



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Ägarskifte i familjeföretag

Försäljning till marknadspris via intern aktieöverlåtelse

Filosofie magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Viktoria Andersen

Handledare: Ulrika Rosander

Framläggningsdatum 2009-12-14

Jönköping december 2009

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Ägarskifte i familjeföretag – Försäljning till marknadspris via intern aktieöverlåtelse
Författare:	Viktoria Andersen
Handledare:	Ulrika Rosander
Datum:	2009-12-14
Ämnesord	Ägarskifte, beskattning av delägare i fåmansföretag, samma eller likartad verksamhet, neutralitetsprincipen, skatteförmågeprincipen, likformighetsprincipen, proportionalitetsprincipen, Kommissionens rekommendation om överföring av små och medelstora företag

Sammanfattning

Sverige riskerar att under de närmaste åren förlora cirka 90 000 företag på grund av dåliga förberedelser inför ägarnas pensionsavgångar. För att säkerställa företagets fortlevnad efter ägarens frånträde bör ett planerat ägarskifte genomföras. Finns ingen lämplig efterträdare inom familjen kan en extern försäljning komma att bli aktuell. För att genomföra ägarskiftet och minska beskattningen finns flera metoder att tillgå. Den här uppsatsen behandlar ägarskifte genom en intern aktieöverlåtelse. Det skall undersökas huruvida det föreligger några skillnader i beskattningen beroende på om familjeföretaget överläts inom familjen eller till en extern oberoende köpare och hur dessa eventuella skillnader förhåller sig till ett antal skatterättsliga principer, syftet med de så kallade fåmansföretagsreglerna och Kommissionens Rekommendation om överföring av små och medelstora företag.

Säljs aktierna i familjeföretaget direkt beskattas vinsten enligt fåmansföretagsreglerna, vilket kan innebära en beskattning på upp emot 57 procent. Fåmansföretagsreglerna syftar bland annat till att förhindra att ägare i ett familjeföretag omvandlar vad som egentligen utgör ersättning för utfört arbete till lägre beskattade kapitalinkomster. Genom att först överlåta aktierna i familjeföretaget till ett nybildat bolag, som i sin tur överlåter aktierna i familjeföretaget till den verkliga köparen och genom att vänta med att ta ut vinsten i fem år kan emellertid beskattning enligt fåmansföretagsreglerna undvikas och vinsten blir istället beskattad som kapitalvinst på onoterade aktier vilket innebär en beskattning om 25 procent. Ett antal förhandsbesked meddelade av Skatterättsnämnden i februari 2009 antyder att familjeföretagets verksamhet i och med den interna aktieöverlåtelser anses vara uppdelad på två företag, ett som bedriver kapitalförvaltning och ett som bedriver själva rörelsen och att dessa två företag anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Utgången i förhandsbeskeden leder till att den förut nämnda inkomstomvandlingen endast kan göras då aktierna efter den interna aktieöverlåtelser överläts till en extern oberoende köpare och inte då överlåtelser sker till en familjemedlem. Detta innebär att en fåmansföretagare kan komma att beskattas olika beroende på vem denne överlåter aktierna i familjeföretaget till.

Att sälja aktier till marknadspris till någon inom familjen och till en extern köpare är ekonomiskt likvärdiga alternativ före skatt och det kan enligt min mening inte uteslutas

att företagarens val av förvärvare påverkas av den olika beskattningen varför en sådan rättstillämpning kan anses strida mot den svenska neutralitetsprincipen. Kommissionens rekommendation antyder enligt ordalydelsen att ägarskiften till utomstående och ägarskiften till familjemedlemmar är två olika situationer som inte nödvändigtvis måste bli lika beskattade. En utvärdering av rekommendationens genomslag antyder dock att så inte är fallet varför en olik skattemässig behandling beroende på vem som förvärvar aktierna inte heller står i överrensstämmelse med rekommendationen. Ett klagörande om vad som egentligen har avsetts i rekommendationen anser jag vara önskvärt.

En ägare som överlåter sina aktier i familjeföretaget till en familjemedlem, för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet, kan enligt min åsikt anses befinna sig i en likvärdig situation som en ägare som säljer aktierna till en utomstående mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet på aktierna. Då säljarna befinner sig i likartade situationer strider det mot likformighetsprincipen att beskatta dem olika. En säljares förmåga att betala skatt påverkas enligt min mening inte av vem aktierna säljs till, utan endast av hur mycket ersättning som erhålls, varför en olik beskattning också strider mot skatteförmågeprincipen.

Att anse att det kapitalförvaltande företaget och det rörelsedrivande företaget bedriver likartad verksamhet leder till att risken för inkomstomvandling minskas, i vart fall då aktierna i familjeföretaget överlåts till någon inom familjen. Trots att det leder till en olik beskattning beroende på vem aktierna överlåts till måste det ändå enligt min mening stämma bäst överens med syftet med bestämmelsen om likartad verksamhet, att förhindra inkomstomvandling. Trots att fåmansföretagare åsättes en tyngre skattebelastning då de säljer aktier i familjeföretaget till någon inom familjen måste lagstiftaren genom bestämmelser om att vad som kan betraktas som normal kapitalavkastning skall tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital ha använt sig av den minst ingripande åtgärden för att motverka inkomstomvandling. Av denna anledning måste lagstiftningen anses stå i överrensstämmelse med den så kallade proportionalitetsprincipen.

Innehåll

1	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsningar	2
1.4	Metod	3
1.5	Disposition.....	6
1.6	Terminologi	7
2	Fåmansföretagsbeskattning.....	8
2.1	Inledning.....	8
2.2	Allmänt om fåmansföretagsbeskattningen	8
2.3	Gränsbelopp och sparutrymme.....	9
2.4	Kapitalvinst på andelar i fåmansföretag	10
2.5	Utomståenderegeln	12
3	Ägarskifte.....	13
3.1	Inledning.....	13
3.2	Val av ägarskiftesmetod	13
3.3	Intern aktieöverlåtelse	14
3.3.1	Bildande av koncernförhållande.....	14
3.3.2	Ersättning under gränsbeloppet.....	15
3.3.3	Ersättning över gränsbeloppet.....	15
3.3.3.1	<i>Det nybildade företaget säljer aktierna i familjeföretaget.....</i>	<i>15</i>
3.3.3.2	<i>Överlåtelse till utomstående köpare.....</i>	<i>17</i>
3.3.3.3	<i>Överlåtelse till någon inom familjen</i>	<i>18</i>
4	Skatterättsliga principer.....	21
4.1	Inledning.....	21
4.2	Neutralitetsprincipen.....	21
4.3	Likformighetsprincipen/Likhetsprincipen.....	24
4.4	Skatteförmågeprincipen	25
4.4.1	Skatteförmågeprincipens innebörd och dess funktion som motiv till utformningen av lagtexten	25
4.4.2	Skatteförmågeprincipens betydelse som tolkningshjälpmedel	28
4.4.3	Grundläggande begrepp för skatteförmågeprincipens innebörd.....	28
4.5	Proportionalitetsprincipen.....	29
5	Kommissionens rekommendation	31
5.1	Inledning.....	31
5.2	Rekommendation om överföring av företag	31
6	Analys och slutsatser.....	34
6.1	Inledning.....	34
6.2	Ersättningen understiger gränsbeloppet – lika beskattning	34
6.3	Ersättningen överstiger gränsbeloppet – olik beskattning	35
6.3.1	Aktierna kan upphöra att vara kvalificerade vid försäljning till utomstående	35
6.3.2	Olik beskattning – en neutralitetsbrist?	35

6.3.3 Olik beskattningen och Kommissionens rekommendation	38
6.3.4 Olik beskattningen och likformighetsprincipen?	38
6.3.5 Olik beskattning och skatteförmågeprincipen	39
6.3.6 Olik beskattning och syftet med bestämmelsen i 57:4 st. 1 IL	40
6.3.7 En vidare tolkning av begreppet likartad verksamhet och proportionalitetsprincipen	41
Referenslista.....	42

Figurer

Figur 2.1 – Beskattning av ersättning för kvalificerade andelar.....	11
Figur 3.1 – Nybildat koncernförhållande.....	14
Figur 3.2 – Betalning för förvärvet av familjeföretaget sker genom NYAB. ..	15
Figur 3.3 – Lämpligt förfarande då kapitalvinsten överstiger gränsbeloppet.	16
Figur 3.4 – Förvärv genom ett företag.....	17
Figur 6.1 – Neutrala respektive icke neutrala förhållanden.	37

Förkortningar

Dnr.	Diarienummer
EG	Europeiska Gemenskapen
EG-fördraget	Konsoliderad version av fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen, Europeiska unionens officiella tidning C 321 E av den 29 december 2006
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Red.	Redaktör
Ref.	Referatmål
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
ÄB	Ärvdabalken (1958:637)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Att äga ett familjeföretag är ofta inte enbart en investering, det är också ett arbete och ofta görs stora personliga uppoffringar och risktaganden.¹ Ledandet av familjeföretaget påverkar inte bara företagaren utan även i hög grad dennes familj och umgängeskrets. Företaget och ledandet av detta diskuteras ofta mellan familjemedlemmarna och inte sällan ses familjeföretaget som en del av familjen. Den nära kopplingen mellan familjen och företaget gör att eventuella barn ofta tidigt får en inblick i företaget och en bild av hur företaget skall drivas på ”rätt” sätt.² Den starka relationen mellan familjen och företaget gynnar i många avseenden utvecklingen av företaget. Detta exempelvis på grund av den ökade lojalitetskänslan de familjemedlemmar som deltar i ledandet av företaget känner gentemot både företaget och övriga familjemedlemmar.³ Skulle familjeföretaget drivas av en från familjen utomstående verkställande direktör kan lojaliteten mellan företagsledningen och ägarna minska eftersom den verkställande direktören eventuellt har större intresse av att använda företagets resurser på ett sätt som gynnar sin egen privat ekonomi.⁴ Den starka lojalitetskänslan, då företaget både ägs och leds av personer inom familjen, bidrar till att företaget drivs på ett långsiktigt sätt för att öka värdet på aktierna och för att öka framtida generationers möjligheter att ta över en väl fungerande verksamhet.

Då någon eller några skall ta över en verksamhet måste ett ägarskifte genomföras. År 2005 presenterades en rapport som visade att var fjärde företagare i Sverige är född på 1940-talet och att dessa företagares pensionsavgångar innebär att cirka 180 000 företag i Sverige är behov av ett ägarskifte under den aktuella tioårsperioden.⁵

Dåligt planerade och genomförda ägarskiften kan få allvarliga konsekvenser för ägarna och för företagen i fråga, men också för samhället i övrigt som bland annat riskerar att gå miste om flertalet arbetstillfällen. Trots dessa fakta är det endast en liten del av företagen som planerar och bestämmer vad som skall hända med företaget i framtiden.⁶ På grund av dåliga förberedelser inför ägarnas pensioner riskerar närmare hälften av de förut nämnda företagen, hela 90 000 företag, att försvinna.⁷

¹ Bernhardsson A och Danielsson H, *Generationsskifte – Skördetid*, 2006 s. 7.

² Melin L (red.), et. al., *Ägarskiften med förnuft och känsla – Vägledning inför ägar- och ledarskiften i företag*, 2007, s. 7.

³ Sund L-G och Bjuggren, P-O, *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag – En studie i ekonomisk familjerätt, associations- och skatterätt samt rättsekonomi*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2001, s. 52.

⁴ Sund L-G och Bjuggren, P-O, *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag – En studie i ekonomisk familjerätt, associations- och skatterätt samt rättsekonomi*, 2001, s. 49.

⁵ Linder S, *Vem vill ta över? – De företagsamma 40-talisterna går snart i pension*, 2005, s. 5.

⁶ Bernhardsson A och Danielsson H, *Generationsskifte – Skördetid*, 2006 s. 7.

⁷ Linder S, *Vem vill ta över? – De företagsamma 40-talisterna går snart i pension*, 2005, s. 5.

För att säkerställa företagets fortlevnad efter ägarens och företagsledarens frånträde bör ett planerat ägarskifte genomföras.⁸ Det är inte alltid det finns någon lämplig efterträdare inom företagarens familj vilket är en av anledningarna till att företaget ibland bör överlåtas till en extern oberoende köpare.⁹

För att genomföra ett ägarskifte finns ett flertal olika metoder som kan användas, vilken som i slutändan väljs beror på ett flertal faktorer. En speciell metod kan inte sägas vara fördelaktigare än någon annan utan valet styrs av vilka behov familjen och andra inblandade har. Då försäljning av aktier sker till ett värde som motsvarar aktiernas marknadsvärde kan det antagas att en betydande beskattningsbar kapitalvinst vanligtvis uppstår för överlåtaren. Beskattningen utgör således en betydande del av de kostnader som uppstår vid ett ägarskifte varför det ofta är av största vikt att minimera beskattningskostnaderna. Ett vanligt tillvägagångssätt för att minska beskattningen vid ett ägarskifte är att aktierna i företaget säljs efter en så kallad intern aktieöverlåtelse.¹⁰ Kortfattat innebär en intern aktieöverlåtelse att aktieägaren överlåter sina aktier i familjeföretaget till ett av denne bildat aktiebolag vilket i sin tur avyttrar aktierna till den verkliga förvärvaren.¹¹ Detta tillvägagångssätt för att genomföra ett ägarskifte skall i det följande presenteras och den beskattning som träffar en aktieöverlåtelse vid ett sådant förfarande skall undersökas. Vilken beskattning som träffar överlåtelser genom en intern aktieförsäljning avgörs av ett flertal lagrum i inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) vilka innehåller ett antal svårtolkade begrepp.¹² Beroende på hur dessa begrepp tolkas kan oönskade effekter uppstå beroende på vem aktierna i familjeföretaget avyttras till. Av denna anledning och då tolkningen av dessa begrepp kan anses vara tämligen oklar är en framställning som den här av intresse.

1.2 Syfte

I denna uppsats skall utredas huruvida det föreligger skillnader i den beskattning som träffar en fåmansföretagare, vid ett ägarskifte genom en intern aktieöverlåtelse, beroende på om försäljningen sker inom familjen eller till en extern oberoende köpare. Vidare skall det utredas hur dessa eventuella skillnader förhåller sig till ett antal skatterättsliga principer, närmare bestämt neutralitetsprincipen, likformighetsprincipen, skatteförmågeprincipen och proportionalitetsprincipen, syftet med fåmansföretagsreglerna och Kommissionens rekommendation om överföring av små och medelstora företag¹³.

1.3 Avgränsningar

Interna aktieöverlåtelser kan användas som ägarskiftesmetod både då ersättningen uppgår till marknadsvärdet och då ersättningen understiger detta värde. Försäljning under marknadsvärdet kan antagas ske endast vid överlåtelser inom familjen då överlåtaren i annat fall kan antagas sakna incitament att berika förvärvaren på sin egen privatekonomi.

⁸ Danielsson H och Sund L-G, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, 2005, s. 33.

⁹ Danielsson H och Sund L-G, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, 2005, s. 64.

¹⁰ Danielsson H och Sund L-G, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, 2005, s. 50.

¹¹ För en mer detaljerad beskrivning av tillvägagångssättet, se avsnitt 3.3.

¹² Se främst 57:4 st. 1 Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

¹³ 94/1069/EC.

mis bekostnad. Försäljning till marknadspris kan komma att bli aktuellt även då överlåtelser sker inom familjen. Anledningen till att företaget överlåts till marknadspris även inom familjen kan vara många, exempelvis kan överlåtarens vara i behov av så stor ekonomisk kompensation som möjligt för att kunna trygga sin egen ekonomiska framtid eller för att ta hänsyn till rättvisaspekter familjemedlemmar emellan. Då uppsatsen syftar till att undersöka skillnader i beskattningen beroende på vem förvärvaren är tas i uppsatsen endast hänsyn till fall då försäljningen sker mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Försäljningar av familjeföretag kan vara av gränsöverskridande karaktär men då familjeföretag ofta kan antagas vara mindre företag och därigenom ofta kan antagas vara mer motvilliga till transaktioner som involverar flera stater anser jag att inomstatliga ägarskiften är av störst vikt att undersökas. I denna uppsats behandlas därför endast i Sverige företagna, inomstatliga transaktioner.

1.4 Metod

I denna uppsats används en traditionell rättsdogmatisk metod. Detta innebär systematisering och tolkning av rättskällorna.¹⁴ I den ordinarie rättskällehierarkin utgör lagtexten den främsta källan vilken är den första som skall undersökas då ett rättsligt problem uppstår.¹⁵ I denna uppsats spelar 57:4 IL en avgörande roll, lagrummet innehåller det svårtolkade begreppet ”samma eller likartad verksamhet” vars innebörd är av vikt för att besvara uppsatsens syfte. Kan problemet inte lösas enbart med hjälp av lagtexten används i första hand förarbetsuttalanden och rättspraxis.¹⁶ Står lösningen inte heller att finna här används doktrin, handelsbruk och annan sedvänja för att lösa det rättsliga problemet.¹⁷ Tolkningen av 57:4 IL kan inte till fullo utredas med ledning i lagtextens förarbeten och det har i förarbetena framhållits att det varken är meningsfullt eller realistiskt att i lagtext försöka beskriva alla de situationer vilka bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet omfattar.¹⁸ Rättsfall från Regeringsrätten är den praxis som på skatteområdet tillmäts störst betydelse då detta är högsta instans, men inte heller med ledning från dylika fall finns tillfredsställande ledning att finna för att utröna hur lagrummet skall tolkas.¹⁹ Av vikt är däremot fem tidigare nämnda förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN).²⁰

Vilket rättskällevärde som skall åsättas förhandsbesked från SRN är osäkert då sådana avgöranden kan sägas sakna fast placering i den ordinarie rättskällehierarkin. Gyland med flera framhåller att avgöranden från första instans, länsrätten, och avgöranden från Skatteverket inte har något prejudikatvärde.²¹ Ett sådant synsätt innebär att även avgö-

¹⁴ Strömholm S, *Allmän rättslära – En första introduktion*, 1984, s. 9.

¹⁵ Bernitz U, et. al., *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 2004, s. 27.

¹⁶ Bernitz U, et. al., *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 2004, s. 27.

¹⁷ Bernitz U, et. al., *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 2004, s. 28.

¹⁸ SOU 2002:52, del 1, s. 315.

¹⁹ Gyland C et. al., *Skatterätt – En introduktion*, 2005, s. 18.

²⁰ SRN dnr. 117-07/D, 57-08/D, 69-08/D, 77-08/D och 112-08/D.

²¹ Gyland C et. al., *Skatterätt – En introduktion*, 2005, s. 18.

randen från SRN saknar prejudikatvärde. Gäverth framhåller att en åtskillnad måste göras mellan prejudikat och rättspraxis.²² På skatteområdet kan endast ett fåtal avgöranden från Regeringsrätten anses ha betydelse som rättskälla och därmed förtjäna att kallas prejudikat. Rättspraxis kan även utvecklas bland lägre instanser, exempelvis av SRN. Dock fordras vanligen att ett flertal avgöranden i samma riktning och att man av dessa avgöranden kan göra sannolikt att samma instans eller en lägre instans kommer att bedöma ett likartat fall på samma sätt. Praxis ger inte svar på frågan om ett likartat fall kommer att bedömas likartat i en högre instans. Rättspraxis utvecklad på en lägre instansnivå är således endast ett uttalande om vad som hittills har varit gällande.²³ Av detta följer att utgången i förhandsbeskeden uttalar vad som gäller för tillfället i väntan på ett avgörande från Regeringsrätten. Således får förhandsbeskeden i dagsläget tillmätas ett relativt högt rättskällvärde och anses vara ett uttryck för gällande rätt i den mån det inte strider mot prejudikat eller andra rättskällor av högre rang. I flera av förhandsbeskeden förekommer skiljaktiga meningar, i ett av de meddelade förhandsbeskeden var tre av sju ledamöter skiljaktiga,²⁴ i ett var två skiljaktiga²⁵ och i ett var en ledamot skiljaktig.²⁶ Störst vikt bör läggas vid de principer majoriteten enats om, dock försvagas styrkan i den argumentation som majoriteten framfört om flera ledamöter har framfört skiljaktiga åsikter.²⁷ De skiljaktiga åsikterna presenteras kort i uppsatsen, dock läggs avgörande vikt vid majoritetens argumentation.

Interna aktieöverlåtelser kan användas på många olika sätt i ägarskiftessituationer. I uppsatsen kommer diskussionen föras runt det enklare upplägg som presenteras i avsnitt 3.3. I uppsatsen skall en analys göras av det där beskrivna förfarandet och de eventuella skillnader som uppstår i beskattningen beroende på om familjeföretaget skall fortsätta att drivas inom familjen eller om det skall säljas till en extern köpare. Den slutliga analysen kommer främst ske utifrån ett antal skatterättsliga principer. Dessa principer är skatteförmågeprincipen, neutralitetsprincipen, likformighetsprincipen och proportionalitetsprincipen vars innebörd beskrivs mer ingående i kapitel fyra. Att just skatteförmågeprincipen, neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen förtjänar att utgöra grund för analysen motiveras av att principerna behandlar frågan hur stor beskattning en inkomst skall träffas av, medan andra mer framträdande skatterättsliga principer, exempelvis principer om kontinuitet, reciprocitet och symmetri mer tar sikte på när, av vem och om en inkomst skall tas upp till beskattning.²⁸ Att även proportionalitetsprincipen tas i beaktning motiveras av att den kan påverka huruvida en eventuell olik beskattning, beroende på till vem aktierna i familjeföretaget överläts till, kan rättfärdigas.

Av de nämnda principerna är det endast likformighetsprincipen som har direkt stöd i lagtexten, dock kan de andra principerna induceras fram. Detta innebär att principerna kommer till uttryck i den systematiska uppbyggnaden av skattesystemet och som motiv

²² Gäverth L, *Ingenting har hänt*, SN, 1998, s. 855.

²³ Gäverth L, *Ingenting har hänt*, SN, 1998, s. 855.

²⁴ SRN dnr. 77-08/D.

²⁵ SRN dnr. 69-08/D.

²⁶ SRN dnr. 112-08/D.

²⁷ Bernitz U, et. al., *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 2004, s. 147.

²⁸ Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 38 och 39.

till utformningen av det samma.²⁹ Det är således syftet, snarare än lagtextens ordalydelse, som är det som skall tas hänsyn till varför användning av en teleologisk tolkningsmetod är den mest ändamålsenliga.³⁰ Av denna anledning är förarbeten av stor vikt och principerna används flitigt i propositioner som motiv till utformningen av lagtexten.³¹ Ofta nöjer sig förslagsläggaren med att i propositionerna exempelvis säga att lagtexten föreslås utformas på ett visst sätt för att uppnå kravet på neutralitet och någon närmare precisering av vad som avses med ett sådant påstående ges inte.³² I offentliga utredningar har sådana preciseringar gjorts i större omfattning,³³ men den viktigaste källan för att få mer ingående kunskap om principernas innebörd återstår att finna i doktrin.³⁴ Doktrin har lägre rättskällevärde än övriga, tidigare behandlade rättskällor. Något som ytterligare försvårar användande av doktrin är i detta hänseende att författare i varierande grad har olika åsikter om principernas innebörd och en fullständig redogörelse av alla författares varierande åsikter är inte möjlig. Flera av principerna kan behandla frågorna när och av vem skatt skall betalas, men då uppsatsen berör frågan hur mycket en skattskyldig skall betala i skatt presenteras i uppsatsen endast de vanligaste åsikterna i förhållande till denna aspekt av principerna.

Enligt min mening är en analys av rättsläget enbart utifrån de ovan nämnda principerna av marginell betydelse om inte också syftet med fåmansföretagsreglerna och i synnerhet bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 57:4 st. 1 IL beaktas. Detta eftersom lagstiftaren vid utformningen av lagtexten faktiskt kan ha åsyftat att lagstiftningen skall ha vissa effekter som kan påverka om principerna över huvudtaget skall beaktas, principernas innebörd och därmed deras betydelse i en specifik situation. Av denna anledning tas i analysen också syftet till fåmansföretagsreglerna i beaktning.

Genom Sveriges inträde i Europeiska Unionen (EU) överlät Sverige en del av sin normgivningsmakt till Gemenskapen varvid EG-rätten numera är en del av den svenska rätten.³⁵ Enligt principen om gemenskapsrättens företräde har EG-rätten företräde framför nationell rätt om dessa skulle stå i strid med varandra.³⁶ I nuvarande artikel 249 i EG-fördraget³⁷ anges att Europaparlamentet, Rådet och Kommissionen genom ett antal rättsakter, förordningar, direktiv och beslut, kan binda medlemsstaterna vid beslut de motsätter sig. I samma artikel anges att även rättsakter som inte är bindande kan föreskrivas. Det rör sig då om rekommendationer och yttranden.³⁸

²⁹ Pålsson R, *Inledning till skatterätten*, 2003, s. 61 och 62.

³⁰ Strömholm S, *Allmän rättslära – En första introduktion*, 1984, s. 84.

³¹ Se exempelvis prop. 1989/90:110.

³² Se exempelvis prop. 1989/90:110, s. 315 och 370.

³³ Se exempelvis SOU 2002:52, del 1, s. 110 och 111.

³⁴ Gunnarsson Å, *Skatterättvisa*, 1995, s. 31.

³⁵ 2 och 3 §§ lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen och mål 26/62.

³⁶ Mål 6/64.

³⁷ Konsoliderad version av fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen, (EG-fördraget).

³⁸ Art 249 st. 5, EG-fördraget.

För uppsatsen är en rekommendation antagen av Europeiska Gemenskapernas Kommission, fortsättningsvis kallad Kommissionen, av intresse.³⁹ Då rättsakten utgör en rekommendation är den inte bindande för medlemsstaterna men kan trots det få stor praktisk betydelse.⁴⁰ Exempelvis kan rekommendationer uppmärksamma medlemsstaterna på förändringar som behövs i deras nationella lagstiftning och nationella domstolar kan tolka nationella bestämmelser så att de så långt som möjligt, inom bestämmelsens ordalydelse, överrensstämmer med rekommendationen. Detta stöds av att flera medlemsstater efter det att rekommendationen antogs har ändrat sina skattelagstiftningar avseende generationsväxlingar. Exempelvis har Finland i sina förarbeten uttryckligen beaktat rekommendationen vid ändringen av den finska lagen om skatt på arv och gåva.⁴¹ EG-rätten använder inte förarbeten av det slag som används inom den nationella rätten för att klargöra syftet bakom en bestämmelse.⁴² Av stor betydelse vid tolkningen av rekommendationen är istället ingressen till rekommendationen.⁴³ För att ytterligare klargöra vad som åsyftas i rekommendationen då tillfredsställande information ej heller finns att finna i ingressen används de utvärderingar och uppföljningar som gjorts av rekommendationen som hjälpmedel. Kommissionen gav 1994 ut ett meddelande med motivering till utformningen av rekommendationen vilket också kan användas som hjälpmedel vid tolkning av rekommendationen. Doktrinen på området är sparsam och endast enstaka artiklar förekommer, varvid doktrin i detta hänseende endast kan användas i undantagsfall.

1.5 Disposition

Vad som kan kallas uppsatsens första del utgörs av en beskrivning av de skatteregler och skattemässiga effekter som aktualiseras vid ett ägarskifte genom en intern aktieöverlåtelse. Den här första delen inleds med *kapitel två*, vari de skatterättsliga fåmansföretagsregler som aktualiseras då aktierna i ett familjeföretag överläts beskrivs. Presentationen syftar till att visa beskattningskonsekvenserna vid en direkt försäljning av aktierna i ett familjeföretag. Redogörelsen är också av betydelse för att förstå effekten av att en försäljning beskattas enligt dessa regler och vad en skattskyldig har att vinna på att inte omfattas av reglerna. Effekten av fåmansföretagsreglerna varierar beroende på vilken metod som väljs för att genomföra ägarskiftet varför det i *kapitel tre* kortfattat beskrivs olika faktorer som påverkar valet av ägarskiftesmetod. I *kapitel tre* behandlas också den ägarskiftesmetod, intern aktieöverlåtelse, som utgör utgångspunkt för uppsatsen mer ingående. Även andra ägarskiftesmetoder kommer att beröras för att göra läsaren medveten om att även andra metoder än intern aktieöverlåtelse kan användas för att uppnå en fördelaktigare beskattningssituation.

Uppsatsens andra del behandlar sådana skatterättsliga principer som kan påverka huruvida en eventuell olik beskattning, beroende på vem aktier i ett familjeföretag överläts till, kan rättsfärdigas. Denna del börjar i *kapitel fyra* med en redogörelse av de skatte-

³⁹ 94/1069/EC.

⁴⁰ Art 249 st. 5, Konsoliderad version av fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen, (EG-fördraget) och Pålsson R, *Inledning till skatterätten*, 2003, s. 43.

⁴¹ RP 84/2004 rd, s. 3.

⁴² Bernitz U, et. al., *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 2004, s. 62.

⁴³ Bernitz U, et. al., *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 2004, s. 62 och 63.

rättsliga principer, skatteförmågeprincipen, neutralitetsprincipen, likformighetsprincipen och proportionalitetsprincipen som skatteeffekterna vid ett ägarskifte via en intern aktieöverlåtelse skall relateras till. Andra delen innehåller också i *kapitel fem* en redogörelse för Kommissionens rekommendation om överföring av små och medelstora företag.⁴⁴ Detta med anledning av att den kan påverka huruvida en eventuell skillnad i beskattningen efter en intern aktieöverlåtelse kan rättfärdigas.

De båda delarna knyts avslutningsvis samman i en analys och slutsatser i *kapitel sex*. I analysen redogörs först för huruvida det föreligger några skillnader i beskattningen beroende på vem som förvärvar aktierna i familjeföretaget efter en intern aktieöverlåtelse. Sedan relateras dessa skillnader till de skatterättsliga principerna, Kommissionens rekommendation om överföring av små och medelstora företag, syftet med fåmansföretagsreglerna och i synnerhet syftet med bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 57:4 st. 1 1 IL.

1.6 Terminologi

I enlighet med EU-kommissionens rekommendation om definition av mikroföretag samt små och medelstora företag, åsyftas i uppsatsen med *små och medelstora företag*, företag som sysselsätter maximalt 250 anställda och vars omsättning inte överstiger 50 miljoner euro per år.⁴⁵ Med begreppet *familjeföretag* åsyftas ett aktiebolag i vilket maximalt fyra delägare eller delägarfamiljer äger mer än hälften av röstetalet i företaget och minst en person har inflytande i företagens ledning och succession.⁴⁶ Definitionen av begreppet familjeföretag går i linje med det juridiska begreppet fåmansföretag som avser ett aktiebolag vari maximalt fyra delägare eller delägarfamiljer äger mer än hälften av rösterna i företaget.⁴⁷ Vidare förutsätts att familjeföretagets aktier inte är marknadsnoterade.⁴⁸

Med *familj* avses i uppsatsen i enlighet med 2:20 IL och 2:22 IL den skattskyldiges make, förälder, mor- och farförälder, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make, syskons avkomling och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de nyss nämnda personerna är delägare i. Som avkomling räknas även styvbarn och fosterbarn och som makar räknas även sambor som tidigare varit gifta eller som har eller har haft gemensamt barn.

⁴⁴ 94/1069/EC.

⁴⁵ 2003/361/EG.

⁴⁶ Danielsson H och Sund L-G, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, 2005, s. 11.

⁴⁷ 56:2 1 IL.

⁴⁸ 56:6 IL.

2 Fåmansföretagsbeskattning

2.1 Inledning

I detta kapitel beskrivs den så kallade fåmansföretagsbeskattningen. För ägare i fåmansföretag finns speciella regler både avseende utdelning och kapitalvinst.⁴⁹ Uppsatsen behandlar avyttring av aktier varför fokus läggs på de regler som behandlar kapitalvinst. Framställningen i detta kapitel är av vikt för att i det kommande förstå hur en intern aktieöverlåtelse påverkas av beskattningen och för att förstå företagares incitament att under vissa omständigheter undkomma fåmansföretagsbeskattningen.

2.2 Allmänt om fåmansföretagsbeskattningen

En ägare och företagsledare i ett fåmansföretag har möjligheten att bestämma hur ersättning för dennes arbetsinsats skall tas ut ur företaget. Exempelvis kan ägaren vara anställd i företaget och därigenom ta del av företagets vinst genom löneuttag. Alternativt kan ägaren besluta om vinstutdelning. Ett löneuttag kan innebära en skattebelastning på upp emot 57 procent. Detta då tjänsteinkomster beskattas med kommunal inkomstskatt om cirka 30 procent beroende på vilken kommun som är den skattskyldiges hemortskommun.⁵⁰ Överstiger inkomsterna en nedre skiktgräns⁵¹ beskattas de övertigande inkomsterna också med statlig inkomstskatt om 20 procent. Om inkomsterna också överstiger en övre skiktgräns⁵² beskattas den del av inkomsterna med ytterligare fem procent.⁵³ Till detta kommer att företaget även skall erlagga sociala avgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980). Kapitalvinst på onoterade aktier beskattas enligt 42:15 a inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) endast med 25 procent. Detta innebär att en ägare och företagsledare i ett fåmansföretag i stor utsträckning själv skulle kunna avgöra till vilken procentsats ersättningen för dennes arbetsinsats skall komma att beskattas. En lagändring 1975 utgjorde ett steg i att lösa problematiken genom att införa den så kallade fåmansföretagsbeskattningen.⁵⁴ Idag finns motsvarande regler i kapitel 56 och 57 IL. Dessa regler motverkar att företagsledare tar ut ersättning för sin arbetsinsats som utdelning eller kapitalvinst istället för som lön och på detta sätt omvandlar högre beskattade löneinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster.⁵⁵ Fåmansföretagsreglerna minskar de fördelar en företagsledare kan få genom att ta ut ersättning för utfört arbete som kapitalinkomst istället för som lön varpå reglerna bidrar till en ökad neutralitet i beskattningen. Vad som kan betraktas som en brist i fåmansföretagsreglerna är att beskattningen baseras på en kapitalavkastningsmodell. Hur stor del av inkomsterna som hänförs till inkomstslaget kapital avgörs således av en schablon av vad som betraktas som normal kapitalavkastning.⁵⁶ Detta med anledning av att det har ansetts vara omöjligt att i varje

⁴⁹ Kap. 57 Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

⁵⁰ 65:3 IL.

⁵¹ För inkomståret 2009 är den nedre skiktgränsen 367 600 kronor.

⁵² För inkomståret 2009 är den övre skiktgränsen 523 200 kronor.

⁵³ 65:5 IL.

⁵⁴ Prop. 1975/76:79.

⁵⁵ Prop. 1989/90:110, s. 467.

⁵⁶ SOU 2002:52, del 1, s. 219 och prop. 2005/06:40, s. 38.

enskilt fall avgöra hur stor del av en fåmansföretagares inkomster som skall hänföras till avkastning på satsat kapital och vad som i realiteten utgör ersättning för utfört arbete.⁵⁷

I 56:2 IL och 56:5 IL anges att vad som i denna uppsats definieras som familjeföretag är att klassificera som ett fåmansföretag. Detta då maximalt fyra delägare eller delägarfamiljer äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna i företaget. De speciella reglerna om fåmansföretagsbeskattning är endast tillämpliga då aktierna i fåmansföretaget är så kallade kvalificerade andelar enligt 57:4 IL. Det krävs då att *”andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett annat fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet”*. Reglerna gäller också om ett fåmansföretag under den nyss nämnda tidsperioden direkt eller indirekt ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren under perioden varit verksam i betydande omfattning i detta företag. En person anses vara verksam i betydande omfattning om dennes arbetsinsats haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Företagsledare och andra högre befattningshavare anses alltid vara verksamma i betydande omfattning. En styrelseledamot betraktas inte utan vidare vara verksam i betydande omfattning även om denne gjort enstaka insatser som varit av stor betydelse för företaget.⁵⁸ För att ett fåmansföretag skall anses vara ett familjeföretag krävs att minst en familjemedlem har inflytande i företagets ledning och succession varför aktier ägda av denne eller en familjemedlem måste anses vara kvalificerade.

Anledningen till att även verksamhet i andra fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet utgör en kvalificerandegrund är att det annars skulle vara möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande bolag varigenom arbetsinkomsten skulle kunna omvandlas till kapitalinkomster.⁵⁹ Genom bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet beskattas arbetsinkomster således mer lika oavsett om ersättningen erhålls på grund av arbetsinsatser i det egna företaget eller i ett annat företag på den öppna marknaden.⁶⁰

2.3 Gränsbelopp och sparutdelningsutrymme

Varje år beräknas för kvalificerade andelar ett så kallat gränsbelopp, upp till vilket utdelning enligt 57:20 IL endast beskattas med 20 procent. Årets gränsbelopp beräknas enligt 57:11 IL på två alternativa sätt. Det första alternativet är en schablonregel vilken innebär att gränsbeloppet motsvarar två och ett halvt inkomstbasbelopp, till vilket belopp det uppgick året före beskattningsåret, fördelat på antalet aktier i företaget.⁶¹

Det andra alternativet, lämpligt för företag med fler anställda, är att gränsbeloppet utgörs av summan av aktiernas omkostnadsbelopp (vanligtvis anskaffningsutgiften) multiplicerat med statslåneräntan, vid utgången av november året före beskattningsåret, ökat med nio procentenheter och ett så kallat lönebaserat utrymme.⁶² Det lönebaserade ut-

⁵⁷ SOU 2002:52, del 1, s. 219.

⁵⁸ Prop. 1989/90:110 s. 468 och 703.

⁵⁹ Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁶⁰ Prop. 2005/06:40, s. 38.

⁶¹ 57:9 IL och 57:11 IL.

⁶² 57:8 IL, 57:11 IL och 57:12 IL.

rymmet utgörs av 25 procent av löneunderlaget. Med löneunderlaget förstås all sådan kontant ersättning, som tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst av mottagaren, som företaget lämnat till arbetstagare i företaget och i dess dotterbolag. Till det lönebaserade utrymmet får ytterligare 25 procent av löneunderlaget medräknas till den del det överstiger 60 inkomstbasbelopp.⁶³ Det lönebaserade utrymmet får dock enligt 57:19 IL endast medräknas i gränsbeloppet om aktieägaren eller någon närstående tagit ut en kontant ersättning som tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst (lön) med ett belopp som överstiger tio inkomstbasbelopp eller sex inkomstbasbelopp ökat med fem procent av den sammanlagda utbetalade kontanta ersättningen i företaget och dess dotterbolag. De ersättningar som betalats ut året före beskattningsåret är de ersättningar som skall användas i beräkningarna.

Om utdelningen understiger gränsbeloppet förs överskottet vidare till nästa år för att då uppräknas med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med tre procentenheter. Detta överskott är vad som benämns sparad utdelningsutrymme.⁶⁴ Skulle aktierna övergå till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på annat liknande sätt övertar förvärvaren enligt 57:14 IL den tidigare ägarens sparade utdelningsutrymme. Anledningen till detta är att upprätthålla kontinuiteten i skattesystemet.⁶⁵

2.4 Kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

En kapitalvinst uppstår då en andelsägare säljer sina aktier i fåmansföretaget och ersättningen överstiger avyttrarens omkostnadsbelopp för andelen.⁶⁶ Med omkostnadsbelopp avses anskaffningsutgift och förbättrande utgifter såsom ovillkorade aktieägartillskott.⁶⁷ Kapitalvinst som ryms inom det så kallade gränsbeloppet skall enligt 57:21 st. 1 IL tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, det vill säga beskattas till 20 procent.⁶⁸ Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet skall enligt 57:21 IL tas upp i inkomstslaget tjänst vilket kan komma att innebära en beskattning på upp emot 57 procent. Skulle kapitalvinsten uppgå till ett belopp som överstiger 100 inkomstbasbelopp skall vinsten därutöver enligt 57:22 st. 1 IL tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital och därmed beskattas med 30 procent. Detta belopp om 100 inkomstbasbelopp benämns takbeloppet och det är avyttringsårets inkomstbasbelopp som ligger till grund för beräkningen.⁶⁹ Skulle en kapitalförlust uppkomma skall enligt 48:20 st. 1 IL endast två tredjedelar av förlusten dras av. En sådan avdragsgill kapitalförlust uppkommer endast om aktier-

⁶³ 57:16 IL och 57:17 IL.

⁶⁴ 57:10 IL och 57:13 IL.

⁶⁵ Prop. 1995/96:109 s. 90.

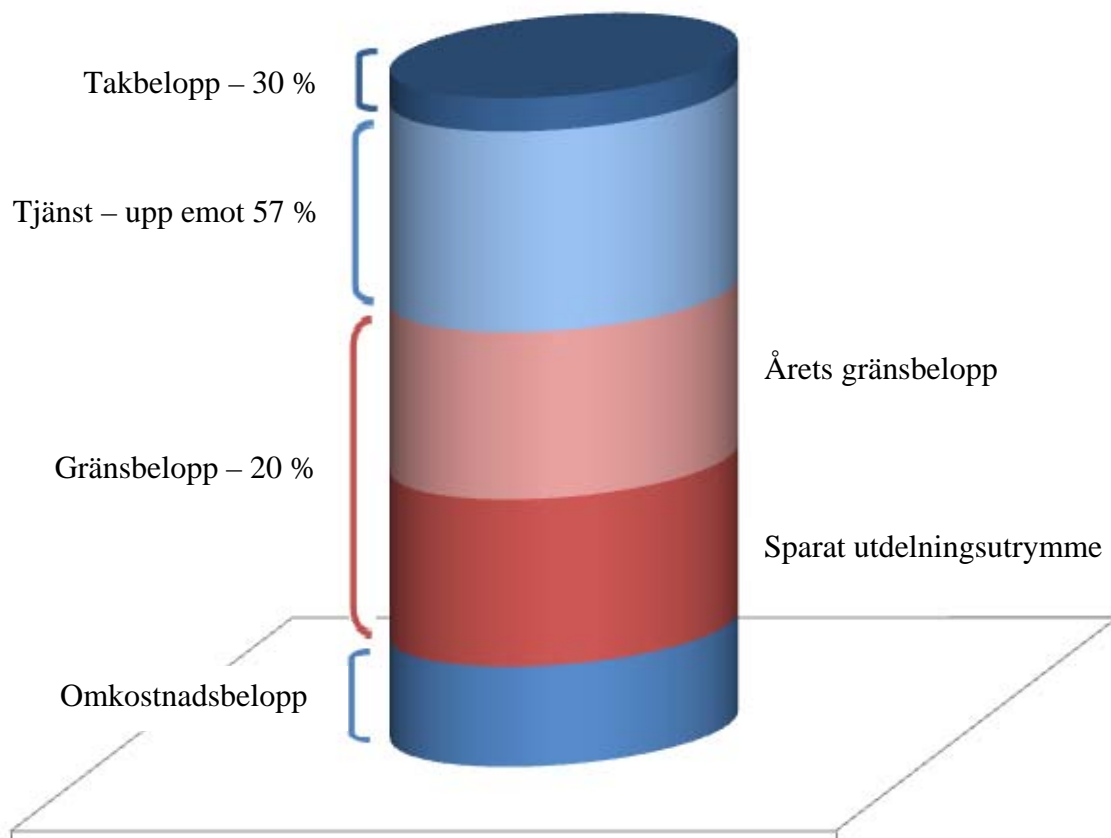
⁶⁶ 44:13 IL.

⁶⁷ 44:14 IL och prop. 1995/96:109 s. 89.

⁶⁸ Se vidare avsnitt 2.3 angående gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme.

⁶⁹ För inkomståret 2008 är inkomstbasbeloppet 48 000 kronor och för inkomståret 2009 är inkomstbasbeloppet 50 900 kronor. Skatteverkets hemsida, <http://www.skatteverket.se/funktioner/svarpavanligafragor/privat/beloppochprocent/privatbeloppfaq/vilketprisbasbeloppochinkomstbasbeloppgallerforinkomstaret2008ochinkomstaret2009.5.10010ec103545f243e800031.html>, (hämtad 2009-09-07 kl. 10.05).

nas marknadsvärde understiger överlåtarens omkostnadsbelopp.⁷⁰ Enligt 44:22 IL förutsätter detta också att överlåtaren inte haft för avsikt att berika förvärvaren. Detta är självfallet något som är mycket svårt att bevisa vid överlåtelser inom familjen.⁷¹ Figuren nedan visar hur fördelningen av ersättning för kvalificerade andelar skall göras.



Figur 2.1 – Beskattning av ersättning för kvalificerade andelar.

Enligt Lag (2007:1251) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) sjätte punkten skall under beskattningsåren 2008 och 2009 den del av kapitalvinsten som överstiger det sparade utdelningsutrymmet beskattas till hälften i inkomstslaget kapital och till hälften i inkomstslaget tjänst. Om den skattskyldige begär det skall bestämmelsen enligt punkt två i övergångsbestämmelsen även tillämpas under beskattningsåret 2007. Enligt punkt sju i samma lag skall en hälftindelning inte göras då aktier avyttras till en eller flera närstående, men då aktier i företaget säljs till en extern köpare kan övergångsbestämmelsen komma att innebära större skattelättnader för företagaren. Enligt punkt nio i övergångsbestämmelsen finns dock ett undantag vid generationsskiftet då förvärvaren skall fortsätta att driva verksamheten som innebär att hälftindelningen skall ske även om överlåtelser sker till en närstående. Dock förutsätts att den skattskyldige begär att så skall ske. Vid årsskiftet 2009-2010 upphör dessa regler att gälla men för försäljningar

⁷⁰ Prop. 1998/99:113, se även RÅ 1988 ref. 22.

⁷¹ Prop. 1989/90:110, s. 711.

som sker under detta beskattningsår är bestämmelserna tillämpliga varför de behandlats här. Ägarskiftet som påbörjas nu kommer med all sannolikhet inte att vara avslutade innan årsskiftet och lagstiftaren inte har tagit något initiativ till att göra den så kallade klyvningsregeln tillämplig även efter årsskiftet, detta trots att önskemål om en förlängning framförts.⁷² Av denna anledning tas i det följande ej hänsyn till övergångsreglerna.

2.5 Utomståenderegeln

I 57:5 IL finns en undantagsregel vilken medför att andelar i fåmansföretaget inte skall anses vara kvalificerade trots att ägaren varit verksam i betydande omfattning. Detta är fallet då utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning. I sådant fall skall andelarna i fåmansföretaget endast anses vara kvalificerade om särskilda skäl föreligger. För att utomståenderegeln skall vara tillämplig skall den skattskyldige visa att utomstående äger rätt till minst 30 procent av andelarna och erhållit del av företagets utdelade vinstmedel i motsvarande mån.⁷³ Anledningen till att utomståenderegeln blir tillämplig vid 30 procents utomstående aktieinnehav är att företagsledaren då måste avstå minst 30 procent av företagets vinstmedel till utomstående ägare, vilket överskrider den skattevinst som företagsledaren i annat fall skulle erhålla genom att ta ut ersättning som kapitalinkomst istället för tjänsteinkomst. Då utomstående äger rätt till minst 30 procent av företagets utdelade vinstmedel försvinner således företagsledarens incitament att ta ut ersättning på grund av utfört arbete i form av kapitalinkomst istället för som inkomst av tjänst.⁷⁴ Att utomståenderegeln är tillämplig innebär att en kapitalvinst hänförlig till andelen skall beskattas som en onoterad aktie, det vill säga med 25 procent, enligt 42:15 a IL. För att ett företag skall anses vara ett familjeföretag måste som tidigare nämnts maximalt fyra delägare äga mer än hälften av rösterna i företaget. I ett familjeföretag kan det således finnas utrymme även för en utomstående ägare. Detta anser jag dock vara en av de mer ovanliga situationerna varför uppsatsen i det följande endast behandlar situationer då familjeföretaget, i utomståenderegeln avseende, inte har någon utomstående ägare.

⁷² Se exempelvis motion 2009/10:Sk299.

⁷³ Prop. 1989/90:110, s. 468 och 704.

⁷⁴ Prop. 1989/90:110, s. 468.

3 Ägarskifte

3.1 Inledning

I detta kapitel skall olika aspekter av ett ägarskifte presenteras. Allmänna aspekter skall kort beröras för att göra läsaren medveten om de många faktorer som påverkar valet av ägarskiftesmetod. Antalet ägarskiftesmetoder som finns att tillgå är många och i detta kapitel följer en kort presentation av ett antal ägarskiftesmetoder. Denna presentation syftar till att tydliggöra att samma eller fördelaktigare beskattningskonsekvenser, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, eventuellt kan uppnås genom användande av olika metoder och att skatteminimering kan uppnås på andra sätt än genom en intern aktieöverlåtelse som utgör utgångspunkt för uppsatsen. En mer ingående redogörelse för förfarandet vid en intern aktieöverlåtelse presenteras i detta kapitel, vilket krävs för att kunna besvara uppsatsens syfte.

3.2 Val av ägarskiftesmetod

Inför ett ägarskifte är den viktigaste frågan vem som skall ta över ägandet och ledandet av företaget. Det kan finnas en stark vilja att personen som skall ta över företaget är någon inom familjen. Om frågan om vem som skall driva företaget vidare inte kan lösas inom familjen kan emellertid en extern försäljning komma att bli aktuell. Exempel på anledningar till att frågan inte kan lösas inom familjen är att naturliga efterträdare saknas, att den yngre generationen är för ung och oerfaren, olika uppfattningar inom familjen eller en för dominant äldre generation.⁷⁵ När det är bestämt vem som skall driva företaget vidare skall det väljas vilken ägarskiftesmetod som skall användas.

Ett ägarskifte kan ske både under och efter företagarens livstid. Att genomföra ett planerat ägarskifte under företagarens livstid är dock vanligtvis att rekommendera.⁷⁶ Företagaren bibehåller då exempelvis möjligheten att påverka utgången av ägarskiftet och kan i större utsträckning bidra med sin kompetens rörande företaget så att denna inte går förlorad i och med ägarskiftet. Genom upprättande av ett testamente kan företagaren enligt 9:1 Ärvdabalken (1958:637) (ÄB) förordna om sin kvarlåtenskap. Det rekommenderas att företagaren, även då företaget är tänkt att överlåtas under dennes livstid, upprättar ett testamente för det fallet att ett oväntat dödsfall skulle inträffa.

Vid valet av ägarskiftesmetod är skatterätten av mycket stor vikt då valet i hög grad påverkas av den beskattning som träffar överlåtelsen. Valet påverkas också av faktorer som är speciella för varje enskilt ägarskifte, exempelvis kan överlåtaren vara i behov av viss ersättning för att trygga sin och sin familjs framtida försörjning och om ägarskiftet sker inom familjen det kan krävas att ägarskiftesmetoden också löser problemet hur familjemedlemmar som ställer sig utanför ett ägande i familjeföretaget skall kompenseras.⁷⁷ Antalet metoder som kan väljas är många. Aktierna i företaget kan till exempel ges bort som gåva och då överlåtaren vill ha någon form av ersättning för företaget kan ägarskiftet ske exempelvis genom inkrämsöverlåtelse, andelsbyte, underprisöverlåtelse

⁷⁵ Bernhardsson A och Danielsson H, *Generationsskifte – Skördetid*, 2006, s. 11-13.

⁷⁶ Danielsson H och Sund L-G, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, 2005, s. 33.

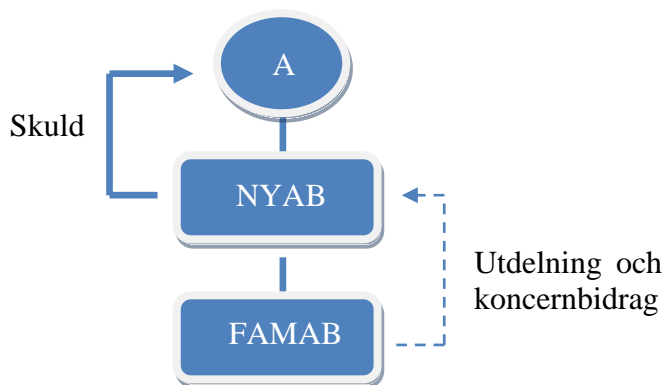
⁷⁷ Bernhardsson A och Danielsson H, *Generationsskifte – Skördetid*, 2006, s. 48 och 50.

av aktier och intern aktieöverlåtelse.⁷⁸ Tidigare fanns stopplagstiftning mot interna aktieöverlåtelser men då bestämmelserna som numera finns i 57:4 st. 1 IL infördes ansågs en sådan reglering vara obehövlig varvid stopplagstiftningen avskaffades.⁷⁹ Uppsatsens syfte innefattar att undersöka den beskattning som träffar en fåmansföretagare då denne överlåter sina aktier i ett familjeföretag genom en intern aktieöverlåtelse varför förfarandet vid en intern aktieöverlåtelse presenteras mer ingående i det följande.

3.3 Intern aktieöverlåtelse

3.3.1 Bildande av koncernförhållande

Företagaren, A, bildar ett nytt aktiebolag, i det följande kallat NYAB, som köper aktierna i familjeföretaget, FAMAB. NYAB får då en skuld till företagaren. Om priset motsvarar eller understiger företagarens omkostnadsbelopp och understiger marknadsvärdet sker ingen beskattning då ingen kapitalvinst uppstår. Bestäms ersättningen till ett belopp som överstiger omkostnadsbelopp beskattas vinsten som vanligt enligt reglerna om kapitalvinst på kvalificerade andelar.⁸⁰ I och med denna transaktion uppstår en koncern med familjeföretaget som dotterbolag till NYAB.⁸¹ Skulden till företagaren kan betalas tillbaka med medel från familjeföretaget då skattefria utdelningar täcker amorteringarna och avdragsgilla koncernbidrag täcker räntebetalningarna.⁸²



Figur 3.1 – Nybildat koncernförhållande.

Beroende på vem den nya ägaren är och hur stor ersättning A vill ha för företaget kan NYAB sedan säljas eller ges till den nya ägaren i gåva alternativt kan NYAB avyttra sina aktier i FAMAB.

⁷⁸ Danielsson H och Sund L-G, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiftet – En översikt*, 2005, s. 43, 57 och 58 och Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 457.

⁷⁹ Prop. 1989/90:110, s. 472.

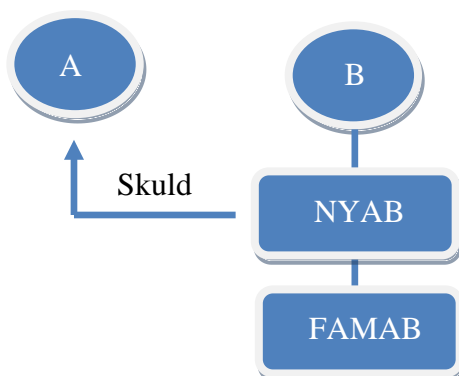
⁸⁰ Se avsnitt 2.4.

⁸¹ 35:2 IL.

⁸² 24:17 IL, 35:1 IL och Danielsson H och Sund L-G, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiftet – En översikt*, 2005, s. 53 och 54. Skattefria utdelningar kan lämnas från FAMAB till NYAB då aktierna i FAMAB inte är marknadsnoterade och därför är näringsbetingade enligt 24:13-14 IL. Koncernbidrag kan enligt 35:3 IL lämnas från FAMAB till NYAB året efter det att NYAB förvärvade aktierna i FAMAB om bidraget redovisas öppet i företagets självdeklarationer.

3.3.2 Ersättning under gränsbeloppet

Höga lönekostnader kan under vissa omständigheter bidra till att ägare i fåmansföretag har väldigt höga gränsbelopp. Exempelvis på grund av att ägaren underlåtit att varje år utnyttja gränsbeloppet fullt ut, har detta sparats från år till år och sammantaget kan det till och med överstiga företagens marknadsvärde. Om den totala ersättningen understiger eller motsvarar överlåtarens anskaffningsvärde ökat med dennes gränsbelopp för aktierna, är det fördelaktigt att NYAB är det bolag som avyttras. Viktigt är här att ersättningen, då A säljer sina aktier i familjeföretaget till NYAB, bestäms till det belopp A vill ha i ersättning för aktierna i FAMAB då detta skall säljas till en ny ägare. I nästa steg kan NYAB, med dess dotterbolag FAMAB ges till den nya ägaren, B, samtidigt som A får betalt för sina aktier genom avbetalning av den skuld NYAB har. Fördelarna med detta förfarande är att inga problem med så kallade blandade fång uppstår även om ersättningen skulle understiga marknadsvärdet och förvärvet sker med medel från familjeföretaget.⁸³ Den eventuella kapitalvinst A får rymms inom dennes gränsbelopp varför vinsten enligt de vanliga reglerna för fåmansföretagsbeskattning endast kommer att beskattas till 20 procent.⁸⁴



Figur 3.2 – Betalning för förvärvet av familjeföretaget sker genom NYAB.

Om försäljningen av familjeföretaget, FAMAB, skall ske till någon utomstående och ersättningen understiger den ursprungliga ägarens gränsbelopp är denne troligtvis inte villig att bilda ett nytt företag och genomföra en intern aktieöverlåtelse. Detta eftersom ett sådant förfarande innebär större administrativa kostnader än en direkt försäljning och inte medför några ekonomiska vinster för säljaren. Fördelarna med detta förfarande är främst förvärvarens. För förvärvaren kan dock samma effekt uppnås om denne istället bildar ett nytt aktiebolag som köper aktierna i familjeföretaget direkt av A. A får då en fordran på köparens nybildade bolag istället för på det av A bildade bolaget. Detta medför ingen skillnad i beskattningen för A.

3.3.3 Ersättning över gränsbeloppet

3.3.3.1 Det nybildade företaget säljer aktierna i familjeföretaget

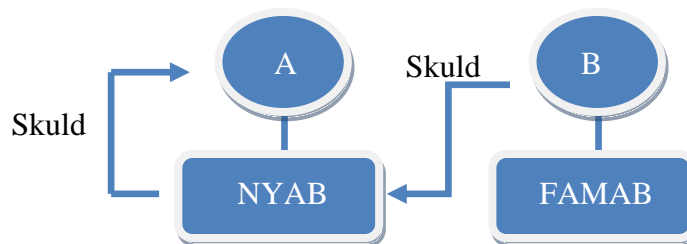
Om den ersättning A vill ha för familjeföretaget överstiger dennes anskaffningsvärde ökat med dennes gränsbelopp för aktierna kan FAMAB istället avyttras av NYAB. För-

⁸³ Med blandat fång avses en försäljning som sker till underpris. Skatterättsligt delas en sådan transaktion upp i två delar. En del betrakas som gåva och den andra delen som köp. Danielsson H och Sund L-G, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, 2005, s.43, 47 och 48.

⁸⁴ Se vidare avsnitt 2.4.

sta steget är, precis som i föregående förfarande, en intern aktieöverlåtelse, då A överlåter sina aktier i familjeföretaget till ett av denne nybildat aktiebolag, NYAB, varvid NYAB får en skuld till A. För att uppnå bästa möjliga skatteeffekt skall priset motsvara företagarens anskaffningsvärde ökat med dennes gränsbelopp för aktierna. I detta skede då A säljer sina aktier uppstår en kapitalvinst för A. På grund av prissättningen motsvarar kapitalvinsten det gränsbelopp A har för de sålda aktierna. Detta innebär att hela kapitalvinsten beskattas till 20 procent.⁸⁵

I nästa steg säljer NYAB aktierna i FAMAB till förvärvaren B. För det fallet att förvärvaren inte betalar direkt uppstår i detta skede en skuld mellan köparen och NYAB. I detta steg uppstår även en kapitalvinst. Denna kapitalvinst är emellertid skattefri enligt 25 a:5 IL. Detta då det rör sig om försäljning av så kallade näringsbetingade andelar.⁸⁶



Figur 3.3 – Lämpligt förfarande då kapitalvinsten överstiger gränsbeloppet.

Att köpa ett företag med privata medel kan bli mycket kostsamt. Exempelvis skulle ett privat lån för förvärv av ett företag innebära stora påfrestningar på privatekonomin i form av ränta och amorteringar. Erläggandet av köpeskillingen skulle ske av medel som först beskattats inom bolagssektorn och sedan inkomstbeskattats på grund av sin form av lön.⁸⁷ För förvärvaren är det därför fördelaktigt att förvärva familjeföretaget genom ett av honom ägt företag, antingen som är ägt av denne sedan tidigare eller ett nybildat. Detta bolag kallas i det följande BAB. FAMAB är efter förvärvet enligt 35:2 dotterbolag till förvärvarens bolag varför avdragsgilla koncernbidrag kan ges från familjeföretaget till det förvärvande bolaget.⁸⁸ FAMAB kan också ge skattefri utdelning till det förvärvande bolaget eftersom det rör sig om så kallade näringsbetingade andelar enligt 24:13 IL. Genom att låta ett företag förvärva aktierna i FAMAB kan förvärvet således finansieras genom medel från FAMAB. Medel att betala den förre ägaren, alternativt banken, kan föras från FAMAB till det nya moderbolaget genom avdragsgilla koncernbidrag och skattefri utdelning. På detta sätt minskar köparen belastningen på dennes privatekonomi. Genom att låta ett företag förvärva aktierna kan således stora kostnadsbesparingar göras.

Även om förvärvet sker genom ett förvärvande företag kan ett lån vara nödvändigt för att kunna genomföra förvärvet. Genom att kunna föra medel från FAMAB till det förvärvande företaget kan lånet emellertid avbetalas under en kortare tid, jämfört med om

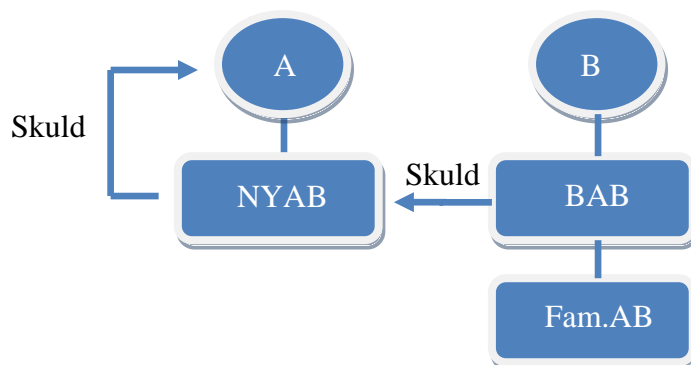
⁸⁵ Se avsnitt 2.4.

⁸⁶ Andelarna är näringsbetingade enligt 24:13 IL och 24:14 IL då de är en kapitaltillgång, inte är marknadsnoterade och ägs av ett svenskt aktiebolag.

⁸⁷ 11:1 IL och 15:1 IL.

⁸⁸ 35:1 st. 1 IL och 35:3 IL.

lånet tagits privat, vilket medför minskade räntekostnader. Räntor och amorteringar kan också betalas med medel som inte beskattats på det privata planet vilket medför att det är lönsamt att förvärvet sker genom ett företag även om ett lån måste tas i bank. Att försäljningen sker till ett av den verkliga förvärvarens företag medför ingen förändring i beskattningen för säljaren, A.



Figur 3.4 – Förvärv genom ett företag.

Vinstmedel från försäljningen kommer att finnas i NYAB. Tas dessa ut ur bolaget direkt kapitalvinstbeskattas vinsten som kapitalvinst på kvalificerade andelar vilket kan innebära en mycket hög skattebelastning.⁸⁹ Aktierna i NYAB är kvalificerade enligt 57:4 st. 1 IL eftersom det under de senaste fem åren ägt andelar i familjeföretaget vari A varit verksam i betydande omfattning. Aktierna i NYAB blir så att säga smittade av den verksamhet A bedrivit i FAMAB. Varje år kan A enligt 57:11 st. 1 1 IL och 57:20 IL ta ut ett belopp motsvarande två och ett halvt inkomstbasbelopp i utdelning som endast skall beskattas till 20 procent. Då karenstiden om fem beskattningsår har passerat har denna smitta läkt och då ingen inom familjen är verksam i betydande omfattning i NYAB är aktierna i NYAB inte längre kvalificerade. Detta innebär att A efter karenstidens utgång kan ta ut resterande vinstmedel och beskatta dem som kapitalvinst på onoterade andelar vilket enligt 42:15 a st. 1 IL innebär en beskattning om 25 procent. Det sagda förutsätter att varken A eller någon i dennes familj är verksam i betydande omfattning i NYAB eller i något företag som bedriver samma eller likartad verksamhet under karenstiden. Att företagaren under karenstiden förvaltar de likvida medel som finns i företaget medför normalt inte att denne anses vara verksam i betydande omfattning enligt RÅ 2009 not. 68.⁹⁰

3.3.3.2 Överlåtelse till utomstående köpare

Då försäljningen sker till en extern köpare, eller till ett av denne ägt företag, kan det anses som tämligen självklart att ingen inom familjeföretagarens familj efter fem år bedriver samma verksamhet som bedrivs i familjeföretaget. Aktier kan dock vara kvalificerade även på den grunden att företagaren eller någon inom dennes familj är verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver likartad verksamhet.⁹¹ Begreppet likartad verksamhet är väldigt allmänt formulerat och lagstiftaren anser att någon närmare precisering av vad begreppet innefattar har inte ansetts kunna göras i lagtext.⁹² Att någon

⁸⁹ Se avsnitt 2.4.

⁹⁰ Se även exempelvis RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125 och RÅ 2004 not. 162.

⁹¹ 57:4 st. 1 1 IL.

⁹² SOU 2002:52, del 1, s. 313.

inom familjen bedriver en från familjeföretaget helt fristående verksamhet, som i vardagligt tal anses vara likartad, skall enligt förarbetena inte leda till att verksamheterna anses likartade i den mening som avses i 57:4 IL. Förarbetena framhäver istället att Regeringsrätten genom domen i RÅ 1999 ref. 28 fastställt att det vanligtvis krävs att hela eller delar av företagets verksamhets flyttats över till ett annat företag för att företagen skall anses bedriva likartad verksamhet i paragrafens mening.⁹³ Av denna anledning torde ingen inom familjen anses verksam i sådan likartad verksamhet då verksamheterna är helt skiljda från varandra vilket medför att vinsten fem år efter avyttringen kan tas ut till förmånlig beskattning på det sätt som ovan beskrivits.

3.3.3.3 Överlåtelse till någon inom familjen

Som tidigare nämnts kan aktier även anses vara kvalificerade om en närstående är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.⁹⁴ En fråga som då måste besvaras är om karenstiden om fem år börjar löpa då familjeföretaget överlåts av NYAB till någon inom familjen eller till ett av denne ägt aktiebolag. Som tidigare nämnts tar bestämmelsen om likartad verksamhet enligt RÅ 1999 ref. 28 sikte på sådana fall då hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag förs över till ett annat fåmansföretag och verksamheten i det nya företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där det föreligger ett likartat samband mellan företagen. Jämförelsen om huruvida likartad verksamhet föreligger kan, när överlåtelsen sker till ett företag, utgå ifrån verksamheten i det överlåtande företaget eller i det övertagande företaget. Att jämförelsen kan göras åt båda håll är i linje med syftet med bestämmelsen som är att förhindra att fåmansföretagsreglerna undgås genom överföring av hela eller delar av verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skattskyldige eller någon i dennes familj.⁹⁵

För att besvara frågan om karenstiden börjar löpa då försäljningen sker till någon inom företagarens familj är ett antal förhandsbesked som Skatterättsnämnden (SRN) meddelade den 23 februari i år av intresse.⁹⁶ Förutsättningarna i fallen skiljde sig åt, men på något sätt hade verksamhet som bedrivits direkt eller indirekt överförts till en ny verksamhet. I två av fallen skedde överlåtelsen genom överlåtelse av aktier och i två överfördes själva verksamheten till ett nytt aktiebolag.⁹⁷ I det sista fallet avslutades verksamheten för att senare återupptas i ett nytt företag.⁹⁸ I flera av fallen fanns avvikande meningar inom nämnden men avgörande vikt lades i förhandsbeskeden vid att verksamheten fortsatt fast att den efter överlåtelsen var uppdelad på flera bolag. För att belysa resonemanget som föregick nämndens beslut skall förutsättningarna och nämndens motivering i SRN dnr. 112-08/D, ett av de fall då det rörde sig om aktieöverlåtelse, presenteras.

⁹³ SOU 2002:52, del 1, s. 314.

⁹⁴ 56:4 st. 1 i IL.

⁹⁵ Prop. 1989/90:110, del 1, s. 468 och 703 jämfört med RÅ 1997 ref. 48 I och II.

⁹⁶ SRN dnr. 117-07/D, 57-08/D, 69-08/D, 77-08/D och 112-08/D

⁹⁷ SRN dnr. 77-08/D och 112-08/D respektive SRN dnr. 57-08/D och 117-07/D.

⁹⁸ SRN dnr. 69-08/D.

A ägde aktier i XAB vilket i sin tur ägde aktier i YAB. A var verksam konsult i YAB vari koncernens egentliga verksamhet bedrevs. A övervägde två alternativ för att avskilja de i verksamheten upparbetade vinstmedlen. Alternativ ett innebar att utdelning skulle ges från YAB till XAB varefter YAB skulle överlåtas till ett nybildat bolag. Alternativ två innebar att XAB skulle avyttra aktier i YAB till det nybildade bolaget till underpris för att sedan köpa tillbaka dem till marknadspris varpå vinstmedlen efter transaktionerna skulle komma att finnas i det nybildade bolaget. Nämnden menade att den verksamhet som tidigare bedrivits i YAB genom transaktionerna kom att delas upp på två bolag. Konsultverksamheten fortsatte i YAB och verksamheten i XAB respektive NYAB avsåg förvaltning av de av konsultverksamheten upparbetade vinstmedlen. Av denna anledning menade nämnden att de båda företagen bedrev samma eller likartad verksamhet varför även aktierna i det kapitalförvaltande företaget var att anse som kvalificerade.

På liknande sätt ansågs aktierna i ett kapitalförvaltande företag i SRN dnr. 77-08/D vara kvalificerade. Moderbolaget, YAB, i en koncern som bedrev fastighetsförvaltning överlät aktier i ett dotterföretag till underpris till ett av ägaren helägt företag, XAB. Aktierna såldes sedan till en utomstående varvid vinstmedel från dotterbolaget kom att finnas i det kapitalförvaltande bolaget XAB. Vinstmedlen användes sedan för utlåning till andra företag inom Y-koncernen.

Av det ovan förda resonemang följer att genom att aktierna i familjeföretaget säljs av ett nybildat företag kan en uppdelning av det ursprungliga företags verksamhet sägas ske. Verksamheten består efter överlåtelsen av ett passivt kapitalförvaltande företag och ett aktivt rörelsedrivande företag. Frågan som sedan måste besvaras är huruvida den passiva kapitalförvaltningen och den aktiva näringsverksamheten kan anses vara samma eller likartad verksamhet i enlighet med 57:4 st. 1 1 IL. Enligt SRN:s resonemang i de nyss nämnda förhandsbeskeden besvarades denna fråga jakande, vilket leder till att karenstiden om fem beskattningsår inte börjar löpa så länge den skattskyldige eller någon i dennes familj är verksam i betydande omfattning i det rörelsedrivande företaget.

I SRN dnr. 117-08/D öppnade nämnden upp för att genom en intern aktieöverlåtelse kunna ”avkvalificera” aktier som är kvalificerade av den anledningen att samma eller likartad verksamhet bedrivs i ett annat fåmansföretag.⁹⁹ I detta fall var det dock själva verksamheten och inte aktierna i företaget som överläts till nya bolag. På liknande sätt ansågs i RÅ 2005 ref. 3 aktier i ett moderbolag utan verksamhet inte vara kvalificerade då en överlåtelse av verksamhet skedde till detta företags dotterbolag. 57:4 st. 1 2 anger att aktier kan vara kvalificerade på grund av att företagaren eller någon inom dennes familj är verksam i betydande omfattning i ett av aktieägaren indirekt ägt bolag. Regeringsrätten fäste i rättsfallet avgörande vikt vid att det i den aktuella delen av lagrummet inte anges att även verksamhet i ett företag som bedriver likartad verksamhet som dotterföretaget utgör en kvalificerande grund. Kapitalet som avskiljts kom genom förfarandet att finnas i en koncern vari ingen inom familjen var verksam i betydande omfattning varför kvalificering av aktierna inte kunde ske genom 57:4 st. 1 1 IL.

För att på detta sätt kunna ”avkvalificera” aktier i det kapitalförvaltande bolaget måste detta överlåtas till ett annat av ägaren ägt företag och därigenom utgöra ett dotterbolag. Då en intern aktieöverlåtelse redan i ett tidigare skede har genomförts kan det enligt min

⁹⁹ Se även Silfverberg C, *Samma eller likartad verksamhet*, SN, 2009, s. 445.

mening anses mycket tveksamt huruvida ytterligare en intern aktieöverlåtelse kan ”avkvalificera” aktierna i det kapitalförvaltande företaget utan att transaktionerna betraktas som skatteflykt enligt skatteflyktslagen.¹⁰⁰ Detta med anledning av att Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 ansåg lagen vara tillämplig på förfaranden då upprepade interna aktieöverlåtelser används för att kringgå fåmansföretagsreglerna.

Utgången och resonemanget i förhandsbeskeden om att verksamheten kan anses vara uppdelad på två bolag, ett rörelsedrivande och ett kapitalförvaltande bolag, medför som tidigare nämnt att karenstiden inte börjar löpa och utgör ett vidare synsätt angående vad som utgör likartad verksamhet.¹⁰¹ Ett snävare synsätt är att aktiers kvalificerade karaktär inte kan smitta från det mottagande företaget till det överlåtande företaget varifrån hela verksamheten har överförts och därmed upphört i detta mottagande företag.¹⁰² Enligt detta snävare synsätt skall jämförelsen av huruvida företag bedriver likartad verksamhet avse det aktuella beskattningsåret och inte de förhållanden som var för handen tidigare år. Detta med anledning av att 57:4 st. 1 1 IL anger att aktier är kvalificerade om den skattskyldige eller någon i dennes familj är verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver likartad verksamhet och inte anger att bestämmelsen även gäller företag där likartad verksamhet bedrivits. I SRN dnr. 112-08/D och 77-08/D anförde de skiljaktiga att kapitalförvaltning i sig inte kan anses vara av samma eller likartat slag som den verksamhet som bedrivs i det rörelsedrivande bolaget, familjebolaget. De skiljaktiga ledamöterna i förhandsbeskeden som SRN meddelade den 23 februari i år förespråkar således detta snävare synsätt av vad som utgör likartad verksamhet. Tillämpning av ett sådant snävt synsätt får den följderna att karenstiden om fem år börjar löpa vid överlåtelsen av familjeföretaget även då överlåtelsen sker till någon inom den ursprungliga företagens familj.

Samtliga förhandsbesked är överklagade till Regeringsrätten och det går inte att med säkerhet förutse hur domstolen kommer att döma i målen. Ett av syftena med bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet är som tidigare nämnts att motverka att inkomstomvandlingar företas.¹⁰³ Om det kapitalförvaltande företaget och det rörelsedrivande företaget inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet uppstår en situation då möjligheten till sådana inkomstomvandlingar ökar avsevärt. Detta eftersom rörelsen kan drivas vidare i ett företag medan arbetsinkomsten kan sparas i ett vilande företag och efter fem år tas ut till låg beskattning. Att Regeringsrätten inte skulle fastställa det vidare synsättet av vad som utgör samma eller likartad verksamhet, vilket innebär att det kapitalförvaltande företaget och det rörelsedrivande företaget bedriver likartad verksamhet, anser jag med hänvisning till syftet med bestämmelsen vara högst osannolikt.

Skulle det vidare synsättet av vad som utgör samma eller likartad verksamhet fastställas tycker jag att formuleringen av 57:4 st. 1 1 IL är något olycklig då den inte speglar vad som i normalt språkbruk kan anses vara likartad verksamhet. Vill lagstiftaren att även situationer då ett företags vinstmedel på något sätt överförs för att förvaltas i ett separat bolag skall omfattas anser jag därför att en omformulering av paragrafen är att föredra.

¹⁰⁰ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

¹⁰¹ Silfverberg C, *Samma eller likartad verksamhet*, SN, 2009, s. 446.

¹⁰² Se exempelvis skiljaktigts motivering i SRN dnr. 69-08/D och 117-07/D.

¹⁰³ Se avsnitt 2.2.

4 Skatterättsliga principer

4.1 Inledning

Skatternas primära syfte är att finansiera den offentliga verksamheten. Detta syfte benämns beskattningens fiskala syfte.¹⁰⁴ Då beskattningen används för icke-fiskala ändamål sägs beskattningen ha interventionistiska effekter. Detta innebär att beskattningen stimulerar till ett visst beteende.¹⁰⁵ För att utforma beskattningsreglerna finns flera principer, bland annat skatteförmågeprincipen, neutralitetsprincipen, likformighetsprincipen och proportionalitetsprincipen. I föregående kapitel har det framkommit att utgången i förhandsbeskeden från SRN antyder att en försäljning av aktier efter en intern aktieöverlåtelse leder till olika skatteeffekter beroende på om förvärvaren är en familjemedlem eller en utomstående. Uppsatsens syfte är att undersöka hur denna skillnad förhåller sig till ett antal skatterättsliga principer. De förut nämnda principerna är av särskilt intresse då de kan användas för att avgöra hur mycket skatt en skattskyldig skall betala och om en eventuell olik beskattning kan rättfärdigas. För att kunna undersöka förhållandet mellan principerna och en eventuell olik beskattning är en redogörelse av principernas innebörd av stor vikt. Av denna anledning följer i detta kapitel en redogörelse av principernas innebörd.

4.2 Neutralitetsprincipen

När beskattningen utformas enbart på grund av fiskala syften är det av största vikt att reglerna är neutrala, detta för att inte få oavsedda interventionistiska effekter.¹⁰⁶ När beskattningen enbart har fiskala syften är neutralitetsprincipen därför en viktig faktor i lagstiftningsarbetet.¹⁰⁷ I korthet innebär principen att beskattningen inte skall påverka den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ.¹⁰⁸ Detta innebär att beskattningen anses vara neutral då olika handlingsalternativ som är likvärdiga innan skatt också är likvärdiga efter skatt, något som ibland kallas konkurrensneutralitet.¹⁰⁹ Principen bygger på nationalekonomiska teorier om att samhällets resurser fördelas på bästa sätt då beskattningen påverkar marknaden så lite som möjligt.¹¹⁰ I detta sammanhang utgör neutraliteten ett medel för att upprätthålla konkurrens och ekonomisk tillväxt på marknaden.¹¹¹ Om beskattning kan undvikas eller minskas genom att välja ett alternativt handlingsalternativ får skatten snedvridande effekter som kan skada samhällsekonomin. Detta eftersom resultatet kan bli att ekonomiskt mindre effektiva tillvägagångssätt väljs

¹⁰⁴ Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 2.

¹⁰⁵ Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 3.

¹⁰⁶ Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 3.

¹⁰⁷ Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 3.

¹⁰⁸ SOU 2002:52, del 1, s. 111.

¹⁰⁹ Tikka K S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 660 och Gunnarsson Åsa, *Skatterättvisa*, 1995, s. 143.

¹¹⁰ Tikka K S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 660 och Pahlsson Robert, *Inledning till skatterätten*, 2003, s. 64.

¹¹¹ Gunnarsson Å, *Skatterättvisa*, 1995, s. 135.

av de skattskyldiga. Av stor betydelse i detta hänseende är att skattesystemet inte har den effekten att skatteminimering är viktigare än vinstmaximering.¹¹² Rättsviseskäl är ytterligare något som kan anföras till stöd för neutralitetsprincipen.¹¹³ Detta eftersom neutraliteten ökar då likformigheten i beskattningen ökar.¹¹⁴ Att likformigheten ökar innebär att personer med samma faktiska inkomst i allt större utsträckning betalar samma skatt.¹¹⁵ Ytterligare stöd för neutralitetsprincipen är att risken för skatteundandragande transaktioner minskar i ett neutralt utformat skattesystem.¹¹⁶ Detta eftersom skillnaderna i beskattningen av olika handlingsalternativ minskar i ett neutralt skattesystem vilket leder till att de fördelar som kan uppnås genom att välja andra alternativ också minskar. Här anser jag det vara viktigt att påpeka att det svenska inkomstskattesystemet har betydande neutralitetsbrister, vilka bör tas med i beaktande i den fortsatta framställningen. Den främsta neutralitetsbristen, av vikt för uppsatsen, anser jag vara att kapitalinkomster och arbetsinkomster beskattas enligt helt skiljda regler och skattesatser. Problemet vad det gäller fåmansföretagsbeskattningen är att detta regelverk kan sägas ligga mellan de båda systemen då en del av inkomsterna från ett fåmansföretag utgör kapitalinkomster och en del utgör ersättning för utfört arbete. Då kapitalinkomster vanligtvis beskattas med en lägre skattesats än arbetsinkomster är det naturligt att skattskyldiga försöker finna metoder för att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster.

Neutralitetsprincipen är inte uttryckligen reglerad i lag utan är ett uttryck för målsättningen att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte skall påverkas av skattereglernas utformning.¹¹⁷ Principen har sitt främsta användningsområde på lagstiftningsarbetsområdet för att motivera utformningen av beskattningen.¹¹⁸ Exempel på situationer där lagstiftaren eftersträvat neutralt utformade regler är vid val av kapitalplacersingsalternativ, boendeform och företagsform.¹¹⁹ Neutralitetsprincipen åberopades också vid införandet av fåmansföretagsreglerna. Reglerna infördes för att göra beskattningen av fåmansföretag och dess delägare mer neutral jämfört med andra bolagsformer.¹²⁰ Vid införandet av fåmansföretagsreglerna framhävdes att målet med fåmansföretagsreglerna inte var att skärpa beskattningen av fåmansföretag utan att uppnå en likformig och rättvis beskattning av företagsinkomster oberoende av i vilken bolagsform verksamheten bedrivs.¹²¹ Det har i förarbeten även framhävts att det är viktigt att skattereglerna så långt som möjligt är neutrala så att utfört arbete och investerat kapital beskattas lika oavsett om investeringen sker i det egna företaget eller på den öppna marknaden.¹²² Av

¹¹² Lodin S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 484.

¹¹³ SOU 2004:36, del 1, s. 24 och 117.

¹¹⁴ SOU 2004:36, del 2, s. 448.

¹¹⁵ Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 36.

¹¹⁶ SOU 2004:36, del 1, s. 24 och 25.

¹¹⁷ SOU 2004:36, del 2, s. 448.

¹¹⁸ Tikka K S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 660.

¹¹⁹ Prop. 1975/76:79, s. 39, Prop. 2005/06:40, s. 38 och prop. 2008/09:91, s. 40.

¹²⁰ Prop. 1975/76:79, s. 34.

¹²¹ Prop. 1975/76:79, s. 39.

¹²² Prop. 2005/06:40, s. 38.

det nyss sagda följer att neutralitetsprincipen utgör en viktig aspekt vad det gäller fåmansföretagsreglernas utformning. Av denna anledning är det enligt min mening viktigt att hänsyn tas till principen då en analys skall göras av de förhandsbesked som SRN meddelat, vilka leder till en situation då en fåmansföretagare beskattas olika beroende på vem denne överlåter sina aktier i fåmansföretaget till.

För att åstadkomma praktiskt tillämpbara regler måste neutralitetsprincipen i vissa fall åsidosättas. Ett exempel på en sådan situation är arbete utfört för egen räkning. Skulle beskattningen vara fullt neutral skulle allt sådant arbete beskattas. Den som städar sitt eget hus och lagar sin egen mat skulle i ett fullständigt neutralt skattesystem beskattas för sin arbetsinsats på grund av att besparingar görs genom att utföra arbetet själv jämfört med om tjänsterna köpts på den öppna marknaden. Ett sådant system skulle vara svårt att både kontrollera och motivera för allmänheten.¹²³

Utöver det mera framträdande användningsområdet vid lagstiftningsarbetet är neutralitetsprincipen i många fall även viktig vid rättstillämpningen och har av Regeringsrätten vid ett flertal tillfällen tillmätts särskild betydelse vid tolkning av skatteregler.¹²⁴ Ett exempel på när så skett är i RÅ 1995 ref. 83 då Regeringsrätten uttalade att samma principer för beskattning skall gälla oavsett hur verksamheten är organiserad. Ytterligare ett exempel på när neutraliteten spelat en betydande roll är RÅ 2003 ref. 1 då det uttalades att syftet med den aktuella bestämmelsen var att skapa neutralitet mellan olika sparformer och att den skattskyldige i det aktuella fallet hade tillgång till flera valmöjligheter med olika skattemässiga utfall, vilket inte kunde tolkas vara syftet med bestämmelsen.

Av vikt är att uppmärksamma att begreppet neutralitet kan förstås på många olika sätt beroende på till vad det relateras och på vilken nivå det anläggs.¹²⁵ I uppsatsen skall neutraliteten relateras till ekonomiskt handlande och val av förvärvare. Hänsyn kommer även tas till vilken typ av inkomster en fåmansföretagares inkomster har eftersträvat vara neutrala i förhållande till.

Inom mervärdesskatterätten är neutralitetsprincipen av mer uttalad betydelse än inom inkomstbeskattningen.¹²⁶ Exempelvis har EG-domstolen uttalat att principen måste beaktas då sjätte mervärdesskattedirektivet¹²⁷ skall tolkas.¹²⁸ Detta är emellertid en aspekt av neutralitetsprincipen som inte kommer att behandlas mer ingående i det följande då en sådan analys faller utanför syftet för denna uppsats.

¹²³ Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 38.

¹²⁴ Tikka K S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 660 och Pahlsson Robert, *Inledning till skatterätten*, 2003, s. 63.

¹²⁵ Gunnarsson Å, *Skatterättvisa*, 1995, s. 135.

¹²⁶ Tikka K S, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 660.

¹²⁷ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

¹²⁸ Se exempelvis C-108/99, p. 30.

4.3 Likformighetsprincipen/Likhetsprincipen

En princip som har nära koppling till den nyss behandlade neutralitetsprincipen är likformighetsprincipen, eller likhetsprincipen som den ibland också kallas.¹²⁹ Vid första anblicken kan neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen anses ha en i det närmaste identisk innebörd. Så är emellertid inte fallet. I skattehänseende innebär likformighetsprincipen att diskriminerande behandling av skatteskyldiga ej får vidtagas. Neutralitetsprincipen däremot riktar sig mot att undvika vad som skulle kunna kallas diskriminerande behandling av handlingsalternativ.¹³⁰ Likformighetsprincipen avser således att skydda individer medan neutralitetsprincipen avser att skydda individers handlande mot olikbehandling. Principen kan sägas ha sin grund i 1:9 regeringsformen (1974:152) (RF) och har således karaktären av en allmän konstitutionell princip.¹³¹ Lagregeln i 1:9 RF lyder:

”Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saklighet och opartiskhet.”

Lagregeln är endast tillämplig på dem som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen. Regeln förhindrar således inte att Regeringen och Riksdagen i sin normgivning beslutar om särbehandlande regler.¹³² För att kunna särbehandla någon måste således stöd för ett sådant handlande finnas i lagtext. Detta är en allmän regel som gäller inom alla områden. Inom skatterätten ges principen ofta den innebörden att likartade fall skall behandlas på ett likartat sätt.¹³³ I förarbetena framhålls att problemet när det gäller utformningen av beskattningen av delägare i fåmansföretag är att fastställa vad som utgör likartade fall. Det sägs också att delägarnas inkomstsituation vanligtvis liknar löntagarnas i flera avseenden. Bland annat framhävs att delägarens inkomst, liksom löntagarens, i stor utsträckning är ett resultat av dennes arbetsinsats.¹³⁴

Trots att principens grund kan sägas finnas i 1:9 RF vilken ej är tillämplig på Riksdagens och Regeringens normgivningsmakt är dess tillämpningsområde vidare än så, varvid den även används för att motivera utformningen av lagtexten. Vid lagstiftningsarbetet anger likformighetsprincipen som tidigare nämnts att det skall strävas efter att likartade fall beskattas på ett likartat sätt. Exempelvis kan det sägas att inkomster som är ekonomiskt likvärdiga skall beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten har erhållits. Med detta som utgångspunkt skall personer med samma faktiska inkomst i enlighet med principen betala lika mycket skatt. Ett exempel då hänvisning till likfor-

¹²⁹ Gunnarsson Å, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?*, SN, 1998, s. 554 och Tikka K S, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 659.

¹³⁰ Gunnarsson Å, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?*, SN, 1998, s. 554.

¹³¹ Se även Tikka K S, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 659.

¹³² Prop. 1975/76:209, s. 37.

¹³³ SOU 2002:52, del 1, s. 110 och 111 och SOU 2002:52, del 1, s. 219.

¹³⁴ SOU 2002:52, del 1, s. 111.

mighetsprincipen gjorts för att motivera utformningen av lagtexten är då förslag till lydelsen av fåmansföretagsreglerna har presenterats.¹³⁵

Då en vidare innebörd av begreppet likartad verksamhet kan leda till att en fåmansföretagare beskattas olika beroende på vem denne överlåter sina aktier i familjeföretaget till och då tillämpningen av den vidare innebörden beror på den tolkningen en instans, som skall iakttaga likformighetsprincipen, har gjort av lagtexten är principen av västenligt intresse för uppsatsen. Av denna anledning återkommer jag till likformighetsprincipen i uppsatsens analys, i kapitel sex, vari principen relateras till den eventuella olika beskattning det vidare synsättet, av vad som utgör samma eller likartad verksamhet, leder till.

4.4 Skatteförmågeprincipen

4.4.1 Skatteförmågeprincipens innebörd och dess funktion som motiv till utformningen av lagtexten

Då beskattningen utformas enbart på grund av dess fiskala syfte är efter vilken princip beskattningen skall fördelas mellan medborgarna en viktig fråga. Fördelningen kan främst sägas ske utifrån intresseprincipen och skatteförmågeprincipen. Intresseprincipen innebär att skattskyldiga skall betala skatt i förhållande till den nytta de har av den samhälleliga verksamheten.¹³⁶ Intresseprincipen har fram till idag avsevärt förlorat sin betydelse varför fördelningen i huvudsak avgörs utifrån skatteförmågeprincipen, som idag kan sägas vara en allmänt accepterad grund för inkomstbeskattningens utformning.¹³⁷ Principen syftar till en rättvis fördelning av skattebördan och innebär i korthet att medborgarna skall betala skatt i förhållande till sin förmåga.¹³⁸ Denna tanke var bärande också till skattesystemets utformning i början av 1900-talet i vilket det moderna svenska skattesystemet har sina rötter.¹³⁹

Skatteförmågeprincipen kan delas in i två sidor, en positiv och en negativ. Den positiva innebär att skatt skall uttagas då skatteförmåga föreligger. Den positiva sidan utgör således en skyldighet för enskilda att bidra till den offentliga verksamheten.¹⁴⁰ Den negativa sidan innebär att beskattning bör utebli då det föreligger avsaknad av skatteförmåga. I 1928 års kommunalskattelag (1928:370) kom den positiva sidan inte att förverkligas.¹⁴¹ Den negativa sidan däremot spelade en större roll exempelvis då kommunalskattelagen i 50 § innehöll möjligheter till individuella avdragsmöjligheter vid nedsatt skatteförmåga.

¹³⁵ Prop. 1989/90:110, s. 467.

¹³⁶ Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 24.

¹³⁷ Prop. 1995/96:231, s. 36, SOU 2004:66, s. 79 och Lodin S-O, et. al., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 24.

¹³⁸ SOU 2004:36, del 2, s. 447.

¹³⁹ SOU 2004:66, s. 79 och Gyland C et. al., *Skatterätt – En introduktion*, 2005, s. 15.

¹⁴⁰ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 34.

¹⁴¹ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 84 och 85.

Enligt principen är det den verkliga skatteförmågan som skall utgöra underlag för beskattningen.¹⁴² Således skall utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster få dras av.¹⁴³ I detta hänseende har skatteförmågeprincipen även fungerat som motiv till utvecklingen av en objektiv nettoprincip, en princip som i dagens inkomstbeskattning frångås vid ett flertal tillfällen.¹⁴⁴ Om hänsyn skall tas även till den enskildes ekonomiska förhållanden och försörjningsbördan talar vi istället om en subjektiv nettoprincip.¹⁴⁵

Det är av praktiska skäl, exempelvis på grund av kontrollsvårigheter, nödvändigt att skatteförmågeprincipen ej tillämpas och att vissa inkomster som medför ökad skatteförmåga därmed ej beskattas.¹⁴⁶ Ett exempel då det är mer praktiskt att underlåta beskattning vid ökad skatteförmåga är vid utgivning av offentliga bidrag.¹⁴⁷ Hade sådana bidrag varit skattepliktiga skulle det utgivna beloppet behöva ökas i motsvarande mån för att mottagarens nettobehållning skall bli densamma.¹⁴⁸

Skatteförmågeprincipen kan som tidigare nämnts ges den innebörden att skattebördan skall fördelas i förhållande till skattebetalarnas förmåga. Bestämmelsen av vad som utgör den skattskyldiges skatteförmåga kan ske med utgångspunkt i subjektiv eller objektiv betydelse av förmågan. Den objektiva skatteförmågan omfattar enbart den ekonomiska prestationsförmågan medan den subjektiva skatteförmågan även tar hänsyn till den skattskyldiges personliga medel, dennes behov av privat tillfredsställelse och andra faktorer.¹⁴⁹ Skatteförmågeprincipen kan på så vis ses som en princip om lika offer för att uppnå rättvisa och likabehandling mellan skattebetalare.¹⁵⁰ Med detta menas att offret, den minskade konsumtionsförmågan till följd av erläggande av skatt, skall leda till att olika skattebetalare skall offra lika stor del av sin möjlighet till psykisk tillfredsställelse.¹⁵¹ Det optimala enligt detta synsätt är således att skatten beräknas så att alla skattebetalares behovstillfredsställelse inskränks i lika grad, något som naturligtvis är omöjligt. Dock kan hänsyn tas till de vanligaste omständigheterna som minskar skattebetalares möjlighet till behovstillfredsställelse i förhållande till ekonomisk förmåga. En sådan inskränkande faktor som ofta åberopas är skattebetalarens försörjningsbördan för sin fa-

¹⁴² Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 86.

¹⁴³ Se exempelvis 16:1 st. 1 IL.

¹⁴⁴ Se exempelvis 42: IL om förvaltningsutgifter som enbart får dras av till den del kostnaderna överstiger 1000 kronor.

¹⁴⁵ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 34.

¹⁴⁶ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 86.

¹⁴⁷ Se exempelvis 8:16-20 IL.

¹⁴⁸ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 86.

¹⁴⁹ Gunnarsson Å, *Skatterättvisa*, 1995, s.117.

¹⁵⁰ Gunnarsson Å, *Skatterättvisa*, 1995, s.119.

¹⁵¹ Gunnarsson Å, *Skatterättvisa*, 1995, s.116.

milj.¹⁵² Den mest accepterade tanken är enligt Gunnarsson att en skattebetalares inkomst utgör den bästa indikatorn på dennes möjlighet till privat behovstillfredsställelse. Inkomsten utgör således också den bästa indikatorn på en persons skatteförmåga.¹⁵³ Detta ställningstagande stöds av att det i ett förarbete anges att inkomst kan sägas utgöra ett mått på den resurs som intjänats under en viss period och kan användas som konsumtion utan att den skattskyldiges förmögenhet minskar. Inkomsten utgör därvid ett mått på den resurs av vilken en del skall inkomstbeskattas. Inkomsten uttrycker enligt förarbetet den skattskyldiges skatteförmåga.¹⁵⁴

Tanken om att de skattskyldigas skall betala skatt på ett sätt som gör att allas möjlighet till personlig tillfredsställelse inskränks lika mycket anser jag vara en mycket god tanke men i praktiken helt omöjlig att uppnå. Att hänsyn skall tas till de vanligaste återopade faktorerna som minskar en skattskyldigs möjlighet till personlig tillfredsställelse ställer jag mig något tveksam till. Detta eftersom en skattskyldig som återopar en mer ovanlig faktor kan nekas nedsättning av skatten trots att denne i realiteten kanske har en mer inskränkt möjlighet till personlig behovstillfredsställelse än en skattskyldig som återopar en ofta återopad inskränkande faktor. Vidare är det svårt att veta vart gränsen för vanliga återopade faktorer skall dras.

Då skatteförmågeprincipen ges innebörden att alla skall betala skatt i förhållande till sin förmåga och därigenom betraktas som en allmän rättviseprincip kan en indelning göras i horisontell och vertikal rättvisa. Med vertikal rättvisa åsyftas jämförelser med personer som inte har jämbördiga förhållanden. En sådan jämförelse leder ofta till en önskan om att en inkomst- och förmögenhetsutjämning mellan statens medborgare skall ske. En fråga som sedan måste besvaras är vilken roll skattesystemet skall spela i denna utjämning. Skattesystemet kan spela en direkt roll genom att i sig verka utjämnande genom att skatterna är progressivt utformade eller så kan skattesystemet bidra med finansiering av välfärdsystem och detta sätt leda till en indirekt utjämning.¹⁵⁵ Den horisontella rättvisan är ett utflöde av den allmänna likabehandlingsprincipen¹⁵⁶ och innebär att alla med lika stor inkomst skall betala lika mycket skatt.¹⁵⁷ Den horisontella rättvisan kan anses vara en restriktion för hur staten får ta ut skatt och hur de från skatt inkomna medlen får användas. På detta sätt undviks beskattning och användande av skattemedel av ovidkommande karaktär. De medel staten tillförs genom beskattningen är sedan de medel som står till förfogande för att uppnå den vertikala rättvisan. Den horisontella rättvisan är på detta sätt en förutsättning för den vertikala. I detta synsätt är det metoderna för hur ett rättvist resultat uppnås som åsyftas.¹⁵⁸

¹⁵² Gunnarsson Å, *Skatterättvisa*, 1995, s.120.

¹⁵³ Gunnarsson Å, *Skatterättvisa*, 1995, s.120.

¹⁵⁴ SOU 2002:52, del 1, s. 111.

¹⁵⁵ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 28 och 29.

¹⁵⁶ 1:2 st. 1 och 1:9, Regeringsformen (RF).

¹⁵⁷ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 28.

¹⁵⁸ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 29 och 30.

4.4.2 Skatteförmågeprincipens betydelse som tolkningshjälpmedel

Skatteförmågeprincipen åberopas främst som motiv till lagtexters utformning i förarbetena,¹⁵⁹ mer sällan åberopas den i rättspraxis.¹⁶⁰ Principen kan tjäna som tolkningshjälpmedel i enstaka fall exempelvis då principen vid periodiseringsproblem tar den skattskyldiges likviditet i beaktande. Skatteförmågeprincipen är förenlig med realisationsprincipen då detta innebär att beskattning skall ske först då inkomsten kommit den skattskyldige tillhanda.¹⁶¹ Det finns även exempel på andra avgöranden då skatteförmågeprincipen faktiskt har tillämpats. Ett avgörande då avsaknad av skatteförmåga har beaktats är det så kallade Sipano-målet.¹⁶² Domen innebar att ägaren till ett företag, som vidtagit en underprisöverlåtelse, ej skall uttagsbeskattas då någon egendom ej tillförts ägaren personligen. Vidare nämns i två notismål, avgjorda samtidigt som Sipano-målet, att underprisöverlåtelser inte medför någon ökad skatteförmåga för aktieägarna.¹⁶³ Numera finns i 23:11 IL en lagregel som reglerar frågan. I ett senare mål, kallat Sipano II¹⁶⁴, var förutsättningarna ungefär desamma som i Sipano-målet, dock var utgången den motsatta och skatteförmågeprincipen frångicks.

Olsson anser att utgången i Sipano II tyder på att skatteförmågeprincipen inte har någon större tyngd som tolkningsprincip i svensk skatterätt.¹⁶⁵ Jag anser att en sådan slutsats ej kan dras på grundval av de nyss nämnda målen. Detta av den anledningen att utgången i Sipano II inte utesluter att principen används som en viktig tolkningsprincip i andra fall. Ytterligare skäl som talar för att skatteförmågeprincipens tyngd som tolkningsmedel inte inskränkts genom utgången i Sipano II är att kritik har framförts från flera håll av den anledningen Regeringsrätten ej tog hänsyn till principen i fråga. Exempelvis anför Bertil Wiman att en betydelsefull aspekt i frågan är att den utdelningsbeskattade delägaren inte tillförts några medel genom transaktionen och att beskattningen även kan komma att innebära ytterligare utgifter för delägaren. Exempelvis kan delägaren vara nödgad att ta ett lån vilket innebär räntekostnader alternativt kan skatten betalas med personliga medel men detta är förenat med utebliven alternativ intäkt. I vilket fall ökar den totala kostnadsbelastningen mer än med enbart den erlagda skatten.¹⁶⁶

4.4.3 Grundläggande begrepp för skatteförmågeprincipens innebörd

På grund av de olika innebörder skatteförmågeprincipen kan anses ha kan slutsatsen att det egentligen inte rör sig om en princip, utan om ett flertal, dras.¹⁶⁷ Detta har lett till att

¹⁵⁹ Se exempelvis SOU 2002:52, del 2, s. 526.

¹⁶⁰ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 96.

¹⁶¹ Tikka K S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 660.

¹⁶² RÅ 1992 ref. 56.

¹⁶³ RÅ 1992 not. 240 och RÅ 1992 not. 241.

¹⁶⁴ RÅ 2004 ref. 1.

¹⁶⁵ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 105.

¹⁶⁶ Wiman B, *Rättsfall – Regeringens avgörande i mål 3761-02*, SN, 2004, s. 232.

¹⁶⁷ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 34.

författare har reflekterat över huruvida principen i realiteten inte kan fungera som ett politiskt argument för nästan vilken lösning som helst.¹⁶⁸ Nästan oavsett hur den tolkas kan emellertid några begrepp anses vara grundläggande för principens innebörd. De förut nämnda positiva och negativa sidorna av skatteförmågeprincipen är sådana begrepp liksom den objektiva och subjektiva betydelsen av skatteförmågan. Dessa begrepp används i uppsatsen som utgångspunkt då det vidare synsättet av vad som utgör likartad verksamhet skall analyseras i förhållande till skatteförmågeprincipen.¹⁶⁹

Beroende på hur begreppet likartad verksamhet tolkas kan storleken på den skatt som skall betalas på grund av ett ägarskifte i ett familjeföretag påverkas. Skatteförmågeprincipen anser jag därför utgöra en av flera lämpliga utgångspunkter för att analysera olika tolkningsalternativ av begreppet samma eller likartad verksamhet. Detta eftersom principen kan användas för att motivera hur mycket en skattskyldig bör betala i skatt.

4.5 Proportionalitetsprincipen

En princip som tidigare inte har uppfattats vara särskilt framträdande i den svenska skatterätten är proportionalitetsprincipen. Då EG-rättens inflytande över den nationella lagstiftningen har ökat allt mer har även proportionalitetsprincipens betydelse kommit att öka.¹⁷⁰ Inkomstskattelagen saknar uttryckliga föreskrifter om att principen skall iakttagas men principen finns nu inskriven i EG-fördraget. I artikel 5 st. 3 anges att Gemenskapen inte skall vidta några åtgärder som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen med fördraget. Principen innebär således att enskilda rättssubjekt inte får åläggas förpliktelser utöver vad som är lämpligt och nödvändigt för att uppnå målet med en reglering, att den minst ingripande åtgärden skall väljas och att åtgärden inte får stå i missförhållande till nyttan med regleringen.¹⁷¹

Tanken om att en juridisk åtgärd avseende sin art och styrka skall stå i rimlig proportion till vad som kan vinnas med åtgärden utgör en av beståndsdelarna i proportionalitetsprincipen.¹⁷² Principen utgör således ett redskap då olika intresseavvägningar skall göras och riktar vid sådana intresseavvägningar ljuset mot förhållandet mellan mål och medel.¹⁷³ Proportionalitetsprincipen är av betydelse vid både lagstiftningsarbetet och vid rättstillämpningen, detta då intresseavvägningar kan komma att vara nödvändiga vid utförandet av båda dessa juridiska uppgifter. Exempelvis anfördes i RÅ 2008 ref. 61 och RÅ 2007 ref. 65 att uttaget skattetillägg skulle nedsättas då storleken på detta inte stod i rimlig proportion till den skattskyldiges handlande. Förhållandet om mål och medel diskuterades också bland annat i förarbetena till bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte-

¹⁶⁸ Se exempelvis Gunnarsson Å, *Skatterättvisa*, 1995, s. 124.

¹⁶⁹ Olsson S, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, 2006, s. 34.

¹⁷⁰ Moëll C, *Proportionalitetsprincipen*, SN, 2004, s. 675.

¹⁷¹ Melin M och Schäder G, *EU:s konstitution – Maktfördelningen mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna*, 2004, s. 107 och 108.

¹⁷² Tikka K S, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 661.

¹⁷³ Moëll C, *Proportionalitetsprincipen*, SN, 2004, s. 675, 677 och 678.

och avgiftsprocessen att vissa tvångsåtgärder ej skall användas för att utreda skatteärenden som rör mindre belopp.¹⁷⁴

Syftet med bestämmelsen, om samma eller likartad verksamhet, i 57:4 st. 1 1 IL är som tidigare nämnts att undvika att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster.¹⁷⁵ Detta kan således anses vara målet med bestämmelsen. För att bestämmelsen skall kunna anses stå i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen måste detta vara den minst ingripande åtgärden för att uppnå målet. Utformningen av 57:4 st. 1 1 IL och en vidare tolkning av bestämmelsen i fråga leder till att målet med säkerhet endast uppnås då överlåtelser av aktier i ett familjeföretag överlåts till någon inom familjen. Jag anser det vara tveksamt huruvida bestämmelsen kan anses vara proportionerlig då den riskerar att en stor mängd av de inkomstomvandlingar som görs inte kommer att förhindras av bestämmelsen. Av denna anledning anser jag att en analys av det vidare synsättet, av vad som utgör samma eller likartad verksamhet, och dess förhållande till proportionalitetsprincipen är av intresse.

¹⁷⁴ Prop. 1987/88:65, s. 72.

¹⁷⁵ Se avsnitt 2.2.

5 Kommissionens rekommendation

5.1 Inledning

Den sjunde december 1994 antogs en rekommendation om överföring av små och medelstora företag av Kommissionen, fortsättningsvis kallad rekommendationen.¹⁷⁶ Rekommendationen innehåller uppmaningar om hur ägarskiften bör beskattas. Separata uppmaningar presenteras för ägarskiften till utomstående respektive inom familjen varför rekommendationen kan få betydelse vid avgörandet av huruvida en olik behandling av ägarskiften beroende på vem de sker till kan rättsfärdigas. Av denna anledning är en presentation av rekommendationen av vikt för framställningen varför den skall behandlas mer ingående i detta kapitel.

5.2 Rekommendation om överföring av företag

Rekommendationen syftar till att underlätta ägarskiften i små och medelstora företag, dels för att garantera dess överlevnad, dels för att säkra de arbetstillfällena de bringar. Rekommendationen efterfrågar exempelvis ökade informationsinsatser angående vikten och svårigheterna av att planera överlåtelser av företag.¹⁷⁷ I rekommendationen lämnas ett flertal förslag även på skatteområdet för att underlätta företagsöverlåtelser vilka skall behandlas i det följande.¹⁷⁸

I ingressen till rekommendationen uppmärksammas sådana problem som kan uppstå vid ett ägarskifte i ett familjeföretag. Exempelvis framhålls det finansiella problem det kan innebära att kompensera familjemedlemmar, som inte önskar ta del i ägandet av företaget, för den förmögenhetsöverföring som sker till de familjemedlemmar som tar över företaget. I rekommendationen uppmanas EU:s medlemsstater att vidta åtgärder för att arvs- och gåvoskatter inte skall äventyra företagets fortlevnad.¹⁷⁹ I artikel tre uppmanar Kommissionen medlemsstaterna att skapa en finansiell miljö som främjar lyckade ägarskiften i små och medelstora företag. Kommissionen uppmanar i rekommendationen även medlemsstaterna att genom skatteåtgärder uppmuntra till försäljning av företaget till anställda eller utomstående då någon efterträdare inom familjen saknas.¹⁸⁰ I artikel sju rekommenderar Kommissionen att företagare, speciellt då företagaren uppnått en ålder om 55 år, skall uppmuntras att överväga försäljning av företaget till utomfamiljära parter genom att minska kapitalvinstbeskattningen vid sådana överlåtelser.

De uppmaningar i rekommendationens artikel sex som speciellt syftar till att underlätta ägarskiften inom familjen tycks enligt ordalydelsen endast avse arvs- och gåvoskatt.¹⁸¹ Att överlåtelser inom familjer inte endast sker på dessa två alternativa sätt är något som kan betraktas som självklart då det kan antagas att företagare ofta önskar överföra familjeföretaget till en yngre generation men är i behov av viss ersättning. För ägarskiften till

¹⁷⁶ 94/1069/EC.

¹⁷⁷ Art. 1 och 2, 94/1069/EC.

¹⁷⁸ Se exempelvis art. 6 och 7, 94/1069/EC.

¹⁷⁹ Art. 1 och 6, 94/1069/EC.

¹⁸⁰ Art. 1 och 7, 94/1069/EC.

¹⁸¹ Se även art. 1, 94/1069/EC om överlåtelse inom familjen.

anställda och utomstående finns en motsvarande artikel som syftar till att underlätta sådana ägarskiften. Enligt denna artikel, artikel sju, uppmanas medlemsstaterna att minska den beskattnings- och kostnadsbörda ett ägarskifte till anställda eller utomstående kan innebära. Staterna uppmanas exempelvis att minska beskattningen av den eventuella kapitalvinst som uppstår då aktierna i företaget överlåts till anställda eller utomstående. Överlåtelser inom familjen omfattas inte av artikel sju varför medlemsstaterna inte uttryckligen uppmanas att minska beskattningen på exempelvis kapitalvinster vid försäljning av företag också då försäljningen sker till någon inom familjen. Läses de två artiklarna strikt uppmanas medlemsstaterna således inte att behandla försäljningar inom respektive utom familjen lika. Vid en strikt objektiv tolkning kan effekten, att karenstiden inte börjar löpa då överlåtelse av företaget sker till någon inom familjen, inte anses stå i strid med Kommissionens rekommendation. Läses de båda artiklarna ihop med artikel 4 E där medlemsstaterna uppmanas att skapa neutralitet i beskattning vad det gäller olika metoder för att genomföra ägarskiften kan innebörden bli en annan. Rekommendationen om neutralitet i beskattningen är en allmän rekommendation som avser både överlåtelser inom och utom familjen.¹⁸² Principen om skatterättslig neutralitet skall enligt motiveringen till rekommendationen gälla alla förberedande åtgärder som vidtas inför ett ägarskifte.¹⁸³ Skall principen om neutralitet i beskattningen råda fullt ut borde uppmaningen om sänkt kapitalvinstbeskattning enligt min mening också gälla överlåtelser inom familjen.

Efter att rekommendationen antogs 1994 har ett flertal uppföljningar och utvärderingar gjorts.¹⁸⁴ En av dessa är en slutrapport presenterad av en expertgrupp i maj 2002, fortsättningsvis kallad slutrapporten.¹⁸⁵ Expertgruppen tillsattes av medlemsstaterna för att följa upp utvecklingen i medlemsländerna.¹⁸⁶ I slutrapporten presenteras goda exempel då medlemsstaters åtgärder uppfyllt målen med de rekommendationer Kommissionen presenterade i sin rekommendation om överföring av små och medelstora företag¹⁸⁷. Vid utvärderingen av artikel sex om arvs- och gåvoskatt framgår att den aktuella artikeln syftar till underlättande av överlåtelser inom familjen. De mest framträdande reglerna för att göra detta är minskad skattebelastning vad det gäller arvs- och gåvoskatt men expertgruppen framhåller i detta sammanhang också det goda exemplet Nederländerna där ägarskifte inom familjen kan ske utan inkomstbeskattning.¹⁸⁸ Detsamma gäll-

¹⁸² Se även Sund L-G, *Familjeföretagen och EG:s rekommendation om överföring av företag*, IUR Information, 2004, s. 6.

¹⁸³ Communication on the Commission recommendation of 7 December 1994 on the transfer of small and medium-sized enterprises, 94/C 400/1.

¹⁸⁴ Sund L-G, *Familjeföretagen och EG:s rekommendation om överföring av företag*, IUR Information, 2004, s. 4.

¹⁸⁵ Europeiska Kommissionen, *Final report of the expert group on the transfer of small and medium-sized enterprises*, Bryssel, 2002.

¹⁸⁶ Europeiska Kommissionen, *Final report of the expert group on the transfer of small and medium-sized enterprises*, Bryssel, 2002, s. 10.

¹⁸⁷ 94/1069/EC.

¹⁸⁸ Europeiska Kommissionen, *Final report of the expert group on the transfer of small and medium-sized enterprises*, Bryssel, 2002, s. 18 och 19.

er vid ägarskiften utom familjen.¹⁸⁹ Detta antyder att önskemålet är att också beskattningen av kapitalvinster i samband med generationsskiften skall minska. Tolkas rekommendationen på detta sätt kan neutraliteten sägas öka avsevärt vad det gäller Kommissionens rekommenderade behandling av inom respektive utomfamiljära ägarskiften.

¹⁸⁹ Europeiska Kommissionen, *Final report of the expert group on the transfer of small and medium-sized enterprises*, Bryssel, 2002, s. 20 och 67.

6 Analys och slutsatser

6.1 Inledning

I detta kapitel följer en analys av den beskattning som träffar en fåmansföretagare då denne säljer aktier i ett familjeföretag efter en intern aktieöverlåtelse. Först analyseras situationer då ersättningen understiger omkostnadsbeloppet ökat med gränsbeloppet. Därefter analyseras situationer då ersättningen överstiger omkostnadsbeloppet ökat med gränsbeloppet. Av framställningen i avsnitt 3.3.3 har det framkommit att genom ett vidare synsätt av vad som utgör likartad verksamhet i enlighet med 57:4 st. 1 1 IL beskattas försäljning efter en intern aktieöverlåtelse olika beroende på om försäljningen sker till en utomstående eller till någon inom överlåtarens familj. I detta kapitel följer en analys av huruvida denna diskrepans i beskattningen kan anses vara berättigad i förhållande till ett antal skatterättsliga principer, syftet med bestämmelsen om likartad verksamhet och kommissionens rekommendation om överföring av små och medelstora företag.

6.2 Ersättningen understiger gränsbeloppet – lika beskattning

Det vidare synsättet, som presenterades i avsnitt 3.3.3, angående vad som utgör likartad verksamhet i den mening som avses i 57:4 st. 1 1 IL leder vid en tillämpning till att försäljning av aktier till en utomstående efter en intern aktieöverlåtelse kan komma att undantas från beskattning enligt fåmansföretagsreglerna medan en försäljning genom ett sådant förfarande till någon inom familjen omfattas av reglerna. Detta leder i princip till en situation att då försäljning av familjeföretag skall ske till en utomstående kan överlåtaren bestämma om avyttringen skall omfattas av fåmansföretagsreglerna eller inte. Att ta ut vinstmedel ur företaget inom fem år från överlåtelsen alternativt att underlåta att genomföra den interna aktieöverlåtelsen medför att en eventuell vinst blir beskattad enligt fåmansföretagsreglerna. Ett önskemål om att omfattas av fåmansföretagsreglerna kan föreligga då gränsbeloppet hänförligt till de sålda aktierna är högt, exempelvis till följd av att stora summor betalats ut i form av lön till anställda. Ett sådant högt gränsbelopp kan leda till att ersättningen för aktierna understiger omkostnadsbeloppet ökat med gränsbeloppet varvid hela vinsten kommer att beskattas med 20 procent i enlighet med 57:21 IL. Att omfattas av fåmansföretagsreglerna är i en sådan situation som den nyss nämnda fördelaktigt. Detta eftersom vinsten i annat fall hade blivit beskattad enligt de regler i 42:15 a IL som gäller för onoterade andelar vilket innebär en beskattning till 25 procent. Då företag ofta kan antagas ha ett betydande värde kan fem procentenheters skillnad i beskattningen innebära stora kostnadsbesparingar för överlåtaren. Enligt det vidare synsättet anses karenstiden i 57:4 st. 1 IL inte börja löpa då överlåtelsen sker inom familjen varför motsvarande möjlighet att välja huruvida en kapitalvinst skall omfattas av fåmansföretagsreglerna eller inte, inte finns då överlåtelsen sker inom familjen.

I en situation då överlåtaren har ett mycket högt gränsbelopp, som tillsammans med omkostnadsbeloppet för aktierna i fråga överstiger ersättningen för aktierna, är det enligt min mening högst troligt att vinsten tas ut ur företaget då kapitalvinsten kommer att omfattas av fåmansföretagsreglerna. Ett lämpligt förfarande i en sådan situation är det som beskrivits ovan i avsnitt 3.3.2. Kapitalvinsten kommer i ett sådant fall att bli lika beskattad oavsett om överlåtelsen sker inom familjen eller till en extern oberoende köpare.

6.3 Ersättningen överstiger gränsbeloppet – olik beskattning

6.3.1 Aktierna kan upphöra att vara kvalificerade vid försäljning till utomstående

Om ersättningen överstiger omkostnadsbeloppet ökat med gränsbeloppet för de sålda aktierna är det fördelaktigt att aktierna inte anses vara kvalificerade efter fem år. Tillämpning av det vidare synsättet, angående huruvida det kapitalförvaltande företaget och det rörelsedrivande företaget bedriver likartad verksamhet, medför som tidigare nämnts i avsnitt 3.3.3 att karenstiden i 57:4 IL inte börjar löpa då överlåtelsen sker till någon inom familjen. Skall överlåtelsen ske till någon inom familjen finns således ingen valmöjlighet utan en vinst kommer att bli beskattad enligt fåmansföretagsreglerna i kapitel 57 IL så länge någon inom familjen är verksam i familjeföretaget. Det kan antagas att ägarskiftet inom familjen vanligtvis sker då den ursprungliga ägaren uppnått en relativt hög ålder och att syftet därmed är att genomföra ett generationsskifte för att någon i den yngre generationen skall fortsätta att driva familjeföretaget även efter den ursprungliga ägarens frånfälle. Med detta som utgångspunkt kommer det kapitalförvaltande företaget att vara smittat av den verksamhet som bedrivs i familjeföretaget under hela den ursprungliga företagarens liv, varför denne inte får möjlighet att ta ut vinsten till förmånlig beskattning.

Då överlåtelsen sker till någon utomstående är aktierna i det kapitalförvaltande företaget kvalificerade, enligt 57:4 st. 1 2 IL, på grund av att det under de senaste fem åren ägt andelar i familjeföretaget varit överlåtaren varit verksam i betydande omfattning. Under dessa fem år kan överlåtaren ur det kapitalförvaltande företaget ta ut utdelning upp till gränsbeloppet till den förmånliga beskattningen om 20 procent.¹⁹⁰ När de fem åren passerat är aktierna inte längre kvalificerade varför resterande vinstmedel endast kommer att beskattas med 25 procent. Lagstiftningen ger således ägare i ett fåmansföretag möjligheten att beskatta en vinst med maximalt 25 procent då överlåtelsen sker till någon utomstående. Samma möjlighet ges med hänsyn till det vidare synsättet av begreppet likartad verksamhet i 57:4 st. 1 1 IL inte då överlåtelsen sker till en familjemedlem.

6.3.2 Olik beskattning – en neutralitetsbrist?

Neutralitetsprincipen kan kortfattat ges den innebörden att beskattningen inte skall påverka den skattskyldiges val av handlingsalternativ. Handlingsalternativ som innan skatt är ekonomiskt likvärdiga skall också vara likvärdiga efter skatt.¹⁹¹ Då förutsättningen i denna uppsats är att försäljningen sker till marknadspris oavsett vem förvärvaren är måste det enligt min mening anses vara ekonomiskt likvärdiga alternativ att sälja till utomstående alternativt till en närstående. Exempelvis på grund av det affektionsvärde ett familjeföretag kan sägas ha är jag övertygad om att beskattningen, trots att det kan röra sig om mycket stora summor, vanligtvis inte är avgörande för om aktieägaren säljer aktierna till en familjemedlem eller till någon utomstående. Då ett uttryck för neutralitetsprincipen är att beskattningen inte skall påverka den skattskyldiges handlingsalternativ kan beskattningen trots de olika beskattningskonsekvenserna på den grunden inte anses vara icke-neutral.

¹⁹⁰ Se avsnitt 2.4.

¹⁹¹ Se avsnitt 4.2.

Den olika skattemässiga behandlingen beroende på vem aktierna i familjeföretaget överlåts till kan komma att innebära en mer än dubbelt så hög skattebelastning om aktierna säljs till en närstående.¹⁹² Av denna anledning kan det enligt min mening inte uteslutas att beskattningen kan komma att påverka den skattskyldiges val av förvärvare. I detta hänseende kan en sådan rättstillämpning, som det vidare synsättet av vad som utgör likartad verksamhet innebär, enligt min mening inte anses vara neutral.

Om en skattskyldig står mellan att sälja sina aktier i ett familjeföretag till en utomstående eller till en familjemedlem till ett pris som motsvarar marknadsvärdet anser jag att alternativen måste anses vara ekonomiskt likvärdigt före skatt oavsett vem försäljningen sker till. Det vidare synsättet av vad som utgör likartad verksamhet leder till att försäljning till en utomstående beskattas som kapitalvinst på onoterade aktier och att en försäljning till en familjemedlem beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. Detta innebär att alternativen efter skatt inte längre är ekonomiskt likvärdiga. Av denna anledning kan en tillämpning av det vidare synsättet inte anses vara en del i en neutral beskattning då ett annat uttryck för neutralitetsprincipen är att handlingsalternativ som är ekonomiskt likvärdiga före skatt också skall vara likvärdiga efter skatt.

Begreppet neutralitet kan som tidigare nämnts förstås olika beroende på till vad det relateras.¹⁹³ Om det vid bedömningen av om det föreligger en neutralitetsbrist i beskattning även tas hänsyn till vad som har angivits vara ett av syftena bakom fåmansföretagsreglerna kan bedömningen bli mer nyanserad.

Det har tidigare nämnts att det i förarbetena till fåmansföretagsreglerna framhävts att det eftersträvas att skattereglerna så långt som möjligt skall vara neutrala så att utfört arbete och investerat kapital beskattas lika oavsett om investeringen sker i det egna företaget eller på den öppna marknaden.¹⁹⁴ Av detta uttalande kan det utläsas att det finns två sätt på vilka reglerna eftersträvas vara neutrala. Det första sättet på vilket reglerna skall vara neutrala är att kapitalvinst skall beskattas lika oavsett om kapitalet investeras i det egna bolaget eller på den öppna marknaden. Detta skulle innebära att alla kapitalvinster skall beskattas till samma procentsats. Om utgångspunkten utgör den öppna marknaden innebär detta enligt 42:15 a IL en beskattning om 25 procent.

Det andra sättet på vilket reglerna skall vara neutrala är att arbetsinsatser skall beskattas lika oavsett om insatsen sker i det egna bolaget eller som anställd i ett annat företag. Med utgångspunkt i hur arbetsinsatser skall tjänstebeskattas enligt kapitel 11 IL, 65:3 IL och 65:5 IL kan beskattningen komma att uppgå till cirka 57 procent. Att en transaktion, uttag av kapitalvinsten ur det kapitalförvaltande bolaget, kan beskattas lika som både kapitalvinst på onoterade aktier och tjänstebeskattning är enligt min mening således en omöjlighet.

Vid tillämpning av det vidare synsättet av vad som utgör likartad verksamhet kommer en större del av ersättningen att beskattas såsom tjänst, då försäljningen sker till någon inom familjen, vilket kan anses öka neutraliteten i förhållande till den beskattning som

¹⁹² Här avses att vinsten vid en försäljning till utomstående kan komma att beskattas till 25 procent medan försäljning till någon inom familjen kan innebära att vinsten kommer att beskattas med upp emot 57 procent, se avsnitt 3.3.3.

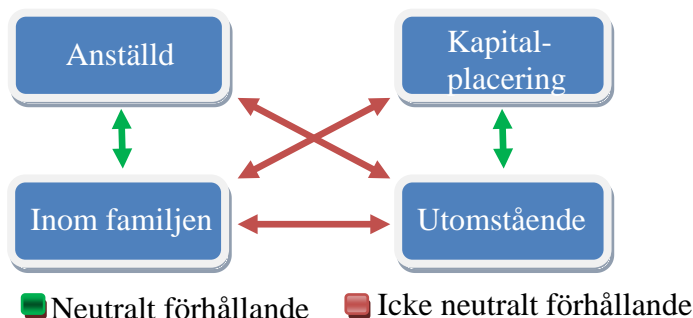
¹⁹³ Se avsnitt 4.2.

¹⁹⁴ Se avsnitt 2.2.

träffar de löneinkomster en anställd erhåller. Neutraliteten i förhållande till beskattning av försäljning av onoterade aktier minskar däremot i motsvarande mån. Förhållandet blir det omvända då frågan rör försäljning till en utomstående, varvid störst neutralitet finns i förhållandet till beskattningen av en kapitalvinst på onoterade aktier.

Den försvårande omständigheten är att kapitalet i det kapitalförvaltande företaget till viss del beror på den allmänna utvecklingen på marknaden och till viss del av företagarens arbetsinsats i familjeföretaget. Problemet ligger således i svårigheten att avgöra hur stor del av kapitalet som är hänförligt till vad. Att i varje enskilt fall avgöra detta har av förståeliga skäl ansetts vara omöjligt. Avgörandet av hur stor del av inkomsten som skall hänföras till lön alternativt kapitalvinst måste således göras genom någon form av schablon och det har i detta sammanhang inte vara möjligt att fastställa en rimlig schablon för löneuttag varför regelverket istället baseras på en kapitalavkastningsmodell.¹⁹⁵ Användandet av en sådan schablon kan leda till att vad som egentligen är arbetsinkomster beskattas som kapitalinkomster och tvärt om. En delägares arbetsinkomster från ett fåmansföretag kan således komma att, i vart fall till viss del, beskattas i ett annat inkomstslag än anställdas arbetsinkomster varför en neutralitetsbrist måste anses föreligga. Av det ovan anförda måste detta område av skatterätten enligt min mening vara ett fall då neutralitetsprincipen har fått åsidosättas för att kunna skapa praktiskt tillämpbara regler.

För att summera kan svaret på frågan, om det kan anses vara neutralt att beskatta den vinst som tas ut ur det kapitalförvaltande företaget enligt fåmansföretagsreglerna då överlåtelsen sker till någon inom familjen och att vinsten beskattas som onoterade aktier då överlåtelsen sker till en utomstående, enligt min mening besvaras både ja och nej. Att vinsten, som i vart fall delvis innehåller ersättning för utfört arbete, beskattas enligt fåmansföretagsreglerna då överlåtelsen sker till en närstående måste anses uppnå en viss nivå av neutralitet i förhållande till ersättning i form av lön, som en anställd erhåller på grund av sin arbetsinsats. På liknande sätt kan det anses vara neutralt att vinst kan tas ut ur det kapitalförvaltande företaget till samma beskattning som på kapitalvinst på andra onoterade aktier, då även investering i det egna företaget måste anses utgöra en kapitalplacering. Att beskattningen inte träffar överlåtelser som sker inom respektive utom familjen lika måste däremot sinsemellan anses vara en neutralitetsbrist. Figuren nedan syftar till att visa när och i relation till vad beskattningen av vinsten kan anses vara neutral respektive icke neutral.



Figur 6.1 – Neutrala respektive icke neutrala förhållanden.

¹⁹⁵ Se avsnitt 2.2.

Skulle istället, i enlighet med de skiljaktigas åsikt i de förut nämnda förarbetena, det snävare synsättet av vad som utgör likartad verksamhet fastställas, skulle neutraliteten mellan beskattningen vid försäljning av aktier till utomstående och inom familjen öka. Likaså skulle neutraliteten i förhållandet mellan kapitalplacering och försäljning inom familjen öka. Däremot skulle neutraliteten mellan beskattningen av ersättning i form av lön och ersättning på grund av avyttring av aktier inom familjen minska.

6.3.3 Olik beskattningen och Kommissionens rekommendation

Att en vidare tolkning av begreppet likartad verksamhet leder till en olik skattemässig behandling beroende på vem som förvärvar aktierna i ett familjeföretag efter det att en intern aktieöverlåtelse har genomförts kan, som tidigare nämnts, inte anses stå i strid med ordalydelsen i artikel sex och sju i Kommissionens rekommendation om överföring av små och medelstora företag. Medlemsstaterna uppmanas i rekommendationen att skapa neutralitet i beskattningen mellan olika ägarskiftesmetoder och i motiveringen till rekommendationen sägs att denna neutralitetsprincip skall gälla för alla förberedande åtgärder inför ett ägarskifte.¹⁹⁶ Inget av dessa två uttryck anger att ägare till ett familjeföretag skall beskattas lika oavsett vem denne överlåter aktierna i företaget till. Uttrycken anger endast att beskattningen av en överföring av aktierna skall vara neutral oavsett vilken metod som används och inte att beskattningen av en överföring av aktier skall vara neutral oavsett till vem den sker. Att Kommissionens i sin rekommendation har föreskrivit om ägarskiften inom respektive utom familjen i separata artiklar kan antagas innebära att det rör sig om två olika situationer som nödvändigtvis inte förtjänar att bli behandlade lika skattemässigt.

Mot detta stadgande talar enligt min mening att Nederländernas borttagande av inkomstskatt vid ägarskiften av expertgruppen framhävts som ett gott exempel för att underlätta ägarskiften både inom och utom familjen.¹⁹⁷ Kommissionen uppmärksammade också i ingressen till rekommendationen det finansiella problem det kan innebära för en fåmansföretagare att kompensera familjemedlemmar, som ställer sig utanför ett framtida ägande i företaget, för den förmögenhetsöverföring som sker till de familjemedlemmar som eventuellt tar över företaget på förmånliga villkor. Sammantaget kan detta enligt min mening anses tyda på att lättnader i inkomstbeskattningen var avsett att gälla även vid ägarskiften inom familjen, något som inte kommit till uttryck i rekommendationens ordalydelse. För att medlemsstaterna i sin rättstillämpning och i sitt lagstiftningsarbete effektivt skall kunna ta hänsyn till rekommendationen anser jag att ett klagande på området är behövligt.

6.3.4 Olik beskattningen och likformighetsprincipen?

Svårigheten vid tillämpning av likformighetsprincipen är som tidigare nämnts att avgöra vilka fall som är likartade och därmed skall behandlas likartat. Enligt principen skall ekonomiskt likvärdiga inkomster beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten har erhållits.¹⁹⁸ Med hänvisning till detta uttryck anser jag att inkomster från försäljning av aktier bör beskattas lika oavsett till vem de säljs. Likhetsprincipen torde därför enligt min mening, i det i uppsatsen diskuterade sammanhanget, innebära att alla som

¹⁹⁶ Se avsnitt 5.2.

¹⁹⁷ Se avsnitt 5.2.

¹⁹⁸ Se avsnitt 4.3.

säljer sina aktier i ett familjeföretag skall behandlas lika och därmed betala lika mycket i skatt.

Här måste dock observeras att principen i 1:9 RF enbart är tillämplig på dem som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen och inte på Riksdagens och Regeringens normgivningsmakt. Utgångspunkten är därmed att olikbehandling får föreskrivas i lag. Detta kan anses ha skett i 57:4 st. 1 IL då kapitalvinst från ett fåmansföretag beskattas enligt fåmansföretagsreglerna om en närstående till den skattskyldige är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag och företagen i fråga bedriver likartad verksamhet. Principen skall dock tas hänsyn till då exempelvis domstolar tolkar och tillämpar denna och andra skatterättsliga regler. Detta måste innebära att tolkning av lagtexten inte får leda till en olik behandling av skattskyldiga då lagtexten inte uttryckligen anger att en sådan olik behandling skall ske. Den vidare tolkningen av vad som utgör likartad verksamhet innebär att alla som säljer sina aktier i ett familjeföretag till en närstående beskattas på ett likartat sätt och alla som säljer sina aktier i ett familjeföretag till någon utomstående beskattas likartat men det innebär också att alla som säljer sina aktier i ett familjeföretag, oavsett vem förvärvaren är, inte beskattas likartat. Genom en sådan vid tolkning av begreppet likartad verksamhet anser jag att personer i likartade ekonomiska situationer beskattas olika. En olik behandling av personer i likartade situationer får som tidigare nämnts enligt principen endast företas då det i lagtext föreskrivits att så skall ske. Genom det vidare synsättet av vad som utgör likartad verksamhet kan SRN anses ha tolkat ordet likartad i 57:4 st. 1 1 IL till att omfatta även situationer som enligt det allmänna språkbruket måste anses vara olika. Därigenom kan SRN anses ha överskridit sin, av principen begränsade, befogenhet som fullgörare av uppgifter inom den offentliga förvaltningen.

Det sagda förutsätter dock att personer som säljer aktier i ett familjeföretag till någon inom familjen och personer som säljer aktierna till en utomstående anses vara i likartade situationer. Ett sätt att avgöra huruvida två fall är likartade är att med tillämpning av skatteförmågeprincipen, som skall behandlas i nästkommande avsnitt, avgöra om de skattskyldiga i fråga har samma skatteförmåga.

6.3.5 Olik beskattning och skatteförmågeprincipen

Det vidare synsättet av vad som utgör likartad verksamhet leder enligt vad som tidigare framkommit till en större skattebelastning då ett ägarskifte sker till någon inom överlåtarens familj jämfört med om överlåtelsen sker till en extern oberoende köpare. Genom försäljningen tillförs överlåtaren medel. Detta innebär att skatteförmåga föreligger varför skatt enligt skatteförmågeprincipens positiva sidan skall uttagas. Förmågan att betala skatt är inte nedsatt på den grunden att försäljningen sker till någon utomstående varför utgångspunkten enligt min mening måste vara att beskattning ej kan underlåtas på grund av skatteförmågeprincipens negativa sida. Huruvida nedsatt skatteförmåga på grund av andra omständigheter kan föranleda en annan bedömning anser jag inte kunna avgöras utan att vara medveten om hela den skattskyldiges ekonomiska situation.

Min åsikt är att en nära koppling kan sägas föreligga mellan den positiva och negativa sidan av skatteförmågeprincipen och den, i avsnitt 4.4.1, nämnda subjektiva och objektiva sidan av skatteförmågan. Indelningen i en subjektiv och en objektiv sida kan dock enligt min mening sägas vara mer avgörande för beskattningens storlek än en indelning i en positiv och en negativ sida som mer anger om beskattning skall uttagas.

Enligt den objektiva uppfattningen måste vinsten den skattskyldige tillförs genom försäljningen utgöra dennes ökade skatteförmåga, varför skatt skall uttagas på detta belopp. Vem som är förvärvare av aktierna påverkar enligt min mening inte överlåtarens skatteförmåga varför hänsyn inte heller bör tas till detta. Med utgångspunkt i en transaktionskedja, vilket är fallet i denna uppsats, utan kännedom om en specifik skattskyldigs situation kan den subjektiva skatteförmågan ej fastställas. Detta av samma anledning som det tidigare konstaterats att det inte heller går att bedöma om den skattskyldiges skatteförmåga är nedsatt i enlighet med den negativa sidan av skatteförmågeprincipen. I vart fall anser jag att skatteförmågan inte kan anses påverkas av vem aktierna säljs till utan det avgörande måste anses vara storleken på den ersättning som erhålls. Enligt förutsättningarna i uppsatsen är ersättningen lika stor oavsett vem aktierna överläts till varför överlåtelseerna enligt min mening måste leda till att överlåtarens skatteförmåga ökar i samma utsträckning oavsett vem som förvärvar aktierna i familjeföretaget.

6.3.6 Olik beskattning och syftet med bestämmelsen i 57:4 st. 1 IL

Ett av huvudsyftena med fåmansföretagsreglerna är att motverka att delägare i fåmansföretag omvandlar högre beskattade arbetsinkomster till lägre beskattade reavinster. Bestämmelsen om att den skattskyldiges eller närståendes verksamhet i betydande omfattning i ett annat företag som bedriver likartad verksamhet är en kvalificerande grund motiveras med att det i annat fall skulle vara möjligt att flytta verksamheten mellan olika bolag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. På så sätt beskattas arbetsinkomster mer lika oavsett om ersättningen erhålls på grund av arbetsinsatser i det egna företaget eller i ett företag på den öppna marknaden.¹⁹⁹ Tidigare fanns stopplagstiftning mot interna aktieöverlåtelser men i och med införandet av bestämmelser som motsvaras av nuvarande 57:4 st. 1 IL har det ansetts ej längre vara möjligt att erhålla sådana otillbörliga skatteförmåner som stopplagstiftningen avsåg att förhindra.²⁰⁰ Det har i förarbetena således framhävts att det inte är möjligt att erhålla skattefördelar genom ett sådant förfarande som utgör utgångspunkt för uppsatsen. Skulle det snävare synsättet av vad som utgör likartad verksamhet fastställas skulle det leda till att sådana otillbörliga skatteförmåner trots den nya lagstiftningen kan komma att erhållas av skattskyldiga som överlåter aktier i familjeföretag. En tillämpning av det vidare synsättet motverkar detta då verksamheten försätter att drivas av någon inom familjen. Av denna anledning torde det vidare synsättet enligt min mening vara mer ändamålsenligt i förhållande till lagstiftningens syfte.

Att arbetsinkomster på liknande sätt genom en intern aktieöverlåtelse kan omvandlas till kapitalvinster kan enligt min mening emellertid inte uteslutas heller då försäljning av aktier sker till någon utomstående. Detta eftersom jag anser det inte vara helt ovanligt att ägaren i ett familjeföretag ur företaget endast tar ut de medel denne är beroende av i sin vardag. Då ägare i familjeföretag kan antagas lägga ner mycket tid på sitt arbete kan viss del av arbetsinkomsterna därigenom komma att behållas i företaget. När företagaren närmar sig pension och skall överlåta företaget, utan att någon lämplig efterträdare finns inom familjen, kan överlåtelsen ske till en utomstående köpare. Genom att företaget vid tiden för överlåtelsen kommer att innehålla medel som är hänförliga till ägarens arbetsinsatser ökar värdet på företaget varvid ägaren kommer att erhålla en större ersätt-

¹⁹⁹ Se avsnitt 2.2.

²⁰⁰ Se avsnitt 3.2.

ning för företaget vid försäljningen. Genom att ersättningen dels kommer att bestå av ersättning för överlåtarens arbetsinsats kan denna del av ersättningen genom en intern aktieöverlåtelse omvandlas till kapitalvinst och därmed bli lägre beskattad. På detta sätt kan syftet med fåmansföretagsreglerna, att undvika omvandling av arbetsinkomster till kapitalvinster, enligt min mening inte anses uppnått då överlåtelsen sker till en extern köpare. Att på detta sätt gynna överlåtelser till utomstående i förhållande till försäljning till närstående anser jag vara företagsekonomiskt ofördelaktigt då en uppfattning är att familjeföretag drivs på ett mer långsiktigt och därmed fördelaktigt sätt. Detta då ledaren i företaget vanligtvis känner en stark lojalitetskänsla gentemot andra familjemedlemmar som har varit engagerade eller förväntas bli engagerade i familjeföretaget.²⁰¹

6.3.7 En vidare tolkning av begreppet likartad verksamhet och proportionalitetsprincipen

Användning av det vidare synsättet av vad som utgör likartad verksamhet leder till att risken för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster minskar dramatiskt då aktierna överlåts till någon inom familjen. Dock måste hänsyn tas till att fåmansföretag speciellt under högkonjunkturer kan öka avsevärt i värde även av anledningar som inte beror på ägarens arbetsinsatser. En del av denna ökning kommer trots detta beskattas som lön vid en överlåtelse av aktierna efter en intern aktieöverlåtelse. Det kan således anses ske en omvandling från kapitalinkomster till arbetsinkomster. Som tidigare nämnts har det i förarbetena framhållit att det är omöjligt att i varje enskilt fall avgöra vilken del av vinsten som är hänförlig till ägarens arbetsinsats och vilken del som är hänförlig till andra faktorer.²⁰²

Genom att en ägares verkliga kapitalvinst kan komma att belastas med en högre beskattning måste en sådan åtgärd enligt proportionalitetsprincipen stå i proportion till vad som uppnås med en bestämmelse som kan leda till ett sådant resultat.²⁰³ Vad som uppnås med bestämmelsen är att omvandling från arbetsinkomst till kapitalinkomst förhindras, i vart fall då överlåtelsen sker till någon inom familjen. Ägarskiften till personer utanför familjen kan antas vara definitiva i den meningen att de endast företas en gång. Inom familjen kan ägarskiften däremot, utan en tillämpning av det vidare synsättet av vad som utgör likartade verksamheter, sättas i system och därvid omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster vid upprepade tillfällen. Av denna anledning krävs enligt min mening mer ingripande metoder för att undvika inkomstomvandling vid ägarskiften inom familjer jämfört med ägarskiften till utomstående. Genom att vinst upp till gränsbeloppet, vad som schablonmässigt kan anses utgöra normal kapitalavkastning beskattas som kapital måste det, enligt min åsikt, anses ha vidtagits tillräckliga åtgärder för att säkerställa att en fåmansföretagares avkastning, som inte beror på dennes arbetsinsats, blir föremål för den beskattning som hade blivit aktuell om investeringen istället skett på den öppna marknaden, varvid bestämmelsen, enligt min mening, måste anses vara proportionerlig så långt det är möjligt.

²⁰¹ Se avsnitt 1.1.

²⁰² Se avsnitt 2.2.

²⁰³ Se avsnitt 4.5.

Referenslista

Europeiska rättsakter

Fördrag

Konsoliderad version av fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen, Europeiska unionens officiella tidning C 321 E av den 29 december 2006 (EG-fördraget)

Direktiv

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rekommendationer

Commission recommendation of 7 December 1994 on the transfer of small and medium-sized enterprises, 94/1069/EC.

Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag, 2003/361/EG.

Meddelanden och rapporter

Communication on the Commission recommendation of 7 December 1994 on the transfer of small and medium-sized enterprises, 94/C 400/1

Europeiska Kommissionen, *Final report of the expert group on the transfer of small and medium-sized enterprises*, Bryssel, 2002.

Nationell lagstiftning

Kommunalskattelagen (1928:370)

Ärvdabalken (1958:637)

Regeringsformen (1974:152)

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Referenslista

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Socialavgiftslagen (2000:980)

Lag (2007:1251) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

Prop. 1987/88:65 om vissa ändringar i reglerna om taxeringsrevision, m.m.

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

Prop. 1995/96:109, Skattelättnad för riskkapital m.m.

Prop. 1995/96:231, Fortsatt reformering av beskattningen av utländska kapitalförsäkringar

Prop. 1998/99:113, Vissa justeringar av skattereglerna vid omstrukturering

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

Prop. 2008/09:91, Ägarlägenheter

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:52, Beskattning av småföretag del 1

SOU 2002:52, Beskattning av småföretag del 2

SOU 2004:36, Reformerade egendomsskatter, del 1

SOU 2004:36, Reformerade egendomsskatter, del 2

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

Utländskt offentligt material

RP 84/2004 rd, Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av 55 § lagen om skatt på arv och gåva

Rättsfall

Rättsfall från EG-domstolen

26/62, *NV Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen* [1963] ECR 1

6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.* [1964] ECR 585

C-108/99, *Commissioners of Customs & Excise mot Cantor Fitzgerald International* [2001] ECR I-07257

Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 1988 ref. 22

RÅ 1992 ref. 56

RÅ 1992 not. 240

RÅ 1992 not. 241

RÅ 1995 ref. 83

RÅ 1997 ref. 48 I och II

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2004 not. 125

RÅ 2004 not. 162

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2007 ref. 65

RÅ 2008 ref. 61

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2009 not. 68

Referenslista

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

SRN dnr. 117-07/D

SRN dnr. 57-08/D

SRN dnr. 69-08/D

SRN dnr. 77-08/D

SRN dnr. 112-08/D

Litteratur

Bernhardsson Anders & Danielsson Hans, *Generationsskifte – Skördetid*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers Gruppen AB, Studentlitteratur, Lund, 2006

Bernitz Ulf, Heuman Lars, Leijonhufvud Madeleine, Seipel Peter, Warnling-Nerep Wiveka, Victorin Anders och Vogel Hans-Heinrich, *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, åttonde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2004

Danielsson Hans och Sund Lars-Göran, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, andra upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2005

Gunnarsson Åsa, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?*, SN, 1998, s. 550-559

Gunnarsson Åsa, *Skatterättvisa*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1995

Gyland Christina, Smiciklas Martin, Jakobsson Olof, *Skatterätt – En introduktion*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2005

Gäverth Leif, *Ingenting har hänt*, SN, 1998, s. 855-859

Linder Sofia, *Vem vill ta över? – De företagsamma 40-talisterna går snart i pension*, uppdaterad utgåva, Företagarna, Stockholm, 2005

Lodin Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007, s. 477-490

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, elfte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2007

Melin Leif (red.), Brundin Ethel, Haag Kajsa, Hall Annika, Nordqvist Mattias, Wigren Caroline, *Ägarskiften med förnuft och känsla – Vägledning inför ägar- och ledarskiften i företag*, NUTEK Verket för näringslivsutveckling, Stockholm, 2007

Referenslista

- Melin Mats och Schäder Göran, *EU:s konstitution – Maktfördelningen mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna*, sjätte upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2004
- Moëll Christina, *Proportionalitetsprincipen*, SN, 2004, s. 675-681
- Olsson Stefan, *Författningsprövning i skatterätten – en studie kring svensk och tysk konstitutionell praxis påverkan på skatterätten*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2006
- Påhlsson Robert, *Inledning till skatterätten*, tredje upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2003
- Silfverberg Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, SN, 2009, s. 437-451
- Strömholm Stig, *Allmän rättslära – En första introduktion*, femte upplagan, PA Norstedt & Söners förlag, Uppsala, 1984
- Sund Lars-Göran, *Familjeföretagen och EG:s rekommendation om överföring av företag*, IUR Information, 2004, s. 4-9.
- Sund Lars-Göran, Bjuggren, Per-Olof, *Generationsskifte av små och medelstora familjägda aktiebolag – En studie i ekonomisk familjerätt, associations- och skatterätt samt rättsekonomi*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2001
- Tikka Kari S., *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN, 2004, s. 656-663
- Wiman Bertil, *Rättsfall – Regeringens avgörande i mål 3761-02*, SN, 2004, s. 221-235.

Övrigt

Motion till Riksdagen 2009/10:Sk299 av Jörgen Johansson 3:12-reglerna och klyvningsregeln

Skatteverkets hemsida, *Belopp och procentsatser*,
<http://www.skatteverket.se/funktioner/svarpavanligafragor/privat/beloppochprocent/privatbeloppfaq/vilketprisbasbeloppochinkomstbasbeloppgallerforinkomstaret2008ochinkomstaret2009.5.10010ec103545f243e800031.html>,
(hämtad 2009-09-07 kl. 10.05)

