



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag

Gränsdragningen av samma eller likartad verksamhet

Masteruppsats i affärsjuridik (Skatterätt)

Författare: Joakim Bergkvist

Handledare: Anna Gerson

Framlägningsdatum 2012-05-14

Jönköping maj 2012

Masteruppsats i affärsjuridik (Skatterätt)

Titel:	Skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag - Gränsdragningen av samma eller likartad verksamhet
Författare:	Joakim Bergkvist
Handledare:	Anna Gerson
Datum:	2012-05-14
Ämnesord	Fåmansföretag, generationsskifte, samma eller likartad verksamhet, skatteflykt

Sammanfattning

Det ekonomiska resultatet av ett generationsskifte eller extern försäljning, beror till stor del på hur affären genomförs och hur skattereglerna tillämpas. Tillämpningen av skattereglerna för generationsskifte av fåmansföretag beror till stor del på tolkningen av begreppet *samma eller likartad verksamhet* i 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL.

Genom RÅ 2010 ref. 11 kom innebörden av begreppet samma eller likartad verksamhet att förändras. Avgörandet innebar att andelarna i ett verksamhetsbolag var kvalificerade till följd av att kapital från det ursprungliga bolaget hade överförts till verksamhetsbolaget. Tolkningen medförde att det ursprungliga bolaget ansågs uppdelat på flera bolag, och därmed ansågs bolagen bedriva samma eller likartad verksamhet. Under 2011 meddelade Högsta Förvaltningsdomstolen två avgöranden som utvidgade innebörden av begreppet samma eller likartad verksamhet. Utifrån målen krävs det ingen uppdelning av verksamheten och likviditeten i bolaget. Det beror på att redan köpeskillingen vid försäljning av ett verksamhetsföretag som sedan förvaltas i ett annat bolag kan medföra att andelarna i det andra bolaget blir kvalificerade. Det som har framförts som det avgörande i målen är om köpeskillingen har ansetts genererats genom ägarens eller närståendes arbetsinsatser.

Ett generationsskifte medför implicit att närstående kommer att ta över verksamheten, och för att andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade krävs det att ägarna är verksamma i betydande omfattning. Vidare medför de förutsättningarna tillsammans att en eventuell köpeskillning kommer att ha genererats genom ägarens eller närståendes arbetsinsatser. Det resulterar i att bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL, vilket i sin tur leder till att ingen skatteförmån uppnås och därmed blir inte skatteflyktslagen tillämplig vid generationsskiften i fåmansföretag.

Master Thesis in Commercial and Tax (Tax Law)

Title:	Applicability of the Tax evasion Act at transfer of ownership in closely held companies – The boundary for equal or similar activity
Author:	Joakim Bergkvist
Tutor:	Anna Gerson
Date:	2012-05-14
Subject terms:	Closely held companies, transfer of ownership, equal or similar activity, tax evasion

Abstract

The financial result of a transfer of ownership or external sale is to a great extent dependent on how the transfer is implemented and how the tax rules apply. The applicability of the Swedish tax rules regarding transfer of ownership in closely held companies largely depends on the interpretation of the prerequisite, *equal or similar activity*, which can be found in section 57, clause 4 of the Swedish Income Tax Act.

The ruling made by the Supreme Administrative Court in RÅ 2010 ref. 11 changed the concept of equal or similar activity. The ruling led to that the shares in a closely held company was qualified due to that the capital from the original company had been transferred to the operating company. According to the ruling the original company had been split into several companies, thus was the companies considered to carry out equal or similar activity. In 2011 the Supreme Administrative Court announced two rulings that expanded the concept of equal or similar activity. According to the rulings no transfer of assets is needed since the purchase price is enough for companies to be considered to carry out equal or similar activity, thus was the shares considered qualified. The decisive factor is that the purchase price has been generated by the owner or a family member.

A transfer of ownership implies that a new generation will be handling the business. Furthermore, shares in closely held companies are qualified if the owners are active in significant quantities. That fact in relation to that the decisive factor is that the purchase price has been generated by the owner implies that any purchase price will be generated by the owner. Therefore, the companies will carry out equal or similar activity which means that no tax benefit is achieved, thus will not the Tax evasion Act be applicable.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	3
1.3	Avgränsningar	4
1.4	Metod och material.....	5
1.5	Disposition.....	9
2	Fåmansföretagsreglerna.....	10
2.1	Bakgrund till reglerna	10
2.2	Fåmansföretag.....	11
2.2.1	Inledning.....	11
2.2.2	Huvuddefinitionen.....	12
2.2.3	Den subsidiära definitionen	13
2.2.4	Den utvidgade definitionen	13
2.3	57 kap. 4 § IL	14
2.3.1	Kvalificerade andelar	14
2.3.2	Verksam i betydande omfattning	15
2.3.3	Karenstid	16
2.4	Beskattning av utdelning och kapitalvinst.....	16
2.5	Utomståenderegeln.....	18
2.6	Avslutande kommentar.....	19
3	Samma eller likartad verksamhet.....	20
3.1	Inledning.....	20
3.2	Syftet och utformningen av reglerna.....	20
3.2.1	3 § 12 mom. 5 st. SIL.....	20
3.2.2	3 § 12 a mom. SIL	21
3.2.3	Ändrad karenstid.....	22
3.2.4	3:12-utredning.....	22
3.2.5	57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL	23
3.3	Avslutande kommentar.....	24
4	Rättspraxis samma eller likartad verksamhet	26
4.1	Inledning.....	26
4.2	RÅ 1997 ref. 48 (I och II)	26
4.2.1	Bakgrund	26
4.2.2	Kommentar	27
4.3	RÅ 1999 ref. 28	27
4.3.1	Bakgrund	27
4.3.2	Kommentar	28
4.4	RÅ 2010 ref. 11 (I-V)	29
4.4.1	Bakgrund	29
4.4.2	Mål nummer 1454-09 och 1646-09.....	31
4.4.3	Kommentar	31
4.4.4	Mål nummer 1452-09.....	31
4.4.5	Kommentar	32
4.4.6	Mål nummer 1455-09 och 1626-09.....	32

4.4.7	Kommentar	32
4.4.8	Avslutande kommentar	32
4.5	HFD 2011 ref. 75	33
4.5.1	Bakgrund	33
4.5.2	Kommentar	35
4.6	HFD 2011 not. 88	35
4.6.1	Bakgrund	35
4.6.2	Kommentar	36
4.7	Ägarsamband	37
4.7.1	Bakgrund	37
4.7.2	Kommentar	38
4.8	Faktiskt samma eller likartad verksamhet	39
4.8.1	Bakgrund	39
4.8.2	Kommentar	41
4.9	Avslutande kommentar	41
5	Generationsskifte i fåmansföretag	44
5.1	Inledning	44
5.2	Förutsättningar	45
5.3	Generationsskifte genom försäljning till pris under marknadsvärdet	46
5.3.1	Genomförande	46
5.3.2	Skatteeffekt	46
5.3.3	Kommentar	47
5.4	Generationsskifte genom försäljning efter minskning av substansen	47
5.4.1	Genomförande	47
5.4.2	Skatteeffekt	48
5.4.3	Kommentar	48
5.5	Direktförsäljning	49
5.5.1	Skatteeffekt	49
5.5.2	Kommentar	49
5.6	Försäljning externt via aktiebolag	50
5.6.1	Skatteeffekt	50
5.6.2	Kommentar	51
5.7	Avslutande kommentar	51
6	Skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag	53
6.1	Inledning	53
6.2	Generalklausulen	54
6.2.1	Väsentlig skatteförmån	54
6.2.2	Medverkande	54
6.2.3	Avsikt	55
6.2.4	Lagstiftningens syfte	55
6.3	Konsekvenser	55
6.4	Avslutande kommentar	57
7	Slutsats	61
	Referenslista	62

Figurer

Figur 1. HFD 2011 ref. 75.	34
Figur 2. HFD 2011 not. 88.....	36
Figur 3. Läkningsinternare.....	58

Förkortningar

dnr	diarienummer
f.	Följande sida
ff.	Följande sidor
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
kap.	Kapitel
mom.	moment
Not.	Notisfall
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk Författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	Stycke
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I en rapport till Näringsdepartementet fastslogs att Svenskt Näringsliv står inför en stor strukturomvandling.¹ Grunden till det är att ett betydande antal ägare till fåmansföretag vill endera överföra sina företag till sina barn eller sälja företagen externt. Hur mycket som en ägare till ett fåmansföretag får behålla av en eventuell kapitalvinst vid generationsskifte eller extern försäljning, beror till stor del på hur affären genomförs och hur skattereglerna tillämpas.² Reglerna för fåmansföretag är mycket komplexa och trots att bestämmelserna funnits under en lång tid är inte rättsläget helt klarlagt.³ Det finns fortfarande en rad oklarheter samtidigt som Högsta Förvaltningsdomstolen⁴ har gjort en del tolkningar som lagstiftaren kanske inte avsett, och som lett till stora förändringar av rättsläget.⁵

Regeln i 57 kap 4 § 1 st. p. 1 inkomstskattelag (1999:1229)⁶ med begreppet samma eller likartad verksamhet har varit föremål för tolkning både i olika utredningar och vid avgöranden i både Skatterättsnämnden⁷ och HFD. Främsta anledningen till det är att bestämmelsen är väldigt allmänt formulerad och därför har ansvaret legat hos domstolarna att tolka i vilka sammanhang som samma eller likartad verksamhet ska anses bedrivas.⁸ Dessutom är det så att fåmansföretagsreglerna är en form av speciallagstiftning som till viss del kan leda till väldigt fördelaktiga beskattningskonsekvenser.⁹ I försök att åtnjuta dessa fördelaktiga beskattningskonsekvenser har flertalet olika, mer eller mindre kreativa, tillvägagångssätt genomförts vilket alla olika förfaranden i praxis vittnar om.¹⁰

Ett vanligt tillvägagångssätt vid generationsskifte av fåmansföretag har tidigare varit att dela upp verksamheten i det företag som ska skiftas på två nya bolag. Ett vilande kapitalförvalt-

¹ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK.

² Jfr förfarandena under avsnitt 5 nedan för att jämföra beskattningskonsekvenser.

³ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 4.

⁴ Hädanefter HFD.

⁵ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 4, jfr RÅ 1997 ref. 48, RÅ 1999 ref. 28 och RÅ 2010 ref. 11.

⁶ Hädanefter IL.

⁷ Hädanefter SRN.

⁸ SOU 2002:52 Beskattning av småföretag, s. 280, Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

⁹ Se mer om beskattning av fåmansföretag under avsnitt 2.4.

¹⁰ Se mer om de olika förfarandena under avsnitt 5.

ningsbolag åt den tidigare ägaren och ett verksamhetsbolag där verksamheten förs över till nästa generation.¹¹ Efter att den femåriga karenstiden löpt ut har andelarna i det vilande kapitalförvaltningsbolaget avkvalificerats, och den ursprungliga ägaren har kunnat tillgodogöra sig kapitalet till en låg beskattning.¹² Förfarandet var möjligt pga. den dåvarande tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet.¹³

Tolkningen har framkommit genom praxis framfördes i en särskild utredning om beskattning av fåmansföretag.¹⁴ I 3:12-utredningen bedömde man att det enligt ordlydelsen skulle vara möjligt att avkvalificera aktier i ett fåmansföretag som överlätit sin verksamhet till ett annat företag. Det som framkom i utredningen uppfattades av många skattskyldiga som den korrekta tolkningen av begreppet, vilket ledde till att många skattskyldiga rättade sig därefter.¹⁵

Rättsläget angående tolkningen och innebörden av begreppet samma eller likartad verksamhet ändrades i och med RÅ 2010 ref 11. Avgörandet innebar att kapital i ett verksamhetsbolag är smittat av 3:12-reglerna, genom att kapitalet överförs från kapitalförvaltningsbolaget och därmed anses bolagen bedriva samma eller likartad verksamhet. Det medför att karenstiden för andelarna i det vilande kapitalförvaltningsbolaget inte börjar löpa så länge delägaren eller någon till honom närstående är verksam i något av de två bolagen. Under 2011 fastställde HFD två förhandsbesked¹⁶ från SRN som inte bara konstaterade att vilande bolag kan smittas genom utdelning från verksamhetsbolaget, utan även utvidgade innebörden av samma eller likartad verksamhet till att även innefatta smitta av köpeskilling för aktier.¹⁷

Enligt flera källor medför dagens tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. IL stora problem vid generationsskifte, eftersom ett ”misslyckat” generationsskifte leder till väldigt negativa beskattningskonsekvenser.¹⁸ Det leder i sin tur till att det är skattemässigt billigare att sälja bolaget till en extern part jämfört med att föra över det till nästa

¹¹ Jfr RÅ 1997 ref. 28, RÅ 1999 ref. 28, RÅ 2010 ref 11 och SOU 2002:52.

¹² Se förfarandena under avsnitt 5.

¹³ Se mer om syftet med och tolkning av samma eller likartad verksamhet under avsnitt 3 och 4.

¹⁴ SOU 2002:52, utredningen benämns ibland som 3:12-utredningen.

¹⁵ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, SN, 2010, s. 237 f.

¹⁶ HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88.

¹⁷ Se HFD ref. 75, HFD not. 88 och Benson, Fredrik och Segerberg, Johanna, <http://skattenatet.ey.se/2011/10/27/hfd-faststaller-forhandsbesked-om-samma-eller-likartad-verksamhet/>.

¹⁸ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK., s. 5, Lundkvist, Emine, <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.375030/expertpanelen-dyrare-att-behalla-foretag-inom-familjen>.

generation.¹⁹ Detta gäller för de vanligaste och mest praktiska sätten att generationsskifta bolag såsom generationsskifte genom försäljning till pris under marknadsvärdet och generationsskifte genom försäljning efter minskning av substansvärdet.²⁰ Det finns dock upplägg där man tidigare har kunnat åsidosätta bedömningen av samma eller likartad verksamhet men där bedömningen istället kommit att ske utifrån bestämmelserna i Lag (1995:575) mot skatteflykt²¹.²² Skatteflyktslagens tillämplighet brukar dock inte utredas i SRN och HFD och om den gör det finns det flera fall som visar att SRN och HFD har ansett att det saknas tillräckligt med information för att lämna ett avgörande beträffande skatteflyktslagens tillämplighet.²³

I ett avgörande, RÅ 2009 ref. 31, angående dubbla interna aktieöverlåtelser har dock skatteflyktslagen ansetts tillämplig. Utgångspunkten var ett fåmansföretag och de dubbla interna aktieöverlåtelserna syftade till att komma ur 3:12 reglernas tillämpningsområde. Vid ett annat avgörande, RÅ 2010 ref. 11 (mål nummer 1646-09), där tillvägagångssättet liknar förfarandet med dubbla interna aktieöverlåtelser har skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig. Av den anledningen är frågan om skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag inte helt klarlagd. Frågan som nu finns är om det i belysning av senare praxis går att fastslå skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag.

1.2 Syfte

Uppsatsen syftar till att identifiera och analysera gränsdragnings- och tillämpningsproblem med HFD:s tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 II, vid generationsskifte i fåmansföretag. Uppsatsen syftar även till att problematisera tolkningen utifrån skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag.

¹⁹ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK., s. 5, Lundkvist, Ermine, Expertpanelen: Dyrare att behålla företag inom familjen, <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.375030/expertpanelen-dyrare-att-behalla-foretag-inom-familjen>.

²⁰ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.5, 14-15, se mer under avsnitt 5.

²¹ Hädanefter skatteflyktslagen.

²² Se främst RÅ 2009 ref 31 och RÅ 2010 ref. 11, (mål nummer 1646-09).

²³ Se avsnitt 6.

1.3 Avgränsningar

Som ett led i uppsatsens syfte behandlas bakgrunden till fåmansföretagsreglerna.²⁴ Avsnitten syftar dock till att ge en översiktlig bild av förändringar på fåmansföretagsbeskattningsområdet och inte till att ge en fullständig redogörelse för hur reglerna på området har förändrats. I det omfattas bl.a. att ge en förståelse av bakgrunden till reglerna samt att förklara syftet med reglerna.

Reglerna för fåmansföretag gäller för aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag och utländska juridiska personer (som beskattas på ett likartat sätt som svenska aktiebolag).²⁵ Uppsatsen fokuserar endast på fåmansaktiebolag och inte på andra företagsformer och regleringar för dessa som kan ha ytterligare påverkan på företagets beskattning, t.ex. utländska regler utan motsvarighet i svensk lagstiftning.

Angående gränsbeloppet ges endast en övergripande förklaring av innebörden och tillämpningen då det är viktigt för förståelsen av skatteincitament för fåmansföretag. Däremot är inte bestämmelsen av någon större vikt vid bedömningen av begreppet samma eller likartad verksamhet. Av den anledningen redogörs det enbart huvuddragen och inte någon uttömmande redogörelse av samtliga regler och undantag. Vidare behandlar uppsatsen inte heller de speciella reglerna avseende förvärv av andelar före 1990²⁶ och 1992²⁷ i 57 kap. IL.

En fråga som ligger nära till hands vid försäljning eller generationsskifte i fåmansföretag är innebörden och effekten av tilläggsköpeskillingar.²⁸ Det kan inte uteslutas att tilläggsköpeskillingar kan smitta säljarens aktier och därmed vara kvalificerade andelar.²⁹ Då frågan inte har ett direkt samband med begreppet samma eller likartad verksamhet kommer inte innebörden och effekten av tilläggsköpeskillingar att behandlas i uppsatsen.³⁰

Uppsatsen kommer endast kortfattat att behandla innebörden av ägarsamband för en bedömning av samma eller likartad verksamhet. Frågan om ägarsamband tas upp för att ge en

²⁴ Se avsnitt 2 och 3.

²⁵ 56 kap. 2 §, 2 kap. 2 § IL, Karnov-Plus Lagkommentar, http://juridik.karnovgroup.se.bibl.proxy.hj.se/document/851600/lem/SFS1999-1229_K56_P2?versid=316-1-2008.

²⁶ 57 kap. 25 § IL.

²⁷ 57 kap. 26 § IL.

²⁸ Benson, Fredrik, Sävenstrand, Joakim, <http://skattenatet.ey.se/2011/05/30/samma-eller-likartad-verksamhet-kraver-agarsamband/>, hämtad den 19 februari 2012.

²⁹ Benson, Fredrik, Sävenstrand, Joakim, <http://skattenatet.ey.se/2011/05/30/samma-eller-likartad-verksamhet-kraver-agarsamband/>, hämtad den 19 februari 2012.

³⁰ För mer information om tilläggsköpeskillingar se SRN Förhandsbesked dnr 109-10 och dnr 54-11.

helhetsbild av de frågor som aktualiseras i och med en bedömning av samma eller likartad verksamhet. Frågan kan även bli principiellt viktig då svaret kan leda till att nya förfaranden vid generationsskifte eventuellt kan komma att tillämpas, men då frågan inte avgjorts av HFD och det inte direkt omfattas av syftet med uppsatsen behandlas frågan endast kortfattat.³¹ I den fortsatta utredningen förutsätts därför att det finns ett ägande.

1.4 Metod och material

Inom rättsvetenskapen kan arbeten utföras på flera olika sätt och baseras på flera olika metoder. För att upprätthålla ett vetenskapligt förhållningssätt är det viktigt att författaren söker, identifierar, samlar in, värderar, dokumenterar och utnyttjar sitt material. Ett viktigt moment i det är att identifiera relevant information och våga välja bort irrelevant material.³² Det är just det beskrivna arbetssättet som ligger till grund för denna uppsats. Uppsatsen behandlar de skattemässiga reglerna som tillämpas vid generationsskifte i fåmansföretag, ur ett gränsdragnings- och tillämpningsperspektiv. Syftet är mer specifikt att identifiera och analysera gränsdragnings- och tillämpningsproblem avseende begreppet samma eller likartad verksamhet såsom det uttolkats i praxis, samt att problematisera detta utifrån skatteflyktslagens tillämplighet. Uppsatsen utgör således en tolkning av fåmansföretagsreglerna och skatteflyktslagen.

En utgångspunkt för all form av juridisk tolkning och tillämpning är rättskällorna och hur framställningen förhåller sig till dessa.³³ Gemensamt för rättskällor är att de kan definieras som den kunskapsbas som krävs för att lösa ett juridiskt problem.³⁴ Uppsatsen syftar till att utreda gällande rätt. I den utredningen består materialet av och rangordnas efter rättskällorna lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.³⁵ Lagtext, förarbeten och praxis är s.k. auktoritativa rättskällor som används så långt det är möjligt.³⁶ I de fall de auktoritativa rättskällorna inte ger tillräcklig vägledning för att belysa en rättsregel eller rättsfråga används doktrin. Böcker, debattartiklar och rapporter används även för att förklara komplicerade rättsregler,

³¹ Se mer under avsnitt 4.7.

³² Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 2. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2007, s. 31.

³³ Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 836, Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning en lärobok i allmän rättslära* /, TPB, Johanneshov, 2011, s. 401-403.

³⁴ Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 836.

³⁵ Jfr Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995, s. 312.

³⁶ Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 6., [uppdaterade och omarb.] uppl., Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), Uppsala, 2010, s. 90.

visa på olika infallsvinklar och tolkningar. Anledningen till det är att doktrin är en supple-
rande rättskälla, och tillämpas främst som ett komplement till de övriga rättskällorna.³⁷ Ef-
tersom uppsatsen behandlar ett aktuellt rättsområde som är under fortsatt förändring, an-
vänds debattartiklar för att belysa senare tillkommen praxis. Det överensstämmer med att
doktrin kan tillmätas stor betydelse för områden som är i snabb förändring.³⁸

Syftet med uppsatsen grundas på ett begrepp i lagtext, därför utgör lagtext och förarbeten
den primära källan i uppsatsen. Begreppet är dock väldigt allmänt hållet och det finns inte
någon definition av begreppet finns varken i lagtext eller i förarbeten. Av den anledningen
utgör praxis en viktig del av materialet. En annan anledning till att utgångspunkten tas i lag-
text är att en grundsats i svensk rätt är legalitetsprincipen, som innebär att all offentlig makt
ska utövas under lagarna.³⁹ På skatterättens område betyder det att ingen skatt får tas ut
utan stöd i lagen.⁴⁰ Är en lagtext formulerad på ett oklart sätt, kan ledning tas från förarbe-
ten. Förarbeten används för att få förståelse för hur lagens formuleringar bör förstås och
vägledning för hur den bör tillämpas.⁴¹ En annan viktig funktion med förarbeten är att tyda
lagstiftarens syfte med reglerna, både generellt för lagen och mer specifikt för varje be-
stämmelse.⁴² I de fall förarbetena inte ger tillräcklig ledning för tolkning och tillämpning av
lagtext kan praxis ge en fingervisning om hur lagen ska tillämpas, genom domstolens tolk-
ning. I begreppet praxis innefattas alla rättsliga avgöranden som behandlas i uppsatsen. Det
innebär således att uppsatsen inte innehåller någon uttrycklig uppdelning av prejudikat och
övriga avgöranden. Med prejudikat menas här avgöranden som är tydligt rättsbildande med
särskild auktoritet.⁴³ Trots att ingen uttrycklig uppdelning sker förutsätts en hierarkisk ord-
ning mellan avgöranden, där utgångspunkten är att avgöranden från HFD ska följas medan
avgöranden från andra instanser bör följas.⁴⁴

³⁷ Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 6., [uppdaterade och omarb.] uppl., Institutet för bank- och affärsju-
ridik (IBA), Uppsala, 2010, s. 90.

³⁸ Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rätts säkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1. uppl., Fritze,
Stockholm, 1995, s. 263.

³⁹ 1 kap. 1 § Regeringsform (1974:152), hädanefter RF.

⁴⁰ 2 kap. 10 § RF.

⁴¹ Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 6., [uppdaterade och omarb.] uppl., Institutet för bank- och affärsju-
ridik (IBA), Uppsala, 2010, s. 83.

⁴² Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 6., [uppdaterade och omarb.] uppl., Institutet för bank- och affärsju-
ridik (IBA), Uppsala, 2010, s.83.

⁴³ Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 836.

⁴⁴ Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 837.

Praxis i den här uppsatsen härrör till övervägande del från HFD och SRN. Vid rättsfallstolkning kan måltypen ha betydelse för rättskällevärdet.⁴⁵ HFD är inte bara överinstans för omprövning av kammarrättsdomar, utan avgör även förhandsbesked från SRN. Det krävs inget prövningstillstånd för att få frågan i ett förhandsbesked överprövad av HFD.⁴⁶ Förhandsbesked kan lämnas om det är av särskild vikt för den enskilde eller av intresse för enhetlig rättstillämpning.⁴⁷ Det innebär att de flesta förhandsbeskeden behandlar renodlade rättsfrågor.⁴⁸ Av den anledningen kan HFD:s domar rörande förhandsbesked vara av särskilt och viktigt värde för att utreda gällande rätt.⁴⁹ Det viktigaste är dock att det föreligger väsentliga likheter mellan de frågor och förutsättning som varit föremål för HFD:s bedömning och det aktuella fallet.⁵⁰ I framställningen av praxis i uppsatsen har jag därför först försökt klarlägga sakfrågan och därefter hur HFD har kommit in på en bedömning av samma eller likartad verksamhet. I flera fall har HFD bara fastslagit det som meddelats i förhandsbesked från SRN, vilket innebär att avsnitt som grundas på uttalanden i praxis i flera fall grundas på motiveringar från SRN. De rättsfall som behandlas i uppsatsen är centrala på området för utvecklingen och tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet.

Angående framställningen och tolkningen i praxis läggs mycket vikt vid två avgöranden från 2011, HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88. Vid bedömning av praxis från HFD är det brukligt att skilja mellan dels referatmål och dels notismål.⁵¹ Ett referatmål ges oftast ett högre rättskällevärde än ett notismål.⁵² HFD kan genom benämningen ge en indikation på hur domstolen själv ser på avgörandets rättskällevärde. HFD kan t.ex. markera en ny riktning för rättsläget genom att benämna ett avgörande som referatmål i stället för ett notismål.⁵³ HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88 behandlade båda frågan om andelar i fåmansföretag skulle ses som kvalificerade utifrån bedömningen av samma eller likartad verksamhet efter olika antal och former av transaktioner. Även om förfarandena skiljde sig

⁴⁵ Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24., [uppdaterade] uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011, s. 495, Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 840.

⁴⁶ 35 § Förvaltningsprocesslag (1971:291), e contrario och 22 § Lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, se även Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 840.

⁴⁷ 5 och 6 §§ lagen om förhandsbesked i skattefrågor, se även Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 840.

⁴⁸ Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 840.

⁴⁹ Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 840.

⁵⁰ Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 840.

⁵¹ Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24., [uppdaterade] uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011, s. 495.

⁵² Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 839.

⁵³ Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt 10, 2011, s. 839.

åt i de båda målen finns det ändå flera likheter. Målen avgjordes dessutom samma dag, av den anledningen görs ingen skillnad i rättskällevärde mellan de målen i den fortsatta framställningen.

Uppsatsens olika avsnitt avser och syftar till olika saker. I uppsatsen förekommer en deskriptiv del, en regelorienterad del och en problemorienterad del. Den deskriptiva delen syftar till att ge en överblick och en grundläggande förståelse för fåmansföretagsreglerna. Den regelorienterade delen syftar dels till att redogöra för de lagförändringar som skett gällande begreppet samma eller likartad verksamhet, samt redogöra för vilka motiv som har legat till grund för bestämmelsen. Vidare syftar den regelorienterade delen till att redogöra för gällande rätt avseende begreppet samma eller likartad verksamhet samt hur begreppet har tolkats i praxis.⁵⁴ Den problemorienterade delen syftar till att analysera och diskutera skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag, utifrån gränsdragningen och tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet.

Kapitlen är inte skrivna i kronologisk ordning, vilket gör att viss information i avsnitten kommer att överlappa varandra. Det gäller bl.a. för avsnitten gällande fåmansföretagsreglerna, innebörden av samma eller likartad verksamhet och avsnittet gällande rättspraxis. Anledningen till det är att avsnitten är uppdelade efter olika kategorier, i syfte att göra framställningen tydligare och mer lättförståelig. Den dispositionen medför dock att ändringar och ställningstaganden som har redogjorts för, kan delvis ha beaktat utvecklingen av rättspraxis, men där rättsutvecklingen genom praxis redogörs för i ett eget avsnitt.

Författaren kommer framförallt i kapitel fyra och fem angående gränsdragningen och tolkningen av samma eller likartad verksamhet samt skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskiften i fåmansföretag, att presentera egna åsikter, ställningstaganden och argument. Att framföra egna åsikter, ställningstaganden och argument överensstämmer med en grundläggande juridisk metod, då forskare får argumentera och ifrågasätta gällande rätt i syfte att generera ny forskning.⁵⁵

⁵⁴ Westberg, Peter, *Avhandlings skrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet*, Festskrift till Per Olof Bolding, s. 427-436.

⁵⁵ Jfr Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995, s. 313.

Slutligen ska tilläggas att uppsatsen riktar sig till personer med juridiska förkunskaper i allmänhet och skatterättsliga förkunskaper i synnerhet. Det innebär att grunderna i det svenska skattesystemet inte kommer att förklaras. Däremot kommer grunderna i fåmansföretagsbeskattning, generationsskifte och skatteflyktslagen att behandlas eftersom det är av vikt för förståelsen av syftet med uppsatsen.

1.5 Disposition

Kapitel *två* behandlar de grundläggande reglerna för fåmansföretag i allmänhet och reglerna för beskattning i synnerhet.

Kapitel *tre* behandlar historiken bakom, samt syftet med bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL och begreppet samma eller likartad verksamhet, i syfte att förklara bakgrunden till begreppets tillkomst och vad som har uttalats angående syftet med bestämmelsen i förarbeten, utredningar och artiklar.

Kapitel *fyra* behandlar utvecklingen av begreppet samma eller likartad verksamhet i rättspraxis, i syfte att förklara tolkningen och innebörden av begreppet samt vilken påverkan det haft vid tillämpning och genomförande av generationsskiften i praktiken.

Kapitel *fem* behandlar de vanligaste alternativen vid försäljning och generationsskifte i fåmansföretag, i syfte att klargöra när en bedömning av begreppet samma eller likartad verksamhet blir nödvändig och för förståelsen av bestämmelsen samt för att på ett enkelt sätt visa på skillnaden i bedömning och beskattning av de olika alternativen.

Kapitel *sex* behandlar de grundläggande bestämmelserna i skatteflyktslagen och dess tillämplighet vid generationsskiften i fåmansföretag. Kapitlet syftar till att analysera innebörden av gränsdragningen och tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet, för tillämpningen av skatteflyktslagen vid generationsskifte i fåmansföretag.

Kapitel *sju* innehåller uppsatsens slutsats.

2 Fåmansföretagsreglerna

2.1 Bakgrund till reglerna

I Sverige har det funnits särskilda regler riktade mot fåmansföretag ända sedan 1930-talet.⁵⁶ Det fanns däremot inte någon enhetlig definition av begreppet fåmansföretag, varför skattelagstiftningen innehöll flera spridda bestämmelser och definitioner.⁵⁷ I mitten av 1970-talet infördes den första mer samlade regleringen för fåmansföretag, bl.a. infördes den första enhetliga legaldefinitionen av fåmansföretag.⁵⁸ Regleringen syftade till att motverka de möjligheter som förelåg att uppnå icke avsedda skattelättnader för fåmansföretagsverksamheter. Vidare avsåg regleringen att utforma beskattningsregler som innebar att fåmansföretag och deras delägare, i möjligaste mån, blev skatteneutrala i förhållande till andra företagsformer.⁵⁹ Det innebar att reglerna hade karaktären av stoppregler, dvs. att förhindra vissa transaktioner. Mer specifikt syftade reglerna till att förhindra skatteförmåner genom värdeöverföring från företaget till ägarna.⁶⁰ Det grundades i att fåmansföretag och ägare accepterades som två självständiga, av varandra oberoende personer.⁶¹ Det var den omständigheten, att ett tvåpartsförhållande formellt sett förelåg, som lett till att ägare av fåmansföretag uppnått ej avsedda skatteförmåner.⁶²

Fåmansföretagsreglerna har varit föremål för flertalet ändringar genom åren och i samband med den skattereform som genomfördes 1990-91⁶³ infördes nya regler gällande utdelning och kapitalvinster.⁶⁴ De nya reglerna innebar att utdelningar och kapitalvinster delades upp för beskattning i olika inkomstslag, en del i inkomstslaget kapital och en del i inkomstslaget tjänst.⁶⁵ Reglerna innebar även att delägare i fåmansföretag som var aktiva i betydande omfattning begränsades att ta ut utdelning istället för lön, i syfte att förhindra att högbeskatta-

⁵⁶ Lag (1933:395) om ersättningsskatt, se SOU 2002:52, s. 107-108 för en sammanställning av reglerna.

⁵⁷ Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m., s. 40.

⁵⁸ Prop. 1975/76:79, s. 40 f., SOU 2002:52, s. 107-108.

⁵⁹ Prop. 1975/76:79, s. 34.

⁶⁰ SOU 2002:52, s. 108.

⁶¹ Prop. 1975/76:79, s. 39.

⁶² Prop. 1975/76:79, s. 39.

⁶³ Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, och Prop. 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst och företagsbeskattningen, m.m.

⁶⁴ SOU 2002:52, s. 109.

⁶⁵ Prop. 1989/90:110, s. 467 f.

de arbetsinkomster omvandlades till lågbeskattade utdelningar och kapitalvinster.⁶⁶ Reglerna infördes i 3 § 12 mom. 5 st. i lag (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL), dock utan begreppet kvalificerade andelar.⁶⁷ Efter genomförandet av flera tekniska förändringar av 3:12-reglerna 1995, infördes begreppet kvalificerade andelar i 3 § 12 a mom. SIL.⁶⁸ I slutet av 1990-talet skedde en mer omfattande ändring av reglerna.⁶⁹ De nya reglerna innebar att de flesta av stoppreglerna avskaffades och beskattningen av fåmansföretag blev mer jämställd med den vanliga företagsbeskattningen.⁷⁰ Genom lag 2005:1136 ändrades reglerna i IL och bestämmelsen om kvalificerade andelar fick den utformning den har idag.⁷¹

Reglerna för fåmansföretag finns i huvudsak i 56-57 kap. IL. Reglerna i 56 kap. IL innehåller viktiga definitioner och hänvisningar medan 57 kap. IL fokuserar på utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag.⁷² Den principiella utgångspunkten för fåmansföretagsreglerna är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning ska få samma skattebelastning som löntagare som äger aktier i t.ex. ett börsnoterat bolag vid samma faktiska arbetsinkomster och samma faktiska kapitalinkomster.⁷³ Eftersom det är omöjligt att särskilja vad som utgör en arbetsinkomst och en kapitalinkomst för en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag, görs den skattemässiga uppdelningen på ett schablonmässigt sätt.⁷⁴

2.2 Fåmansföretag

2.2.1 Inledning

Definitionen av fåmansföretag kan delas in i tre olika definitioner: en huvuddefinition, en subsidiär definition och en utvidgad definition. De två allmänna definitionerna, huvuddefinitionen och den subsidiära definitionen, utgår från bolagets ägande, utan påverkan av ägarnas aktivitet i bolaget. Den utvidgade definitionen bestäms i stället utifrån ägarens akti-

⁶⁶ Prop. 1989/90:110, 467 f. Det ska också påpekas att före skattereformen var förutsättningarna det motsatta, dvs. att skatteuttaget på ägarkapital var högre än skatteuttaget på arbetskraft, i form av arbetsgivaravgifter på en väsentligt lägre nivå, SOU 2002:52, s.109.

⁶⁷ Därav benämningen 3:12-reglerna.

⁶⁸ Se Prop. 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital m.m., Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, SN 7-8, 2009, s. 438.

⁶⁹ Prop. 1999/00:15, Slopade stoppregler.

⁷⁰ Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 6., [rev.] uppl., Thomson fakta, Stockholm, 2006, s. 17 f.

⁷¹ Se 57 kap. 4 § 1 st. IL.

⁷² 56 kap. IL Särskilda bestämmelser för fåmansbolag och fåmanshandelsbolag, 57 kap. IL Utdelning och kapitalvinster på andelar i fåmansföretag.

⁷³ SOU 2002:52, s. 351.

⁷⁴ SOU 2002:52, s. 351.

vitet i bolaget. Anledningen till det är att fånga in bolag som per definition inte ses som fåmansföretag men där ägarna, på grund av verksamhetens art, bör beskattas enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna för utdelning och kapitalvinst.⁷⁵

2.2.2 Huvuddefinitionen

Huvuddefinitionen av fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § p. 1 II. Med fåmansföretag avses aktiebolag där mer än 50 procent av rösterna i företaget ägs av fyra eller färre delägare.⁷⁶ Med delägare i fåmansföretag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.⁷⁷ Grunden till definitionen är att identifiera företag där ett fåtal delägare har det väsentliga inflytandet över företaget.⁷⁸

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag ska en person och hans närstående anses som en delägare.⁷⁹ Bedömningen av närstående grundas på definitionen i 2 kap. 22 § II⁸⁰, med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets.⁸¹

Detta innebär i praktiken att alla företag där högst fyra personer äger mer än hälften av rösterna för aktier eller andelar i ett företag, är ett fåmansföretag. Som framgår ovan görs bedömningen utifrån antal delägare och rösträtten för aktierna. Eftersom ägandet, enligt definitionen, ska vara *mer* än 50 procent innebär det att åtta personer, som inte är närstående, och som äger ett företag till lika delar andels- och röstmässigt, inte är ett fåmansföretag då fyra personer enbart äger 50 procent av rösterna.⁸²

⁷⁵ SOU 2002:52, s. 261, Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 55 f.

⁷⁶ 56 kap. 2 § p. 1. II.

⁷⁷ 56 kap. 6 § II.

⁷⁸ SOU 2002:52, s. 257, Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 56.

⁷⁹ 56 kap. 5 § II.

⁸⁰ Med närstående avses make, förälder, mor- och farföräldrar, avkomling och avkomlings make, syskon, syskon make och avkomling, och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

⁸¹ 56 kap. 5 § II.

⁸² Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, 9. uppl., Björn Lundén Information, Näsviken, 2012, s. 24, SOU 2002:52, s. 257 ff.

2.2.3 Den subsidiära definitionen

Den subsidiära definitionen av fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § p. 2 II. Enligt den omfattas aktiebolag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.⁸³

Bakgrunden till reglerna är att fånga in företag som ägs av för många personer för att företaget ska falla in under huvuddefinitionen av fåmansföretag, men där verksamheten är uppdelad på ett sådant sätt att de olika verksamhetsgrenarna i praktiken fungerar som ett självständigt fåmansföretag. I likhet med fåmansföretag, enligt huvuddefinitionen, saknas ett reellt tvåpartsförhållande mellan ägaren och företaget trots att företaget ägs av ett större antal personer.⁸⁴ Detta innebär att en bedömning får grundas på avtalens utformning och innebörd och om den verkliga bestämmanderätten över verksamhetsgrenen finns kvar trots att en del av vinsten ska gå till andra personer eller gemensamma utgifter.⁸⁵ Bestämmelsen har varit föremål för utredning i ett fåtal rättsfall men i praktiken tillämpas den subsidiära definitionen sällan eller aldrig.⁸⁶

2.2.4 Den utvidgade definitionen

I fråga om utdelning och kapitalvinst gäller en utvidgad definition av fåmansföretagsbegreppet. Syftet med den utvidgade definition är att uttagsreglerna inte ska kunna kringgås.⁸⁷ Delägare som under beskattningsåret eller under något av de fem föregående beskattningsåren, själva eller genom någon närstående har varit verksamma i betydande omfattning⁸⁸ i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag, ska ses som en enda delägare, 57 kap. 3 § 2 st. II.

⁸³ 56 kap. 2 § p. 2 II.

⁸⁴ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 58.

⁸⁵ SOU 2002:52, s. 257, 266, Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, 9. uppl., Björn Lundén Information, Näsvisen, 2012, s. 24.

⁸⁶ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 58-59, se RÅ 1978 1:52 och RÅ 1978 ref. 1:97.

⁸⁷ SOU 2002:52, s. 261 f., Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 26.

⁸⁸ Mer om begreppet verksam i betydande omfattning under avsnitt 2.3.2.

Regeln i 57 kap. 3 § 2 st. II kallas ibland för buntningsregeln, pga. att alla aktiva delägare buntas ihop till en enda.⁸⁹ Regeln medför att bolag som delägarna gemensamt driver och arbetar i och som faller utanför definitionen av fåmansföretag i 56 kap. II ändå kan omfattas av de särskilda reglerna som gäller vid beskattning av kapitalvinst och utdelning i ett fåmansföretag.⁹⁰

Detta innebär i realiteten att ett bolag som ägs till lika delar andels- och röstmässigt av åtta personer, ändå kan ses som ett fåmansföretag enligt reglerna i 56-57 kap. II, förutsatt att minst två av dess delägare är verksamma i betydande omfattning.⁹¹

2.3 57 kap. 4 § II

2.3.1 Kvalificerade andelar

Reglerna för kvalificerade andelar finns i 57 kap. 4 § II. 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*, eller

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

Enkelt uttryckt kan bestämmelsen i 57 kap. 4 § II sammanfattas med att en person som äger aktier i två företag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, anses ha kvalificerade aktier i båda dessa företag även om han bara skulle vara verksam i betydande omfattning i det ena företaget.⁹²

⁸⁹ Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, 9. uppl., Björn Lundén Information, Näsvisen, 2012, s. 26.

⁹⁰ RÅ 1993 ref. 99.

⁹¹ Jfr med sista st. under avsnitt 2.2.2.

⁹² Mer om verksam i betydande omfattning under avsnitt 2.3.2, Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

Enbart det faktum att ett företag faller in under definitionen av fåmansföretag leder dock inte till att samtliga andelsägare i fåmansföretaget omfattas och beskattas enligt fåmansföretagsreglerna.⁹³ För att en andel ska ses som kvalificerad krävs det att den enskilde aktieägaren, eller någon närstående, genom arbetsinsatser producerat betydande intäkter till bolaget.⁹⁴ I syfte att identifiera kvalificerade andelar prövas om ägaren varit verksam i betydande omfattning. Prövningen sker individuellt för varje enskild andelsägare i fåmansföretaget.⁹⁵

2.3.2 Verksam i betydande omfattning

Av bestämmelsen i 57 kap. 4 § IL framgår uttryckligen att en andel är kvalificerad om andelsägaren, eller närstående, varit verksam i betydande omfattning i ett företag någon gång under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren.⁹⁶ Innebörden av verksam i betydande omfattning har i förarbetenas allmänna motivering avgränsats till att omfatta den som varit verksam i företaget och haft en *påtaglig* betydelse för vinstgenereringen.⁹⁷ I specialmotiveringen framgår att verksam i betydande omfattning ska tolkas så att arbetsinsatsen har haft *stor* betydelse för vinstgenereringen.⁹⁸

Lagtexten kan anses antyda en kvantitativ bedömning medan förarbetena tyder på en mer kvalitativ bedömning, där arbetsinsatsen visserligen bedöms men där det viktiga är vinstgenereringen. Det betyder att bedömningen inte görs utifrån ett bestämt tidsmått eller nedlagd arbetstid.⁹⁹ Syftet med kravet på verksamhet i betydande omfattning är att identifiera ägare vars fåmansföretag innehåller vinstmedel som härrör från ägarens, eller närståendes, arbetsinsatser.¹⁰⁰ Om en ägare inte anses verksam i betydande omfattning antas inte företaget innehålla latent arbetsinkomster, varför ägarens beskattning enbart sker som kapitalinkomst. Den kvalitativa bedömningen medför viss osäkerhet bl.a. vid kapitalförvaltning, vilket tidigare varit vanligt i vilande bolag under diskretionär förvaltning i samband med generationsskiftet.¹⁰¹

⁹³ Även rekvisiten i 57 kap. 4 § IL måste vara uppfyllda.

⁹⁴ Prop. 1989/90:110 s. 468.

⁹⁵ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 63.

⁹⁶ Hädanefter femårsperioden.

⁹⁷ Prop. 1989/90:110 s. 468.

⁹⁸ Prop. 1989/90:110 s. 703.

⁹⁹ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 66-67.

¹⁰⁰ Prop. 1989/90:11, s. 468, 703.

¹⁰¹ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 66-67.

En bedömning av om en person varit verksam i betydande omfattning får ske utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. I ett nyligen meddelat förhandsbesked har SRN bedömt att aktier i ett fastighetsförvaltningsbolag inte ansetts kvalificerade till följd av att närstående utfört huvuddelen av förvaltningen.¹⁰² Arbetet har inte ansetts vara av den karaktär eller omfattning att det kan anses ha påverkat bolagets vinstgenerering i någon större utsträckning. Värdestegringen på aktierna är i stället i huvudsak hänförlig till den utveckling som skett på fastigheter i det området där fastigheten ligger.¹⁰³

2.3.3 Karenstid

Av bestämmelsen i 57 kap. 4 § IL framgår dessutom att kvalificerade andelar anses som kvalificerade även under en femårsperiod efter att företaget upphört vara ett fåmansföretag. Denna karenstid, som tidigare var tio år,¹⁰⁴ syftar till att hindra kringgående av fåmansföretagsreglerna genom att vidga perioden för bestämmelsens tillämplighet.¹⁰⁵ Utan karenstiden skulle det vara möjligt att ta ut sparade vinstmedel omedelbart efter verksamhetens upphörande eller i vart fall under nästföljande beskattningsår, till enbart kapitalbeskattning.¹⁰⁶

2.4 Beskattning av utdelning och kapitalvinst

Sverige tillämpar en progressiv skatteskala för tjänsteinkomster och en proportionell skatt för kapitalinkomster.¹⁰⁷ För tjänsteinkomster som överstiger 395 600 SEK¹⁰⁸ påförs utöver kommunalskatten en statlig skatt på 20 procent. För tjänsteinkomster som överstiger 560 900 SEK¹⁰⁹ ökar den statliga skatten till 25 procent.¹¹⁰ Skatten på utdelning eller kapitalvinst är 30 procent för noterade bolag¹¹¹ och 25 procent för onoterade bolag.¹¹²

¹⁰² SRN Förhandsbesked dnr 91-11.

¹⁰³ SRN Förhandsbesked dnr 91-11.

¹⁰⁴ SFS 1991:1833 Lag om ändring av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, hädanefter SIL, 3 § 12 mom. 5 st. SIL.

¹⁰⁵ Prop. 1989/90:110 s. 468, SOU 2002:52 del 1, s. 289.

¹⁰⁶ Prop. 1996/97:45, Lättnad i ägarbeskattning i små och medelstora företag, s. 44, Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 64.

¹⁰⁷ Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 2, 12.*, [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2009, s. 45.

¹⁰⁸ 2012 års taxering.

¹⁰⁹ 2012 års taxering.

¹¹⁰ 65 kap. 3 § och 5 § IL.

¹¹¹ 65 kap. 7 § IL.

¹¹² 42 kap. 15a § IL, Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, s. 6, Näringsdepartementet Dnr. N2011/5585/MK.

Beskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag skiljer sig från den normala beskattningen av kapital, som sker till 30 procent.¹¹³ Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar beskattas i inkomstslaget tjänst till den del utdelningen överstiger gränsbeloppet. Utdelning upp till gränsbeloppet beskattas till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.¹¹⁴ Gränsbeloppet utgör alltså den övre gräns för vilken utdelning och kapitalvinst kan beskattas, till den lägre skattesatsen, i inkomstslaget kapital. Med gränsbelopp menas summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter.¹¹⁵

Årets gränsbelopp kan beräknas på två sätt. Gränsbeloppet kan dels beräknas genom en fiktiv avkastning av anskaffningsvärdet och dels genom att lägga till en andel av utbetalda löner. Gränsbeloppet tillfaller den som äger andelarna vid årets ingång.¹¹⁶ Det innebär att för att kunna tillgodoräkna sig samtliga utbetalda löner vid beräkning av gränsbeloppet vid en försäljning eller ett generationsskifte, måste man sälja sina andelar under tiden från den 1 januari fram till den första löneutbetalningen.¹¹⁷

Enligt huvudregeln beräknas årets gränsbelopp som summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och lönebaserat utrymme enligt 57 kap. 16-19 §§ II.¹¹⁸ Enkelt uttryckt innebär huvudregeln att det krävs att ägaren tagit ut lön av en viss storlek för att utbetalda löner ska öka gränsbeloppet. Det innebär även att fåmansföretag inom löneintensiva branscher eller åtminstone företag med tillräckligt höga lönekostnader kan erhålla ett större gränsbelopp än vad schablonregeln ger och på så sätt ta ut större belopp till lägre beskattning.¹¹⁹ Enligt schablonregeln består årets gränsbelopp i stället av ett belopp som motsvarar två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i bolaget.¹²⁰

¹¹³ 65 kap. 7 § II.

¹¹⁴ 57 kap 20 § och 21 § 1 st. II.

¹¹⁵ 57 kap. 10 § II.

¹¹⁶ 57 kap. 11 § 3 st. II.

¹¹⁷ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, s. 6, Näringsdepartementet Dnr. N2011/5585/MK, s. 6.

¹¹⁸ 57 kap. 11 § 1 st. 2 p II.

¹¹⁹ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, s. 6, Näringsdepartementet Dnr. N2011/5585/MK, s. 6., för en utförligare beskrivning av bestämmelserna för gränsbelopp enligt huvudregeln se Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012, s. 295-296.

¹²⁰ 57 kap. 11 § 1 st. 1 p II, Före 1 januari 2012 uppgick schablonbeloppet till två och ett halvt inkomstbasbelopp.

Då skattesatsen för inkomstslaget kapital är 30 procent, innebär det att utdelning och kapitalvinst som ryms inom gränslöppet beskattas till 20 procent.¹²¹ Den överskjutande delen beskattas i inkomstslaget tjänst, vilket innebär en progressiv beskattning som beroende på andelsägarens övriga inkomster kan beskattas upp till 57 procent.¹²² Från och med den 1 januari 2012 finns en takregel för både utdelning och kapitalvinst som innebär att utdelningar och kapitalvinster inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del som överstiger 90¹²³ respektive 100¹²⁴ inkomstbasbelopp. Andelar som inte är kvalificerade faller i stället in under bestämmelsen om beskattning av utdelning och kapitalvinst i 42 kap IL och beskattas i sin helhet till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital.¹²⁵

2.5 Utomståenderegeln

Andelar i ett fåmansföretag kan ses som okvalificerade om någon eller några utomstående i betydande omfattning äger andelar i fåmansföretaget och har rätt till utdelning, den s.k. utomståenderegeln.¹²⁶ Utomståenderegeln är tillämplig om det utomstående ägandet uppgår till minst 30 procent.¹²⁷ Anledningen till det är att risken för att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster blir mindre, eftersom även dessa utomstående delägare får ta del av utdelning och kapitalvinst. I förarbetena uttalades det även att majoritetsägarnas andel av utdelning och kapitalvinst från bolaget blir då mindre än deras nettobehållning av ett motsvarande löneuttag.¹²⁸ I litteraturen har det diskuterats hur exakt 30 procentgränsen är då den inte är lagfäst och enbart är baserad på uttalanden i samband med skattereformen 1991.¹²⁹ Baserat på den höjda statliga och kommunala skatten och de förmånliga utdelningsreglerna bör gränsen ligga över 30 procent för att utdelning ska bedömas som mindre förmånligt än löneuttag.¹³⁰

För att utomståenderegeln ska vara tillämplig krävs det dessutom att utomstående ägare är passiva och inte äger kvalificerade andelar varken i fåmansföretaget eller i ett annat fåmans-

¹²¹ Beskattning till två tredjedelar i inkomstslaget kapital ger ($2/3 * 30 \% = 20 \%$), se 57 kap. 20 § och 21 § IL.

¹²² 65 kap. 3 § och 5 § IL.

¹²³ 57 kap. 20a § IL.

¹²⁴ 57 kap. 21-22 §§ IL.

¹²⁵ 42 kap. 15a § IL.

¹²⁶ 57 kap. 5 § 1 st. IL.

¹²⁷ Prop. 1989/90:110, s. 468.

¹²⁸ Prop. 1989/90:110, s. 468.

¹²⁹ Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, 9. uppl., Björn Lundén Information, Näsviken, 2012, s. 374.

¹³⁰ Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, 9. uppl., Björn Lundén Information, Näsviken, 2012, s. 374.

företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.¹³¹ Vid bedömningen av utomståenderegeln tillämplighet ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.¹³²

Om kriterierna är uppfyllda ska aktierna enbart ses som kvalificerade om det finns särskilda skäl.¹³³ I förarbetena uttalades det att särskilda skäl kan föreligga om aktierna har olika rätt till utdelning, ägarförändringar under femårsperioden¹³⁴ eller avtal om den faktiska fördelningen av resultatet.¹³⁵ Om kriterierna är uppfyllda, och inga särskilda skäl föreligger, innebär det att de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapital i fåmansföretag inte gäller för någon av delägarna. Detta innebär att alla ägarnas andelar beskattas i sin helhet till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital.¹³⁶

2.6 Avslutande kommentar

Bestämmelsen som uppsatsen bygger på återfinns i 57 kap. 4 § II. Gränsdragnings- och tillämpningsproblem med tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet påverkar således om en andel ska ses som kvalificerad eller inte. Vid en sådan bedömning är också karenstiden och om ägaren eller närstående till denne varit verksam i betydande omfattning i bolaget, av betydelse. I kommande delar av uppsatsen fokuseras det främst på begreppet samma eller likartad verksamhet, även om också de andra begreppen som har tagits upp i detta kapitel, har behandlats i den praxis som finns på området.

Anledningen till att tolkningen av samma eller likartad verksamhet är av så stor betydelse är naturligtvis de stora skillnaderna i beskattning av olika inkomstslag som beskrivits ovan med utomståenderegeln och beräkning av gränsbelopp.

¹³¹ 57 kap. 5 § 3 st. II.

¹³² 57 kap. 5 § 1 st. II.

¹³³ 57 kap. 5 § 1 st. II.

¹³⁴ Vid tidpunkten för propositionen en tioårsperiod.

¹³⁵ Prop. 1989/90:110, s. 704.

¹³⁶ 42 kap. 15a § II, 57 kap. 5 § 1 st. II.

3 Samma eller likartad verksamhet

3.1 Inledning

Uppsatsen syftar dels till att identifiera och analysera gränsdragnings- och tillämpningsproblem med HFD:s tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet i 57 kap 4 § 1 st. p. 1 IL, vid generationsskifte i fåmansföretag. Följande kapitel syftar till att redogöra för de viktigaste lagändringarna som skett gällande begreppet samma eller likartad verksamhet. Den delen syftar till att redogöra för vad som har uttalats i förarbeten och utredningar. Kapitel syftar också till att framhålla de syften som har legat till grund för bestämmelsen.

Vid bedömning av om aktier i ett fåmansföretag är kvalificerade har begreppet samma eller likartad verksamhet fått mycket stor betydelse. Innebörden av begreppet har dock inte varit helt klar pga. att formuleringen är allmänt hållen.¹³⁷ Därför har tillämpningsområdet och tolkning av begreppet till stor del grundats på rättspraxis.¹³⁸

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet har ändrats flertalet gånger. I syfte att förstå bakgrunden till bestämmelsen och vilka syften som har legat bakom bestämmelsen, redogörs nedan för de uttalanden som framförts i förarbetena och offentliga utredningar. För att enkelt kunna följa utvecklingen av bestämmelsen och jämföra med tidigare lydelse och uttalanden sker genomgången kronologiskt med början på den äldsta bestämmelsen, för att till slut landa i dagens utformning av 57 kap. 4 § IL. För att ytterligare förtydliga utvecklingen av bestämmelsen citeras tidigare utformning av bestämmelsen.

3.2 Syftet och utformningen av reglerna

3.2.1 3 § 12 mom. 5 st. SIL

Motsvarande regel till 57 kap. 4 § IL fanns från början i 3 § 12 mom. 5 st. SIL. Bestämmelsen var formulerad enligt följande:

”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 skattskyldi-

¹³⁷ SOU 2002:52, s. 280.

¹³⁸ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25, mer om praxis under avsnitt 4.

ge 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.”¹³⁹

Reglerna för fåmansföretag syftade till att förhindra att arbetsinkomster omvandlades till kapitalinkomster.¹⁴⁰ Bestämmelsen syftade även till att förhindra möjligheten att föra över en verksamhet mellan olika företag i syfte att utnyttja den då tioåriga karenstiden. Detta genom att spara vinster i vilande bolag och fortsätta med samma eller likartad verksamheten i ett nytt fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet.¹⁴¹ I förarbetena framhölls behovet av att införa regler som tog hänsyn till ägar- och verksamhetsförhållanden. Det gällde inte bara vid utdelnings- eller försäljningstillfället, utan även den tid som förflutit före utdelnings- eller försäljningstillfället.¹⁴² En karenstid på 10 år ansågs lämplig förutsatt att tiden kunde förlängas om den skattskyldige eller närstående fortsatte med eller återupptog likartad verksamhet i ett annat fåmansföretag.¹⁴³ Till regeln fanns också en kompletterande bestämmelse i 3 § 12 mom. 8 st. SIL som innebar att verksamhet och ägande inom en koncern skulle ses som en enhet.¹⁴⁴

3.2.2 3 § 12 a mom. SIL

I och med den förändring av fåmansföretagsreglerna som skedde 1995 infördes bestämmelsen i 3 § 12 a mom. SIL:

”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, [...]”¹⁴⁵

Förändringen innebar, förutom några tekniska ändringar, att villkoret om att bestämmelsen skulle gälla ”under förutsättningen att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år ef-

¹³⁹ SFS 1990:651 Lag om ändring av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

¹⁴⁰ Prop. 1989/90:110, s. 467-468.

¹⁴¹ Prop. 1989/90:110, s. 468, 703 f.

¹⁴² Prop. 1989/90:110, s. 468.

¹⁴³ Prop. 1989/90:110, s. 468, 703 f.

¹⁴⁴ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, SN 7-8, 2009, s. 438.

¹⁴⁵ SFS 1995:1626 lag om ändring av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

ter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde”¹⁴⁶, togs bort. I förarbetena uttalades det att aktier, efter ändringen, kunde anses kvalificerade beroende på att verksamhet tidigare hade bedrivits i ett annat företag. Det framhölls även att bestämmelsen exempelvis kunde ha betydelse för att undandräja oklarheter i ett inledningsskede när verksamheten påbörjats i ett nytt bolag.¹⁴⁷ Bestämmelsen torde således ha syftat till att den verksamhet som tidigare bedrivits i det överlåtande företaget skulle medföra att aktierna i det nya företaget kunde anses kvalificerade utan att det behövde visas att en aktiv verksamhet kommit igång. Med det synsättet torde utgångspunkten vid bedömning av samma eller likartad verksamhet ha flyttats från att tidigare ha gällt det företag som övertagit verksamheten till att i stället avse det överlåtande bolaget.¹⁴⁸ Det ska också nämnas att regeln om samma eller likartad verksamhet slopades i promemoriaförslaget¹⁴⁹ eftersom den ansågs obehövlig, däremot motiverades det aldrig varför den ansågs obehövlig.¹⁵⁰

3.2.3 Ändrad karenstid

Den tioåriga karenstiden ändrades genom SFS 1996:1611, till en femårsperiod.¹⁵¹ I förarbetena framhölls behovet av en karenstid 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.”¹⁵² En förändring ansågs dock genomförbar då förändringen, enligt förarbetena, inte påverkade möjligheten till skatteplanering.¹⁵³

3.2.4 3:12-utredning

I september 1999 tillsattes en särskild utredning, den s.k. 3:12-utredningen,¹⁵⁴ för att bl.a. se över de särskilda regler som gäller för beskattning av utdelning och kapitalvinster i fåmansföretag.¹⁵⁵ Trots att utredningen mynnade ut i ett betänkande, resulterade inte utredningen, rent lagtekniskt, i några betydande lagändringar.¹⁵⁶ Det som framkom i utredningen uppfattades dock av många som den korrekta tolkningen av begreppet, vilket ledde till att många

¹⁴⁶ Jfr 3 § 12 mom. 5 st. SIL, Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, SN 7-8, 2009, s. 439.

¹⁴⁷ Prop. 1995/96:109 s.88.

¹⁴⁸ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, SN 7-8, 2009, s. 439.

¹⁴⁹ Promemoriaförslaget, Tekniska justeringar i regelsystemet för beskattning av ägare i fåmansföretag.

¹⁵⁰ Prop. 1995/96:109, s. 88.

¹⁵¹ SFS 1996:1611 Lag om ändring av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

¹⁵² Prop. 1996/97:45, s. 44.

¹⁵³ Prop. 1996/97:45 s. 44.

¹⁵⁴ SOU 2002:52.

¹⁵⁵ SOU 2002:52, s. 1.

¹⁵⁶ Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 6., [rev.] uppl., Thomson fakta, Stockholm, 2006, s. 19.

rättade sig därefter.¹⁵⁷ Det som framkom angående begreppet samma eller likartad verksamhet var att bestämmelsen i 57 kap 4 § 1 st. p. 1 IL avser att förhindra möjligheten att flytta verksamhet mellan olika företag och samtidigt spara upparbetade arbetsinkomster i det vilande företaget.¹⁵⁸ I den fortsatta utredningen framkom det dock att det efter 1995 års ändring av karensregeln, innebar ordalydelsen att det skulle vara möjligt att avkvalificera aktier i ett företag som överlätit sin verksamhet till ett annat företag. I utredning framförs att om en person upphör med sin verksamhet i ett fåmansföretag och fortsätter med den i ett annat fåmansföretag är det första företaget numera botat från 3:12-smittan efter att femårsperioden löpt ut.¹⁵⁹

3.2.5 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL

Som nämnts ovan¹⁶⁰ återfinns regeln numera i 57 kap 4 § 1st. p. 1 IL, vilket den gjort sedan lagen om statlig inkomstskatt ändrades till inkomstskattelag genom SFS 1999:1229 och 3 § 12 a mom. flyttades till just 57 kap IL. Lagrummet ändrades marginellt genom SFS 2005:1136 och det är den lydelsen som gäller idag.¹⁶¹ Bestämmelsen i 57 kap. 4 § IL kan sammanfattas med att en person som äger aktier i två företag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, anses ha kvalificerade aktier i båda dessa företag även om han bara skulle vara verksam i betydande omfattning i det ena företaget. Det leder till att den femåriga karenstiden inte börjar löpa.¹⁶²

Både i förarbetena till inkomstskattelagens lydelse 1999¹⁶³ och till de ändringar som genomfördes för fåmansföretag den 1 januari 2012¹⁶⁴ framhölls tidigare syfte. Det syfte som framhölls var således att förhindra möjligheten att flytta verksamhet mellan olika företag och spara arbetsinkomster i ett vilande bolag.¹⁶⁵ Trots att bestämmelsen har ändrats ligger fortfarande samma syfte som framförts i tidigare förarbeten, till grund för bestämmelsen.

¹⁵⁷ Se bl.a. Skatteverkets uppfattning i mål nr 1452-09 och 1454-09, Tivéus, Ulf, Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet, SN, s. 237.

¹⁵⁸ SOU 2002:52, s. 279.

¹⁵⁹ SOU 2002:52, s. 291.

¹⁶⁰ Avsnitt 2.3.1 kvalificerade andelar.

¹⁶¹ Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag, s. 85 f., jfr med bestämmelsen under avsnitt 2.3.1.

¹⁶² 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL, Jfr praxis under avsnitt 4.

¹⁶³ Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelag, Promemoria Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012, Finansdepartementet, den 13 april 2011.

¹⁶⁴ Angående andra ändringar av fåmansföretagsreglerna, inte specifikt för begreppet samma eller likartad verksamhet.

¹⁶⁵ Prop. 1989/90:110, s. 703 f., Prop. 1999/00:2, s.488, Promemoria Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012, s.74.

3.3 Avslutande kommentar

Utformningen av bestämmelsen i 57 kap. 4 § IL överensstämmer i stora delar med tidigare bestämmelser. Gentemot tidigare lydelse finns det dock två tydliga skillnader jämfört med dagens utformning. Den tydligaste skillnaden är att karenstiden har ändrats från tio år till fem år. I samband med ändringen uttalades det dock att en ändring var möjlig utan att det skulle påverka möjligheten till skatteplanering.¹⁶⁶ Den andra, och för generationsskiften viktigare skillnaden, är att fokus torde ha flyttats från att tidigare ha gällt det företag som övertagit verksamheten till att i stället avse det överlåtande bolaget.¹⁶⁷ Det inträffade i samband med att bestämmelsen flyttades från 3 § 12 mom. 5 st. SIL till 3 § 12 a mom. SIL där man valde att utelämna att regeln skulle gälla ”under förutsättningen att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.”¹⁶⁸

Ursprungligen syftade reglerna till att förhindra att arbetsinkomster omvandlades till kapitalinkomster.¹⁶⁹ Bestämmelsen syftade även till att förhindra möjligheten att föra över en verksamhet mellan olika företag i syfte att utnyttja karenstiden genom att spara vinster i vilande bolag och fortsätta med samma eller likartad verksamheten i ett nytt fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet.¹⁷⁰ När bestämmelsen flyttades till 3 § 12 a mom. uttalades det att bestämmelsen exempelvis kunde ha betydelse för att undandröja oklarheter i ett inledningsskede när verksamheten påbörjats i ett nytt bolag.¹⁷¹ Syftet som har framhållits vid de senaste ändringarna är att förhindra möjligheten att flytta verksamhet mellan olika företag och spara arbetsinkomster i ett vilande bolag.¹⁷²

Trots att bestämmelsen har ändrats ligger fortfarande samma syfte som framförts i tidigare förarbeten, till grund för bestämmelsen. Det finns visserligen skillnader i vad som har framförts i olika förarbeten, men enligt min mening grundas det snarare på en precisering och utveckling av syftet snarare än en ändring av syftet.

¹⁶⁶ Se avsnitt 3.2.3.

¹⁶⁷ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, SN 7-8, 2009, s. 439.

¹⁶⁸ Jfr 3 § 12 mom. 5 st. SIL, Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, SN 7-8, 2009, s. 439.

¹⁶⁹ Prop. 1989/90:110, s. 467-468.

¹⁷⁰ Prop. 1989/90:110, s. 468, 703 f.

¹⁷¹ Prop. 1995/96:109 s.88.

¹⁷² Prop. 1989/90:110, s. 703 f., Prop. 1999/00:2, s.488, Promemoria Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012, s.74.

Det uttalandet som har haft störst effekt för bestämmelsen med samma eller likartad verksamhet, är troligtvis det som framkom i 3:12-utredningen. Det som framkom angående begreppet samma eller likartad verksamhet var att bestämmelsen i 57 kap 4 § 1 st. p. 1 IL syftar till att förhindra möjligheten att flytta verksamhet mellan olika företag och samtidigt spara upparbetade arbetsinkomster i det vilande företaget.¹⁷³ Det viktigaste som framkom var dock att det efter 1995 års ändring av karenstiden, innebar ordalydelsen att det skulle vara möjligt att avkvalificera aktier i ett företag som överlåtit sin verksamhet till ett annat företag. I utredningen framförs att om en person upphör med sin verksamhet i ett fåmansföretag och fortsätter med den i ett annat fåmansföretag är det första företaget numera bortat från 3:12-smittan efter att femårsperioden löpt ut.¹⁷⁴ Anledningen till att det var så viktigt var att många skattskyldiga uppfattade det som den korrekta tolkningen och rättade sig därefter.¹⁷⁵

¹⁷³ SOU 2002:52, s. 279.

¹⁷⁴ SOU 2002:52, s. 291.

¹⁷⁵ Se bl.a. Skatteverkets uppfattning i mål nr 1452-09 och 1454-09, Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, SN, 2010, s. 237.

4 Rättspraxis samma eller likartad verksamhet

4.1 Inledning

Lagtexten i 57 kap. 4 § IL är väldigt allmänt hållen och det finns inte någon definition av begreppet samma eller likartad verksamhet varken i lagtext eller i förarbeten.¹⁷⁶ Av den anledningen utgör rättspraxis en viktig del för att utreda innebörden av och tillämpningsproblemen med begreppet. Det som har framförts är att bestämmelsen syftar till att förhindra att arbetsinkomster förvandlas till kapitalinkomster,¹⁷⁷ samt att den kan exempelvis ha betydelse för att undandöra oklarheter i ett inledningsskede när verksamheten påbörjas i ett nytt bolag.¹⁷⁸ Den praxis som finns på området har bidragit till en gränsdragning av begreppet och tillämpningsproblem med detta, så väl som att identifiera vilka typer av situationer/generationsskiften¹⁷⁹ som leder till en bedömning av begreppet samma eller likartad verksamhet samt till karenstidens betydelse vid dessa förfaranden. I framställningen nedan framhålls de viktigaste avgörandena angående begreppet samma eller likartad verksamhet.

4.2 RÅ 1997 ref. 48 (I och II)

4.2.1 Bakgrund

Sakfrågan i målen var om undantag från uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelse från ett fåmansföretag till ett nybildat bolag. Vid tidpunkten för målet fanns möjlighet att undantas från uttagsbeskattning om särskilda skäl förelåg. Ett krav för att åtnjuta den rättigheten var att överlåtelsen inte fick medföra en någon otillbörlig skatteförmån. Av den anledningen gjordes en bedömning av om andelarna var kvalificerade och om förfarandet ansågs kringgå 3:12-reglerna. I den bedömningen utredde domstolen även om det nybildade bolaget kunde anses bedriva samma eller likartad verksamhet som det överlåtande företaget.

I målen hade en aktiepost respektive en fastighet överlåtits till ett nytt bolag, vilka skulle förvaltas av det övertagande bolaget. I båda målen var även ägaren aktiv i det överlåtande bolaget men inte i det övertagande bolaget. HFD hänvisade till förarbetena där det framhölls att ”regeln kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas

¹⁷⁶ SOU 2002:52, s. 280.

¹⁷⁷ Prop. 1989/90:110, s. 467-468.

¹⁷⁸ Prop. 1995/96:109 s.88.

¹⁷⁹ SOU 2002:52, s. 280, Syftar till de situationer som framkommit i praxis och som har inverkan på generationsskiften, även om inte samtliga situationer i sig har varit frågan om just generationsskiften.

i ett nytt bolag”¹⁸⁰. HFD uttalade att det nya bolagets verksamhet skulle avse innehav och förvaltning av tillgångar vars innehav varit betingat och använts av det överlåtande bolagets verksamhet. Då den anknytningen även bestod efter överlåtelsen ansåg HFD att det överlåtande bolaget bedrev samma eller likartad verksamhet som det övertagande bolaget. Det kan tilläggas att frågan om karensregeln inte diskuterades av domstolen.

4.2.2 Kommentar

RÅ 1997 ref. 48 (I och II) ledde till att samma eller likartad verksamhet bedrevs då tillgångar förts över från ett fåmansföretag till ett annat bolag, och det efter överlåtelsen fanns en anknytning mellan tillgången och det överlåtande företaget. Ägarens aktivitet i det överlåtande bolaget smittade således andelarna i det övertagande bolaget, s.k. framåtsmitta.¹⁸¹

4.3 RÅ 1999 ref. 28

4.3.1 Bakgrund

Sakfrågan i målet var om utomståenderegeln tillämplighet vid utdelning. Förutsättningarna i målet var att sex personer ägde två företag, varvid hälften av ägarna var aktiva i det första företaget och den andra hälften av ägarna aktiva i det andra företaget. En av ägarna var dock aktiv i båda företagen. Frågan i målet var därför om utomståenderegeln var tillämplig då det passiva ägandet översteg 30 procent i vart och ett av företagen. Frågan om bolagen bedrev samma eller likartad verksamhet var av vikt för den vidare bedömningen av beskattning av utdelningen.

HFD hänvisade även i detta mål till förarbetena där det framhölls att ”regeln kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag”¹⁸². Baserat på förarbetena och motiven i övrigt framhöll HFD att bestämmelsen:

”[...] i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen”¹⁸³

¹⁸⁰ Prop. 1995/96:109 s 88.

¹⁸¹ Jfr Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSKT 2011:1, s.57.

¹⁸² Prop. 1995/96:109 s 88.

¹⁸³ RÅ 1999 ref. 28.

Då varken tillgångar eller annan del av verksamheten hade överförts och inget övrigt likartat samband förelåg mellan företagen ansågs de inte bedriva samma eller likartad verksamhet. Inte heller i RÅ 1999 ref. 28 diskuterades frågan om karenstiden.

4.3.2 Kommentar

RÅ 1999 ref. 28 ledde till ett mer generellt uttalande om begreppet, där bestämmelsen i huvudsak syftar till situationer där hela eller delar av verksamheten förts över till ett nytt bolag, och verksamheten i det övertagande bolaget ligger inom ramen för det överlåtande företags verksamhet eller där likartat samband föreligger. Till skillnad från RÅ 1997 ref. 48 fokuserade HFD i RÅ 1999 ref. 28 inte på tillgångarnas fortsatta anknytning till det överlåtande bolagets verksamhet. Det generella uttalandet av domstolen ledde dock till viss osäkerhet gällande bestämmelsens tillämpningsområde, beroende på tolkningen av ”i huvudsak” och ”likartat samband”.¹⁸⁴

Uttalandet av HFD var allmänt hållet men fokuserade enbart på om det övertagande bolaget bedrev samma eller likartad verksamhet som det överlåtande bolaget. Efter RÅ 1999 ref. 28 förelåg fortfarande osäkerhet om det överlåtande bolaget kunde smittas av att verksamheten fortsatte i det övertagande bolaget.

Baserat på ovan nämnda mål och 3:12-utredningens uttalande om bestämmelsen ansågs det möjligt att avkvalificera aktier i ett vilande bolag som överlåtits sin verksamhet till ett nytt företag och i det bolaget fortsatt med verksamhet. En avkvalificering av 3:12-smittan var möjlig då uppfattningen var att karenstiden startade i och med att ägaren inte längre var aktiv i det vilande bolaget.¹⁸⁵ Den uppfattningen stärktes även av RÅ 2005 ref. 3 där HFD ansåg att verksamhet som överlåtits till ett dotterbolag inte medfört ett sådant likartat samband mellan ett moderbolag och det överlåtande fåmansföretaget som enligt gällande praxis kunde innebära att bolagen ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet.¹⁸⁶

¹⁸⁴ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

¹⁸⁵ SOU 2002:52, s. 291.

¹⁸⁶ RÅ 2005 ref. 3.

4.4 RÅ 2010 ref. 11 (I-V)

4.4.1 Bakgrund

Den 26 januari 2010 avgjorde HFD fem mål från SRN som gemensamt fått beteckningen RÅ 2010 ref. 11.¹⁸⁷ Omständigheterna i de olika målen varierade något, men gemensamt för de ansökningar som inkommit till SRN var att ägare till fåmansföretag på olika sätt planerade att föra över kapital eller verksamhet som bedrivits, direkt eller indirekt, till ett annat bolag. Det gjordes för att på så sätt skapa ett vilande kapitalförvaltningsföretag av det ursprungliga bolaget. Ägaren upphörde att vara aktiv i det ursprungliga bolaget samtidigt som verksamheten fortsatte i ett nystartat verksamhetsföretag, där ägaren eller närstående till denne planerade att vara aktiva.

Sakfrågan i de olika målen var om förvaltningen av det kapital som tidigare hade upparbetats i det ursprungliga bolaget kunde anses som samma eller likartad verksamhet som den rörelse som skulle bedrivas i verksamhetsföretaget. Genom de planerade förfarandena skulle ägaren inte längre vara aktiv i det ursprungliga bolaget, vilket skulle leda till att andelarna i det bolaget inte var kvalificerade efter en femårsperiod enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. första ledet II. Andelarna skulle däremot kunna vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. andra ledet II genom att ägarens eller närståendes aktivitet i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Rent lagtekniskt avsåg således sakfrågan om bedömningen av den verksamhet som ska vara samma eller likartad skulle avse den verksamhet som bedrivits i det överlåtande eller det förvärvande företaget.¹⁸⁸

På frågan om den verksamhet som ska vara samma eller likartad skulle avse den verksamhet som bedrivits i det överlåtande eller det förvärvande företaget, hänvisas redan här till den skiljaktiges mening som framkom i SRN gällande mål nummer 1452-09. Där framhölls i likhet med tolkningen i 3:12-utredningen att:

”Av det anförda följer enligt vår mening att andra ledet i 57 kap. 4 § första stycket 1 II endast tar sikte på andelar i det företag dit verksamheten har överlåtits eller där verksamheten har påbörjats. Andelar i detta företag kan således ”smittas” av verksamhet som tidigare har bedrivits i ett annat företag men ”smittan” går inte i motsatt riktning i

¹⁸⁷ Mål nummer 1452-09, 1454-09, 1455-09, 1626-09 och 1646-09.

¹⁸⁸ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, SN, 2010, s. 238.

de fall den förutvarande verksamheten i det tidigare bolaget överlätits och därmed upphört i detta bolag (jfr SOU 2002:52 s. 290 f.).”¹⁸⁹

Vid bedömning av om andelarna i målen skulle anses kvalificerade hänvisade SRN, i sin motivering, i samtliga fem fall till RÅ 1999 ref. 28 och yttrade att:

”[...] jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där verksamhet 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.”¹⁹⁰

På frågan om vilka aktier som ska ligga till grund för bedömningen av samma eller likartad verksamhet hänvisade SRN både till förarbetena och RÅ 1997 ref. 48 och yttrade att:

”Beroende på vilka aktier som ska bedömas kan jämförelsen utgå från verksamheten i det överlåtande företaget eller i det förvärvande företaget. Lagtexten innehåller inte någon begränsning i detta avseende. Att en jämförelse kan avse båda fallen är vidare i linje med lagstiftningens syfte som innebär att det inte ska vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.; jfr RÅ 1997 ref.48 I och II).”¹⁹¹

I samtliga fem fall motiverar SRN även att samma eller likartad verksamhet bedrivs eftersom att huvudverksamheten som tidigare bedrevs i det ursprungliga bolaget har, i och med överföringarna, delats upp på ytterligare ett eller flera bolag.¹⁹² HFD fastställde samtliga förhandsbesked från SRN i sin helhet, utom fråga 4 i RÅ 2010 ref. 11 (mål nummer 1646-09).¹⁹³

¹⁸⁹ RÅ 2010 ref. 11.

¹⁹⁰ RÅ 2010 ref. 11.

¹⁹¹ RÅ 2010 ref. 11.

¹⁹² RÅ 2010 ref. 11.

¹⁹³ I RÅ 2010 ref. 11 (mål nummer 1646-09) fastställdes SRN:s bedömning av fråga 1-3. Fråga 4 behandlade skattflyktslagens tillämplighet vid förfarandet. Enligt HFD:s bedömning saknades tillräckligt underlag att för besvara frågan. Av den anledningen ansåg HFD att något förhandsbesked inte borde ha lämnats i denna del, därför undanröjde HFD förhandsbeskedet i den delen.

4.4.2 Mål nummer 1454-09 och 1646-09

Mål nummer 1454-09 och 1646-09 behandlade överföring av rörelsen till ett nytt bolag där ägaren¹⁹⁴ eller närstående¹⁹⁵ till denne var aktiva. I de ursprungliga bolagen fanns den fastighet kvar i vilken rörelsen hade bedrivits. Fastigheterna skulle även fortsättningsvis, baserat på hyresförhållanden, användas i rörelsen men varken ägarna eller närstående skulle inte vara aktiva i det ursprungliga bolaget.

4.4.3 Kommentar

Som nämnts tidigare var, vid tiden för avgörandena, den allmänna uppfattningen att det var möjligt att flytta verksamheten till ett nytt rörelsebolag och samtidigt spara vinstmedel i ett vilande kapitalförvaltningsbolag. Andelarna ansåg man inte smittas av 3:12-reglerna utan vinstmedlen kunde tas ut till kapitalbeskattning efter att kapitalförvaltningsbolaget legat vilande under en femårsperiod.

Baserat på det som framgår i bakgrunden till RÅ 2010 ref. 11¹⁹⁶ gick HFD:s avgörande i mål nummer 1454-09 och 1646-09 emot den uppfattningen, där ägarens eller närståendes aktivitet i de övertagande bolagen kom att ”smitta bakåt” på ägarnas aktier i de överlåtande bolagen. Mål nummer 1454-09 och 1646-09 behandlade samma eller likartad verksamhet som en följd av ”faktisk” uppdelning av den totala tillgångsmassan på ytterligare ett bolag.¹⁹⁷

4.4.4 Mål nummer 1452-09

Mål nummer 1452-09 behandlade en enskild person som ägde och bedrev en konsultverksamhet. Verksamheten lades ner för att sedan återupptas igen några år senare. Verksamheten bedrevs som enskild näringsverksamhet men ägaren planerade att överföra verksamheten till ett av denne helägt aktiebolag, som inte tidigare bedrivit någon verksamhet av betydelse.

¹⁹⁴ Förutsättningarna i mål nr 1454-09.

¹⁹⁵ Förutsättningarna i mål nr 1626-09.

¹⁹⁶ Se avsnitt 4.4.1.

¹⁹⁷ Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSKT 2011:1, s. 57-58.

4.4.5 Kommentar

Trots att inte några tillgångar i form av byggnader, inventarier eller liknande överförts mellan bolagen ansåg SRN att den ursprungliga konsultverksamheten delats upp på två bolag, då konsultverksamheten ansågs knuten till ägarens person genom hans kunskaper och affärskontakter. Att verksamheten inte flyttades direkt från ett bolag till ett annat eller att den varit nedlagd under en period motiverade inte en annan bedömning enligt SRN. Av den anledningen ansågs bolagen bedriva samma eller likartad verksamhet.

4.4.6 Mål nummer 1455-09 och 1626-09

Mål nummer 1455-09 och 1626-09 behandlade utdelning och liknande överföringar av vinstmedel eller kapital. I mål nummer 1455-09 skulle det nybildade bolagets verksamhet avse utlåning av kapital från ursprungsbolaget, och i mål nummer 1626-09 skulle moderbolaget i en koncern förvalta kapital som bolaget erhållit genom utdelning från det ursprungliga bolaget, dotterbolaget.

4.4.7 Kommentar

SRN motiverade att bolagen skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet genom att kapitalöverföringarna resulterat i att verksamheten i de ursprungliga bolagen delats upp på ytterligare bolag. HFD:s avgörande resulterade inte bara i att överföring av en verksamhetsdel eller andra fysiska tillgångar medförde en uppdelning av verksamheten, utan redan överföring av vinstmedel eller kapital medförde att överlåtande och mottagande bolag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

4.4.8 Avslutande kommentar

HFD:s avgörande i RÅ 2010 ref. 11 kom att ändra gränsdragningen och tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet. HFD:s avgörande i mål nummer 1454-09 och 1646-09 gick emot den dåvarande uppfattningen, genom att ägarens eller närståendes aktivitet i de övertagande bolagen kom att ”smitta bakåt” på ägarnas aktier i de överlåtande bolagen. Mål nummer 1454-09 och 1646-09 behandlade samma eller likartad verksamhet som en följd av ”faktisk” uppdelning av den totala tillgångsmassan i ytterligare ett bolag.¹⁹⁸ I mål nummer 1452-09 ansåg HFD att en konsultverksamhet delats upp på flera bolag trots att

¹⁹⁸ Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSKT 2011:1, s. 57-58.

överföringen enbart bestod av ägarens kunskaper och affärskontakter. I mål nummer 1455-09 och 1626-09 utvidgade man innebörden av verksamhetsöverföring till att även innefatta överföring av vinstmedel och kapital, vilket medförde att överlåtande och mottagande bolag ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet.

I samtliga fem fall som ingick i RÅ 2010 ref. 11 motiverades det att samma eller likartad verksamhet bedrevs eftersom huvudverksamheten som tidigare bedrevs i det ursprungliga bolaget har, i och med överföringarna, delats upp på ytterligare ett eller flera bolag.

4.5 HFD 2011 ref. 75

4.5.1 Bakgrund

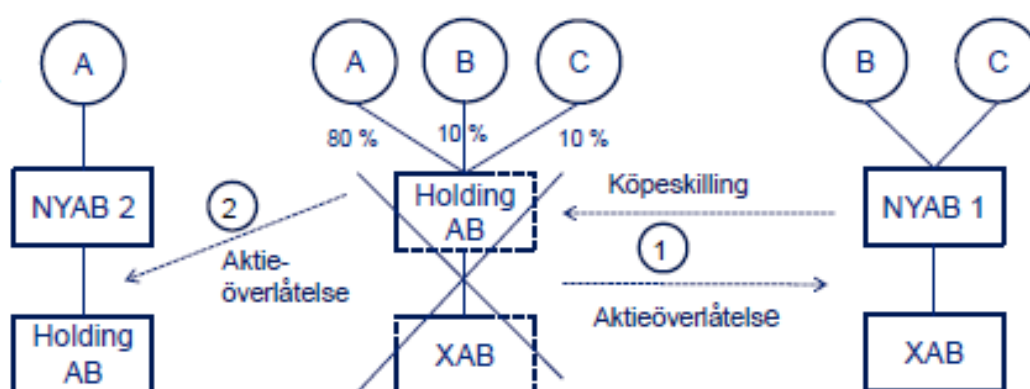
Den 25 oktober 2011 fastställde HFD två avgöranden som tidigare avgjorts i SRN.¹⁹⁹ HFD 2011 ref. 75 behandlade beskattningskonsekvenser vid ett planerat generationsskifte. En av frågorna avsåg om aktierna var att anse som kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § 1 st. IL. De sökande ägde tillsammans bolaget X AB, där fadern (A) ägde 80 procent av aktierna och sönerna (B och C) ägde 10 procent vardera. Samtliga sökanden var aktiva i X AB. Sökandena planerade generationsskiftet på följande sätt (förfarandet illustreras av figur 1):

1. A, B och C avsåg att överlåta sina aktier i X AB till ett nytt aktiebolag, Holding AB. Holding AB skulle ägas av A, B och C i samma proportioner som X AB, men ingen av dessa skulle vara aktiv i Holding AB.
2. X AB ger utdelning av vinstmedel till Holding AB, alternativt sker en aktieöverlåtelse från Holding AB till ett av B och C nystartat helägt bolag, NYAB 1. Aktieöverlåtelsen sker till ett pris som leder till att en vinst uppkommer på aktierna som motsvarar utdelningens belopp.
3. Om inte det alternativa förfarandet i punkt 2 sker, överlåter Holding AB aktierna i X AB till underpris till NYAB 1.
4. A, B och C säljer sedan sina aktier i Holding AB till det av A nystartade och helägda bolaget NYAB 2, till underpris.
5. I det sista ledet genomförs något av följande:
 - Holding AB fusioneras ihop med NYAB 2,
 - Holding AB likvideras och dess tillgångar övertas av NYAB 2,

¹⁹⁹ HFD 2011 ref. 75 (förhandsbesked dnr 33-10) och HFD 2011 not. 88 (förhandsbesked dnr 21-10).

- Aktierna i Holding AB säljs till utomstående till marknadspris, eller
 - Holding AB genomför en utdelning av sina tillgångar till NYAB 2.
6. Sökanden yrkar på att karenstiden ska börja löpa direkt efter förfarandet och att aktierna inte längre är kvalificerade efter en femårsperiod. Det grundar sökanden på att varken A, B eller C varit aktiv i vare sig NYAB 2 eller i Holding AB. Kapitalet i Holding AB härrör visserligen från A, B och C:s aktivitet i X AB och kan vara smittat pga. den verksamheten. Sökanden anser dock att smittan upphör när kapitalet förs över från Holding AB till NYAB 2.

Figur 1. HFD 2011 ref. 75.²⁰⁰



SRN framhöll att varken A, B eller C enligt förutsättningarna varit aktiva i NYAB 2 eller Holding AB. Av den anledningen kunde inte aktierna i NYAB 2 anses vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 första ledet IL. Därefter prövade SRN om A, B eller C varit aktiva i ett annat fåmansföretag som kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet, enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 andra ledet IL.

SRN hänvisade i sitt resonemang till tidigare uttalanden i RÅ 1999 ref. 28 och RÅ 2010 ref. 11. SRN menade på att oavsett vilket alternativ som genomfördes under punkt 2 och 3 ovan, skulle Holding AB tillgodogöra sig kapital som genererats i den verksamhet som bedrivs i X AB och som var hänförligt till A, B och C:s arbetsinsatser i bolaget. Holding AB skulle således bedriva förvaltning av detta kapital. SRN ansåg inte att det fanns någon anledning att göra skillnad på de fall då kapitalet direkt övertogs av NYAB 2 genom utdelning, fusion och likvidation eller indirekt som kapitalvinst genom försäljning av Holding AB till utomstående. SRN jämförde förfarandet med RÅ 2010 ref. 11 (mål nummer 1626-

²⁰⁰ Asklöf, Stefan, Glückman, Daniel,
<http://news.deloitte.se/Skattedagarna%202011/Beskattnings%20av%20vinsthemtagning%20fr%C3%A5n%20%C3%A4garledda%20f%C3%B6retag.pdf>, hämtad den 4 mars.

09) och ansåg att NYAB 2 bedrev samma eller likartad verksamhet som X AB. Aktierna i NYAB 2 utgjorde därmed kvalificerade andelar oavsett vilken åtgärd som företogs i punkt 5 ovan.

4.5.2 Kommentar

Till skillnad från kapitaldomarna i RÅ 2010 ref.11 (mål nummer 1455-09 och 1626-09) hade varken någon egentlig överföring av verksamhetsbolagets verksamhet eller likviditet skett.²⁰¹ Oavsett vilket alternativ som valdes, under p. 5 ovan, skulle Holding AB på ett eller annat sätt tillgodogöra sig kapital som genererats i den verksamhet som bedrevs i X AB, och som kunde hänföras till sökandens arbetsinsatser i det bolaget.²⁰² HFD 2011 ref. 75 gick ytterligare ett steg längre än vad HFD tidigare gjort vid en bedömning i liknande sammanhang. Det beror på att HFD konstaterade att även själva köpeskillingen kan smitta om den hamnar i ett bolag som ägs av den ursprungliga ägaren eller närstående till denne.²⁰³

4.6 HFD 2011 not. 88

4.6.1 Bakgrund

HFD 2011 not. 88 behandlade en omfattande omstrukturering och frågan om beskattning av utdelning och om utomståenderegelns tillämplighet. En av frågorna avsåg om utdelning från A AB och B AB skulle beskattas enligt reglerna i 57 kap. II. Förutsättningarna var följande (förutsättningarna illustreras av figur 2):

1. Personerna A och C ägde och var aktiva i X AB. A och C ägde tidigare X AB tillsammans med A:s bror B genom Y AB. Under 2007 överlät de Y AB till det utländska bolaget Z AB, vilket de själva ägde indirekt via två andra utländska bolag Å och Ä.
2. Under 2008 investerade bolaget D AB i verksamheten och i samband med det bildades gemensamt bolaget C AB, där D AB ägde 31 procent av aktierna. Under 2009 avyttrade bolagen Å och Ä alla aktier, utom en i Z AB, till C AB. Den enda

²⁰¹ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

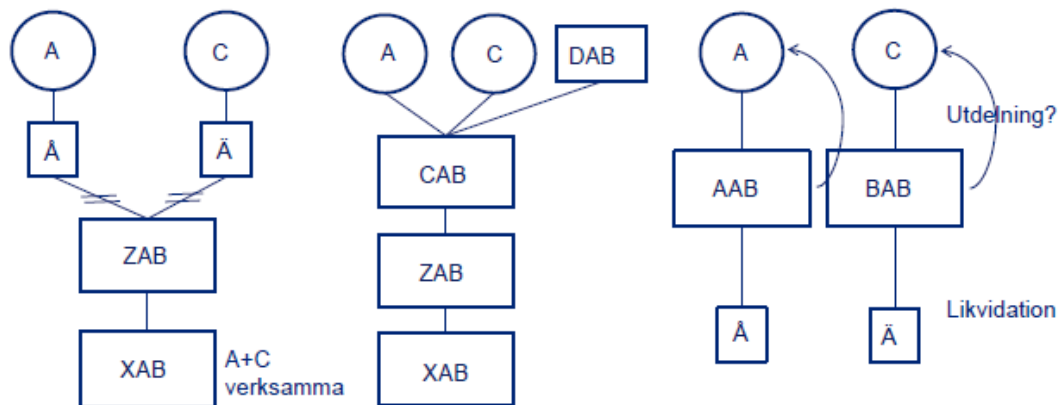
²⁰² HFD 2011 ref. 75, se även Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

²⁰³ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

verksamhet som bedrevs i bolagen Å och Ä var att förvalta kapitalet från försäljningen.

3. Koncernen omstrukturerades sedan så att C kom att äga Y AB och X AB direkt. Sedan avyttrades Å och Ä till de av A och C nybildade bolagen A AB och B AB. I det sista ledet likviderades Å och Ä och de nya bolagen A AB och B AB tillfördes utdelningsbart kapital från Å och Ä.

Figur 2. HFD 2011 not. 88.²⁰⁴



Målet behandlade frågan om sökandena var, eller hade varit, aktiva i ett annat fåmansföretag som kunde anses bedriva samma eller likartad verksamhet som A AB eller B AB. SRN gjorde samma bedömning som i HFD 2011 ref. 75.²⁰⁵ SRN ansåg att A AB och B AB bedrev samma eller likartad verksamhet som X AB.

4.6.2 Kommentar

Inte heller i HFD 2011 not. 88 skedde en uppdelning mellan verksamheten och likviditeten i bolaget.²⁰⁶ Målet behandlade således inte frågan om vanlig framåtsmitta eller bakåtsmitta.²⁰⁷ SRN ansåg istället att ägarna tillgodogjort sig kapitalet som genererats i verksamheten

²⁰⁴ Asklöf, Stefan, Glückman, Daniel,

<http://news.deloitte.se/Skattedagarna%202011/Beskattning%20av%20vinsthemtagning%20fr%C3%A5n%20%C3%A4garledda%20f%C3%B6retag.pdf>, hämtad den 4 mars.

²⁰⁵ Se avsnitt 4.5.

²⁰⁶ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

²⁰⁷ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

vilket kunde hänföras till A och C:s arbetsinsatser. Det var således köpeskillingen från försäljningen av verksamheten i X AB som smittades.²⁰⁸

Både i HFD 2011 ref 75 och HFD 2011 not. 88 har begreppet samma eller likartad verksamhet fått en än mer långtgående betydelse.²⁰⁹ Det beror på att redan köpeskillingen vid försäljning av ett verksamhetsbolag som sedan förvaltas i ett annat bolag kan medföra att andelarna i det andra bolaget blir kvalificerade.²¹⁰ Det som har framförts som det avgörande i målen är om köpeskillingen har ansetts genererats av ägarens eller närståendes arbetsinsatser.

4.7 Ägarsamband

4.7.1 Bakgrund

I ett förhandsbesked har SRN ansett att det krävs ett ägarsamband enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL för att bolag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet.²¹¹ Förhandsbeskedet behandlade en ägare till ett moderbolag och ett dotterbolag, där ägaren var aktiv i dotterbolaget. Dotterbolaget såldes externt men ägaren fortsatte att vara aktiv i bolaget. Moderbolaget har efter försäljningen enbart bedrivit kapitalförvaltning av erhållet kapital. Sökanden frågade om hans aktier i moderbolaget var kvalificerade pga. att det bolaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet som, det externt avyttrade, dotterbolaget trots att varken ägaren eller närstående till denne äger andelar i dotterbolaget.

SRN uttalade att lagtextens ordalydelse inte direkt ger uttryck för ett krav på ägarsamband.²¹² SRN anser i enlighet med syftet med bestämmelsen, att motverka att arbetsinkomster tas ut som utdelning eller kapitalvinst, att den ska tolkas så att det krävs att ett ägarsamband ska föreligga. För att två fåmansföretag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 IL ska, om övriga förutsättningar föreligger, ägaren el-

²⁰⁸ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 27.

²⁰⁹ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 28.

²¹⁰ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 28.

²¹¹ SRN Förhandsbesked dnr 109-10.

²¹² SRN Förhandsbesked dnr 109-10.

ler närstående till denne varit verksam i betydande omfattning i det andra fåmansföretaget och varit delägare i det andra företaget.²¹³

Frågan gick vidare till HFD, mål nummer 3413-11. HFD undanröjde dock SRN:s förhandsbesked och avvisade ansökningen pga. att de faktiska omständigheterna inte varit klarlagda. Med anledning av den oklarhet som gällde i frågan ansåg HFD att något förhandsbesked inte borde ha lämnats.

I ett annat, nyligen meddelat, förhandsbesked behandlades frågan om fåmansföretag bedriver samma eller likartad verksamhet när något ägarsamband mellan företagen inte längre föreligger.²¹⁴ SRN framförde att, sett mot det övergripande syftet med lagstiftningen, dvs. att motverka att andelsägare eller närstående personer kan ta ut arbetsinkomster som lägre beskattad utdelning eller kapitalvinst, torde bestämmelsen kunna tolkas så att den förutsätter att ett ägarsamband föreligger med det bolag som jämförelsen av verksamhet görs med. SRN uttalade även att bestämmelsen inte bara tar sikte på förhållanden under beskattningsåret utan även de fem föregående beskattningsåren. I det aktuella fallet medförde det att respektive sökandes andelar var kvalificerade.²¹⁵

4.7.2 Kommentar

Avgörandet i dnr 109-10 hade kunnat bli principiellt viktigt, då frågan inte är utredd och den eventuellt skulle kunna ge upphov till nya förfaranden. I nuläget kvarstår dock frågan om det krävs att ett ägarsamband föreligger för att fåmansföretag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL.

I förhandsbesked dnr 112-11 framhöll SRN, med hänvisning till det grundläggande syftet med bestämmelsen, att det krävs ett ägarsamband med det bolag som jämförelsen av verksamhet görs med. Det ska dock påpekas att förhandsbeskedet har överklagats till HFD av både sökanden och Skatteverket.²¹⁶

²¹³ SRN Förhandsbesked dnr 109-10.

²¹⁴ SRN Förhandsbesked dnr 112-11.

²¹⁵ SRN Förhandsbesked dnr 112-11.

²¹⁶ SRN Förhandsbesked dnr 112-11.

4.8 Faktiskt samma eller likartad verksamhet

4.8.1 Bakgrund

Som framgår av avsnitt 3.2 samt den övriga praxis som redogjorts för ovan, syftar bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. IL till att förhindra att fåmansföretagsdelägare uppnår skattefördelar, främst genom att ta ut arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster.²¹⁷ För att uppnå syftet har domstolarna tolkat innebörden av begreppet samma eller likartad verksamhet, vilket lett till gränsdragningen av bestämmelsens tillämplighet. Genom de praxisavgöranden som redogjorts för ovan framgår det att bestämmelsen främst tar sikte på situationer där det skett någon form av överföring av endera själva verksamheten, dess kapital, tillgångar eller erlagd köpeskilling för verksamheten.²¹⁸

Det som i normalt språkbruk kan anses utgöra samma eller likartad verksamhet, dvs. verksamheter som faktiskt är av samma eller likartat slag t.ex. två bilfirmor eller två franchisetagare verkar inte omfattas av bestämmelsen.²¹⁹ Frågan om bolag som är verksamma i samma bransch har inte utretts av domstolarna i den praxis som redogjorts för ovan. Det är inte heller den situationen med två verksamheter som faktiskt är av samma eller likartat slag som har diskuterats i förarbetena till de olika bestämmelserna som numera återfinns i 57 kap. 4 § 1 st. IL.

I 3:12-utredningen noterades även att den allmänna slutsatsen med bestämmelsen var att samma eller likartad verksamhet förelåg då en verksamhet i ett fåmansföretag helt eller delvis har överförs till ett annat fåmansföretag. HFD har dock reserverat sig med att detta gäller ”i huvudsak”.²²⁰ Det är därför tänkbart att det finns situationer där ingen överföring har skett mellan fåmansföretag men som ändå kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet. I 3:12-utredningen framhölls dock för att en sådan situation ska föreligga bör det krävas en speciell bolagsstruktur som kringgår 3:12-reglerna och som därmed leder till en

²¹⁷ Se avsnitt 3.2 ovan.

²¹⁸ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

²¹⁹ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25, RÅ 2007 not. 66. Frågan aktualiseras generellt sett inte vid generationsskiften i fåmansföretag, utan är snarare av vikt vid uppstartande av nya bolag. Av den anledningen kan frågan anses ligga utanför syftet med uppsatsen. Då frågan ändå är av vikt för förståelsen av begreppet samma eller likartad verksamhet, för ett kortare resonemang kring de uttalanden och praxis som finns på området.

²²⁰ SOU 2002:52, s. 314, RÅ 1999 ref. 28.

behörig skatteförmån.²²¹ Utifrån syftet med reglerna och praxis på området uttalades det att det däremot inte är tillräckligt att det finns någon slags koppling mellan företagen, t.ex. ägaridentitet eller att företagen bedriver vad som i normalt tal kan anses vara samma eller likartad verksamhet.²²²

Även om fåmansföretag inom samma bransch inte skulle omfattas av samma eller likartad verksamhet finns det i praktiken troligtvis förhållanden som komplicerar bilden vid en bedömning. Det är exempelvis inte speciellt troligt att två bolag med liknande verksamhet, en aktiv och en passiv, t.ex. två bilfirmor som ägs av samma person är helt oberoende av varandra.²²³ I likhet med RÅ 2010 ref. 11 mål nummer 1452-09 används förmodligen kunskaper, branschkännedom eller affärskontakter som arbetats upp i den aktiva verksamheten också i den passiva verksamheten, vilket bör leda till att ägaren anses verksam i betydande omfattning även i den passiva verksamheten.²²⁴

I mål nummer 3028-05 från kammarrätten i Jönköping gjordes en annan bedömning än den som framgår av 3:12-utredningen. I målet hade en person medverkat vid uppstartandet av ett bolags verksamhet inom bilvård. Samma person bedrev bilvård i en motsvarande anläggning på en annan ort och arbetade uteslutande i det bolaget. Sakfrågan i målet var om personen, vid försäljningen av det uppstartade bolaget, varit verksam i betydande omfattning i detta bolag eller om det var fråga om en ren kapitalplacering. Kammarrätten ansåg, oavsett svaret på frågan, att personens aktier var kvalificerade på den grund att han var verksam i betydande omfattning i ett annat bolag som bedrev bilvårdsverksamhet, och därmed bedrev samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 II.²²⁵ Enligt kammarrätten var lagtexten klar i sin ordalydelse, och uttalanden som fanns i praxis kunde inte läggas till grund för att man skulle:

”[...] bortse från lagtextens klara lydelse och begränsa tillämpningen av paragrafen, dvs. bl.a. fall där tillämpningen av paragrafen görs beroende av att vissa närmare angivna verksamhetsöverföringar skall ha skett. En sådan ändrad tillämpning får ankomma på lagstiftaren att föranstalta om genom lagändring.”²²⁶

²²¹ SOU 2002:52, s. 314.

²²² SOU 2002:52, s. 314.

²²³ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

²²⁴ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

²²⁵ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, SN 7-8, 2009, s. 447-448.

²²⁶ Kammarrätten i Jönköping mål nummer 3028-05.

I tidigare praxis har domstolen hänvisat till syftet med reglerna, dvs. en mer teleologisk tolkning av reglerna.²²⁷ Även i ett annat avgörande, från kammarrätten i Stockholm, gjordes en mer extensiv tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet.²²⁸ Domstolen gjorde i likhet med kammarrätten i Jönköping en bokstavstolkning av begreppet. Kammarrätten fastställde förvaltningsrättens dom och anförde, utan att gå in vidare på omständigheterna i övrigt, att personen i fråga hade såväl före som efter försäljningen av aktierna i ett fåmansföretag haft ägarkontroll över verksamheten i bolaget och därmed bedrev samma eller likartad verksamhet. Förvaltningsrättens dom, som kammarrätten fastställde, framförde att det räcker med att det överlåtande och det övertagande bolaget bedriver verksamhet inom samma bransch, i det här fallet fastighetsförvaltning, för att aktierna i det överlåtande bolaget ska vara kvalificerade när det aktierna i det förvärvande bolaget är det. Kammarrätternas domar ligger även helt i linje med vad som uttalades, angående det som i normalt tal är samma eller likartad verksamhet, som presenterades i en utredning början av 2005.²²⁹

4.8.2 Kommentar

Det är tydligt att domstolarna även i det här hänseendet breddat innebörden av samma eller likartad verksamhet genom att tillämpa en bokstavstolkning i stället för att se till syftet med bestämmelsen.²³⁰ Genom en sådan tolkning omfattas även bolag inom samma eller likartade branscher av begreppet samma eller likartad verksamhet.

4.9 Avslutande kommentar

RÅ 1997 ref. 48 ledde till att samma eller likartad verksamhet ska anses bedrivas då tillgångar förts över från ett fåmansföretag till ett annat fåmansföretag, och det efter överlåtelsen fanns en anknytning mellan tillgången och det överlåtande företaget. Ägarens aktivitet i det överlåtande bolaget smittade således andelarna i det övertagande bolaget, s.k. framåt-smitta.²³¹

RÅ 1999 ref. 28 ledde till ett mer generellt uttalande om begreppet, där det framhölls att bestämmelsen i huvudsak syftade till situationer där hela eller delar av verksamheten förts över till ett nytt bolag, och verksamheten i det övertagande bolaget låg inom ramen för det

²²⁷Jfr avsnitt 4.

²²⁸Kammarrätten i Stockholm 5900-10.

²²⁹Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet, rapport utgiven den 26 januari av Finansdepartementet, s. 75-76.

²³⁰Jfr med t.ex. RÅ 2010 ref. 11.

²³¹Jfr Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar*, SvSkT 2011:1, s.57.

överlåtande företags verksamhet eller där likartat samband förelåg. Till skillnad från RÅ 1997 ref. 48 fokuserade HFD i RÅ 1999 ref. 28 inte på tillgångarnas fortsatta anknytning till det överlåtande bolagets verksamhet. HFD fokuserade enbart på om det övertagande bolaget bedrev samma eller likartad verksamhet som det överlåtande bolaget. Efter RÅ 1999 ref. 28 förelåg fortfarande osäkerhet om det överlåtande bolaget kan smittas av att verksamheten fortgår i det övertagande bolaget.²³² Baserat RÅ 1997 ref. 48, RÅ 1999 ref. 28 och 3:12-utredningens uttalande om bestämmelsen ansågs det möjligt att avkvalificera aktier i ett vilande bolag som överlätit sin verksamhet till ett nytt företag och i det bolaget fortsatt med verksamhet. En avkvalificering av 3:12-smittan var möjlig då uppfattningen var att karenstiden startade i och med att ägaren inte längre var aktiv i det vilande bolaget.²³³

HFD:s avgörande i RÅ 2010 ref. 11 kom att ändra gränsdragningen och tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet. HFD:s avgörande i mål nummer 1454-09 och 1646-09 gick emot den dåvarande uppfattningen, genom att ägarens eller närståendes aktivitet i de övertagande bolagen kom att ”smitta bakåt” på ägarnas aktier i de överlåtande bolagen. Mål nummer 1454-09 och 1646-09 behandlade samma eller likartad verksamhet som en följd av ”faktisk” uppdelning av den totala tillgångsmassan i ytterligare ett bolag.²³⁴ I mål nummer 1452-09 ansåg HFD att en konsultverksamhet delats upp på flera bolag trots att överföringen enbart bestod av ägarens kunskaper och affärskontakter. I mål nummer 1455-09 och 1626-09 utvidgade man innebörden av verksamhetsöverföring till att även innefatta överföring av vinstmedel och kapital, vilket medförde att överlåtande och mottagande bolag ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet.

I samtliga fem fall som ingick i RÅ 2010 ref. 11 motiverades det att samma eller likartad verksamhet bedrevs eftersom huvudverksamheten som tidigare bedrevs i det ursprungliga bolaget har, i och med överföringarna, delats upp på ytterligare ett eller flera bolag.

I och med HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88 har begreppet samma eller likartad verksamhet fått en än mer långtgående betydelse.²³⁵ Utifrån HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88 krävs det inte att det sker en uppdelning av verksamheten och likviditeten i

²³² Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

²³³ SOU 2002:52, s. 279, 291.

²³⁴ Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar*, SvSKT 2011:1, s. 57-58.

²³⁵ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 28.

bolaget.²³⁶ Det beror på att redan köpeskillingen vid försäljning av ett verksamhetsföretag som sedan förvaltas i ett annat bolag kan medföra att andelarna i det andra bolaget blir kvalificerade.²³⁷ Det som har framförts som det avgörande i målen är om köpeskillingen har ansetts genererats genom ägarens eller närståendes arbetsinsatser.

Frågan om det som i normalt språkbruk kan anses utgöra samma eller likartad verksamhet, dvs. verksamheter som faktiskt är av samma eller likartat slag t.ex. två bilfirmor eller två franchisetagare har tidigare inte verkat omfattas av bestämmelsen.²³⁸ Frågan om bolag som är verksamma i samma bransch har i alla fall inte utretts av HFD i den praxis som redogjorts för ovan. Det är inte heller den situationen med två verksamheter som faktiskt är av samma eller likartat slag som har diskuterats i förarbetena till de olika bestämmelserna som numera återfinns i 57 kap. 4 § 1 st. II. Frågan har dock kommit upp och avgjorts i lägre instanser.²³⁹ Det är tydligt att domstolarna även i det här hänseendet breddat innebörden av samma eller likartad verksamhet genom att tillämpa en bokstavstolkning i stället för att se till syftet med bestämmelsen.²⁴⁰ Genom en sådan tolkning omfattas även bolag inom samma eller likartade branscher av begreppet samma eller likartad verksamhet.

I nuläget kvarstår frågan om det krävs att ett ägarsamband föreligger för att fåmansföretag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 II. I förhandsbesked dnr 112-11 framhöll visserligen SRN, med hänvisning till det grundläggande syftet med bestämmelsen, att det krävs ett ägarsamband med det bolag som jämförelsen av verksamhet görs med. Förhandsbeskedet har dock överklagats till HFD.²⁴¹

²³⁶ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25.

²³⁷ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 28

²³⁸ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25, RÅ 2007 not. 66. Frågan aktualiseras generellt sett inte vid generationsskiftet i fåmansföretag, utan är snarare av vikt vid uppstartande av nya bolag. Av den anledningen kan frågan anses ligga utanför syftet med uppsatsen. Då frågan ändå är av vikt för förståelsen av begreppet samma eller likartad verksamhet, för ett kortare resonemang kring de uttalanden och praxis som finns på området.

²³⁹ Kammarrätten i Jönköping mål nummer 3028-05 och kammarrätten i Stockholm mål nummer 5900-10.

²⁴⁰ Jfr med t.ex. RÅ 2010 ref. 11.

²⁴¹ SRN Förhandsbesked dnr 112-11.

5 Generationsskifte i fåmansföretag

5.1 Inledning

Möjligheterna till fördelaktiga generationsskiften i fåmansföretag har till stor del försvunnit i samband med den tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet som har vuxit fram i praxis och som redogjorts för ovan.²⁴² Det har resulterat i att det blir mer ovanligt med generationsskiften där barnen tar över föräldrarnas verksamhet.²⁴³ I stället säljs företag i större utsträckning till en helt utomstående köpare eller till personalen.²⁴⁴ Det grundar sig i att det är skattemässigt billigare att sälja ett bolag till en extern part jämfört med ett generationsskifte.²⁴⁵

Den praxis som har redogjorts för ovan visar på ett antal olika förfaranden som har lett till att bolag har ansetts bedriva samma eller likartad verksamhet, vilket i sin tur har lett till att synen på generationsskiften har förändrats kraftigt. Den uppfattningen som framfördes i 3:12-utredningen, dvs. att man via olika transaktioner kunde sälja av sin verksamhet till sina barn samtidigt som man bildade ett vilande kapitalförvaltningsbolag för att efter en femårsperiod plocka ut hela beloppet till 25 procents beskattning, finns inte längre.²⁴⁶

Effekten av tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet är att den ursprungliga ägarens andelar i kapitalförvaltningsbolaget inte upphör att vara kvalificerade. Det innebär i sin tur att den ursprungliga ägaren även fortsättningsvis kan tillgodogöra sig kapital upp till gränobeloppet, till enbart 20 procents beskattning.²⁴⁷ Möjligheten att tillgodogöra sig kapital till enbart 20 procents är en väldigt förmånlig beskattning. Det medför dock den begränsningen att uttag enbart kan ske upp till gränobeloppet vilket beräknat på schablonregeln är två och trefjärdedels inkomstbasbelopp²⁴⁸, och inte hela det vid försäljningen er-

²⁴² Se avsnitt 4.

²⁴³ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 31.

²⁴⁴ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 31.

²⁴⁵ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 5.

²⁴⁶ Se främst RÅ 2010 ref. 11.

²⁴⁷ 57 kap. 20 § och 21 § IL.

²⁴⁸ Se avsnitt 2.4.

hållna beloppet. Om den ursprunglige ägaren vill tillgodogöra sig ett större belopp beskattas då hela den överskjutande delen inom inkomstlaget tjänst, upp till 57 procent.²⁴⁹

Nedan följer en redogörelse av de vanligaste sätten att generationsskifta fåmansföretag och de vanligaste sätten att sälja fåmansföretag till en extern köpare.²⁵⁰ Det kan noteras att försäljning till en extern köpare inte leder till en bedömning av samma eller likartad verksamhet. Studien syftar i stället till att klargöra när en bedömning av begreppet samma eller likartad verksamhet blir nödvändig för förståelsen av bestämmelsen samt för att på ett enkelt sätt visa skillnaden i bedömning och beskattning för de olika alternativen. Redogörelsen syftar därför inte till att vara en uttömmande genomgång av alla möjliga alternativ för generationsskifte av fåmansföretag.

5.2 Förutsättningar

I exemplen nedan utgås från följande förutsättningar:

- Bolaget som driver verksamhet och som ska säljas eller generationsskiftas kallas nedan för Sälj AB.
- Räkneexemplen baseras på en kommunalskatt på 31 procent.
- Ägaren har en tjänsteinkomst som överstiger 560 900 SEK.
- Ägaren har inget sparad gränsbelopp från tidigare år.
- Gränsbeloppet enligt schablonregeln beräknas till 143 275 SEK, två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp (52 100 SEK).

För genomgången av alternativen gäller att exemplen utgår från en hög tjänsteinkomst (560 900 SEK) i syfte att på ett enklare sätt beräkna och jämföra skattebelastningen i de olika alternativen. I normalfallet överstiger inte lönen uttagskravet för att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme i gränsbeloppet på 10 inkomstbasbelopp (521 000 SEK för 2011).²⁵¹ Exemplet utgår från att det inte finns något sparad gränsbelopp. I verkligheten varierar gränsbeloppet mellan olika företag.²⁵² Variationerna beror dels på vilken bransch de är verksamma i, och dels på hur mycket som delats ut för privat konsumtion.

²⁴⁹ 65 kap. 5 § IL.

²⁵⁰ Samtliga exempel baseras på och finns i sin helhet i Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 7-17.

²⁵¹ Se avsnitt 2.4.

²⁵² Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.7.

Företag i löneintensiva branscher bygger snabbt upp stora gränsbelopp, och om vinsterna är lägre än gränsbeloppet bygger ägarna också relativt snabbt upp stora gränsbelopp.²⁵³

5.3 Generationsskifte genom försäljning till pris under marknadsvärdet

5.3.1 Genomförande

1. Ägaren till Sälj AB bildar eller köper ett nytt aktiebolag som denne äger i sin helhet, Nyab.
2. Ägaren säljer samtliga aktier i Sälj AB till Nyab.
3. Köpeskillingen sätts till anskaffningsvärdet ökat med gränsbeloppet och betalning sker mot revers.
4. Sälj AB delar ut eventuell överskottslikviditet till Nyab.
5. De barn som ska ta över Sälj AB förvärvar ett nytt bolag som dessa äger i sin helhet, Holding AB.
6. Holding AB förvärvar samtliga aktier i Sälj AB för ett överenskommet pris. Detta pris kan understiga marknadsvärdet. Betalning sker kontant och kapitalvinsten för Nyab är skattefri.²⁵⁴

5.3.2 Skatteeffekt

Exempel 1

Kapitalvinst:

5 000 000 SEK

Tjänstebeskattning:

$5\,000\,000 * 56\% = 2\,800\,000$ SEK

Kapitalbeskattning:

0 SEK

Skatt:

2 800 000 SEK

Effektiv skattesats: 56 %

Exempel 2

50 000 000 SEK

$5\,210\,000 * 56\% = 2\,917\,600$

$44\,890\,000 * 30\% = 13\,467\,000$

16 354 600 SEK

Effektiv skattesats: 32,7 %

²⁵³ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.7.

²⁵⁴ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.14-15.

5.3.3 Kommentar

Grunden i förfarandet är det som varit föremål för tolkning i den praxis som redogjorts för ovan.²⁵⁵ Det innebär att, pga. tolkningen av samma eller likartad verksamhet, börjar aldrig karenstiden löpa så länge som ägarna i Holding AB är verksamma i Sälj AB. Förfarandet är fortfarande vanligt och det är ett väldigt flexibelt sätt att generationsskifta fåmansföretag.²⁵⁶ Det beror på att genom prissättningen på aktierna i Sälj AB kan säljaren bestämma hur stort värde som ska gå över till de barn som äger Holding AB. Dessutom kan barn som inte vill vara verksamma i ändå få sin del genom att vara passiva delägare och tillgodogöra sig utdelning.²⁵⁷

Det finns två negativa sidor med förfarandet. Det första, och mest negativa, är självklart att om de ursprungliga ägarna vill tillgodogöra sig allt kapital på en gång kommer den del som överstiger gränsbeloppet att beskattas inom inkomstslaget kapital, upp till 57 procent.²⁵⁸ Det finns därför ett starkt ekonomisk incitament att sälja verksamheten till en extern part. Det andra är att finansieringen av köpet måste ske kontant för att inte strida mot låneförbudet. Det kan därför bli svårt att finansiera köpet om värdeöverföringen till barnen ska vara liten. Anledning kan då finnas att genomföra generationsskiftet genom försäljning efter minskning av substansen.²⁵⁹

5.4 Generationsskifte genom försäljning efter minskning av substansen

5.4.1 Genomförande

1. Ägaren till Sälj AB bildar eller köper ett nytt aktiebolag som denne äger i sin helhet, nedan Nyab.
2. Ägaren säljer samtliga aktier i Sälj AB till Nyab.
3. Köpeskillingen sätts till anskaffningsvärdet ökat med gränsbeloppet och betalning sker mot revers.

²⁵⁵ Jfr avsnitt 4.

²⁵⁶ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 14-15.

²⁵⁷ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 14-15.

²⁵⁸ Se avsnitt 2.4.

²⁵⁹ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 14-15.

4. Sälj AB delar ut eventuell överskottslikviditet till Nyab.
5. Nyab förvärvar ett nytt bolag, nedan Holding AB.
6. Holding AB förvärvar samtliga aktier i Sälj AB för ett överenskommet pris och betalar med revers. Kapitalvinsten för Nyab är skattefri.
7. De barn som ska ta över verksamheten i Sälj AB förvärvar ett nytt bolag som dessa äger i sin helhet, Nytt Holding AB.
8. Nytt Holding AB förvärvar samtliga aktier i Holding AB för ett lågt pris, betalning sker kontant.
9. Holding AB fusioneras med Nytt Holding AB.²⁶⁰

5.4.2 Skatteeffekt

Exempel 1

Kapitalvinst:

5 000 000 SEK

Tjänstebeskattning:

$5\,000\,000 * 56\% = 2\,800\,000$ SEK

Kapitalbeskattning:

0 SEK

Skatt:

2 800 000 SEK

Effektiv skattesats: 56 %

Exempel 2

50 000 000 SEK

$5\,210\,000 * 56\% = 2\,917\,600$ SEK

$44\,790\,000 * 30\% = 13\,437\,000$ SEK

16 354 600 SEK

Effektiv skattesats: 32,7 %

5.4.3 Kommentar

Grunden i förfarandet är det som varit föremål för tolkning i den praxis som redogjorts för ovan.²⁶¹ Det innebär att, pga. tolkningen av samma eller likartad verksamhet, börjar aldrig karenstiden löpa så länge som ägarna i Nytt Holding AB är verksamma i Sälj AB. Förfarandet och följderna är i grunden detsamma som vid generationsskifte genom försäljning till pris under marknadsvärdet, se exemplet ovan.²⁶² Den stora skillnaden med generationsskifte genom försäljning efter minskning av substansen är att det blir mer flexibelt. Det beror på att de ursprungliga ägarna kan välja ett lågt pris som barnen ska betala för verksamheten

²⁶⁰ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.15-16.

²⁶¹ Jfr avsnitt 4.

²⁶² Jfr avsnitt 5.3.

när Nytt Holding AB köper samtliga aktier i Holding AB, vilket är fördelaktigt eftersom barnen ofta saknar tillgångar för att finansiera en kontant betalning för att inte strida mot låneförbudet.²⁶³

5.5 Direktförsäljning

5.5.1 Skatteeffekt

Skatteeffekten vid en direktförsäljning av samtliga aktier i Sälj AB för marknadsvärdet till en extern köpare blir enligt nedan:²⁶⁴

Exempel 1	Exempel 2
Kapitalvinst:	
5 000 000 SEK	50 000 000 SEK
Tjänstebeskattning:	
$5\,000\,000 * 56\% = 2\,800\,000$ SEK	$5\,210\,000 * 56\% = 2\,917\,600$ SEK
Kapitalbeskattning:	
0 SEK	$44\,890\,000 * 30\% = 13\,467\,000$ SEK
Skatt:	
2 800 000 SEK	16 354 600 SEK
Effektiv skattesats: 56 %	Effektiv skattesats: 32,7 %

5.5.2 Kommentar

Förutsatt att det finns ett gränsbelopp beskattas den del av kapitalvinsten som ryms inom gränsbeloppet i inkomstslaget kapital.²⁶⁵ Överskjutande del beskattas i inkomstslaget tjänst till ett maximalt belopp om 100 inkomstbasbelopp (5 210 000 för 2012).²⁶⁶ Den del som överstiger 100 inkomstbasbelopp beskattas som inkomst av kapital med en skattesats på 30 procent.²⁶⁷

²⁶³ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 15-16.

²⁶⁴ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.7-8.

²⁶⁵ Se avsnitt 2.4.

²⁶⁶ Se avsnitt 2.4.

²⁶⁷ Se avsnitt 2.4.

För ägare som har låga eller inga gränobelopp och där kapitalvinsten är lägre än 100 inkomstbasbelopp blir beskattningen väldigt hög vid direkt försäljning, eftersom hela kapitalvinsten riskerar att beskattas som tjänst. Ägare som däremot har gränobelopp som täcker kapitalvinsten kan genomföra en direktförsäljning utan negativa skatteeffekter, då nästan hela kapitalvinsten kan beskattas som kapital.²⁶⁸ Den effektiva skattesatsen vid en direktförsäljning beror naturligtvis på hur stort gränobelopp som finns i det enskilda fallet, men vid väldigt höga köpeskillingar närmar sig den effektiva skattesatsen 30 procent.

En direktförsäljning är relativt ovanlig på grund av de negativa skatteeffekter som ofta uppkommer.²⁶⁹ En direktförsäljning är enbart motiverat om gränobeloppet ökat med anskaffningsvärdet är större än köpeskillingen, vilket leder till att hela vinsten blir beskattad med den lägsta beskattningen i det svenska skattesystemet vilket är 20 procent.²⁷⁰

5.6 Försäljning externt via aktiebolag

5.6.1 Skatteeffekt

Skatteeffekten vid försäljning av samtliga aktier i Sälj AB för marknadsvärdet till en extern köpare, via ett aktiebolag blir enligt nedan:²⁷¹

Exempel 1

Kapitalvinst:

5 000 000 SEK

Utdelning:

$143\,275 * 5 \text{ år} = 716\,375 * 20 \% =$

143 275 SEK i skatt

Kapitalvinst:

$(5\,000\,000 - 716\,375) * 25 \% =$

1 070 906 SEK i skatt

Exempel 2

50 000 000 SEK

$143\,275 * 5 \text{ år} = 716\,375 * 20 \% =$

143 275 SEK i skatt

$(50\,000\,000 - 716\,375) * 25 \% =$

12 320 906 SEK i skatt

²⁶⁸ Se avsnitt 2.4.

²⁶⁹ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.7-8.

²⁷⁰ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.7-8.

²⁷¹ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.8-10.

Total skatt: 143 275 + 1 070 906 =
1 214 181 SEK
Effektiv skattesats: 24,3 %

143 275 + 12 320 906 =
12 464 181 SEK
Effektiv skattesats: 24,3 %

5.6.2 Kommentar

Vid en extern försäljning via ett aktiebolag kan ägaren få ut sitt gränsbelopp till kapitalbeskattning och låta resterande del av kapitalvinsten förvaltas i ett nytt företag.²⁷² Alternativet skapar handlingsfrihet där ägaren kan välja att förvalta vinsten i ett nytt företag och invänta att karenstiden löper ut, samtidigt som gränsbeloppet kan tas ut varje år och beskattas som kapital. När karenstiden har löpt ut har ägaren möjlighet att ta ut önskat belopp av kapitalvinsten ur det nya företaget till en skattesats på 25 procent.²⁷³ Fördelen med en försäljning via ett aktiebolag är att ägaren enbart blir beskattad för den kapitalvinst som han faktiskt tar ut från sitt nya företag.²⁷⁴

5.7 Avslutande kommentar

Ett generationsskifte av ett fåmansföretag genom försäljning endera till ett pris under marknadsvärdet eller genom försäljning efter minskning av substansen, resulterar inte i någon skillnad i beskattning mellan alternativen. Det framgår däremot tydligt att den effektiva skattesatsen sänks kraftigt vid en större kapitalvinst. Som det framgår av exemplen är förhållandet med den effektiva skattesatsen detsamma vid direktförsäljning till en extern köpare som vid generationsskiftesexemplen. Den stora skillnaden i beskattning framgår genom exemplet med försäljning till en extern köpare via ett aktiebolag. Den effektiva skattesatsen blir klart mycket lägre genom att det belopp som ryms inom gränsbeloppet enbart beskattas till 20 procent. Dessutom medför en extern försäljning inte till en bedömning av begreppet samma eller likartad verksamhet vilket gör att karenstiden börjar löpa på en gång efter försäljningen, och hela beloppet kan plockas ut efter utgången av femårsperioden.²⁷⁵

²⁷² Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s.8-10.

²⁷³ Se avsnitt 2.3.3 och 2.4.

²⁷⁴ Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiften i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK, s. 7-8.

²⁷⁵ Se avsnitt 2.3.3 och 2.4.

En ursprunglig ägare som vill ha ut hela beloppet med en gång kommer att till viss del bli beskattad i inkomstslaget tjänst med en skattesats på upp till 57 procent, om det inte täcks av anskaffningsbeloppet och gränsbeloppet. Förutsatt att det finns en möjlighet att vänta med att ta ut kapitalvinsten ett antal år, kan en ursprunglig ägare sälja verksamheten externt via ett aktiebolag och lägga det ursprungliga verksamhetsbolaget vilande och under en femårsperiod. Under tiden kan den ursprungliga ägaren ta ut kapital upp till gränsbeloppet till 20 procents beskattning och därefter ta ut hela kapitalet till 25 procents beskattning.²⁷⁶

²⁷⁶ Se avsnitt 2.3.3 och 2.4.

6 Skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag

6.1 Inledning

Uppsatsens andra syfte är att problematisera tolkningen av samma eller likartad verksamhet utifrån skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag. Följande kapitel syftar till att ge en grundläggande förståelse för meningen med skatteflyktslagen och de rekvisit som måste uppfyllas för att lagen ska kunna tillämpas. Kapitlet syftar även till att utreda skatteflyktslagens tillämplighet vid generationsskifte i fåmansföretag utifrån gränsdragningen av samma eller likartad verksamhet.

Det finns ingen entydig definition av skatteflykt. En definition som ofta förekommer i förarbetena är för att en handling ska ses som skatteflykt krävs det en handling som leder till en skatteförmån som inte var avsedd eller förutsedd av lagstiftaren.²⁷⁷ Det innebär att civilrättsligt fullt giltiga transaktioner som överensstämmer med lagstiftningens formella lydelse, ändå kan anses strida mot lagstiftningens syfte när den skattskyldige lindrar sin skatt på ett sätt som inte avsetts av lagstiftaren.²⁷⁸

Det finns ingen klar gräns för en skatteförmån som uppnåtts genom å ena sidan skatteplanering och å andra sidan otillåten skatteplanering. Det har dock betonats att den omständigheten att en skattskyldig vidtar en åtgärd som minskar hans skatt inte i sig innebär att ett skatteflyktsförfarande föreligger.²⁷⁹

Ett viktigt instrument för lagstiftaren att förhindra och försvåra möjligheten till skatteflykt har varit att införa specialregler som syftar till att förhindra kringgående av skattelag i särskilda fall och införandet av en generell skatteflyktsklausul.²⁸⁰ Den generella skatteflyktsklausulen återfinns i 2 § skatteflyktslagen:

²⁷⁷ Prop. 1982/83:84, s. 8-9.

²⁷⁸ SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul, s. 43, Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24., [uppdaterade] uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011, s. 499-501.

²⁷⁹ Prop. 1996/97:170, Reformerad skatteflyktslag, s. 9, SOU 1975:77.

²⁸⁰ Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24., [uppdaterade] uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011, s. 499-501.

”Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

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

Eftersom fåmansföretagsreglerna redan är en form av speciallagstiftning tillämpas generalklausulen vid bedömningen av om förfaranden vid generationsskiften i fåmansföretag ska anses som skatteflykt och därmed anses strida mot skatteflyktslagen. Nedan följer en genomgång av de fyra rekvisiten för skatteflyktslagens tillämplighet.

6.2 Generalklausulen

6.2.1 Väsentlig skatteförmån

För att generalklausulen ska kunna tillämpas krävs det att den skattskyldige genom sitt förförande uppnår en väsentlig skatteförmån. I förarbetena till en reformerad skatteflyktslag betonades det att det bör krävas att förfarandet uppnår en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att klausulen ska kunna tillämpas. Det uttalades också att innebörden av ”väsentlig skatteförmån” inte bör preciseras i ett bestämt belopp samt att det är fråga om en objektivt sett ”väsentlig förmån” där den aktuella förmånen inte ska sättas i relation till den taxerade inkomsten.²⁸¹

6.2.2 Medverkande

För att kunna bortse från ett förfarande är det tillräckligt att den skattskyldige indirekt medverkat i förfarandet. Med indirekt medverkan menas att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som faktiskt medverkat i förfarandet. Det innebär t.ex. att förfaranden via aktiebolag får anses omfattas av indirekt medverkan.²⁸²

²⁸¹ Prop. 1996/97:170, s. 45.

²⁸² Prop. 1996/97:170, s. 41.

6.2.3 Avsikt

För att generalklausulen ska kunna tillämpas krävs det att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet till förfarandet. I förarbetena till en reformerad skatteflyktslag betonades det att det bör krävas att skatteförmånen vid en objektiv bedömning väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt förfarande.²⁸³ Det innebär att om den skattskyldige har affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt förfarande, som var för sig eller tillsammans väger tyngre än att erhålla skatteförmånen bör generalklausulen inte vara tillämplig.²⁸⁴

6.2.4 Lagstiftningens syfte

För att generalklausulen ska kunna tillämpas krävs det att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. I förarbetena till en reformerad skatteflyktslag betonades att lagstiftningens syfte avser lagstiftningens allmänna principer och grunder. Det innebär i sin tur att det i första hand är lagbestämmelsens utformning och inte lagmotiven som ska ligga till grund för om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte. Det är med andra ord de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet och de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag som ska tillämpas vid bedömning av generalklausulens tillämplighet.²⁸⁵

6.3 Konsekvenser

Konsekvensen av att rekvisiten för generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllda och den är tillämplig framgår av 3 § skatteflyktslagen. Den skattskyldige kan bli taxerad på två olika sätt, beroende på vilket slag av skatteflyktstransaktion det är fråga om och vilka regler som ska beaktas.²⁸⁶

Konsekvensen av skatteflyktslagens tillämplighet är som huvudregel att taxeringen ska bestämmas som om rättshandlingen inte hade företagits.²⁸⁷ Om förfarandet innebär en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska taxeringen i stället ske som

²⁸³ Prop. 1996/97:170, s. 44.

²⁸⁴ Prop. 1996/97:170, s. 44.

²⁸⁵ Prop. 1996/97:170, s. 38-39.

²⁸⁶ Handledning för beskattning av inkomst (SKV 399), Avsnitt 6 lagen mot skatteflykt, s. 315.

²⁸⁷ 3 § skatteflyktslagen, Handledning för beskattning av inkomst (SKV 399), Avsnitt 6 lagen mot skatteflykt, s. 315.

om den skattskyldige valt detta förfarande.²⁸⁸ Taxeringen får då bestämmas utifrån ett hypotetiskt test och utreda skattekonsekvenserna som skulle följt om den skattskyldige i stället valt ett affärsmässigt normalt förfarande.²⁸⁹

Till huvudregeln finns en undantagsregel som fyller en viktig funktion som säkerhetsventil.²⁹⁰ Genom undantagsregeln har lagstiftaren infört en möjlighet att begränsa skatteeffekten i särskilda fall.²⁹¹ Undantagsregeln kan användas om huvudregeln inte kan tillämpas eller om den skulle leda till ett oskäligt resultat, vilket leder till att underlaget för att ta ut skatt ska uppskattas till ett skäligt belopp.²⁹²

Enligt huvudregeln ska den skattskyldige beskattas som om rättshandlingen inte hade företagits, dvs. om det inte finns ett förfarande som ligger närmare till hands. För fåmansföretag borde det innebära att åtminstone gränsbeloppet beaktas så att den skattskyldige inte går miste om att den del som ryms inom gränsbeloppet beskattas till 20 procent.²⁹³

För fåmansföretag innebär det, förutsatt att man genomfört ett generationsskifte i syfte att den tidigare ägaren ska beskattas med högst 25 procent, att han för den del som överstiger gränsbeloppet skulle beskattas inom inkomstlaget tjänst med upp till 57 procents beskattning.²⁹⁴ Det är visserligen en oerhört stor skillnad i beskattning vilket skulle kunna leda till att den skattskyldige inte kan klara av skattebelastningen. Enligt min mening bör det dock inte ses som oskäligt då syftet med reglerna är att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster, vilket i princip skulle bli resultatet som beskattningen minskades vid ett sådant förfarande. Inkomsten skulle visserligen inte beskattas som kapital men en minskning av beskattningen för inkomstlaget tjänst går ändå i den riktningen.

²⁸⁸ 3 § skatteflyktslagen, Handledning för beskattning av inkomst (SKV 399), Avsnitt 6 lagen mot skatteflykt, s. 315.

²⁸⁹ Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24., [uppdaterade] uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011, s. 503.

²⁹⁰ Prop. 1996/97:170, s. 50.

²⁹¹ Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24., [uppdaterade] uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011, s. 503.

²⁹² 3 § skatteflyktslagen.

²⁹³ Se avsnitt 2.4.

²⁹⁴ Se avsnitt 2.4.

6.4 Avslutande kommentar

I de fall HFD finner att bolag anses bedriva samma eller likartad verksamhet, förfaller frågan om skatteflyktslagens tillämplighet.²⁹⁵ Grunden till det är att syftet med de olika förfarandena, som synliggjorts i praxis, är att uppnå en skatteförmån. Det sker endera genom att andelarna direkt efter förfarandet inte ses som kvalificerade och därmed beskattas i sin helhet inom inkomstslaget kapital, eller att karenstiden direkt efter förfarandet börjar löpa för att efter en femårsperiod kunna ta ut hela beloppet och då beskattas inom inkomstslaget kapital.²⁹⁶ I de fall bolag anses bedriva samma eller likartad verksamhet uppnås ingen skatteförmån, vilket är ett av rekvisiten för att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas.

I RÅ 2010 ref. 11 (mål nummer 1646-09) behandlade en av den sökandes frågor skatteflyktslagens tillämplighet. Som nämnts ovan²⁹⁷ ansåg HFD att ursprungsbolaget och verksamhetsbolaget bedrev samma eller likartad verksamhet, och därför förföll frågan om skatteflyktslagens tillämplighet.

I mål nummer 1646-09 diskuteras, i SRN²⁹⁸, utöver det som har nämnts under avsnitt 4.4.2, ett alternativt tillvägagångssätt. Det alternativa tillvägagångssättet behandlade även frågan om skatteflyktslagens tillämplighet. Förfarandet, som ibland benämns läkningsinternare²⁹⁹ innebar att personen F bildade ett nytt bolag, Nyab, dit aktierna i X AB avyttrades. Läkningsinternaren innebär att det blir fråga om ett indirekt ägande och bedömningen om kvalificerade andelar ska då ske utifrån 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 II. Den andra punkten innehåller ingen koppling till samma eller likartad verksamhet. SRN yttrade att "[...] vid en jämförelse med den redaktionella utformningen av paragrafens första stycke 1 framstår frånvaron av anknytning i första stycket 2 till företag som bedriver samma eller likartad verksamhet närmast som en avsiktligt vald reglering (jfr RÅ 2005 ref. 3)".³⁰⁰ Baserat på ovanstående ansåg SRN att aktierna i det nya bolaget inte skulle anses vara kvalificerade och att ett förfarande med läkningsinternare inte kan anses medföra att skatteflyktslagen blir tillämplig (läkningsinternare illustreras av figur 3).

²⁹⁵ Se förhandsbeskeden till praxis under avsnitt 4, främst målen i RÅ 2010 ref. 11.

²⁹⁶ Jfr praxis under avsnitt 4, främst målen i RÅ 2010 ref. 11.

²⁹⁷ Avsnitt 4.4.2.

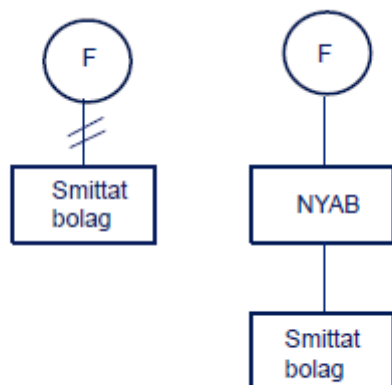
²⁹⁸ HFD fastställde samtliga förhandsbesked i RÅ 2010 ref. 11 i sin helhet, förutom fråga 4 i mål nummer 1646-09 vilket var frågan om skatteflyktslagens tillämplighet vid det alternativa tillvägagångssättet.

²⁹⁹ Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSKT 2011:1, s. 64 ff.

³⁰⁰ RÅ 2010 ref. 11.

I och med förfarandet är det aktierna i Nyab nedan som är utgångspunkten för bedömningen, och inte det smittade bolaget.

Figur 3. Länkingsinternare.³⁰¹



HFD:s avgörande kan tyckas märkligt i belysning av tidigare praxis. Den läkande åtgärden i en länkingsinternare bär tydliga likheter med den i raden andra interna aktieöverlåtelsen bland de upprepade interna aktieöverlåtelser som ansågs strida mot skatteflyktslagen i RÅ 2009 ref. 31.³⁰²

I RÅ 2009 ref. 31 ansågs en ägares andelar kvalificerade pga. ägarens aktivitet i ett dotterbolag. Efter att dotterbolaget sålts externt överlät ägaren, genom en intern aktieöverlåtelse, de smittade aktierna till ett nytt holdingbolag. I fallet var det frågan om upprepade interna aktieöverlåtelser som resulterade i att ägaren omedelbart kom ut ur 3:12-sektorn. Förfarandet ansågs möjligt pga. av lagtextens ordalydelse att det endast var aktivitet i ett dotterbolag som smittade upp på aktierna i moderbolaget. Ett dotterbolag som däremot bara smittats pga. samma eller likartad verksamhet från ett annat fåmansföretag eller från ett eget dotterbolag i vilket ägaren varit aktiv, smittade inte vidare upp på aktierna i moderbolaget. Efter den andra interna aktieöverlåtelsen utnyttjade ägarna det faktum att de var ut ur 3:12-reglernas tillämpningsområde genom att omedelbart göra ytterligare en intern aktieöverlåtelse till marknadspris och deklarerade det som avyttring av icke kvalificerade andelar.³⁰³ HFD

³⁰¹ Asklöf, Stefan, Glückman, Daniel,

<http://news.deloitte.se/Skattedagarna%202011/Beskattning%20av%20vinsthemtagning%20fr%C3%A5n%20%C3%A4garledda%20f%C3%B6retag.pdf>, hämtad den 4 mars.

³⁰² Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSkT 2011:1, s. 64-65.

³⁰³ Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSkT 2011:1, s. 64-65.

ansåg att förfarandet med upprepade interna aktieöverlåtelser utgjorde skatteflykt, vilket innebar att ägarna blev beskattade som om aktierna var kvalificerade.³⁰⁴

I litteraturen har det diskuterats om läkningsinternare är kompatibla med skatteflyktslagen, speciellt med tanke på att förfarandet påminner de om upprepade interna aktieöverlåtelser i RÅ 2009 ref. 31.³⁰⁵ Tivéus ansåg, med hänvisning till RÅ 2005 ref. 3, att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på förfarandet då lagstiftaren uppenbart valt att inte ta med kravet på samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 IL.³⁰⁶ Asklöf och Zinders ansåg däremot att förfarandet kunde ge upphov till skatteflykt.³⁰⁷ Det berodde dock inte på läkningsinternaren i sig utan på vilka ytterligare åtgärder som ägaren vidtar därefter. För en ägare som, i likhet med RÅ 2009 ref. 31, omedelbart försöker utnyttja att han är ute ur 3:12-sektorn, bör risken för skatteflykt vara hög. För en ägare som däremot väntar en tid, t.ex. karenstiden på fem hela beskattningsår, innan han vidtar någon ytterligare åtgärd, bör risken för skatteflykt ha minskat betydligt.³⁰⁸

Flertalet transaktioner i HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88 resulterade i ett indirekt ägande av verksamhetsbolagen. I målen gick dock HFD aldrig in på en bedömning enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 IL och resonerade inte kring indirekt ägande, läkningsinternare eller skatteflyktslagens tillämplighet. HFD utvidgade i stället innebörden av begreppet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL. Den nya gränsdragningen resulterade i att bolagen ansågs omfattas av reglerna, varför frågan om skatteflyktslagens tillämplighet inte blev aktuell i dessa fall.

Det är min åsikt att innebörden av HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88 är, i motsats till vad som anförts i litteraturen, att det inte spelar någon roll vilken handling som företas efter en läkningsinternare. Det beror på att den långtgående tolkningen av samma eller likartad verksamhet, i HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88, inte resulterade i en bedömning enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 IL. Det beror på att redan köpeskillingen vid försäljning av ett verksamhetsbolag som sedan förvaltas i ett annat bolag kan medföra att andelarna i det

³⁰⁴ Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSKT 2011:1, s. 64-65.

³⁰⁵ Se Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSKT 2011:1, s. 56 och Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, SN, 2010, s. 236-244.

³⁰⁶ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, SN, 2010, s. 244.

³⁰⁷ Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSKT 2011:1, s. 65.

³⁰⁸ Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSKT 2011:1, s. 65

andra bolaget blir kvalificerade. Det som framhölls som den avgörande faktorn var om köpeskillingen hade genererats genom ägarens eller närståendes arbetsinsatser.³⁰⁹

Enligt min mening medför ett generationsskifte implicit att närstående kommer att ta över verksamheten, och för att andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade krävs det att ägarna är verksamma i betydande omfattning. Vidare medför de förutsättningarna tillsammans att en eventuell köpeskillning kommer att ha genererats genom ägarens eller närståendes arbetsinsatser. Det resulterar i att bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 II, vilket i sin tur leder till att ingen skatteförmån uppnås och därmed blir inte skatteflyktlagen tillämplig vid generationsskiften i fåmansföretag.

³⁰⁹ HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88.

7 Slutsats

I och med HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88 ändrades gränsdragningen av vad som omfattas av begreppet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL. Utifrån avgörandena målen krävs det inte, vilket har uttalats tidigare, att det sker en uppdelning av verksamheten och likviditeten i bolaget. Det beror på att redan köpeskillingen vid försäljning av ett verksamhetsbolag som sedan förvaltas i ett annat bolag kan medföra att andelarna i det andra bolaget blir kvalificerade. Den avgörande faktorn är om köpeskillingen har genererats genom ägarens eller närståendes arbetsinsatser.

Ett generationsskifte medför implicit att närstående kommer att ta över verksamheten, och för att andelar i ett fåmansföretag ska vara kvalificerade krävs det att ägarna är verksamma i betydande omfattning. De förutsättningarna medför tillsammans att en eventuell köpeskillning kommer att ha genererats genom ägarens eller närståendes arbetsinsatser. Det innebär att bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL, vilket i sin tur leder till att ingen skatteförmån uppnås och därmed blir inte skatteflyktlagen tillämplig vid generationsskiften i fåmansföretag.

Referenslista

Författningar

Lag (1933:395) om ersättningsskatt

Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Förvaltningsprocesslag (1971:291)

Regeringsform (1974:152)

SFS 1990:651 Lag om ändring av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

SFS 1991:1833 Lag om ändring av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, grundförfattning Riksgäldskontorets föreskrifter (1991:1824) om gällande inlåningsränta i ungdomsbosparandet

Lag (1995:575) mot skatteflykt

SFS 1995:1626 Lag om ändring av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, grundförfattning (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar

SFS 1996:1611 Lag om ändring av lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, grundförfattning (1996:1610) om statens utlåningsränta och statens avkastningsränta under budgetåret 1997

Lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Inkomstskattelagen (1999:1229)

SFS 2005:1136 Lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Offentligt tryck

Förarbeten

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

Prop. 1982/83:84 med förslag till ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.

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

Referenslista

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

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

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

Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelag

Prop. 1999/2000:15 Slopade stoppregler

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

Statens offentliga utredningar

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul

SOU 2002:52 Beskattning av småföretag

Övriga offentliga tryck

Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet, rapport utgiven den 26 januari 2005 av Finansdepartementet

Promemorieförslaget, Tekniska justeringar i regelsystemet för beskattning av ägare i fåmansföretag

Promemoria Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012, Finansdepartementet, den 13 april 2011

Handledning för beskattning av inkomst (SKV 399), Avsnitt 6 lagen mot skatteflykt

Rättsfall

HFD

RÅ 1978 ref. 1:97

RÅ 1978 1:52

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 1997 ref 48

Referenslista

RÅ 1999 ref 28

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2007 not. 66

RÅ 2009 ref. 31

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

HFD mål nummer 3413-11

HFD 2011 not. 66

HFD 2011 ref. 75

Kammarrätten

Kammarrätten i Jönköping, mål nummer 3028-05

Kammarrätten i Stockholm, mål nummer 5900-10

SRN

Dnr 21-10

Dnr 33-10

Dnr 109-10

Dnr 54-11

Dnr 91-11

Dnr 112-11

Doktrin

Litteratur

Asklöf, Stefan, Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSkT 2011:1

Kardvik, Urban, *Skatteeffekter vid generations- och ägarskiftet i fåmansföretag*, Näringsdepartementet, Dnr N2011/5385/MK

Referenslista

- Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkt. 10, 2011
- Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 6., [uppdaterade och omarb.] uppl., Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), Uppsala, 2010
- Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 2*, 12., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2009
- Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995
- Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24., [uppdaterade] uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011
- Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 3. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2012
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 2. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2007
- Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, 9. uppl., Björn Lundén Information, Näsviken, 2012
- Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?*, Skatteinformation Norstedts juridik, 2011-10-25
- Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, SN 7-8, 2009, s. 437-451.
- Strömholm, Stig., *Rätt, rättskällor och rättstillämpning en lärobok i allmän rättslära /*, TPB, Johanneshov, 2011
- Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, SN, 2010, s. 236-244.
- Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 6., [rev.] uppl., Thomson fakta, Stockholm, 2006
- Westberg, Peter, *Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet*, Festskrift till Per Olof Bolding

Internetkällor

Asklöf, Stefan och Glückman, Daniel,

<http://news.deloitte.se/Skattedagarna%202011/Beskattning%20av%20vinsthemtning%20fr%C3%A5n%20%C3%A4garledda%20f%C3%B6retag.pdf>, hämtad den 4 mars 2012

Benson, Fredrik och Segerberg, Johanna, <http://skattenatet.ey.se/2011/10/27/hfd-faststaller-forhandsbesked-om-samma-eller-likartad-verksamhet/>, hämtad den 19 februari 2012

Benson, Fredrik och Sävenstrand, Joakim, <http://skattenatet.ey.se/2011/05/30/samma-eller-likartad-verksamhet-kraver-agarsamband/>, hämtad den 19 februari 2012

Lundkvist, Ermine, <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.375030/expertpanelen-dyrare-att-behalla-foretag-inom-familjen>, hämtad den 1 mars 2012

Karnov-Plus Lagkommentar till 56 kap. 2 § IL,

http://juridik.karnovgroup.se.bibl.proxy.hj.se/document/851600/lem/SFS1999-1229_K56_P2?versid=316-1-2008, hämtad den 29 februari 2012