



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

En studie av begreppet samma eller likartad verksamhet

- Ur ett neutralitetsperspektiv

Masteruppsats i affärsjuridik

Författare: Frida Torstensson

Handledare: Roger Persson Österman

Framlägningsdatum 2012-05-14

Jönköping, maj 2012

Masteruppsats i affärsjuridik

| | |
|-------------|---|
| Titel: | En studie av begreppet samma eller likartad verksamhet -Ur ett neutralitetsperspektiv |
| Författare: | Frida Torstensson |
| Handledare: | Roger Persson Österman |
| Datum: | 2012-05-14 |
| Ämnesord | Beskattning av delägare i fåmansföretag, neutralitetsprincipen, kvalificerade andelar, 3:12-reglarna |

Sammanfattning

För att förhindra att delägare i fåmansföretag utnyttjar det faktum att de har den reella bestämmanderätten har 3:12-reglarna utformats. Reglernas syfte är att neutralisera beskattningen mellan delägare i fåmansföretag och delägare i andra bolag. Om en delägare eller närstående är aktiv i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet innehar delägaren kvalificerade andelar. Beskattning av kvalificerade andelar sker i inkomstslaget kapital upp till gränsbeloppet och sedan ska resterande del beskattas i inkomstslaget tjänst. Vad som omfattas av begreppet samma eller likartad verksamhet är inte närmare definierat i varken lagtext eller förarbeten varför Högsta Förvaltningsdomstolens praxis ger ledning till hur begreppet ska tolkas.

I praxis fastslås att begreppet samma eller likartad verksamhet omfattar situationer där hela eller delar av verksamheten har överförts till ett nytt bolag vars verksamhet ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten. Domstolen har i praxis uttalat att både kapital och köpeskilling omfattas av begreppet samma eller likartad verksamhet. Begreppet har därmed vidgas av Högsta Förvaltningsdomstolen men är fortfarande i linje med bakomliggande syfte. I RÅ 2010 ref. 11 mål II fastslogs att delägare i fåmansföretag kan avkvalificera andelar genom att starta ett nytt holdingbolag. Tolkningen är inte i linje med bestämmelsens bakomliggande syfte då det möjliggör för delägare att genom olika bolagskonstruktioner kringgå reglerna. I en jämförelse mellan beskattningsekvenserna för delägare med kvalificerade andelar och arbetstagare med aktier i ett onoterat företag tydliggör resultatet att skattesystemet inte är neutralt samt att 3:12-reglernas effekter är inkonsekventa.

Title: A study of the concept of same or similar activities
-From a neutral perspective

Author: Frida Torstensson

Tutor: Roger Persson Österman

Date: 2012-05-14

Subject: Taxation of shareholders in close companies, principle of neutrality,
qualified shares, 3:12-rules

Abstract

To prevent shareholders in close companies to use the fact that they have control of the company special rules called “3:12” were designed. The intention with the rules was to neutralize the taxation of shareholders in close companies compared to shareholders in other companies. A shareholder or related party that is active in significant quantities in a close company or other company engaged in the same or similar activities hold “qualified shares”. Qualified shares are taxed in a different manner compared to ordinary shares. The concept of “same or similar activities” is not specifically defined in either the statutory text or legislative history why the Supreme Administrative Court's case law provides guidance as to how the term should be interpreted.

The Court have in its case law, stated that the concept of “same or similar activities” include situations where all or part of the business has been transferred to a new company whose activities are within the framework of the previous company's operations. The Court has also found that both capital and consideration should fall within the scope of the concept same or similar activities. The concept has therefore been broadened by the Court, but is still in line with the underlying purpose.

The courts stated in case RÅ 2010 ref. 11 case II that shareholders in close companies can “disqualify” their shares by starting a new company and transfer the shares to the new company. The Court's interpretation is not consistent with the underlying purpose as it enables the owner to use various company constructions and evade the rules. The thesis also compares shareholders with qualified shares against employees with shares in unlisted companies to see if the effects of the 3:12-rules lead to neutrality. The result clarifies that the tax system is not neutral in its effects and that the outcome of the 3:12-rules are inconsistent.

Förkortningslista

| | |
|-------|--|
| ABL | Aktiebolagslag (2005:551) |
| HFD | Högsta Förvaltningsdomstolen |
| IBB | Inkomstbasbelopp |
| IL | Inkomstskattelag (1999:1 229) |
| Prop. | Proposition |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| SIL | Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SRN | Skatterättsnämnden |

Innehåll

| | |
|--|------------|
| Förkortningslista..... | iii |
| 1 Inledning | 6 |
| 1.1 Bakgrund..... | 6 |
| 1.2 Syfte..... | 8 |
| 1.3 Metod och material..... | 8 |
| 1.4 Avgränsning | 9 |
| 1.5 Disposition..... | 10 |
| 2 Fåmansföretag..... | 11 |
| 2.1 Definition | 11 |
| 2.2 Historik | 12 |
| 2.3 Problematik | 13 |
| 2.4 Kvalificerade andelar..... | 14 |
| 2.4.1 Definition..... | 14 |
| 2.4.2 Beskattning av kvalificerade andelar | 16 |
| 2.4.2.1 Allmänt..... | 16 |
| 2.4.2.2 Schablonregeln..... | 17 |
| 2.4.2.3 Huvudregeln..... | 18 |
| 2.4.2.4 Exempel..... | 19 |
| 2.5 Beskattning | 20 |
| 2.5.1 Inledning..... | 20 |
| 2.5.2 Inkomstslaget tjänst..... | 20 |
| 2.5.3 Inkomstslaget kapital | 21 |
| 3 Neutralitetsprincipen och tolkningsprinciper..... | 22 |
| 3.1 Neutralitetsprincipen..... | 22 |
| 3.1.1 Inledning till problematiken | 22 |
| 3.1.2 Neutralitetsprincipen i allmänhet..... | 22 |
| 3.1.3 Neutralitet ur ett fåmansföretagsperspektiv | 25 |
| 3.2 Domstolens tolkningsprinciper | 26 |
| 3.2.1 Allmänt om tolkningsprinciper..... | 26 |
| 3.2.1.1 Objektiv tolkning..... | 27 |
| 3.2.1.2 Subjektiv tolkning | 27 |
| 3.2.1.3 Teleologisk tolkning..... | 28 |
| 4 Samma eller likartad verksamhet..... | 29 |
| 4.1 Innebörd | 29 |
| 4.2 Praxis | 31 |
| 4.2.1 RÅ 1997 ref. 48..... | 31 |
| 4.2.2 RÅ 1999 ref. 28..... | 32 |
| 4.2.3 RÅ 2005 ref. 3..... | 33 |
| 4.2.4 RÅ 2007 not 66..... | 34 |
| 4.2.5 RÅ 2010 ref. 11 (I-V)..... | 35 |
| 4.2.6 HFD 2011 ref. 75 | 40 |
| 4.2.7 HFD 2011 not 88 | 41 |
| 5 Analys | 43 |
| 5.1 Gällande rätt..... | 43 |
| 5.2 Vidgad tolkning..... | 44 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 5.3 | 57:4 IL ur ett neutralitetsperspektiv | 49 |
| 5.3.1 | Neutralitet | 49 |
| 5.3.2 | Räkneexempel..... | 49 |
| 5.3.3 | Kommentarer till beräkningarna..... | 55 |
| 5.3.3.1 | <i>Jämförelse arbetstagare mot delägare med kvalificerade andelar.....</i> | <i>55</i> |
| 5.3.3.2 | <i>Kvalificerade andelar mot avkvalificerade andelar.....</i> | <i>57</i> |
| 5.3.4 | Köpeskillingsmålen | 58 |
| 5.3.5 | Slutkommentar..... | 58 |
| 6 | Sammanfattande slutsats | 59 |
| | Referenslista | 61 |

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Ett aktiebolag med färre än fyra delägare är enligt definitionen i Inkomstskattelagen 1999:1229 (IL) ett fåmansföretag.¹ När delägaren har den reella bestämmanderätten i företaget kan denne välja hur ersättning för utfört arbete ska tas ut, som lön eller som utdelning. Väljer delägaren att ta ut lön sker beskattning i inkomstslaget tjänst och tar delägaren ut ersättning som utdelning beskattas den i inkomstslaget kapital vilket medför en lägre beskattning.² Det finns således ett incitament att omvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster.

För att förhindra att delägare tar ut ersättning för eget arbete som utdelning har 3:12-reglerna vuxit fram. Reglerna ska inte öka beskattningen utan syftar till att skapa neutralitet samt förhindra kringgående av skattereglerna.³ Utan särreglering av delägare i fåmansföretag skulle de kunna uppnå icke avsedda skattefördelar. Lagstiftaren anser att det är viktigt att skattereglerna är neutrala och att valet av bolagsform inte ska påverkas av de skattemässiga konsekvenser som följer. Lagstiftaren anser att valet av bolagsform ska göras ur ett rent affärsmässigt perspektiv.⁴

Delägare som är aktiva i betydande omfattning har kvalificerade andelar vilket medför att inkomster från utdelning och kapitalvinster beskattas till viss del i inkomstslaget tjänst.⁵ För att andelarna ska anses vara kvalificerade krävs att delägaren eller någon närstående är eller har varit aktiv i betydande omfattning i fåmansföretaget eller i ett annat fåmansföretag som *bedriver samma eller likartad verksamhet* under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren.⁶ Kriteriet samma eller likartad verksamhet togs in i lagtexten för att förhindra att delägare genom olika bolagskonstruktioner tog ut upparbetade vinstmedel till låg beskattning. Ett vanligt sätt kan vara att delägaren lägger sitt fåmansföretag i träda och sam-

¹ 56 kap. 3 § IL och Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 12.

² 1 kap. och 65 kap. IL och 42 kap. 15a § IL.

³ Prop. 1975/76:79 s. 38.

⁴ Prop. 1975/76:79 s. 38.

⁵ 57 kap. IL.

⁶ 57 kap. 4 § IL.

tidigt startar upp samma verksamhet i ett nytt företag.⁷ Delägaren skulle då kunna plocka ut vinstmedel från det tidigare bolaget till låg beskattning efter fem år men samtidigt fortsätta bedriva samma verksamhet i ett nytt företag. I och med att kriteriet samma eller likartad verksamhet togs in i lagtexten kan den här typen av bolagskonstruktioner inte längre användas för att kringgå bestämmelsen.⁸

Vad begreppet samma eller likartad verksamhet ska omfatta och hur det ska tolkas är dock något oklart. Lagtexten och förarbetena definierar inte vidare vad som anses med samma eller likartad verksamhet. Problematiken kring tolkningen har varit uppe i domstol ett flertal gånger men rättsläget är fortfarande något oklart.

I Högsta Förvaltningsdomstolens (HFD) två senaste avgöranden avseende begreppet samma eller likartad verksamhet breddades begreppet vilket tyder på att rättsläget fortfarande är under utveckling.⁹ Diskussion kan föras huruvida en sådan breddning av begreppets omfattning är i linje med bestämmelsens syfte. Förarbetet till reglerna påvisar att delägare inte ska kunna åtnjuta skattelättnader men de ska inte heller få högre beskattning. Lagstiftaren vill således neutralisera beskattningskonsekvenserna mellan delägare i fåmansföretag och övriga aktiebolag.¹⁰ Frågan är dock om beskattningsreglerna i 57 kap. IL ger neutralitet i förhållande till delägare och arbetstagare utan kvalificerade andelar.

⁷ Med trädablag avses ett bolag som inte aktivt bedriver någon verksamhet utan bolaget är passivt. Trädablaget kan dock förvalta kapital eller fastigheter.

⁸ Prop. 1989:90/110, s. 703.

⁹ Se HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not 88.

¹⁰ Prop. 1975/76:79 s. 38.

1.2 Syfte

Uppsatsen ska fastställa gällande rätt, de lege lata samt visa hur effekten av 3:12-reglerna ställer sig mot neutralitetsprincipen. Uppsatsen ska tydliggöra begreppet *samma eller likartad verksamhet* och utreda huruvida begreppet har förändrats i praxis till att omfatta situationer som inte var avsedda utifrån bestämmelsens syfte. Fokus i uppsatsen är att påvisa skillnader i beskattningskonsekvenserna mellan kvalificerade och icke kvalificerade andelar. För att uppnå syftet ska följande tre frågor besvaras:

- Vad är gällande rätt avseende begreppet samma eller likartad verksamhet?
- Har HFD i sin tolkning vidgat begreppet samma eller likartad verksamhet till att omfatta situationer som inte var avsedda utifrån bestämmelsens syfte?
- Leder 3:12-reglerna till neutralitet i beskattningen mellan delägare i fåmansföretag och arbetstagare med icke kvalificerade andelar?

1.3 Metod och material

För att besvara uppsatsens frågeställningar och uppnå syftet används den rättsdogmatiska metoden.¹¹ Metoden kan användas för att fastställa gällande rätt (de lege lata) och vad lagen borde vara (de lege ferenda).¹² Metoden används i uppsatsen för fastställande av rättskällornas hierarki.¹³ I enlighet med den metoden prioriteras lagtext för att kompletteras med förarbeten, rättspraxis samt doktrin då lagtexten.¹⁴ I första hand studeras därför lagtext, då lagtexten är svårtolkad tydliggörs den i huvudsak genom förarbeten och rättspraxis. Tyngdpunkten i uppsatsen ligger på HFD:s tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet. I de fall HFD:s praxis är komplicerad och svårtolkad har ledning sökts i doktrin.

Uppsatsen har en deskriptiv del som förklarar rättsområdet. Delen har som syfte att förklara problematiken för läsaren. I den analytiska delen förklaras och tolkas förarbeten och avgöranden från HFD. Rättsfallen används i uppsatsen för att påvisa utvecklingen av begreppet samma eller likartad verksamhet. Målen ställs mot lagtextens ordalydelse och bestämmelsens syfte i en jämförelse för att avgöra om begreppets omfattning har förändrats. I

¹¹ Se Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 22 ff.

¹² Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, s. 167.

¹³ Sandgren, Claes, *Debatt – Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, s. 649.

¹⁴ Bernitz, Ulf, *Finna rätt juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s. 29.

den analytiska delen illustreras med hjälp av räkneexempel hur 3:12-reglerna och HFD:s tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet ställer sig mot neutralitetsprincipen.

I uppsatsen används uttrycket 3:12-reglerna som samlingsnamn för reglerna i 56-57 kap. IL. Namnet uppkom eftersom reglerna tidigare återfanns i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL).

Namnet Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) används genomgående i uppsatsen även om viss praxis avgjordes innan Regeringsrätten bytte namn till Högsta Förvaltningsdomstolen. Anledning till att HFD används genomgående är för att inte förvirra läsaren med olika namn på högsta instans.

1.4 Avgränsning

Uppsatsens syfte är att utreda de skattemässiga konsekvenser som följer av 57 kap. 4 § IL och HFD:s avgöranden för delägare i fåmansföretag. I nämnda paragraf återfinns kriterier och begrepp som i sig kan vara svårtolkade. Begreppen *verksam i betydande omfattning* och *närstående* kommer inte diskuteras ingående eftersom fokus i uppsatsen ligger på begreppet samma eller likartad verksamhet. I 57 kap. IL återfinns även undantag till kvalificerade andelar. De kommer inte heller att beröras eftersom det inte bidrar till att öka förståelse för läsaren.

Vidare kommer inte heller beskattning av fåmansföretag som juridisk person och skatte- subjekt att diskuteras då det inte är relevant för syftet. I analysen jämförs skattemässiga konsekvenser mellan kvalificerade andelar och icke kvalificerade andelar. I räkneexemplen har inte bolagsskatt tagits med i beräkningarna då det inte är relevant vid jämförelse mot en arbetstagare. Konsekvenser i beskattningen på grund av sociala avgifter, jobbskatteavdrag och andra avdrag har också uteslutits då det inte är relevant för jämförelsen. Begreppet fåmansföretag kommer i den här uppsatsen enbart att syfta till fåmansaktiebolag och därmed avgränsas fåmanshandelsbolag bort. Flertalet av reglerna för fåmansföretag blir bara aktuella för dubbelbeskattade skattesubjekt varför fåmanshandelsbolag inte kommer att beröras i uppsatsen.

I ett flertal av rättsfallen som analyseras har frågan om Skatteflyktslagen berörts. Skatteflyktslagen kommer dock inte att diskuteras vidare då den ligger utanför uppsatsens område. Frågan om skattetillägg och eftertaxering som konsekvenser för delägare efter HFD:s senaste avgöranden kommer inte heller att behandlas. Det finns ett flertal förhandsbesked

från Skatterättsnämnden (SRN) avseende begreppet samma eller likartad verksamhet. SRN:s förhandsbesked är bindande och är en bra indikator för gällande rätt. I uppsatsen tolkas dock enbart praxis från högsta instans, dels på grund av utrymmesskäl dels för att uppnå syftet med uppsatsen. Syftet med uppsatsen är att fastställa gällande rätt. Överklagade förhandsbesked kan ändras i högsta instans varför de har valts bort som rättskälla.

1.5 Disposition

Innehållet i uppsatsen är disponerat för att underlätta och öka förståelsen för läsaren. Uppsatsens andra kapitel är ett deskriptivt kapitel som syftar till att ge läsaren inblick i reglerna och problematiken kring särreglering av delägare i fåmansföretag. Kapitel tre börjar med en genomgång av vad som faller in under definitionen fåmansföretag och därefter följer en kort historik. Historiken leder läsaren fram till problematiken kring särregleringen. Därefter förklaras kvalificerade andelar och beskattning av kvalificerade andelar. Sedan följer ett avsnitt som förklarar beskattning i inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital när kvalificerade andelar inte föreligger i syfte att öka förståelsen inför analysen.

I kapitel tre förklaras neutralitetsprincipen i allmänhet och sedan specifikt ur ett fåmansföretagsperspektiv. I kapitlet förklaras även domstolens tolkningsprinciper för att sedan kunna diskutera domstolens tolkning i analysen.

I kapitel fyra utreds gällande rätt avseende begreppet samma eller likartad verksamhet. Utredningen görs ur lagtextens ordalydelse, bestämmelsens förarbete och HFD:s tolkning i praxis.

I kapitel fem utreds och besvaras uppsatsens frågeställningar. Först fastställs gällande rätt avseende begreppet samma eller likartad verksamhet. Därefter diskuteras om begreppet har vidgats i praxis och numera omfattar andra situationer som inte var avsedda från början. Avslutningsvis ställs 3:12-reglarna mot neutralitetsprincipen. Beräkningar visar eventuella skillnader i beskattningskonsekvenserna och neutralitet i skattesystemet diskuteras.

Det sista kapitlet är en sammanfattande slutsats för att tydliggöra och sammanfatta svaret på uppsatsens frågeställningar.

2 Fåmansföretag

2.1 Definition

Det finns tre olika definitioner av vad som är ett fåmansföretag. Huvuddefinitionen, den subsidiära definitionen och buntningsregeln.¹⁵ Ett fåmansföretag är enligt huvuddefinitionen ett aktiebolag där fyra eller färre delägare äger mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget.¹⁶ Syftet är att urskilja företag där fyra eller färre delägare har stort inflytande över företaget det vill säga den reella bestämmanderätten.¹⁷ Det innebär inte att om ett företag har fler än fyra delägare så är det per automatik inte ett fåmansföretag.¹⁸ Det är inte heller möjligt att genom indirekt ägande kringgå reglerna för inte klassas som ett fåmansföretag. Även om andelarna i företaget ägs av en juridisk person räknas då ägaren till den juridiska personen som indirekt ägare och innehar då rätten att rösta.¹⁹

Enligt den subsidiära definitionen är ett fåmansföretag ett aktiebolag där näringsverksamheten är uppdelad på olika verksamheter som är oberoende av varandra. Det krävs att en fysisk person genom ägande eller genom avtal har den faktiska bestämmanderätten över verksamheten. Den fysiska personen ska också självständigt kunna förfoga över resultatet i den verksamhetsgrenen.²⁰ Avsikten med den subsidiära definitionen är att ”fånga upp” företag som har många delägare, vilket innebär att det inte anses vara ett fåmansföretag enligt huvuddefinitionen. Det är således företagets utformning som ger delägarna bestämmanderätten och därför ska bolaget anses vara ett fåmansföretag.²¹ Den här definitionen riktar sig främst till fria yrken såsom läkare, konsulter, revisorer och arkitekter.²²

¹⁵ 56 kap. 2 § och 57 kap. 3 § IL.

¹⁶ 56 kap. 2 § 1 st. IL.

¹⁷ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 56 och Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, s. 22.

¹⁸ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 56 och Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, s. 22.

¹⁹ Detsamma gäller om det är en utländsk juridisk person. Se Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 56 och Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, s. 22.

²⁰ 56 kap. 2 § p. 2 IL.

²¹ Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 58.

²² Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, s. 24-25.

Den utvidgade definitionen omfattar företag som drivs av många delägare som alla är aktiva i företaget men inte klassificeras som ett fåmansföretag enligt de två föregående definitionerna.²³ Sådana företag ska ändå skattemässigt behandlas som ett fåmansföretag vid utdelning och kapitalvinst.²⁴ Regeln riktar sig framförallt till större företag såsom konsultföretag där det finns många delägare som är aktiva i företaget.²⁵

Ett fåmansföretag föreligger således då fyra eller färre delägare äger mer än 50 procent av andelarna, fysiska personer har den reella bestämmanderätten över en verksamhetsgren eller företag som har många delägare som alla är aktiva i bolaget men inte klassas som fåmansföretag enligt de två första definitionerna.

2.2 Historik

I Företagsskatteberedningens betänkande framkommer att en stor mängd bolag bildades under 70-talet med syfte att uppnå skattelättnader på inkomster som i själva verket var rena arbetsinkomster för delägaren.²⁶ Det här ansågs vara ett stort problem vilket senare medförde särreglering av fåmansföretag. Syftet med särregleringen var inte:

”[...]att skärpa beskattningen av fåmansägda bolag utan att söka skapa neutralitet i skattehänseende mellan sådana bolag och övriga företagsformer. Målet sägs således vara att uppnå en likformig och rättvis beskattning av företagsinkomster oberoende av vilken juridisk form som valts för verksamheten.”²⁷

Problematiken medförde således en lagförändring och det infördes ”stoppregler” för att delägare inte skulle kunna utnyttja det faktum att de har bestämmanderätten i företaget.²⁸ Stoppreglerna var kritiserade och ansågs vara omotiverat hårda vilket ledde till att lagstiftningen sågs över och ändrades till viss del.²⁹ Kritiken fortsatte emellertid och först i och

²³ 57 kap. 3 § II.

²⁴ Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, s. 26.

²⁵ RÅ 1993 ref. 99 och Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, s. 26.

²⁶ SOU 1975:54, *Fåmansföretag*, s. 162.

²⁷ Prop. 1975/76:79 s. 38.

²⁸ Se SFS 1976:86, ändring av taxeringslagen (1956:623).

²⁹ Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 17.

med årsskiftet 1999/2000 slopades de flesta av stoppreglerna till förmån för allmänna skatteregler.³⁰

År 1990/91 genomfördes en stor skattereform i Sverige där behandlingen av tjänsteinkomster och kapitalinkomster separerades. Reformen medförde en allomfattande skattesats för inkomstslaget kapital på 30 procent och en progressiv skattesats för tjänsteinkomster.³¹ Då beskattning av kapital sker till lägre skattesats gav det incitament till att omvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster genom utdelning och kapitalvinst.³² För att förhindra att delägare i fåmansföretag skulle utnyttja skattesystemet infördes 3:12-reglerna. Eftersom 3:12-reglerna avser att hindra delägare från att uppnå skatteförmåner anses reglerna vara en form av kringgåendelagstiftning.³³

2.3 Problematik

Fåmansföretag är aktiebolag vilket innebär att delägaren och företaget i teorin är två skilda parter.³⁴ Företaget är ur ett civilrättsligt perspektiv en självständig juridisk person och skattemässigt är företaget ett skattesubjekt skilt från delägaren. I förarbetet yttras att:

”[m]ed fåmansföretag åsyftas ett företag där ägaren eller ägarna så fullständigt kan behärska företaget att man i realiteten inte kan tala om ett tvåpartsförhållande vid transaktioner mellan ägare och företag.”³⁵

I fåmansföretag ligger den reella bestämmanderätten hos en eller ett fåtal personer vilket medför möjligheter för delägarna att få inte avsedda skattefördelar.³⁶ När en delägare är ak-

³⁰ 56 kap. 8 § IL och Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 17.

³¹ 42 kap. 15a § och 65 kap. IL.

³² Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 437.

³³ Reglerna har även betydelse vid underprisöverlåtelser, i 23 kap. IL. Om ett fåmansföretag överlåter tillgångar till underpris till ett annat fåmansföretag och båda företagen har kvalificerade andelar sker ingen uttagsbeskattning, i de fall eftersträvas kvalificerade andelar av delägarna. Lagstiftningen är således inte enbart en kringgåendelagstiftning.

Se Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 439 och Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, s. 114.

³⁴ 1 kap. 3 § Aktiebolagslagen (2005:551).

³⁵ Prop. 1995/96:109 s. 61.

³⁶ Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 14.

tiv i ett fåmansföretag utgör bolagets inkomster en kombination av arbetsinkomster och kapitalinkomster. Skattebelastningen för tjänsteinkomster är högre än för kapitalinkomster varför det finns incitament för delägarna att omvandla inkomster från tjänst till kapital.³⁷ Företaget och ägaren är i praktiken en ekonomisk enhet då det inte finns något formellt tvåpartsförhållande.³⁸

När delägaren är både ägare och anställd i företaget innebär det att delägaren som anställd genererar inkomster till företaget. Delägaren som har bestämmanderätt kan därefter besluta huruvida vinsten (som genereras via delägarens arbetsinsatser) ska delas ut som utdelning eller som lön. Utan särreglering skulle det här skapa en snedvriden beskattning och öka risken för skatteplanering.

2.4 Kvalificerade andelar

2.4.1 Definition

För att förhindra att delägare utnyttjar det faktum att de har den reella bestämmanderätten i bolaget infördes reglerna om kvalificerade andelar. Kapitalvinster på kvalificerade andelar ska till viss del tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för inkomstslaget kapital för att undvika att delägare får lägre beskattning.³⁹ Det är därför viktigt att utreda om delägarens andelar i fåmansföretaget är kvalificerade eller inte. Vad som avses med kvalificerade andelar uttrycks enligt följande i lagtexten:

”Med kvalificerade 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

³⁷ Prop. 1995/96:109 s. 61.

³⁸ Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* s. 96 och Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 14.

³⁹ 57 kap. II.

något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag[...].⁴⁰

För att veta om andelarna är kvalificerade enligt första punkten krävs en utredning om delägaren eller någon *närstående* varit *verksam i betydande omfattning* i fåmansföretaget under året eller de fem tidigare beskattningsåren. Begreppet *närstående* är ett centralt uttryck i bestämmelsen. Regleringen infördes för att förhindra att delägare kringgår reglerna genom att använda familjemedlemmar som bulvaner för att på så vis undvika den progressiva tjänstebeskattningen.⁴¹ *Närståendebegreppet* återfinns i de allmänna skattereglerna i IL och syftar på släktingar till delägaren.⁴² När bedömningen ska göras utgår man alltid från den äldste delägaren först. Först bedömer man den äldste delägaren och vilka som ingår i dennes *närståendekrets* och slår ihop allas aktieinnehav till ett enda. Påpekas ska att en person bara kan ingå i en *närståendekrets* även om personen är *närstående* till flera olika personer.⁴³

För att andelarna i fåmansföretaget ska anses vara kvalificerade krävs det att delägaren eller någon *närstående* till delägaren är eller har varit verksam i betydande omfattning i bolaget under beskattningsåret eller något av de fem tidigare beskattningsåren.⁴⁴ Vad som menas med *verksam i betydande omfattning* är till stor del en bedömningsfråga då lagtexten inte närmare preciserar vad som menas. Enligt förarbetet är en delägare alltid verksam i betydande omfattning om arbetsinsatsen har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.⁴⁵

I bestämmelsen finns även en karenstid på 5 år. Om delägaren eller *närstående* inte längre är verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget är andelarna fortfarande kvalificerade

⁴⁰ 57 kap 4 § 1 st. IL.

⁴¹ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 419.

⁴² Med *närstående* avses maka/make, föräldrar, far- och morföräldrar, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Se 2 kap. 22 § IL, Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 87 och Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, s. 32.

⁴³ 56 kap. 5 § IL och Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, s. 33.

⁴⁴ 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.

⁴⁵ Företagsledare räknas automatiskt som verksamma i betydande omfattning, även andra personer med högre befattningar inom företaget klassas som verksam i betydande omfattning. I små bolag kan arbetsledare och andra anställda räknas in. Personen måste inte arbeta heltid utan arbetsinsatsen ska bedömas i relation till företagets storlek, omfång och andra omständigheter. Se prop. 1989/90:110 s. 703.

i ytterligare fem år. Reglerna om karenstid infördes för att minska skatteplaneringen. Tidigare var karenstiden på 10 år men har sedan minskats då lagstiftaren inte ansåg att skatteplaneringen skulle öka på grund av karenstidens minskning.⁴⁶

Om inte delägaren eller närstående har varit verksam i fåmansföretaget de senaste fem åren måste en utredning göras huruvida andelsägaren eller någon närstående har varit verksam i ett i annat fåmansföretag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*. Begreppet samma eller likartad verksamhet utreds närmare i kapitel 4.

I bestämmelsens andra punkt kan kvalificerade andelar föreligga om företaget, direkt eller indirekt, äger eller har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och delägaren eller närstående har varit verksam i det fåmansföretaget de senaste fem beskattningsåren. Den utgår således från företagets perspektiv. Det bör noteras att begreppet samma eller likartad verksamhet inte återfinns i bestämmelsens andra punkt vilket kan skapa problematik vid tolkning av bestämmelsen.⁴⁷

2.4.2 Beskattning av kvalificerade andelar

2.4.2.1 Allmänt

Om andelarna är kvalificerade ska delägaren beskattas för utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet.⁴⁸ Upp till gränsbeloppet ska inkomsten tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.⁴⁹ Årets gränsbelopp är "[...]ett belopp som motsvarar två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter."⁵⁰

I bestämmelsen finns två olika regler för framräknande av årets gränsbelopp. Den första beräknas på årets inkomstbasbelopp (IBB) och kallas för schablonregeln eller förenklingsregeln. Den andra kallas för huvudregeln och beräknas på underlaget för årets gränsbelopp. Gränsbeloppet beräknas vid årets ingång och tillhör den som vid årets början äger aktien.

⁴⁶ Prop. 1996/97:45 s. 44.

⁴⁷ Jmf. RÅ 2005 ref. 3 och RÅ 2010 ref. 11 mål II.

⁴⁸ 57 kap. 2 § II.

⁴⁹ 57 kap. 30 § II.

⁵⁰ 57 kap. 11 § II.

Om inte gränsbeloppet utnyttjas eller inte utnyttjas i sin helhet får det sparas till utdelningar följande år. Vilken av metoderna som används kan varieras mellan åren men enbart en metod kan användas per år för varje delägare. Delägaren väljer själv vilken metod som ska användas för året.⁵¹ I det följande kommer beskrivning av framräknandet av schablonregeln och huvudregeln.

2.4.2.2 Schablonregeln

Schablonregeln innebär att 2,75 IBB får tas ut och beskattas i inkomstslaget kapital.⁵² Belopp som överstiger gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst.⁵³ För taxeringsår 2012 gäller den tidigare lydelsen vilket innebär att 2,5 IBB får användas vid framräkning av årets gränsbelopp.⁵⁴ Det innebär att delägaren som mest kan ta ut 127 750 SEK enligt schablonregeln för taxeringsår 2012.⁵⁵ Beloppet beräknas på det IBB som gällde året före beskattningsåret, för taxeringsår 2012 motsvarar det 51 100 SEK.⁵⁶

Schablonbeloppet fördelas med lika belopp på antal aktier i bolaget. Finns det sparat utdelningsutrymme sedan tidigare år läggs det beloppet på schablonbeloppet uppräknat med ränta. Räntan beräknas på statslåneräntan plus tre procent vilket för taxeringsår 2012 innebär en ränta på 5,84 procent.⁵⁷ Beloppet som ryms inom gränsbeloppet beskattas till två tredjedelar i inkomstslaget kapital vilket medför en faktisk skattsats på 20 procent.⁵⁸ Om delägaren vill ta ut mer utdelning än vad som ryms i gränsbeloppet sker beskattning i in-

⁵¹ Skatteverkets deklarationsguide för delägare i fåmansföretag 2012, <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062347/29220.pdf>, 2012-05-06, 12:10.

⁵² Beloppet 2,75 IBB höjdes för inkomstår 2012. För taxeringsår 2012 gäller den gamla regeln på 2,5 IBB varför beräkningar sker enligt den gamla regeln se 57 kap. 11 § p. 1 II.

⁵³ För beskrivning av beskattning i inkomstslaget tjänst se kapitel 2.5.2.

⁵⁴ Se SFS 2011:1271 och Skatteverkets deklarationsguide för delägare i fåmansföretag 2012, <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062347/29220.pdf>, 2012-05-06 11:46.

⁵⁵ Skatteverkets deklarationsguide för delägare i fåmansföretag 2012, <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062347/29220.pdf>, 2012-05-06 11:46.

⁵⁶ 57 kap. 9 § II.

⁵⁷ 57 kap. 8 § II och Skatteverkets deklarationsguide för delägare i fåmansföretag 2012, <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062347/29220.pdf>, s. 10, 2012-05-06, 12:11.

⁵⁸ 57 kap. 20 § II.

komstslaget tjänst av överstigande belopp (upp till 90 IBB) vilket medför en högre beskattning.⁵⁹

2.4.2.3 Huvudregeln

För huvudregeln beräknas gränsbeloppet genom omkostnadsbeloppet för aktierna plus lönebaserat utrymme och sparad utdelningsutrymme från tidigare år. Om delägaren startade företaget eller köpte aktierna efter år 1992 beräknas omkostnadsbeloppet på anskaffningsutgiften för aktierna. Har delägaren gjort ovillkorade aktieägartillskott ska de läggas till omkostnadsbeloppet. Om aktierna införskaffades före år 1992 beräknas omkostnadsbeloppet med en alternativ beräkning.⁶⁰ Uppsatsen utgår ifrån att aktierna införskaffades efter år 1992 vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Omkostnadsbeloppet ska räknas upp med statslåneräntan vid november månads utgång året före beskattningsåret ökat med nio procentenheter.⁶¹ För taxeringsår 2012 används således statslåneräntan vid november 2010 som var 2,84 %. Omkostnadsbeloppet multipliceras därför med 11,84 procent (2,84+ 9).⁶² Om vissa förutsättningar är uppfyllda kan även lönebaserat utrymme läggas till i gränsbeloppet.

Lönebaserat utrymme baseras på företagets löneunderlag. Till löneunderlaget räknas all kontant lön som betalats till delägaren och de anställda under året före beskattningsåret. Skattepliktiga förmåner, icke skattepliktiga kostnadsersättningar och ersättningar som täcks av statliga bidrag räknas inte med i underlaget. Lönebaserat utrymme är 25 procent av löneunderlaget och 25 procent av det löneunderlag som överstiger det belopp som motsvarar 60 inkomstbasbelopp (3 066 000 SEK för taxeringsår 2012).⁶³ Även här räknas inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret vilket för taxeringsår 2012 medför inkomstbas-

⁵⁹ Se 57 kap. 20a § IL ändrad från 100 IBB till 90 IBB från och med beskattningsår 2012. Se SFS 2011:1271. Se 57 kap. 20 § IL och 65 kap. IL för skatteberäkning i inkomstslaget tjänst.

⁶⁰ Skatteverkets deklarationsguide för delägare i fåmansföretag 2012, <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062347/29220.pdf>, s. 10-12, 2012-05-06, 12:11.

⁶¹ 57 kap. 8 § IL.

⁶² 57 kap. 11 § IL och 57 kap. 12 § IL. Se även Skatteverkets deklarationsguide för delägare i fåmansföretag 2012, <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062347/29220.pdf>, s. 12, 2012-05-06, 12:11.

⁶³ 57 kap. 16 § IL.

belopp från 2010 som är 51 100 SEK.⁶⁴ Därefter fördelas det lönebaserade utrymmet med lika belopp på aktierna i företaget och läggs till vid beräkningen av årets gränsbelopp.

För att få använda sig av lönebaserat utrymme krävs att delägaren eller närstående har under året före beskattningsåret (2010) gjort egna löneuttag i fåmansföretaget eller i företagets dotterbolag. Lönen måste ha uppgått till minst 10 IBB (511 000 SEK) eller 6 IBB (306 600 SEK) plus fem procent av företaget och dess dotterbolags löner.⁶⁵

2.4.2.4 Exempel

Ett företag har en lönekostnad på 1 000 000 SEK. Delägaren måste ta ut minst 356 600 SEK i lön för att få använda sig av lönebaserat utrymme eftersom 356 600 SEK är det lägsta av 511 000 SEK och 306 600 kr plus 5 % av samtliga löner i företaget. Vilket ger 306 600 SEK + 50 000 SEK = 356 600 SEK. För framräknande av årets gränsbelopp enligt huvudregeln kommer nedan ett exempel. Exemplet är taget från Skatteverkets deklarationsguide för fåmansföretag 2012.

Delägarens **omkostnadsbelopp** uppräknat med statslåneräntan:
100 000 SEK x 11,84 % (2,84+ 9) = **11 840 SEK**

Delägaren har tagit ut en lön på 550 000 kr och får därför beräkna **lönebaserat utrymme**.
Företagets **löneunderlag** uppgår till 1000 000 SEK.
Delägarens **lönebaserade utrymme** blir 25 % av 1 000 000 SEK: **250 000 SEK**

Delägarens **sparade utdelningsutrymme** uppräknat med ränta:
10 000 SEK x 105,84 % = **10 584 SEK**

Delägarens **gränsbelopp enligt huvudregeln** uppgår till:
11 840 SEK + 250 000 SEK + 10 584 SEK = **272 424 SEK**

Gränsbeloppet enligt schablonregeln uppgår till: **127 750 SEK**
51 100 * 2,5= 127 750 SEK
Huvudregeln ger högst gränsbelopp varför den ska användas.

Exemplet är hämtat från Skatteverkets deklarationsguide för delägare i fåmansföretag.

⁶⁴ Se även Skatteverkets deklarationsguide för delägare i fåmansföretag 2012, <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062347/29220.pdf>, s. 12, 2012-05-06, 12:11.

⁶⁵ Se även Skatteverkets deklarationsguide för delägare i fåmansföretag 2012, <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062347/29220.pdf>, s. 11, 2012-05-06, 12:11.

Som tydliggörs i exemplet ovan är det fördelaktigt att kunna tillgodoräkna lönebaserat utrymme. Från lagstiftarens sida är avsikten att om en delägare har tagit ut en förhållandevis hög lön i fåmansföretaget har beskattning redan skett i inkomstslaget tjänst. 3:12-reglerna har som syfte att förhindra att delägare undviker beskattning i inkomstslaget tjänst och enbart beskattas i inkomstslaget kapital. Tar delägaren ut en lön är det uppenbart att delägaren inte åsnyttat att kringgå lagstiftningen och därmed ökar gränobeloppet och utdelningar kan beskattas i inkomstslaget kapital.⁶⁶

2.5 Beskattning

2.5.1 Inledning

I det följande kommer en kort beskrivning om beskattning av inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital. Beskattningen av inkomstslaget tjänst sker på samma sett för delägare i fåmansföretag som för vanliga arbetstagare. Kapitalinkomster på icke kvalificerade andelar beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital. Skillnaden i beskattningen av kapitalinkomster är av intresse för uppsatsens syfte då en jämförelse av beskattningskonsekvenserna sker i analysen.

2.5.2 Inkomstslaget tjänst

Beskattning av delägars arbetsinkomster ska ske i inkomstslaget tjänst, precis som för vanliga arbetstagare.⁶⁷ Skillnaden är att delägaren har bestämmanderätt i bolaget och kan därför till viss del påverka beskattningens omfattning. Tjänsteinkomster beskattas progressivt vilket innebär att skatten varierar beroende på inkomstens storlek.⁶⁸ Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst regleras i 11 kap. IL. För fysiska personer beskattas tjänsteinkomster med kommunal inkomstskatt.⁶⁹ Överstiger lönen ett visst belopp tillkommer även statlig inkomstskatt. Den statliga inkomstskatten är uppdelad i skiktgränser som baseras på den årliga tjänsteinkomsten.⁷⁰ För taxeringsår 2012 är den nedre skiktgränsen 383 000 SEK. För

⁶⁶ Prop. 1995/96:109 s. 61.

⁶⁷ Se 11 kap. 1 § IL, 65 kap. IL och Rydin, Urban & Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 171.

⁶⁸ Se 1 kap. IL och 65 kap. IL.

⁶⁹ 65 kap. 3 § IL. Skattesatser för kommunal inkomstskatt återfinns på Skatteverkets hemsida: <http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/vadblirskatten/skattetabeller.4.18e1b10334ebe8bc80005221.html>, 2012-05-06, 13:50.

⁷⁰ 65 kap. 5 § IL.

inkomster som överstiger beloppet sker beskattning på ytterligare 20 procent. Den övre skiktgränsen är på 548 300 SEK och överstiger inkomsterna beloppet tillkommer en skatt med ytterligare fem procent, så kallad värnskatt.⁷¹

2.5.3 Inkomstslaget kapital

Beskattning av kapitalinkomster sker med en proportionell skattesats på 30 procent till skillnad från tjänsteinkomster som beskattas progressivt.⁷² För aktier som inte är kvalificerade gäller de vanliga reglerna för beskattning av kapitalinkomster. Utdelning och kapitalvinst tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital på onoterade andelar i svenska aktiebolag vilket motsvarar en faktisk skattesats på 25 procent.⁷³ Om delägaren har kvalificerade andelar gäller reglerna för kvalificerade andelar som presenterades i kapitel 2.4.⁷⁴

⁷¹ 65 kap. 5 § IL och

<http://www.skatteverket.se/svarpavanligafragor/privat/beloppochprocent/privatbeloppfaq/narskamanbetalastatliginkomstskattochhurhogarden.5.10010ec103545f243e8000166.html>, 2012-05-06, 13:49.

⁷² Jmf 42 kap. 15 a § IL och 65 kap. 5 § IL.

⁷³ 42 kap. 15a § IL.

⁷⁴ 57 kap. 4 § IL.

3 Neutralitetsprincipen och tolkningsprinciper

3.1 Neutralitetsprincipen

3.1.1 Inledning till problematiken

Det finns en grundläggande tanke från lagstiftarens sida att skatten inte ska påverka vid val av olika handlingsalternativ. Det innebär att om två alternativ är ekonomiskt likvärdiga före beskattning så ska de även vara ekonomiskt likvärdiga efter beskattning. Delägare med kvalificerade andelar beskattas enligt speciella regler jämfört med delägare och löntagare i övriga bolag. Syftet med 3:12-reglerna är att delägare inte ska kunna uppnå skattefördelar då de har bestämmanderätten i bolaget, men tanken är inte heller att särreglerna ska påverka delägarna negativt så de får en högre beskattning. I det följande kommer neutralitetsprincipen att förklaras först allmänt och sedan ur ett fåmansföretagsperspektiv. I analysen i kapitel 5 kommer en jämförelse utifrån beskattningsekvenserna för delägare i fåmansföretag att ställas mot neutralitetsprincipen i syfte att avgöra om effekten av reglerna ger neutralitet.

3.1.2 Neutralitetsprincipen i allmänhet

Rättsprinciper är viktiga i svensk rätt och kommer till uttryck på olika sätt, i lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Pålsson menar att rättsprinciper fungerar som ett ”etiskt kitt” som länkar samman regler och gör dem användbara och ändamålsenliga.⁷⁵ Neutralitetsprincipen som rättsprincip är inte lagreglerad utan är inducerad. Det innebär att den kommer till uttryck i systematiken i vissa delar av skattesystemet.⁷⁶ Principen räknas som en speciell princip vilket innebär att den inte är allmän i sin tillämpning utan används enbart inom skatterätten.⁷⁷

Principen har som målsättning att den skatteskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte i första hand ska styras av skattereglernas utformning. Skattereglerna syftar därför till att vara neutrala i sin utformning.⁷⁸ Om den skattskyldiges alternativ är ekonomiskt likvär-

⁷⁵ Pålsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 57.

⁷⁶ Pålsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 62 och Pålsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, s. 34.

⁷⁷ Pålsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, s. 34.

⁷⁸ Prop. 1989/90:110 s. 1, 302 och 316.

diga före skatt är målsättningen att de även ha samma relation efter skatt.⁷⁹ Skatter ska således inte styra den skattskyldiges val av exempelvis bolagsform.⁸⁰ Persson Österman menar att aktörerna på marknaden ska göra sina val utifrån andra preferenser än skatteeffekter. Han anser också att ett neutralt skattesystem inte ska användas som ett instrument för att styra marknaden.⁸¹

Som grund för neutralitetsprincipen ligger främst nationalekonomiska teorier som menar att resursallokering bäst sker genom att marknaden påverkas så lite som möjligt av skatte-reglerna.⁸² Principen motiveras i doktrinen genom ökad effektivitet på marknaden som uppkommer genom fritt ekonomiskt handlade.⁸³ Neutralitetsprincipen är således i huvudsak en ekonomisk princip.⁸⁴

Lodin med flera anser att neutralitetsprincipen motiveras av olika samhällsekonomiska skäl.⁸⁵ De menar att det är viktigt att exempelvis enskilda näringsidkare och handelsbolag ska kunna konkurrera på samma villkor som mindre aktiebolag. De anser att sådan neutralitet ökar nyföretagandet och möjlighet till expansion i små och medelstora företag.⁸⁶ I doktrinen påpekas det även att ett neutralt skattesystem minskar risken för skatteflykt.⁸⁷ Med skatteplanering åsyftas här negativ form av skatteplanering som inte är sanktionerat av lag-

⁷⁹ Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 62 och Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 43.

⁸⁰ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 43.

⁸¹ Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 32.

⁸² Pahlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, s. 32.

⁸³ Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 32 och Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 43.

⁸⁴ Pahlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, s. 33.

⁸⁵ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 43.

⁸⁶ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 43.

⁸⁷ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 43.

stiftaren.⁸⁸ Principen har använts av lagstiftaren för att motivera utformningen av olika lagregler.⁸⁹ Den har också tillämpats av domstolar för att tolka redan befintliga lagregler.⁹⁰ Neutralitetsprincipen kan även till viss del motiveras av rättviseskäl eftersom bristande neutralitet i skattesystemet leder till olikformighet i beskattningen.⁹¹ Lika företeelser ska beskattas likartat.⁹² Principen kan därför härledas tillbaka till principen om likformighet.⁹³

Strävanden att uppnå neutralitet kan dock leda till komplicerade och svårtillämpade lagar.⁹⁴ Ibland får därför neutraliteten stå tillbaka för praktiskt tillämpbara regler. Lodin med flera ger exempel på en situation där neutraliteten har åsidosatts för enklare skatteregler. Arbete för egen räkning när en privat person klipper sin egen gräsmatta borde i ett helt neutralt skattesystem beskattas för sin arbetsinsats. Det går att köpa tjänsten på marknaden och när personen utför tjänsten själv minskar personens levnadskostnader varför tjänsten borde beskattas. Lagstiftaren har dock valt att inte beskatta den här typen av arbete vilket leder till bristande neutralitet till fördel för ett mindre komplext skattesystem.⁹⁵

Pålsson menar att ett helt neutralt skattesystem är en orimlig förhoppning då det inte kan uppnås förrän all skatteplanering har upphört, vilket han menar inte kommer att hända.⁹⁶ Det kan ifrågasättas om total neutralitet ens är önskvärd i skattesystemet, både från näringslivets håll och från lagstiftarens håll då reglernas utformning kommer att bli ännu mer komplicerade och komplexa.

⁸⁸ Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 49.

⁸⁹ Se prop. 1993/94:50 s. 257.

⁹⁰ Pålsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, s. 32.

⁹¹ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 43.

⁹² Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 51.

⁹³ Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 51 och Pålsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, s. 34.

⁹⁴ Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, s. 46, Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 43, jmf. 57 kap. II.

⁹⁵ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 44.

⁹⁶ Pålsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 62.

3.1.3 Neutralitet ur ett fåmansföretagsperspektiv

För att förhindra att delägare i fåmansföretag uppnår inte avsedda skattefördelar krävs särreglering. I förarbetet till reglerna framkommer att syftet inte är att beskatta delägare i fåmansföretag *hårdare* utan snarare förhindra att de får skattefördelar.⁹⁷ För att uppnå skattemässig neutralitet mellan delägare i fåmansföretag och delägare i övriga aktiebolag krävs därför viss särreglering. Förarbetena framhåller att 3:12-reglerna är till för att neutralisera beskattningen mellan fåmansföretag och övriga aktiebolag.⁹⁸ Neutralitetsprincipen används i det här fallet av lagstiftaren för att motivera skatteregeln. HFD har i vissa avgörande avseende fåmansföretag valt att använda sig av neutralitetsprincipen för att motivera sina domslut genom att peka på vikten av neutralitet.⁹⁹

För att uppnå neutralitet i beskattningen mellan delägare i fåmansföretag och arbetstagare och delägare i övriga aktiebolag krävs att beskattning sker på ett så likartat sätt som möjligt. 3:12-reglerna syftar till att förhindra att delägare tar ut tjänsteinkomster i inkomstlaget kapital vilket ska öka neutraliteten. Arbetsinkomster beskattas i inkomstlaget tjänst och kapitalinkomster i inkomstlaget kapital.¹⁰⁰ Aktiva delägare i fåmansföretag har oftast blandade tjänsteinkomster och kapitalinkomster varför problem uppstår i beskattningen.

Syftet med 3:12-reglerna är att den slutliga skatteeffekten för den aktiva delägaren och arbetstagaren ska vara neutral efter beskattning. För att uppnå neutralitet i beskattningen mellan delägaren och arbetstagaren krävs att skattereglerna inte ger någon av parterna fördelar eller nackdelar på grund av vald bolagsform. Frågan som uppstår är huruvida de befintliga reglerna samt domstolens tillämpning av rekvisitet samma eller likartad verksamhet faktiskt leder till neutralitet.

I analyskapitlet jämförs skatteeffekterna för en aktiv delägare i ett fåmansföretag och en arbetstagare med aktieinnehav i ett onoterat bolag (ej fåmansföretag) där han/hon är anställd.

⁹⁷ Prop. 1975/76:79 s. 38.

⁹⁸ Prop. 1975/76:79 s. 38.

⁹⁹ I RÅ 1997 ref. 48 fastställer HFD SRN:s argumentation avseende samma eller likartad verksamhet. SRN framhåller att syftet med regeln är att lön, utdelning och kapitalvinst beskattas neutralt.

¹⁰⁰ 11 kap. 1 § IL, 65 kap. 3 § IL och 65 kap. 5 § IL.

Delägaren i fåmansföretaget har kvalificerade andelar medan arbetstagarens andelar inte är kvalificerade. Båda arbetar i ett företag där de även innehar aktier varför de båda aktivt bidrar till de upparbetade vinstmedlen i företaget. Både den aktiva delägaren och arbetstagaren har investerat kapital i aktier i bolagen. Skillnaden mellan de båda är dock att delägaren i fåmansföretaget har den reella bestämmanderätten medan arbetstagarens aktieinnehav är obetydligt i förhållande till övriga delägare och har därför ingen reell bestämmanderätt. Situationen för delägaren och arbetstagaren är likartad varför den bör vara jämförbar och därmed även neutral i beskattningskonsekvenserna. Förarbetet till reglerna om kvalificerade andelar pekar på vikten av neutralitet i beskattningen mellan delägare i fåmansföretag och delägare i övriga aktiebolag.¹⁰¹ Det är av vikt att beskattningen är så neutralt som möjligt för att minska skatteplanering och öka effektiviteten.

3.2 Domstolens tolkningsprinciper

3.2.1 Allmänt om tolkningsprinciper

Utöver lagregler finns ett otal rättsprinciper om hur lagreglerna ska tolkas. Det finns delade meningar om hur domstolen bör tolka och tillämpa lagreglerna. Som ursprungspunkt ska domstolen i första hand ta lagtexten som stöd i enlighet med legalitetsprincipen.¹⁰² Inom skatterätten uppstår det ofta problem kring tolkningen av lagregelns ordalydelse. Exempelvis, vad menas egentligen med begreppet samma eller likartad verksamhet?

Vilken tolkningsprincip domstolen använder har stor påverkan på slutresultatet och det finns fördelar och nackdelar med de olika tolkningsprinciperna. Lagtexten kan inte reglera alla olika situationer varför ordalydelsen i lagtexten inte kan gå in i detalj utan måste appliceras på de olika situationerna som uppstår. Lagtextens utformning kan även i vissa fall vara tekniskt felkonstruerad och därmed inte uppfylla det bakomliggande syftet med lagen varför domstolen måste tolka den befintliga lagregeln för att åstadkomma det åsyftade målet.

Uppsatsens syfte är bland annat att avgöra om HFD har utvidgat begreppet samma eller likartad verksamhet i sin tolkning i praxis. Tolkningsprinciperna är därför av vikt för att kunna avgöra om begreppet har kommit att omfatta situationer som inte var avsedda uti-

¹⁰¹ Prop. 1975/76:79 s. 38.

¹⁰² Legalitetsprincipen återfinns i 2 kap. 10 § 2 st. RF

från begreppets bakomliggande syfte. I det följande presenteras de tre viktigaste tolkningsprinciperna som sedan kommer att appliceras på HFD:s tolkning i praxis.

3.2.1.1 Objektiv tolkning

För tolkning av skattelag är det en allmänt accepterad åsikt att lagtextens ordalydelse ska ha störst betydelse.¹⁰³ När domstolen sätter störst vikt vid ordalydelsen i lagtexten görs en bokstavstolkning eller en så kallad objektiv tolkning. Domstolen tar vid en objektiv tolkning ingen hänsyn till syftet med lagen eller andra omständigheter som framkommer i förarbetet.¹⁰⁴ Förutsägbarheten kan i viss mån öka för den enskilde skattebetalaren men själva syftet med lagregeln kan försvinna. I vissa fall har lagtextens utformning varit olycklig och det bakomliggande syftet med regeln har åsidosatts vilket vid en objektiv tolkning skulle innebära att regeln bli obetydlig. Domstolen kan utgå ifrån en objektiv tolkning men om lagtexten är otydlig väljer domstolen i många fall att kombinera den objektiva tolkningen med någon ytterligare tolkningsprincip.¹⁰⁵

3.2.1.2 Subjektiv tolkning

Vid en subjektiv tolkning lägger domstolen stor betydelse vid syftet bakom lagen med fokus på det som uttrycks i motivuttalanden i förarbetet.¹⁰⁶ Det är dock omdiskuterat om domstolen bör fästa stor uppmärksamhet på specifika uttalanden i lagmotiven.¹⁰⁷ Argument i doktrinen som är för en subjektiv tolkningsmetod menar att det är folkvalda personer som skriver förarbetena och att domstolens tolkning därmed får en demokratisk förankring. Argument mot den subjektiva tolkningsprincipen är främst att det är tjänstemän som skriver förarbetena och att folkvalda politiker sällan läser igenom förarbeten innan de blir lag. Kritikerna menar även att den subjektiva tolkningsmetoden bygger på ”vaga uttalanden” i förarbetena vilket minskar förutsägbarheten.¹⁰⁸ Dessutom besitter få skattskyldiga den kunskap som krävs för att ta ledning i förarbetet och därmed på förhand veta hur en

¹⁰³ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 675.

¹⁰⁴ Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 74.

¹⁰⁵ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 675.

¹⁰⁶ Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 79.

¹⁰⁷ Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 79.

¹⁰⁸ Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s.79.

lagregel ska tolkas. Ibland blir lagtextens ordalydelse och uttalanden i förarbeten motstridiga varför ibland ytterligare tolkningsprincip tas i beaktande.¹⁰⁹

3.2.1.3 Teleologisk tolkning

När ordalydelsen i lagtexten är otydlig kan domstolen ta hjälp av en teleologisk tolkning. Tolkningen siktar in sig på regelns syfte och ändamålen bakom regeln. Fördelar med att syftet bakom regeln används vid tolkning av skattelag är att bakgrunden till lagen faktiskt blir gällande även om lagtextens ordalydelse skulle vara bristande.¹¹⁰ En domstol i Göteborg och en domstol i Malmö kan med hjälp av bestämmelsens bakomliggande syfte nå samma slutsatser vilket leder till att utgången i målen troligtvis blir likvärdiga.

En nackdel med att tillämpa sig av teleologisk tolkning är att för den enskilde skattebetalaren kan förutsägbarheten minska. Om den skattskyldige har gjort sin bedömning utifrån lagtexten men domstolen anser att lagtexten är otydlig och gör sin tolkning utifrån lagregelns syfte blir resultatet något diversifierat.¹¹¹ Den enskilde skattebetalaren har i många fall inte kunskap att tolka förarbetet till lagregeln. Något som talar för en teleologisk tolkning är att EU-domstolen använder sig av tolkningsprincipen då lagtextens tydlighet brister.¹¹² För ökad konsekvens i lagtolkningen bör därför även svenska domstolar tillämpa sig av den här tolkningsprincipen.

¹⁰⁹ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 675 och 678.

¹¹⁰ Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 73-74.

¹¹¹ Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 73-74.

¹¹² Mål C-46/93 och mål C-48/93 Brasserie du pêcheur (Factortame III) p. 39.

4 Samma eller likartad verksamhet

4.1 Innebörd

Rekvisitet samma eller likartad verksamhet togs in i lagtexten i samband med skattereformen 1990/91 för att det inte längre skulle vara möjligt för delägare att kringgå lagstiftningen genom att upprätta olika bolagskonstruktioner. Rekvisitet återfanns då i 3 § 12 mom. 5 st. andra meningen lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) och hade följande lydelse:

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

Karenstiden i paragrafen var från början tio år och kunde därefter förlängas om den skattskyldige eller någon närstående fortsatte med verksamheten i ett annat fåmansföretag.¹¹³ Enligt förarbetena ska bestämmelsen tillämpas i de fall arbetsinsatsen i företaget har upphört för mer än tio år sedan men sker i stället i ett annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet. Karenstiden på tio år räknas då först från att verksamheten i det senare företaget har upphört.¹¹⁴

Bestämmelsen tog sikte på att förhindra att delägare flyttar verksamheten mellan olika företag och sparar arbetsinkomster i ett vilande företag för att kringgå beskattning.¹¹⁵ Syftet med bestämmelsen var att den skulle kunna tillämpas om en arbetsinsats i fåmansföretaget upphört *för mindre än tio år sedan och i stället fortsätter i ett annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet*. Det ursprungliga syftet var således att hindra delägare från att flytta ut verksamheten och behålla arbetsinkomsten i ett vilande företag.¹¹⁶

¹¹³ Prop. 1989/90:110 s. 468.

¹¹⁴ Prop. 1989/90:110 s. 703 f.

¹¹⁵ Prop. 1989/90:110 s 703.

¹¹⁶ Prop. 1989/90:110 s 704.

År 1995 genomfördes förändringar i 3:12-reglerna. Förändringarna var främst tekniska, men i samband med förändringen togs raden: ”under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än tio år efter det att verksamheten i det först avsedda företaget upphörde” bort.¹¹⁷ Lagändringen syftar till att aktier kan vara kvalificerade på grund av att verksamhet tidigare har bedrivits i ett annat företag. I förarbetet uttalas att bestämmelsen kan vara av betydelse i ett inledningsskede för att undanröja oklarheter när verksamhet har påbörjats i ett nytt företag.¹¹⁸

Silfverberg menar att bedömningen av vilket företag som bedriver *samma eller likartad verksamhet* flyttas i och med lagändringen från det mottagande företaget till att i stället avse det överlåtande företaget.¹¹⁹ Silfverberg anser att avsikten med förändringen var att den verksamhet som tidigare bedrivits i det överlåtande företaget ska medföra att aktierna i det nya företaget blir kvalificerade, utan att det behöver visas att ny verksamhet faktiskt kommit igång.¹²⁰ Silfverberg menar dock att det inte har uttryckts klart i lagtexten utan att det fortfarande kvarstår en del oklarheter avseende tolkningen av bestämmelsen.¹²¹

Rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* återfinns numera i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL och lyder (min fetstilsmarkering):

”Med kvalificerade andelar avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver **samma eller likartad verksamhet** [...]”¹²²

¹¹⁷ Prop. 1995/96:109 s. 88 och Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 439.

¹¹⁸ Prop. 1995/96:109 s. 88.

¹¹⁹ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 439.

¹²⁰ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 439.

¹²¹ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 439.

¹²² 57 kap. 4 § 1 st. p. 1 IL.

Då paragrafen har ändrats uppstår vissa problem vid tolkningen. Karenstiden i bestämmelsen har numera kortats ner till fem år i stället för tio år. Det har därför diskuterats huruvida förarbetena från den ursprungliga bestämmelsen kan tillämpas på den nya ordalydelsen eller inte.¹²³ För att utröna hur rekvisitet samma eller likartad verksamhet ska tolkas måste praxis analyseras. Rekvisitet har tolkats av domstolar ett flertal gånger men trots det finns det fortfarande tvetydigheter kring begreppets omfattning.

4.2 Praxis

4.2.1 RÅ 1997 ref. 48

I RÅ 1997 ref. 48 I och II avgjordes två mål avseende rekvisitet samma eller likartad verksamhet som har haft stor betydelse. I målet diskuterades huruvida uttagsbeskattning ska ske vid överlåtelse av tillgångar till underpris. Om båda fåmansföretagens andelar är kvalificerade sker ingen uttagsbeskattning. I mål I överläts en aktiepost till underpris från X AB till ett nytt företag NY AB och i mål II överläts en fastighet till underpris. Bedömningen om kvalificerade andelar skedde i enlighet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL.

Skatterättsnämnen (SRN) ansåg i mål I att NY AB:s verksamhet som avsåg förvaltning och innehav av aktier var *betingad* av verksamheten i X AB och är därmed fanns det en *anknytning* mellan den överlåtna tillgången och det överlåtande företaget vilket medförde att företagen bedrev samma eller likartad verksamhet. HFD gjorde samma bedömning som SRN och menar vidare att aktieposten var en värdemässigt betydande post som blivit betingat av X AB:s verksamhet. HFD menade också att anknytningen mellan aktieinnehavet och X AB:s rörelse kommer att bestå efter överlåtelsen. Domstolen förklarar inte närmare varför det antas att anknytningen kommer att bestå. Bedömningen medförde dock att andelarna ansågs kvalificerade i båda företagen och uttagsbeskattning inte skulle ske.¹²⁴

I mål II var det i stället en överlåtelse av en rörelsefastighet och HFD ansåg även i det målet att samma eller likartad verksamhet förelåg på samma grund som i mål I. Det motiverades med att det nya bolagets verksamhet skulle avse förvaltning och innehav av den överlåtna tillgången. Tillgången hade tidigare använts i det överlåtande företagens verksamhet och skulle även efter överlåtelsen användas i dennes rörelse.

¹²³ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 439.

¹²⁴ RÅ 1997 ref. 48 s. 272.

HFD ansåg att samma eller likartad verksamhet förelåg i de båda fallen på grund av innehav och förvaltning av tillgångar som tidigare tillhört ett fåmansföretag och som efter överföringen tillhör ett annat fåmansföretag. Dessutom hade tillgångarna i målen, även efter överlåtandet, anknytning till det överlåtande företagets verksamhet. Delägarna och/eller närstående till dem skulle fortfarande vara aktiva i betydande omfattning i de överlåtande företagen men inte i de förvärvande företagen.¹²⁵ Med samma eller likartad verksamhet avses således sådan verksamhet som ligger inom ramen för tidigare bedrivna verksamhet i delägarens företag.¹²⁶

4.2.2 RÅ 1999 ref. 28

I målet diskuterades huruvida undantagsregeln i 3 § 12 e mom. SIL är tillämplig på utdelning från X AB och Y AB. För att utreda om undantagsregeln är tillämplig diskuteras kriteriet samma eller likartad verksamhet. Frågan som ställs är om X AB som bedriver verksamhet inom Corporate Finance och Y AB som är ett värdepappersbolag som förvaltar en nationell fond, bedriver samma eller likartad verksamhet. HFD går först igenom syftet med bestämmelserna i 3 § 12–12 e mom. SIL och menar att delägarens arbetsinsatser ska beskattas likvärdigt oavsett om värdet av arbetsinsatserna kommer ägaren tillgodo i form av lön, utdelning eller realisationsvinst. Vidare menar HFD att det i förarbetet framkommer att enbart avkastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsatser som skall träffas av de särskilda beskattningsreglerna.¹²⁷

HFD fäster stor vikt vid lagmotiven och menar att bestämmelsen kan ha stor betydelse i inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.¹²⁸ Domstolen menar att kriteriet samma eller likartad verksamhet: ”[...] 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 (jfr RÅ 1997 ref. 48).”

¹²⁵ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 442.

¹²⁶ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?* s. 1.

¹²⁷ HFD hänvisar till prop. 1989/90:110 s. 469.

¹²⁸ HFD hänvisar till prop. 1995/96:109 s. 88.

I målet ansågs inte samma eller likartad verksamhet föreligga trots att de båda företagen enligt ordalydelsen bedriver ”samma eller likartad verksamhet”. Det visar att kriteriet inte tar sikte på vad som enligt ordalydelsen menas med samma eller likartad verksamhet utan att ”hela eller delar av verksamheten” ska ha överförts till ett annat företag eller där likartat samband föreligger. HFD hänvisar tillbaka till RÅ 1997 ref. 48 vilket tydliggör domstolens resonemang i det tidigare målet. I mål RÅ 1997 ref. 48 fördes delar av verksamheten över till ett nystartat fåmansföretag med samma ägare. Målet öppnade dock upp för nya tolkningar i och med uttalandet att regeln i *huvudsak tar sikte* på sådana fall där hela eller delar av verksamheten har överförts till ett företag där verksamheten ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten *eller fall där likartat samband föreligger*.

4.2.3 RÅ 2005 ref. 3

I målet avgjordes huruvida en underprisöverlåtelse skulle medföra uttagsbeskattning eller inte på grund av kvalificerade andelar. A äger X AB som i målet överlät fastigheter till underpris till Ny AB. Ny AB är ett helägt dotterbolag till Y AB som i sin tur är helägt av A. A är inte verksam i betydande omfattning i varken Ny AB eller Y AB utan enbart i X AB. Efter överlåtelsen av fastigheten är avsikten att Y AB ska sälja aktierna i Ny AB till en extern köpare. Frågan som uppkom är om aktierna i Y AB är kvalificerade till följd av att A varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som Y AB.

HFD fastställde SRN:s förhandsbesked i sin helhet varför hänvisning görs till SRN och inte HFD. SRN hänvisade till HFD:s uttalande att samma eller likartad verksamhet föreligger då hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag, där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller där likartat samband föreligger mellan bolagen.

För att kvalificerade andelar ska föreligga i Y AB krävs således att företaget bedriver samma eller likartad verksamhet som X AB. För att sådan jämförelse ska kunna göras måste Y AB och Ny AB jämföras. Reglerna i 57 kap. 4 § p. 2 IL reglerar uttryckligen situationer då andelar i företag är kvalificerade på grund av att företaget direkt eller indirekt äger andelar i ett annat företag. I bestämmelsen är en andel endast kvalificerad om ägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning i det direkt eller indirekt ägda företaget. Bestämmelsen saknar emellertid anknytningskriteriet samma eller likartad verksamhet och därför kan inte andelarna i Y AB vara kvalificerade.

SRN menar att ordalydelsen i andra punkten är så tydlig att den inte går att tolka på något annat sätt än att kvalificerade andelar inte kan föreligga. Nämnden framhåller att det föreligger ett likartat samband mellan Y AB och X AB efter överlåtelsen och försäljningen av fastigheterna men att på grund av bestämmelsens ordalydelse kan inte andelarna vara kvalificerade.

Det som kan utläsas av målet är att om en överlåtelse sker mellan ett av ägaren direkt eller indirekt ägt fåmansföretag till ett annat fåmansföretags dotterbolag ska jämförelsen göras mellan det överlåtande bolaget och det förvärvande bolagets moderbolag. Bestämmelsen i andra punkten reglerar uttryckligen situationer där ett företag äger andelar i ett annat bolag och första punkten med kriteriet samma eller likartad verksamhet kan inte tillämpas vid sådana förhållanden.¹²⁹

4.2.4 RÅ 2007 not 66

Målet behandlar huruvida samma eller likartad verksamhet föreligger i och med ett franchiseavtal. A äger X AB som är ett renodlat holdingbolag och moderbolag till Y AB. Y AB bedriver försäljning och montering och har ett franchiseavtal med företag Z AB. A innehar 1/7 av aktierna i Z AB men är inte verksam i betydande omfattning i Z AB. A är verksam i betydande omfattning i Y AB. A begärde ett förhandsbesked från SRN om hans andelar i Z AB är kvalificerade på grund av att han är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

HFD fastställde förhandsbeskedet varför SRN:s argumentation återges nedan. SRN hänvisar till RÅ 1999 ref. 28 där HFD klargör att bestämmelsen i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan företagen.

I målet överfördes ingen verksamhet mellan företagen och SRN menar att det faktum att verksamheten bedrivs i form av franchising inte innebär att ett sådant likartat samband föreligger mellan företagen. Nämnden menar därför att Z AB och Y AB inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Målet fastställer även att franchising inte per automatik

¹²⁹ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 443.

innebär att ett likartat samband föreligger. Vidare håller domstolen fast vid kravet på att verksamhet ska ha överförts för att samma eller likartad verksamhet ska anses föreligga.

4.2.5 RÅ 2010 ref. 11 (I-V)

I RÅ 2010 ref. 11 avgjordes fem mål av HFD avseende kriteriet samma eller likartad verksamhet. I samtliga fem mål fastställde HFD SRN:s bedömning. I det följande kommer en redogörelse för hur begreppet samma eller likartad verksamhet tolkades av SRN och HFD. Omständigheterna skiljer sig något men domskälen i målen är likartade varför de förklaras tillsammans. Ett av målen, mål II, särskiljer sig från de övriga varför det presenteras separat.

Mål I, III, IV och V (1626-09, 1452-09, 1454-09 och 1455-09)

Omständigheter i mål I: A äger företag X AB, bolaget är ett holdingbolag som enbart äger och förvaltar andelar i dotterbolaget Y AB. Delägare A är aktiv i betydande omfattning i Y AB som bedriver konsultverksamhet. A:s andelar i X AB är därför kvalificerade. A vill avskilja medel från dotterbolaget Y AB till antingen X AB eller till ett nytt bolag, Ny AB. A frågar Skatterättsnämnden om andelarna är kvalificerade i något av de föreslagna alternativen. Det första alternativet innebär att utdelning görs från Y AB till X AB. X AB överläter sedan aktierna i Y AB till underpris till Ny AB. Det andra alternativet innebär att X AB avyttrar en viss del av aktierna i Y AB till Ny AB till underpris. Ny AB löser sedan in aktierna till marknadspris. Kapitalet i X AB skulle sedan förvaltas diskretionärt av extern förvaltare. A kommer fortsätta att vara verksam i betydande omfattning i Y AB.

Nämnden ansåg i mål I att verksamheten delades upp på ytterligare ett företag i samband med överlåtelse av aktierna. Konsultverksamheten kommer att bedrivas i Y AB medan X AB:s verksamhet kommer att avse förvaltning av kapital som bolaget mottagit från Y AB genom utdelning. SRN anser att förutsättningarna är uppfyllda för att X AB alternativt Ny AB och Y AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Omständigheter i mål III: A ägde samtliga aktier i X AB där han var verksam i betydande omfattning och bedrev konsultverksamhet. Efter år 2005 förvaltade bolaget enbart kapital och A var anställd av ett annat bolag, ägt av utomstående. A återgick år 2007 till att bedriva konsultverksamhet men genom enskild firma. A funderar på att börja bedriva konsultverksamheten i ett annat av honom helägt aktiebolag, Y AB. A undrar om X AB och Y AB då skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet och andelarna i X AB därför

skulle ”smittas” av den nya verksamheten i Y AB. SRN menar att den ursprungliga verksamheten har behållits i och med kapitalförvaltandet i X AB. Verksamheten som kommer att bedrivas i Y AB är enligt nämnden en fortsättning på verksamheten i X AB då den är knuten till A som person genom hans affärskontakter och kunskap. Därför ska verksamheten i Y AB anses överförd dit trots att inga faktiska tillgångar har överförts mellan företagen.

Det faktum att det har varit uppehåll mellan verksamheterna har ingen betydelse. Av målet framgår att det inte spelar någon roll om faktisk tillgång från verksamheten har överförts till det nya företaget. Då ett nytt företag återupptar verksamhet som tidigare bedrivits i ett av ägaren ägt företag som förvaltar kapital från den tidigare verksamheten föreligger samma eller likartad verksamhet. Det går således inte att avkvalificera andelarna genom att avsluta verksamheten och sedan påbörja den i ett nytt företag inom femårsperioden.¹³⁰ Verksamheten kan dock bedrivas som enskild näringsidkare.

Omständigheter i mål IV: A och hans syster B äger hälften av aktierna i Y AB var som i sin tur äger samtliga aktier i Z AB och 49 procent av aktierna i X AB. Resterande aktier i X AB ägs av A och B med 25,5 procent vardera. A är verksam i betydande omfattning i Z AB. B har aldrig varit verksam i något av bolagen. Verksamheten bedrevs fram till år 1986 i X AB men flyttades då till Y AB. Senare flyttades verksamheten från Y AB till Z AB och Y AB bedriver i stället fastighetsförvaltning. Verksamheten i Z AB består i handel med lyftkranar, uthyrning och försäljning av lyftkranar. X AB har sedan år 1986 endast bedrivit fastighetsförvaltning. Fastigheten har hyrts ut till Z AB till cirka 90 procent. All administration, bokföring och liknande i X AB har skötts av Z AB. A begärde ett förhandsbesked från SRN och undrade om hans aktier i X AB är kvalificerade.

SRN fastslår att X AB:s verksamhet har sedan 1986 enbart bestått i att hyra ut en fastighet. Inga arbetsinsatser har skett i verksamheten sedan dess, varför A inte är verksam i betydande omfattning i bolaget. SRN utreder huruvida A:s andelar är kvalificerade på grund av samma eller likartad verksamhet med annat företag i företagsgruppen. Den ursprungliga verksamheten i företagsgruppen bedrevs tidigare i X AB men har sedan delats upp på två olika bolag. På grund av att verksamheten har delats upp på två bolag medför att företagen bedriver samma eller likartad verksamhet. Det faktum att verksamheten i Z AB skiljdes

¹³⁰ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 244.

från X AB redan 1986 medförde inte till någon annan bedömning.¹³¹ Av målet framgår att det inte spelar någon roll hur långt bak i tiden uppdelningen av verksamheten gjordes. Det faktum att uppdelningen gjordes innan bestämmelsen infördes medför inte heller någon annan bedömning.¹³²

Omständigheter i mål V: A äger det nybildade företaget X AB samt hälften av aktierna i Y AB. Resterande aktier i Y AB ägs av en systerdotter till A. Y AB är moderbolag i en koncern som bedriver fastighetsförvaltning. A har startat ett nytt bolag, Ny AB, som också kommer att bedriva fastighetsförvaltning som han äger i sin helhet. A:s andelar i X AB och Ny AB kommer att vara kvalificerade eftersom han är verksam i betydande omfattning i de båda företagen. A planerar att sälja ett av Y AB:s dotterbolag Z AB externt till marknadspris via X AB. Dotterbolaget kommer först överlåtas från Z AB till X AB till underpris med tillämnande av reglerna om underprisöverlåtelser och sedan säljas externt till marknadsmässigt pris. X AB kommer efter överlåtelsen enbart inneha likvida medel som bolaget planerar att låna ut till Ny AB och Y AB samt dess dotterbolag. A undrar om X AB efter avyttringen av aktierna i Z AB och påbörjad utlåningsverksamhet anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB och dess dotterbolag och Ny AB.

Aktierna i Z AB avyttras externt via X AB och överskottet från försäljningen hamnar i X AB. Verksamheten som tidigare bedrivits i Y AB med dotterbolag delas därmed upp på ytterligare ett bolag, X AB. Kapitalet som tillgodogörs X AB härstammar från Y AB och dess dotterbolags verksamhet varför samma eller likartad verksamhet föreligger mellan X AB och Y AB.

¹³¹ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 241.

¹³² Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 244.

Slutsatser från målen:

SRN konstaterar i samtliga mål att det framgår i tidigare praxis (RÅ 1999 ref. 28) att kriteriet samma eller likartad verksamhet tar sikte på sådana fall då hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat företag där verksamheten ligger inom ramen för den tidigare verksamheten eller där likartat samband föreligger mellan bolagen. Vidare påpekar SRN att det inte spelar någon roll från lagtextens sida vilka aktier det är som ska bedömas.

Det innebär att bedömningen kan göras antingen i det överlåtande företaget eller i det förvärvade företaget. Lagtexten gör således ingen begränsning i vilken av verksamheterna som utgångspunkten ska tas i.¹³³ Nämnden hänvisar till lagens syfte och menar att det inte ska vara möjligt att: ”[...]undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett företag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter[...]”

I tidigare mål från HFD har det fastställts hur begreppet samma eller likartad verksamhet ska tolkas ur det förvärvande företags synvinkel. Begreppet har varit tillämpligt i de fall hela eller delar av verksamheten har överförts till ett annat fåmansföretag.¹³⁴ Tivéus menar att det tidigare inte har varit tillräckligt att företagen på annat vis har bedrivit likartad verksamhet med stöd av RÅ 2007 not. 66.¹³⁵

I det här målet har det emellertid klargjorts hur begreppet ska tolkas ur det överlåtande företags synvinkel. För att kvalificerade andelar ska föreligga krävs det att den är samma eller likartad som den verksamhet som bedrivs i det gamla företaget. Det innebär att verksamhet fortfarande måste **bedrivas** i det överlåtande företaget för att bestämmelsen ska kunna tillämpas.¹³⁶ HFD har fastslagit att verksamhet som har flyttats från det överlåtande företaget till ett nytt företag och kapital fortfarande förvaltas i det överlåtande företaget är samma eller likartad verksamhet.

¹³³ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 445.

¹³⁴ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 243.

¹³⁵ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 243.

¹³⁶ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 243.

I de fall hela eller delar av verksamheten överläts till ett annat bolag som bedriver aktiv verksamhet och det överlåtande företaget efter överlåtelsen enbart är ett förvaltande bolag anses ändå samma eller likartad verksamhet bedrivas. Det kallas för bakåtsmitta i doktrinen.¹³⁷ Om det i stället överförs kapital från ett aktiv företag till ett nytt företag som enbart är förvaltande kommer det nya förvaltande företaget att ”smittas” av tillgången/kapitalet som har överlåtits till företaget. Det här är kallat framåtsmitta.¹³⁸ I samtliga av målen läggs stor vikt vid den verksamhet som tidigare har bedrivits inom ett företag men sedan delats upp på nya företag. Enligt lagtextens ordalydelse följer också att den skattskyldige eller närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Mål II (1646-09)

A och B äger hälften av andelarna och rösterna i X AB. X AB bedrev detaljhandel inom möbelbranschen genom det helägda dotterbolaget X AB 1. X AB 1 överlät verksamheten till Z AB och Y AB. Verksamheten i bolagen bedrevs i en hyrd fastighet som ägs av X AB. Andelarna i Y AB och Z AB ägdes från början med lika stora delar av A och B. Andelarna i Z AB överläts till B:s barn och bolaget bedriver X AB:s tidigare försäljning av utemöbler. Samtidigt överläts också andelarna i Y AB till A:s barn och bolaget bedriver X AB:s försäljning av innemöbler. Samtliga barn var tidigare anställda i X AB.

A och B undrar om deras andelar i X AB är kvalificerade. De undrar även om andelarna är kvalificerade om de bildar ett nytt bolag (Ny AB) som de äger med 50 procent vardera, som inte kommer att bedriva någon verksamhet utan är ett rent förvaltningsföretag, om Ny AB förvärvar andelarna i X AB.

SRN ansåg att andelarna i X AB är kvalificerade. Nämnden menar att andelarna är kvalificerade på grund av att deras barn är verksamma i betydande omfattning i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Den verksamhet som tidigare bedrevs i X AB bedrivs nu i stället i tre företag, vilket innebär att delar av verksamheten har överförts till de nya företagen. SRN anser därför att förutsättningarna är uppfyllda för att X AB bedriver samma eller likartad verksamhet som Y AB och Z AB.

¹³⁷ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?* s. 2.

¹³⁸ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?* s. 2.

På fråga två ansåg SRN att aktierna i Ny AB inte är kvalificerade. Nämnden menar att A och B inte är verksamma i betydande omfattning i Ny AB då verksamheten enbart består av ägande och förvaltning av aktier. Karaktärerna på aktierna i Ny AB kommer inte att påverkas av att närstående till A och B bedriver verksamhet i annat fåmansföretag då "[...]inte någon av dessa verksamheter kan anses som samma eller likartad som den beskrivna verksamheten i Ny AB."

SRN gör även bedömning utifrån 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 IL och finner att det enbart är delägarens insatser i X AB som kan bli aktuella för bedömning, inte närståendes. Aktierna i Ny AB kan inte vara kvalificerade på grund av bestämmelsens andra punkt då kriteriet samma eller likartad verksamhet saknas. Aktier är således avkvalificerade då ägandet är indirekt i stället för direkt. I den här frågan hänvisade SRN tillbaka till mål RÅ 2005 ref. 3 där liknande diskussion kring andra punkten fördes.

Både SRN och Tivéus menar att lagen om skatteflykt inte kan bli tillämplig på förfarandet eftersom lagstiftaren inte har tagit med kriteriet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 IL.¹³⁹ Utifrån en sådan bedömning kan således aktier avkvalificeras vilket medför att lagens syfte åsidosätts.¹⁴⁰ HFD menade att det saknades underlag i fråga om huruvida Skatteflyktslagen kan bli tillämplig varför det fortfarande är oklart vad som gäller. Om HFD gör samma bedömning som SRN och Tivéus går det emellertid att avkvalificera aktier som är kvalificerade genom kriteriet samma eller likartad verksamhet genom att överlåta det gamla bolaget till ett holdingbolag.

4.2.6 HFD 2011 ref. 75

I målet fastställer HFD SRN:s avgörande varför hänvisning görs till SRN i det följande.¹⁴¹ A äger till 80 procent företaget X AB, resterande andelar ägs av hans två barn B och C. Samtliga är verksamma i betydande omfattning i X AB vilket medför att aktierna är kvalificerade. Delägarna vill förbereda inför ett generationsskifte och de avser att överlåta sina aktier i X AB till ett nytt bolag, Holding, som kommer att ägas av dem med samma proportioner som de äger X AB.

¹³⁹ Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 244.

¹⁴⁰ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 445.

¹⁴¹ Skatterättsnämndens avgörande dnr 33-10/D.

X AB planerar att dela ut vinstmedel till Holding och Holding ska överlåta aktierna i X AB till ett av B och C helägt bolag, Ny AB 1. A, B och C säljer sedan sina aktier i Holding till det av A ägda bolaget Ny AB 2 till underpris. Därefter ska något av följande alternativ genomföras: Holding går upp i Ny AB 2 genom en fusion, Holding likvideras och dess tillgångar övertas av Ny AB 2, aktierna i Holding säljs till utomstående till marknadspris, eller Holding delar ut sina tillgångar till Ny AB 2. A undrar om aktierna i Ny AB 2 blir kvalificerade i något av alternativen.

När X AB delar ut vinstmedel till Holding, tillgodoräknar sig Holding kapital som genererats i verksamheten som bedrivits i X AB och som är direkt eller kopplade till A, B och C:s arbetsinsatser. SRN ansåg att det inte fanns skäl för att göra skillnad mellan uppläggen då ”smittan” kommer att följa med kapitalet oavsett om det stannar i Holding eller i Ny AB 2. Ny AB 2 anses därmed bedriva samma eller likartad verksamhet som den som bedrivits i X AB, vilket medför att andelarna är kvalificerade i Ny AB 2. SRN visar vikten av att kapitalet är direkt kopplat till delägarnas arbetsinsatser i bolaget vilket därmed gör andelarna kvalificerade oavsett på vilket sätt kapitalet har hamnat i det nya bolaget.¹⁴²

4.2.7 HFD 2011 not 88

Även i det här målet fastställde HFD SRN:s avgörande i sin helhet varför hänvisning i det följande görs till SRN. A och B är syskon och äger tillsammans med C bolaget Y AB. A och C är verksamma i X AB som är ett helägt dotterbolag till Y AB. A och C överlät sina aktier i Y AB till det utländska bolaget Z AB som A och C ägde indirekt genom två utländska bolag Å AB och Ä AB.

A, B och C bildade tillsammans med D AB bolaget C AB. D AB äger 31 procent av aktierna i C AB, resterande andelar ägdes av A, B och C. Under 2009 avyttrade Å AB och Ä AB alla aktier i Z AB till C AB för marknadsvärdet. Å AB och Ä AB:s verksamhet består enbart i att förvalta kapital från försäljningen av andelarna i Z AB. I samband med att C AB köpte andelarna i Z AB skedde en omstrukturering som medförde att C AB direkt äger även Y AB och X AB. D AB lämnade även ett ovillkorat aktieägartillskott till C AB. Därefter avvecklades Å AB och Ä AB.

¹⁴² Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?* s. 2.

A och B startade bolaget A AB och avyttrade sina aktier i Å AB till A AB till underpris. C startade bolaget B AB och gjorde på motsvarande sätt. Genom avyttringen tillfördes A AB och B AB utdelningsbart kapital. Sökandena undrar om deras aktier i A AB och B AB är kvalificerade. Om svaret är jakande undrar de om andelarna fortfarande är kvalificerade efter fem år om varken A, B eller C är verksam i något av företagen.

SRN menar att överlåtelsen av samtliga andelar i företaget Z AB, och därmed verksamheten i X AB har Å AB och Ä AB:s verksamhet bestått i förvaltning av kapital. Vid avvecklingen av bolagen övertogs verksamheten av A AB och B AB vilket innebär att kapitalet i A AB och B AB härstammar från A och C:s arbetsinsatser i X AB. SRN anser vidare att hela eller delar av verksamheten har överförs till ett annat fåmansbolag vars verksamhet ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten. Delägarna och deras närstående måste därför sluta vara aktiva i X AB och därefter vänta i fem år innan aktierna i A AB och B AB är avkvalificerade.

Köpeskillingen anses i målet vara ”hela eller delar av verksamheten”. Det är viktigt att uppmärksamma att köpeskillingen härrör från upparbetade arbetsinkomster från delägarna i X AB. Syftet med 3:12-reglerna är att förhindra att arbetsinkomster omvandlas och beskattas i kapital i stället för tjänst.

5 Analys

5.1 Gällande rätt

Syftet med uppsatsen är att fastställa gällande rätt avseende begreppet samma eller likartad verksamhet. I HFD:s tidiga avgörande har fokus legat på överlåtelse av hela eller delar av verksamheten till ett annat fåmansföretag. HFD uttalade i RÅ 1999 ref. 28 att bestämmelsen 57 kap. 4 § p. 1 IL *i huvudsak tar sikte på fall där hela eller delar av verksamheten har överlåtits och fall där likartat samband föreligger*. I avgöranden som följde RÅ 1999 ref. 28 fortsatte domstolen att göra samma bedömning och det krävs emellertid att hela eller delar av verksamheten överläts för att rekvisitet ska vara uppfyllt.¹⁴³

I RÅ 2005 ref. 3 framkom att om en överlåtelse sker från ett fåmansföretag till ett annat fåmansföretags dotterbolag ska jämförelsen göras mellan det överlåtande bolaget och det förvärvande bolagets moderbolag. Samma eller likartad verksamhet ansågs inte föreligga eftersom paragrafens första punkt inte var tillämplig. Anknypningskriteriet samma eller likartad verksamhet saknas i paragrafens andra punkt varför kvalificerade andelar inte kunde föreligga.¹⁴⁴ I RÅ 2010 ref. 11 mål II fastställdes att det går att avkvalificera aktier som är kvalificerade genom begreppet samma eller likartad verksamhet, genom att skapa ett holdingbolag och sedan föra över aktierna i fåmansföretaget dit. De två målen öppnar således upp möjligheterna för delägare att avkvalificera sina andelar.¹⁴⁵

I RÅ 2010 ref. 11 fastslog HFD att samma eller likartad verksamhet även innefattar överlåtelse av kapital. Tidigare har överlåtelse av hela eller delar av verksamheten inte omfattat kapital, men i målen bekräftar domstolen att samma eller likartad verksamhet även gäller överlåtelser av rena kapitaltillgångar. I målen fastlår domstolen att kvalificerade andelar kan föreligga både på grund av ”framåtsmitta” som ”bakåtsmitta”.

I HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not 88 utökades begreppet samma eller likartad verksamhet. I målen hade köpeskilling överförts mellan två fåmansföretag vilket medförde att samma eller likartad verksamhet förelåg. HFD likställer således köpeskilling med vinstut-

¹⁴³ RÅ 2007 not 66.

¹⁴⁴ Se 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 IL.

¹⁴⁵ Det bör noteras att HFD inte fastslog huruvida förfarandet bryter mot Skatteflyktslagen.

delning/kapital. Domstolen betonade i målen att köpeskillingen härrör direkt från upparbetade vinstmedel från delägarnas arbetsinsatser varför andelarna ska vara kvalificerade. Avgörandena pekar på vikten av att delägarens arbetsinsatser beskattas i inkomstslaget tjänst.

Begreppet samma eller likartad verksamhet innefattar således situationer där hela eller delar av verksamheten har överförts från ett fåmansföretag till ett annat. Det som i vanligt språkbruk menas med samma eller likartad verksamhet har i praxis inte tolkats in i ordalydelsen, det vill säga två företag som faktiskt bedriver samma eller likartade verksamheter täcks inte in i tolkningen.¹⁴⁶ Begreppet har även kommit att innefatta överlåtelse av kapital och köpeskillning då delägarens arbetsinsats är den bakomliggande orsaken till köpeskillingen/kapitaltillgången. Samma eller likartad verksamhet kan föreligga om hela eller delar av verksamheten överlåts till ett nytt bolag som bedriver aktiv verksamhet och det överlåtande bolaget enbart är ett förvaltande bolag efter överlåtelsen. Men även i de fall kapital överförs från ett aktivt bolag till ett nytt bolag som efter överföringen enbart är förvaltande.

5.2 Vidgad tolkning

Uppsatsen ska även besvara om begreppet samma eller likartad verksamhet numera även omfattar situationer som utifrån bestämmelsens syfte inte ska omfattas. Är HFD:s tolkning av begreppet i enlighet med regelns bakomliggande syfte? Särreglering av fåmansföretag syftar till att delägares arbetsinsatser ska beskattas i inkomstslaget tjänst och inkomster från kapital ska beskattas i inkomstslaget kapital. Syftet är således att neutralisera beskattningen mellan delägare i fåmansföretag och övriga aktiebolag. Delägare i fåmansföretag ska inte kunna åtnjuta några skattelättnader men beskattningen ska inte heller bli högre.

I förarbetet framkommer att begreppet samma eller likartad verksamhet omfattar situationer där delar av verksamheten överlåts till ett nytt företag och verksamheten i det förvärvande företaget ligger inom ramen för verksamheten i det överlåtande företaget.¹⁴⁷ Bestämmelsen siktar således på att förhindra att delägare flyttar verksamheten mellan olika företag och samtidigt sparar arbetsinkomster i ett vilande företag för att på så vis kringgå be-

¹⁴⁶ Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?* s. 1. Det bör dock noteras att Kamrarrätten i Jönköping i mål 3028-05 menade att ordalydelsen i bestämmelsen är så tydlig att den måste tas i beaktande. Kamrarrätten menade att man inte kan åsidosätta ordalydelsen och begränsa paragrafen till att inte även omfatta ordalydelsen. Rätten ansåg att en sådan tolkning skulle vara ett åsidosättande av legalitetsprincipen. Vidare framhöll domstolen att eftersom lagstiftaren inte har ändrat bestämmelsen ska det tolkas som att ordalydelsen gäller.

¹⁴⁷ Prop. 1989/90:110 s. 703.

skattning.¹⁴⁸ Bestämmelsens lydelse har emellertid förändrats ett flertal gånger och efter den senaste ändringen uttalades att aktier även kan anses vara kvalificerade på grund av att verksamhet *tidigare bedrivits* i ett annat fåmansföretag.¹⁴⁹ Det ursprungliga syftet var dock att hindra delägare från att flytta verksamheten till ett nytt bolag och behålla upparbetade vinstmedel i ett vilande företag.¹⁵⁰

I RÅ 1997 ref. 48 överläts tillgångar från ett fåmansföretag till ett annat fåmansföretag. Domstolen ansåg i målet att det mottagande företags verksamhet blev betingat av den överlåtna tillgången och att det därmed fanns anknytning mellan bolagen. Anknytning förelåg på grund av innehav och förvaltning av tillgångar som tidigare tillhört ett fåmansföretag och som efter överlåtelsen tillhör ett annat fåmansföretag.¹⁵¹

Syftet med bestämmelsen är att förhindra att verksamhet flyttas från ett fåmansföretag till ett annat och på så vis undgå tjänstebeskattnings.¹⁵² Utöver ordalydelsen utgår HFD och SRN från förarbetet och uttrycker att regeln kan ha betydelse i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.¹⁵³ Domstolen utgår i målet från uttalanden i förarbetet vilket medför att en subjektiv teleologisk tolkning är för handen. Begreppet har inte vidgats till att omfatta nya situationer som inte var avsedda utifrån bestämmelsens syfte eftersom domstolen utgår ifrån förarbetet i sin tolkning. En sådan tolkning kan för den skattskyldige leda till viss rättsosäkerhet då domstolen söker ledning i förarbetet för att tolka och tillämpa lagtext. Men domstolens bedömning i linje med bestämmelsens syfte och begreppet omfattar inte några nya situationer utan syftet med bestämmelsen efterföljs.

I RÅ 1999 ref. 28 menar domstolen att regeln i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat företag där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på

¹⁴⁸ Prop. 1989/90:110 s. 703.

¹⁴⁹ Prop. 1995/96:109 s. 88 och Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 439.

¹⁵⁰ Prop. 1989/90:110 s. 704.

¹⁵¹ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 442.

¹⁵² I målet var det dock av intresse för delägarna att inneha kvalificerade andelar för att undvika uttagsbeskattnings men det ska inte påverka domstolens bedömning.

¹⁵³ RÅ 1997 ref. 48 och prop. 1995/96:109 s. 88.

fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.¹⁵⁴ Domstolen tolkar således bestämmelsen i det här målet utifrån syftet men fäster stor vikt vid lagmotiven vilket innebär att en subjektiv teleologisk tolkning föreligger.

I RÅ 2005 ref. 3 fastslog domstolen att om överlåtelse sker mellan ett av ägaren direkt ägt fåmansföretag och ett av honom indirekt ägt fåmansföretag ska jämförelsen göras mellan det överlåtande bolaget och det förvärvande bolagets moderbolag. Domstolen fastslog första punkten i 57 kap. 4 § IL inte var tillämplig då andra punkten i paragrafen specifikt reglerar situationen i målet.¹⁵⁵ I andra punkten återfinns inte kriteriet samma eller likartad verksamhet vilket medför att bestämmelsen inte kunde tillämpas. Domstolen ansåg att bestämmelsens ordalydelse är så klar att ingen annan tolkning kan göras.

HFD gör således en objektiv tolkning i målet i stället för att som i tidigare mål utgå ifrån bestämmelsens syfte. För att uppnå syftet med reglerna, att delägare inte ska kunna överlåta egendom till ett annat bolag för att minska beskattningen, bör omständigheterna i målet omfattas av paragrafen. Problematiken ligger dock i lagtextens ordalydelse varför kvalificerade andelar inte kunde föreligga.

I RÅ 2007 ref. 26 fastslog domstolen att det faktum att verksamheten bedrivs i form av franchising inte innebär att ett likartat samband föreligger. I målet ställdes krav på att hela eller delar av verksamheten ska ha överlåtits för att samma eller likartad verksamhet ska anses föreligga. Domstolen ansåg därför att samma eller likartad verksamhet inte förelåg. Om ingen verksamhet överförs föreligger ingen risk att genom olika bolagskonstruktioner undvika beskattning i inkomstslaget tjänst. Tolkningen i målet är i linje med reglernas syfte och en teleologisk tolkning är för handen. Begreppet har inte vidgats till att omfatta nya situationer.

I RÅ 2010 ref. 11 mål I, III, IV och V vidgades HFD:s tolkning av begreppet till att även omfatta kapital och vinstmedel. Domstolen likställer i målet överföring av kapital och vinstmedel med att aktivt bedriva verksamhet. Samma eller likartad verksamhet ansågs föreligga både på grund av ”framåtsmitta” och ”bakåtsmitta”. Begreppet kan således omfatta både fall då hela eller delar av verksamheten överlåts till ett nytt bolag som bedriver aktiv

¹⁵⁴ RÅ 1999 ref. 28.

¹⁵⁵ Silfverberg, Christer, *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 442.

verksamhet och fall då det överlåtande bolaget enbart är ett förvaltande bolag och kapital har överfört från ett aktivt bolag till ett nytt bolag som enbart är förvaltande.

I målet lägger domstolen stor vikt vid den verksamhet som tidigare bedrivits i fåmansföretaget och sedan delats upp på ett eller flera nya företag. Syftet med reglerna är att förhindra att verksamhet flyttas mellan företag för att undkomma tjänstebeskattning. Genom att domstolen tolkar in kapital och vinstmedel utökas bestämmelsens omfattning men tolkningen är enligt min mening, fortfarande i linje med reglernas syfte. Om begreppet inte skulle omfatta kapital och vinstmedel skulle delägare kunna uppnå skattemässiga fördelar som inte var avsedda. Tolkningen i målet är vidgad men fortfarande i linje med bestämmelsens syfte utifrån dess teleologi.

I RÅ 2010 ref. 11 mål II ansågs inte samma eller likartad verksamhet föreligga eftersom första punkten i 57 kap 4 § IL inte kunde tillämpas. Det går således att avkvalificera aktier på grund av bestämmelsens ordalydelse. Domstolens tolkning utgår från bestämmelsens ordalydelse vilket medför att tolkningen är i linje med legalitetsprincipen. Jag ställer mig frågande till om möjligheten att avkvalificera andelar genom att starta ett nytt holdingbolag är i linje med reglernas bakomliggande syfte.

Lagstiftaren bör överväga en lagändring där kriteriet samma eller likartad verksamhet även återfinns i bestämmelsens andra punkt. En sådan förändring skulle minska risken för kringgående. Om lagstiftaren inte ändrar lagtextens lydelse bör domstolen i stället öppna upp tolkningen av paragrafen. Även om lagtextens ordalydelse är tydlig bör det bakomliggande syftet med regeln vara i fokus vid tolkning. En teleologisk tolkning skulle medföra att det ursprungliga syftet med regeln följs och att neutraliteten i skattesystemet ökar. EU-domstolen använder sig ofta av teleologiska tolkningar när ordalydelsen är oklar vilket kan ge en sådan tolkning viss förankring även i svensk rätt.¹⁵⁶

I HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not 88 fastslår HFD att köpeskilling kan medföra att samma eller likartad verksamhet föreligger. HFD anser att köpeskillingen i målen är direkt hänförliga till delägarnas arbetsinsatser varför samma eller likartad verksamhet föreligger. I målen breddas begreppet samma eller likartad verksamhet i och med att köpeskilling kan

¹⁵⁶ Mål C-46/93 och mål C-48/93 Brasserie du pêcheur (Factortame III) p. 39. I Sverige har domstolar traditionellt fokuserat på ordalydelsen vilket är i linje med legalitetsprincipen se 2 kap. 10 § RF.

leda till kvalificerade andelar.¹⁵⁷ HFD har inte i något mål avseende samma eller likartad verksamhet diskuterat vad som egentligen omfattas av begreppet *verksamhet*. Förarbetet uttrycker att aktier kan vara kvalificerade på grund av att verksamhet tidigare bedrivits i ett annat företag.¹⁵⁸ Förarbetet använder sig av ordet bedrivits vilket tyder det på att det ska föreligga eller föreläggat någon typ av aktiv verksamhet.

IL definierar inte heller vad avses med verksamhet. Med verksamhetsgren avses del av rörelse som kan avskiljas självständigt.¹⁵⁹ Begreppet rörelse är enligt IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar.¹⁶⁰ Näringsverksamhet definieras som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Rörelse är således ett snävare begrepp än näringsverksamhet varför kontanta medel och värdepapper bör omfattas av begreppet näringsverksamhet.¹⁶¹ Det är inte fastställt om näringsverksamhet kan likställas i sin helhet med begreppet verksamhet. Det är dock troligt att domstolen väljer att inte definiera vad som innefattas i begreppet verksamhet för att på så vis inte stänga några dörrar.

Utifrån en objektiv tolkning kan det dock diskuteras huruvida köpeskilling ska omfattas av begreppet verksamhet. Men om HFD:s tolkning i HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not 88 ses i ljuset av det bakomliggande syftet är domstolens bedömning korrekt. Vinstmedel som uppkommer från delägares arbetsinsatser ska beskattas i inkomstslaget tjänst och det ska inte vara möjligt att genom olika bolagskonstruktioner att kringgå reglerna. Domstolens tolkning i målet bör således vara i linje med bestämmelsens syfte. Tolkningen ligger inom ramen för bestämmelsen utifrån en teleologisk tolkning men utifrån en objektiv tolkning är utökningen av begreppet något tveksam.

Begreppet samma eller likartad verksamhet har i praxis överlag inte kommit att omfatta nya situationer som inte var avsedda utifrån bestämmelsens syfte. I RÅ 2010 ref. 11 mål II av-

¹⁵⁷ Benson, Fredrik och Segerberg, Johanna, *HFD fastställer förhandsbesked om samma eller likartad verksamhet*, <http://skattenatet.ey.se/2011/10/27/hfd-faststaller-forhandsbesked-om-samma-eller-likartad-verksamhet>, 2012-05-08, 11:29.

¹⁵⁸ Prop. 1995/96:109 s. 89.

¹⁵⁹ 2 kap. 25 § IL.

¹⁶⁰ 2 kap. 24 § IL.

¹⁶¹ 13 kap. 1 § IL.

kvalificerade andelar då bestämmelsens ordalydelse inte kunde tolkas på något annat sätt. Möjlighet att avkvalificera andelar ligger inte i linje med bestämmelsens syfte varför lagstiftaren bör ändra lydelsen. I HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not 88 vidgades begreppet och omfattar numera även köpeskilling. Det kan diskuteras huruvida köpeskilling ska omfattas av begreppet samma eller likartad verksamhet. Utifrån bestämmelsens bakomliggande syfte bör dock köpeskilling omfattas för att förhindra att delägare utnyttjar bestämmelsens ordalydelse och omfördelar arbetsinkomster till kapitalinkomster.

5.3 57:4 IL ur ett neutralitetsperspektiv

5.3.1 Neutralitet

Uppsatsen ska även analysera hur beskattning av kvalificerade andelar ställer sig mot neutralitetsprincipen. Utan särreglering av fåmansföretag skulle aktiva delägare ha fördelar jämfört med arbetstagare och delägare i övriga aktiebolag. Syftet med reglerna är att förhindra att aktiebolagsformen används för att samla upp delägars personliga arbetsintäkter i bolaget och på så vis minska beskattningen. Delägens personliga arbetsinsats ska beskattas hos delägaren privat och inte i bolaget eller som kapitalinkomster.

För att nå neutralitet mellan delägare med kvalificerade andelar och arbetstagare och delägare med icke kvalificerade andelar krävs att effekterna av 3:12-reglerna blir densamma som de allmänna skattereglerna. Om alternativen är ekonomiskt likvärdiga före skatt ska de även vara ekonomiskt likvärdiga efter skatt.¹⁶² Skatten ska enligt neutralitetsprincipen inte styra den skattskyldiges val.¹⁶³ Frågan är dock hur neutralt skattesystemet är vid en jämförelse av beskattning av kvalificerade andelar och icke kvalificerade andelar.

5.3.2 Räkneexempel

I det följande kommer en jämförelse att göras av beskattningskonsekvenserna för delägare i fåmansföretag och hur de ställer sig mot beskattningskonsekvenserna för en arbetstagare i ett svenskt bolag utan kvalificerade andelar. Arbetstagarens inkomst och skattesituation kommer att ställas mot en delägare i ett fåmansföretag med kvalificerade andelar. Hur kommer beskattningen att skilja sig mellan den aktive delägaren om de båda totalt under

¹⁶² Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 62 och Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 43.

¹⁶³ Pahlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, s. 62 och Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 43.

året tar ut en lika stor inkomst? Dessutom kommer beskattningskonsekvenserna för en delägare med kvalificerade andelar att ställas mot en delägare i ett fåmansföretag som har avkvalificerat sina andelar. Det görs för att tydliggöra effekterna av HFD:s domslut i RÅ 2010 ref. 11 mål II där en delägare lyckades avkvalificera sina andelar. Hur ställer sig skattekonsekvenserna i målet mot neutralitetsprincipen?

Belopp som används är enligt följande:

Arbetstagaren får en lön på 600 000 SEK per år och får en utdelning på 300 000 SEK på sina onoterade aktier i ett svenskt aktiebolag. Total inkomst under året är 900 000 SEK. Delägaren kommer totalt att ha en lika stor inkomst som arbetstagaren men kommer att använda sig av de möjligheter som finns i 57 kap. IL för att minska skatten. Statslåneräntan och inkomstbasbeloppet som används i exemplet är 2010 års siffror eftersom lagtexten anger att uträkning av gränsbeloppet ska baseras på året före beskattningsåret.

Fåmansföretaget i exemplet har haft en total lönekostnad på 2 500 000 SEK. Det krävs då att delägaren har tagit ut en lön på minst 431 600 SEK för att få använda sig av lönebaserat utrymme vid framräkning av gränsbeloppet.¹⁶⁴ Skiktgränserna som används hänför sig till beskattningsår 2011 det vill säga taxering 2012. Den kommunala inkomstskatten är i exemplet på 30 % och baseras inte på någon specifik kommun.

¹⁶⁴ Minsta beloppet av 10 IBB eller 6 IBB plus 5 % av den totala lönesumman. Se kapitlet 2.4.4 Beskattning av kvalificerade andelar.

Figur 1, arbetstagare:

Beskattning av kapital:

$300\ 000 * 0,25 = 75\ 000\ \text{SEK}$

Inkomst av kapital efter beskattning= **225 000 SEK**

Beskattning av tjänst:

Kommunal inkomstskatt:

$600\ 000 * 0,3 = 180\ 000$

Total kommunal skatt: **180 000 SEK**

Statlig inkomstskatt:

Nedre skiktgränsen:

$600\ 000 - 383\ 000 = 217\ 000$

$217\ 000 * 0,2 = 43\ 400$

Övre skiktgränsen:

$600\ 000 - 548\ 000 = 52\ 000,$

$52\ 000 * 0,05 = 2\ 600\ \text{SEK}$

Total statlig skatt: **46 000 SEK**

Tjänsteinkomst efter skatt:= **374 000 SEK**

Total inkomst efter skatt= **599 000 SEK**

Figur 2, delägare i fåmansföretag med schablonregeln:

Beräkning av årets gränsbelopp med schablonregeln:

Årets gränsbelopp: $51\,100 * 2,5 = 127\,750$

Skatt på årets gränsbelopp: $127\,750 * 0,20 = 25\,550$ SEK

Kapitalinkomst efter skatt: 102 200 SEK

Överskjutande del: $300\,000 - 127\,750 = 172\,250$

172 250 SEK ska beskattas i tjänst då det överstiger gränsbeloppet

Beskattning av tjänst:

Total inkomst att beskatta i tjänst: $600\,000 + 172\,250 = 772\,250$

Kommunal inkomstskatt:

$772\,250 * 0,3 = 231\,675$

Kommunal inkomstskatt: 231 675 SEK

Statlig inkomstskatt:

Nedre skiktgräns:

$772\,250 - 383\,000 = 389\,250$

Skatt nedre skiktgräns: $389\,250 * 0,2 = 77\,850$ SEK

Övre skiktgräns:

$772\,250 - 548\,000 = 224\,250$

$224\,250 * 0,05 = 11\,213$ SEK

Tjänsteinkomst efter skatt: 451 512 SEK

Total inkomst efter skatt vid användning av schablonmetoden: 553 712 SEK

Figur 3, delägare i fåmansföretag med huvudregeln:**Beräkning av årets gränsbelopp enligt huvudregeln:**

| | |
|-------------------|---------------|
| Omkostnadsbelopp: | 400 000 SEK |
| Ägarlön: | 600 000 SEK |
| Total lönesumma: | 2 500 000 SEK |

Beräkning gränsbeloppet:

Löneunderlag * 0,25: 625 000 SEK

Omkostnadsbeloppet * 11,84 % (statslåneräntan + 9 %)

400 000 * 11,84% = 47 360 SEK

Årets gränsbelopp: 672 360 SEK

Årets utdelning: 300 000 SEK

Sparat utdelningsutrymme till följande år: 372 360 SEK

Beskattning av årets gränsbelopp: 300 000 * 0,2 = 60 000

Total inkomst i inkomstslaget kapital: 240 000 SEK

Beskattning av tjänst:**Kommunal inkomstskatt:**

600 000 SEK * 0,3 = 180 000

Total kommunal inkomstskatt = 180 000 SEK

Statlig inkomstskatt:

Nedre skiktgräns:

600 000 - 383 000 = 217 000 SEK

217 000 * 0,2 = 39 780 SEK

Övre skiktgräns:

600 000 - 548 000 = 52 000 SEK

52 000 * 0,05 = 2600 SEK

Total statlig skatt: 42 380 SEK

Tjänsteinkomst efter skatt: 377 620 SEK

Total inkomst efter skatt vid användning av huvudregeln: 617 620 SEK

Figur 4, delägare i fåmansföretag med anpassad huvudregel:**Beräkning av årets gränsbelopp enligt huvudregeln:**

| | |
|-------------------|---------------|
| Omkostnadsbelopp: | 400 000 SEK |
| Ägarlön: | 500 000 SEK |
| Lönesumma: | 2 500 000 SEK |

Beräkning gränsbelopp:

Löneunderlag * 0,25: 625 000 SEK

Omkostnadsbeloppet * 11,84 % (statslåneräntan + 9 %)

400 000 * 11,84% = 47 360 SEK

Årets gränsbelopp: 672 360 SEK

Årets utdelning: 400 000 SEK

Sparat utdelningsutrymme till nästa år: 272 360 SEK

Beskattning av utdelningen: $400\,000 * 0,2 = 80\,000$

Total inkomst i inkomstslaget kapital: 320 000 SEK

Beskattning av tjänst:**Kommunal inkomstskatt:**

$500\,000\text{ SEK} * 0,3 = 150\,000$

Total kommunal inkomstskatt = 150 000 SEK

Statlig inkomstskatt:

Nedre skiktgränsen:

$500\,000 - 383\,000 = 117\,000\text{ SEK}$

$117\,000 * 0,2 = 23\,400\text{ SEK}$

Övre skiktgränsen för inkomst över 548 000 SEK inte aktuell.

Total statlig skatt: 23 400 SEK

Tjänsteinkomst efter skatt: 326 600 SEK

Total inkomst efter skatt vid användning av huvudregeln: 646 600 SEK

I RÅ 2010 ref. 11 mål II ansågs inte kvalificerade andelar föreligga eftersom andelarna hade överförs till ett nytt holdingbolag. Genom avkvalificeringen slipper delägarna beskattning i inkomstslaget tjänst och kan plocka ut ersättning enbart i inkomstslaget kapital. Om jämförelse görs mellan domstolens tolkning av bestämmelsen och tidigare räkneexempel kan en påfallande skillnad noteras. I tidigare räkneexempel har beloppet tagits ut som både lön och utdelning. Då delägaren har avkvalificerade andelarna kan delägaren välja hur inkomst ska tas ut. Det mest fördelaktiga är att ta ut hela inkomsten som utdelning i inkomstslaget kapital. Skattekonsekvenserna i målet blir enligt följande:

Figur 5: avkvalificerade andelar i enlighet med RÅ 2010 ref. 11 mål II

Inkomstslaget kapital:

$$900\ 000 * 0,25 = 225\ 000$$

$$900\ 000 - 225\ 000 = 675\ 000$$

Total inkomst från kapital:

675 000 SEK

5.3.3 Kommentarer till beräkningarna

5.3.3.1 Jämförelse arbetstagare mot delägare med kvalificerade andelar

Som kan utläsas ur räkneexemplen ovan är det tydligt att innehav av kvalificerade andelar är fördelaktigt i jämförelse med arbetstagaren. För en arbetstagare med både lön och utdelning blir skatten högre än för delägaren med kvalificerade andelar. Det beror på att delägaren, till skillnad från arbetstagaren, har den reella bestämmanderätten i bolaget och kan anpassa lön och utdelning samt använda sig av gränsbeloppet. Det alternativ som leder till lägst beskattning i jämförelsen ovan är innehav av kvalificerade andelar med en anpassad huvudregel. Det blir en skillnad på 47 600 SEK i förhållande till arbetstagaren. Det är tydligt att beskattningskonsekvenserna inte är neutrala. Det är stor skillnad på resultatet efter skatt vilket medför en snedvriden beskattning och även incitament för arbetstagaren att få kvalificerade andelar.¹⁶⁵

¹⁶⁵ Det finns andra tillfällen då det inte är fördelaktigt att inneha kvalificerade andelar, exempelvis vid generationsskiftet och intern avyttring av bolaget.

Det bör därför diskuteras huruvida beskattning av kvalificerade andelar ska leda till lägre beskattning än för en arbetstagare med tjänst- respektive kapitalinkomster. Syftet med 57 kap. 4 § IL är att förhindra delägare från att skatteplanera för att undkomma kvalificerade andelar.¹⁶⁶ Men eftersom att det är mer fördelaktigt att ha kvalificerade andelar än vanlig tjänsteinkomst och andelar i ett onoterat bolag finns det således incitament för arbetstagare att försöka få sina andelar kvalificerade och på så vis kunna utnyttja gränsbeloppet i 3:12-reglerna. Så länge inte effekterna av beskattningen är lika är inte skattesystemet totalt neutralt vilket i sin tur leder till ökad skatteplanering.

Det bör noteras att om delägaren med kvalificerade andelar använder sig av schablonregeln blir beskattningen högre än för arbetstagaren. I jämförelse mellan huvudregeln och schablonregeln ger att huvudregeln ger delägaren 92 888 SEK mer i handen än vid användning av schablonregeln. Reglerna är således inkonsekventa och inte neutrala vid beskattningen av kvalificerade andelar eftersom resultatet efter skatt skiljer sig kraftigt beroende på vilken metod som används.

Reglernas syfte är emellertid att förhindra att delägare tar ut låg lön för att sedan ta ut resterande ersättning i inkomstslaget kapital. Uppbyggnaden av reglerna uppfyller sitt syfte eftersom låg lön inte leder till beskattning i inkomstslaget kapital. Jämförelsen visar dock att reglerna i 57 kap. IL inte är konsekventa i beskattningseffekterna. Kvalificerade andelar kan ge både lättnad i beskattningen men även orsaka en högre beskattning. Beräkningarna visar att neutraliteten är bristande men framförallt att reglerna ger en inkonsekvens i beskattningen som inte är efterfrågad.

Regelns utformning uppmuntrar delägare att ta ut lön för att därefter åtnjuta beskattning på utdelning och kapitalvinster i inkomstslaget kapital. Om en delägare inte tar ut någon lön under året utan enbart vill ta ut utdelning har delägaren ingen möjlighet att använda sig av det lönebaserade utrymmet, vilket i sin tur leder till lågt gränsbelopp och därmed högre beskattning i inkomstslaget tjänst. Det kan därför konstateras att effekterna av 3:12-reglerna inte är i linje med neutralitetsprincipen.

¹⁶⁶ Prop. 1975/76:79 s. 38.

5.3.3.2 Kvalificerade andelar mot avkvalificerade andelar

Som kan utläsas ur beräkningarna i föregående kapitel är det mest ekonomiskt fördelaktigt att avkvalificera andelarna som i RÅ 2010 ref. 3 mål II. Genom att avkvalificera aktier kan delägare välja att ta ut ersättning i inkomstslaget kapital i stället för inkomstslaget tjänst. Delägaren har fortfarande den reella bestämmanderätten i bolaget men andelarna är inte kvalificerade. I målet hade ingen utdelning gjorts men det faktum att andelarna har avkvalificerats öppnar ändå upp för möjligheten till framtida utdelningar.

Domstolen menade i målet att bestämmelsens utformning gör så att den inte kan tolkas på något annat sätt varför avkvalificering kunde ske. Det är således lagstiftningens tekniska utformning som leder till avkvalificeringen. Det är troligen inte lagstiftarens avsikt att avkvalificering ska kunna göras genom att skapa ett nytt bolag.¹⁶⁷ Möjligheten att avkvalificera aktier leder till en snedvriden beskattning vilket minskar neutraliteten. Syftet med 57 kap. 4 § IL frångås i sin helhet då regeln kringgås genom utnyttjande av lagtextens ordalydelse. Reglernas syfte är emellertid att neutralisera beskattningen så att inte delägare kan slippa tjänstebesiktning och enbart beskatta sin arbetsinkomst i inkomstslaget kapital. I RÅ 2010 ref. 3 mål II åsidosätts reglernas syfte och neutraliteten i skattesystemet.

Persson Österman anser att neutralitet kan uppnås genom att minimera den skattskyldiges valmöjligheter. Om valmöjligheterna blir färre minskar också risken för skatteplanering. Han menar att om två transaktioner beskattas på olika sätt kan den skattskyldige välja att genomföra den transaktion som leder till lägst beskattning.¹⁶⁸ Domstolens tolkning av 57 kap. 4 § IL i RÅ 2010 ref. 11 mål II öppnar upp möjligheterna för den skattskyldige att välja ett visst förfarande för att nå lägre beskattning. Tolkningen i målet åsidosätter neutralitetsprincipen och ökar incitament för skatteplanering. Domstolen bör i stället göra handlingsalternativen färre för delägare i fåmansföretag vilket kommer minska skatteplaneringen och öka neutraliteten.

¹⁶⁷ I målet prövade inte HFD frågan om skatteflykt kan anses föreligga eftersom tillräcklig information saknades. Men både SRN och Tivéus anser att lagen om skatteflykt inte kan bli aktuell eftersom lagstiftaren inte har tagit med kriteriet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. p. 2 IL. Frågan om skatteflykt har dock lämnats utanför uppsatsens syfte och kommer därför inte närmare att diskuteras. Se Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, s. 244.

¹⁶⁸ Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbesiktningen*, s. 52.

5.3.4 Köpeskillingsmålen

I de två senaste målen från HFD avseende samma eller likartad verksamhet likställs köpeskillning med kapitalvinst.¹⁶⁹ Domstolen påpekade i målen att köpeskillningen var kopplad till delägarens arbetsinsats i bolaget vilket var orsaken till att samma eller likartad verksamhet ansågs föreligga. Om domstolen inte hade tolkat in köpeskillning i begreppets omfattning skulle det öppna upp möjligheter för delägare att genom bolagskonstruktioner kringgå reglerna för kvalificerade andelar och syftet med bestämmelsen skulle på så vis åsidosättas. Beskattningen skulle i sådant fall enbart ske i inkomstslaget kapital, som i exemplet med RÅ 2010 ref. 11 mål II. Konsekvenserna av domstolens tolkning innebär emellertid att kvalificerade andelar är för handen och beskattning sker i enlighet med räkneexemplen ovan.¹⁷⁰

5.3.5 Slutkommentar

Frågan är om ett helt neutralt skattesystem går att uppnå eller ens är önskvärt av marknadens aktörer. För att åstadkomma fullkomlig neutralitet i skattesystemet krävs detaljerade och tekniskt komplicerade lagregler. Om reglerna för fåmansföretag blir mer invecklade och komplicerade för att skapa neutralitet skulle det kunna öka problematiken kring reglernas tolkning. Det skulle i sin tur kunna leda till att färre väljer att driva fåmansföretag på grund av reglernas komplexa utformning och vissheten avseende tolkningen.

Neutralitetsstävandet får således inte gå till överdrift och leda till komplicerade och svårtillämpade lagar. Det är viktigt att det blir en balans mellan praktiskt tillämpbara lagar och neutralitet. 3:12-reglerna är i nuläget inte neutrala i sin effekt. Ett sätt att öka neutraliteten utan att göra reglerna mer invecklade är att lagstifta om begreppet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Det skulle minska möjligheterna att avkvalificera aktier och därmed öka neutraliteten mellan delägare i fåmansföretag.

¹⁶⁹ HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not 88.

¹⁷⁰ Se kap. 5.3.2.

6 Sammanfattande slutsats

Uppsatsens syfte är att fastställa gällande rätt avseende begreppet samma eller likartad verksamhet. I praxis har HFD fastslagit att begreppet omfattar situationer där hela eller delar av verksamheten har överförts från ett fåmansföretag till ett annat. Begreppet har i nyare praxis även kommit att innefatta överlåtelser av kapital samt köpeskillning i de fall då delägarens arbetsinsats är den bakomliggande orsaken till kapitaltillgångens eller köpeskillningens värde.¹⁷¹ Samma eller likartad verksamhet kan föreligga både då hela eller delar av verksamheten överläts till ett nytt bolag som bedriver aktiv verksamhet och det överlåtande bolaget enbart är ett förvaltande bolag efter överlåtelser. Men även i de fall kapital överförs från ett aktivt bolag till ett nytt bolag som efter överföringen enbart är förvaltande.

Uppsatsen avser även att besvara om begreppet samma eller likartad verksamhet har kommit att omfatta situationer som inte var avsedda utifrån bestämmelsens syfte. HFD har i praxis valt att tolka begreppet samma eller likartad verksamhet först och främst utifrån bestämmelsens ordalydelse. Då ordalydelsen inte ger någon ledning har en subjektiv teleologisk tolkning gjorts och fastslagit att hela eller delar av verksamheten ska ha överförts till ett annat fåmansföretag för att samma eller likartad verksamhet ska anses föreligga. I tveksamma situationer har HFD gjort rent teleologiska tolkningar och tittat på bestämmelsens bakomliggande syfte.

I RÅ 2010 ref. 11, HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not 88 har begreppet vidgats och omfattar numera även kapital och köpeskillning. Det kan diskuteras huruvida köpeskillning ska omfattas av begreppet verksamhet då ingen aktiv verksamhet bedrivs. Men utifrån bestämmelsens bakomliggande syfte bör ändå köpeskillning omfattas för att förhindra att delägare utnyttjar bestämmelsens ordalydelse. I RÅ 2010 ref. 11 mål II avkvalificerades andelar eftersom bestämmelsen 57 kap. 4 § II inte kunde tolkas på något annat sätt. Möjlighet att avkvalificera andelar ligger inte i linje med bestämmelsens syfte varför lagstiftaren bör ändra lydelsen. Bestämmelsen har i praxis inte kommit att omfatta situationer som inte var avsedda från början.

¹⁷¹ RÅ 2010 ref. 11, HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not 88.

Uppsatsen ska också besvara om effekten av 3:12-reglerna är i linje med neutralitetsprincipen. Utifrån beräkningarna framkommer att kvalificerade andelar är fördelaktigt i jämförelse med en arbetstagare med lön och utdelning på onoterade andelar i ett aktiebolag. Det alternativ som leder till lägst beskattning i jämförelsen ovan är innehav av kvalificerade andelar med en anpassad huvudregel. Det blir en skillnad på 47 600 SEK i förhållande till arbetstagen. Det är därför tydliggjort att beskattningskonsekvenserna inte är neutrala. Beräkningarna visar också att beskattningsreglerna för kvalificerade andelar är inkonsekventa då innehav av kvalificerade andelar kan ge både lättnad i beskattningen och ökad beskattning. Det tydliggörs också i räkneexemplen att beskattningen inte är neutral då alternativ som var jämbördiga före skatt inte är jämbördiga efter skatt.

HFD:s tolkning i RÅ 2010 ref. 11 mål II möjliggör avkvalificering av aktier. Genom att avkvalificera aktier kan delägare i fåmansföretag uppnå icke avsedda skattelättnader. Delägaren behåller den reella bestämmanderätten i bolaget men slipper beskattas i enlighet med 3:12-reglerna. Möjlighet att avkvalificera aktier ger delägarna ekonomiska fördelar som inte är i linje 3:12-reglernas syfte. Beskattningen minskar neutraliteten i skattesystemet och risken för skatteplanering ökar.

Neutralitet kan uppnås genom att minimera den skattskyldiges valmöjligheter. Om alternativet blir färre minskar risken för skatteplanering. Domstolens tolkning av 57 kap. 4 § II i RÅ 2010 ref. 11 mål II ökar möjligheterna för delägare att välja det alternativ som ger lägst beskattning. Tolkningen i målet åsidosätter neutralitetsprincipen och öppnar upp möjligheterna för skatteplanering.

I HFD 2011 ref. 75 och 2011 not 88 likställdes köpeskillning med kapitalvinst. I målen påpekade domstolen att köpeskillningen var direkt kopplad till delägarens arbetsinsats i bolaget varför kvalificerade andelar ansågs föreligga. Om domstolen inte hade tolkat in köpeskillning i begreppets omfattning skulle möjligheterna för delägare att genom bolagskonstruktioner undgå beskattning i tjänst och syftet med bestämmelsen skulle på så vis kunna kringgå.

Som 3:12-reglerna ser ut nu finns det incitament att avkvalificera aktier då det ger lägre beskattning. I RÅ 2010 ref. 11 mål II möjliggjordes dessutom avkvalificering vilket kan medföra ökad skatteplanering och minskad neutralitet i framtiden. Det är därför viktigt att det är balans mellan strävan att nå neutralitet och reglernas utformning. Utan ett neutralt skattesystem ökar motiven för skatteplanering.

Referenslista

Författningar

Aktiebolagslag 2005:551 (ABL)
Inkomstskattelagen 1999:1229 (IL)
Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL)
Lag (1995:575) mot skatteflykt
Regeringsformen 1974:152 (RF)
Taxeringslagen (1956:623)

Offentligt tryck

Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
SOU 1975:54 Fåmansbolag- Delbetänkande av företagsskatteberedningen
Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital m.m.
Prop. 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag
SOU 2002:52 Beskattning av småföretag

Rättsfall

EU-domstolen

C-46/93, Brasserie du Pêcheur SA v Federal Republic of Germany
C-48/93, The Queen v Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd.

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1993 ref. 99
RÅ 1997 ref. 48
RÅ 1999 ref. 28
RÅ 2005 ref. 3
RÅ 2010 ref. 11, I-V (mål nr. 1626-09, 1646-09, 1452-09, 1454-09 och 1455-09)
HFD 2011 ref. 75
HFD 2011 not 88

Kammarrätten

Mål 3028-05

Litteratur

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

Bernitz Ulf, *Finna rätt juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Norstedts juridik, Stockholm, 2010

Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, Jure, Stockholm, 2001

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, 6 u, Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), Uppsala, 2010

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 12 u, Studentlitteratur, Lund, 2011

Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1997

Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, Iustus, Uppsala, 2003

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Iustus, Uppsala, 2007

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

Sandgren Claes, *Debatt – Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift för Rettvitenskap, 2005

Sandström, Kjell & Svensson, Ulf, *Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering*, 8 u, Björn Lundén Information, Näsvisen, 2010

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

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

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

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

Internetkällor:

Benson, Fredrik och Segerberg, Johanna, *HFD fastställt förhandsbesked om samma eller likartad verksamhet*, Skattenätet Ernst & Young,

<http://skattenatet.ey.se/2011/10/27/hfd-faststaller-forhandsbesked-om-samma-eller-likartad-verksamhet>

(Hämtad 2012-04-13)

Selvaag, Robert, *Vad menas egentligen med samma eller likartad verksamhet?* Skatteinformation, Norstedts Juridik AB,

[http://www.nj.se/njab/artiklar.nsf/\(lupprint\)/53ba38011FF8F97EC12579360044403D](http://www.nj.se/njab/artiklar.nsf/(lupprint)/53ba38011FF8F97EC12579360044403D)

(Hämtad 2012-01-22)

Skatteverkets deklarationsguide för fåmansföretag 2012, SKV 292 utgåva 20, Skatteregler för delägare i fåmansföretag – med deklarationsanvisningar:

<http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062347/29220.pdf>

(Hämtad 2012-05-06)

Skatteverket, skattetabeller och preliminärskatt 2012,

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/vadblirskatten/skattetabeller.4.18e1b10334ebe8bc80005221.html> (Hämtad 2012-05-06)