

Juridiska institutionen
Juristprogrammet 270 hp
Höstterminen 2019
Examensarbete 30 hp



NYA REGLER FÖR GENERATIONSSKIFTE I FÅMANSFÖRETAG -

ÄNTLIGEN EN NEUTRAL OCH LIKFORMIG LAGSTIFTNING?



Victor Blomstrand

Handledare: Robert Pålsson

Examinator: Bo Svensson



**GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN**

Innehållsförteckning

Förkortningar	5
1 Inledning	6
1.1 Introduktion och problembakgrund.....	6
1.2 Syfte och frågeställningar.....	7
1.3 Metod, material och teori	7
1.3.1 Allmänt om metodval	7
1.3.2 Rättsdogmatisk metod	8
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Disposition.....	10
2 Fåmansföretag	11
2.1 Inledning.....	11
2.2 Bakgrund till 3:12-reglerna.....	11
2.3 Definition av fåmansföretag.....	12
2.4 Kvalificerade andelar.....	14
2.4.1 Verksam i betydande omfattning	15
2.4.2 Fem års karenstid	16
2.4.3 Utomståenderegeln.....	17
2.4.4 Indirekt ägande.....	17
2.4.5 Närståendekrets	17
2.4.6 Beskattning av kvalificerade andelar	18
2.5 Samma eller likartad verksamhet.....	19
2.5.1 Inledning	19
2.5.2 Samma eller likartad verksamhet enligt språklig innebörd	19
2.5.2.1 RÅ 1999 ref. 28 och RÅ 2007 not.66	19
2.5.3 Överföring av vinstmedel, kapital och andra tillgångar	20
2.5.3.1 RÅ 1997 ref. 48 I och II och RÅ 1997 not.22	20
2.5.3.2 RÅ 2010 ref. 11 I-II och IV-V	21
2.5.3.3 HFD 2012 ref.67 I	24
2.5.4 Know-how.....	25
2.5.4.1 RÅ 2010 ref. 11 III.....	25

2.5.5 Ägarsamband mellan företagen	26
2.5.5.1 HFD 2012 ref. 67 II	26
2.5.6 Utlåning	27
2.5.6.1 HFD mål nr 6353-18 – Skatterättsnämnden dr 58-18/D	27
2.5.7 Sammanfattning	28
2.6 Nya 3:12-regler	28
2.6.1 Inledning	28
2.6.2 Bakgrund och skäl för regeländring	29
2.6.2.1 Olikbehandling vid avyttring inom och utom närståendekretsen	29
2.6.2.2 Ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet ..	31
2.6.2.3 Närmare utredning av 57 kap. 4 a § IL	32
2.6.2.3 Samma eller likartad verksamhet i ett indirekt ägt företag	33
2.6.2.4 Utomståenderegeln	33
3 Utredning av undantaget utifrån neutralitets- och likhetsprincipen	35
3.1 Rättsprincipers förhållande till lagstiftningen	35
3.2 Neutralitetsprincipen	36
3.2.1 Inledning och avgränsning	36
3.2.2 Allmänt om neutralitetsprincipen	36
3.2.3 Mikro- och makroneutralitet	37
3.2.4 Strävan efter icke-intervention	37
3.3 Analys utifrån neutralitetsprincipen	38
3.3.1 Inledande kommentarer	38
3.3.2 Neutralitet i reglerna innan lagändringen	38
3.3.3 Neutralitet i 57 kap. 4a § IL	40
3.3.3.1 Handlingsalternativ som är ekonomisk likvärdighet efter skatt?	40
3.3.3.2 Potentiella neutralitetsavvikelser i undantagets utformning	41
3.3.3.3 Kan potentiella neutralitetsavvikelser rättfärdigas?	43
3.3.3.4 Slutliga reflektioner	44
3.4 Likhetsprincipen	44
3.4.1 Inledning och avgränsning	44
3.4.2 Allmänt och definition av likhetsprincipen	44

3.4.3 Likhetsprincipens betydelse på lagstiftarnivå.....	45
3.5 Analys utifrån likhetsprincipen.....	45
3.5.1 Ansats och metod för analys	45
3.5.2 Jämförbarhet	46
3.5.3 Brister i likformighet enligt äldre lagstiftning	47
3.5.4 Likformighet i undantaget	48
3.5.4.1 <i>Beskattas jämförbara fall lika?</i>	49
3.5.4.2 <i>Skäl för viss olikbehandling</i>	50
3.5.4.3 <i>Slutliga reflektioner</i>	51
4 Slutsats.....	52
Käll- och litteraturförteckning	53
Litteratur	53
Offentligt tryck	54
Lagar och författningar	54
Propositioner.....	54
Statens offentliga utredningar	55
Rättsfallsförteckning	55
Förhandsbesked	55

Förkortningar

f.	Följande sida
ff.	Följande sidor
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
ibid.	Ibidem (på samma ställe)
kap.	Kapitel
NJA	Nytt juridiskt arkiv
prop.	Proposition
s.	Sidan
st.	Stycke
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
SOU	Statens offentliga utredning

1 Inledning

1.1 Introduktion och problembakgrund

En stor del av de registrerade aktiebolagen i Sverige är företag med ett fåtal ägare, så kallade fåmansföretag.¹ Fåmansföretag kan exempelvis utgöras av ett familjeföretag där verksamheten går i arv från generation till generation genom ett så kallat generationsskifte. Lagstiftningen har i sin utformning inneburit att ett generationsskifte inom familjen varit mindre förmånligt ur skattesynpunkt. Detta till skillnad från en överlåtelse till en utomstående.² Denna oförmånliga beskattningssituation har lett till kritik mot reglerna och krav på ändring. De nya reglerna trädde i kraft den 1 juli 2019.³

Betänkandet gällande nya regler presenterades i SOU 2016:75. *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag* och ändringen infördes sedan i lagstiftningen genom prop. 2018/19:54 *Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag*. Genom både betänkandet och propositionen så presenterades neutralitet och likformighet som två ytterst viktiga skäl till en förändring i lagstiftningen. De dåvarande reglerna ansågs ha en brist i neutralitet och likformighet som innebar en snedvridning för försäljning inom närståendekretsen.

Neutralitet och likformighet har sitt ursprung i neutralitets- och likhetsprincipen. Neutralitet uppstår om två ekonomiskt likvärdiga handlingsalternativ är likvärdiga före såsom efter skatt. För enskilda skattesubjektet innebär det att skattelagstiftningen ska vara neutral i förhållande till val av exempelvis företagsform, val av investering eller val mellan arbete och fritid, medan likformighet innebär att lika fall ska behandlas lika. Personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt. Inkomster som är ekonomiskt likvärdiga ska beskattas på samma sätt oavsett vilken form de erhålls i.⁴ Den nya lagstiftningen i 57 kap IL syftar till att tillgodose dessa principer och därmed underlätta för generationsskifte i fåmansföretag.

¹ Tjernberg, Mats. (2018), *Fåmansföretag & beskattning*, upplaga 1:1, Lustus, Uppsala, s. 13.

² SOU 2016:75. *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*, s. 365.

³ Prop. 2018/19:54 *Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag*, s. 1.

⁴ SOU 2016:75., s. 47.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med de nya reglerna gällande generationsskifte i fåmansföretag tar sig i uttryck i ett krav på en mer *neutral* och *likformig* lagsstiftning.⁵ Strävan efter *neutralitet* och *likformighet* bör utredas och granskas kritiskt i ljuset av de nya reglerna. Uppsatsens syfte är därför att utreda de nya reglernas utformning utifrån lag och förarbeten. Efter utredningen av reglernas utformning är uppsatsens syfte att kritiskt analysera huruvida det nya undantaget i 57 kap. 4 a § IL uppfyller kravet på *neutralitet* och *likformighet*. För att uppnå dessa syften utgår jag i uppsatsen från följande frågeställningar:

- Hur har de nya reglerna utformats?
- Uppfyller det nya undantaget i 57 kap. 4a § IL de krav på neutralitet och likformighet som neutralitets- och likhetsprincipen ställer?

1.3 Metod, material och teori

1.3.1 Allmänt om metodval

I mitt val av metod har jag utgått ifrån att uppsatsen bör uppfylla ett visst mått av vetenskaplighet och tillföra nya svar och lösningar.⁶ För att vald metod ska bistå med hjälp att uppnå mina syften bör metoden vara en god rättsvetenskaplig metod. I uppsatsen framställs gällande rätt med inslag av rättsprinciper från relevant doktrin. Det framställs en kritisk analys huruvida gällande rätt i form av nya lagregler stämmer överens med relevanta rättsprinciper. För att kunna uppnå en god kritisk analys är det viktigt att metoden tillåter en kritisk analys då uppsatsens syfte är kritiskt undersöka lagändringen i ljuset av rättsprinciperna.⁷

För att presentera och förklara de nya reglerna använder jag mig av en rättsdogmatisk metod genom att jag analyserar rättskällorna i form av lag, förarbeten, praxis och doktrin i ljuset av det latinska begreppet *de lege lata*.⁸ Jag kommer även ge en kort historisk

⁵ Prop. 2018/19:54 s. 12.

⁶ Peczenik, Aleksander. (1995), *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, upplaga 1, Fritze, Stockholm. s. 34. & Sandgren, Claes. (2015), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. 3, [utök. Och rev.] uppl. Nordstedts Juridik, Stockholm. s. 13-17.

⁷ Peczenik, 1995, s. 31.

⁸ Peczenik, 1995, s. 33.

tillbakablick som ligger till grund för ändringen av reglerna. Denna del är rent deskriptiv då syftet med att använda mig av rättsdogmatiken i detta fall är att visa på hur de gamla reglerna är utformade. Jag kommer sedermera visa på hur de nya reglerna har utformats och varför de har utformats på just det sättet.

Efter presentationen av de gamla och de nya reglerna kommer jag kritiskt analysera de nya reglerna utifrån neutralitetsprincipen och likhetsprincipen. Den principbaserade analysen görs utifrån hur lagen böra vara i enlighet med begreppet *de lege ferenda*.⁹ Detta är relevant att göra eftersom dessa principer ligger till grund för ändringarna och är två centrala principer inom skatterätten. Den utredande analysen kring hur principerna tillgodoses kommer vara av kritisk rättsdogmatisk karaktär, vilket väl passar min analys.¹⁰

1.3.2 Rättsdogmatisk metod

De delar av uppsatsen som avser en presentation av bakgrund och regelutformning samt redogörelsen för hur de nya lagreglerna ser ut är traditionellt rättsdogmatiska. Alltså har en traditionell rättsdogmatisk metod använts.¹¹ Utgångspunkten för användningen av den rättsdogmatiska metoden är i detta fall att fastställa gällande rätt och söka svaren i de traditionella rättskällorna.¹² Alla rättskällor har en viktig funktion för att kunna framställa en argumentation dels i den deskriptiva delen men också i den analyserande delen.

Den analyserande delen av uppsatsen kommer att företas genom en kritisk principbaserad analys av gällande rätt. Syftet med denna del är att analysera om lagstigningen har uppnått de krav på likformighet och neutralitet som från början låg till grund för lagändringen. Analysen görs utifrån kritisk rättsdogmatik. Den kritiska rättsdogmatiken går ett steg längre än att beskriva gällande rätt genom att påvisa att rättsläget kan vara otillfredsställande.¹³

⁹ Sandgren, 2015, s. 48.

¹⁰ Kleinman, Jan. *Rättsdogmatisk metod*. ur Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.) (2018), *Juridisk metodlära*, upplaga 2:1, Studentlitteratur, Lund. s. 40.

¹¹ Hellner, Jan. (2001), *Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt*, Jure, Stockholm. 29-30.

¹² Kleinman, 2018, s. 21.

¹³ Kleinman, 2018, s. 40.

Analysen kommer ha sin utgångspunkt i lagtext, förarbeten, praxis och relevant doktrin. Förarbeten i form av betänkande och propositionen har extra stor vikt vid analysen eftersom dessa ligger till grund för utvecklingen av den nya lagstiftningen. Den doktrin som omfattar neutralitets- och likhetsprincipen är i viss mån begränsad. Doktrinen som används får sin tyngd som rättskälla utifrån den argumentation som förs i doktrinen.¹⁴ För att underlätta för läsaren att förstå analysen kommer en kort förklaring av både neutralitets- och likhetsprincipen ges. Genom hela uppsatsen jämför jag skillnaderna i den nya respektive gamla lagstiftningen.

Rättsdogmatiken har kritiserats för att enbart intressera sig för normer men inte hur normerna tillämpas, hos exempelvis underrätter och myndigheter. Kritikerna har menat att rättsdogmatiken brister som vetenskaplig metod. Denna kritik har dock tillbakavisats av vissa forskare.¹⁵ Trots kritiken av rättsdogmatiken väljer jag att använda den som metod. Än så länge har rättsdogmatiken inte helt avvisats som vetenskaplig metod varför den fortfarande är relevant.

1.4 Avgränsningar

Huvudsyftet med uppsatsens är att analysera gällande rätt angående reglerna om generationsskifte i fåmansföretag. Betänkandet och propositionen studeras särskilt. Betänkandet behandlar en övergripande översyn av 3:12-reglerna vilket innebär att en övergripande analys inte ryms i uppsatsen, varför betänkandet som helhet inte har analyserats. Eftersom fåmansföretag till stor del är aktiebolag så kommer denna uppsats enbart att behandla skattesubjekt som är fysiska personer eller aktiebolag.¹⁶ Arbetet kommer inte behandla enskild firma, handelsbolag eller kommanditbolag. Uppsatsen avser enbart generationsskifte i fåmansföretag och inte i fåmanshandelsbolag varför fåmanshandelsbolag inte kommer nämnas trots att vissa regler även omfattar dessa.

I analysen förs diskussioner utifrån principer ur ett svenska rättsprinciper. Diskussioner utifrån EU-rättsligt perspektiv kommer därmed inte att behandlas även om både neutralitet-

¹⁴ Kleinman, 2018, s.33

¹⁵ Kleinman, 2018, s. 24 f.

¹⁶ Tjernberg, Mats. (2018), *Fåmansföretag & beskattning*, upplaga 1:1, Iustus, Uppsala. s. 13.

och likhetsprincipen går att hitta inom EU-rätten. När betänkandet och propositionen nämns i uppsatsen menas *SOU 2016:75. Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag* och *Prop. 2018/19:54. Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag* om inget annat nämns.

1.5 Disposition

Uppsatsen är uppdelad i fyra olika avsnitt. I det första avsnittet ges en övergripande bild av arbetet genom inledning, syfte och frågeställningar samt ett metodavsnitt. Sedermera avslutas avsnittet sedan med en avgränsning och disposition. Avsnitt två består av en förklaring av reglerna kring fåmansföretag med en ingående introduktion av reglernas beståndsdelar och viktiga kriterier för lagstiftningen. Förklaringen av lagstiftningens ges ett stort utrymme på grund av dess komplexitet. Regelförklaringen utgår ifrån den äldre laglydelsen. I denna del läggs stor vikt vid att förklara uttrycket *samma eller likartad verksamhet* genom en ingående rättsfallsgenomgång. I detta avsnitt behandlas även den lagändring som tillkom 1 juli 2019 med en bakgrundsförklaring i både betänkandet och propositionen.

I avsnitt tre framställs den analys som är uppsatsens kärna. Avsnittet inleds med en genomgång av rättsprincipers relation till lagstiftning för att knyta an till analysen. Avsnittet delas in i två delar där den gamla och den nya lagstiftningen kritiskt analyseras i ljuset av neutralitetsprincipen och likhetsprincipen. Avsnitt fyra består av en slutsats som har avsikten att fungera som en slutsummering av uppsatsen.

2 Fåmansföretag

2.1 Inledning

I denna del av uppsatsen ges en förklaring av reglerna om fåmansföretag enligt gällande rätt. Jag utreder bakgrunden till de så kallade 3:12-reglerna, fåmansföretagets funktion samt hur de nya reglerna har utformats. I utredningen av 3:12-reglerna så utgår jag ifrån den äldre definitionen som rådde innan lagändringen. Reglerna om fåmansföretag är komplexa så därför görs en omfattande utredning för att ge en grundläggande förståelse för regelsystemet. Utredningen görs genom en behandling av lagtexten i doktrin och förarbeten för att sedan förklara skillnaderna som kommer med lagändringarna. I avsnitt 2.3 – 2.5 utreder jag reglerna om fåmansföretag enligt den äldre lydelsen. I avsnitt 2.6 utreder jag sedermera de nya reglerna. Detta avsnitt har en deskriptiv karaktär med analytiska inslag då läsaren behöver ha kunskap om de komplexa reglerna som avser fåmansföretag.

2.2 Bakgrund till 3:12-reglerna

Genom skattereformen 1990 fick Sverige ett så kallat dualt skattesystem som innebar att arbetsinkomster och kapitalinkomster ska beskattas separat. Arbetsinkomster beskattas fortsatt med en progressiv beskattning medan kapitalinkomster beskattas med en proportionell skattesats. I och med skattereformens utformning av de nya skattereglerna så blir skatteuttaget på kapitalinkomster lägre än vid arbetsinkomster. Detta skapade ett incitament till att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster för att på så sätt nå en lägre skattesats.

För att förhindra inkomstomvandlingen infördes särskilda regler för beskattningen av arbetsinkomst och kapitalinkomst på andelar i fåmansföretag. Bestämmelserna fördes in i 3 § 12 mom i den då gällande lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Därav namnet ”3:12-reglerna”.¹⁷ Idag finns bestämmelserna i 56 och 57 kap. IL och reglerar vilken skattesats som ska appliceras på de olika inkomsterna. Reglerna i 57 kap. IL innebär att utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag delvis ska beskattas i inkomstslaget tjänst jämte inkomstslaget kapital.¹⁸

¹⁷ SOU 2016:75 s. 66.

¹⁸ SOU 2016:75 s. 67.

Eftersom aktiebolag är en företagsform där företaget har rättskapacitet så öppnas en möjlighet för företaget och dess ägare att sinsemellan ingå avtal med rättslig verkan. Genom att delägaren arbetar i företaget kan denne upparbeta arbetsinkomster i företaget och vidare kan delägaren besluta om att dela ut rörelsens vinstmedel.¹⁹

Som principiell utgångspunkt för 3:12-reglerna anges att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning ska få samma skattebelastning som löntagare som äger aktier i exempelvis ett börsnoterat bolag. Detta med samma faktiska arbetsinkomster och samma faktiska kapitalinkomster.²⁰ För att avgöra skillnaden i vad som är delägarens arbets- respektive kapitalinkomst görs den skattemässiga uppdelningen på ett schablonmässigt sätt.²¹

2.3 Definition av fåmansföretag

Fåmansföretag, eller i vissa fall kallat ägarledda bolag, har sin skattemässiga grunddefinition i 56 kap. 2 § 1L. Ett fåmansföretag är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre delägare tillsammans äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget.²² 56 kap. 2 § 2 st. 1L anger att aktiebolag och ekonomiska föreningar utgör fåmansföretag om näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och en fysisk person genom innehav av andelar, avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över resultatet.²³

Definitionen är utformad på detta sätt för att kunna identifiera företag där ett fåtal delägare har det väsentliga inflytandet över ett företag. Klassifikationen av ett fåmansföretag går inte att undvika genom att ha fler än fyra delägare. Eftersom det enbart krävs att fyra personer äger en andel som uppgår till 50 procent av röstantalet. Ett aktiebolag som ägs av fem

¹⁹ Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina. (2016), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, upplaga 4, Wolters Kluwer, Stockholm. s. 60.

²⁰ Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s. 61.

²¹ SOU 2002:52 del 1 s. 351.

²² Tjernberg, 2018, s. 25.

²³ SOU 2016:75. s. 67.

oberoende personer som har lika röstetal uppfyller ändå definitionen för fåmansföretag liksom sex eller sju personer. Detta på grund av att det inte går att ändra ägarstrukturen så att fyra stycken ägare tillsammans äger aktier med ett röstantal som understiger den kritiska gränsen på 50 procent.²⁴ En person och dennes närstående ska enligt 56 kap. 5 § IL anses som en och samma delägare, vilket innebär att fyra närståendekretsar ska kontrollera 50 procent av rösterna i ett bolag för att det ska utgöra ett fåmansföretag.²⁵

Bedömningen om ett företag är ett fåmansföretag kan även göras enligt 57 kap. Genom den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § IL ska under vissa förutsättningar flera delägare anses som en enda delägare. Det blir aktuellt när en delägare eller en närstående är, eller under något utav de fem föregående beskattningsåren har varit, verksamma i betydande omfattning i företaget eller ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag. Flera delägare kan även ses som en delägare om delägaren eller dennes närstående är verksam i ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget. Detta gäller även om ett annat fåmansföretag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant.²⁶

Med hjälp av reglerna i 57 kap. IL har lagstiftaren ämnat att fånga upp företag som per definition enligt reglerna i 56 kap. IL inte är att anse som ett fåmansföretag. Trots att dessa bör omfattas av 3:12-reglerna. Ett exempel på en sådan situation kan vara när ett företag bedrivs gemensamt av tio personer som alla utför konsultverksamhet. På grund av att ägandet är för spritt kan inte företaget omfattas av definitionen i 56 kap IL. En sådan situation skulle leda till potentiell inkomstomvandling då 3:12-reglerna inte kan tillämpas. Trots att de samlade vinstmedlen i ett sådant konsultföretag vanligen utgörs till stor del av sparade arbetsinkomster.²⁷ Det verkar inte finnas en övre gräns för hur många delägare som kan behandlas som en. Ett exempel på det är RÅ 1993 ref. 99 där ett konsultbolag ägdes direkt eller indirekt av 150 personer som alla var verksamma i betydande omfattning.²⁸

²⁴ Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s. 67.

²⁵ Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s. 67.

²⁶ Prop. 2018/19:54 s. 8.

²⁷ Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s. 70.

²⁸ Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s. 71.

Sammantaget innebär reglerna i 56 och 57 kap. att bedömningen av huruvida ett företag utgör ett fåmansföretag kan göras via en tvåstegsbedömning. I första steget avgörs om det är ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL. Om inte villkoret är uppfyllt i första steget blir istället steg två att avgöra om det är ett fåmansföretag utifrån den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § IL. Beträffande bedömningen av om fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av andelarna ska samtliga ägare som varit verksamma i betydande omfattning räknas som en person.²⁹

2.4 Kvalificerade andelar

Som ovan nämnts är syftet och bakgrunden till 3:12-reglerna att förhindra att högre beskattade arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. I 57 kap. IL antas en del av utdelningen eller kapitalvinsten schablonmässigt vara ett resultat av delägarens arbetsinsats i fåmansföretaget. Därmed behövs en åtskillnad göras mellan onoterade andelar och så kallade kvalificerade andelar. Kvalificerade andelar innebär att utdelning och kapitalvinst ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital.³⁰ Vilket är en skillnad från icke kvalificerade eller onoterade andelar som istället ska beskattas enbart i inkomstlagen kapital.³¹

En andel anses som kvalificerad om andelsägaren eller en närstående under beskattningsåret eller de fem närmaste beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget eller ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.³² En andel ska också anses vara kvalificerad om företaget direkt eller indirekt, har ägt andelar i ett annat fåmansföretag i vilken andelsägaren eller den närstående har varit verksam i betydande omfattning under de fem föregående beskattningsåren.³³ Innebörden av reglerna för kvalificerade andelar är att de enbart ska träffa en delägars inkomst som är aktiv i företag och som utgör arbetsinkomst. Följden av detta blir att så kallade passiva delägare inte berörs av bestämmelserna om kvalificerade andelar. De passiva

²⁹ Tjernberg, 2018, s.54

³⁰ Lodin Sven-Olof, Lindcrona, Gustaf, Melz, Peter, Silberberg, Christer, Simon-Almedal, Teresa & Roger, Persson-Österman. (2019), *Inkomstskatt En lärobok i skatterätt Del I och II*, upplaga 17:1 Lund: Studentlitteratur, Lund. s.423 f.

³¹ Jfr 42 kap. 15 a § IL.

³² 57 kap. 4 § IL.

³³ 57 kap. 4 § IL.

delägarna beskattas för utdelning och kapitalvinst i inkomst av kapital på grund av reglerna om beskattning av onoterade andelar.³⁴

2.4.1 Verksam i betydande omfattning

Enligt lagens förarbeten så ska en andelsägare anses vara verksam i betydande omfattning om dennes arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.³⁵ Kravet på arbetsinsatsen är därmed av kvalitativ karaktär vilket innebär att delägare som enbart haft en underordnad ställning i företaget inte ska anses som betydande.³⁶ Den grupp som omfattas av begreppet verksam i betydande omfattning är vanligtvis företagsledare och andra befattningshavare. Även en arbetsledare i ett mindre företag kan räknas till samma kategori, det gäller också för vissa anställda utan ledarbefattning.³⁷ HFD har ansett att en ägares andelar inte automatiskt blir kvalificerade till följd av verksamhet i betydande omfattning för att denne har en företagsledande befattning.³⁸ Som ovan nämnts måste arbetsinsatsen ha en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Vilket även får bedömas i relation till företages omfattning och övriga omständigheter.

Begreppet verksam i betydande omfattning har en vid tillämpning och har genom en rad rättsfall ansetts omfatta ett vitt spann av situationer. Fåmansföretag som äger och förvaltar värdepapper har bland annat berörts. Vinster i dessa företag består till stor del av avkastningen och värdestegringen på värdepappren. Andelarna i företagen har inte ansetts som kvalificerade om förvaltningen sköts av en anlitad förvaltare eller av ägaren själv.³⁹ HFD har alltså ansett att andelarna inte är kvalificerade då värdestegringen inte beror på andelsägarens arbetsinsats utan på grund av värdepappernas avkastning och värdestegring. Andelsägaren har inte ansetts vara verksam i betydande omfattning.

Liknande diskussion fördes i ett mål gällande fastighetsförvaltande bolag. I detta fall ansågs aktierna i ett bolag inte vara kvalificerade. Den verksamhet som fördes i bolaget var begränsad samtidigt som vinsten vid försäljningen ansågs ha berott på den allmänna

³⁴ Lodin m.fl. s. 425.

³⁵ Prop. 1989/90:110, s. 468 och 703.

³⁶ Lodin m.fl. 2019, s. 426.

³⁷ Tjernberg, 2018, s. 55.

³⁸ Se RÅ 2002 ref. 21.

³⁹ Se RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not.125 och not.162 samt RÅ 2009 not.68.

värdeutvecklingen för fastigheter.⁴⁰ I ett fall från 2013 hade delägarens bror varit verksam 200 timmar under ett år. När delägaren eller en närstående till delägaren är aktiv i företaget under ett visst antal timmar per år så anses denne vara verksam i betydande omfattning. Även typen av befattning spelar roll såsom ett övergripande ansvar för förvaltningen av ett företags fastigheter.⁴¹

En person kan även vara verksam i betydande omfattning även om arbetet utförs i ett annat företag men tjänsten utförs åt det ägda fåmansföretaget. Personen i fråga ägde andelar i ett bolag som i sin tur ägde andelar indirekt i förvaltningsbolag som förvaltade riskkapitalfonder och var anställd i ett bolag som tillhandahöll rådgivningstjänster till förvaltningsbolagen. HFD kom fram till att det fanns ett så kallat *carried interest* vilket innebar att personen ansågs varit verksam i betydande omfattning i det ägda fåmansföretaget.⁴²

2.4.2 Fem års karenstid

Enligt 57 kap. 6 § IL så ska en andel i ett fåmansföretag anses vara kvalificerad under fem år efter att delägaren har upphört med sin verksamhet i bolaget. Tidsgränsen på fem år kallas karenstid och börjar "löpa" när delägaren har upphört med sin verksamhet. Detta gäller dels kvalificerade andelar i ett direktägt företag såväl som i ett annat fåmansföretag som det direktägda företaget direkt eller indirekt äger andelar i. Samma regler gäller för företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Karenstiden börjar inte löpa om en närstående till delägaren fortsätter sin verksamhet i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Den närståendes verksamhet måste alltså upphöra innan karenstiden kan börja löpa.⁴³ Karenstidens funktion är att förhindra kringgående av regelsystemet genom att upparbetade arbetsinkomster sparas i bolaget för att sedan utdelas eller säljas när arbetsinsatserna i bolaget har upphört. Utan karenstiden skulle det vara möjligt att ta ut de sparade vinstmedlen direkt efter delägarens aktiva arbete i verksamheten upphört.⁴⁴

⁴⁰ Se RÅ 2007 ref. 15.

⁴¹ Se RÅ HFD 2013 ref. I och II.

⁴² Se HFD 2018 ref. 31.

⁴³ SOU 2016:75 s. 76.

⁴⁴ Rydin, Båvall & Bartels, 2016, s. 75.

2.4.3 Utomståenderegeln

Om en eller flera utomstående personer, direkt eller indirekt, äger en betydande omfattning av företaget och har rätt till utdelning är en andel enligt 57 kap. 5 § IL enbart kvalificerad om det föreligger särskilda skäl. En utomstående är en sådan person som inte äger kvalificerade andelar enligt 57 kap. 3 st. 1-3 IL.⁴⁵ För att en utomståendesituation ska vara aktuell har HFD i RÅ 2009 ref. 53 konstaterat att 30 procent av ägandet bör innehas av en utomstående. I nämnda rättsfall menar HFD att övriga delägares aktier "avkvalificeras" om en utomstående alltså äger mer än 30 procent av andelarna.⁴⁶

2.4.4 Indirekt ägande

För att förhindra att en andelsägare försöker undkomma reglerna i 57 kap. IL genom att arbeta i ett annat företag än just det företag som delägaren har kvalificerade andelar i så finns reglerna i 57 kap. 4 § 2 p IL. Reglerna anger att andelar i ett av det direktägda fåmansföretaget ägt fåmansföretag, direkt eller indirekt, ska anses vara kvalificerade. Följden blir därmed att en fysisk person inte kan kringgå reglerna om kvalificerade andelar genom att sätta en juridisk person mellan sig och det företag där verksamheten bedrivs.⁴⁷

2.4.5 Närståendekrets

Närståendebegreppet blir inte enbart aktuellt i sammanhang som rör fåmansföretagslagstiftningen utan det är ett begrepp som används för hela inkomstskattelagen. Begreppet närstående definieras i 2 kap. 22 § IL och den så kallade närståendekretsen är en vid krets som omfattar make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo.⁴⁸ Närståendebegreppet blir aktuellt när det gäller reglerna om fåmansföretag i och med att delägare som är närstående ska anses som en och samma delägare.⁴⁹ Närståendebegreppet är också relevant när det gäller den utvidgade definitionen av fåmansföretag i 57 kap. IL då närstående till delägaren även räknas som aktiva i fåmansföretaget.⁵⁰

⁴⁵ Lodin m.fl. s. 431.

⁴⁶ Lodin m.fl. s. 431.

⁴⁷ SOU 2016:75 s. 75.

⁴⁸ Lodin m.fl. s. 423.

⁴⁹ 56 kap. 5 § IL.

⁵⁰ 57 kap. 4 § IL, Lodin m.fl. s. 425.

2.4.6 Beskattning av kvalificerade andelar

Beskattningen av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar sker genom en uppdelning mellan inkomstslaget kapital och tjänst. Reglerna finns i 57 kap. Uppdelningen mellan beskattning i kapital och tjänst görs utifrån ett så kallat gränsbelopp. Den del av utdelningen som överstiger gränsbeloppet men understiger takbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst. Resterande del beskattas som kapital hos delägaren.⁵¹

Gränsbeloppet bestäms antingen genom en så kallad schablonregel eller genom en huvudregel. En delägare kan inte använda både schablonregeln och huvudregeln.⁵² Enligt schablonregeln bestäms gränsbeloppet av ett belopp som motsvarar två och tre fjärdedels av det för året gällande inkomstbasbeloppet. Enligt huvudregeln beräknas gränsbeloppet med ett underlag som består av ett kapitalunderlag och ett lönebaserat utrymme.⁵³

Kapitalunderlaget består av; anskaffningsutgiften för aktierna x statslåneräntan (SLR) + 9 procentenheter. Lönebaserade utrymmet består av företagets löneunderlag dvs. den sammanlagda lön som har betalats ut till företagets anställda året före beskattningsåret. I löneunderlaget ingår även ägarens lön. Även tidigare års outnyttjade gränsbelopp får läggas till. Detta kallas för sparad utdelningsutrymme.⁵⁴

En uppställning kan göras för att illustrera hur uträkningen enligt huvudregeln går till; $(\text{anskaffningsutgift} \times \text{SLR} + 9\%) + (\text{sparad utdelningsutrymme} + \text{lönebaserat utrymme})$. För att få använda huvudregeln behöver delägaren eller en närstående ha varit verksam i betydande omfattning året före beskattningsåret i företaget eller i ett dotterföretag. Delägaren eller den närstående behöver dessutom ha erhållit lön från företaget eller dotterföretaget.⁵⁵

⁵¹ Tjernberg, 2018, s. 74.

⁵² Tjernberg, 2018, s. 74 ff.

⁵³ Lodin m.fl., 2018, s. 435.

⁵⁴ Lodin m.fl., 2018, s. 435 ff.

⁵⁵ Tjernberg, 2018, s. 74 ff.

2.5 Samma eller likartad verksamhet

2.5.1 Inledning

Samma eller likartad verksamhet är ett begrepp som vid tillämpningen av reglerna i 57 kap. IL kan vara svårtolkat. Enligt Lodin m.fl. infördes regeln om samma eller likartad verksamhet i 57 kap 4 § 1 st. IL för att den skattskyldige inte skulle flytta verksamheten mellan olika företag och samtidigt spara arbetsinkomsten i ett vilande företag.⁵⁶ Avsikten med reglerna är således att motverka att en andelsägare eller närstående personer kan ta ut arbetsinkomster som lägre beskattad utdelning eller kapitalvinst.⁵⁷ Bestämmelsen samma eller likartad verksamhet definieras inte närmare i lagtexten vilket gör att det finns ett stort utrymme för tolkning av begreppet. För att få en förståelse vad begreppet innebär kommer jag göra en omfattande presentation av begreppet utifrån en rad rättsfall.

2.5.2 Samma eller likartad verksamhet enligt språklig innebörd

2.5.2.1 RÅ 1999 ref. 28 och RÅ 2007 not.66

Vid en första anblick är det lätt att tro att begreppet avser verksamhet som är samma eller likartad till utformningen, alltså när verksamheterna branschmässigt är lika varandra. I RÅ 1999 ref. 28 ansåg HFD att ett bolag som bedrev finansiell rådgivning och ett företag som bedrev värdepappersförvaltning inte var att anse som samma eller likartad verksamhet.⁵⁸ Enligt HFD förelåg ingen sådan situation där hela eller delar av verksamheten överförts mellan två företag och att verksamheten i det nya företaget inte låg inom ramen för den verksamhet som bedrivits i det gamla.⁵⁹

HFD förde samma argumentation i RÅ 2007 not. 66 och konstaterade att det är skillnad om två bolag från starten parallellt bedriver sina verksamheter. I 2007 års avgörande hade det ena bolaget bedrivit franchiseverksamhet till det andra bolaget. Någon överföring av verksamheten mellan bolagen hade inte gjorts och därmed kunde inte samma eller likartad verksamhet föreligga.⁶⁰

⁵⁶ Lodin m.fl., s. 429.

⁵⁷ Tjernberg, 2018, s. 67.

⁵⁸ Lodin m.fl. 2019, s. 430.

⁵⁹ Tjernberg, 2018, s. 65.

⁶⁰ Lodin m.fl. 2019, s. 430.

Rättsfallen belyser med tydlighet att det inte är tal om att två bolag som bedriver verksamhet inom samma bransch kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Samma eller likartad verksamhet är istället aktuellt när verksamheten helt eller delvis överförs mellan två företag. Det är därmed inte tillräckligt att företagen bedriver vad som i normalt språkbruk skulle kunna anses som samma eller likartad verksamhet.⁶¹

2.5.3 Överföring av vinstmedel, kapital och andra tillgångar

2.5.3.1 RÅ 1997 ref. 48 I och II och RÅ 1997 not.22

Även om RÅ 1997.ref 48 I och II samt RÅ 1997 not. 22 initialt handlade om underprisöverlåtelse är fallen viktiga för rättsläget gällande samma eller likartad verksamhet. Det första avgörandet handlade om överlåtelse av aktiepost respektive överlåtelse av fastighet. Medan det sistnämnda enbart handlade om överlåtelse av fastighet. Båda avgörande kom dock att handla om rekvisitet samma eller likartad verksamhet.

I fallet med överlåtelsen av aktieposten skulle det nya företagets verksamhet innebära förvaltning och innehav av en värdemässigt betydande aktiepost som tidigare innehafts av det överlåtande företaget. HFD menade i detta avgörande att det fick antas att anknytningen mellan aktieinnehavet och det överlåtande företagets rörelse skulle komma att bestå. Därmed var verksamheten att anse som samma eller likartad efter överlåtelsen hos det förvärvande företaget.⁶²

I de båda avgöranden som innefattade överlåtelser av fastigheter skulle det förvärvande företagets verksamhet utgöra innehav och förvaltande av de fastigheter som det överlåtande företagen bedrev sin verksamhet i. Rekvisitet samma eller likartad verksamhet ansågs uppfyllt på grund av att fastigheterna även efter överlåtelsen skulle användas i de överlåtande företagens verksamheter.⁶³

I nämnda rättsfall så var underprisöverlåtelsen en överlåtelse av aktiepost och överlåtelse av fastighet. Vid en snabb anblick så ter sig fallen vara olika varandra eftersom de utgör

⁶¹ Rydin, Båvall & Bartels, 2016 s. 91.

⁶² Tjernberg, 2018, s. 65.

⁶³ Tjernberg, 2018, s. 65.

överlåtelse av två så pass olika saker. HFD påvisar dock genom dessa tidiga avgöranden att det inte är av så stor vikt vad själva överlåtelsen består av utan istället huruvida tillgångarna används i den nya verksamheten. Stor vikt läggs även vid om själva verksamheten fortsätter att bedrivas i ett annat företag inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten.

2.5.3.2 RÅ 2010 ref. 11 I-II och IV-V

2010 kom fem avgöranden som kom att kallas "trädadomarna" vilka gjorde att rättsläget gällande begreppet samma eller liknande verksamhet klarnade något.⁶⁴ I domarna hade olika personer begärt förhandsbesked från skatterättsnämnden om ett antal situationer där definitionen samma eller likartad verksamhet blev aktuell. Skillnaden mellan RÅ 1997 ref. 48 I-II och RÅ 1997 not.22 respektive RÅ 2010 ref. I-II och IV-V är att i de flesta situationerna av de senare avgörandet överläts den egentliga verksamheten till ett nybildat företag och fortsatte att bedrivas i det nya företaget. Redogörelsen kommer göras utifrån fallens likhet och inte i kronologisk ordning.

I RÅ 2010 ref 11 I gällde situationen vinst- och kapitalöverföring mellan två olika bolag. Frågan var om upparbetad vinst i ett dotterbolag som överfördes direkt till moderbolaget eller om vinsten överfördes till ett nystartad bolag som också ägdes utav delägaren skulle resultera i att delägaren hade kvalificerade andelar. Delägaren avsåg att dela upp verksamheten i dotterbolaget och låta den verksamhet som bedrevs i dotterbolaget fortsätta att bedrivas i dotterbolaget. Medan moderbolaget eller det nystartade bolagets verksamhet skulle avse förvaltning av kapitalet som kom från dotterbolaget. Delägaren menade att hans passivitet i moder- eller nybolaget skulle innebära att dessa andelar inte var kvalificerade. Skatterättsnämnden och sedermera HFD ansåg att den överföring av kapital som sker mellan dotterbolaget och antingen moderbolag eller ett nystartat bolag innebär att förutsättningarna för samma eller likartad verksamhet i 57 kap 4 § första stycket 1 IL är uppfyllda och aktierna i moderbolaget, alternativt nybildade bolaget, ska anses som kvalificerade.

⁶⁴ Lodin m.fl., 2019. s. 430.

RÅ 2010 ref 11 V är likt det föregående fallet. I detta fall ägde delägaren alla aktier i det nybildade X AB. Han ägde även hälften av andelarna i Y AB och den andra hälften ägdes av delägarens systerdotter. Delägaren ägde även alla andelar i ett nystartat bolag Nyab. Y AB var ett moderbolag i en koncern som bedrev fastighetsförvaltning. Delägaren planerade att sälja ett av Y AB:s dotterbolag, Z AB, externt till marknadspris via X AB och ett annat bolag som ägdes av en till delägaren närstående person. Överlåtelsen skedde först till X AB genom en underprisöverlåtelse och såldes därefter externt till marknadsmässigt pris. X AB var tänkt att efter överlåtelsen enbart bli ett bolag som innehöll likvida medel. Därefter skulle X AB låna ut hela eller delar av de likvida medlen till de fastighetsförvaltande bolagens (Nyab samt Y AB med dotterbolag) rörelser. Frågan var om X AB efter försäljningen av aktierna i Z AB och bedrivandet av utlåningsverksamheten skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet med Y AB med dotterbolag och Nyab.

Skatterättsnämnden och HFD ansåg att det förelåg samma eller likartad verksamhet mellan bolagen på grund av att aktierna i Z AB avyttrats via X AB och att vinstmedlen från försäljningen kom att tillfalla X AB och sedermera andra bolag istället för att vara kvar hos Y AB. Nämnade vinstmedel kom sedan att användas av X AB i utlåningsverksamhet. Skatterättsnämnden och HFD ansåg därmed att X AB och Y AB samt Nyab bedrev samma eller likartad verksamhet.

Genom referat I och V konstaterade HFD att begreppet samma eller likartad verksamhet är tillämpligt på överföring av vinstmedel eller kapital mellan två företag. I båda fallen hade vinstmedlen upparbetats i ett företag och sedan överlåtits till ett annat företag och kapitalet skulle fortsatt förvaltas i det överlåtande företaget. Av betydelse var även att det förvärvande företaget ägts av samma ägare eller en närstående.

I RÅ 2010 ref 11 II ägde två samboende delägare hälften av antalet röster i ett bolag, X AB. Paret var inte att anse som närstående med varandra enligt definitionen i inkomstskattelagen då de varken hade gemensamma barn eller varit gifta sedan tidigare. Bolaget som paret ägde sålde sin verksamhet till ytterligare två bolag, Y AB och Z AB, som paret initialt ägde lika delar av. Paret överlät sedermera andelarna i dessa två bolag var för sig till sina respektive två barn från tidigare äktenskap. Barnen hade tidigare varit anställda i

det ursprungliga bolaget, X AB, som paret ägde. Verksamheten som fanns i X AB bedrevs i Y AB respektive Z AB i byggnader som ägdes och hyrdes ut av X AB.

Skatterättsnämnden och HFD kom fram till att parets andelar i X AB var att anse som kvalificerade genom att deras närstående, var för sig i form av deras barn, arbetat i ett annat fåmansföretag som i bedrev samma eller likartad verksamhet. Att bolagen bedrev samma eller likartad verksamhet ansåg Skatterättsnämnden och HFD berodde på att den tidigare verksamheten som enbart bedrivits i X AB nu bedrevs i tre bolag vilket innebar att rekvisitet var uppfyllt. RÅ 2010 ref. 11 II är likt RÅ 1997 ref. 48 med undantaget att i 2010 års fall så överfördes verksamheten till ett nytt företag medan fastigheter som användes i verksamheten ägdes av det överlåtande företaget.

RÅ 2010 ref 10 IV handlade om en delägare och hans syster som ägde hälften vardera av aktierna i ett bolag, Y AB. Y AB ägde i sin tur samtliga aktier i Z AB och 49 procent av aktierna i X AB. De resterade aktierna i X AB ägdes av delägaren och hans syster med 25,5 procent vardera. Aktierna i X AB kom från arv och gåva från den gemensamma fadern. Delägaren var verksam i betydande omfattning i Z AB och fadern hade varit verksam i X AB tills rörelsen flyttades över till Y AB. Rörelsen flyttades sedermera från Y AB till Z AB och Y AB bedrev därefter fastighetsförvaltning och uthyrning av fastighet till externa hyresgäster. Fastigheten hade inte använts i Z AB:s eller X AB:s verksamhet. Z AB:s verksamhet bestod av handel med lyftkranar samt uthyrning och försäljning av lyftkranar. Fadern till delägaren och systemen bedrev verksamheten i Z AB fram till hans bortgång. X AB har sedan en lång tid enbart bedrivit fastighetsförvaltning. Fastigheten i X AB har hyrts ut till Z AB till cirka 90 procent och i övriga 10 procent till andra hyresgäster. All administration, bokföring och dylikt i X AB sköts av Z AB. Frågan som delägaren ställde till Skatterättsnämnden var om hans aktier i X AB är kvalificerade.

Skatterättsnämnden och HFD kom fram till att delägaren uppfyllt kravet på verksam i betydande omfattning i annat fåmansföretag genom att han hade utfört arbete i Z AB som tidigare utfördes av hans far. Eftersom huvudverksamheten ursprungligen fördes i X AB men sedermera till viss del överfördes till Z AB så ska även förutsättningarna för samma eller likartad verksamhet vara uppfyllda. Därmed var delägarens andelar i X AB kvalificerade. En

uppdelning gjordes alltså mellan själva fastigheten och den verkliga verksamheten på ett sätt som liknar det i RÅ 2010 ref 11 II med undantaget att uppdelningen i detta fall hade skett innan 3:12-reglerna infördes vilket i slutändan inte spelade någon roll.

Genom RÅ 2010 ref. 11 I-II och IV-V klargjorde HFD att det inte är avgörande för samma eller likartad verksamhet om verksamheten drivs vidare i det överlåtande företaget.

Verksamheten kan likväl ske i det förvärvande företaget. Lagtexten innehåller inte någon begränsning i detta avseende. Att samma eller likartad verksamhet kan vara aktuellt i båda situationerna är i linje med lagstiftningens syfte. Eftersom det ska inte vara möjligt att undgå fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom en överlåtelse av verksamheten till ett annat företag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående. Detta samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter.⁶⁵ Av avgörande vikt är istället om verksamheten överförs till ett annat företa där andelsägaren eller närstående till denne är ägare och verksamheten samtidigt fortsätter.⁶⁶ Genom dessa avgöranden blir det aktuellt att prata om en sorts "smitta" som kommer utav överföring av exempelvis kapital mellan två fåmansföretag. Genom överföringen smittar bolagen varandra med samma eller likartad verksamhet.

2.5.3.3 HFD 2012 ref.67 I

I HFD 2012 ref. 67 I handlade situationen om överföring av kapitalvinst. En person som varit verksam i betydande omfattning i ett dotterbolag var sedan verksam i betydande omfattning i ett nytt aktiebolag som bedrev helt annan verksamhet. Delägaren förde över upparbetade likvida medel från det förstnämnda bolaget till det andra. De faktiska verksamheterna som bolagen bedrev var skilda från varandra. HFD och Skatterättsnämnden ansåg att överföringen av likvida medel gjorde att bolagen bedrev samma eller likartad verksamhet. På grund av att kapitalet vidareförts i olika led fick det ses som att mottagaren bedriver verksamhet som härrör från det första bolaget.⁶⁷

⁶⁵ Prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f. Se även Tjernberg, 2018, s. 66 samt Rydin, Båvall & Bartels, 2016 s. 91 f.

⁶⁶ Jämför Lodin m.fl. 2019, s. 430.

⁶⁷ Tjernberg, 2018, s. 67.

Trots att bolagens faktiska verksamhet inte var den samma så bestod kapitalsmittan ändå på grund av HFD:s syn att likvida medel som förs vidare är en del av en verksamhet.⁶⁸ Det är tydligt att HFD och Skatterättsnämnden lägger mycket vikt vid överföring av kapital och vinstmedel mellan företag vilket gör att samma eller likartad verksamhet även är aktuell när bolag bedriver verksamhet av helt olika slag.

2.5.4 Know-how

2.5.4.1 RÅ 2010 ref. 11 III

RÅ 2010 ref. 11 III skiljer sig något mot de övriga fallen från 2010 på grund av att inga konkreta tillgångar överfördes mellan företagen. I förevarande fall hade en delägare ett bolag, X AB, som denne med egna arbetsinsatser bedrev konsultverksamhet i inom området konstruktion och produktutveckling. Delägaren avvecklade sin verksamhet och påbörjade en anställning för ett aktiebolag som varken han eller någon närstående hade några ägarintressen i. I delägarens egna bolag bedrev han ingen verksamhet förutom förvaltning av det i bolaget upparbetade kapitalet. Efter några år återupptog delägaren verksamheten som bedrevs i X AB och ämnade att starta ett nytt bolag, Y AB, för att bedriva samma typ av verksamhet i det nya bolaget. Inga värdeöverföringar i form av fastigheter, inventarier eller kapital skulle ske mellan bolagen utan det skulle enbart vara tal om samma typ av verksamhet.

Skatterättsnämnden och HFD ansåg att trots att ingen egendom eller kapital skulle överföras mellan bolagen, så var verksamheten starkt knuten till delägarens kunskaper och affärskontakter. Vilket innebar att det ändå fick anses som att Y AB skulle bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB. Följden blev att andelarna i X AB skulle vara fortsatt kvalificerade.

Genom RÅ 2010 ref III klargör HFD och Skatterättsnämnden att det inte enbart krävs någon överföring av substantiella tillgångar såsom aktieposter eller fastigheter för att samma eller likartad verksamhet ska föreligga. Slutsatsen blir därmed att know-how och kundrelationer

⁶⁸ Tjernberg, 2018, s. 67.

utgör rekvisit som kan innebära att två företag blir smittade och bedriver samma eller likartad verksamhet.

2.5.5 Ägarsamband mellan företagen

2.5.5.1 HFD 2012 ref. 67 II

Detta fall gällde frågan om ett fåmansföretag bedrev samma eller likartad verksamhet i lagens mening fast något ägarsamband inte förelåg mellan företagen. Omständigheterna var följande; två bröder hade bedrivit verksamhet i X AB och sedan avyttrat hela verksamheten till utomstående Y AB. Bröderna ägde fortfarande X AB men bolaget innehöll enbart förvaltande av kapital från försäljningen av verksamheten. Båda bröderna var under olika lång tid verksamma i betydande omfattning i Y AB. Frågan som bröderna ställde till Skatterättsnämnden och sedermera HFD var om X AB och Y AB skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet på grund av verksamhetsöverföringen samt att bröderna var verksamma i betydande omfattning i Y AB.⁶⁹

Enligt ordalydelsen i 57 kap. 4 § första stycket p.1 IL finns inget direkt krav på att ett ägarsamband måste finnas. Skatterättsnämnden motiverade sin tolkning utifrån syftet med lagstiftningen och kom fram till att det måste finnas ett delägarskap även i det nya företaget, X AB, för att samma eller likartad verksamhet ska föreligga. HFD instämde i denna bedömning. Andelar i X AB skulle därmed upphöra att vara kvalificerade efter fem års-karensen löpt ut trots att en eller båda bröderna var verksamma i betydande omfattning i Y AB.⁷⁰

HFD och Skatterättsnämnden tydliggör i detta avgörande att ägarsamband mellan företagen är nödvändigt för att samma eller likartad verksamhet ska föreligga. Det räcker inte att en andelsägare eller dennes närstående är verksam i betydande omfattning, det måste även finnas ett direkt eller indirekt ägande i företaget.

⁶⁹ HFD 2012 ref. 67 II.

⁷⁰ Tjernberg, 2018, s. 67.

2.5.6 Utlåning

2.5.6.1 HFD mål nr 6353-18 – Skatterättsnämnden dr 58-18/D

Skatterättsnämnden meddelande i ett förhandsbesked under 2018 att utlåning mellan två företag utgör en överföring som innebar att reglerna om samma eller likartad verksamhet blir aktuella. HFD avtog sedan förhandsbeskedet med anledning av att det inte fanns tillräckligt tydliga uppgifter att bedöma situationen. Även om utlåning mellan företag inte har bedömts i HFD så är det intressant att diskutera Skatterättsnämndens argumentation i ärendet.

A som ägare av samtliga aktier i X AB ägde i sin tur alla aktier indirekt i Y AB samt alla aktier i Z AB där A även var verksam i betydande omfattning. Z AB hade vid tre tillfällen mellan 2014-2017 lämnat lån till X AB. Enligt A hade alla lån lämnats på affärsmässig grund och varit föremål för affärsmässig ränta.

Enligt Skatterättsnämnden så borde inte någon skillnad göras mellan kapital som förs över i form av lån och kapital som förs över i form av utdelning eller tillskott. I det aktuella fallet hade kapital som genererats i Z AB genom att A varit verksam i betydande omfattning förts över till X AB. Nämnden menade att även om lån inte i sig innebär att utrymmet för utdelning ökar kan lånen bidra till vinstgenerering som i sin tur möjliggör vidare utdelning. Bedömningen gjordes med bakgrund av bl.a. RÅ 2010 ref. 11 V och HFD 2012 ref. 67 I. Där överföring av kapital mellan företag bland annat gjorts via lån.

I nämndens avgörande fanns dock en skiljaktig och avvikande mening. De ställde sig frågande till vilken betydelse själva utlåningen haft för utgången i RÅ 2010 ref. 11 V och HFD 2012 ref. 67 I eftersom kapital tidigare hade överförts mellan bolagen på annat sätt. De menade även att utlåning av medel inte innebar någon förmögenhetsöverföring och det skapar i sig inte något utrymme för utdelning hos låntagaren. Utdelningsutrymmet är lika stort före som efter utlåningen.

Förhandsbeskedet undanröjdes sedermera i HFD vilket innebär att frågan om lån är att anse som en sådan överföring av kapital som innebär samma eller likartad verksamhet fortfarande är oklar. Om lån ska ses som en sådan överföring av kapital som i exempelvis RÅ

2010 ref. 11 I-V eller HFD 2010 ref. 67 I så är reglerna om samma eller likartad verksamhet än mer svåra att undkomma och bolag får beakta detta för att inte bli 3:12-smittade. Frågan bör ställas om just lån omfattas av bestämmelsens syfte, vilket även de skiljaktiga i Skatterättsnämnden ställer sig frågande till, eller om lån helt enkelt ska ses som vilken transaktion som helst mellan företagen. Det blir intressant att följa utvecklingen och om det kommer komma något avgörande i HFD som blir vägledande.

2.5.7 Sammanfattning

Genom denna rättsfallsgenomgång blir det tydligt att tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet kan omfatta en rad situationer och överföringar. Eftersom begreppet samma eller likartad verksamhet inte definieras i lagtext så kan en rad olika tolkningar rymmas. Rättsfallen ovan visar på att begreppet kan bli applicerbart i en rad olika fall såsom vid överföring av tillgångar, kapital och know-how. Att två verksamheter i normalt språkbruk är lika är inget som direkt omfattas av begreppet. Utan vikten läggs i vad som överförs mellan bolagen och om det överförda sedan kan delas ut.

Om det finns ett ägarsamband och någon form av koppling mellan verksamheterna i bolagen är det nästintill omöjligt att reglerna om samma eller likartad verksamhet inte blir tillämpliga. Det innebär att det även har varit nästintill omöjligt att föra vidare ett fåmansföretag med kvalificerade andelar till andra personer i en närståendekrets, samtidigt som den föregående ägaren behåller ett vilande bolag med upparbetade medel. Alltså ett så kallat generationsskifte. Så länge som den efterföljande generationen fortsätter med verksamheten kommer den förra ägaren aldrig ifrån 3:12-smittan.⁷¹

I nästkommande avsnitt kommer en redogörelse för de nya regler som är ämnade att göra ett sådant skifte möjligt.

2.6 Nya 3:12-regler

2.6.1 Inledning

Genom *SOU 2016:75 utredningen om översyn av 3:12-reglerna*, lades den 1 november 2016 ett förslag fram om reformering av 3:12-reglerna. Utredningens syfte var till en början att se

⁷¹ Tjernberg, 2018, s. 69.

över reglernas funktion i överlåttelsesituationer mellan närstående, men kom efter hand att omfatta en överblick över hela regelsystemet. De nya reglerna gällande generationsskifte i fåmansföretag fanns med i betänkandet. Förslaget lades på grund av politiska skäl på is. Frågan om generationsskiften återuppväcktes genom riksdagens budgetbeslut och reglerna trädde ikraft efter 30 juni 2019.⁷²

I denna del kommer en genomgång och presentation av bakgrunden till de nya reglerna gällande generationsskifte i fåmansföretag. Utgångspunkten för genomgången kommer från arbetet i betänkandet och propositionen. Utredningen kommer främst fokusera på undantaget som infördes i och med lagändringen. Jag kommer även att beröra andra relevanta lagändringar som infördes samtidigt som undantaget.

2.6.2 Bakgrund och skäl för regeländring

2.6.2.1 Olikbehandling vid avyttring inom och utom närståendekretsen

Som skäl för en ändring av reglerna anförde betänkandet att de då gällande reglerna för avyttring av andelar i ett fåmansföretag medförde olika skatteutfall beroende på vem som var köpare. En försäljning sker normalt sett genom en så kallad paketering, se figur 1:1, som innebär att delägaren A skapar ett nytt bolag, ett så kallat trädabolag, och avyttrar andelarna i verksamhetsföretaget till trädabolaget (1). A avyttrar (2) sedan andelarna i verksamhetsföretaget till antingen en närstående eller en utomstående (F). A är numera ägare till trädabolaget vars huvudsakliga kapital består utav köpeskillingen från överlåttelsen av verksamhetsbolaget.⁷³ Efter avyttring börjar en karenstid om fem år att löpa under förutsättning att delägaren inte längre är verksam i det avyttrade företaget eller att det finns ett ägarintresse i bolaget. I och med karensregeln så väljer många delägare att göra en så kallad paketering genom trädabolag som jag refererar till ovan. Genom att avyttra via en paketering så kan bolaget "stå i träda" i fem år och sedan kommer utdelning och kapitalvinst att beskattas med 25 procent enligt 42 kap. 15 a § IL.⁷⁴

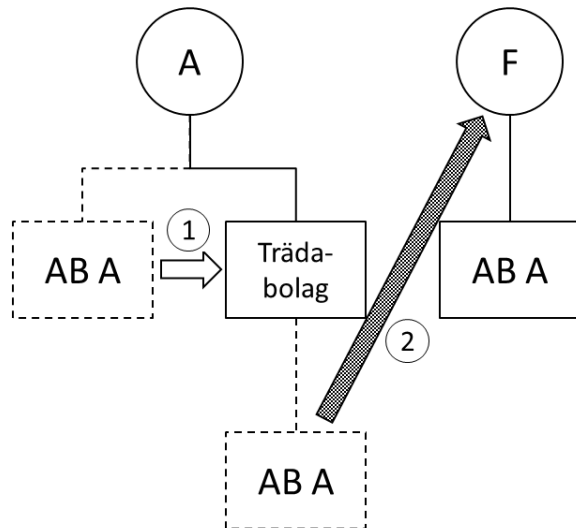
⁷² Tjernberg, 2018, s. 67.

⁷³ SOU 2016:75, s. 328.

⁷⁴ Prop. 2018/19:54 s.11 ff.

Förfarandet som visas är vanligt förekommande och används ofta vid överlåtelse av fåmansföretag. Samma överlåtelse teknik kommer även att användas senare i min analysdel varför jag ansåg att det var viktigt att förklara förfarandet någorlunda utförligt.

Figur 1:1



75

Under karenstiden är delägarens andelar fortsatt kvalificerade i ett fåmansföretag eller ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Alltså är delägarens andelar i trädablaget kvalificerade på grund av att det avyttrade verksamhetsbolaget bedriver samma eller likartad verksamhet. Samma förutsättningar gäller även om en närstående till delägaren fortsatt arbetar i betydande omfattning i det överlåtna verksamhetsbolaget. Regeln om samma eller likartad verksamhet innebär att en avyttring inom en närståendekrets leder till att karenstiden inte börjar löpa. Det får till följd att andelarna i trädablaget kommer att vara fortsatt kvalificerade så länge som en närstående är verksam i verksamhetsbolaget. När den närstående sedan upphör med sin verksamhet kan karenstiden börja löpa.⁷⁵ Detta på grund av att närståendekretsen ska motverka att 3:12-reglerna kringgås.

⁷⁵ SOU 2016:75, s. 328.

⁷⁶ Prop. 2018/19:54 s. 12.

Kontentan av ovan redogörelser blir därmed att en överlåtelse genom ett trädabolag behandlas olika beroende på om försäljning sker till en person inom eller utom närståendekretsen. I skattehänseende kan det därmed i vissa fall vara mer fördelaktigt att överlåta ett fåmansföretag till en utomstående part istället för att överlåta till en närstående. Lagstiftaren menar i propositionen att 3:12-reglerna därmed inte är neutrala i sin utformning i situationen avseende överlåtelser till en närstående respektive en extern förvärvare. Enligt lagstiftaren är det även av största vikt att avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag så långt som möjligt beskattas på ett likformigt sätt. Skattelagstiftningens utformning ska inte påverka huruvida en delägare avyttrar andelar till en närstående eller en utomstående.⁷⁷

2.6.2.2 Ett undantag från bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet

För att underlätta ägarskiften till närstående i fåmansföretag infördes ett undantag till 57 kap. 4 § IL. Undantaget finns i 57 kap. 4 a § IL. Syftet med undantagsregeln är att andelar i ett fåmansföretag ska kunna överlåtas till närstående förvärvare. Utan att det resulterar i en skattemässig olikbehandling gentemot om försäljningen skett till en utomstående köpare.⁷⁸ Det är alltså rekvisitet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § IL som undantaget är tänkt att stävja.

Samtidigt som undantaget ska motverka en olikbehandling så ska inte undantaget leda till en inkomstomvandling av arbetsinkomster till ett lågbeskattat slag. Undantaget har därför förenats med ett antal villkor för att bemöta just dessa farhågor om inkomstomvandling.⁷⁹ Villkoren i undantaget är kumulativa vilket innebär att alla villkor måste vara uppfyllda för att undantaget ska bli aktuellt.⁸⁰

⁷⁷ Prop. 2018/19:54 s. 12.

⁷⁸ Rydin, Båvall & Bartels 2016, s. 413.

⁷⁹ Prop. 2018/19:54 s. 12.

⁸⁰ Se 57 kap. 4 a § IL genom paragrafens ordalydelse

2.6.2.3 Närmare utredning av 57 kap. 4 a § IL

Undantaget enligt 57 kap 4 a § IL:

”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 sådant fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som avses i 4 § första stycket (den aktiva 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 varken direkt eller indirekt har ägt andelar i verksamhetsföretaget under beskattningsåret,*
- 3. andelsägaren eller någon annan närstående än den aktiva 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 finns särskilda skäl för att andelen ändå ska anses kvalificerad.”*

Det första villkoret i undantaget ett är krav om att andelsägarens företag (vanligtvis trädabolaget), direkt eller indirekt, har överlåtit andelar i ett annat företag, rörelse eller verksamhetsgren. Även om överlåtelsen ofta sker till en närstående eller till ett bolag som den närstående äger så är inte det ett krav. Trädabolaget kan exempelvis redan ha överlåtit andelar i ett verksamhetsbolag till en extern förvärvare som den närstående redan är delägare i.

Villkor nummer två hindrar andelsägaren eller dennes make att ha ägt andelar i verksamhetsföretag under beskattningsåret.

Som skäl för tredje kravet i undantaget anger betänkanudet att överlåtarens tidigare aktivitet kan leda till att tillämpning av undantagsbestämmelsen kan ske på ett felaktigt sätt. Situationer kan uppstå där andelsägaren varit aktiv under endast en kortare tid med avsikten att därefter kunna motta utdelningen eller kapitalvinst på andelar som utan undantagsbestämmelsen hade varit kvalificerade. Att aktivitetstiden bestämdes till 7 år motiverades av att en överlåtare inte ska kunna ha aktivitet långt tillbaka i tiden för att sedan tillgodogöra sig värdet av den närstående förvärvarens arbete.⁸¹

Slutligen så infördes också ett sista villkor som får ses som en form av stoppregel eller sista utväg för att förhindra felaktig användning av undantaget.⁸²

2.6.2.3 Samma eller likartad verksamhet i ett indirekt ägt företag

Ett tillägg infördes i 57 kap 4 § IL. som innebär att andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade även när andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret, eller något av de fem föregående beskattningsåren, varit verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag i vilket andelsägaren indirekt äger andelar.⁸³

Regeländringen innebär att reglerna om samma eller likartad verksamhet även omfattar företag som andelsägaren indirekt äger, där andelsägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i. Enligt lagstiftaren så har reglerna tidigare lett till försök att kringgå av 3:12-reglerna genom indirekt ägande varför ett förtydligande av ordalydelsen i 57 kap 4 § IL nu har gjorts.⁸⁴

2.6.2.4 Utomståenderegeln

Lagstiftaren har i anslutning till övriga ändringar även beslutat om en ändring gällande utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL. Den nya lagändringen innebär att en andel i ett fåmansföretag inte ska vara kvalificerad enbart på grund av en närståendes verksamhet i ett

⁸¹ SOU 2016:75., s. 385 f.

⁸² Prop. 2018/19:54 s. 12 ff.

⁸³ Prop. 2018/19:54 s. 15.

⁸⁴ Prop. 2018/19:54 s. 14 ff.

företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som trädablaget. I de fall som det finns andra delägare som har rätt till utdelning i trädablaget blir andelsägaren en utomstående efter karenstidens slut. Detta kan i vissa fall innebära att utomståenderegeln i vissa fall får ett vidare tillämpningsområde än som var tänkt från början.⁸⁵

Utomståenderegeln ändras därmed så att man ska bortse från utomståenderegeln vid tillämpning av undantagsbestämmelsen.⁸⁶

⁸⁵ Prop. 2018/19:54 s. 15 ff.

⁸⁶ Rydin, Båvall & Bartels 2016, s. 414.

3 Utredning av undantaget utifrån neutralitets- och likhetsprincipen

3.1 Rättsprincipers förhållande till lagstiftningen

För att förstå varför en analys utifrån rättsprinciper är relevant behövs en kort beskrivning av rättsprincipers förhållande till lagstiftningen. Rättsprinciper är omdiskuterade och i vissa fall även svårdefinierade.⁸⁷ Rättsprinciper har en viktig del inom lagstiftningen i allmänhet och skattelagstiftningen i synnerhet genom uppbyggandet av lagreglerna.⁸⁸

En klassisk förklaring av rättsprincipers roll gentemot lagstiftningen är den som Dworkin presenterar utifrån det amerikanska rättsfallet *Riggs v. Palmer*.⁸⁹ I fallet gjorde en mördare anspråk på sin testamentslott enligt offrets testamente. Testamentet i sig var giltigt och därmed till förmån för mördaren. Det fanns under dåvarande lagstiftning inget undantag i reglerna om testamentarisk succession. Domstolen resonerade som så, trots att reglerna i sig gav mördaren rätt, att tillämpning av reglerna var underkastad allmänna rättsliga principer. Principen i detta fall var att ingen skall skörda vinning av sin egen brottsliga handling. Utfallet i domen blev att mördaren inte fick ta del av testamentet. Dworkin ville genom *Riggs v. Palmer* visa att rätten inte enbart består av regler utan även av principer.⁹⁰

Dworkin menade att rättsprinciper sammanlänkar normer i lagstiftningen som ett etisk kitt.⁹¹ Likhetsprincipen har sitt ursprung i en etisk tankegång och föreställning om likhet inför lag.⁹² Medan neutralitetsprincipen inte har samma etiska prägel utan istället är en produkt av strävan mot samhällseffektivitet.⁹³ Därmed finns det anledning att ifrågasätta Dworkins syn på rättsprinciper som enbart etiska kitt. Det är dock ingen diskussion som ryms i denna uppsats. I jämförelse med principen om att ingen ska skörda vinning av sin egen brottsliga handling så är neutralitets- och likhetsprincipen viktiga för utformningen av de regler som

⁸⁷ Pahlsson, Robert. (2007), *Likhet inför skattelag*, Lustus Förlag, Uppsala. s. 28.

⁸⁸ Lodin m.fl., 2019, s. 27.

⁸⁹ Simmonds, Nigel E. (1988), *Juridiska principfrågor: Rättvisa, gällande rätt och rättigheter*, svensk översättning, upplaga 1:8, Nordstedts Juridik, Stockholm., s. 103.

⁹⁰ Simmonds, 1998, s. 104.

⁹¹ Pahlsson, 2007, s. 30.

⁹² Pahlsson, 2007, s. 35.

⁹³ Se bl.a. Persson-Österman, Roger. (1997), *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Nordstedts Juridik, Stockholm., s. 29. samt avsnitt 3.2.2.

omfattar beskattning av delägare av fåmansföretag.⁹⁴ I nästkommande avsnitt har jag kritiskt analyserat 57 kap. 4a § IL utifrån neutralitets- och likhetsprincipen.

3.2 Neutralitetsprincipen

3.2.1 Inledning och avgränsning

Syftet med denna del är att analysera 57 kap. 4 § IL och 57 kap. 4 a § IL utifrån neutralitetsprincipen. Analysen görs med en kritisk utredning i hur neutralitetsprincipen tillgodoses i den gamla och den nya regleringen. En kort bakgrundsförklaring ges först till neutralitetsprincipen innan analysen påbörjas.

3.2.2 Allmänt om neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är en viktig princip inom skatterätten.⁹⁵ Neutralitetsprincipen är inte lagstadgad utan bör ses som en målsättning, med innebörden att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte skall styras av skattereglernas utformning. Principen kommer istället till uttryck genom systematiken inom vissa delar av skattesystemet.⁹⁶ Neutralitet uppkommer om handlingsalternativen är ekonomiskt likvärdiga både före och efter skatt. Skattereglerna ska alltså inte styra den skattskyldiges beteende.⁹⁷

I förarbeten har neutralitetsprincipen använts flitigt som motiv till utformningen av olika regler och system.⁹⁸ Principen om neutralitet har även ansetts ha betydelse för HFD vid tolkning av skatteregler.⁹⁹ Utifrån samhällsekonomiska skäl så finns det fog för att motivera neutralitetsprincipen. I vissa fall kan dock ett strävande efter ett neutralt skattesystem leda till att skattereglerna blir tekniskt komplicerade. Vilket får till följd att strävan efter neutralitet emellanåt fått stå åt sidan för att kunna åstadkomma praktiskt tillämpbara regler.¹⁰⁰

⁹⁴ SOU 2016:75, s. 48.

⁹⁵ SOU 2016:75, s. 47.

⁹⁶ Pahlsson, 2007, s. 32.

⁹⁷ Lodin m.fl., 2019, s. 42 ff.

⁹⁸ Pahlsson, 2007, s. 32.

⁹⁹ Se exempelvis RÅ 1995 ref. 83.

¹⁰⁰ Lodin m.fl., 2019, s. 42 ff.

3.2.3 Mikro- och makroneutralitet

Neutralitetsprincipen är viktig för samhällsekonomin vilket har diskuterats i doktrin.¹⁰¹ För att få en djupare förståelse för neutralitetsprincipen så har principen delats in i två olika nivåer; mikro- och makroneutralitet. Mikroneutralitet innebär att neutralitetsprincipen ska förstås utifrån det enskilda skattesubjektet. Makroneutralitet syftar i sin tur till en överordnad nivå av neutralitet som ska föreligga i samhället. Ett exempel kan vara vilken nivå en skattesats ska ha.¹⁰²

Om olika handlingsalternativ är ekonomiskt likvärdiga före skatt men inte ekonomiskt likvärdiga efter skatt finns en brist i skattesystemet. Detta beror på att skattesystemets utformning påverkar den skattskyldiges ekonomiska planering på grund av skillnaden i resultat som de olika handlingsalternativen kan innebära.¹⁰³ En förutsättning för att ett skattesystem ska vara neutralt är att det finns en möjlighet för enskilda skattesubjekt att själva välja handlingsväg. Att en skattskyldig inbjuds till skatteplanering, då en rationellt tänkande skattskyldig självfallet vill uppnå den bästa skatteeffekten för denne, tyder på neutralitetsbrister i skattesystemet. Den snedvridning som kan uppstå när olika handlingsvägar kan ge olika skatteeffekter är något som bör undvikas.¹⁰⁴

Förutom att ett skattesystem kräver mikroneutralitet krävs också en överordnad nivå av neutralitet i form av makroneutralitet. Till skillnad från mikroneutralitet, spänner sig istället makroneutralitet över ett vidare område och innebär att skattesystemets utformning inte ska påverka samhällsekonomin. Begreppet omfattar även frågan om behov av höjda skattesatser samt strävan efter att minimera samhällsekonomiska effektivitetsförluster.¹⁰⁵

3.2.4 Strävan efter icke-intervention

Enligt Persson Österman ska ett neutralt skattesystem inte påverka olika aktörers handlande på olika marknader. Aktörerna på marknaden ska agera utifrån andra preferenser än

¹⁰¹ Lodin m.fl., 2019, s. 42 ff.

¹⁰² Persson Österman, 1997, s. 29.

¹⁰³ Mutén, Leif. (1968), *Bolagsbeskattning och kapitalkostnader*, Almqvist & Wiksells Boktryckeri, Uppsala., s. 21.

¹⁰⁴ Persson Österman, 1997, s. 49 f.

¹⁰⁵ Gunnarsson, Åsa (1995). *Skatterättvisa: [Tax equity]*. Diss. Umeå : Univ. Cit. Gunnarsson, 1995. s. 135 f.

skatteeffekter vilket ger ett syfte till neutralitetsprincipen att ge den skattskyldige fria handlingsvägar. Ett neutralt skattesystem ska inte heller användas som instrument för att intervensera i marknader och exempelvis styra konjunkturer. Skattesystemet ska därför verka för att vara icke-intervenerande.¹⁰⁶ Viss intervenering krävs dock, en helt oreglerad marknad är inte önskvärd.¹⁰⁷

3.3 Analys utifrån neutralitetsprincipen

3.3.1 Inledande kommentarer

Neutralitet handlar som bekant om att två handlingsalternativ ska vara ekonomiskt likvärdiga före som efter skatt. För att göra en analys utifrån neutralitetsprincipen behöver jag identifiera två handlingsalternativ som är ekonomiskt likvärdiga före skatt. För att sedan analysera om de är likvärdiga efter skatt. Två handlingsalternativ som blir relevanta i denna analys är en delägars försäljning av andelar i ett fåmansföretag till en extern part respektive försäljning till en närstående. Handlingsalternativen är samma i analysen både före och efter lagändringen.

I analysen kommer jag utgå ifrån att en försäljning till en utomstående respektive närstående är ekonomiskt likvärdigt före skatt. Jag är medveten om att det kan förekomma vissa ekonomiska skillnader att sälja till en extern köpare gentemot en närstående. Exempelvis kan en försäljning till en närstående ske till ett lägre pris än vad som hade avtalats med en extern part. Det kan dock inte förutsättas att det alltid skiljer sig ekonomiskt mellan försäljning till närstående och extern part, varför jag kommer utgå ifrån att handlingsalternativen är ekonomiskt likvärdiga före skatt.

3.3.2 Neutralitet i reglerna innan lagändringen

Såsom jag beskrivit är det vanligt förekommande att delägarna i samband med avyttring av andelar i ett fåmansföretag gör en så kallad paketering av kapitalvinsten i ett så kallat trädabolag.¹⁰⁸ Ägarskiftet kan ske genom avyttring av andelar i verksamhetsföretaget, vilket jag även kommer utgå ifrån i detta fall. För delägaren kan detta få olika skattekonsekvenser

¹⁰⁶ Persson Österman, 1997, s. 32.

¹⁰⁷ Persson Österman, 1997, s. 35.

¹⁰⁸ SOU 2016:75, s. 327., Se även avsnitt 2.6.2.1

beroende på om avyttringen sker till en närstående eller extern köpare. Genom delägarens aktivitet i verksamhetsföretaget så blir andelarna i företaget kvalificerade. Andelarna i trädabolaget kommer inledningsvis vara kvalificerade på grund av delägarens aktiva verksamhet i verksamhetsföretaget. Denna kvalifikation upphör däremot efter att karenstiden har löpt ut.¹⁰⁹

Om verksamhetsföretaget efter ägarskiftet ägs direkt eller indirekt av en extern person så kommer karenstiden att börja löpa när den tidigare delägarens aktivitet upphör i verksamhetsföretaget. Vilket får till följd att andelarna i trädabolaget inte är kvalificerade när femårsperioden har gått ut och ägaren kan ta utdelning, som beskattas enligt reglerna för onoterade andelar, från bolaget.

Vid en överlåtelse av verksamhetsföretaget där företaget direkt eller indirekt ägs av en närstående som även är aktiv i företaget blir situationen annorlunda. Eftersom den närstående bedriver samma eller likartad verksamhet som trädabolaget så är andelarna i trädabolaget kvalificerade. Det innebär även att karenstiden inte börjar löpa när den tidigare delägaren inte längre är verksam i verksamhetsföretaget. Kvalifikationen av andelarna i trädabolaget kvarstår därmed tills den närstående upphör med sin aktiva verksamhet i verksamhetsföretaget. Först då kan karenstiden i trädabolaget börja löpa. Utdelningar från trädabolaget kommer beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL. för den tidigare delägaren.¹¹⁰

Rent skattemässigt blir skillnaderna mellan att avyttra till en närstående och till en extern person stora för den tidigare delägaren. Så länge som andelarna är kvalificerade så ska utdelning och kapitalvinst från trädabolaget beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL. Skattesatsen blir allt mellan 20 procent till 32-52 procent för utdelning.¹¹¹ Medan utdelning beskattas med 25 procent för onoterade andelar som inte är kvalificerade.¹¹² Denna skillnad i beskattning leder till en olikbehandling av delägare som avyttrar andelar till närstående respektive extern förvärvare. På grund av denna olikbehandling kan det ur en

¹⁰⁹ SOU 2016:75, s. 330.

¹¹⁰ SOU 2016:75, s. 330.

¹¹¹ Se nya regler gällande värnskatten som blir gällande i januari 2020.

¹¹² Jfr 42 kap. 15 a § IL

skattesynpunkt därmed vara mer fördelaktigt att överlåta verksamhetsföretaget till en extern förvärvare.¹¹³

På grund av att två ekonomiskt likvärdiga handlingsalternativ är likvärdiga före skatt men inte efter, finns det en bristande neutralitet i skattereglerna. Ur ett mikroneutralt perspektiv är detta inte eftersträvansvärt eftersom skattereglerna i denna situation har gett upphov till en snedvridning inom skattesystemet. En delägare som får negativa skattekonsekvenser vid en försäljning av ett verksamhetsföretag till en närstående kan avstå från en sådan försäljning och istället sälja till en extern köpare. Det innebär att delägarens handlingar har påverkats av det skattemässiga utfallet vilket strider mot den neutralitetsnorm som är mikroneutralitet.¹¹⁴

3.3.3 Neutralitet i 57 kap. 4a § IL

Eftersom reglerna enligt den äldre lagtexten uppenbarligen innehåller neutralitetsbrister så behöver det nya undantaget utredas genom en kritisk analys. Jag kommer analysera om 57 kap. 4 a § IL numera tillgodoser de neutralitetskrav som neutralitetsprincipen föreskriver. Analysen är utformad på så sätt att undantaget ska ses utifrån delägaren av ett fåmansföretags perspektiv. Utgångspunkt tas i delägaren som står i valet mellan att sälja ett fåmansföretag (verksamhetsföretag) till en närstående eller till en extern köpare. Är handlingsalternativen ekonomisk likvärdiga före såsom efter skatt? Finns det någon risk att utformningen av undantaget kan leda till neutralitetsavvikelser? Kan dessa neutralitetsavvikelser i så fall rättfärdigas?

3.3.3.1 Handlingsalternativ som är ekonomisk likvärdighet efter skatt?

Likt avsnitt 3.3.2, så sker avyttringen av ett verksamhetsföretag genom ett trädabolag. Vid en avyttring till en extern köpare så börjar karenstiden att löpa när den tidigare delägaren upphör med sin aktivitet i verksamhetsföretaget. Andelarna i delägarens trädabolag är kvalificerade under karenstiden. Efter den femåriga karenstidens utgång kan delägaren ta utdelning från trädabolaget till en beskattning av 25 procent enligt reglerna om onoterade andelar.

¹¹³ SOU 2016:75., s. 331.

¹¹⁴ Persson Österman, 1997, s. 29.

För att en delägare ska uppnå samma beskattningssituation efter fem år vid en försäljning till en närstående part så måste undantaget i 57 kap. 4 a § IL vara uppfyllt. Undantaget i sig är tillämpligt om delägaren kan uppfylla de fyra rekvisiten som föreskrivs i undantaget.¹¹⁵ Uppfyller delägaren dessa rekvisit är undantaget tillämpligt och därmed påverkas inte den tidigare delägaren av att en närstående bedriver samma eller likartad verksamhet som trädabolaget. En försäljning av verksamhetsbolaget till en närstående som är aktiv i verksamhetsföretaget resulterar därmed inte i att andelarna i trädabolaget automatiskt är kvalificerade. Likt en försäljning till en extern part är andelarna i delägarens trädabolag kvalificerade under en femårig karenstid. Efter att karenstiden har löpt ut så är andelarna inte längre kvalificerade utan delägaren kan ta utdelning från trädabolaget till en beskattning av 25 procent.

Slutsatsen som kan dras om undantaget är tillämpligt är att de två handlingsalternativen, försäljning till närstående respektive extern part, är ekonomiskt likvärdiga före såsom efter skatt. Detta innebär att delägaren inte behöver beakta skattekonsekvensen vid en avyttring av sitt verksamhetsföretag. En rationellt tänkande person kan därmed välja mellan två handlingsalternativ som är ekonomiskt likvärdiga efter skatt. Vilket tillgodoser neutralitetsprincipens krav på icke-intervenering då en aktör inte har beskattningen som grund för sitt val av handlingsalternativ. Neutralitet får därmed anses uppstått om delägaren kan omfattas av undantaget.

3.3.3.2 Potentiella neutralitetsavvikelser i undantagets utformning

Trots att undantaget i sig tillgodoser neutralitet kan själva utformningen av undantag dock ge upphov till vissa neutralitetsavvikelser. Punkt 2 och 3 är enligt min mening något svårtillämpade och komplexa vilket kan vara problematiskt. Jag vill genom några exempel belysa hur den komplexa utformningen av undantaget kan innebära potentiella neutralitetsavvikelser.

¹¹⁵ Se avsnitt 2.6.2.3

Att punkt två ställer vissa krav på delägaren innebär att en tidigare delägare inte fortsatt kan äga andelar i verksamhetsföretaget för att hjälpa verksamheten, vilket ofta är vanligt i generationsskiften.¹¹⁶ Det förutsätts således ett fullständigt skifte för att punkt två ska bli uppfyllt. Det är vanligt vid framförallt generationsskiften att föräldern succesivt trappar ner på arbete samt ägande innan denne överlåter verksamheten till barnet. Eftersom det inte finns någon möjlighet till succesiv nedtrappning av verksamheten så kan det bli ett incitament till att istället överväga en försäljning till extern part.

Den tredje punkten kan medföra problem för delägaren genom att skiftet måste ske inom en viss tidsram. Detta kan sätta press på delägaren, som exempelvis:

En förälder som via ett holdingbolag äger alla andelar i ett verksamhetsföretag. Föräldern väljer att sluta arbeta i företaget under våren 2020, skälet kan exempelvis vara försämrad hälsa. Barnet får därmed ta över ledningen i företaget samtidigt som föräldern överväger att överlåta aktierna i verksamhetsföretaget till barnet. På grund av känslomässiga aspekter drar beslutet ut på tiden och åren går.

För att undantagsregeln ska bli aktuell måste aktierna övergå till barnet senast 31 december 2023. Eftersom kravet i tredje punkten föreskriver att föräldern måste ha varit aktiv minst fem av de sju senaste beskattningsåren i verksamhetsföretaget närmast före det beskattningsår som överlåtelsen sker. Sker överlåtelsen i december 2023 så har föräldern under sjuårsperioden 2016-2022 varit verksam fem av dessa år, 2016-2020, vilket innebär att kravet på fem av sju år är uppfyllt. Dröjer överlåtelsen till januari 2024 har dock föräldern under den nu aktuella tidsperioden 2017-2023 enbart varit verksam i fyra av sju år, 2017-2020, och kravet på fem av sju år är inte uppfyllt. Kravet på fem av sju år kan även uppfyllas av en annan närstående förutom den som ska ta över verksamhetsföretaget.¹¹⁷

Följden av att föräldern inte "hinner" göra generationsskiftet blir att föräldrarnas andelar i holdingbolaget fortsatt är kvalificerade efter försäljningen av verksamhetsföretaget på grund av att karenstiden inte börjar löpa. På grund utav karenstiden blir det fördelaktigt ur skattesynpunkt att sälja till en extern köpare.

¹¹⁶ Asklöf, Stefan & Zinders, Roger. (2019) *Analys: Nya skatteregler om ägarskifte*. Resultat #3 Juni, s. 20.

¹¹⁷ Asklöf & Zinders, 2019., s. 20.

Således saknas det inte betydelse om delägaren väljer att sälja till en närstående eller till en extern köpare på grund av undantagets utformning. Detta på grund av komplexiteten i undantaget som gör att en delägare kan avstå från att överhuvudtaget utnyttja det. Undantaget kan därmed anses ha brister i mikroneutralitet eftersom kriterierna i undantaget kan göra att en delägare väljer, eller tvingas välja om denne inte uppfyller undantaget, att sälja till en extern köpare istället för att avyttra till en närstående. En rationellt tänkande person kan anse att det är skattemässigt mer fördelaktigt att avyttra till en extern part.

Trots att undantaget i sig är utformat för att bidra till en större grad av neutralitet kan de högt ställda kraven dock enligt min mening innebära en bristande neutralitet. Även om undantaget i sig är neutralt kan det ur en delägares perspektiv vara mer skattemässigt fördelaktigt att överlåta till extern köpare. Vilket enligt min mening gör att det fortfarande finns vissa neutralitetsbrister.

3.3.3.3 Kan potentiella neutralitetsavvikelser rättfärdigas?

Trots att neutralitetsavvikelser såklart inte är önskvärda kan de vara motiverade och det kan finnas skäl till intervention.¹¹⁸ Enligt Alhager kan neutralitetsavvikelser vara accepterade, de bör dock vara medvetna och speciellt motiverade annars riskeras produktivitetssänkande snedvridningar.¹¹⁹

I betänkandet övervägdes olika möjligheter till att utforma undantaget för att både motsvara krav på neutralitet samt bibehålla kärnan i 3:12-reglerna. Det är av stor vikt att inkomstomvandlingar inte skulle kunna ske på grund av att undantaget har en för bred utformning. För att inte vinstmedel ska placeras i företag vars andelar efter en karenstid upphört att vara kvalificerade ansåg utredningen att undantaget därmed behövde innehålla vissa villkor som begränsar tillämpningsområdet.¹²⁰ Undantaget kan alltså inte innebära att den inkomstomvandling som man vid införandet av 3:12-reglerna ville stoppa, nu kan göras aktuell.

¹¹⁸ Persson Österman, 1997, s. 35.

¹¹⁹ Alhager, Eleonor. (2001), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus Förlag, Uppsala. s. 60.

¹²⁰ SOU 2016:75., s. 381.

Att undantaget har vissa begränsningar som i sig kan leda neutralitetsavvikelser får anses vara motiverade utifrån ett perspektiv av att förhindra inkomstomvandling. Undantaget har som mål att göra skattereglerna mer neutrala, inte mer fördelaktiga för en överlåtelse till närstående.

3.3.3.4 Slutliga reflektioner

Den slutsats som jag drar utav ovan utredning är att en distinktion behöver göras mellan neutraliteten som uppstår om undantaget i sig är tillämpligt kontra de neutralitetsbrister som kan komma med undantagets utformning. Enligt Lodin m.fl. så kan komplicerade regler ses som ett strävande mot neutralitet.¹²¹ Jag menar dock att alldeles för komplicerade regler trots sin strävan mot neutralitet kan leda till mindre neutralitet. Är reglerna för komplicerade kan det få innebörden att en rationell person överhuvudtaget inte väljer att använda sig av reglerna. Reglerna blir då intervenerande för skattesubjektets handlingsval vilket enligt min mening får ses som en neutralitetsbrist..

3.4 Likhetsprincipen

3.4.1 Inledning och avgränsning

Precis som analysen utifrån neutralitetsprincipen så kommer min analys utifrån likhetsprincipen först omfatta den gamla lagregleringen för att sedan undersöka hur likhetsprincipen tillgodoses i det nya undantaget. Innan analysen påbörjas ges en kort bakgrundsförklaring till likhetsprincipen.

3.4.2 Allmänt och definition av likhetsprincipen

Likhet inför skattelag är en viktig princip inom skatterätten. Principen har många olika benämningar såsom likhetsprincipen, likabehandlingsprincipen och likformighetsprincipen. Precis som Pålsson kommer jag använda dessa termer synonymt.¹²² Eftersom benämningen av principen i både betänkandet och propositionen är likformighetsprincipen så kommer jag till övervägande del använda mig av den definitionen.¹²³

¹²¹ Lodin m.fl., 2019, s. 43.

¹²² Pålsson, 2007, s. 35.

¹²³ SOU 2016:75., s. 47.

Likformighets/likhetsprincipens innebörd är att lika, eller i vart fall jämförbara, fall ska behandlas på lika sätt. Utifrån skattelagstiftningens perspektiv innebär det att personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt. Målet är alltså att undvika diskriminerande behandling av vissa skattskyldiga. Principen finner sin betydelse både vid utformningen av lagstiftningen och vid rättstillämpningen.¹²⁴

3.4.3 Likhetsprincipens betydelse på lagstiftarnivå

Likhetsprincipen uttrycks i 1 kap. 9 § Regeringsformen och är en konkret handlingsregel för myndigheterna.¹²⁵ Däremot så är inte bestämmelsen bindande för riksdag och regering i sin normgivning. Det får därför sägas att möjligheten att i lag respektive förordning gynna eller missgynna olika personer är en politisk maktbefogenhet i Sverige. Fall som kan uppfattas som jämförbara kan behandlas olika och är ett viktigt redskap i riksdagens och regeringens maktutövning.¹²⁶ Olikformig behandling av skattskyldiga kan ske genom utformningen av skattelagstiftningen och kan bero på politiska ställningstaganden som har ansetts väga tyngre än strävandet att upprätthålla likhetsprincipen.¹²⁷

3.5 Analys utifrån likhetsprincipen

3.5.1 Ansats och metod för analys

För att överhuvudtaget kunna undersöka om undantaget i 57 kap. 4 a § IL är likformigt så måste jag först bestämma om det föreligger två jämförbara fall. Eftersom jämförbarhet inte är ett objektivet konstaterbart faktum så måste jämförbarhet konstrueras.¹²⁸ Likhet och jämförbarhet är även att anse som en social konstruktion.¹²⁹ Ett exempel på svårigheten att bedöma jämförbarhet kan ges utifrån ett avgörande i HFD där diskussionen handlade om Jehovas vittnes gemenskap är att jämställas med en klostergemenskap. Frågan som ställdes till Skatterättsnämnden och sedermera HFD i ett avgörande gällande avdrag för utbildning.

¹²⁴ Lodin m.fl., 2019, s. 42.

¹²⁵ Prop. 1973:90, s. 235.

¹²⁶ Pahlsson, 2007, s. 49.

¹²⁷ Lodin m.fl., 2019, s. 42.

¹²⁸ Pahlsson, Robert. (2014) *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt, nr 7-8, s. 554. s. 565.

¹²⁹ Pahlsson, 2014, s. 564. se även HFD 2012 not 19.

HFD konstaterade i avgörandet att jämförbarhet inte förelåg.¹³⁰ Exemplet är avsett att belysa att två fall som är iögonfallande jämförbara, i själva verket inte måste anses som jämförbara varför inga krav på likabehandling finns.

I min utredning är det aktuellt att konstatera om en delägare som säljer ett fåmansföretag till en närstående och en delägare som säljer till en extern part är två jämförbara fall. Om de är två jämförbara fall så ska de behandlas lika. Bedömningen om jämförbarhet görs utifrån en subjektiv analys. Om jämförbarhet kan konstateras blir nästa steg att ställa situationerna mot varandra och se om det föreligger likformighet både före och efter lagändringen.

3.5.2 Jämförbarhet

Till en början behöver en jämförbarhetsanalys undersöka om det finns några objektiva skillnader eller likheter. Enligt Pahlsson kan jämförbarheten på skatteområdet preciseras av att ekonomiska kriterier ska avgöra vad som anses som likt.¹³¹ För att skapa en jämförbarhet bör således irrelevanta faktorer skalas bort.¹³²

Under innehavstiden av ett fåmansföretag föreligger det en förmånligare beskattning för personer inom en intressegemenskap. Detta på grund av 3:12-reglernas utformning, vilket kan vara ett argument till att det inte föreligger en jämförbar situation mellan de båda fallen.¹³³ Det kan finnas skäl att argumentera att en närståendes mer förmånliga behandling under innehavstiden kompenserar den hårdare beskattningen vid en överlåtelse.¹³⁴ Eftersom min jämförbarhetskonstruktion avser själva överlåtelsen och inte hur förhållandet är under innehavstiden så anser jag att det är irrelevant att se till förhållandet under innehavstiden.

Delägare som överlåter sitt verksamhetsföretag kan göra det på grund av att denne aktivt vill avsluta sin aktiva verksamhet i företaget. Att avsikten med överlåtelsen är att kunna gå i träda anser jag som ett argument att det är två jämförbara fall. Ett annat argument för att

¹³⁰ Pahlsson, 2014, s. 564.

¹³¹ Pahlsson, 2007, s. 18.

¹³² Pahlsson, 2007, s. 39.

¹³³ SOU 2016:75., s. 336 f.

¹³⁴ SOU 2016:75., s. 337.

fallen är jämförbara är att överlåtelsen sker allt som oftast på samma sätt, se ovan mall¹³⁵, vilket gör att det enda som skiljer fallen åt är just vem som överlåtelsen sker till.

Av störst vikt bör dock vara att se till ekonomiska kriterier i de båda fallen. Förvärvet sker på liknande sätt då kapital från försäljning av verksamhetsföretaget överförs till trädablaget och sedermera läggs i karens. Att det även i båda fallen är kapital som har upparbetats i verksamhetsföretaget som sedan överförs gör att det finns argument för jämförbarhet. Jag anser att den ekonomiska likheten i de båda fallen bör ges stor vikt vid en jämförelseanalys. Enligt ovan anser jag att det går att konstruera en jämförbarhet vilket innebär att lagstiftaren inte utan goda skäl kan olikbehandla överlåtarna.¹³⁶

3.5.3 Brister i likformighet enligt äldre lagstiftning

I likhet med ovan analys gällande neutralitetsprincipen utgår jag ifrån samma modell gällande avyttring av verksamhetsföretag antingen till närstående eller extern part. Ersättningen för försäljningen av verksamhetsföretaget läggs sedan i trädablaget. Se nedan illustration för det skattemässiga utfallet:

Extern part	Närstående
1-5 år: Utdelning och kapitalvinst beskattas med 20%, 30-53 % <i>Karenstiden börjar löpa</i>	1-5 år: Utdelning och kapitalvinst beskattas med 20%, 30-53 % <i>Karenstiden börjar inte löpa</i>
Efter 5 år: Utdelning och kapitalvinst beskattas med 25 % <i>Karenstiden har löpt ut</i>	Efter 5 år: Utdelning och kapitalvinst beskattas med 20%, 30-52 % <i>Karenstiden har inte börjat löpa</i>

¹³⁵ Se avsnitt 2.6.2.1

¹³⁶ Pahlsson, 2007, s. 41.

<p>Exempel utdelning efter 5 år: Utdelning 1 000 000 kr 1 000 000 x 25 % = 250 000 kr. Nettobelopp 750 000 kr</p>	<p>Exempel utdelning efter 5 år: Utdelning 1 000 000 kr <i>Förenklingsregeln</i> 20 % beskattning upp till 176 000kr¹³⁷ som kapital. Resterande 824 000 kr beskattas med 32-52 %^{138*}</p>
--	---

*För att göra exemplet någorlunda enkelt så har jag utgått ifrån att trädabolaget bildats inför överlåtelsen. Det får följderna att ingen lön har upparbetats i trädabolaget och kan inte användas som gränobelopp.

Den skattemässiga innebörden blir att delägaren som säljer till en extern part kan ta utdelning från trädabolaget till 25 procent när karenstiden löpt ut. Jämförelsevis med den delägare som säljer till en närstående efter samma tidsperiod som kan ta utdelning med en beskattning från 20 procent upp till 32-52 procent. Inkomsten i sig är samma eftersom den består av en köpeskilling för verksamhetsföretaget. Bristen som uppstår är alltså att samma inkomst beskattas olika hos två skattesubjekt som är jämförbara med varandra.

Eftersom delägaren som säljer till en extern part träffas av en beskattning som är mer förmånlig än vad delägare som säljer till en närstående part gör, och inkomsten i sig är likartad, så leder de gamla reglerna till en olikbehandling av två jämförbara fall. Det innebär att de gamla reglerna inte var likformiga.

3.5.4 Likformighet i undantaget

Den nya lagstiftningen har utformats med strävan att vara likformig.¹³⁹ Analysen avser därmed att göra en kritisk utredning om lagstiftningen numera uppfyller de krav på likformighet som ställs utifrån likhetsprincipen. Analysen utifrån likformighet görs med perspektivet av jämförbara fall som säljer verksamhetsföretaget till närstående eller extern

¹³⁷ Se avsnitt 2.4.6 för förklaring av skillnad i utdelning av gränobelopp.

¹³⁸ Har räknat med avskaffandet av värnskatten. Tidigare skattesats gav 32-57 % beskattning

¹³⁹ Prop. 2018/19:54. s. 12.

part. I jämförelse med neutralitetsprincipen så handlar denna utredningen inte om skattesubjektens val av handlingsalternativ utan istället om den faktiska skatt som delägarna ska betala. Innebär undantaget att jämförbara fall beskattas lika? Finns det någon potentiell olikbehandling i undantaget och går den i så fall att rättfärdiga?

3.5.4.1 Beskattas jämförbara fall lika?

I nedanstående tabell illustreras hur beskattningen ser ut för tre jämförbara fall. Alla tre fall avser en delägare som har avyttrat sin verksamhet och slutat arbeta i verksamhetsbolaget. Utdelningen i exemplet uppgår till 1 000 000 kr och tas ut efter fem år. Utdelningen avser alltså det kapital som finns i trädabolaget efter försäljning av verksamhetsföretaget. I min illustration har jag utgått ifrån att trädabolaget har bildats inför överlåtelsen varför ingen lön har upparbetats i bolaget och något löneunderlag för gränsbeloppet kan inte utnyttjas. I illustrationen används därmed förenklingsregeln.¹⁴⁰ Låt säga att försäljningen av verksamhetsbolaget har skett 2019:

Extern part	Närstående (undantag tillämpligt)	Närstående (undantag inte tillämpligt)
2020-2024: Utdelning och kapitalvinst beskattas med 20%, 30-53 % <i>Karenstiden börjar löpa</i>	2020-2024: Utdelning och kapitalvinst beskattas med 20%, 30-53 % <i>Karenstiden börjar löpa</i>	2020-2024: Utdelning och kapitalvinst beskattas med 20%, 30-53 % <i>Karenstiden börjar inte löpa</i>
Efter 2024: <i>Karenstiden har löpt ut</i> Utdelning och kapitalvinst beskattas med 25 %	Efter 2024: <i>Karenstiden har löpt ut</i> Utdelning och kapitalvinst beskattas med 25 %	Efter 2024: <i>Karenstiden har inte börjat löpa</i> Utdelning och kapitalvinst beskattas med 20%, 30-52 %
Exempel utdelning efter 2024: Utdelning 1 000 000 kr $1\,000\,000 \times 25\% = 250\,000$ kr. Nettobelopp 750 000 kr	Exempel utdelning efter 2024: Utdelning 1 000 000 kr $1\,000\,000 \times 25\% = 250\,000$ kr. Nettobelopp 750 000 kr	Exempel utdelning efter 2024: Utdelning 1 000 000 kr <i>Förenklingsregeln</i>

¹⁴⁰ Jfr. SOU 2016:75., s. 331. & 57 kap 11 § IL.

		20 % beskattning upp till 176 000kr ¹⁴¹ som kapital. Resterande 824 000 kr beskattas med 32-52 % ¹⁴²
--	--	--

Som illustrationen visar så beskattas tre jämförbara fall olika. Om en delägare inte uppfyller rekvisiten för undantaget så beskattas denne olika i jämförelse med om en delägare kan omfattas av undantaget respektive vid en försäljning till en extern part. Undantaget ger dock en möjlighet till lika beskattning mellan försäljning till närstående och extern part vilket får ses som ett framsteg i strävan mot likformighet. Den olikbehandling som därmed kan uppstå är inte lika omfattande som den har varit innan undantaget infördes. Eftersom effekten av undantaget blir att karenstiden börjar löpa direkt när den tidigare delägaren upphör med sin verksamhet så uppstår en likformig situation. Undantag innebär alltså att det nu finns en möjlighet för två jämförbara fall att beskattas lika efter en avyttring.

3.5.4.2 Skäl för viss olikbehandling

Det kan finnas skäl att anse att det uppstår en olikbehandling för den delägaren som inte uppfyller kriterierna för undantaget. Vilket skulle innebära att det kvarstår en olikbehandling trots att undantaget existerar. Ett argument mot sådan kritik är lagstiftarens rätt att behandla vissa fall olika. Lagstiftaren har en rätt att olikbehandla skattskyldiga om det är till fördel för skattesystemet. Som skäl till utformningen av undantaget framhöll lagstiftaren att en delägare genom en överlåtelse till en närstående inte ska kunna omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster.¹⁴³

Det finns alltså ett visst samhällsintresse av att en delägare genom en överlåtelse till en närstående inte kan komma undan 3:12-reglerna genom inkomstomvandling om undantaget blir alltför tillåtande i sin utformning. Precis som jag har diskuterat tidigare så är likhet och jämförbarhet en social konstruktion som även får anses konstruerats av lagstiftaren. Enligt

¹⁴¹ Se avsnitt 2.4.6 för förklaring av skillnad i utdelning av gränobelopp.

¹⁴² Har räknat med avskaffandet av värnskatten. Tidigare skattesats gav 32-57 % beskattning

¹⁴³ Prop. 2018/19:54., s. 12.

min mening finns det därmed skäl till att en viss olikbehandling av jämförbara fall kan ske. En strävan efter likformighet kan inte gå utöver andra syften som lagstiftningen har.

3.5.4.3 Slutliga reflektioner

Påhlsson skriver i sin artikel att likhetsprincipen är en formell konstruktion samt att det finns uppenbara skäl i rättspraxis för att lika fall ska behandlas lika. Han uttrycker även att likhetsprincipen är en allmänmänsklig erfarenhet av vad som krävs för ett fungerande samhälle och civilisation. Med slutsatsen att likhetsprincipen i slutändan måste ses som en slags målsättning.¹⁴⁴

I utformningen av undantaget i 57 kap. 4 a § IL tycker jag mig kunna se en tendens av samma resonemang gällande att 3:12-reglerna behöver bli mer likformiga för att på så sätt motverka olikbehandling av delägare.¹⁴⁵ I mitt tycke har därmed likhetsprincipen i utformningen av undantaget blivit ett uttryck för ett mål av lagstiftaren att inte olikbehandla försäljning av kvalificerade andelar till närstående. Undantaget har inte införts på grund av ett lagstadgat krav på likformighet utan snarare som en målsättning för att göra skattereglerna mer likformiga för delägare. Exempelvis nämns inte att likhetsprincipen är lagstadgad i varken betänkandet eller propositionen vilket kan vara en indikation på att likhetsprincipen istället kan ses som en målsättning.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Påhlsson, 2014, s. 567 f.

¹⁴⁵ Jfr.SOU 2016:75, s. 48.

¹⁴⁶ Se bl.a. Prop. 2018/19:54., s. 12. & SOU 2016:75, s. 47.

4 Slutsats

Utredningen i ljuset av neutralitets- och likhetsprincipen har visat att det knappast går att helt tillgodose en rättsprincip utan att någon form av brist mot principen föreligger. Gällande slutsatsen från neutralitetsanalysen så kan den framstå något ambivalent i och med att svaret på frågan om det nya undantaget är neutralt blir ja och nej. Min slutsats enligt analysen är att undantaget i sig, alltså slutprodukten, tillgodoser neutralitet eftersom handlingsalternativen ger samma skattemässiga utfall. Däremot så kan undantaget i sig te sig icke neutralt genom sin komplexa utformning och svåra tillämpbarhet. Vilket därmed kan leda till att en delägare väljer att avyttra till en extern part istället för en närstående på grund av skattereglerna.

Utifrån ett likhetsperspektiv så uppstår enligt mig inte en lika stor brist om en delägare inte kan omfattas av undantaget i jämförelse med ett neutralitetsperspektiv. Undantaget är utformat så att en delägare ska kunna överlåta ett verksamhetsföretag till en närstående, däremot ska inte delägaren hamna i en bättre skattemässig situation och därmed kunna omvandla inkomst. I utformningen av undantaget finns således en kontextuell aspekt att beakta nämligen den om 3:12-reglernas funktion att inte bidra till inkomstomvandling.

Gällande undantaget i stort så tror jag att det kommer användas något restriktivt i början på grund av dess komplicerade utformning. Eftersom undantaget har ett nära samband till samma eller likartad verksamhet så lär även undantaget leda till ett antal förhandsavgöranden från skatterättsnämnden.¹⁴⁷ En företagare som inte är bevandrad inom skatterätten kan ha svårigheter i att navigera i regeln och kan eventuellt avhålla sig från att överhuvudtaget använda sig av regeln. I de situationer som undantaget dock blir tillämpligt anser jag att det kommer vara till stor hjälp för den delägaren som väljer att avyttra sin verksamhet till en närstående. Är lagstiftningen gällande generationsskifte i fåmansföretag äntligen neutral och likformig? Ja, eller i vart fall mer likformig och neutral än tidigare utformning.

¹⁴⁷ Svensson, Bo. (2015), *Tretolv – varifrån och varthän?*, Skattenytt, nr 7-8, s. 579.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Alhager, Eleonor. (2001), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, upplaga 1, Lustus Förlag, Uppsala. Cit. Alhager, 2001.

Asklöf, Stefan & Zinders, Roger. (2019) *Analys: Nya skatteregler om ägarskifte*. Resultat #3 Juni, s.18-20. Cit. Asklöf & Zinders, 2019.

Gunnarsson, Åsa (1995). *Skatterättvisa: [Tax equity]*. Diss. Umeå : Univ. Cit. Gunnarsson, 1995.

Hellner, Jan. (2001), *Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt*, Jure, Stockholm. Cit. Hellner, 2001.

Kleinman, Jan. *Rättsdogmatisk metod*. ur Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.) (2018), *Juridisk metodlära*, upplaga 2:1, Studentlitteratur , Lund. Cit. Kleinman, 2018.

Lodin Sven-Olof, Lindecrona, Gustaf, Melz, Peter, Silberberg, Christer, Simon-Almedal, Teresa & Roger, Persson-Österman. (2019), *Inkomstskatt En lärobok i skatterätt Del I och II*, upplaga 17:1 Lund: Studentlitteratur, Lund. Cit. Lodin m.fl., 2019.

Mutén, Leif. (1968), *Bolagsbeskattning och kapitalkostnader*, Almqvist & Wiksells Boktryckeri, Uppsala. Cit. Muntén, 1968.

Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.) (2018), *Juridisk metodlära*, upplaga 2:1, Studentlitteratur , Lund.

Peczenik, Aleksander. (1995), *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, Fritze, Stockholm. Cit. Peczenik, 1995.

Persson-Österman, Roger. (1997), *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Nordstedts Juridik, Stockholm. Cit. Persson-Österman, 1997.

Påhlsson, Robert. (2007), *Likhet inför skattelag*, Iustus Förlag, Uppsala. Cit. Påhlsson, 2007.

Påhlsson, Robert. (2014) *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt, nr 7-8, s. 554. Cit. Påhlsson, 2014.

Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina. (2016), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, upplaga 4, Wolters Kluwer, Stockholm. Cit. Rydin, Båvall & Bartels, 2016.

Sandgren, Claes. (2015), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. 3, [utök. Och rev.] uppl. Nordstedts Juridik, Stockholm. Cit. Sandgren, 2015.

Schelin, Johan. (2018), *Kritiska perspektiv på rätten*, Poseidon Förlag, Stockholm. Cit. Schelin, 2018.

Simmonds, Nigel E. (1988), *Juridiska principfrågor: Rättvisa, gällande rätt och rättigheter*, svensk översättning, upplaga 1:8, Nordstedts Juridik, Stockholm. Cit. Simmonds, 1988.

Svensson, Bo. (2015), *Tretolv – varifrån och varthän?*, Skattenytt, nr 7-8, s.579. Cit. Svensson, 2015.

Tjernberg, Mats. (2018), *Fåmansföretag & beskattning*, Iustus, Uppsala. Cit. Tjernberg, 2018.

Offentligt tryck

Lagar och författningar

Inkomstskattelag (1999:1229)

Propositioner

Prop. 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning

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

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

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:52. 3:12-utredningen

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

Rättsfallsförteckning

RÅ 1995 ref. 83

RÅ 1997 ref. 48 I-II

RÅ 1997 not. 22

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2004 not.125

RÅ 2004 not.162

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2007 ref.15

RÅ 2007 not. 66

RÅ 2009 ref. 53

RÅ 2009 not.68

RÅ 2010 ref. 11 I-V

HFD 2012 ref. 67 I-II

RÅ HFD 2013 ref. I och II

HFD 2018 ref. 31

HFD 6353-18

Förhandsbesked

Skatterättsnämnden dr 58-18/D