



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Den rådande tolkningen av samma eller likartad verksamhet

Konsekvenser vid generationsskiften i fåmansföretag

Masteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Lynn Ehn

Handledare: Robert Pålsson

Framläggningsdatum 2011-12-07

Jönköping december 2011

Masteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Den rådande tolkningen av samma eller likartad verksamhet Konsekvenser vid generationsskiften i fåmansföretag
Författare:	Lynn Ehn
Handledare:	Robert Pålsson
Datum:	2011-12-07
Ämnesord	samma eller likartad verksamhet, fåmansföretag, kvalificerade andelar, vilande kapitalförvaltningsföretag, RÅ 2010 ref. 11

Sammanfattning

Den 26 januari 2010, avgjordes fem mål av Högsta förvaltningsdomstolen som i allra högsta grad påverkar generationsskiften i fåmansföretag. Domarna rörde tolkningen av kriteriet, *samma eller likartad verksamhet*, som återfinns i 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 inkomstskattelagen.

De aktuella målen visar att kriteriet är uppfyllt då hela eller delar av en verksamhet förs över till ett annat fåmansföretag och det mottagande företags verksamhet ligger inom ramen för den verksamhet som bedrivs i det överlåtande företaget eller då företagen har ett likartat samband. Kriteriet kan syfta till både det överlåtande och det mottagande företags aktier, avgörande är vilka aktier som ligger till grund för bedömningen. Vidare medför kriteriet att karenstiden för de aktier som ska bedömas inte börjar löpa så länge delägaren eller någon närstående till denne är verksam i betydande omfattning i något av företagen.

Den rådande tolkningen av kriteriet medför problem vid de typer av generationsskiften där den ursprunglige ägaren önskar att spara en del av det ursprungliga kapitalet i ett kapitalförvaltningsföretag. Ett sådant generationsskifte går vanligtvis till så att verksamheten förs över till den yngre generationen genom en intern aktieöverlåtelse eller en inkråmsöverlåtelse medan upparbetat kapital behålls i ett vilande kapitalförvaltningsföretag. De aktuella domarna visar att kriteriet är uppfyllt i dessa situationer och påverkar aktierna i kapitalförvaltningsföretaget. Kriteriet medför att

aktierna i kapitalförvaltningsföretaget inte kommer att avkvalificeras så länge den yngre generationen fortsätter att bedriva den ursprungliga verksamheten.

Den rådande tolkningen av kriteriet medför att det är mer fördelaktigt för den ursprunglige ägaren att avyttra familjeföretaget till en extern part i stället för att låta den yngre generationen ta över verksamheten.

Master's Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	The present interpretation of same or similar activity Consequences when transferring ownership to the next generation
Author:	Lynn Ehn
Tutor:	Robert Pålsson
Date:	2011-12-07
Subject terms:	same or similar activity, close company, allocation of income, passive asset management company, RÅ 2010 ref. 11

Abstract

On the 26th of January 2010, the Supreme Administrative Court in Sweden gave five rulings which greatly affect the possibility to keep a close company within a family by transferring the ownership of the company to the next generation. The five rulings concern the interpretation of the prerequisite, *same or similar activity*, which can be found in section 57, clause 4 of the Swedish Income Tax Act.

The prerequisite is fulfilled when an entire or parts of a business is transferred to another close company and the receiving company's business activity is within the framework of the transferring company's business activity or when the companies have a similar connection. Depending on which shares that are being evaluated, the prerequisite can refer to both the shares in the receiving or the transferring company. When the prerequisite is fulfilled, a standardized amount of the business income will be taxed as capital gains and the surplus will be taxed as earned income. This tax treatment will continue as long as the original shareholder or a family member is active in either of the companies.

The present interpretation of the prerequisite results in problems when shareholders want to transfer ownership of the company to the next generation and at the same time place some of the business income in a passive asset management company. The current interpretation of the prerequisite shows that the shares in the asset management company are affected and will continue to be affected by the previous business activity, when it is controlled by the next generation. Therefore, the special tax treatment will continue to affect the original shareholder.

The current interpretation of the prerequisite results in a more favorable tax treatment when the original shareholder sells the company to a third party instead of transferring ownership to the next generation.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	3
1.3	Avgränsning	3
1.4	Metod och material.....	4
1.5	Disposition.....	5
2	Allmänt om beskattningen för fåmansföretag.....	6
2.1	Inledning.....	6
2.2	Reglernas syfte	6
2.3	Fåmansföretag	7
2.4	Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag	8
2.4.1	Kvalificerade andelar	8
2.4.1.1	<i>Syfte</i>	8
2.4.1.2	<i>Förutsättningar</i>	8
2.4.1.3	<i>Gränsbelopp</i>	9
2.4.2	Undantag från kvalificerade andelar	10
2.5	Avslutande kommentarer	11
3	Samma eller likartad verksamhet.....	12
3.1	Inledning.....	12
3.2	Kriteriets syfte	12
3.3	Den tidigare tolkningen av kriteriet	13
3.3.1	Lagtext och förarbeten.....	13
3.3.2	Praxis.....	17
3.3.3	3:12-utredningen.....	19
3.4	Den rådande tolkningen av kriteriet.....	20
3.4.1	RÅ 2010 ref. 11.....	20
3.4.2	Nya förhandsbesked från SRN	25
3.5	Avslutande kommentarer	30
4	Generationsskiften i fåmansföretag.....	31
4.1	Inledning.....	31
4.2	Problematiken kring generationsskiften i fåmansföretag.....	31
4.3	Möjligheter till avkvalificering av aktier	34
4.3.1	Intern aktieöverlåtelse.....	34
4.3.2	Överföring av verksamhet till enskild firma	37
4.4	Avslutande kommentarer	40
5	Slutsats	42
	Källförteckning.....	45

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag
kap.	kapitel
mom.	moment
p.	punkt
Prop.	Proposition
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	stycke
ref.	referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Enligt Statistiska centralbyråns Företagsregister är 981 349 företag registrerade i Sverige, varav företag med mindre än tio anställda uppgår till cirka 96 procent.¹ De svenska företagen är äldst i Europa och en undersökning² genomförd av Företagarna, visade att närmare 40 procent av företagen vill dra sig tillbaka på tio års sikt.³ Det innebär att Sverige kommer att ställas inför ett stort antal ägar- och generationsskiften inom den närmsta tioårsperioden.

Undersökningen från Företagarna visade att det vanligaste tillvägagångssättet vid ägarskiften är försäljning till en utomstående part, vilket planeras i 36 procent av fallen. Många ägarskiften planeras även att genomföras inom familjen. Ungefär 30 procent av företagen uppgav att de planerar att genomföra ett generationsskifte.⁴ Många av de företag som planerar inför generationsskiften är fåmansföretag som kommer att påverkas av de särskilda beskattningsreglerna för fåmansföretag och framförallt av den rådande tolkningen av kriteriet *samma eller likartad verksamhet*, som återfinns i 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 inkomstskattelagen 1999:1229 (hädanefter IL).

Ett vanligt tillvägagångssätt vid generationsskiften av fåmansföretag har varit att den ursprungliga verksamheten delas upp på två företag, ett vilande kapitalförvaltningsföretag i vilket den ursprunglige ägaren inte är verksam och ett rörelseföretag som förs över till nästa generation. Efter en femårig karenstid har passerat har aktierna i det vilande företaget ansetts vara avkvalificerade, varvid den ursprunglige ägaren kan tillgodogöra sig kapitalet utan att drabbas av hög beskattning.⁵

¹ Siffror från Statistiska Centralbyrån år 2010, http://www.scb.se/Pages/List_259330.aspx.

² I undersökningen deltog 4 150 småföretag.

³ Rapport från Företagarna, *Hur klarar företagen generationsväxlingen?*, <http://www.foretagarna.se/Global/Rapporter/2011/Hur%20klarar%20f%C3%B6retagen%20generationsv%C3%A4xlingen.pdf>, s. 3- 4.

⁴ Rapport från Företagarna, *Hur klarar företagen generationsväxlingen?*, <http://www.foretagarna.se/Global/Rapporter/2011/Hur%20klarar%20f%C3%B6retagen%20generationsv%C3%A4xlingen.pdf>, s. 6.

⁵ Se upplägg i exempelvis RÅ 2010 ref. 11, I (mål nr. 1626-09).

Den 26 januari 2010, fastställde HFD fem förhandsbesked som rörde tolkningen av kriteriet, samma eller likartad verksamhet.⁶ HFD beslutade att kriteriet framförallt syftar till situationer där en hel eller en del av en verksamhet förs över till ett nytt fåmansföretag. Domarna visar att det beskrivna tillvägagångssättet som ofta tillämpas vid generationsskiften inte resulterar i att det vilande kapitalförvaltningsföretagets aktier avkvalificeras. Förvaltning av kapital som härrör från ett rörelseföretag resulterar i att kriteriet är uppfyllt. En konsekvens av att kriteriet är uppfyllt är att karenstiden för aktierna i det vilande företaget inte börjar löpa så länge delägaren eller någon närstående är verksam i något av de två företagen.

Den rådande tolkningen av kriteriet medför stora problem vid generationsskiften i fåmansföretag. Tolkningen medför att det ur skattesynpunkt är mer fördelaktigt att sälja ett fåmansföretag till en utomstående part än det är att föra det vidare till nästa generation.⁷ Rättsläget avseende tolkningen av kriteriet har kritiserats, Urban Kardvik från Grant Thornton, uttrycker bland annat:

”Skattesystemet har blivit en stark drivkraft att försöka sälja familjens livsverk till en extern part i stället för att låta barnen ta över. Det borde finnas en bred politisk enhet att åtgärda denna brist i regelverket. Sverige har ett stort antal företag som ska generationsskiftas inom en snar framtid med alla utmaningar som detta innebär. Regeringen borde passa på att förändra reglerna när man ändå gör ett antal justeringar i det komplexa regelverket. Om inte riskerar svenska familjeföretag att successivt försvinna.”⁸

Den rådande tolkningen av kriteriet, samma eller likartad verksamhet, medför problem vid generationsskiften eftersom den ursprunglige ägaren träffas av hårda beskattningseksekvenser. Frågan är vilka möjligheter som finns (om det finns några) att genomföra ett generationsskifte utan att den ursprunglige ägaren drabbas av en hög

⁶ RÅ 2010 ref. 11 I-V, (även kallade mål nr. 1626-09, 1646-09, 1452-09, 1454-09 och 1455-09).

⁷ Lundkvist Emine, *Expertpanelen: Dyrare att behålla företag inom familjen*, <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.375030/expertpanelen-dyrare-att-behalla-foretag-inom-familjen>.

⁸ Kardvik, Urban, *Debatt: Skattedomar stoppar generationsskiften*, <http://di.se/Templates/Public/Pages/ArticlePrint.aspx?pl=235963> ArticlePageProvider.

beskattning. Frågan är vidare om alternativa tillvägagångssätt innebär andra olägenheter för den ursprunglige ägaren vilket återigen leder till att avyttring till utomstående kan ses som ett bättre alternativ än ett generationsskifte. Med det höga antal företag som planerar inför ägarskiften är frågan om generationsskiften mycket betydelsefull. Möjligheten att genomföra generationsskiften utan att den ursprunglige ägaren drabbas av höga beskattningskonsekvenser är viktig för att bevara de familjeföretag som finns i Sverige.

1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att utreda vad den rådande tolkningen av kriteriet, samma eller likartad verksamhet, innebär. Vidare ämnar uppsatsen undersöka i vilken utsträckning den nuvarande tolkningen av kriteriet medför problem vid generationsskiften inom fåmansföretagsområdet. Syftet är även att undersöka om de två alternativa tillvägagångssätten som kan identifieras i RÅ 2010 ref. 11 utgör lämpliga alternativ vid generationsskiften.

1.3 Avgränsning

Det finns ett flertal regler som påverkar kvalificeringen av aktier i fåmansföretag men då uppsatsen fokuseras på kriteriet, samma eller likartad verksamhet, som återfinns i 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL, diskuteras de övriga reglerna endast översiktligt. Utöver kriteriet, samma eller likartad verksamhet, innehåller de särskilda beskattningsreglerna för fåmansföretag även andra vagt formulerade uttryck som inte diskuteras på en djupare nivå. Det ligger utanför uppsatsens syfte att belysa och analysera dessa uttryck.

Då uppsatsen fokuserar på den ursprunglige ägarens beskattningssituation diskuteras generationsskiften med utgångspunkten att skiftet sker under den ursprunglige ägarens livstid och med utgångspunkten att den ursprunglige ägaren behåller aktier i det ursprungliga företaget alternativt samlar upp ursprungligt kapital i ett nybildat företag. Generationsskiften där inga åtgärder vidtas under den äldre generationens livstid utan sker genom arv eller generationsskiften där den ursprunglige ägaren inte behåller några tillgångar behandlas inte i uppsatsen. De senare typerna av generationsskiften innebär att den äldre generationen inte längre innehar några tillgångar som har sitt ursprung i

företaget. Därmed aktualiseras inte diskussionen kring kvalificeringen av aktier som den äldre generationen har i ett fåmansföretag.

Vissa transaktioner som utförs mellan fåmansföretag kan även aktualisera en diskussion kring tillämpningen av lag (1995:575) mot skatteflykt. En diskussion kring huruvida vissa upplägg strider mot denna lag ligger dock utanför syftet för denna uppsats och nämns därför inte vidare.

1.4 Metod och material

I uppsatsen används en deskriptiv, en regelorienterad och en problemorienterad metod. En deskriptiv metod används i kapitel två för att presentera de regler som används vid beskattning av fåmansföretag. I uppsatsens tredje kapitel används en regelorienterad metod för att försöka utröna vad som utgör gällande rätt.⁹ För att undersöka vad som utgör gällande rätt avseende tillämpningen av kriteriet tillämpas framför allt praxis från HFD och SRN. Motiveringar från SRN, som fastställts av HFD, ligger till grund för att fastställa den rådande tolkningen av kriteriet. I uppsatsens fjärde kapitel används en problemorienterad metod där den rådande tolkningen av kriteriet ligger till grund för en diskussion om generationsskiften i fåmansföretag.¹⁰ Alternativa lösningar för generationsskiften diskuteras utifrån uttalanden från RÅ 2010 ref. 11.

Det material som används i uppsatsen följer den rättsdogmatiska metoden, vilket innebär att materialet består av och rangordnas efter, lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Då uppsatsen behandlar ett aktuellt rättsområde används även debattartiklar och statistik för att belysa vikten av problematiken.

Lagtext och förarbeten utgör underlaget för redogörelsen av kriteriets utveckling. Kriteriet har utvecklats genom ändringar i lagrummet, varför lagtexten och de tillhörande förarbetena ligger till grund för den utredningen. Någon vidare definition av kriteriet har inte givits i varken lagtext eller förarbeten vilket lett till att praxis utgör en viktig del av materialet i uppsatsen. Den rådande tolkningen av kriteriet har främst skett i SRN. Även domar som behandlats av HFD grundar sig på uttalanden från SRN.

⁹ Westberg, Peter, *Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet*, Festskrift till Per Olof Bolding, s. 427-436.

¹⁰ Westberg, Peter, *Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet*, Festskrift till Per Olof Bolding, s. 436-444.

Motiveringar från SRN ligger därför till grund för en stor del av diskussionen i uppsatsen. De rättsfall från HFD som används i uppsatsen är centrala på området eftersom de bidragit till den rådande tolkningen av kriteriet och eftersom de ständigt nämns i den juridiska litteraturen.

Rättsläget avseende tolkningen av kriteriet utvecklas ständigt i praxis. Även efter RÅ 2010 ref. 11, fortsätter det att komma in ansökningar om förhandsbesked till SRN som rör tolkningen av kriteriet. Uppsatsen får därigenom anses utreda den rådande tolkningen av kriteriet så långt som det är möjligt, någon slutlig eller fast tolkning är det inte fråga om. Nyare förhandsbesked som bidrar till ytterligare förtydligande av tolkningen av kriteriet har valts ut för diskussion.

1.5 Disposition

Uppsatsens andra kapitel behandlar de grundläggande reglerna kring beskattningen av fåmansföretag. Reglerna behandlas för att läsaren ska få en förståelse för syftet med de särskilda reglerna samt hur beskattningen av fåmansföretag går till.

Kapitel tre behandlar det centrala begreppet för uppsatsen, nämligen kriteriet samma eller likartad verksamhet. Kriteriets syfte, utveckling samt nuvarande tolkning presenteras.

I kapitel fyra sätts den aktuella rättstillämpningen av kriteriet i relation till generationsskiften i fåmansföretag. De problem som den nuvarande tolkningen av kriteriet medför vid generationsskiften presenteras, samt möjliga lösningar för att komma runt problemen diskuteras.

Uppsatsen avslutas i kapitel fem som består av en sammanfattning av uppsatsens analytiska delar. Kapitlet återkopplar till uppsatsens syfte och presenterar de slutsatser som kan konstateras vad gäller tolkningen av kriteriet, samma och likartad verksamhet, i förhållande till generationsskiften i fåmansföretag.

2 Allmänt om beskattningen för fåmansföretag

2.1 Inledning

Det finns särskilda bestämmelser som reglerar beskattningen av ägare till fåmansföretag. I kapitlet nedan beskrivs varför de särskilda reglerna infördes och vad de syftar till att uppnå. Vidare beskrivs vilka typer av företag som faller inom reglernas tillämpningsområde samt konsekvenserna därav. I kapitlet presenteras begreppet, kvalificerade andelar, vilket utgör ett centralt begrepp för uppsatsen.

2.2 Reglernas syfte

De särskilda reglerna för beskattning av fåmansföretag infördes efter att Företagsskatteberedningen uppmärksammat att många aktiebolag som ägdes av en eller ett fåtal personer registrerades för att uppnå oavsedda skattemässiga fördelar.¹¹ Till skillnad från enskilda firmor och handelsbolag där bolagens ägare beskattas för inkomsten av verksamheten är aktiebolag ett eget skattesubjekt.¹² Aktiebolag är även en egen juridisk person, vilket innebär att bolaget har rättskapacitet och kan vara part i avtal.¹³ Då aktiebolaget betraktas som självständigt och oberoende från sin ägare uppmärksammades det att skattemässiga fördelar kunde uppnås om verksamheten bedrevs som aktiebolag och inte som enskild firma eller handelsbolag.¹⁴

Kännetecknande för fåmansföretag är att det föreligger ett nära samband mellan ägaren och bolaget, vilket i realiteten innebär att ägaren kan ingå avtal med sig själv. Genom det nära sambandet mellan företaget och ägaren identifierades möjligheten att ägaren kunde erhålla oavsedda skattemässiga fördelar.¹⁵ En av många skattemässiga fördelar som identifierades var att ägare till fåmansföretag kunde dela upp bolagets inkomst på

¹¹ Prop. 1975/76:79, s. 68.

¹² Prop. 1975/76:79, s. 36-37.

¹³ Jrf. 2 kap. 25 § ABL.

¹⁴ Prop. 1975/76:79, s. 38-39.

¹⁵ Prop. 1975/76:79, s. 39.

olika familjemedlemmar för att minska den progressiva beskattningen samt tillgodoräkna sig fler grundavdrag.¹⁶

Regleringen av beskattningen för fåmansföretag infördes vid 1977-års taxering och syftade till att undanröja de oavsedda skattemässiga fördelarna för att uppnå en neutralitet gentemot andra företagsformer.¹⁷

2.3 Fåmansföretag

Ett fåmansföretag utgörs av aktiebolag eller ekonomiska föreningar där maximalt fyra delägare innehar andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna i företaget, 56 kap. 2 § p. 1 IL. Med delägare som innehar andelar avses fysiska personer som äger andelar i företaget oavsett om ägandet är direkt, indirekt eller om andelarna innehas på liknande sätt, 56 kap. 6 § 1 st. IL. Vid bedömningen av hur många delägare som finns i ett företag anses en person och dennes närstående som en delägare, 56 kap. 5 § IL. Vad som avses med närstående finns uppräknat i 2 kap. 22 § 1 st. IL och innefattar bland annat make, förälder och avkomling. Uppdelningen av närstående görs i närståendekretsar med utgångspunkt från den äldste personen i kretsen. En person kan endast ingå i en närståendekrets, 56 kap. 5 § IL.

Ett fåmansföretag föreligger även om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är uppdelad på självständiga verksamheter och en fysisk person innehar den faktiska bestämmanderätten över en sådan självständig verksamhet och kan förfoga fritt över dess resultat, 56 kap. 2 § p. 2 IL. Den senare definitionen av ett fåmansbolag innefattar således bolag som har ett större antal delägare men där verksamheten är uppdelad på flera självständiga rörelsegrenar som isolerat fungerar som ett fåmansföretag.¹⁸ Även utländska motsvarigheter räknas som fåmansföretag, 2 kap. 2 § 1 st. IL.

Ett företag faller utanför definitionen av ett fåmansföretag om bolagets andelar är upptagna till handel på en reglerad marknad inom eller utanför Europeiska ekonomiska

¹⁶ Prop. 1975/76:79, s. 43.

¹⁷ Prop. 1975/76:79, s. 68 och 95.

¹⁸ Prop. 1975/76:79, s. 41.

samarbetsområdet, 56 kap. 3 § IL. Det gäller även om endast en delägare skulle inneha samtliga andelar i företaget.¹⁹

2.4 Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

2.4.1 Kvalificerade andelar

2.4.1.1 Syfte

Skattereformen som infördes i början på 1990-talet medförde att beskattning av inkomst skulle ske i tre olika inkomstslag: tjänst, näringsverksamhet och kapital. Inkomster hänförliga till de olika inkomstslagen beskattas till olika skattsatser.²⁰ Det nära sambandet mellan företaget och ägaren, vilket utgör grunden för de särskilda reglerna vid beskattning av fåmansföretag och dess ägare, innebar återigen ett potentiellt problem. Då tjänsteinkomster kom att beskattas högre än kapitalinkomster uppmärksammades behovet av särskilda regler för beskattningen av delägare i fåmansföretag. Reglerna syftade till att förhindra att arbetsinkomster redovisas som kapitalinkomster.²¹ Det beslutades därför att delägare i fåmansföretag som varit verksamma i sådan utsträckning att deras arbetsinsats ”haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen” skulle träffas av de särskilda reglerna.²²

2.4.1.2 Förutsättningar

För att uppnå syftet att delägare som är verksamma i företaget inte ska kunna omfördela arbetsinkomst till utdelning eller kapitalvinst kan deras aktieinnehav anses kvalificerat.²³ För att aktieinnehavet ska vara kvalificerat krävs att delägaren eller någon närstående till denne är verksam i betydande omfattning i företaget, 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL. Vilka krav som ställs för att en delägare ska anses vara verksam i betydande omfattning är inte helt klart. I förarbetena sägs det att delägarens eller närståendes arbetsinsatser ska på ett starkt sätt bidra till vinstgenereringen i företaget. Det behöver

¹⁹ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 442.

²⁰ Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 13-14.

²¹ Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* s. 109.

²² Prop. 1989/90:110, s. 468.

²³ Prop. 1989/90:110, s. 467-468.

dock inte vara fråga om personer i företagsledande positioner, utan även anställda utan ledarbefattning kan bidra till vinstgenereringen i företaget på ett sätt som innebär att de är verksamma i betydande omfattning.²⁴ Då reglerna endast syftar till att träffa inkomster som kan härledas till en persons arbetsinsats, är det vid bedömningen viktigt att arbetsinsatsen ”ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.”²⁵

Även verksamhet i annat fåmansföretag kan medföra att ett aktieinnehav blir kvalificerat. Om en person erhåller utdelning eller kapitalvinst från ett fåmansföretag där denne inte är verksam kan innehavet i detta företag ändå anses vara kvalificerat om personen i fråga är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL.

För att reglerna om kvalificerade andelar inte ska kunna kringgås finns det en ytterligare regel som även träffar juridiska personers direkta och indirekta innehav av andelar i ett annat fåmansbolag.²⁶ Om ett företag äger andelar i ett annat fåmansföretag och dess ägare är verksamma i betydande omfattning i detta andra fåmansföretag anses andelarna också vara kvalificerade, 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 IL.

Bedömningen huruvida ett aktieinnehav är kvalificerat eller inte sker utifrån det aktuella beskattningsåret eller de fem föregående åren, 57 kap. 4 § 1 st. IL. Den femåriga karenstiden kan således medföra att ett aktieinnehav är kvalificerat trots att innehavet ett visst beskattningsår inte längre uppfyller kriterierna för kvalificerade aktier. Det avgörande är att omständigheterna varit sådana att aktieinnehavet blivit kvalificerat någon gång under den föregående femårsperioden.²⁷

2.4.1.3 Gränsbelopp

Gränsbelopp är det maximala belopp som en innehavare av kvalificerade aktier kan tillgodogöra sig till kapitalbeskattning.²⁸ Utdelning och kapitalvinst som ryms inom

²⁴ Prop. 1989/90:110, s. 703.

²⁵ Prop. 1989/90:110, s. 703.

²⁶ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 449.

²⁷ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 64.

²⁸ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 444.

ramen för gränobeloppet beskattas till 20 procent, 57 kap. 20 § och 21 § IL. Den del av inkomsten som överstiger gränobeloppet anses vara ett resultat av delägarrens arbetsinsatser och beskattas därför som tjänsteinkomst, 57 kap. 20 § och 21 § IL. Beskattning av tjänsteinkomster innebär en progressiv beskattning som beroende på andelsägarrens andra inkomster kan bli så hög som 57 procent, 65 kap. 5 § IL. Hur mycket inkomster som ryms inom gränobeloppet beräknas för hela fåmansföretaget varje år och fördelas sedan efter respektive delägarers aktieinnehav.²⁹

2.4.2 Undantag från kvalificerade andelar

Då en utomstående i betydande omfattning äger andelar i ett fåmansföretag och har rätt till utdelning resulterar det normalt i att samtliga aktier i företaget inte är kvalificerade, 57 kap. 5 § 1 st. IL. Utomståenderegeln blir aktuell då någon utomstående äger andelar som motsvarar 30 procent av aktierna i företaget.³⁰ Enligt förarbetena anses ett så pass stort ägande av någon utomstående minska risken för att arbetsinkomster omvandlas till kapitalvinster eftersom även utomstående får ta del av utdelning och kapitalvinst.³¹

Utomstående syftar till passiva delägare som inte är innehavare av kvalificerade aktier, 57 kap. 5 § 3 st. IL. Vid bedömningen om utomståenderegeln är tillämplig tas hänsyn till omständigheterna under beskattningsåret och de fem föregående åren, 57 kap. 5 § 1 st. IL.

Det kan dock föreligga särskilda skäl som talar emot att samtliga andelar inte är kvalificerade trots att det finns ett utomstående ägande. Olika situationer som förändrar utomståendes rätt till utdelning kan medföra att särskilda skäl föreligger.³² I förarbetena nämns exempelvis att det föreligger särskilda skäl då det finns avtal som reglerar fördelningen av företagets resultat varpå samtliga aktier i företaget ska anses vara kvalificerade.³³ Föreligger inga särskilda skäl och utomståenderegeln är tillämplig beskattas utdelning och kapitalvinst till 25 procent, 42 kap. 15 a § IL.

²⁹ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 295-296.

³⁰ Prop. 1989/90:110, s. 468.

³¹ Prop. 1989/90:110, s. 468.

³² Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 80.

³³ Prop. 1989/90:110, s. 704.

2.5 Avslutande kommentarer

De särskilda reglerna för beskattning av ägare till fåmansföretag syftar till att förhindra otillbörliga skatteförmåner på grund av det nära sambandet mellan ägaren och företaget. Faller ett företag inom definitionen för ett fåmansföretag kan särskilda beskattningsregler komma att tillämpas för företagets delägare. Är en delägare i ett fåmansföretag innehavare av kvalificerade andelar ska delägarrens gränsbelopp uppmärksammas. Gränsbeloppet reglerar hur mycket kapitalbeskattad inkomst delägaren får tillgodogöra sig under ett visst år.

Kvalificeringen av aktier påverkas av delägarrens egna eller närståendes arbetsinsats i fåmansföretag. Ett sätt för aktier att bli kvalificerade är då ägaren eller någon närstående äger andelar i ett företag men bedriver verksamhet i ett annat företag. I nästa kapitel fokuseras den vidare framställningen på detta sätt att kvalificera aktier, då kriteriet om samma eller likartad verksamhet analyseras.

3 Samma eller likartad verksamhet

3.1 Inledning

Kriteriet samma eller likartad verksamhet återfinns i 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL och dess nuvarande lydelse är:

”Med *kvalificerad andel* avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, [...]

Kriteriet är sammankopplat med en karenstid som gäller för kvalificerade aktier.³⁴ Karensregeln stadgar en tidsperiod under vilken kriteriet är tillämpligt. Kriteriet, samma eller likartad verksamhet, har inte definierats i lagtext och är inte heller närmare preciserat i förarbeten.³⁵ Vidare har karensregeln genomgått förändringar, vilket resulterat i tillämpningsproblem. Bristen på en tydlig definition av kriteriet och den tillhörande karensregeln har därför gett upphov till en rad förhandsbesked som i vissa fall har överklagats och behandlats av HFD. I följande kapitel ska kriteriets närmare innebörd analyseras, vilket görs genom att identifiera kriteriets syfte samt genom att följa kriteriets utveckling i både lagtext och rättspraxis.

3.2 Kriteriets syfte

Kriteriet om samma eller likartad verksamhet följer det allmänna syfte som reglerna om kvalificerade andelar ämnar uppnå, nämligen att förhindra att delägare i fåmansföretag erhåller skattemässiga fördelar genom att omvandla tjänsteinkomst till kapitalinkomst.³⁶

³⁴ SOU 2002:52, s. 279.

³⁵ SOU 2002:52, s. 280.

³⁶ Se avsnitt 2.4.1.1.

Kriteriet infördes för att skattskyldiga genom olika bolagsstrukturer eller ägarförhållanden inte skulle kunna kringgå reglerna om kvalificerade andelar.³⁷

3.3 Den tidigare tolkningen av kriteriet

3.3.1 Lagtext och förarbeten

Reglerna om kvalificerade andelar infördes i samband med skattereformen i början på 1990-talet.³⁸ Även kriteriet om samma eller likartad verksamhet infördes i samband med skattereformen och tillämpades första gången vid 1992-års taxering.³⁹ Kriteriet lagstodgades i 3 § 12 mom. 5 st. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (hädanefter SIL) och dess ursprungliga lydelse var:

”Bestämmelserna i första – tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under någon del av den senaste tioårsperioden. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av den senaste tioårsperioden varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.”⁴⁰

I förarbetena sägs det att kriteriet, samma eller likartad verksamhet, avsåg att förhindra att arbetsinkomst sparades i ett vilande företag medan verksamheten flyttades runt mellan olika fåmansföretag.⁴¹ Kriteriet var tillämpligt i situationer där en delägare i ett fåmansföretag upphörde att vara verksam i företaget under en tioårsperiod, men som under denna tioårsperiod var verksam i ett annat fåmansföretag som bedrev samma eller likartad verksamhet som det ursprungliga företaget.⁴² Den tioåriga karenstiden för aktierna i det ursprungliga företaget började inte löpa så länge delägaren eller någon

³⁷ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 437.

³⁸ Se avsnitt 2.4.1.1.

³⁹ SFS 1991:1883.

⁴⁰ SFS 1990:651.

⁴¹ Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁴² Prop. 1989/90:110, s. 703.

närstående till denne var verksam i ett annat fåmansföretag som bedrev samma eller likartad verksamhet.⁴³ För att karenstiden för aktierna i det ursprungliga företaget skulle börja löpa var andelsägaren tvungen att upphöra att vara verksam i det företag som bedrev samma eller likartad verksamhet.

I förarbetena till den ursprungliga lydelsen påpekas det att för att kriteriet ska vara tillämpligt, ska inte mer än tio år ha passerat från den tidpunkt då det ursprungliga företaget upphörde och det nybildade företaget påbörjades.⁴⁴ Det innebär att den ursprungliga lydelsen lämnade ett visst utrymme att undgå reglerna om kvalificerade andelar, eftersom karenstiden löpte ut om ingen verksamhet bedrevs. En delägare kunde därmed behålla sina aktier i företaget men upphöra att vara verksam i betydande omfattning. Så länge delägaren inte startade upp någon ny verksamhet under karenstiden var kriteriet inte längre tillämpligt så snart karenstiden löpt ut. Efter karenstiden löpt ut kunde därför delägaren bilda ett nytt företag som bedrev samma eller likartad verksamhet som det ursprungliga företaget, utan att kvalificeringen av aktierna i det ursprungliga företaget påverkades.⁴⁵

År 1995 infördes nya regler⁴⁶ som avsåg att utvidga tillämpningsområdet för kvalificerade aktier.⁴⁷ I förarbetena talas det om vikten av att det särskilda regelsystemet tillämpas på alla aktiva delägare i fåmansföretag och att det inte ska finnas möjligheter att undvika reglerna genom olika bolagskonstruktioner.⁴⁸ De utvidgade reglerna innebar bland annat att då en delägare var verksam i betydande omfattning i ett indirekt ägt företag så skulle delägarens aktier bli kvalificerade. Vidare beslutades att även utländska bolag skulle kunna utgöra fåmansföretag.⁴⁹

I samband med de nya reglerna föreslogs även några lagtekniska justeringar som syftade till att förtydliga lagtexten. Den gamla 3 § 12 mom. SIL strukturerades om och ändrades

⁴³ Prop. 1989/90:110, s. 704.

⁴⁴ Prop. 1989/90:110, s. 704.

⁴⁵ Prop. 1989/90:110, s. 704.

⁴⁶ SFS 1995:1626.

⁴⁷ Prop. 1995/96:109, s. 64.

⁴⁸ Prop. 1995/96:109, s. 65.

⁴⁹ Prop. 1995/96:109, s. 64.

till 3 § 12 a-e mom. SIL, varav det ursprungliga femte stycket nu återfanns i 3 § 12 a mom. SIL. Lagrummet fick även ändrat innehåll och löd:

”En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om

1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, [...]”⁵⁰

I samband med de ändringar som tillkom togs en del av den ursprungliga lydelsen bort. Den sista delen av lagrummet som stadgade att kriteriet kunde påverka kvalificeringen av aktier i det nya företaget ”under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde” föll bort. Därmed upphörde även möjligheten att undgå reglerna om kvalificerade andelar genom att delägaren höll sig passiv under karenstiden och startade upp samma eller likartad verksamhet efter att karenstiden löpt ut.

I promemorieförslaget⁵¹ ansågs hela bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet som obehövlig och därför föreslogs det att hela bestämmelsen slopades.⁵² Anledningen till varför bestämmelsen ansågs vara obehövlig motiverades inte.⁵³ Trots att en del av bestämmelsen togs bort behölls ändå kriteriet om samma eller likartad verksamhet. Kriteriet ansågs viktigt eftersom det innebar att aktier kan kvalificeras med anledning av att verksamhet tidigare bedrivits i ett annat företag. I förarbetena påpekas att lagrummet kan ”ha betydelse för att undanröja oklarheter i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.”⁵⁴

⁵⁰ SFS 1995:1626.

⁵¹ Promemorieförslaget, *Tekniska justeringar i regelsystemet för beskattning av ägare i fåmansföretag*. Promemorieförslaget återfinns inte i propositionen.

⁵² Prop. 1995/96:109, s. 88.

⁵³ SOU 2002:52, s. 290.

⁵⁴ Prop. 1995/96:109, s. 88.

Vid förändringen av lagrummet slopades den del som även uttryckte att karenstiden kunde förlängas om delägaren eller någon närstående till denne är verksam i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Den nya lydelsen ger inte uttryck för att karenstiden i det ursprungliga företaget ska förlängas om samma eller likartad verksamhet inleds i ett annat företag. Det kan tyda på att aktierna i det ursprungliga företaget blir avkvalificerade när den tioåriga karenstiden löper ut, oavsett om någon ny verksamhet som är samma eller likartad bedrivs i annat fåmansföretag.⁵⁵ Tolkningen att karenstiden börjar löpa oavsett om likartad verksamhet bedrivs i ett annat företag skulle även ge en förklaring till att bestämmelsen ansågs som obehövlig i promemoriaförslaget.

Förarbetena till det ursprungliga lagrummet och förarbetena till ändringen av lagrummet kan uppfattas som motstridiga. Den ursprungliga lydelsen och de tillhörande förarbetena antyder att kriteriet, samma eller likartad verksamhet, kunde påverka kvalificeringen av aktier i det ursprungliga företaget. Karenstiden för avkvalificering av aktierna i det ursprungliga företaget började inte löpa om delägaren var verksam i betydande omfattning i ett annat företag som bedrev samma eller likartad verksamhet som det ursprungliga företaget. Härav får kriteriet anses syfta till kvalificeringen av det ursprungliga företags aktier. Den tolkningen överensstämmer även med de uttalanden som gjordes i förarbetena eftersom kriteriet skulle förhindra att upparbetad arbetsinkomst sparades i ett vilande företag medan själva verksamheten flyttades mellan olika fåmansföretag.⁵⁶

Ändringen som kom 1995, stadgar endast att om samma eller likartad verksamhet bedrivs innan den tioåriga karenstiden löpt ut ska aktierna vara kvalificerade. Frågan är vilka aktier som lagrummet syftar till; aktierna i det ursprungliga företaget eller aktierna i det andra företaget. Enligt förarbetena syftar kriteriet efter ändringen till att aktier i ett nybildat företag kan vara kvalificerade om delägaren eller någon närstående till denne tidigare varit verksam i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Det framgår särskilt av uttalandet att kriteriet har betydelse för att undanröja oklarheter vad

⁵⁵ SOU 2002:52, s. 291.

⁵⁶ Prop. 1989/90:110, s. 703.

gäller kvalificeringen av aktier då ny verksamhet startas i ett företag.⁵⁷ Bildas ett nytt företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det ursprungliga företaget innan den tioåriga karenstiden löpt ut, ska således aktierna i det nybildade företaget vara kvalificerade enligt de uttalanden som finns i förarbetena till ändringen av lagrummet.

Det bör nämnas att 1996 infördes en ändring av karenstiden, varav tiden förkortades från tio år till fem år.⁵⁸ I förarbetena uppmärksammas behovet av karensregeln, eftersom det annars skulle vara möjligt att ”upphöra med verksamheten och omedelbart eller i vart fall under påföljande beskattningsår ta ut uppsamlade förvärvsinkomster som utdelning.”⁵⁹ Däremot ansågs det möjligt att förkorta karenstiden utan att det skulle leda till omfattande skatteplaneringsmöjligheter.⁶⁰

3.3.2 Praxis

Kriteriets innebörd har inte bara diskuterats i förarbetena utan även i praxis. Utöver osäkerheten kring tillämpningen av karensregeln och vilket företags aktier som kriteriet syftar till har frågor om innebörden av själva kriteriet uppkommit. Praxis har bidragit till en närmare tolkning av kriteriet genom att identifiera vilka typer av situationer som leder till att kriteriet blir tillämpligt. Några centrala avgöranden som behandlar tolkningen av samma eller likartad verksamhet är RÅ 1997 ref. 48 I och II samt RÅ 1999 ref. 28.

RÅ 1997 ref. 48 I och II, behandlade möjligheten för fåmansföretag att genomföra underprisöverlåtelser. För företag som överlåter tillgångar till underpris kan uttagsbeskattning underlåtas om det mottagande företags aktier är kvalificerade i samma utsträckning som det överlåtande företaget, 23 kap. 19 § IL. För att avgöra huruvida det mottagande företags aktier är kvalificerade görs i fallen en utredning kring huruvida företaget kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet som det överlåtande företaget.

⁵⁷ Prop. 1995/96:109, s. 88.

⁵⁸ SFS 1996:1611.

⁵⁹ Prop. 1996/97:45, s. 44.

⁶⁰ Prop. 1996/97:45, s. 44.

I båda fallen var det fråga om en tillgång (en aktiepost respektive en fastighet) vilken efter överlåtelsen skulle förvaltas av det mottagande företaget. HFD uttalade att det även efter överlåtelsen fanns en anknytning mellan den överförda tillgången och det överlåtande företaget. Anknytningen som bestod även efter överlåtelsen innebar att företagen bedrev samma eller likartad verksamhet.⁶¹

Om möjligheten till förlängd karenstid, uttalar SRN i sin motivering att en sådan möjlighet fanns vid regelns tillkomst.⁶² Uttalandet tyder på att ändringen av lagrummet medfört att det inte längre finns någon möjlighet att förlänga karenstiden. Även om HFD uttalade att de gjorde samma bedömning som SRN i frågan om kriteriet var uppfyllt, kommenterade de inte karensregelns innebörd överhuvudtaget. Det får därför anses osäkert hur ändringen av lagrummet påverkat karensregeln.

RÅ 1999 ref. 28 handlade om tillämpligheten av utomståenderegeln. Två företag ägdes av sex personer, men samtliga personer var inte verksamma i betydande omfattning i båda företagen. Förutom en delägare som var verksam i båda företagen var resterande delägares verksamhet uppdelad på de båda företagen. De personer som var verksamma i det ena företaget var passiva i det andra företaget och vice versa. Det passiva ägandet i varje företag översteg 30 procent. Frågan i målet var om utomståenderegeln var tillämplig på utdelning som skett från båda företagen.

HFD:s beslut grundade sig på förarbetena till 1995-års ändring av lagrummet, där det uttalades att kriteriet kan ha betydelse vid inledningsskeden då verksamhet startas i ett nytt företag. HFD uttalade att kriteriet:

”i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen”.⁶³

⁶¹ RÅ 1997 ref. 48, s. 272.

⁶² RÅ 1997 ref. 48, s. 270.

⁶³ RÅ 1999 ref. 28, s. 174.

Då inga tillgångar eller en hel verksamhet överförts och då inget övrigt likartat samband förelåg mellan företagen ansågs de inte bedriva samma eller likartad verksamhet. I domen kom dock HFD fram till att ägarsambandet mellan företagen medförde att särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln förelåg.⁶⁴

RÅ 1997 ref. 48 visar att kriteriet är tillämpligt när tillgångar förs över mellan fåmansföretag och det efter överlåtelsen fortfarande finns en anknytning mellan tillgången och det överlåtande företaget.⁶⁵ Definitionen utvecklades i RÅ 1999 ref. 28, där det sägs att kriteriet i huvudsak syftar till situationer där hela eller delar av en verksamhet förs över till ett nytt fåmansföretag. Vidare ska verksamheten i det mottagande företaget ligga inom ramen för det överlåtande företags verksamhet. Kriteriet kan även vara uppfyllt då hela eller delar av en verksamhet förs över och det finns ett likartat samband mellan företagen.⁶⁶

Domarna ger däremot ingen klarhet om varken karensregelns tillämpning eller vilket företag som kriteriet syftar till. Endast i ett av fallen, RÅ 1997 ref. 48, identifierades att samma eller likartad verksamhet förelåg. Eftersom fallet endast behandlade kriteriet med hänsyn till det mottagande företaget, besvaras inte frågan om kriteriet är tillämpligt på aktierna i det överlåtande företaget.

3.3.3 3:12-utredningen

I september 1999 inleddes en särskild utredning, som kallades 3:12-utredningen, för att se över reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag.⁶⁷ Trots att 3:12-utredningen ledde fram till ett betänkande, resulterade det inte i några betydande lagändringar.⁶⁸ Vad som sades i 3:12-utredningen uppfattades dock av många som den korrekta tolkningen av kriteriet och många rättade sig därefter.⁶⁹

⁶⁴ RÅ 1999 ref. 28, s. 174.

⁶⁵ RÅ 1997 ref. 48.

⁶⁶ RÅ 1999 ref. 28.

⁶⁷ SOU 2002:52.

⁶⁸ Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 19.

⁶⁹ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 237.

Enligt 3:12-utredningen anses ändringen av lagrummet ha inneburit att karenstiden för kvalificerade aktier i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet inte kan förlängas.⁷⁰ En andelsägare som upphör att vara verksam i betydande omfattning i ett företag har därmed möjlighet att avkvalificera aktierna i företaget trots att delägaren fortsätter att bedriva samma eller likartad verksamhet i ett annat företag. Aktierna i det ursprungliga företaget kommer således vara avkvalificerade så snart karenstiden har löpt ut.⁷¹ Utredningen lyfter fram det faktum att reglerna om kvalificerade andelar kan undvikas genom förfaranden med vilande företag, vilket inte ansågs acceptabelt. Det rekommenderades därför att den ursprungliga lydelsen skulle återinföras för att möjliggöra att karenstiden förlängs i situationer då delägaren eller någon närstående till denne bedriver samma eller likartad verksamhet.⁷²

Efter 3:12-utredningens uttalanden om karensregeln ansågs det möjligt att lägga ett bolag vilande i väntan på att dess aktier skulle avkvalificeras, samtidigt som verksamheten fortsatte att bedrivas i ett nytt företag.⁷³ Det vilande bolagets aktier skulle efter karenstiden löpt ut vara avkvalificerade och utdelning och kapitalvinst kunde således beskattas till 25 procent. Det skulle dock visa sig att 3:12-utredningens tolkning inte stämde när HFD fick möjlighet att behandla fem fall som belyser kriteriets påverkan på vilande företag.

3.4 Den rådande tolkningen av kriteriet

3.4.1 RÅ 2010 ref. 11

Frågan huruvida det är möjligt att avkvalificera aktier i ett vilande företag när delägaren eller dennes närstående fortsätter att bedriva verksamheten i ett nytt fåmansföretag besvarades av HFD i fem mål som avgjordes den 26 januari 2010.⁷⁴ Omständigheterna i de fem olika fallen varierade, men gemensamt är att de sökande planerade att avskilja en del av verksamheten och skapa ett vilande kapitalförvaltningsföretag. På olika sätt samlades därför kapital i det ursprungliga företaget varefter själva verksamheten

⁷⁰ SOU 2002:52, s. 290.

⁷¹ SOU 2002:52, s. 291.

⁷² SOU 2002:52, s. 324.

⁷³ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 237.

⁷⁴ RÅ 2010 ref. 11 I-V (mål nr. 1626-09, 1646-09, 1452-09, 1454-09 och 1455-09).

fortsättningsvis bedrevs i ett nybildat rörelseföretag. Delägarna upphörde att vara verksamma i det passiva kapitalförvaltningsföretaget men planerade att själva eller genom närstående vara verksamma i rörelseföretaget.

Då delägarna själva inte var verkamma i betydande omfattning i kapitalförvaltningsföretaget ställdes frågan huruvida aktierna i detta företag kunde vara kvalificerade på grund av att företaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som rörelseföretaget. De fem fallen behandlade både tolkningen avseende samma eller likartad verksamhet och huruvida kriteriet påverkar karenstiden för aktierna i det ursprungliga företaget.

I samtliga fem domar gjorde HFD samma bedömning som SRN angående tolkningen av kriteriet, samma eller likartad verksamhet. HFD utvecklade dock inga egna domskäl och därför refereras det till uttalanden från SRN. Vidare är SRN:s motivering densamma i alla fem fallen.

För att bedöma huruvida två fåmansföretag bedriver samma eller likartad verksamhet framhölls de uttalanden som HFD gjorde i rättsfallet RÅ 1999 ref. 28.⁷⁵ I fallet uttalade HFD att kriteriet ”i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag [...]”⁷⁶ Vidare ska även det nybildade företags verksamhet ligga inom ramen för den verksamhet som tidigare bedrivits eller så ska det finnas ett likartat samband mellan företagen.

Trots att inga faktiska tillgångar förs över mellan företag kan kriteriet ändå anses vara uppfyllt. I ett av fallen uttalade SRN att det var nog att delägarrens kunskaper och affärskontakter fördes över till det nya bolaget för att kriteriet skulle anses uppfyllt.⁷⁷ I samma fall uttalar SRN även att bedömningen blir den samma om verksamhet förs över direkt till ett nytt företag eller om en kortare tidsperiod passerar innan verksamhet förs över till det nya företaget.

SRN uttalar vidare att kriteriet kan syfta till både det överlåtande och det mottagande företaget, beroende på vilka aktier det är som ska bedömas. En jämförelse mellan

⁷⁵ Målet diskuteras mer utförligt under avsnitt 3.3.

⁷⁶ RÅ 1999 ref. 28, s. 174.

⁷⁷ RÅ 2010 ref. 11 III (mål nr. 1452-09).

företagens verksamhet kan således ske utifrån det överlåtande företaget eller det mottagande företaget. Att en jämförelse kan ske utifrån båda företagen ansågs vara i enlighet med lagstiftningens syfte. SRN hänvisar i detta avseende till de ursprungliga förarbetena, där det uttalades att upparbetad arbetsinkomst inte skulle kunna sparas i ett företag medan verksamheten flyttades mellan olika fåmansföretag.⁷⁸

Görs jämförelsen utifrån det ursprungliga företaget innebär SRN:s motivering att aktierna i kapitalförvaltningsföretaget är kvalificerade för att det bedriver samma eller likartad verksamhet som rörelseföretaget. En förutsättning för att kriteriet ska vara uppfyllt är att delägaren eller någon närstående till denne ska vara verksam i betydande omfattning i det mottagande företaget. Så länge delägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i rörelseföretaget är kriteriet om samma eller likartad verksamhet uppfyllt. Det innebär att karenstiden för aktierna i kapitalförvaltningsföretaget inte börjar löpa, trots att ingen är verksam i detta företag. Så länge delägaren eller någon närstående till denne är verksam i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet kommer därför inte aktierna i kapitalförvaltningsföretaget att bli avkvalificerade.

I samtliga fall motiverar SRN att samma eller likartad verksamhet föreligger eftersom det kan ses som att det ursprungliga företaget delats upp och efter uppdelningen består av två eller fler företag. För att förtydliga SRN:s uttalande kan ett exempel tas från ett av fallen som handlade om överföring av vinstmedel.⁷⁹ En ensam delägare ägde samtliga aktier i ett moderbolag. Moderbolaget ägde samtliga aktier i dotterbolaget. Moderbolagets enda verksamhet bestod i att förvalta aktierna i det rörelsedrivande dotterbolaget. Delägaren var inte verksam i betydande omfattning i moderbolaget, men däremot i dotterbolaget. Delägaren önskade att avskilja likvida medel och därför planerades en utdelning från dotterbolaget till moderbolaget. Efter att moderbolaget mottagit utdelningen planerade företaget att överlåta sina aktier i dotterbolaget till underpris till ett nytt bildat företag.

Det planerade tillvägagångssättet skulle innebära att kapital frigörs och förvaltas i moderbolaget. Eftersom kapitalet som förvaltas i moderbolaget härrör från dotterbolaget

⁷⁸ Prop. 1989/90:110, s. 468 och 703.

⁷⁹ RÅ 2010 ref. 11 I (mål nr. 1626-09).

anses den verksamhet som bedrivits i dotterbolaget uppdelad på två företag. Aktierna i moderbolaget ansågs således vara kvalificerade eftersom delägaren var verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Det faktum att moderbolaget efter utdelningen avyttrade sitt aktieinnehav i dotterbolaget påverkar inte kvalificeringen av aktierna i moderbolaget, eftersom kriteriet redan uppfyllts genom utdelningen från dotterbolaget. Så länge delägaren fortsätter att vara aktiv i dotterbolaget kommer därför inte karenstiden för aktierna i moderbolaget att börja löpa.⁸⁰

SRN:s motivering visar att den avgörande faktorn för att kriteriet ska anses uppfyllt är huruvida det skett någon överföring av tillgångar mellan två fåmansföretag. En överföring av tillgångar kan, som illustreras i RÅ 2010 ref. 11, ske innan den femåriga karenstiden har passerat. En överföring av tillgångar kan dock även ske efter att den femåriga karenstiden har passerat. Enligt den ursprungliga tolkningen av kriteriet kunde reglerna om kvalificerade andelar undvikas genom att vänta ut karenstiden innan någon överföring skedde.⁸¹ Den möjligheten finns numera inte, har en överföring av en hel eller en del av en verksamhet skett resulterar det i att de aktier som är för bedömning är kvalificerade. Aktierna som bedöms blir kvalificerade eftersom hänsyn tas till överföring av verksamhet som förekommit under något av de fem föregående beskattningssären, 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL.

Det är intressant att fundera över SRN:s motivering i de fem målen. De uttalanden som SRN använder sig av och baserar förhandsbeskeden på grundar sig i HFD:s uttalanden i RÅ 1999 ref. 28. I målet uttalar HFD med stöd av förarbetena till 1995-års ändring av lagrummet att kriteriet ”kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.”⁸² Enligt HFD tyder det uttalandet och motiven i övrigt på att kriteriet främst tar sikte på situationer där hela eller delar av en verksamhet förs över till ett nytt företag. När HFD:s uttalanden i RÅ 1999 ref. 28 tillämpas på omständigheterna i de fem fallen kan det anses finnas motstridigheter i HFD:s uttalanden. Synsättet att kriteriet har betydelse vid ett inledningsskede tyder på att

⁸⁰ Asklöf, Stefan & Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar*, Svensk Skattetidning, s. 58-59.

⁸¹ Se avsnitt 3.1.1.

⁸² RÅ 1999 ref. 28, s. 174.

kriteriet syftar till det nybildade företags aktier, som skulle kunna anses kvalificerade på grund av det bedrivs samma eller likartad verksamhet i det ursprungliga företaget. Vidare skulle i så fall aktierna i det ursprungliga företaget vara avkvalificerade efter att företaget varit vilande i fem år. Mot detta påstående följer uttalandet att kriteriet i huvudsak syftar till situationer där hela eller delar av en verksamhet förs över till ett nytt företag. I samtliga fall ville de sökande på olika sätt samla upp kapital som uppstått i ett rörelseföretag i ett vilande kapitalförvaltningsföretag. Det uttalandet tyder på att aktierna i kapitalförvaltningsföretaget ska vara kvalificerade eftersom kapital från ett annat företag har förts över till kapitalförvaltningsföretaget. SRN valde uppenbarligen det sista synsättet och motiverade sina uttalanden med att varken lagtexten eller reglernas syfte talar emot att en jämförelse kan ske med utgångspunkt i antingen det överlåtande eller det mottagande företaget.

Hur ändringen av kriteriet ska tolkas uttrycks på ett bra sätt av de skiljaktiga i ett av målen. De skiljaktiga ställer sig frågan:

”om ändringen innebär en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde eller om bestämmelsen genom ändringen numera endast omfattar bedömningen av andelar i det företag där den nya verksamheten har påbörjats.”⁸³

Majoriteten i nämnden ansåg uppenbarligen att bestämmelsen genom ändringarna utvidgas och numera kan avse antingen aktierna i det ursprungliga eller det nybildade företaget.

Den rådande tolkningen som uppstod i de fem fallen visar att karenstiden i ett vilande företag inte löper ut så länge delägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Samma eller likartad verksamhet föreligger då olika typer av överföring skett mellan företagen. Det kan handla om konkreta tillgångar som värdeöverföringar eller att en verksamhet som är knuten till en delägars person bedrivs i ett nytt företag. Har någon sådan typ av överföring skett mellan företagen anses det innebära att den verksamhet som tidigare bedrivits i ett företag numera är uppdelad på två eller fler företag.

⁸³ Skiljaktig mening i SRN, RÅ 2010 ref. 11 III (mål nr. 1452-09).

3.4.2 Nya förhandsbesked från SRN

Trots att RÅ 2010 ref. 11 bidrog till en tydligare definition och tillämpning av kriteriet så har det visat sig att kriteriet fortfarande leder till tolkningsproblem. Det visar sig i form av att skattskyldiga fortsätter att ansöka om förhandsbesked rörande tolkningen av kriteriet. I följande avsnitt presenteras och kommenteras de förhandsbesked avseende tolkningen av kriteriet som har tillkommit efter RÅ 2010 ref. 11.

SRN har avgjort ett förhandsbesked som behandlar innebörden av kriteriet, verksam i betydande omfattning.⁸⁴ Efter en extern försäljning av sin verksamhet bestod den sökandes verksamhet endast av värdepappersförvaltning. Arbetsinsatsen hade understigit tio timmar per år, men förvaltningen inbringade betydliga summor och den sökande hade även lyft lön från företaget. Frågan i förhandsbeskedet var huruvida denna värdepappersförvaltning resulterade i att den sökande skulle anses vara verksam i betydande omfattning, varvid dennes aktier i företaget skulle vara kvalificerade.

SRN uttalade att kapitalvinster som utgör ett resultat av en faktisk värdeutveckling och inte är hänförliga till en delägars arbetsinkomster inte ska medföra att aktierna i företaget är kvalificerade. Trots att den sökande lyft lön och att företaget mottagit betydliga kapitalvinster ansåg SRN att inkomsten inte var hänförlig till den sökandes arbetsinsats som understeg tio timmar per år, utan inkomsten var i stället hänförlig till värdeutvecklingen på värdepappersmarknaden. Den sökande ansågs således inte vara verksam i betydande omfattning och dennes aktier i företaget blev då inte kvalificerade.⁸⁵

SRN har även lämnat förhandsbesked i ett mål där inga tillgångar förts över mellan företagen.⁸⁶ Den sökande ägde en rad företag i en koncern och var verksam i betydande omfattning i ett av företagen, som var ett tjänsteföretag. Tjänsteföretagets verksamhet riktade sig till ett visst företag, X AB. I samband med att ett av företagen inom koncernen såldes till utomstående, upphörde tjänsteföretaget med sin verksamhet och den sökande upphörde även att vara verksam i betydande omfattning. Efter

⁸⁴ Förhandsbesked från SRN, dnr. 25-09/D.

⁸⁵ Förhandsbeskedet är inte överklagat.

⁸⁶ Förhandsbesked från SRN, dnr. 108-10/D.

försäljningen bestod koncernens verksamhet endast av att förvalta det kapital som uppstått i tjänsteföretaget.

De tjänster som X AB ville få utförda togs i stället över av ett företag, F AB, som ägdes av den sökandes syskonbarn. Det kapital som förvaltas i koncernen härrör från den tjänsteverksamhet som utförts till X AB, vilken nu tagits över av den sökandes syskonbarn. Den sökande önskade därför få veta om hans kapitalförvaltning kunde anses utgöra samma eller likartad verksamhet som syskonbarnets tjänsteverksamhet.

SRN stod fast vid sin tidigare motivering och kom fram till att företagen inte skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet eftersom någon verksamhet inte hade förts över mellan företagen. Det kapital som förvaltas av koncernen härrör från ett företag inom koncernen och inte från syskonbarnets företag. Att den sökandes tjänsteföretag och syskonbarnets tjänsteföretag bedrev verksamhet som var av likartat slag medförde inte att företagen skulle anses ha ett likartat samband.⁸⁷

Ett annat förhandsbesked handlade om en omstrukturering inför ett planerat generationsskifte.⁸⁸ De sökande, en far och hans två söner, ägde tillsammans företaget X AB. Samtliga personer var verksamma i betydande omfattning i detta företag. För att fadern skulle kunna tillgodogöra sig kapital medan sönerna skulle bedriva verksamheten vidare planerades följande. Aktierna i X AB överläts till ett nybildat bolag, Holding. Holding ska ägas av samtliga sökande i samma utsträckning som X AB. Däremot ska ingen av de sökande vara verksamma i Holding. Kapital frigörs genom utdelning från X AB till Holding (alternativt sker en försäljning av X AB till sönernas nybildade företag till ett pris som motsvarar utdelningens belopp).

X AB överläts sedan till ett av sönerna nybildat företag, NyAB 1. Holding överläts till ett av fadern nybildat företag, NyAB 2. För att NyAB 2 ska kunna tillgodogöra sig kapitalet i Holding funderar de sökande att genomföra en fusion, likvidation, försäljning eller utdelning. De sökande undrar om aktierna i NyAB 2 blir kvalificerade på grund av de åtgärder som planeras för att överföra kapitalet i Holding till NyAB 2.

⁸⁷ Förhandsbeskedet är inte överklagat.

⁸⁸ Förhandsbesked från SRN, dnr. 33-10/D.

Eftersom ingen av de sökande varit verksamma i betydande omfattning i vare sig Holding eller NyAB 2, utreddes huruvida någon av de sökande varit verksamma i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som NyAB 2. SRN påpekade att Holding planerar att tillgodogöra sig kapital genom utdelning eller kapitalvinst från försäljning som genererats i X AB. Kapitalet i X AB härrör från de sökandes arbetsinsatser i bolaget. Holding planerar att förvalta det kapital som härrör från X AB. Slutligen kommer kapitalet i Holding att överföras till NyAB 2.

SRN anser att det inte finns någon anledning att skilja på fall där kapital överförs direkt genom utdelning, fusion och likvidation eller indirekt som kapitalvinst genom försäljning till utomstående. De planerade åtgärderna innebär att kapital från Holding som härrör från X AB förs över till NyAB 2. Aktierna i NyAB 2 kommer således vara kvalificerade oavsett vilken av åtgärderna som utförs.⁸⁹

SRN har avgjort ytterligare ett förhandsbesked där den sökande genom fusion eller försäljning till utomstående ville tillgodogöra sig kapital som genererats i ett företag där den sökande varit verksam i betydande omfattning.⁹⁰ Även i det senare förhandsbeskedet uttalade SRN att det inte spelar någon roll om delägaren tillgodogör sig kapitalet genom fusion eller genom extern försäljning. Båda tillvägagångssätten resulterar i att delar av den ursprungliga verksamheten förs över till ett nytt företag, vilket leder till att aktierna i det mottagande företaget är kvalificerade.⁹¹

Innan förhandsbeskeden kom spekulerades det i att köpeskilling som härrör från försäljning till en utomstående part inte skulle resultera i att aktierna är kvalificerade. Då överföringen av kapital kommer från en utomstående part ansågs inte situationen leda till att verksamhet från det ursprungliga företaget förts över till det mottagande företaget.⁹² SRN gjorde dock samma bedömning i båda fallen, vilket innebär att oavsett hur kapital tillgodogörs det mottagande företaget så ska överfört kapital vilket är hänförligt till en delägars arbetsinsatser utgöra samma eller likartad verksamhet.

⁸⁹ Förhandsbeskedet är överklagat.

⁹⁰ Förhandsbesked från SRN, dnr. 94-10/D.

⁹¹ Förhandsbeskedet är inte överklagat.

⁹² Asklöf, Stefan & Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar*, Svensk Skattetidning, s. 60-61.

SRN har även i ett förhandsbesked besvarat frågan om ägande krävs för att samma eller likartad verksamhet ska anses vara uppfyllt.⁹³ I fallet ägde sökanden samtliga aktier i moderbolaget, X AB och dotterbolaget Y AB. Sökanden var verksam i betydande omfattning i Y AB. När dotterbolaget såldes till en extern köpare fortsatte sökanden genom en anställning att vara verksam i bolaget. Efter den externa försäljningen har det ursprungliga moderbolaget, X AB, endast ägnat sig åt förvaltning av det kapital som uppstod vid försäljningen. Den sökande undrade om hans aktier i X AB skulle fortsätta att vara kvalificerade på grund av att företaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB efter försäljningen.

SRN utredde huruvida den omständigheten att varken den sökande eller någon närstående till honom ägde några aktier i Y AB utgjorde ett hinder för att företagen skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. SRN påpekade att lagtextens ordalydelse inte ställer upp några krav på att ägande ska föreligga. Med hänvisning till lagrummets syfte, att förhindra att arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst, anser dock SRN att lagrummet bör tolkas så att det kräver ett ägarsamband. Förutom att vara verksam i betydande omfattning krävs därför även ägande i ett annat fåmansföretag för att samma eller likartad verksamhet ska vara aktuellt.⁹⁴

SRN har även avgjort ett förhandsbesked där den sökande under en tvåårsperiod inte hade något ägande i företaget och då företaget under en treårsperiod inte heller ägdes av ett fåmansföretag.⁹⁵ Omständigheterna i förhandsbeskedet var följande. Den sökande ägde två företag, X AB och Y AB (det senare företaget ägdes både direkt och indirekt genom X AB). Y AB var ett rörelseföretag, i vilket den sökande även var verksam i betydande omfattning. X AB var ett kapitalförvaltningsföretag och den sökande var inte verksam i detta företag.

Företaget, Y AB, såldes externt vid två tillfällen till företag som inte utgjorde fåmansföretag. Vid den första försäljningen erhöles andelar i det köpande företaget och vid den andra försäljningen erhöles kontant ersättning. Då företaget Y AB ägdes till viss

⁹³ Förhandsbesked från SRN, dnr. 109-10/D.

⁹⁴ Förhandsbeskedet är överklagat av SKV.

Trots att SKV var av samma principiella uppfattning som SRN, anser SKV att det i fallet fanns omständigheter som talar för att 57 kap. 4 § p. 1 IL skulle tillämpas.

⁹⁵ Förhandsbesked från SRN, dnr. 49-11/D.

del genom företaget X AB, tillföll en del av ersättningen vid försäljningarna detta företag. Efter tre år hade passerat från den första försäljningen beslutade den sökande att köpa tillbaka Y AB, genom ett annat företag som också ägdes av den sökande. Den sökande ville veta om aktierna i X AB skulle vara kvalificerade efter att fem år hade passerat sedan den första försäljningen av Y AB.

SRN ansåg att det kapital som X AB erhöll vid försäljningarna hade genererats i Y AB och var hänförligt till den sökandes arbetsinsats i Y AB. Det faktum att den sökande efter den andra försäljningen inte haft något ägarintresse i företaget och att företaget under en treårsperiod inte varit ett fåmansföretag påverkade inte det faktum att aktierna i X AB var kvalificerade.⁹⁶

Ett annat förhandsbesked handlade om förvaltning av en fastighet som tidigare köpts ut av ägaren privat.⁹⁷ De sökande i fallet äger ett förvaltningsföretag som förvaltar en fastighet, vilken tillskiftas de sökande genom arv. Ingen av de sökande är verksamma i betydande omfattning i fastighetsförvaltningsföretaget. Fastigheten ägdes tidigare av ett företag som ingick i en koncern och hela koncernen ägdes av en närstående till de sökande. Fastigheten köptes dock ut privat av de sökandes närstående. Fastigheten kom slutligen att ärvas av de sökande och förvärvades därefter av deras förvaltningsföretag. De sökande ville veta om deras aktier i förvaltningsföretaget skulle anses kvalificerade på grund av att de kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet som något annat företag i den tidigare koncernen.

SRN uttalade att de inkomster som förvaltningsföretaget erhåller inte härrör från någon arbetsinkomst i ett annat företag. Den inkomst som fastigheten genererar kommer från hyresintäkter som sker till marknadsmässiga villkor. Då fastigheten ägdes privat av de sökandes närstående har överföringen av fastigheten inte medfört att delar av en verksamhet mottagits av förvaltningsföretaget. Att uthyrning av fastigheten sker till ett företag som ingår i en företagsgrupp leder inte till någon skillnad i bedömningen. Det spelar heller ingen roll om det finns fler företag i en företagsgrupp som bedriver fastighetsförvaltning för att samma eller likartad verksamhet ska anses föreligga.⁹⁸

⁹⁶ Det finns ingen information om förhandsbeskedet är överklagat eller inte.

⁹⁷ Förhandsbesked från SRN, dnr. 64-11/D.

⁹⁸ Det finns ingen information om förhandsbeskedet är överklagat eller inte.

3.5 Avslutande kommentarer

Hur kriteriet om samma eller likartad verksamhet ska tolkas i förhållande till det ursprungliga företaget var på grund av en ändring i lagrummet tidigare oklart. Tack vare de fem rättsfallen från HFD samt nyare förhandsbesked från SRN är rättsläget angående tolkningen av kriteriet klarare.

Efter domarna från HFD står det klart att karenstiden för aktierna i ett vilande företag inte börjar löpa så länge delägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Vidare har dessa domar samt följande förhandsbesked från SRN närmare förklarat innebörden av kriteriet. Kriteriet är tillämpligt när delar av en verksamhet förs över till ett nytt företag och delägaren eller någon närstående både är verksamma och äger andelar i det nya företaget. Överföringen kan bestå av faktiska tillgångar som överföring av vinstmedel eller tillgångar som är knutna till en delägars person. Det spelar ingen roll om överföringen av verksamhet sker direkt eller indirekt. Att inget ägande föreligger under en tvåårsperiod eller att företaget upphört att vara ett fåmansföretag under en treårsperiod påverkar inte möjligheten att kriteriet kan anses uppfyllt. Då en privatägd tillgång förts över till ett fåmansföretag kan det inte ses som en del av en verksamhet som förts över, vilket innebär att kriteriet inte uppfylls.

4 Generationsskiften i fåmansföretag

4.1 Inledning

Som nämns i uppsatsens bakgrund är det många av Sveriges företagare som planerar att dra sig tillbaka inom en tioårsperiod.⁹⁹ De generationsskiften som planeras i fåmansföretag påverkas i allra högsta grad av den rådande tolkningen av kriteriet, samma eller likartad verksamhet. De problem som kriteriet medför vid generationsskiften i fåmansföretag samt möjliga lösningar på problemen diskuteras i kapitlet nedan.

4.2 Problematiken kring generationsskiften i fåmansföretag

Generationsskiften i familjeägda fåmansföretag sker ofta genom något av följande två tillvägagångssätt. Antingen sker generationsskiftet genom en aktieöverlåtelse där den yngre generationen tar över aktierna i familjeföretaget eller så sker en inkråmsöverlåtelse där den yngre generationen tar över verksamheten och driver den vidare i ett nybildat företag.¹⁰⁰

Är den ursprunglige ägaren intresserad av att behålla ett företag som kan bedriva kapitalförvaltning sker generationsskiften genom aktieöverlåtelse vanligtvis i två steg. I steg ett avyttras aktierna i familjeföretaget till ett nybildat företag som ägs av den ursprunglige ägaren. De två företagen bildar således en koncern. I det här läget finns möjligheter för den ursprunglige ägaren att tillgodogöra sig kapital genom utdelning från det ursprungliga företaget till det nya företaget. I steg två avyttras det ursprungliga företaget (nuvarande dotterbolaget) till ett företag som ägs av den yngre generationen. Även här kan den ursprunglige ägaren tillgodogöra sig kapital genom att påverka prissättningen vid försäljningen av aktierna. Då rörelseföretaget är avyttrat till den yngre generationen återstår endast ett kapitalförvaltningsföretag hos den ursprunglige ägaren.¹⁰¹

⁹⁹ Se avsnitt 1.1.

¹⁰⁰ Danielsson, Hans & Sund, Lars-Göran, *Familjeägda aktieföretag och generationsskiften – En översikt med empiriska data*, s. 53 och 69.

¹⁰¹ Se liknande upplägg i förhandsbeskedet från SRN, dnr. 33-10/D.

Sker generationsskiftet i stället genom en inkråmsöverlåtelse behöver den ursprunglige ägaren inte bilda ett nytt företag för att kunna bedriva kapitalförvaltning. Då endast verksamheten förs över till ett nytt företag som ägs av den yngre generationen innebär det att den ursprunglige ägaren behåller aktierna i det ursprungliga företaget. Efter överlåtelsen bedrivs ingen verksamhet i det ursprungliga företaget, men tidigare upparbetad inkomst kan förvaltas av den ursprunglige ägaren.¹⁰²

Den rådande tolkningen av samma eller likartad verksamhet, som beslutades i RÅ 2010 ref. 11 samt de efterföljande förhandsbeskeden, har visat att det inte längre är möjligt att genomföra generationsskiftet på de beskrivna sätten utan att den ursprunglige ägaren drabbas av höga beskattningskonsekvenser. Då SRN:s uttalanden angående tolkningen av kriteriet appliceras på de beskrivna situationerna leder det till att den ursprungliga verksamheten efter överföringen till nästa generation anses vara uppdelad på två företag. Det upparbetade kapitalet som behålls i ett kapitalförvaltningsföretag är hänförlig till den ursprunglige ägarens arbetsinsatser i den ursprungliga verksamheten. Vid generationsskiftet förs den ursprungliga verksamheten över till nästa generation. Den ursprungliga verksamheten kan därmed ses som uppdelad på två företag och dessa två företag bedriver därmed samma eller likartad verksamhet. Den ursprunglige ägarens aktier i kapitalförvaltningsföretaget kommer således vara kvalificerade.¹⁰³

Vid generationsskiftet i fåmansföretag är tanken att familjeföretaget ska drivas vidare av den yngre generationen. Det leder till att den yngre generationen kommer att vara verksamma i betydande omfattning i rörelseföretaget. Förhoppningarna är troligtvis att den yngre generationen ska vara verksamma i rörelseföretaget tills det är deras tur att lämna över till nästföljande generation. Då den yngre generationen fortsätter att vara verksamma i betydande omfattning innebär det att karenstiden för aktierna i kapitalförvaltningsföretaget inte kommer börja löpa.¹⁰⁴

Den rådande tolkningen av kriteriet medför att den ursprunglige ägarens aktier i kapitalförvaltningsföretaget inte kommer upphöra att vara kvalificerade. Vill den

¹⁰² Danielsson, Hans & Sund, Lars-Göran, *Familjeägda aktieföretag och generationsskiftet – En översikt med empiriska data*, s. 69. Se även RÅ 2010 ref. 11 IV, (mål nr. 1454-09), som illustrerar flytt av verksamhet mellan olika företag.

¹⁰³ Se avsnitt 3.4, framförallt avsnitt 3.4.1.

¹⁰⁴ RÅ 2010 ref. 11 I-V, (mål nr. 1626-09, 1646-09, 1452-09, 1454-09 och 1455-09).

ursprunglige ägaren tillgodogöra sig kapital från sitt företag innebär det beskattning enligt de särskilda regler som gäller för fåmansföretag. Den ursprunglige ägaren kan tillgodogöra sig inkomster upp till gränsbeloppet, vilket kapitalbeskattas till 20 procent, 57 kap. 20 § och 21 § IL. Det finns därmed möjlighet för den ursprunglige ägaren att exempelvis ta emot utdelning som motsvarar årets gränsbelopp utan att drabbas av höga beskattningseksekvenser. Vill däremot den ursprunglige ägaren tillgodogöra sig allt kapital i företaget leder det troligtvis till att gränsbeloppet överskrids. All inkomst som överstiger gränsbeloppet beskattas då som tjänsteinkomst, vilket kan ske upp till 57 procent, 65 kap. 5 § IL.

Skulle den tidigare tolkningen av kriteriet fortfarande stå sig skulle situationen för den ursprunglige ägaren bli annorlunda. Efter att verksamheten överförs till nästa generation är det i stället det mottagande företags aktier som riskerar att bli kvalificerade. Då den ursprunglige ägaren inte längre är verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag skulle inte kriteriet vara uppfyllt. Vidare skulle inte karenstiden för aktierna i det ursprungliga företaget förlängas på grund av närståendes verksamhet i företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Däremot fortsätter aktierna att vara kvalificerade tills karenstiden löper ut, vilket skulle ske efter en femårsperiod.¹⁰⁵ Under denna femårsperiod då aktierna är kvalificerade kan den ursprunglige ägaren varje år tillgodogöra sig inkomst upp till gränsbeloppet som beskattas till 20 procent, 57 kap. 20 § och 21 § IL. Efter karenstiden löpt ut kan den ursprunglige ägaren tillgodogöra sig allt återstående kapital i företaget till en beskattning om 25 procent, 42 kap. 15 a § IL.

Den ursprungliga och den rådande tolkningen av kriteriet medför helt olika beskattningssituationer för den ursprunglige ägaren vid ett generationsskifte. Den rådande tolkningen innebär att den ursprunglige ägaren inte kan tillgodogöra sig kapitalet i företaget utan att troligtvis bli tjänstebeskattad för en del av inkomsten. Rättsläget har uttryckts vara mycket negativt för generationsskiften i fåmansföretag eftersom det leder till att det är mer fördelaktigt för den ursprunglige ägaren att sälja företaget till en extern part.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Se avsnitt 3.3.

¹⁰⁶ Se avsnitt 1.1.

Vid försäljning till en extern part finns det inte längre någon närstående som är verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Då den ursprunglige ägaren avyttrar verksamheten upphör även denne att vara verksam i betydande omfattning. Det innebär att då varken någon närstående eller den ursprunglige ägaren själv är verksam i betydande omfattning uppfylls inte kriteriet om samma eller likartad verksamhet, 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL. Vid en extern försäljning upphör således den ursprunglige ägarens aktier i förvaltningsföretaget att vara kvalificerade så snart karenstiden löpt ut. Beskattning av inkomst som den ursprunglige ägaren tillgodogör sig under karenstiden och efter att karenstiden löpt ut beskattas på samma sätt som vid den tidigare tolkningen av kriteriet.

Det finns två situationer som diskuteras i RÅ 2010 ref. 11 II och III, som kan vara intressanta att analysera närmare för att se om dessa två situationer kan användas som alternativ vid generationsskiften för att undvika att den ursprunglige ägaren drabbas av höga beskattningskonsekvenser.

4.3 Möjligheter till avkvalificering av aktier

4.3.1 Intern aktieöverlåtelse

Ett av målen i RÅ 2010 ref. 11 handlar om möjligheten att genomföra en intern aktieöverlåtelse som syftar till att undvika kvalificerade aktier.¹⁰⁷ I målet ägde de två sökande hälften var i ett företag, Förvaltning AB, vars dotterbolag bedrev verksamhet inom möbelbranschen. De sökande var sambor, men då de varken varit gifta eller hade gemensamma barn ansågs de inte som närstående enligt IL. Båda sökande hade två barn vardera.

Då verksamheten skulle generationsskiftas valde de sökande att starta upp två nya företag, Y AB och Z AB. Den del av verksamheten som avsåg inomhusmöbler överläts till Y AB och den del av verksamheten som avsåg utomhusmöbler överläts till Z AB. Andelarna i Y AB respektive Z AB överläts till de sökandes barn, uppdelade på varje syskongrupp.

Efter verksamhetsöverlåtelsen fusionerades det ursprungliga rörelseföretaget med det ursprungliga moderföretaget och ändrade namn till X AB. De sökande är inte

¹⁰⁷ RÅ 2010 ref. 11 II, (mål nr. 1646-09).

verksamma i betydande omfattning i företaget. Kvar i X AB finns byggnader som hyrs ut till Y AB och Z AB. Utöver hyresintäkter erhåller X AB även royaltyintäkter från Y AB och Z AB, som får använda sig av det upparbetade varumärket.

I målet ansågs de sökandes aktier i X AB utgöra kvalificerade andelar, eftersom de sökandes närstående är verksamma i betydande omfattning i företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Den ursprungliga verksamheten ansågs vara uppdelad på tre företag. De sökande planerade även ett alternativt tillvägagångssätt om det skulle visa sig att aktierna i X AB utgjorde kvalificerade andelar. Det alternativa tillvägagångssättet innebar att de sökande bildade ett nytt företag, NyAB, som förvärvar andelarna i X AB. Frågan var då i stället om andelarna i NyAB skulle anses vara kvalificerade.¹⁰⁸

Genom överlåtelsen är det aktierna i NyAB som ska bedömas. Aktierna i NyAB är inte kvalificerade med hänvisning till 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL, eftersom varken de sökande eller någon närstående varit verksamma i betydande omfattning i NyAB. Företaget kan heller inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet som varken Y AB eller Z AB, eftersom det inte skett någon överföring av verksamhet mellan NyAB och de två företagen. SRN utredde därför huruvida aktierna i NyAB kunde anses vara kvalificerade med hänvisning till 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 IL. Enligt denna punkt i lagrummet är aktier kvalificerade om företaget under karenstiden ägt andelar, direkt eller indirekt, i ett annat fåmansföretag samtidigt som andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i detta bolag.

SRN kom fram till att aktierna i NyAB inte heller är kvalificerade med hänvisning till lagrummets andra punkt. En bedömning enligt lagrummets andra punkt tar sikte på det företag som NyAB äger andelar i, vilket är X AB. Ingen av de sökande eller någon av deras barn har under karenstiden varit verksamma i betydande omfattning i X AB. Då andra punkten i lagrummet inte tar hänsyn till samma eller likartad verksamhet som bedrivs i annat fåmansföretag påverkar inte barnens verksamhet i Y AB och Z AB bedömningen. Det innebär att det alternativa tillvägagångssättet medför att aktierna i NyAB inte är kvalificerade.

¹⁰⁸ Frågan var även huruvida upplägget kunde anses strida mot skatteflyktslagen, vilket inte diskuteras nedan. Se avsnitt 1.3.

Det kan dock antas att tillvägagångssättet innehåller ytterligare ett steg. Som strukturen ser ut nu finns inget upparbetat kapital i NyAB, utan kapitalet finns i X AB. Det får antas att de ursprungliga ägarna någon gång vill tillgodogöra sig det kapital som finns i X AB, vilket kan ske på olika sätt. Så snart en överföring av kapital sker från X AB till NyAB ser situationen annorlunda ut för aktierna i NyAB.

SRN har behandlat en liknande situation där även det sista steget utgjorde underlag för prövningen.¹⁰⁹ Då SRN:s motivering i det förhandsbeskedet tillämpas på den aktuella situationen bör följande uppmärksammas. Ingen av de sökande eller någon av deras barn har varit verksamma i betydande omfattning i varken NyAB eller X AB. Aktierna i NyAB är därmed inte kvalificerade på den grunden. Däremot leder en överföring av verksamhet till att det måste utredas om NyAB kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet som ett annat fåmansföretag. I fallet är varken de sökande eller deras barn verksamma i betydande omfattning i X AB. De sökandes barn är emellertid verksamma i betydande omfattning i företagen Y AB och Z AB. Det måste därför utredas om NyAB kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB eller Z AB genom att företaget tar emot kapital från X AB, som härrör från verksamheterna i Y AB och Z AB.

Den ursprungliga verksamheten som bedrevs av de sökande har överförts till Y AB och Z AB. Det upparbetade kapitalet från verksamheten är förlagd till X AB. Eftersom den ursprungliga verksamheten ansågs uppdelad på tre företag kom SRN fram till att kriteriet om samma eller likartad verksamhet var uppfyllt, vilket innebär att aktierna i X AB var kvalificerade. Det alternativa tillvägagångssättet leder till samma resultat. Skulle en överföring av kapital som härrör från den ursprungliga verksamheten föras över till NyAB leder det till att den ursprungliga verksamheten i stället anses uppdelad på fyra företag. Som SRN uttalade i det senare förhandsbeskedet spelar det roll om överföringen av kapitalet från X AB till NyAB sker direkt eller indirekt.¹¹⁰

Då de ursprungliga ägarna vill tillgodogöra sig det kapital som finns i X AB måste det sista steget tas. Även om detta steg inte behandlades i RÅ 2010 ref. 11 II så har det behandlats i ett senare förhandsbesked, vilket illustrerar att en sådan överföring leder till att aktierna i NyAB blir kvalificerade. Aktierna blir kvalificerade på grund av att det

¹⁰⁹ Förhandsbesked dnr 33-10/D, se avsnitt 3.4.2.

¹¹⁰ Se förhandsbesked dnr 33-10/D, se avsnitt 3.4.2.

finns närstående som är verksamma i betydande omfattning i företag som anses bedriva samma eller likartad verksamhet som NyAB. De närståendes aktivitet i både Y AB och Z AB leder därför till att kriteriet uppfylls.

Situationen påverkas inte om de sökande väljer att vänta i fem år med att föra över kapital från X AB till NyAB. Vid den tidpunkt då överföringen sker görs en prövning om NyAB kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet som något annat fåmansföretag. Vid prövningen beaktas närståendes verksamhet i ett annat fåmansföretag det aktuella beskattningsåret eller något av de fem tidigare beskattningsåren. Då det är fråga om generationsskifte planerar de närstående att driva den ursprungliga verksamheten vidare genom att vara verksamma i betydande omfattning i företagen under obestämd tid. Då det hela tiden finns närstående som är verksamma i betydande omfattning påverkas situationen inte av att en viss tid passerar innan överföringen görs från X AB till NyAB.

4.3.2 Överföring av verksamhet till enskild firma

Ett annat av målen i RÅ 2010 ref. 11, handlar om möjligheten att överföra verksamheten till en enskild firma i stället för att föra över verksamheten till ett annat fåmansföretag.¹¹¹ I målet hade den ursprunglige ägaren upphört att vara verksam i sitt helägda fåmansföretag som bedrev konsultverksamhet. Ägaren valde att i stället ta anställning i ett utomstående företag. Det ursprungliga företaget bedrev därefter endast förvaltning av det kapital som fanns kvar i företaget. Efter varit anställd i två år valde den ursprunglige ägaren att åter börja bedriva konsultverksamhet i egen regi. Den återupptagna konsultverksamheten var i stort sett av samma typ som den verksamhet som bedrevs i det ursprungliga företaget. Ägaren beslutade att bedriva den nya verksamheten som enskild firma, men funderade över att föra över verksamheten till ett nybildat fåmansföretag.

HFD höll med SRN som kom fram till att en överföring av verksamheten till ett nytt fåmansföretag skulle innebära att det nya företaget bedrev samma eller likartad verksamhet som det ursprungliga företaget. Aktierna i det ursprungliga företaget skulle därmed fortsätta att vara kvalificerade. Fallet är lite speciellt eftersom inga faktiska tillgångar skulle överföras mellan företagen. SRN motiverade beslutet genom att den

¹¹¹ RÅ 2010 ref. 11 III, (mål nr. 1452-09).

nya konsultverksamheten var knuten till ägaren bland annat genom dennes kunskaper och affärskontakter, vilka tidigare utnyttjas i det ursprungliga företaget. På så sätt ansågs en del av den ursprungliga verksamheten vara överförd till den nya verksamheten, med andra ord var den ursprungliga verksamheten uppdelad på två företag.

Verksamhet som bedrivs i enskild firma omfattas däremot inte av de särskilda reglerna för beskattning av fåmansföretag eftersom en enskild firma inte klassificeras som ett fåmansföretag, 56 kap. 2 § IL. Det innebär att om ägaren väljer att behålla det ursprungliga fåmansföretaget men för över verksamheten till en enskild firma påverkas inte företagen av kriteriet om samma eller likartad verksamhet. Det innebär att karenstiden för aktierna i det ursprungliga företaget börjar löpa. Efter karenstiden löpt ut kan den ursprunglige ägaren föra över verksamheten från den enskilda firman till ett nytt fåmansföretag. Genom att driva verksamheten i en annan bolagsform har den ursprunglige ägaren möjlighet att avkvalificera aktierna i det ursprungliga företaget samtidigt som själva verksamheten bedrivs vidare.

Det sagda innebär dock inte att verksamhet kan överföras till vilken annan bolagsform som helst. Finns planer på att byta bolagsform som en del av ett generationsskifte finns det vissa regler som bör uppmärksammas. Exempelvis kan ekonomiska föreningar utgöra fåmansföretag, 56 kap. 2 § IL. Vidare kan handelsbolag klassificeras som fåmanshandelsbolag vilket kan innebära att kapitalvinster tjänstebeskattas hos delägarna, 50 kap. 7 § 1 st. IL.

Byte av företagsform från aktiebolag till enskild firma aktualiserar ett antal regler, både på det skatterättsliga och på det civilrättsliga området. På det skatterättsliga området aktualiseras bland annat reglerna om underprisöverlåtelser och beskattning av fysiska personer. På det civilrättsliga området aktualiseras bland annat köpeavtal.¹¹² De civilrättsliga reglerna påverkar dock inte den ursprunglige ägarens skattemässiga situation och diskuteras därför inte närmare.

En enskild firma är sammankopplad till den fysiska person som äger firman. Då firman inte utgör ett eget skattesubjekt är det den fysiska personen som beskattas för den

¹¹² Broberg, Anette & Svensson, Ulf, *Byte av företagsform skatt & redovisning*, s. 194.

enskilda firmans inkomster.¹¹³ En enskild firma utgör inte heller någon egen juridisk person och har således ingen rättskapacitet. Den enskilda firman kan således inte vara part i avtal, utan avtal får i stället ingås av den fysiska personen som äger firman.¹¹⁴ Det innebär att överlåtelse av verksamhet inte kan ske genom en överföring av aktier. En överföring av aktier innebär inte något ägarbyte eftersom den enskilda firman inte kan agera som ägare till aktierna. En överlåtelse av verksamhet från ett aktiebolag till en enskild firma får därför ske genom en överlåtelse av inkråm.

Reglerna om underprisöverlåtelser underlättar vid omstruktureringar eftersom tillgångar kan överföras till ett pris som understiger marknadsvärdet utan att det aktualiserar uttagsbeskattning.¹¹⁵ För att undantag till uttagsbeskattning ska medges krävs att vissa förutsättningar är uppfyllda. Ett aktiebolag och en fysisk person (enskild firma) kan vara både överlåtare och förvärvare av en underprisöverlåtelse, 23 kap. 14 § 1 st. IL. Det är möjligt att överföra en hel verksamhet, men förvärvaren måste direkt efter förvärvet beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet om uttagsbeskattning ska underlåtas, 23 kap. 16 § 1 st. och 17 § IL. En överföring av en hel verksamhet från ett aktiebolag till en enskild firma uppfyller de villkor som uppställs, vilket innebär att en sådan överföring kan göras till underpris utan att uttagsbeskattning sker.

Då verksamheten bedrivs som enskild firma finns inte möjligheter för ägaren att tillgodogöra sig vinstmedel på samma sätt som då företaget bedrivs i aktiebolagsform. Vill ägaren tillgodogöra sig kapital får det ske genom egna uttag från den enskilda firman, vilka beskattas annorlunda än inkomster i aktiebolag. Då verksamhet bedrivs i enskild firma beskattas firmans totala resultat i inkomstslaget näringsverksamhet. Skattsatserna i inkomstslaget näringsverksamhet är de samma som i inkomstslaget tjänst.¹¹⁶ Några avdrag för egna uttag får inte göras, vilket innebär att de uttag som ägaren tillgodogör sig utgör en del av firmans totala beskattningsunderlag. Vidare ska egenavgifter erläggas då ägaren gör egna uttag.¹¹⁷

¹¹³ Lundén, Björn, *Enskild Firma skatt deklaration ekonomi juridik*, s. 10.

¹¹⁴ Lundén, Björn, *Enskild Firma skatt deklaration ekonomi juridik*, s. 12.

¹¹⁵ Broberg, Anette & Svensson, Ulf, *Byte av företagsform skatt & redovisning*, s. 33.

¹¹⁶ Lundén, Björn, *Enskild Firma skatt deklaration ekonomi juridik*, s. 11 och 183.

¹¹⁷ Lundén, Björn, *Enskild Firma skatt deklaration ekonomi juridik*, s. 121-122.

Fördelarna med att driva verksamheten som enskild firma under en femårsperiod är att aktierna i det ursprungliga företaget avkvalificeras. Det innebär att den ursprunglige ägaren kan tillgodogöra sig upparbetat kapital till en beskattning om 25 procent, 42 kap. 15 a § IL. Vidare medför överföring av verksamhet från ett aktiebolag till en enskild firma normalt inga nackdelar i form av uttagsbeskattning. Byte av bolagsform innebär även att verksamheten inte behöver upphöra, utan kan drivas vidare utan att det påverkar kvalificeringen av aktierna i det ursprungliga företaget. Tillvägagångssättet kan sägas verka positivt för det kapital som sparas i det ursprungliga företaget.

Nackdelarna med att fortsätta att bedriva verksamheten som enskild firma är att firman endast kan ägas av en person, vilket kan leda till problem om verksamheten ska tas över av flera personer i den yngre generationen. Det går dock att komma runt detta problem genom att den ursprunglige ägaren fortsätter att bedriva verksamheten under femårsperioden. Bolagsformen enskild firma innebär ett obegränsat ansvar för företagets skulder, ett ansvar som kan kännas betungande. Den vinst som uppstår under tiden verksamheten bedrivs som enskild firma beskattas till samma skattesatser som tjänsteinkomster.¹¹⁸ Det kan leda till att verksamhetens inkomst beskattas så högt som 57 procent. Det gäller även om ägaren vill tillgodogöra sig egna uttag och därvid tillkommer även egenavgifter.

Sammanfattningsvis kan ett byte av bolagsform vara positiv för det upparbetade kapitalet i det ursprungliga företaget eftersom det upparbetade kapitalet kan tas ut till en beskattning om 25 procent. Däremot är strukturen inte lika positiv för inkomster som uppstår medan verksamheten bedrivs som enskild firma eftersom inkomsten kan beskattas så högt som 57 procent. Det är svårt att säga att strukturen inte skulle vara lämplig överlag, utan beräkningar får göras i varje enskilt fall för att se om en sådan struktur kan vara fördelaktig.

4.4 Avslutande kommentarer

Kapitlet har visat att den rådande tolkningen av kriteriet, samma eller likartad verksamhet, medför problem vid generationsskiften av fåmansföretag. Den rådande tolkningen av kriteriet har resulterat i att det är mer fördelaktigt att avyttra verksamheten till en utomstående part än att låta den yngre generationen ta över.

¹¹⁸ Lundén, Björn, *Enskild Firma skatt deklaration ekonomi juridik*, s. 183.

De möjliga lösningar som har undersöks visar inte heller någon bra lösning på problemet. Att genomföra en intern aktieöverlåtelse har inte visat sig vara ett möjligt alternativ vid generationsskiften eftersom kriteriet om samma eller likartad verksamhet är uppfyllt så snart den ursprunglige ägaren tillgodogör sig det ursprungliga kapitalet. Det finns även en möjlighet att överföra och bedriva verksamheten som enskild firma innan den yngre generationen tar över. Tillvägagångssättet leder visserligen till att det upparbetade kapitalet inte drabbas av en hög beskattning, men det kan inte sägas att ett sådant tillvägagångssätt utgör ett lämpligt alternativ i alla situationer.

5 Slutsats

Den rådande tolkningen av kriteriet innebär att två fåmansföretag anses bedriva samma eller likartad verksamhet då hela eller delar av en verksamhet överförs mellan företagen. För att kriteriet ska vara uppfyllt krävs även att verksamheten i det mottagande företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller att företagen har ett likartat samband.

Kriteriet uppfylls oavsett om överföring av verksamhet sker direkt eller indirekt. Även om inga faktiska tillgångar överförs mellan företagen kan tillgångar knutna till ägarens person likställas med en överföring av tillgångar. Det kan ske då verksamhet upphör i ett företag och samma typ av verksamhet startas upp i ett annat företag. Kriteriet uppfylls även då ägandet eller fåmansföretaget upphört under en kortare period.

Värdeutvecklingar som inte är hänförliga till tidigare arbetsinsatser i ett företag omfattas inte av kriteriet. Att samma typ av verksamhet bedrivs i två olika företag medför inte heller att kriteriet är tillämpligt, utan det krävs att en faktisk överföring har skett. Det har även visat sig att det krävs ägande för att kriteriet ska anses uppfyllt. Finns inget ägande i företaget finns det inte heller någon risk att arbetsinkomsten omvandlas till kapitalinkomst.

Den rådande tolkningen har visat att beroende på vilka aktier det är som ska bedömas kan kriteriet syfta till både det ursprungliga och det mottagande företags aktier. Vid generationsskiftet önskar ofta den ursprungliga ägaren tillgodogöra sig kapital som härrör från den ursprungliga verksamheten genom att samla upp inkomster i ett vilande kapitalförvaltningsföretag. Kriteriet innebär därmed att aktierna i det vilande kapitalförvaltningsföretaget kan vara kvalificerade på grund av att samma eller likartad verksamhet anses bedrivas i ett annat fåmansföretag.

Det innebär att det inte är möjligt att samla upp kapital i ett vilande kapitalförvaltningsföretag och vänta på att aktierna i företaget ska avkvalificeras efter att karenstiden löpt ut. Så länge den ursprungliga delägaren själv eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet, resulterar det i att karenstiden för aktierna i kapitalförvaltningsföretaget inte börjar löpa.

Har överföring av verksamhet skett mellan två fåmansföretag går det inte att undgå reglerna om kvalificerade andelar genom att vänta ut karenstiden. Då överföring av verksamhet sker under karenstiden och den ursprunglige ägaren eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i det mottagande företaget påverkas aktierna i det ursprungliga företaget. Dessa aktier kommer inte avkvalificeras så länge den ursprunglige ägaren eller någon närstående är verksam i det mottagande företaget.

Sker överföring av verksamhet i stället efter att fem år har passerat sedan den ursprunglige ägaren upphörde att vara verksam i det ursprungliga företaget leder det ändå till att aktierna i det företaget fortsätter att vara kvalificerade. Bedömningen av aktierna i det ursprungliga företaget påverkas av överföring av verksamhet som skett de fem föregående åren. Det spelar således ingen roll om den ursprunglige ägaren väntar fem år innan överföringen sker eftersom kriteriet syftar till överföringar som skett fem år tillbaka.

Enligt den rådande tolkningen är kriteriet uppfyllt vid överföring av verksamhet mellan två fåmansföretag eftersom det kan anses att den ursprungliga verksamheten efter överföringen är uppdelad på två eller fler fåmansföretag. Då verksamheten och de upparbetade inkomsterna hänförliga till verksamheten avskiljs anses den ursprungliga verksamheten vara uppdelad på två företag. Den rådande tolkningen av kriteriet medför problem vid generationsskiften i den utsträckningen att den ursprunglige ägaren inte kan tillgodogöra sig kapital som härrör från den ursprungliga verksamheten utan att drabbas av höga beskattningskonsekvenser.

I rättsfallet RÅ 2010 ref. 11, identifierades dock två alternativ som skulle kunna leda till att aktierna i det ursprungliga företaget avkvalificerades. I RÅ 2010 ref. 11 II, identifierades en möjlighet att bilda ett nytt företag som förvärvar aktierna i det ursprungliga företaget (nuvarande kapitalförvaltningsföretaget). Tillvägagångssättet medför att aktierna i det nybildade företaget inte är kvalificerade så länge ägarna inte tillgodogör sig det kapital som finns i det ursprungliga företaget. Så snart ägarna tillgodogör sig kapital som härrör från den ursprungliga verksamheten är kriteriet om samma eller likartad verksamhet uppfyllt. Att den ursprunglige ägaren inte kan

tillgodogöra sig det ursprungliga kapitalet medför att tillvägagångssättet inte är ett lämpligt alternativ för den typen av generationsskiften som behandlas i uppsatsen.¹¹⁹

Det andra alternativet innefattar möjligheten att överföra verksamheten till en enskild firma och bedriva den vidare. Det ursprungliga företaget behålls, men ingen verksamhet utöver kapitalförvaltning bedrivs. Fördelen med tillvägagångssättet är att kriteriet inte är tillämpligt, vilket leder till att aktierna i det ursprungliga företaget är avkvalificerade så snart karenstiden löpt ut. Tillvägagångssättet kan därmed sägas vara fördelaktigt för det sparade kapitalet.

En enskild firma beskattas dock annorlunda jämfört med ett fåmansföretag. Inkomster i den enskilda firman beskattas till samma skattsatser som arbetsinkomst för fysiska personer, vilket kan innebära en så hög beskattning som 57 procent. Det kan därmed inte sägas att tillvägagångssättet alltid är ett fördelaktigt alternativ vid generationsskiften, utan beräkningar får ske i varje enskilt fall för att ta reda på om det är ett fördelaktigt alternativ.

Det följer av utredningen kring alternativa tillvägagångssätt att det inte finns några givna alternativ som är fördelaktiga vid ett generationsskifte. Det kan mycket väl vara så att den rådande tolkningen medför att framtida ägarskiften i stället sker genom försäljning till en utomstående part. Vid de ägarskiften som sker genom generationsskiften kan den ursprunglige ägaren föra över verksamheten till en enskild firma om det anses fördelaktigt. Den ursprunglige ägaren kan även välja att förvalta det ursprungliga kapitalet i ett vilande företag och fortsättningsvis rätta sig efter de särskilda beskattningsreglerna som gäller för fåmansföretag och hoppas på att den rådande tolkningen av kriteriet ändras.

¹¹⁹ Se avsnitt 1.3.

Källförteckning

Författningar

Aktiebolagslag 2005:551 (ABL)

Inkomstskattelagen 1999:1229 (IL)

Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL)

Offentligt tryck

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

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

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

Prop. 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag

SOU 2002:52 Beskattning av småföretag

Rättsfall

HFD

RÅ 1997 ref. 48

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2010 ref. 11, I-V (mål nr. 1626-09, 1646-09, 1452-09, 1454-09 och 1455-09)

SRN

Dnr. 25-09/D

Dnr. 108-10/D

Dnr. 33-10/D

Dnr. 94-10/D

Dnr. 109-10/D

Dnr. 49-11/D

Dnr. 64-11/D

Litteratur

Asklöf, Stefan & Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar*, Svensk Skattetidning, 2011, s. 56-68

Broberg, Anette & Svensson, Ulf, *Byte av företagsform skatt & redovisning*, 8 u, Björn Lundén Information AB, Näsvisen, 2009

Danielsson, Hans & Sund, Lars-Göran, *Familjeägda aktieföretag och generationsskiften – En översikt med empiriska data*, 3 u, Iustus Förlag, Uppsala, 2010

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 13 u, Studentlitteratur, Lund, 2011

Lundén, Björn, *Enskild Firma skatt deklaration ekonomi juridik*, 16 u, Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2008

Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2 u, Norstedts Juridik, Stockholm, 2008

Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, 2009, s. 437-451

Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, 2010, s. 236-244

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 6 u, Thomson Fakta, Stockholm, 2006

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Iustus Förlag, Uppsala, 1999

Westberg, Peter, *Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet*, Festskrift till Per Olof Bolding, Juristförlaget, Stockholm, 1992, s. 421-446

Internetkällor:

Kardvik, Urban, *Debatt: Skattedomar stoppar generationsskiften*, Dagens Industri, publicerad 17 maj 2011

http://di.se/Templates/Public/Pages/ArticlePrint.aspx?pl=235963__ArticlePageProvider
(Hämtad 12 september 2011)

Lundkvist Emine, *Expertpanelen: Dyrare att behålla företag inom familjen*, CFO World

[http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.375030/expertpanelen-dyrare-att-behalla-foretag-inom familjen](http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.375030/expertpanelen-dyrare-att-behalla-foretag-inom-familjen) (Hämtad 12 september 2011)

Rapport från Företagarna, *Hur klarar företagen generationsväxlingen?*, mars 2011
<http://www.foretagarna.se/Global/Rapporter/2011/Hur%20klarar%20f%C3%B6retagen%20generationsv%C3%A4xlingen.pdf> (Hämtad den 14 september 2011)

Statistiska Centralbyrån, *Aktuell statistik ur Företagsregistret*
http://www.scb.se/Pages/List_259330.aspx (Hämtad 14 september 2011)