. Beroende på om överlåtelsen sker till någon närstående inom familjen eller till en utomstående köpare medför alltså 3:12-reglerna att det skattemässiga utfallet blir olika. Traditionella familjeföretag med intresse av att behålla bolaget inom familjen missgynnas av reglerna.

Lagstiftningen bidrar till att delägare i fåmansföretag blir styrda i sitt beslutsfattande istället för att helt fritt kunna fatta sina beslut på andra grunder än skattemässiga. Skattesystemet brister därmed i neutralitet- och likformighetshänseende. Sådana brister är i allmänhet samhällsekonomiskt ineffektiva och är även oönskade av rättviseskäl.⁸ För att behålla skattesystemets legitimitet och medborgarnas lojalitet gentemot systemet krävs det att skattesystemet är väl fungerande. Detta förutsätter bland annat att viktiga principer på skatterättens område efterlevs, däribland principerna om neutralitet och likformighet.⁹

⁵ Prop. 1990/91:54, om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattnings, m.m., s. 218

⁶ Tjernberg, M., *Beskattning av fåmansföretag*, 2006, s. 50

⁷ 57 kap. 4 § 1 p. IL

⁸ Lodin, S-O., *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007, s. 484

⁹ Ibid, s. 490

Ännu har ingen lagändring som underlättar generationsskiften trätt i kraft. Ett lagförslag presenterades av regeringen inför sommaren 2017 men lades ned kort tid därefter. Det tycks dock råda konsensus i svensk politik om att en lagändring är nödvändig.¹⁰ För att förbättra förutsättningarna inför en eventuell lagändring inom en obestämd framtid så är det viktigt att hålla ämnesområdet uppdaterat samt att föra diskussionen vidare.

1.2 Syfte

Framställningen syftar till att undersöka och analysera innebörden av begreppet *samma eller likartad verksamhet* i 57 kap. 4 § 1 p. IL samt att belysa dess betydelse vid generationsskiften i fåmansföretag. För att kunna göra detta krävs en förklaring av vad ett generationsskifte är och hur ett sådant vanligtvis går till. I syftet ingår även att problematisera innebörden av begreppet *samma eller likartad verksamhet* vid ägarskiften. Det lagförslag som lades ner i fjol kommer att presenteras relativt kortfattat för att visa hur en tänkbar lösning på problematiken skulle kunna se ut.

1.3 Metod och material

Valet av metod har gjorts utifrån ovan nämnda syfte. För att uppfylla detta måste gällande rätt fastställas. En analys av nuvarande och föreslagen lagstiftning måste rymmas inom den metod som är vald. Inledningsvis har rättskällevärdet använts där lagstiftning, förarbeten, praxis samt doktrin har studerats.¹¹ Rättskällevärdet har använts eftersom den ger vägledning i vilka rättskällor som ska, bör och kan användas i en rättslig analys.¹² Rättskällevärdet har sedan legat till grund för att fastställa och systematisera gällande rätt där regler och samband har kartlagts i enlighet med en rättsdogmatisk metod.¹³ Genom en sådan metod ämnar jag att utreda hur 3:12-reglerna ska tillämpas vid generationsskiften i fåmansföretag.¹⁴ Metoden gör det möjligt att redogöra för samt analysera gällande rätt.¹⁵ I vissa delar av uppsatsen ligger fokus snarare på hur lagstiftningen borde se ut. Att framställa kritik och föreslå förändringar av lagstiftningen rymms inom den rättsdogmatiska metoden.¹⁶ Företrädare för rättsvetenskapen har riktat kritik mot metoden och ansett att

¹⁰ Bartels, K. & Rydin, U., *Förändrade regler vid ägarskiften i fåmansföretag*, SvSkT 2017:6-7, s. 383, Moderaternas motion 2018/19:2934, *Sverige ska hålla ihop - reformer för ökad tillväxt och ett återupprättat samhällskontrakt*, s. 15 och Finansutskottets betänkande 2018/19:FiU1, *Statens budget 2019 Rambeslutet*, s. 113

¹¹ Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 2018, s. 45

¹² Peczenik, A., *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, 2015, s. 35

¹³ Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 2018, s. 49

¹⁴ Kleineman, J., *Rättsdogmatisk metod*, 2013, s. 23

¹⁵ *Ibid*, s. 26

¹⁶ *Ibid*, s. 24

den inte är rationell utan snarare utgör en förtäckt maktutövning där författarens egna värderingar framgår i för hög grad.¹⁷ Kritiken anses dock numera vara vetenskapsteoretiskt föråldrad.¹⁸

Framställningen berör inte enbart vad som är och bör vara gällande rätt. I framställningens senare kapitel används därför en rättspolitisk metod för att analysera brister i lagstiftningen som leder fram till en olikbehandling mellan närstående och externa förvärvare av fåmansbolag.¹⁹ Metoden används även för att utifrån ett neutralitets- och likformighetsperspektiv analysera om regeringens lagförslag är en tänkbar lösning på problematiken.²⁰

Varken lagtext eller förarbeten ger svar på i vilka fall kravet på samma eller likartad verksamhet är uppfyllt. För att tolka begreppet har jag därför främst använt mig av avgöranden från högsta instans. I övrigt har litteratur studerats av ett flertal olika författare för att täcka upp den doktrin som finns på området. Vägledning har hämtats från tidigare studentuppsatser i syfte att få en inblick i vilket material som legat till grund för tidigare framställningar. SOU 2016:75 har varit till god nytta eftersom utredningen både är omfattande och relevant.

1.4 Avgränsningar

Lagtekniska genomgångar av exempelvis hur gränsbeloppet räknas ut, vad lönesummeregeln innebär eller hur sparutdelningsutrymme ska hanteras vid beskattningen behandlas inte i framställningen. Endast sådana generationsskiften där den äldre generationen är vid liv ryms inom arbetet. Vidare redogör framställningen för de vanligaste sätten att genomföra ett generationsskifte, inte alla möjliga sådana. Vissa delägare har ett så högt gränsbelopp att en beskattning i inkomstslaget tjänst inte blir aktuell. Situationen nämns kortfattat i avsnitt 6.2. Eftersom någon tjänstebeskattning inte blir aktuell för dessa delägare behandlas inte situationen ytterligare.

Begreppet *aktiv* används i framställningen som en synonym till *verksam i betydande omfattning*. I lagstiftningen likställs fåmansföretag med fåmanshandelsbolag, vilket av

¹⁷ Peczenik, A., *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005, s. 252-253

¹⁸ Kleineman, J., *Rättsdogmatisk metod*, 2013, s. 24

¹⁹ Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 2018, s. 54

²⁰ Ibid, s. 53

förenklingskäl inte framkommer i framställningen. För en tydligare och mer enhetlig redogörelse sker hänvisningar till HFD löpande genom hela uppsatsen även för de avgöranden som beslutats av dåvarande Regeringsrätten. När framställningen skrevs var regeringsfrågan under utredning. När hänvisning sker till regeringen åsyftas därmed den socialdemokratiska regering som styr landets åtminstone mellan åren 2014 och 2018.

1.5 Disposition

Framställningen inleds med en redogörelse av bakgrunden till lagstiftningen där syftet med 3:12-reglerna förklaras. I samma kapitel sammanfattas relevanta delar av den utredning som resulterade i en lagrådsremiss inför sommaren 2017. Kapitel tre förklarar vad ett generationsskifte är och hur det vanligtvis går till. I kapitel fyra presenteras de lagrum som är särskilt relevanta och de rekvisit som behöver vara uppfyllda för att 3:12-reglerna ska vara tillämpliga. Kapitel fem innehåller en fördjupning av rekvisitet samma eller likartad verksamhet från föregående kapitel med en relativt omfattande praxisgenomgång. I kapitel sex redogörs för den olikbehandling som blir aktuell mellan närstående och externa förvärvare. Det senaste lagförslag som regeringen lade fram men som aldrig trädde i kraft presenteras i kapitel sju. Framställningen avslutas med sammanfattande kommentarer i kapitel åtta.

2. Bakgrund

2.1 Några ord om den omfattande utredning som påbörjades 2014 och som resulterade i en lagrådsremiss 2017

Våren 2014 fick en särskild utredare i uppdrag av Finansdepartementet att undersöka skattereglerna som blir tillämpliga vid ägarskiften i fåmansföretag.²¹ Uppdraget utvidgades i januari året därpå till att omfatta fler delar av 3:12-reglerna i syfte att upptäcka och begränsa möjligheter för delägare att omvandla inkomst till annat inkomstslag med en lindrigare beskattning som följd.²² För den del av utredningen som avsåg ägarskiften i fåmansföretag var syftet med utredningen att säkerställa att ägarskiften beskattas på ett likformigt sätt oavsett om bolaget överläts familjeinternt eller genom en extern

²¹ Kommittédirektiv, 2014:42, *Översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag*

²² Kommittédirektiv, 2015:2, *Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag (Fi 2014:06)*

överlåtelse.²³ Likformighet såväl som neutralitet mellan olika handlingsalternativ är viktiga grundbultar inom det svenska skattesystemet.²⁴

Utredningen resulterade i att en lagrådsremiss presenterades i juni 2017 där det bland annat föreslogs att det skulle införas ett undantag till rekvisitet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 p. IL. Undantaget skulle tillämpas under förutsättning att vissa villkor var uppfyllda vilket skulle underlätta familjeinterna ägarskiften.²⁵ Lagändringarna föreslogs träda i kraft vid årsskiftet inför 2018.²⁶ Redan under sommaren 2017 lades förslaget ned. Flera av de andra lagförslag som presenterades i lagrådsremissen blev kritiserade av remissinstanserna. Det specifika förslag som avsåg ägarskiften mellan närstående tycks dock ha fått ett positivt bemötande. Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig var antingen positivt inställda till förslaget eller hade inte någon invändning.²⁷

Utformningen av lagförslaget presenteras i avsnitt 7.2. Innan dess redogör framställningen för den problematik med generationsskiften som utredningen tog avstamp ifrån.

2.2 Syftet med 3:12-reglerna

Delägare i fåmansföretag har ofta stora andelsinnehav som ger dem kontroll över bolagets rättshandlingar.²⁸ Eftersom fåmansföretag är egna rättssubjekt kan delägare även ingå rättshandlingar direkt med sina bolag. De styr själva över hur bolagets vinstmedel ska disponeras och kan besluta om löneuttag och utdelningar till sig själva. Detta bidrar till att delägare har en möjlighet att ta utdelning från sina bolag trots att vinsten egentligen härrör från en arbetsinsats som i normalfallet genererar lön.²⁹ Eftersom den proportionella skattesatsen på utdelningar och kapitalvinster är betydligt lägre än den progressiva skattesatsen som blir aktuell vid höga arbetsinkomster, lyckades delägare i fåmansföretag undgå den hårda tjänstebeskattningen genom att ta ut vinstmedel som utdelning istället för lön.³⁰ För att upprätthålla likformighet och rättvisa inför skattesystemet ansågs det

²³ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 17

²⁴ *Ibid*, s. 47

²⁵ *Ibid*, s.26

²⁶ *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*, Fi2016/03965/S1, s.1

²⁷ *Ibid*, s. 42

²⁸ För att vara ett fåmansföretag krävs det som huvudregel enligt 56 kap. 2 § IL att fyra eller färre delägare äger över 50 % av bolaget.

²⁹ Tjernberg, M., *Beskattnings av fåmansföretag*, 2006, s. 50

³⁰ Svensson, B., *Tretolv - varifrån och varthän?*, Skattenytt 2015, s. 579

krävas särskilda regler för fåmansföretagare som skulle bidra till att den progressiva skatten upprätthölls. 3:12-reglerna infördes därför i syfte att fånga upp den inkomst som härrör från arbete och härleda den till den skattesats som gäller för andra löneinkomster.³¹

I praktiken är det omöjligt att avgöra hur stor del av ett företags inkomst som faktiskt utgör kapitalavkastning varför de nuvarande 3:12-reglerna ställer upp ett så kallat *gränsbelopp* på vad som maximalt får anses utgöra normal kapitalavkastning.³² När detta beloppet är fastställt ska resterande del härledas till inkomstslaget tjänst.³³

Vid större kapitalvinster kan den så kallade *takregeln* bli tillämplig som innebär att en delägare inte ska beskattas i inkomstslaget tjänst för mer än 100 inkomstbasbelopp (6 250 000 kr för inkomståret 2018). Hänsyn tas till vinster som beskattats av delägaren eller närstående i inkomstslaget tjänst under de senaste fem åren.³⁴ Kapitalvinster utöver detta belopp beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital utan kvotering.³⁵ Anledningen till att takregeln infördes är att kapitalvinst inte ska beskattas som arbetsinkomst när vinsten är så stor att den uppenbarligen inte kan utgöra sparad arbetsinkomst.³⁶ Takbeloppet för utdelningar är satt till 90 inkomstbasbelopp, alltså 10 inkomstbasbelopp lägre än för kapitalvinst. Anledningen är att utdelningsregeln endast tar hänsyn till beskattningsåret i fråga och inte de föregående fem åren.³⁷

2.3 Förenklat räkneexempel på försäljning av kvalificerade andelar

Vi utgår från att en delägare i ett fåmansföretag säljer kvalificerade andelar för 1 000 000 kr. Aktiernas anskaffningsvärde uppgår till 100 000 kr och det sparade utdelningsutrymmet tillsammans med årets gränsbelopp uppgår till 300 000 kr.³⁸ Den totala kommunala skattesatsen uppskattas till 32 %.

³¹ Prop. 1990/91:54, om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m., s. 218

³² 57 kap. 10 och 11 §§

³³ 57 kap. 20 och 21 §§ IL

³⁴ 57 kap. 22 § 1 st IL

³⁵ Rydin, U. & Båvall, B., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2012, s. 355

³⁶ Prop. 1990/91:54, om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m., s.222

³⁷ Prop. 2011/12:1, *Budgetpropositionen för 2012 - Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor*, s. 432

³⁸ Om utdelningen understiger gränsbeloppet ett beskattningsår så ska mellanskillnaden upp till gränsbeloppet föras vidare till nästa beskattningsår. Detta kallas "sparat utdelnings utrymme". Se 57 kap. 13 § IL

Den skattepliktiga kapitalvinsten för delägaren blir då 900 000 kr (1 000 000 - 100 000). Eftersom kapitalvinst upp till gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital måste 300 000 kr kvoterats ned till 200 000 kr innan beskattning kan ske ($\frac{2}{3} \times 300\,000$). Att ta upp $\frac{2}{3}$ i inkomstslaget kapital blir detsamma som att beskatta vinsten upp till gränsbeloppet med 20 % ($\frac{2}{3} \times 300\,000 \times 30\% = 300\,000 \times 20\%$). Skatten i inkomstslaget kapital blir 60 000 kr. Den del av kapitalvinsten som går över gränsbeloppet, 600 000 kr (900 000 - 300 000), tas upp i inkomstslaget tjänst och beskattas med 32 %, vilket blir 192 000 ($0,32 \times 600\,000$). Dessutom ska det betalas statlig inkomstskatt med 20 % på den del som överstiger 455 300 kr, vilket blir 28 940 kr ($0,2 \times (600\,000 - 455\,300)$).³⁹ Sammanlagt betalar delägaren 220 940 kr i skatt i inkomstslaget tjänst (192 000 + 28 940). Om man lägger till den skatt som delägaren betalat i inkomstslaget kapital, blir den sammanlagda skattebördan 280 940 kr (220 940 + 60 000), vilket i detta exempel motsvarar en skattesats på 31,2 %.⁴⁰

Delägare som inte berörs av 3:12-reglerna beskattar hela kapitalvinsten på onoterade andelar med 25 %.⁴¹ Genom att använda samma siffror som ovan skulle skatten i detta fall bli 225 000 kr ($0,25 \times 900\,000$). Det kan konstateras att delägare med kvalificerade andelar måste betala mer i skatt än ägare vars andelar inte är kvalificerade.

3. Hur ett generationsskifte vanligtvis går till

3.1 Inledande avsnitt

Innan framställningen går över till att behandla 3:12-reglerna och deras verkan vid generationsskiften, är det nödvändigt att redogöra för vad ett generationsskifte är och hur ett sådant vanligtvis går till. Att som delägare sälja aktierna i ett verksamhetsbolag direkt till köparen är inget vanligt tillvägagångssätt eftersom ägaren i ett sådant scenario säljer kvalificerade andelar. Det finns andra tillvägagångssätt som innebär att delägaren kommer runt 3:12-reglerna och får en större nettovinst.

3.2 Vad är ett generationsskifte?

³⁹ 455 300 kr är det fastställda beloppet för statlig inkomstskatt för inkomstår 2018.

⁴⁰ Exemplet är en förenkling. I realiteten kan skattesatsen bli upp till 57 %.

⁴¹ 42 kap. 15 a § IL

Frågor som är relaterade till generationsskiften dyker vanligtvis upp förr eller senare i ägarledda familjeföretag. Ett generationsskifte påverkar de inblandade parternas framtida inkomster och frågor om hur ett skifte bör läggas upp är därför av stor betydelse för berörda parter levnadsvillkor och för deras möjligheter att förverkliga mål och ambitioner i livet.

Ett generationsskifte förutsätter att någon form av egendom överläts från en äldre generation till en yngre. Ett nära släktskap ska föreligga mellan överlåtaren och förvärvaren.⁴² Överlåtaren, förvärvaren och de arvsberättigade är i regel de parter som har ett direkt intresse av utfallet av ett generationsskifte. Vanligtvis är överlåtaren/överlåtarna föräldrar till förvärvaren men så behöver inte vara fallet. De arvsberättigade utgörs i ett sådant scenario av eventuella syskon, syskons barn och ingifta personer.⁴³

Vid ett generationsskifte aktualiseras även familjerättsliga frågeställningar. Om bolaget överläts till ett barn och det finns andra syskon inom familjen, kan dessa bli kompenserade på annat sätt. Formalia bör följas på ett tydligt sätt för att undvika framtida tvister när arv ska delas upp mellan de arvsberättigade. Frågor om hur överlåtarens framtida trygghet ska garanteras blir även aktuella. Det kan handla om hur skatter och andra utbetalningar i samband med skiftet ska finansieras av överlåtaren.⁴⁴

Om det finns flera arvingar till ägaren leder ett generationsskifte lätt till att det skapas en samäga där arvingarna gemensamt tar över bolaget från den äldre generationen. Ett samägande kan leda till framtida slitningar i delägarkretsen, inte minst då syskons ingifta kan ha synpunkter som påverkar släktens företagande. Det bästa generationsskiftet på sikt kan därför vara ett skifte som resulterar i att bolaget endast ägs av en person.⁴⁵

3.3 Vad är det som ska överlätas?

3.3.1 Inledande avsnitt

En verksamhet kan byta ägare på olika sätt. Vilken metod som är lämpligast att använda beror på i vilken rättslig form bolaget bedrivs och vad syftet med överlåtelsen är.⁴⁶ En

⁴² Nilsson, P., mfl., *Generationsskiften och blandade fång*, 2016, s. 16

⁴³ Ibid, s. 17

⁴⁴ Ibid, s. 16

⁴⁵ Rydin, U. & Båvall, B., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2012, s. 376

⁴⁶ Lodin S-O., mfl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 2017, s. 527

försäljning av ett företag kan ske antingen genom att aktierna i ett bolag överläts till köparen eller att själva innehållet "inkrålet" i bolaget överläts. Det finns även en möjlighet att förpacka de tillgångar som ska överlätas i ett nytt bolag för att sedan överlåta aktierna i det nya bolaget. Ett sådant förfarande brukar kallas för en paketering.

3.3.2 Inkråmsöverlåtelse eller andelsöverlåtelse?

De tillgångar och skulder som finns med i ett bolags balansräkning är inkråm i bolaget. Det kan exempelvis vara kundfordringar, varulager, inventarier och leverantörsskulder. Även andra delar av en verksamhet än de som finns med som en post i balansräkningen kan utgöra inkråm exempelvis kundregister, goodwill och avskrivna patent. Avtal och andra åtaganden såväl som den personal som arbetar i verksamheten kan också räknas in i inkrålet.⁴⁷ Om skulder och andra förpliktelser överläts så ses de som en del av förvärvarens ersättning för de överlåtna tillgångarna.⁴⁸

Andelsöverlåtelser tycks vara den vanligaste överlåtelsemetoden när det är fråga om ett aktiebolag som ska överlätas.⁴⁹ Om överlåtare avser att ta ut vinstmedlen är en andelsöverlåtelse oftast mer fördelaktig skattemässigt. Verksamhetens skattemässiga kontinuitet i bolaget bibehålls vilket är en av de viktigaste fördelarna med att sälja andelar istället för inkråm.

3.3.3 Paketering

Om det är ett aktiebolag som säljer andelar i ett bolag är försäljningen normalt sett skattefri p.g.a. reglerna om näringsbetingade andelar i 25 a kap. IL. Regleringen öppnar upp för en möjlighet att först paketera den verksamhet som ska överlätas i ett dotterbolag för att sedan sälja andelarna i dotterbolaget skattefritt. Skattefriheten förutsätter att villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse är uppfyllda och att skalbolagsreglerna inte är tillämpliga.⁵⁰ Om villkoren för en underprisöverlåtelse inte skulle vara uppfyllda skulle en paketering innebära uttagsbeskattning i enlighet med 22 kap. IL vilket skulle motverka syftet med paketeringsförfarandet, alltså att nå ett skattefritt upplägg.

3.4 Generationsskifte med hjälp av trädabolag

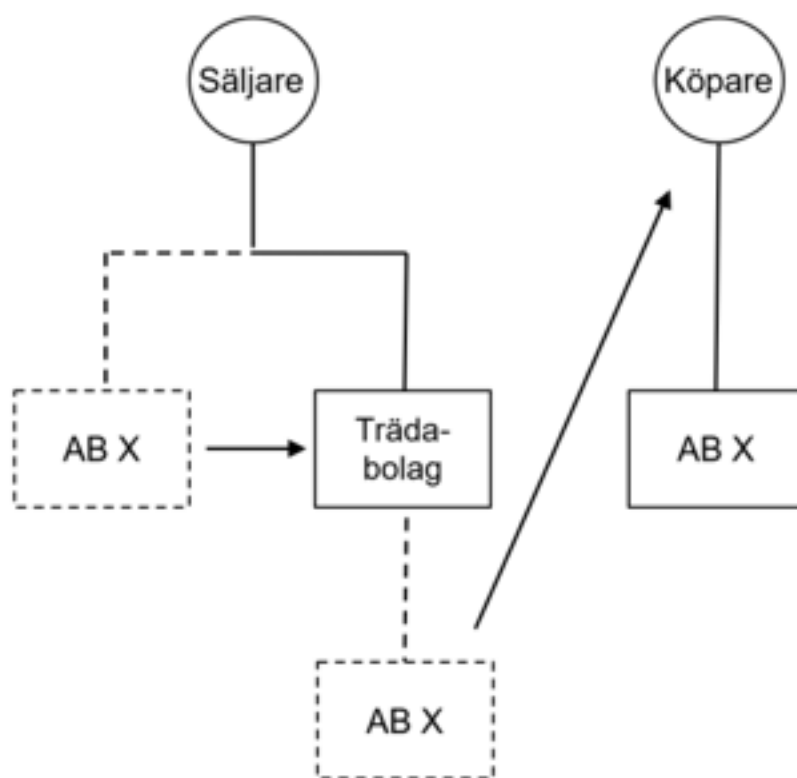
⁴⁷ Sandström, K., & Svensson, U., *Fåmansföretag - skatteregler och skatteplanering*, 2010, s. 311

⁴⁸ Lodin, S-O., mfl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 2017, s. 529

⁴⁹ Ibid, s. 531

⁵⁰ 25 a kap. 5 § och 23 kap. 9 § IL

Ett vanligt tillvägagångssätt vid ett ägarskifte är att genomföra förfarandet med hjälp av ett så kallat *trädabolag*.⁵¹ Den aktiva ägaren till det fåmansföretag där verksamheten bedrivs bildar i sådana fall ett nytt helägt bolag som är det bolag som kommer att kallas trädabolaget. Därefter överlåter ägaren andelarna i det ursprungliga fåmansföretaget till trädabolaget som i sin tur överlåter andelarna till en utomstående fysisk eller juridisk person som är den slutliga köparen. Se skissen nedan. Såväl överlåtelsen av andelarna till trädabolaget som överlåtelsen till den slutliga köparen kan ske skattefritt.⁵² Genom att överlåta verksamheten med hjälp av ett trädabolag kan den äldre generationen, överlåtaren, behålla det upparbetade kapitalet och på så sätt trygga sin framtida försörjning.⁵³



Vissa ägare kan redan ha organiserat en ägarstruktur där de själva äger ett holdingbolag som i sin tur äger verksamhetsföretaget. I dessa fall fungerar holdingbolaget som ett trädabolag och är alltså det bolag som överlåter andelarna i verksamhetsföretaget till köparen. Resultatet blir att den ursprungliga verksamheten ägs av köparen medan den ursprungliga ägaren endast har kvar sina andelar i trädabolaget som efter överlåtelsen av

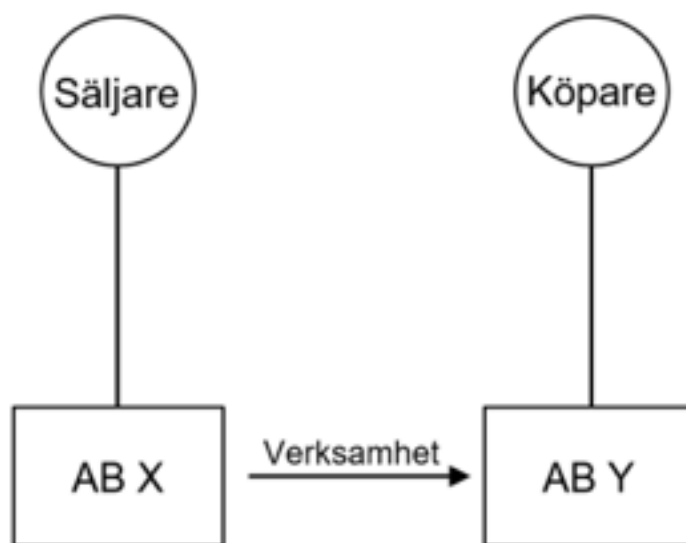
⁵¹ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 327

⁵² Se 23 kap., 24 kap. 13 och 14 §§, 25 a kap. 5 § samt 53 kap. IL.

⁵³ Attorps, K. & Svanfeldt, A., *Omstruktureringar och fåmansföretag*, SvSkT 2013:4, s. 336

verksamhetsföretaget huvudsakligen består av de vinstmedel som hörör från försäljningen. Även om ägaren till trädabolaget personligen förvaltar det kapital som finns i bolaget anses han näst intill aldrig vara aktiv i detta bolag till följd av förvaltningen.⁵⁴ Om ägaren vill ta ut dessa vinstmedel bör han ha i åtanke att andelarna är kvalificerade enligt 3:12-reglerna så länge som karenstiden fortfarande löper alternativt så länge rekvisitet samma eller likartad verksamhet är uppfyllt. Därefter kan ägaren plocka ut vinstmedlen till den skattesats som gäller för kapitalvinster i övrigt.

Om överlåtelsen ska ske genom en inkråmsöverlåtelse behöver inte ägaren till verksamhetsföretaget bilda ett nytt bolag. Det räcker med att han för över verksamheten till ett bolag som ägs av någon annan för att effekten ska bli densamma. Se skissen nedan. Vinstmedlen från försäljningen kommer att ansamlas i det säljande företaget som ägaren kan välja att plocka ut när han så önskar under samma förutsättningar som gäller för scenariot ovan.⁵⁵



3.5 Generationsskifte genom gåva

3.5.1 Inledande avsnitt

⁵⁴ Se bl. a. RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125, RÅ 2004 not. 162 och RÅ 2009 not. 68

⁵⁵ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 329

Ett alternativ till att genomföra ett generationsskifte med hjälp av ett trädablag är att överlåta aktierna i bolaget genom gåva. Ett sådant ägarskifte torde vara ett alternativ framförallt för mindre fåmansföretag där verksamheten bedrivs i ett direktägt företag.⁵⁶

Vid ett generationsskifte är det relativt vanligt att ersättningen för de överlåtna tillgångarna understiger dess marknadsvärde och det är inte alltid självklart att avgöra om överlåtelsen utgör ett köp eller en gåva. Om det föreligger en benefik avsikt betecknas överlåtelsen som ett blandat fång, dvs en del avser köp och en del avser gåva.⁵⁷ Sådana blandade överlåtelser behandlas vidare i avsnitt 3.5.4.

Normalt sett medför försäljningar skatteplikt. Gåvor däremot är undantagna från inkomstbeskattning enligt 8 kap. 2 § IL. Om en överlåtelse sker genom gåva inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation vid beräkningen av årets gränobelopp enligt den så kallade *kontinuitetsprincipen*.⁵⁸ Om det är kvalificerade andelar som överlåts till en ny ägare har HFD konstaterat att andelarna tappar sin karaktär som kvalificerade hos förvärvaren. Kontinuitetsprincipen gäller således inte i ett sådant fall.⁵⁹

3.5.2 Vad är en gåva?

Det finns ingen skatterättslig definition på vad som utgör en gåva. Därför används den civilrättsliga innebörden av begreppet även i skatterättsliga sammanhang. Innebörden av begreppet kan i vissa avseenden skilja sig åt beroende på vilken typ av skatt det gäller, men det finns vissa gemensamma villkor som måste vara uppfyllda i samtliga sammanhang.⁶⁰

En gåva måste medföra att en förmögenhetsöverföring sker till mottagaren. Överföringen ska genomföras frivilligt och det måste finnas en gåvoavsikt, vilket behandlas i avsnitt 3.5.3. Bedömningen av om en förmögenhetsöverföring har skett kan bli problematisk eftersom de skatterättsliga värderingsreglerna skiljer sig åt från de civilrättsliga. I dessa sammanhang börjar man med att göra en civilrättslig värdering av prestationen i fråga och om rättshandlingen då tycks medföra en förmögenhetsöverföring går man vidare och tillämpar de skatterättsliga värderingsreglerna.⁶¹ Om mottagaren av tillgången lämnar en

⁵⁶ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 339

⁵⁷ *Blandade fång* behandlas i avsnitt 5.4.3

⁵⁸ 57 kap. 11 § 3 st IL

⁵⁹ HFD 2016 ref. 20

⁶⁰ Nilsson, P., mfl., *Generationsskiften och blandade fång*, 2016, s. 21

⁶¹ *Ibid*, s. 22

annan tillgång i ersättning till överlåtaren som motsvarar samma värde så har ingen förmögenhetsöverföring skett. Transaktionen är då ingen gåva utan utgör snarare ett byte.⁶²

3.5.3 Gåvoavsikten

Gåvoavsikt föreligger om givaren har en avsikt att berika mottagaren ekonomiskt. Bland annat hur avtalet kommer till uttryck och om överföringen har skett i en "gåvomiljö" kan få stor betydelse i den subjektiva bedömningen.⁶³ Om en förmögenhetsöverföring sker frivilligt mellan närstående så presumeras gåvoavsikt normalt sett föreligga. Om givare och mottagare inte är närstående föreligger det istället en presumtion för att rättshandlingen vidtagits av affärsmässiga skäl.⁶⁴

Det saknar generellt sett betydelse om överlåtelseavtalet rubriceras som köp eller gåva.⁶⁵ Vid bedömningen av om gåvoavsikt föreligger kan dock avtalsbeteckningen ha betydelse i vissa fall eftersom den kan antas spegla syftet med överlåtelsen.⁶⁶

3.5.4 Blandade överlåtelser

Om en överlåtelse består av dels en benefik del där gåvoavsikt föreligger och dels en onerös del där gåvoavsikt saknas, ska överlåtelsen klassificeras som ett *blandat fång*.⁶⁷ För att veta hur stor del av överlåtelsen som är hänförlig till respektive del måste förhållandet mellan ersättningen och marknadsvärdet på tillgången beaktas.⁶⁸ Ersättning för en onerös del kan vara av olika slag. Gåvotagaren kan exempelvis betala ett kontant belopp, ta över ett betalningsansvar för givaren eller utfärda en vederlagsrevers till givaren. Om givaren förbehåller sig nyttjanderätt, avkastningsrätt eller annan förmån av egendomen så inskränker detta mottagarens förfoganderätt vilket gör att en sådan inskränkning är att jämföra med en ersättning.⁶⁹

⁶²Nilsson, P., mfl., *Generationsskiften och blandade fång*, 2016, s. 13

⁶³ Ibid, s. 36

⁶⁴ Ibid

⁶⁵ Se bl.a. RÅ 81 1:29 där överlåtelseavtalet rubricerades som ett fastighetsköp mellan närstående, men transaktionen ansågs utgöra gåva då ersättningen understeg taxeringsvärdet.

⁶⁶ Nilsson, P., mfl., *Generationsskiften och blandade fång*, 2016, s. 22

⁶⁷ Ibid, s. 59

⁶⁸ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s.84

⁶⁹ Nilsson, P., mfl., *Generationsskiften och blandade fång*, 2016, s. 23

Om en hel verksamhet bestående av lös egendom eller en verksamhetsgren ska överlåtas har det diskuterats om fångets karaktär i sin helhet ska klassificeras som antingen benefik eller onerös.⁷⁰ En sådan klassificering skulle följa av den så kallade *huvudsaklighetsprincipen* som gäller vid överlåtelse av fastigheter.⁷¹ I RÅ 2007 ref 50 ägde sökanden ett partsrederi som bestod av fiskefartyg. Fartygen hyrdes ut till ett av sökanden ägt bolag. Personen avsåg att, som ett led i ett generationsskifte, överlåta 50 % av aktierna i bolaget till sina barn genom gåva och sedan överlåta samtliga tillgångar och skulder i partsrederiet till bolaget. Den senare överlåtelsen skulle ske mot en ersättning som översteg det skattemässiga värdet för tillgångarna men understeg det marknadsmässiga värdet. HFD gjorde bedömningen att hela överlåtelsen skulle betraktas som onerös trots att ersättningen understeg marknadsvärdet.

Det bör vara ett relativt vanligt förekommande med blandade överlåtelser vid generationsskiften i fåmansföretag till skillnad mot hur det ser ut vid andra ägarskiften. Bland närstående torde det finnas en starkare välvilja och generositet.

4. Förutsättningarna för att falla inom 3:12-regelverket

4.1 Inledande avsnitt

För att 3:12-reglerna över huvudtaget ska vara aktuella för ett företag krävs det att två förutsättningar är uppfyllda.

1. Företaget är ett fåmansföretag
2. Andelarna som frambringat kapitalvinsten eller utdelningen ska vara kvalificerade

Om inte båda dessa förutsättningar är uppfyllda är inte 3:12-reglerna tillämpliga och det innebär att kapitalvinst och utdelning ska beskattas enbart i inkomstslaget kapital.⁷² Framställningen i kapitlet redogör för dessa två förutsättningar. I 57 kap. 5 § IL finns ett undantag som innebär att andelar som i realiteten uppfyller ovan nämnda förutsättning

⁷⁰ Nilsson, P., mfl., *Generationsskiften och blandade fång*, 2016, s. 75

⁷¹ Ibid, s. 59

⁷² 41 kap. 1 § IL

ändå avkvalificeras på grund av att utomstående aktörer innehar ett stort antal okvalificerade andelar. Denna undantagsregel behandlas i slutet av kapitlet.

4.2 Definitionen av ett fåmansföretag

4.2.1 Inledande avsnitt

57 kap. 3 § IL hänvisar till 56 kap. IL där det framgår att det finns tre definitioner av vad som anses utgöra ett *fåmansföretag*. Reglerna gäller även för utländska bolag.⁷³ Börsnoterade bolag är undantagna från fåmansföretagsreglerna enligt 56 kap. 3 § IL eftersom de redan är ”*underkastade sådan insyn och kontroll att det inte föreligger samma risk för missbruk som i mer renodlade fåmansföretag*”.⁷⁴ De måste även ta hänsyn till övriga aktieägare på ett sätt som gör dem mindre lämpade för regelverket. Privatbostadsföretag är undantagna av liknande skäl.⁷⁵

4.2.2 Huvuddefinitionen

Enligt huvuddefinitionen, som återfinns i 56 kap. 2 § 1 p. IL, är ett fåmansföretag ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där högst fyra delägare tillsammans äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna i bolaget. Enligt 56 kap. 5 § IL ska i detta avseende en person och hans närstående räknas som en enda delägare. Endast fysiska personer kan vara delägare i fåmansbolag.⁷⁶ Personen behöver inte nödvändigtvis äga andelarna direkt utan även indirekta innehav räknas in i bestämmelsen. Således omfattas även andelsinnehav i dotterbolag.⁷⁷ Det indirekta innehavet ska ske via en juridisk person, med undantag för ideella föreningar och stiftelser som normalt inte omfattas av reglerna i detta sammanhang. Om föreningen eller stiftelsen agerar som bulvan åt en huvudman i syfte att dölja huvudmannens innehav kan dock ett sådant indirekt innehav anses omfattas av bestämmelsen 56 kap. 5 § IL.⁷⁸ Delägaren ska *äga eller på liknande sätt inneha andelar* enligt 56 kap. 6 § IL, vilket innebär att exempelvis optionsrätter också skulle kunna omfattas av bestämmelsen.⁷⁹

⁷³ 2 kap. 2 § IL

⁷⁴ Prop. 1989/90:110, om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 602

⁷⁵ Lodin, S-O., mfl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 450

⁷⁶ 56 kap. 6 § IL

⁷⁷ Lodin, S-O., mfl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 2017, s. 452

⁷⁸ Prop. 1999/2000:15, *Slopade stoppregler*, s. 49

⁷⁹ RSV S 1999:21 s. 4

Tidigare lagstiftning krävde att andelarna innehades av *en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer* för att ett fåmansföretag eventuellt skulle föreligga. För att förenkla tolkningen av *ett fåtal* infördes en antalsangivelse i lagtexten som ansågs lämplig.⁸⁰

4.2.3 Den subsidiära definitionen

56 kap. 2 § 2 p. IL tar sikte på företag som har ett större antal ägare med ett utspritt röstinnehav och där företaget är uppdelat på flera olika verksamhetsgrenar som i praktiken fungerar som självgående fåmansföretag. Regeln förutsätter att en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten i bolaget och självständigt kan disponera över dess resultat. Så kan vara fallet vid ett stort aktieinnehav, men även slutande av avtal och liknande förfaranden kan innebära en sådan kontroll över bolaget som bestämmelsen förutsätter. Regeln syftar bland annat till att fånga upp de personer som bedriver egen verksamhet i aktiebolagsform och som utan regeln existens skulle kunna föra över sin verksamhet till ett aktiebolag med ett större antal ägare och ändå behålla inflytandet över sin egen verksamhet.⁸¹ Den subsidiära fåmansföretagsdefinitionen kommer sällan till praktisk användning i och med att det relativt höga kravet på de olika verksamhetsgrenarnas självständighet, som har utvecklats i praxis, är svårt att uppfylla.⁸²

4.2.4 Den utvidgade definitionen

Den tredje och sista definitionen av ett fåmansföretag regleras i 57 kap. 3 § 2 st. IL och innebär att delägare och deras närstående räknas som en enda delägare i det fall de själva eller närstående är eller har varit verksamma i betydande omfattning i företaget under de senaste fem åren.

Om företaget direkt eller indirekt, helt eller delvis, äger ett annat fåmansföretag omfattas även ett aktivt utövande i dotterbolaget av bestämmelsen.⁸³ I HFD 2017 ref. 1 prövades om delägare som är aktiva i det moderbolag som äger företaget i fråga omfattas av den utvidgade definitionen. HFD kom fram till att så inte var fallet. Från och med januari 2018 omfattas dock även aktivt utövande i företag som äger fåmansföretaget samt i andra fåmansföretag som ägs av samma företag som det ursprungliga fåmansföretaget ägs utav,

⁸⁰ Prop. 1999/2000:15, *Slopade stoppregler*, s.40

⁸¹ Prop. 1975/76:79, *om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.*, s. 71

⁸² SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 69, se RÅ 1978 1:52 och RÅ 1978 1:97

⁸³ 57 kap. 3 § 2 st. p. 1

alltså moderbolag och systerbolag.⁸⁴ Lagändringen genomfördes för att fler bolag inom samma koncern skulle omfattas av bestämmelsen vilket krävdes för att motverka nya kringgåenden av 3:12-regleringen.⁸⁵

Den utvidgade definitionen tar framförallt sikte på den situation då ett företag drivs gemensamt av ett stort antal delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget. Det är inte ovanligt att konsultverksamhet bedrivs på detta sätt.⁸⁶

4.3 Kvalificerad andel

4.3.1 Inledande avsnitt

Den andra förutsättning för att 3:12-reglerna ska vara tillämpliga som redogjordes för i inledningen av kapitel fyra är att delägaren innehar så kallade *kvalificerade andelar*. Enligt 57 kap. 4 § 1 st anses en andel kvalificerad om

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

Gemensamt för punkt ett och punkt två i 57 kap. 4 § 1 st är att de innefattar begreppet *närstående* samt rekvisiten *verksam i betydande omfattning* och *under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren*. Följande avsnitt ägnas åt dessa centrala rekvisit. En kort redogörelse av tillämpningsområdet för punkten två ges i avsnitt 4.3.5. Det är i den första punkten som uttrycket *samma eller likartad verksamhet*

⁸⁴ 57 kap. 3 § 2 st. p. 2 och 3

⁸⁵ Prop. 2017/18:8, *Justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen*, s. 8

⁸⁶ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s.70

påträffas. Innebörden av detta svårtolkade och för generationsskiften avgörande rekvisit behandlas i kapitel fem.

4.3.2 Närstående

Anledningen till att även närstående till den skattskyldige omfattas av 57 kap. 4 § IL är på grund av att de anses ha en intressegemenskap med den skattskyldige och kan företa rättshandlingar till fördel för den skattskyldige som normalt inte förekommer mellan två helt oberoende parter.⁸⁷ Dessutom är det svårt att hålla isär och kontrollera rättsligt relevanta transaktioner mellan parter i intressegemenskap, vilket försvårar den skattemässiga bedömningen.⁸⁸

Innebörden av begreppet närstående har kritiserats sedan begreppet infördes i lagen 1973. Olika utredningar har lagts fram med förslag till en snävare innebörd, men någon ändring av lagen har ännu inte genomförts.⁸⁹

Enligt 2 kap. 22 § 1 st. IL ska makar, föräldrar, mor- och farföräldrar, avkomlingar inklusive avkomlingars makar samt syskon inklusive syskons makar och avkomlingar, anses vara närstående till den skattskyldige. Enligt samma lagrum anses även dödsbon som den skattskyldiga personen själv eller någon av de närstående personerna är delägare i, omfattas av begreppet. Bestämmelserna om makar ska enligt 2 kap. 20 § IL tillämpas även på sambor om personerna i förhållandet antingen varit gifta eller om de har gemensamma barn. *Barn* och *avkomling* är inte synonyma begrepp eftersom barn enbart syftar på avkomling i första led medan avkomling tar hänsyn till efterkommande i alla led.⁹⁰ Eventuella styvbarn och fosterbarn räknas som avkomlingar.⁹¹ Vad som utgör *styvbarn* respektive *fosterbarn* är inte definierat i lagtexten. HFD konstaterade i 2014 ref. 26 att ett barn till den ena maken i ett samboförhållande utgör ett styvbarn till den andra maken. I fallet hade makarna även ett gemensamt barn varför de ansågs som gifta i skatterättsligt sammanhang.⁹²

⁸⁷ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s.75

⁸⁸ *Ibid*

⁸⁹ Appelberg, M., *Ensidiga närstående och fåmansföretag*, SvSkT 2012:67, s. 531

⁹⁰ *Ibid*, s. 535

⁹¹ 2 kap. 22 § 2 st. IL

⁹² 2 kap. 20 § IL

Nästa fråga är när ett närståendeskap till ett styvbarn eller ett fosterbarn upphör. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked konstaterat att ett styvbarnsförhållande inte bör upphöra så länge familjebildningen består.⁹³ Det saknar betydelse om underhållsskyldigheten gentemot styvbarnet inte längre föreligger. HFD har fastställt förhandsbeskedet.⁹⁴ Vad gäller fosterbarn tycks dock närståendeskapet upphöra när underhållsskyldigheten upphör.⁹⁵

Släktskap i rakt upp- och nedstigande led så väl som syskonskap består normalt så länge personerna lever och inga adoptionsbeslut fattas. Närståendeskapet till en person som är make eller sambo kan upphöra om äktenskapet/samboförhållandet avslutas. Eftersom det är möjligt att byta parter och skaffa barn med olika personer kan närståendekretsen vara mycket flexibel, inte minst då makars avkomlingar och makar till syskon omfattas av begreppet.⁹⁶

I gällande rätt förekommer även *ensidiga närstående*.⁹⁷ Ett ensidigt närstående innebär att A är närstående till B men B är inte närstående till A.⁹⁸ I två avgöranden från Kammarrätten var bolagsägarens morbror verksam i det aktuella bolaget. Domstolen konstaterade att bolagsägaren var närstående till morbrodern men morbrodern var inte närstående till bolagsägaren.⁹⁹ I en av de utredningar som nämndes ovan och som genomfördes i syfte att ändra innebörden av begreppet föreslogs att endast syskon under 18 års ålder skulle anses vara närstående.¹⁰⁰ En sådan lagändring skulle få effekten av att ett omyndigt syskon är närstående till ett myndigt men inte tvärt om vilket regeringen var kritisk till.¹⁰¹ Det tycks finnas en vilja att avveckla ensidiga närståenderelationer i lagstiftningen.¹⁰² Än så länge gäller dock den relativt vida definitionen av närståendebegreppet i 2 kap. 22 § IL.

4.3.3 Karenstiden

⁹³ SKN förhandsbesked, 2013-09-18, dnr 41/13-D

⁹⁴ HFD mål nr. 6973-13

⁹⁵ Rydén, U. & Båvall, B., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2012, s. 100

⁹⁶ Appelberg, M., *Ensidiga närstående och fåmansföretag*, SvSkT 2012:67, s. 537

⁹⁷ *Ibid*

⁹⁸ *Ibid*, s. 533

⁹⁹ Kammarrätten i Göteborg, 2008-12-10, mål nr. 2958-08 samt 2010-02-08, mål nr. 5229-09.

¹⁰⁰ SOU 1998:116, *Stoppreglerna*, s. 64

¹⁰¹ Prop. 1999/00:15, *Slopade stoppregler*, s. 48

¹⁰² Appelberg, M., *Ensidiga närstående och fåmansföretag*, SvSkT 2012:67, s. 544

Enligt 57 kap. 4 § 1 p. IL ska bedömningen av om en delägare eller någon närstående har varit aktiv i ett bolag ske dels genom beaktande av aktiviteten det aktuella beskattningsåret, men även under de fem tidigare åren. Anledningen till att det finns en karenstid i lagstiftningen är att delägaren inte ska kunna upphöra med sin verksamhet och omedelbart därefter kunna plocka ut vinster till en förmånlig beskattning.¹⁰³ Före 1996 var karenstiden satt till tio år, men i förenklingssyfte och för att det inte ansågs medföra någon större risk för skatteplanering sänktes gränsen till fem år.¹⁰⁴

Karenstiden börjar löpa från och med att delägaren och/eller närstående till delägaren upphör att vara verksam i bolaget eller i annat fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet eller, om fåmansföretaget har ägt andelar i ett annat fåmansbolag inom karenstiden, när det aktiva delägarskapet i detta företag upphör.¹⁰⁵ Ponera att en person är verksam i betydande omfattning i bolag X under 2018, men slutar att vara verksam i bolaget under 2019. Andelarna är då kvalificerade från 2020 till och med utgången av 2024.¹⁰⁶ År 2025 är andelarna inte längre kvalificerade.

4.3.4 Verksam i betydande omfattning

Kravet på att delägaren ska vara *verksam i betydande omfattning* i bolaget innebär att passiva delägare lämnas utanför 3:12-reglerna och beskattar istället utdelning och kapitalvinst helt och hållet i inkomstslaget kapital.¹⁰⁷

Svårigheten i begreppet är att tolka hur verksam en delägare behöver vara för att omfattningen ska anses vara betydande. I propositionen till lagen är det konstaterat att omfattningen är tillräcklig i det fall delägarens arbetsinsatser i företaget har stor betydelse för vinstgenereringen.¹⁰⁸ I större företag räknas företagsledare och andra likvärdiga tjänstemän in i denna skara. Om företaget är mindre blir arbetsledare viktiga för vinstgenereringen, men även andra anställda som inte sitter på en särskild ledartitel kan räknas in i samma indelningsgrupp. Det senare gäller framförallt i det fall då flera delägare anses bedriva verksamheten gemensamt.¹⁰⁹ Så kan vara fallet om verksamheten bygger på

¹⁰³ Prop. 1996/97:45, *Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag*, s. 44

¹⁰⁴ Ibid

¹⁰⁵ 57 kap. 4 § 1 st p. 1 och p. 2 IL

¹⁰⁶ 57 kap. 6 § IL

¹⁰⁷ 41 kap. 1 § IL

¹⁰⁸ Prop. 1989/90:110, *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*, s. 703

¹⁰⁹ Ibid

delägarnas personliga arbetsinsatser, exempelvis i konsultföretag.¹¹⁰ I propositionen framhålls vidare att *”det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.”*¹¹¹

I RÅ 1993 ref. 99 och RÅ 2010 ref. 102 bedrev flera delägare verksamhet gemensamt och antogs var och en ha haft en liten betydelse för vinstgenereringen. HFD gjorde dock bedömningen att verksamhet i betydande omfattning förelåg för delägarna då det ansågs underlätta tillämpningen av den utvidgade fåmansdefinitionen. HFD:s avgöranden går att tolka som att det inte är ett nödvändigt krav att varje delägare på egen hand har bidragit till en stor del av företagets vinstgenerering för att rekvisitet ska vara uppfyllt. Däremot ska arbetstiden ha haft betydelse för bolagets intäkter och det ska finnas en relativt tydlig koppling mellan delägarens arbetsprestation och bolagets vinster.¹¹²

I HFD 2018 ref. 31 konstaterar HFD att en person kan vara verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag utan att ha en faktisk anställning i företaget. I fallet hade personen i fråga en anställning hos ett bolag som tillhandahöll rådgivningstjänster åt andra bolag och inom ramen för denna anställning utförde tjänster för fåmansbolaget. HFD konstaterade att han var verksam i betydande omfattning i fåmansbolaget genom sin anställning i rådgivningsbolaget.

4.3.5 Det indirekta innehavet i paragrafens andra punkt

Punkten två i 57 kap. 4 § IL tar sikte på situationen då ett fåmansbolag direkt eller indirekt har ägt eller äger andelar i ett annat fåmansbolag som delägaren till det förstnämnda fåmansföretaget är aktiv i. Regeln finns till för att motverka att delägare startar dotterbolag till sina fåmansbolag som de är aktiva i och som de istället för att ta ut tjänsteinkomst ifrån, tar ut kapitalvinst ifrån via moderbolaget. Innan regeln infördes fanns det en möjlighet att lämna utdelning från dotterbolag till moderbolag och sedan vidare som kapitalvinst till delägaren själv. På detta sätt undvek delägare 3:12-reglerna och kunde plocka ut all inkomst, som egentligen härrörde från arbete i dotterbolaget, som kapitalvinst

¹¹⁰ Nilsson, P., mfl., *Generationsskiften och blandade fång*, 2016, s. 195 och RSV S 2001:19

¹¹¹ Prop. 1989/90:110, *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*, s. 703

¹¹² SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s.74

från moderbolaget.¹¹³ Det behöver nödvändigtvis inte vara ett dotterbolag som delägaren är verksam i även om det vanligtvis är så. Det räcker med att ägarföretaget innehar enstaka andelar i ett annat fåmansföretag där delägaren är verksam för att regeln ska vara tillämplig och andelarna kvalificerade.¹¹⁴

4.4 Utomståenderegeln

3:12-reglernas schablonmässiga konstruktion kan leda till att sådana inkomster som inte utgör arbetsinkomster blir beskattade i inkomstslaget tjänst som förvärvsinkomst. För att undvika detta har det införts en särskild begränsningsregel i 57 kap. 5 § IL, den så kallade *utomståenderegeln*, som avkvalificerar andelar trots att förutsättningarna för kvalifikation egentligen är uppfyllda. Det utomstående innehavet ska gälla för det företag som den aktiva verksamheten utövas i och ska ha förelegat under de fem föregående åren.¹¹⁵ Vad som menas med utomstående stadgas i paragrafens tredje stycke. Lite förenklat är fysiska personer som direkt eller indirekt äger kvalificerade andelar i bolaget eller i annat fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det förstnämnda, inte utomstående. Resterande delägare anses vara utomstående under förutsättning att omfattningen på andelsinnehavet är betydande.

Enligt propositionen till lagen är risken för omvandling av arbetsinkomst till kapitalinkomst mindre om minst 30 % av andelarna ägs av utomstående.¹¹⁶ Eftersom även de utomstående passiva ägarna har rätt till utdelning och kapitalvinst blir de aktiva delägarnas del av utdelningen och kapitalvinsten vanligtvis mindre än om de istället gör ett löneuttag. Propositionen ger inget svar på hur stort ett utomstående innehav måste vara för att anses vara av betydande omfattning, men enligt praxis går gränsen vid 30 %.¹¹⁷

¹¹³ Prop. 1995/96:109, *Skattelättnad för riskkapital, m.m.*, s. 68

¹¹⁴ Lodin, S-O., mfl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 2017, s. 458

¹¹⁵ I RÅ 2001 ref 37 konstaterade HFD att ett utomstående innehav inte nödvändigtvis behöver ha förelegat under hela femårsperioden för att utomståenderegeln ska vara tillämplig, utan att en bedömning ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. I senare rättsfall, bland annat i RÅ 2008 ref. 58 och i HFD 2012 not 52 hade de utomstående ägandet inte förelegat under hela femårsperioden och där gjordes domstolen bedömningen att sådana omständigheter som skulle kunna göra att utomståenderegeln ändå är tillämplig inte förelegat. De senare avgörandena talar för en strängare syn på att femårskarensen ska upprätthållas. Syftet med femårskarensen är enligt proposition 1989/90:110, s.704, att *"hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller reavinst efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner"*.

¹¹⁶ Prop. 1989/90:110, *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*, s. 468

¹¹⁷ Se bl.a. RÅ 2009 ref. 53, RÅ 2007 not. 2 och RÅ 2012 not. 52

Den aktiva delägaren måste kunna visa att utomstående äger andelar i betydande omfattning i bolaget samt att det inte föreligger några särskilda skäl som gör att utomståenderegeln av den anledningen inte är tillämplig.¹¹⁸ Enligt förarbetena föreligger särskilda skäl vid successiv utförsäljning av aktier, vid förekomst av aktier som ger olika utdelning, vid konvertibla skuldebrev samt vid options- och terminsavtal avseende bolagets aktier.¹¹⁹ I RÅ 2009 ref. 53 ansåg HFD att det inte finns anledning att vidga tillämpningsområdet för vad som ska anses utgöra särskilda skäl i förhållande till de exempel som framgår i propositionen.

För att utomståenderegeln ska vara tillämplig krävs det vidare att den utomstående har rätt till utdelning. Det framgår dock inte i lagtexten i vilken omfattning den utomstående ska ha en sådan rätt. I en situation då ägandet exempelvis inte uppgår till 30 % men rätten till utdelning överstiger 30 % är en intressant fråga huruvida det är möjligt att göra en avvägning. Ordalydelsen i lagtexten sätter inte upp något hinder för en sådan avvägning. Frågeställningen tycks inte vara besvarad i praxis.¹²⁰

5. Samma eller likartad verksamhet

5.1 Inledande avsnitt

I bedömningen kring om rekvisitetet verksam i betydande omfattning i 57 kap. 4 § 1 p. IL är uppfyllt likställs det aktiva delägarskapet i bolaget med aktivt delägarskap i annat bolag under förutsättning att bolagen bedriver *samma eller likartad verksamhet*. Detta gäller bara vid tillämpningen av första punkten i 57 kap 4 § IL och således inte när det kommer till indirekt ägda bolag som omfattas av den andra punkten i paragrafen. Tolkningen av samma eller likartad verksamhet är viktig vid generationsskiften eftersom innebörden av begreppet är avgörande för om den överlåtande ägaren har kvalificerade andelar eller inte. Begreppet är svårtolkat och därför måste vägledning hämtas från praxis. Man brukar tala om att ett bolag vars andelar är kvalificerade kan "smitta" ett annat bolag så att det senare bolaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet som det förra. Hur denna smittan kan överföras redogörs för nedan. Först presenteras en kort bakgrund till begreppet samt vissa förutsättningar som måste vara uppfyllda.

¹¹⁸ Prop. 1989/90:110, om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 468

¹¹⁹ Ibid

¹²⁰ Nilsson, P., & Bartels, K., *Utomståenderegeln - ett svårtillämpat undantag från 3:12-reglerna*, SvSkt 2014:9, s. 690

5.2 Bakgrunden till begreppet samt kravet på aktivitet inom karenstiden

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet infördes för att det annars skulle vara möjligt att flytta verksamheten mellan olika bolag och i samband med detta spara arbetsinkomsten i ett bolag där ingen verksamhet längre bedrivs.¹²¹ Lagrådet påpekade i samband med införandet av lagen år 1990 att det är *”en förutsättning för förlängning att det finns en kontinuitet i den meningen att den som är verksam i det senare företaget tidigare skall ha varit verksam i den skattskyldiges eget företag”*.¹²² Verksamheten i det bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet skulle dessutom enligt då gällande lagstiftning ha påbörjats innan det ursprungliga bolagets karenstid löpt ut.¹²³ Genom en lagändring 1995 försvann det senare kravet i lagtexten vilket skapade en osäkerhet kring om det fanns en möjlighet att avsluta en verksamhet och sedan påbörja verksamheten i ett nytt bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, efter att karenstiden löpt ut. Ett sådant förfarande skulle innebära att andelarna i det ursprungliga bolaget kvalificeras på nytt trots att ingen verksamhet bedrivits i företaget på flera år. Skatterättsnämnden konstaterade i ett förhandsavgörande att en delägare som upphört att vara aktiv inte innehar kvalificerade andelar efter att karenstiden löpt ut och att 3:12-reglerna således inte är tillämpliga. Eftersom reglerna inte är tillämpliga finns det heller ingen risk för att regelverket kringgås.¹²⁴

5.3 Innebörden av samma eller likartad verksamhet enligt praxis

5.3.1 Inledande avsnitt

Det följer av de rättsfall som redogörs för nedan att HFD har gett begreppet samma eller likartad verksamhet en relativt omfattande innebörd. Istället för att utgå från en bokstavlig tolkning av begreppet, har domstolen i flera fall tagit utgångspunkt i syftet med bestämmelsen och därefter avgränsat tillämpningsområdet.¹²⁵

5.3.2 Överföring av materiella och finansiella tillgångar

¹²¹ Prop. 1989/90:110, om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 703

¹²² Ibid, s. 704

¹²³ Ibid

¹²⁴ SKN förhandsbesked, 2013-06-13, dnr 131-360656-13/111

¹²⁵ SOU 2016:75, Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag, s. 319

I RÅ 1997 ref. 48 I avsåg ett fåmansföretag, vars andelar var kvalificerade, att överlåta en aktiepost i ett börsnoterat bolag till ett nybildat bolag. I det nybildade bolaget avsåg inga delägare att vara aktiva varför andelarna i det nya bolaget endast kunde kvalificeras om bolaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som det överlåtande fåmansföretaget. HFD ansåg att det nybildade bolagets verksamhet skulle bestå av *”innehav och förvaltning av en värdemässigt betydande aktiepost vars innehav varit betingat av [det överlåtande företagens] verksamhet”* samt att *”det får antas att anknytningen mellan aktieinnehavet och [det överlåtande företagens] rörelse kommer att bestå efter aktieöverlåtelsen”*. Därav ansågs det förvärvande bolaget bedriva samma eller likartad verksamhet som det överlåtande fåmansföretaget.

I RÅ 1997 ref. 48 II var omständigheterna likartade men i detta fall avsåg överlåtelsen en fastighet som efter överlåtelsen skulle fortsätta att användas i det överlåtande företags verksamhet. HFD ansåg att det nya bolagets verksamhet skulle komma att avse innehav och förvaltning av fastigheten och eftersom fastigheten skulle fortsätta att användas i det överlåtande bolagets verksamhet gjorde HFD bedömningen att samma eller likartad verksamhet förelåg.

Fallen talar för att det inte är nödvändigt att en del av den egentliga verksamheten har flyttats till ett nytt bolag för att detta bolag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet som det överlåtande bolaget. Det är tillräckligt att tillgångar av betydande värde har överförts samt att det förvärvande bolagets nya innehav hör samman med den verksamhet som bedrivs i det överlåtande företaget.¹²⁶ Det räcker inte med en ägaridentitet utan det måste även finnas ett konkret verksamhetssamband.¹²⁷ Domstolen bekräftar även detta förhållningssätt i RÅ 1999 ref. 28 som redogörs för nedan.

5.3.3 Liknande verksamheter till karaktär

I RÅ 1999 ref. 28 ansåg HFD att villkoret om samma eller likartad verksamhet inte var uppfyllt. I detta fall tillämpade domstolen bestämmelsen mer restriktivt än vad ordalydelsen kan tänkas ge uttryck för då bolagen till sin karaktär bedrev likartade verksamheter (finansiell rådgivning i det ena bolaget och fondförvaltning i det andra).¹²⁸

¹²⁶ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 303

¹²⁷ Tjernberg, M., *Omstrukturreglernas förhållande till 3:12-bestämmelserna för fåmansföretag*, Skattenytt 1999, s. 498.

¹²⁸ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 304

Som motivering till domslutet uttalade domstolen att bestämmelsen ”i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.” Det räcker alltså inte att företagen bedriver likartade verksamheter till sin karaktär om någon verksamhet faktiskt inte har förts över mellan bolagen. Som alternativ till en verksamhetsöverföring kan förekomsten av likartat samband motivera att samma eller likartad verksamhet uppfylls. Ett exempel på vad som skulle kunna utgöra likartat samband är sådana överföringar som förekom i RÅ 1997 ref 48 I och II.¹²⁹

Gemensamt för RÅ 1997 ref. 48 I och II samt RÅ 1999 ref. 28 är att domstolen har ett öppet förhållningssätt till vilken typ av tillgång det är som har överförts mellan bolagen så länge det har skett en faktisk överföring.

I RÅ 2007 not. 66 bekräftar HFD att en likhet mellan bolagens verksamheter till karaktär saknar betydelse i bedömningen av om samma eller likartad verksamhet föreligger. I fallet var frågan om ett franchisegivarbolag som ägde varumärket i fråga, bedrev samma eller likartad verksamhet som det franchisetagarbolag som sålde och monterade produkterna. Sökanden var verksam i franchisetagarföretaget där han ägde samtliga aktier. Han innehade även andelar i franchisegivarbolaget. Skatteverket menade att det förhållandet att personen ägde andelar i båda bolagen samt att bolagen hade ett franchisesamarbete, innebar att ett sådant betydande samband förelåg att kravet på samma eller likartad verksamhet var uppfyllt. HFD gjorde dock bedömningen att så inte var fallet med motiveringen att någon verksamhet inte överförts mellan bolagen. Det hade heller inte framkommit några omständigheter i fallet som tydde på att något likartat samband förelåg mellan bolagen.¹³⁰

5.3.4 Det indirekta innehavet

I RÅ 2005 ref. 3 var en fysisk person ägare till dels ett fastighetsbolag samt ett annat bolag där delägaren inte bedrev verksamhet. Andelarna i fastighetsbolaget var kvalificerade. Delägaren avsåg att överföra fastigheter till ett nytt bolag som ägdes av det bolag där ingen verksamhet bedrevs. Frågan uppkom om andelarna i det sistnämnda bolaget,

¹²⁹ SOU 2016:75, Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag, s. 304

¹³⁰ Se RÅ 1999 ref. 28

moderbolaget, skulle anses vara kvalificerade på grund av att det nybildade dotterbolaget bedrev samma eller likartad verksamhet som fastighetsbolaget. Skatterättsnämnden och HFD ansåg att andelarna inte var kvalificerade i och med att det är fråga om ett indirekt innehav som regleras i 57 kap. 4 § 2 p. där inget utrymme ges för någon bedömning av samma eller likartad verksamhet.

Fallet förtydligar att andelar i ett moderbolag inte kvalificeras om ett bolag säljer direkt till ett dotterbolag utan att gå via moderbolaget.¹³¹

5.3.5 Kapitalförvaltande verksamheter

De så kallade *Trädadomarna*, RÅ 2010 ref. 11 I-V ifrågasatte den tidigare spridda uppfattningen om att det var möjligt att flytta över verksamheten till ett nytt bolag och samtidigt låta ansamlade vinstmedel från verksamheten ligga ”i träda” i det ursprungliga verksamhetsbolaget. RÅ 2010 ref. I, III och V har gemensamt att de rör den situation då vinstmedel eller kapital har avskiljts från det bolag där verksamheten bedrivs. I RÅ 2010 ref II och IV är situationen en annan. I dessa fall överfördes all verksamhet förutom den fastighet i vilken rörelsen bedrevs till ett annat bolag. Framställningen nedan är uppdelad så att de fall där vinstmedel eller kapital har överförts till en nytt bolag presenteras först. Sedan redogörs för de fall som resulterat i en faktisk uppdelning av den samlade tillgångsmassan i ytterligare ett bolag.

I RÅ 2010 ref. 11 I ägde en person samtliga aktier i ett holdingbolag som i sin tur ägde aktier i ett konsultbolag där personen var aktiv. Personen avsåg att avskilja de vinstmedel som upparbetades i konsultbolaget genom att lämna utdelning till ett nytt helägt bolag som sedan skulle förvalta vinstmedlen. Skatterättsnämnden ansåg att den verksamhet som tidigare bara bedrivits i konsultbolaget skulle fortsätta men delas upp på ännu ett bolag. Konsultbolaget skulle stå för konsultverksamheten medan det nya bolaget skulle ägna sig åt förvaltning av kapital. Skatterättsnämnden menade att *”[Det ska inte] vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter”*. HFD höll med Skatterättsnämnden och konstaterade att samma eller likartad verksamhet förelåg mellan konsultbolaget och det kapitalförvaltande bolaget.

¹³¹ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 306

I RÅ 2010 ref 11 III bedrev en person konsultverksamhet i ett helägt bolag. Bolaget avvecklades för en kort period för att sedan tas upp igen. Personen övervägde då att överföra konsultverksamheten till ett nytt bolag. HFD ansåg att bolaget under den vilande perioden förvaltade det upparbetade kapital som konsultverksamheten frambringt innan avvecklingen och att en del av den ursprungliga verksamheten således fortsatt att bedrivas i bolaget. Vidare menade HFD att den konsultverksamhet som avsågs bedrivas i det nya bolaget var knuten till den fysiska personen i fråga genom humankapital, branschkunskaper och affärskontakter. Genom att påbörja verksamheten i nytt bolag skulle därför en del av konsultverksamheten anses överförd och bolagen komma att bedriva samma eller likartad verksamhet.

Fallet vidgar synen på verksamhetsöverföring ytterligare och tydliggör att det inte behöver ha förts över några materiella tillgångar för att verksamhet ska anses ha överförts.¹³² I detta fall var det tillräckligt att affärskontakter och branschkunskap fördes över.

I RÅ 2010 Ref. 11 V skulle ett moderbolag, där ägaren var verksam, avyttra andelarna i ett dotterbolag externt. Innan den externa försäljningen ägde rum skulle andelarna först avyttras till underpris till ett nytt bolag som ägdes av samma person som de förstnämnda bolagen. På grund av att avyttringen först gjordes till det nya bolaget och sedan till en extern köpare ansågs det nya bolaget bedriva samma eller likartad verksamhet som moderbolaget. Situationen skiljer sig från RÅ 2010 ref 11 I och RÅ 2010 ref 11 III främst av den anledningen att kapital som avskiljts och ansamlats i det nya bolaget även fortsättningsvis skulle användas i den verksamhet som bedrevs i moderbolaget. Det nya bolagets verksamhet kom således att avse utlåning av kapital.

Avgörandena vidgar tolkningsutrymmet av samma eller likartad verksamhet ytterligare. Det räcker med att upparbetade vinstmedel har överförts från ett fåmansföretag till ett annat för att det förra ska anses ha smittat det senare.

I RÅ 2010 ref 11 II och IV överfördes verksamheten till ett annat bolag där ägarna avsåg att vara aktiva. Den fastighet där verksamheten bedrevs fanns dock kvar i det överlåtande bolaget. Det överlåtande bolaget upplät sedan fastigheten till verksamhetsbolaget så att

¹³² Se även HFD 2013 ref. 35

fastigheten kunde fortsätta att användas i rörelsen. I båda fallen ansågs samma eller likartad verksamhet föreligga mellan bolagen.

Genom RÅ 2010 ref II och IV blev det klarlagt att ägarens aktivitet i verksamhetsbolaget även kan smitta bakåt. Detta torde knappast ses som särskilt förvånande eftersom det främst var denna bakåtsmitta som lagstiftaren ville komma åt vid tillkomsten av den ursprungliga lagtexten.¹³³

5.3.6 Kapitalförvaltande verksamheter som för vidare smittan i ytterligare led

I HFD 2012 not. 63 ägde två personer hälften var av aktierna i bolag X som i sin tur ägde en del av aktierna i bolag Y innan dessa såldes till en extern köpare. Vederlaget skulle delvis ske i form av en tilläggsköpeskilling till X under förutsättning att de båda personerna fortsatte sina anställningar i Y. Aktierna i X var kvalificerade eftersom personerna var aktiva i Y. Personerna avsåg att bilda var sitt bolag och överlåta sina andelar i X till de nya bolagen. Personerna avsåg inte att vara aktiva i de nybildade bolagen. Frågan var om andelarna i dessa nya bolag skulle vara kvalificerade. HFD ansåg att X genom försäljningen av aktierna i Y, tillgodogjort sig kapital som upparbetats i Y och som kunde hänföras till personernas arbetsinsatser i det bolaget. Y ansågs därför ha smittat X. När aktierna i X överläts till de nya bolagen fördes kapital från försäljningen av Y vidare till dessa bolag vilket gör att även dessa bolag smittades enligt HFD:s bedömning.

5.3.7 Ren överföring av kapital

I HFD 2012 ref. 67 I ägde en fysisk person ett företag, X, med ett dotterbolag, Z. Den fysiska personen hade varit verksam i dotterbolaget, men sålde sedan detta till en extern köpare. Vinstmedlen från försäljningen förvaltades därmed av X. Den fysiska personen startade sedan ett nytt bolag, W, som fick köpa aktier i X till underpris. W köpte sedan ett nytt bolag, Y, där den fysiska personen var verksam. Både aktieägartillskott och lån lämnades från W till Y. Frågan i målet var om aktierna i X var kvalificerade på grund av att samma eller likartad verksamhet förelåg. Skatterättsnämnden konstaterade att de vinstmedel som genererats i Z då den fysiska personen fortfarande var verksam där, hade förts över till X i samband med försäljningen av Z. När X sålde aktier till W till underpris, fördes vinstmedel som upparbetats i Z vidare till W som sedan förde vidare dessa till Y.

¹³³ Asklöf, S. & Zinders, R., *Trädadomarna - konsekvenser och fallgropar*, SvSkT 2011:1, s. 58

HFD höll med Skatterättsnämnden och gjorde bedömningen att X och Y skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

I flera av de fall som redogjorts för ovan fortsatte verksamheten att bedrivas i ett bolag medan den kapitalförvaltande verksamheten bedrevs i ett annat. Vad som bland annat skiljer detta fallet från tidigare fall är att verksamheten i det ursprungliga verksamhetsbolaget hade upphört innan de senare transaktionerna inträffade. Andelarna i det kapitalförvaltande bolaget, X, fortsatte att vara kvalificerade även efter att aktiviteten i Z upphörde på grund av att karenstiden hade börjat löpa. Om aktiviteten hade återupptagits i ett annat bolag så hade karenstiden avbrutits och andelarna i X förblivit kvalificerade. I ett sådant fall skulle den verksamhet som bedrivits i Z ansetts ha delats upp i en kapitalförvaltande verksamhet, inom ramen för X, och en egentlig verksamhet som överförts till det förvärvande verksamhetsföretaget. Den verksamhet som påbörjades i Y omfattas inte av denna situation då Y bedrev verksamhet av annat slag än den som bedrevs i Z.¹³⁴

Fallet talar för att ren överföring av kapital medför att det förvärvande bolaget blir smittat, vilket skiljer sig till viss del från Trädadomarna, RÅ 2010 ref 11 I-V, som kan anses ha innefattat en verksamhetsöverföring.¹³⁵

5.3.8 Kravet på ägarsamband

I HFD 2012 ref. 67 II skulle den verksamhet som bedrevs av två fysiska personer i bolag X överlåtas till ett annat bolag som sedan skulle fusioneras med fåmansföretaget Y. I samband med försäljningen sålde X även den fastighet som verksamheten bedrevs på till Z som tillhörde samma koncern som Y. Delägarna i X hade inget ägarintresse i varken Y eller Z, men var efter verksamhetsöverlåtelsen anställda i Y. Frågan i målet var om andelarna i X skulle anses vara kvalificerade trots att något ägarsamband mellan X och Y inte förelåg. HFD gjorde bedömningen att andelarna inte skulle anses vara kvalificerade med motiveringen att den aktuella bestämmelsen enligt dess syfte tar sikte på fall där delägaren eller någon närstående ska fortsätta att vara delägare även i det förvärvande bolaget.¹³⁶

¹³⁴ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 315

¹³⁵ Ibid, s. 304

¹³⁶ I detta fallet förelåg det inte några omständigheter som skulle tala för att villkoret om samma eller likartad verksamhet var uppfyllt trots att ett ägarsamband inte förelåg. Ett exempel på vad som skulle kunna utgöra en sådan omständighet är om det överlåtande företaget har rätt till tilläggsköpeskilling pga. delägarnas fortsatta aktivitet i det överlåtna företaget. Se SOU 2016:75 s. 316

5.3.9 Sammanfattning av rättsläget

HFD har genom sina avgöranden i praxis vidgat synsättet på när en verksamhetsöverföring ska anses ha skett. Det kan konstateras att det inte ska vara möjligt att kringgå regelverket genom att göra en verksamhetsöverföring till ett av samma person eller av närstående ägt bolag samtidigt som verksamheten fortsätter att bedrivas. Om ett bolag förvaltar vinstmedel som genererats i ett annat bolags verksamhet innebär det att en del av det senare bolagets verksamhet har överförts till det förra och att verksamhetsbolaget har smittat det kapitalförvaltande bolaget. Det smittade kapitalförvaltande bolaget kan sedan föra vidare smittan till ytterligare bolag. Att överförda tillgångar fortsättningsvis används i det överlåtande bolagets verksamhet är inte en nödvändighet och heller inget hinder för att villkoret om samma eller likartad verksamhet ska anses vara uppfyllt. Domstolen har ansett att bestämmelsen är tillämplig då en delägare upphört med sin verksamhet och fört över vinstmedel till andra bolag för att slutligen, i ett nytt bolag, påbörja verksamhet av annan karaktär. Gemensamt för samtliga fall då samma eller likartad verksamhet anses föreligga är att delägaren och/eller någon närstående har ett ägarintresse i de bolag som jämförs med varandra. HFD har i sina avgöranden tillmätt uttalanden i förarbetena samt syftet med lagtexten mycket stor betydelse.¹³⁷

Bestämmelsen är inte tillämplig för ett moderbolag om överföringen sker direkt till dotterbolaget utan att passera moderbolaget eftersom denna situation omfattas av 57 kap. 4 § 2 p. där inget krav på samma eller likartad verksamhet föreligger. Vidare kan det konstateras att det är omotiverat att tolka samma eller likartad verksamhet till sin ordalydelse eftersom likheter till verksamheters karaktär saknar betydelse.

5.3.10 Reflektioner kring om lån kan smitta m.m.

Det saknar betydelse i vilken form vinstmedel förs över mellan bolag för att smittan ska anses överförd. I den praxis som är relevant för tolkningen av samma eller likartad verksamhet har vinstmedel överförts genom utdelning, försäljning av aktier till underpris, försäljning av aktier till utomstående till marknadspris, inlösen av aktier, likvidation av bolaget samt aktieägartillskott. I RÅ 2010 ref. 11 V och HFD 2012 ref. 67 I lånade det kapitalförvaltande bolaget ut vinstmedel till verksamhetsbolaget. I det förstnämnda fallet

¹³⁷ Tjernberg, M., *Av HFD avgjorda mål om samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2013, s. 57

gick det att härleda det utlånade kapitalet till den koncern som låntagaren ingick i . I det senare fallet kombinerades utlåningen med ett aktieägartillskott.

Det har tidigare varit oklart vilken betydelse själva utlåningen i sig har vid bedömningen av om samma eller likartad verksamhet föreligger.¹³⁸ Skatterättsnämnden har nyligen i ett förhandsbesked konstaterat att förekomsten av ett lån innebär att det mottagande bolaget bedriver samma eller likartad verksamhet som det givande bolaget.¹³⁹ Som motivering anförde nämnden att ett lån kan bidra till att vinstgenereringen ökar i det mottagande bolaget vilket i sin tur möjliggör utdelning. En ledamot var dock skiljaktig och konstaterade att lån inte innebär att en förmögenhetsöverföring har skett samt att lån i sig inte skapar utrymme för utdelning hos mottagaren. Vidare menade ledamoten att ett lån inte innebär att en verksamhet delas upp vilket 57 kap. 4 § 1 p. syftar till att hindra. Ledamoten motiverade även sin skiljaktiga mening genom att framhålla att lån bör ses som vilken transaktion som helst och bör inte, så länge transaktionen sker på marknadsmässiga villkor, innebära att kravet på samma eller likartad verksamhet är uppfyllt. I fallet hade lånet lämnats mot en marknadsmässig ränta. Frågan om lån kan smitta har dock ännu inte prövats av högsta instans.

En annan intressant fråga är hur länge andelar ska anses vara kvalificerade på grund av att bolagen är av samma eller likartad slag då rörelsen i ett bolag överlåts till ett av samma person ägt bolag. Antag att en person äger bolag X och överlåter rörelsen till bolag Y som personen också äger. Efter ett visst antal år är de vinstmedel som genererats i verksamheten inte längre kvar, utan där finns bara själva aktiekapitalet. Vid denna tidpunkt borde det inte längre vara fråga om samma eller likartad verksamhet och karenstiden bör isåfall anses påbörjad.¹⁴⁰

Det är vanligt att dotterbolag lämnar rutinmässiga utdelningar till sina moderbolag som använder utdelningen för kapitalförvaltning. I RÅ 2010 ref. 11 V lämnade dotterbolaget utdelning till moderbolaget precis innan moderbolaget avyttrade andelarna i dotterbolaget till ett nytt bolag. En fråga i sammanhanget är hur långt tillbaka i tiden en utdelning kan ha lämnats för att anses ha smittat moderbolaget. I RÅ 2010 ref 11. IV framgår att det inte

¹³⁸ Rydin, U. & Nilsson, P., *Samma och likartad verksamhet - en uppdatering*, SvSkt 2014:6-7, s. 490

¹³⁹ SKN förhandsbesked, 18-11-08, dnr 58-18/D

¹⁴⁰ Rydin, U. & Nilsson, P., *Samma och likartad verksamhet - en uppdatering*, SvSkt 2014:6-7, s. 489

spelar någon roll hur långt tillbaka i tiden en överlåtelse av en verksamhet genomförs. Visserligen var detta ett fall där själva rörelsen överläts, men det kan vara en indikation på att hänsyn bör tas till samtliga utdelningar som lämnas från dotterbolag till moderbolag, även de som genomförts innan den femåriga karenstiden. Nästa fråga blir i så fall om det på något sätt går att "läka" en uppdelning av verksamheten innan en framtida avyttring av dotterbolaget blir aktuell. Det går i vart fall att konstatera att utdelningar utgör en riskfaktor som måste beaktas när ett dotterbolag avyttras från ett moderbolag.¹⁴¹

5.4 Lagen om skatteflykt kan bli tillämplig vid kringgåenden

I bl. a. RÅ 2009 ref. 31, HFD 2015 ref. 17 I och II samt HFD 2016 ref. 61 ansågs de rättshandlingar som genomförts innebära skatteflykt. Om ett visst förfarande anses utgöra skatteflykt bortser man från den rättshandling som ägt rum och bestämmer det skattemässiga utfallet som om rättshandlingen inte vidtagits. För att det ska vara fråga om skatteflykt krävs enligt 2 § skatteflyktslagen att

- 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*
- 4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.*

I ovan nämnda fall från 2009, 2015 och 2016 motiverade domstolen sitt beslut genom att konstatera att den eller de rättshandlingar som vidtagits, stred mot syftet med 3:12-reglerna (punkt 4) som det framgår i propositionen till lagen, nämligen att den del av inkomsten som kan anses hänförlig till arbetsinsatser i företaget eller till ett annat till företaget anknutet företag, ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

¹⁴¹ Asklöf, S. & Zinders, R., *Trädadomarna - konsekvenser och fallgropar*, SvSkt 2011:1, s. 60

I RÅ 2009 ref. 31 hade sökanden tillsammans med sin hustru ägt samtliga aktier i bolag Z som på grund av deras aktivitet i bolaget var kvalificerade andelar. I början av 2004 bildade makarna ett nytt bolag, X, som de avyttrade sina aktier i Z till mot en ersättning som motsvarade omkostnadsbeloppet. Därefter avyttrade X aktierna i Z till en extern köpare, vilken genererade en avsevärd kapitalvinst. Senare samma år bildade makarna bolagen Y och X & Co. I ett första led avyttrade makarna sina andelar i X till Y. Sedan avyttrade de sina aktier i Y till X & Co med en betydande kapitalvinst som följd. Vid 2005 års taxering tog sökanden upp den kapitalvinst som genererats på grund av avyttringen av aktierna i Y, i sin helhet i inkomstslaget kapital. HFD ansåg att makarna gjort upprepade interna aktieöverlåtelser för att avkvalificera de aktier som tidigare varit kvalificerade. Förfarandet ansågs strida mot lagstiftningens syfte och skatteflyktslagen var därför tillämplig. Sökanden skulle därmed beskattas som om andelarna i Y var kvalificerade.

I HFD 2015 ref. 17 I ägde två personer, sökandena, bolaget GamlaX som de också var verksamma i. Under 2008 överläts verksamheten till underpris till ett nytt bolag, NyaX. Personerna fortsatte att vara verksamma i NyaX. Samtliga aktier i bolaget var kvalificerade. Under 2010 bildade sökandena ett nytt bolag, Y, som de till underpris överlät aktierna i GamlaX till. I Y skulle ingen verksamhet bedrivas. GamlaX bestod endast av ansamlade vinstmedel som härrörde från arbete under den tid då verksamheten fortfarande var förlagd i GamlaX. Ingen utdelning skulle lämnas mellan GamlaX och Y och inga transaktioner av annat slag skulle företas mellan bolagen. GamlaX bedrev heller ingen verksamhet som skulle kunna kvalificera andelarna i Y efter fem år från det beskattningsår då den tidigare verksamheten i X upphörde. Sökandena avsåg att sälja Y externt med tillhörande aktier i GamlaX efter att karenstiden löpt ut. HFD konstaterade med en hänvisning till 2009-års fall, att ett sådant förfarande skulle innebära skatteflykt.

Fallet liknar det från år 2009, dock med skillnaden att andelarna i 2015 års-fall skulle säljas efter att karenstiden löpt ut, medan andelarna i 2009 års fall avkvalificerades direkt. I förevarande fall skulle verksamheten fortsätta att bedrivas vilket dessutom innebar en risk för att förfarandet skulle upprepas.

I HFD 2016 ref. 61 ägde sökanden 45 % av aktierna i bolag X. Han överlät sin andel till underpris till nybildade Holding(2) som var dotterbolag till Holding(1) som i sin tur ägdes av sökanden. 2010 överlät sökanden (och de andra ägarna) sina andelar i X till sonens helägda bolag. Efter transaktionen bestod alltså Holding(2) av vinstmedel från

försäljningen av X, medan tillgångarna i Holding(1) endast bestod av aktierna i dotterbolaget. Sökanden upphörde att vara aktiv i X 2015, men sonen fortsatte att vara verksam i företaget. Ingen aktiv verksamhet var förlagd i holdingbolagen och Holding(2) har aldrig delat ut vinstmedel till Holding(1). År 2016 avsåg sökanden att sälja aktierna i Holding(1) med tillhörande dotterbolag och ville bland annat få klarlagt ifall skatteflyktslagen skulle vara tillämplig på förfarandet. HFD konstaterade att det fanns likheter mellan fallet i fråga och fallen från 2009 och 2015 och gjorde bedömningen att förfarandet skulle innebära skatteflykt.

Syftet med lagstiftningen enligt punkten fyra ovan kan tolkas relativt långtgående. Det följer av den rättsutvecklingen som växt fram genom de ovan berörda rättsfallen.¹⁴² I 2016 ref. 61 belyser även HFD problematiken i huruvida lagstiftarens medvetenhet om en viss lucka i lagstiftningen ändå kan göra skatteflyktslagen tillämplig.¹⁴³ I äldre praxis tycks HFD ha setts mer förhindrad att ingripa mot förfaranden som lagstiftaren borde ha känt till när lagen stiftades.¹⁴⁴ Senare rättsfall talar för att denna inställning är något mer uppluckrad. Detta skulle kunna bero på att HFD, i de senare fallen, anser att det är av större vikt för rättstillämpningen att beakta syftet bakom 57 kap. IL, än att se till lagstiftarens passivitet gentemot en lucka i lagstiftningen.¹⁴⁵ En annan tänkbar förklaring är att synen på skatteflyktslagen och benägenheten att använda den är individuell och varierar med tiden.

6. Skillnaden mellan närstående och extern förvärvare

6.1 Inledande avsnitt

3:12-reglerna medför att försäljningar av inkråm eller dotterbolagsandelar inom närståendekretsen behandlas mindre fördelaktigt än samma typ av försäljning till en extern förvärvare. I kapitel tre redogjordes för hur generationsskiften vanligtvis går till. Det konstaterades då att överlåtelsen resulterar i att vinstmedel hamnar i ett bolag som ägs

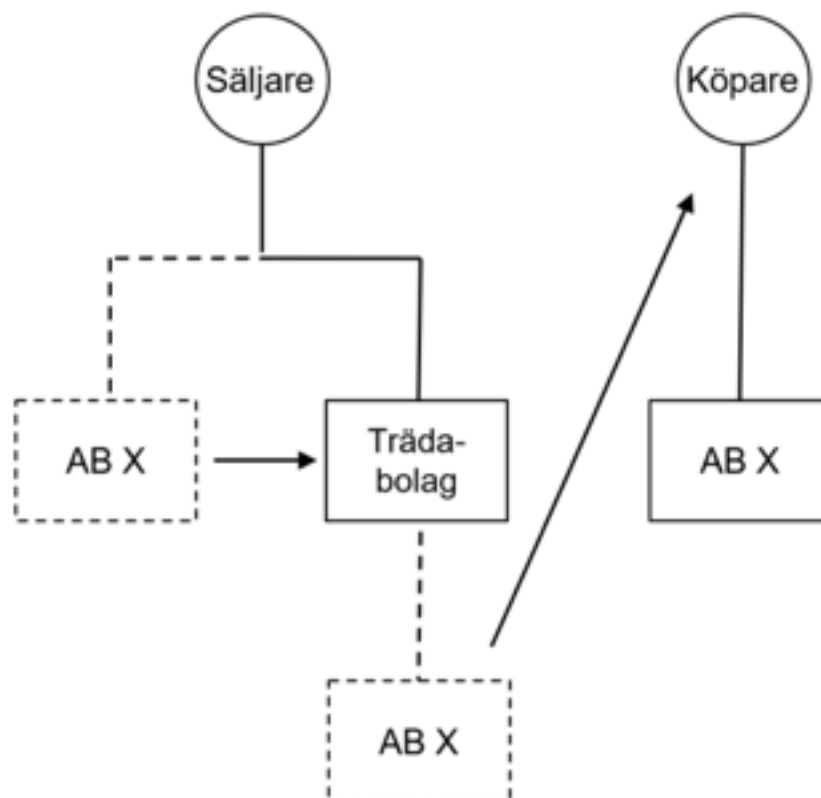
¹⁴² Carneborn, C. & Ugglå, C-M., *Förhandsbesked avseende skatteflyktslagen - Långtgående syfte bakom reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen m.m.*, SvSkt 2016:8, s. 505

¹⁴³ Ibid, s. 506

¹⁴⁴ Se bl.a. RÅ 1994 ref. 52 I, RÅ 1994 not. 486, RÅ 1995 ref. 32, RÅ 1995 ref. 33, RÅ 1995 ref. 84, RÅ 1996 not. 240, RÅ 1997 not. 49 och RÅ 2009 ref. 47 I

¹⁴⁵ Carneborn & Ugglå, *Förhandsbesked avseende skatteflyktslagen - Långtgående syfte bakom reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen m.m.*, SvSkt 2016:8, s. 512

av den ursprungliga ägaren oavsett om det är andelar i ett dotterbolag eller själva inkråmet som överläts. Bilden nedan är hämtad från avsnitt 3.4 och förklarar det fall då andelar i dotterbolag överläts. När trädabolaget överläter andelarna i AB X till köparen, hamnar vinstmedlen från försäljningen i trädabolaget. Trädabolaget blir ett kapitalförvaltande bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det bolag som vinstmedlen härrör från.¹⁴⁶ Det är när ägaren ska plocka ut dessa vinstmedel som det får betydelse om förvärvaren är närstående eller extern. Kapitlets framställning är indelad i att först behandla vilka skattekonsekvenserna blir för säljaren om köparen är någon närstående. Sedan behandlas samma situation men då köparen istället är en extern part. Den fortsatta framställningen i kapitlet utgår från att försäljningen sker i enlighet med bilden nedan. Hänvisningar sker till säljare, köpare, trädabolaget och AB X.



6.2 Om köparen är närstående

Det följer av 57 kap. 4 § 1 p. IL att om säljaren och köparen är närstående kommer säljarens andelar i trädabolaget, så länge köparen eller någon annan närstående till säljaren är aktiv i AB X, att vara kvalificerade på grund av att bolagen bedriver samma eller

¹⁴⁶ Se bl. a. RÅ 2010 ref. 11 I-V

likartad verksamhet. Försök att hitta andra vägar runt problematiken har inneburit att skatteflyktslagen har blivit tillämplig.¹⁴⁷ Enligt nu gällande lagstiftning finns det ingen möjlighet för ägaren i detta fall att komma undan 3:12-beskattningen om överlåtelsen sker till närstående eftersom karenstiden aldrig börjar löpa så länge en närstående är aktiv i det ursprungliga verksamhetsbolaget. Säljaren blir då tvingad att klyva utdelningen eller kapitalvinsten i enlighet med 3:12-reglerna.

Värt att nämna i sammanhanget är att vissa ägare har så stora gränsbelopp att en beskattning i inkomstlaget tjänst inte blir aktuell. Dessa delägare gynnas snarare av att omfattas av 3:12-reglerna eftersom det innebär att de kan fortsätta ta ut vinstmedel till en skattesats på 20 % även efter att karenstiden har löpt ut.¹⁴⁸ Att gränsbeloppet kan bli så högt har att göra med att bolaget har stora löneunderlag och kan räkna ut gränsbeloppet enligt 57 kap. 11 § 2 p.

6.3 Om köparen är extern

I det fall säljaren och köparen inte är närstående följer det av 57 kap. 4 § 1 p. IL att säljarens andelar inte kommer att vara kvalificerade efter att den femåriga karenstiden har löpt ut. Under karenstiden är dock säljaren kvar inom 3:12-systemet och måste klyva inkomster mellan kapitalbeskattning och tjänstebeskattning på samma sätt som vid en överlåtelse till närstående. Efter karenstidens utgång kan dock säljaren ta ut alla vinstmedel som ligger i trädabolaget till en skattesats på 25 %.¹⁴⁹

6.4 Vissa konsekvenser av olikbehandlingen

Som framgår i föregående avsnitt medför reglerna om kvalificerade andelar att det blir lättare för en delägare att få sina andelar avkvalificerade om överlåtelsen sker till en extern köpare. Detta i sin tur kan leda till att det även blir mer fördelaktigt ur skattesynpunkt att sälja företaget externt.¹⁵⁰ Om ett handlingsalternativ är mer fördelaktigt än ett annat resulterar skattesystemet i att individer blir styrda i sitt beslutsfattande snarare än att de handlar utifrån den egna nyttan. Detta strider mot den inom skattesystemet viktiga principen om neutralitet.¹⁵¹

¹⁴⁷ Se avsnitt 5.4

¹⁴⁸ Tivéus, U., *Tretolv, Skatt på kvalificerade andelar*, 2014, s. 142

¹⁴⁹ 42 kap. 15 a § IL

¹⁵⁰ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 331

¹⁵¹ *Ibid*, s. 47

Det är dock inte alltid som de ekonomiska fördelarna ligger till grund för ett visst handlande. Många gånger kan det vara viktigare för ägarna till ett fåmansföretag att behålla företaget inom familjen snarare än att uppnå högsta möjliga vinst vid försäljningen.¹⁵²

Rent praktiskt kan det vara fördelaktigt att överlåta företagen till någon närstående eftersom förvärvaren troligtvis har bättre kännedom om företagets potential och förutsättningar. Det kan dessutom finnas en önskan hos överlåtaren att företaget behålls inom familjen. Det är även möjligt att lämna över ansvaret successivt till någon inom familjen vilket bör vara ett mindre vanligt förekommande vid en extern överlåtelse.¹⁵³

7. Regeringens senaste lagförslag

7.1 Inledande avsnitt

I början av framställningen redogjordes för den utredning som låg till grund för den lagrådsremiss som regeringen presenterade i början av sommaren 2017. Endast en liten del av den utredningen avsåg förändring av reglerna för generationsskiften i fåmansbolag med syftet att jämna ut olikheterna mellan externa och familjeinterna förvärv. Den samlade lagrådsremissen möttes av mycket kritik varför vi inte fått se några omfattande förändringar av 3:12-reglerna det senaste året. Den del som avsåg just reglerna kring generationsskiften bemöttes dock i huvudsak positivt från remissinstanserna.¹⁵⁴ Det tycks vidare finnas en gemensam politisk åsikt om att en förändring av regelverket är nödvändig.¹⁵⁵ I detta kapitel kommer därför det aktuella lagförslaget som regeringen arbetat fram presenteras. Tanken är att ge läsaren en inblick i hur en potentiell lösning på problemiken skulle kunna se ut.

7.2 Utformningen av lagtexten

¹⁵² SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 367

¹⁵³ *Ibid*, s. 366

¹⁵⁴ Lagrådsremiss 17-06-08, *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*, s. 48

¹⁵⁵ Bartels, K. & Rydin, U., *Förändrade regler vid ägarskiften i fåmansföretag*, SvSkt 2017:6-7, s. 383, Moderaternas motion 2018/19:2934, *Sverige ska hålla ihop - reformer för ökad tillväxt och ett återupprättat samhällskontrakt*, s. 15 och Finansutskottets betänkande 2018/19:FiU1, *Statens budget 2019 Rambeslutet*, s. 113

Utredningen föreslog att ett undantag från bestämmelsen om samma och likartad verksamhet skulle införas när det gäller ägarskiftet mellan närstående och placeras i en ny paragraf, 57 kap. 4 a § IL, som skulle få följande utformning.

”En andel i ett fåmansföretag ska inte anses kvalificerad enligt 4 § första stycket enbart på grund av att någon annan närstående än andelsägarens make har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 § första stycket (den aktive närstående respektive verksamhetsföretaget) under förutsättning att

1. det fåmansföretag som andelsägaren äger andelar i, direkt eller indirekt, har överlåtit en andel i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, en rörelse eller en verksamhetsgren,

2. andelsägaren eller dennes make under beskattningsåret inte, direkt eller indirekt, har ägt andelar i verksamhetsföretaget,

3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktive närstående under minst fem av de sju beskattningsåren närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsföretaget eller i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet som verksamhetsföretaget, och

4. det inte föreligger särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.”

Bestämmelsen skulle innebära att under förutsättning att samtliga villkor var uppfyllda, skulle en delägars andelar inte förbli kvalificerade på grund av att närstående är aktiv i ett bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som delägars bolag. Efter att delägaren överlåtit verksamheten till närstående skulle karenstiden börja löpa vilket så småningom skulle avkvalificera delägars andelar. På detta sätt skulle överlåtelser till närstående likställas med överlåtelser till extern part. Lagstiftningsförslaget tog sikte på den situation då delägaren smittas av närståendes aktivitet i verksamhetsbolaget. Om delägaren själv hade varit aktiv i detta bolag eller i annat bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet hade karenstiden inte börjat löpa.

Förslaget skulle inte kunna tillämpas om delägars make är aktiv i det överlåtna verksamhetsbolaget eftersom det ofta föreligger en personlig och ekonomisk gemenskap

mellan makar.¹⁵⁶ Detta torde sällan vålla problem eftersom det normala vid en överlåtelse inom närståendekretsen är att den sker till annan än make, vanligtvis barn eller syskon.¹⁵⁷

Överlåtelsen av bolaget skulle kunna ske till någon utomstående men det är inte lika vanligt. Så är fallet exempelvis om far och son är aktiva i ett bolag där far ska gå i pension och i samband med detta säljer sina aktier till en extern köpare. Enligt gällande regelverk kommer faderns aktier att vara kvalificerade så länge sonen fortfarande är verksam i bolaget, men lagförslaget skulle innebära att sonen anses utgöra en aktiv närstående till fadern som är den överlåtande parten.¹⁵⁸

Punkten fyra om särskilda skäl finns framförallt till för att hindra att överskott som uppkommer efter ett ägarskifte beskattas som kapitalinkomst via ett trädabolag.¹⁵⁹ Ett typfall som ska anses utgöra särskilda skäl är då överlåtelsen sker till överpris. Genom ett sådant förfarande kommer vinstmedel som uppkommer efter överlåtelsen att tillföras överlåtaren och kan tas upp i inkomstslaget kapital. Finansieringsproblem torde dock vara en faktor som verkar återhållande i sammanhanget.¹⁶⁰

7.3 Några kommentarer till följd av lagförslagets utformning

Vissa anser att förslaget i många delar jämställer överlåtelser inom närståendekretsen med externa överlåtelser och att regeln skulle komma att påverka valet av köpare i mindre utsträckning än tidigare. Lagförslaget skulle träffa merparten av de ägarskiften som sker mellan närstående. Prövningen av huruvida särskilda skäl föreligger eller inte riskerar dock att göra rättsläget komplicerat och svåröversiktligt.¹⁶¹ Den största skillnaden mellan beskattningen vid överlåtelse till närstående samt den som sker vid externa överlåtelser är att överlåtaren i det förstnämnda fallet måste upphöra att vara verksam i betydande omfattning i den överlåtna verksamheten för att karenstiden ska börja löpa. Denna skillnad framstår dock som acceptabel.¹⁶²

¹⁵⁶ Lagrådsremiss 17-06-08, *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*, s. 51

¹⁵⁷ Bartels, K. & Rydin, U., *Förändrade regler vid ägarskiften i fåmansföretag*, SvSkt 2017:6-7, s. 387

¹⁵⁸ Ibid, s. 388

¹⁵⁹ Lagrådsremiss 17-06-08, *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*, s. 52

¹⁶⁰ SOU 2016:75, *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 389

¹⁶¹ Bartels, K. & Rydin, U., *Förändrade regler vid ägarskiften i fåmansföretag*, SvSkt 2017:6-7, s. 394

¹⁶² Ibid, s. 395

Andra är kritiska till utredningen i sin helhet eftersom de menar att de samlade lagändringar som föreslås kan förväntas leda till minskat företagande och lägre utdelningar vilket kan få negativa effekter på samhällsekonomin.¹⁶³ Det utformade lagförslaget som arbetades fram avseende generationsskiften i fåmansföretag bemöts dock positivt även av kritiker.¹⁶⁴

Det blir intressant att se hur utformningen av det lagförslag som förr eller senare träder i kraft kommer att se ut.

8. Sammanfattande kommentarer

Uppsatsens syfte är att undersöka och analysera innebörden och betydelsen av begreppet samma och likartad verksamhet samt att belysa hur skattekonsekvenserna skiljer sig åt för en överlåtande part beroende på om han säljer sitt bolag till någon närstående eller till en extern köpare. För att uppnå syftet har en redogörelse även gjorts för hur generationsskiften vanligtvis går till. Det kan konstateras att begreppet samma och likartad verksamhet är ett svårtolkat begrepp och att vägledning ständigt måste hämtas från avgöranden i praxis. HFD har generellt sett vidgat begreppets tillämpningsområde. I viss mån har rättsläget, inte minst genom avgörandena i Trädadomarna, blivit komplext och svårtolkat för enskilda fåmansföretagare.¹⁶⁵ Eftersom det skattemässiga utfallet kan bli så olika beroende på om 3:12-reglerna är tillämpliga eller inte, tycks det finns en tendens hos fåmansföretagare att försöka hitta vägar att kringgå systemet. HFD har dock varit tydlig med att ett kringgående kan innebära skatteflykt.

På grund av utformningen av 57 kap. 4 § 1 p. avkvalificeras inte en ägares andelar när han gör en verksamhetsöverlåtelse till någon närstående som är aktiv i bolaget. Ägaren blir således kvar i 3:12-systemet. Om försäljningen sker till en extern part avkvalificeras andelarna efter att karenstiden löpt ut och ägaren kan då plocka ut vinstmedlen från bolaget till en förmånligare beskattning. Förutsättningarna för att överlåta ett bolag till en familjemedlem är därmed sämre än vad de är för externa överlåtelser. Att det skattemässiga utfallet blir olika beroende på vem bolaget säljs till strider mot såväl neutralitet som likformighet. Skattesystemet ska inte vara ett styrmedel för vilka beslut

¹⁶³ Fritsch, A., mfl., *Därför bör 3:12-förslaget inte genomföras*, SvSkT, 2016:8, s. 516

¹⁶⁴ *Ibid*, s. 524

¹⁶⁵ Attorps, K. & Svanfeldt, A., *Omstruktureringar och fåmansföretag*, SvSkT 2013:4, s. 338

personer fattar i det fall valet står mellan två likvärdiga alternativ. Utformningen av 3:12-reglerna innebär att skattesystemet är ett sådant styrmedel.

Förhållandena vid varje enskilt ägarskifte avgör vem förvärvaren av bolaget blir och på vilket sätt verksamheten ska överlåtas. Det finns fler faktorer än den skattemässiga belastningen som spelar roll vid ett ägarskifte. Ett första steg för att få till ett lyckat skifte som fåmansföretagare är dock att vara medveten om lagstiftningen och dess skatteeffekter, eftersom skattesatsen kan skilja sig markant åt beroende på vad ägarskiftet får för upplägg. Eftersom en stor del av lagstiftningen är beroende av avgöranden från domstolen gäller det dessutom att hålla sig uppdaterad om dessa.

Lagförslaget som presenterades av regeringen inför sommaren 2017 fick ett positivt bemötande vad gäller den del av förslaget som rörde förändrade regler vid ägarskiften i fåmansbolag. Trots detta gick inte förslaget i sin helhet igenom. Det tycks finnas en politisk uppfattning om att en ändring i lagstiftningen måste genomföras. Arbetet med att få till en lagändring fortsätter således för att så småningom resultera i ett lagförslag som faktiskt träder i kraft. När detta blir återstår att se.

Som nämndes i inledningen till framställningen är det viktigt att föra diskussionen vidare och att hålla ämnesområdet uppdaterat. Skattesystemet är komplext och det går inte att komma ifrån att lagstiftning generellt innehåller luckor som upptäcks allt eftersom lagen tillämpas. När vissa luckor täpps igen tycks dock andra luckor öppna sig vilket inte gör arbetet med utformningen av lagstiftningen enklare.

Källförteckning

Litteratur

Böcker

Kleineman, Jan, Rättsdogmatisk metod. ur Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), Första upplagan, Studentlitteratur, 2013.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, Sextonde upplagan, Studentlitteratur, 2017.

Nilsson, Peter, Rommerud, Maria, Rydin, Urban, Silfverberg, Christer och Stenman, Olle, *Generationsskiften och blandade fång*, Fjärde upplagan, Norstedts Juridik, 2016.

Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, Första upplagan, Stockholm: Fritze, 1995.

Rydin, Urban och Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Tredje upplagan, Norstedts Juridik, 2012.

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Fjärde upplagan, Norstedts Juridik, 2018.

Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag - skatteregler och skatteplanering*, Åttonde upplagan, Björn Lundén Information, 2010.

Tivéus, Ulf, Tretolv - skatt på kvalificerade andelar, Första upplagan, Norstedts Juridik, 2014.

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, Sjätte upplagan, Stockholm: Thomson Fakta, 2006.

Artiklar

Asklöf, Stefan & Zinders, Roger, *Trädadomarna - konsekvenser och fallgropar*, Svensk Skattetidning 2011:1.

Attorps, Karin & Svanfeldt, Annika, *Omstruktureringar och fåmansföretag*, Svensk Skattetidning 2013:4.

Bartels, Katarina & Rydin, Urban, *Förändrade regler vid ägarskiften i fåmansföretag*, Svensk Skattetidning, 2017:6-7.

Carneborn, Christian & Ugglå, Carl-Magnus, *Förhandsbesked avseende skatteflyktslagen - Långtgående syfte bakom reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen m.m.*, Svensk Skattetidning, 2016:8.

Fritsch, Annika, Hellenius, Richard & Werkell, Ulla, *Därför bör 3:12-förslaget inte genomföras*, Svensk Skattetidning, 2016:8

Lodin, Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007.

Nilsson, Peter & Bartels Katarina, *Utomståenderegeln - ett svårtillämpat undantag från 3:12-reglerna*, Svensk Skattetidning 2014:9.

Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning, 2005.

Rydin, Urban & Nilsson, Peter, *Samma och likartad verksamhet - en uppdatering*, Svensk Skattetidning, 2014:6-7.

Svensson, Bo, *Tretolv - varifrån och varthän?*, Skattenytt 2015.

Tjernberg, Mats, *Av HFD avgjorda mål om samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2013.

Tjernberg, Mats, *Omstruktureringsreglernas förhållande till 3:12-bestämmelserna för fåmansföretag*, Skattenytt 1999.

Förarbeten

Regeringens propositioner

Prop. 1975/1976:79, *om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.*

Prop. 1989/1990:110, *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

Prop. 1990/1991:54, *om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.*

Prop. 1995/1996:109, *Skattelättnad för riskkapital, m.m.*

Prop. 1996/1997:44, *Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag.*

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

Prop. 2011/12:1, *Budgetpropositionen för 2012 - Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor.*

Prop. 2017/2018:8, *Justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.*

Statens offentliga utredningar

SOU 1998:116, *Stoppreglerna*

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

Rättspraxis

Avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen/Regeringsrätten

RÅ 1969 ref. 36

RÅ 1981 1:29
RÅ 1981 1:88
RÅ 1993 ref. 99
RÅ 1994 ref. 52 I
RÅ 1994 not. 486
RÅ 1995 ref. 32
RÅ 1995 ref. 33
RÅ 1995 ref. 84
RÅ 1996 not. 240
RÅ 1997 ref. 48 I och II
RÅ 1997 not. 49
RÅ 1999 ref. 28
RÅ 2001 ref. 37
RÅ 2004 ref. 61
RÅ 2004 not. 125
RÅ 2004 not. 162
RÅ 2005 ref. 3
RÅ 2007 not. 2
RÅ 2007 ref. 50
RÅ 2007 not. 66
RÅ 2008 ref. 58
RÅ 2009 ref 47 I
RÅ 2009 ref. 53
HFD 2009 ref. 31
RÅ 2009 not. 68
RÅ 2010 ref. 11 I-V
RÅ 2010 ref. 102
HFD 2012 not. 52
HFD 2012 not. 63
HFD 2012 ref. 67 I och II
HFD 2014 ref. 26
RÅ 2015 ref. 17 I
HFD 2016 ref. 20
HFD 2016 ref. 61
HFD 2017 ref. 1

HFD 2018 ref. 31

HFD mål nr. 6973-13, dom meddelad 2014-04-14

Avgöranden från Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, 2008-12-10, mål nr. 2958-08

Kammarrätten i Göteborg, 2010-02-08, mål nr. 5229-09

Övriga källor

Skatterättsnämndens förhandsbesked

Dnr 131-360656-13/11120, 2013-06-13

Dnr 58-18/D, 2018-11-08

Dnr 41-13/D, 2013-09-18

Direktiv och lagrådsremisser från regeringen

Kommittédirektiv 2014:42, *Översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag*

Kommittédirektiv 2015:2, *Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag (Fi 2014:06)*

Lagrådsremiss 17-06-08, *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*

Partimotioner

Moderaternas motion 2018/19:2934, *Sverige ska hålla ihop - reformer för ökad tillväxt och ett återupprättat samhällskontrakt*

Betänkanden från Finansutskottet

2018/19:FiU1, *Statens budget 2019 Rambeslutet*

Skatteverkets allmänna råd

RSV S 1999:21, *Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag*

RSV S 2001:19, *Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag*