



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Kvalificerade andelar

En studie baserad på gällande rätt och praxis tolkning av kvalificerade andelar i
fåmansföretag

Filosofie masteruppsats inom skatterätt

Författare: Frida Petersson

Handledare: Roger Österman-Persson

Framlägningsdatum 2013-05-20

Jönköping maj 2013

Master's Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	Qualifying shares – A study based on current law and case laws interpretation of qualifying shares in closely held companies
Author:	Frida Petersson
Tutor:	Roger Österman-Persson
Date:	[2012-05-20]
Subject terms:	Tax law, closely held companies, change of generations, transfer of ownership, special regulations for closely held companies, Swedish Income Tax Act

Abstract

A closely held company only has a few owners which provide them with the opportunity to easier decide how the assets should be distributed. In order to prevent that the owners transform a highly taxed salary income to a lower taxed capital income there are special rules for closely held companies. The rules are contained in chapter 56 and 57 in the Swedish Income Tax Act. The rules implicate that dividend and capital gain should be split between capital income and salary income.

Closely held companies are often operated by family members and there is a wish that the company should continue to operate within the family in the future. Therefore, it is very important that there are obvious and functioning rules concerning a change of generation. When a change of generation occurs, one of the most important factors is how the tax will affect the buyer and the seller. A common situation when a change of generations within the family occurs is that the capital from the sale of the share is invested in a new company that is resting and the seller could extract the capital after five years and only be taxed with 30 percent as a capital income.

The Court has in four convictions, decided during 2012, rejected an approach which previously has been used in a change of generation. This situation is now considered not to be approved in order to avoid that the shares will continue to be qualified. These judicial decisions have problematized change of generations because they have provided a difference in taxation between a sale to a family member or an external part. The Swedish government has recognized this issue and the rules are revised, as indicated in the budget proposal for 2013. However, there are no concrete proposals for how the rules should be changed.

Masteruppsats i Affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Kvalificerade andelar - En studie baserad på gällande rätt och praxis tolkning av kvalificerade andelar i fåmansföretag
Författare:	Frida Petersson
Handledare:	Roger Österman-Persson
Datum:	[2012-05-20]
Ämnesord	Skatterätt, fåmansbolag, generationsskifte, ägarskifte, fåmansföretagsregler, inkomstskattelagen

Sammanfattning

Fåmansföretag har endast ett fåtal ägare vilket gör att företagsledningen lättare kan bestämma hur tillgångarna ska delas ut. För att inte högbeskattade tjänsteinkomster ska omvandlas till lågbeskattade kapitalinkomster har det arbetats fram särskilda regler för fåmansföretag. Dessa återfinns i inkomstskattelagens 56 och 57 kapitel. De särskilda reglerna innebär att det finns en klyvningsregel där en utdelning eller vinst beskattas i både inkomstslaget tjänst och kapital.

Fåmansföretag drivs oftast av familjemedlemmar och det finns en önskan om att företaget ska fortsätta drivas inom familjen i framtiden. Det är därmed av största vikt att det finns tydliga och fungerande regler för generationsskiften. Vid ett generationsskifte är en av de största faktorerna hur skatten påverkar både säljaren och köparen. Ett vanligt upplägg vid generationsskiften inom familjen är att kapitalet från försäljningen läggs vilande i ett nytt bolag för att säljaren sedan ska kunna ta ut kapitalet efter fem år, då aktierna inte längre anses vara kvalificerade och beskattningen sker i inkomstslaget kapital för hela beloppet.

Domstolen har i fyra domar, som beslutats under 2012, avvisat ett upplägg som använts tidigare vid generationsskiften. Detta skattemässiga upplägg anses nu inte vara godkänt för att kunna undvika att aktierna ska fortsätta anses vara kvalificerade andelar. Domarna har särskilt problematiserat generationsskiften då det har uppstått en skillnad i beskattning mellan intern och extern försäljning. Regeringen har uppmärksammat problemet och reglerna ska ses över, vilket framgår av budgetpropositionen för år 2013. Det finns dock inga konkreta förslag för hur reglerna ska ändras.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material.....	2
1.4	Disposition.....	3
2	Fåmansföretagsregler	5
2.1	Inledning.....	5
2.2	Bakgrund till 3:12-reglerna	5
2.3	3:12-reglerna	6
2.3.1	Vilka omfattas av reglerna?	6
2.3.2	Definition av fåmansbolag	7
2.3.3	Närstående	8
2.4	Kvalificerad andel	9
2.4.1	Verksam i betydande omfattning	10
2.4.2	Samma eller likartad verksamhet.....	11
2.5	Utdelning från fåmansföretaget	12
2.5.1	Vad är utdelning?.....	12
2.5.2	Gränsbelopp	12
2.5.3	Totalt gränsbelopp	15
2.5.4	Sparat utdelningsutrymme	15
2.6	Kapitalvinst.....	15
2.6.1	Sparat utdelningsutrymme	16
2.6.2	Takregeln (basbeloppsregeln)	17
2.7	Avslutande kommentar.....	17
3	Generationsskiften i fåmansföretag.....	18
3.1	Inledning.....	18
3.2	Varför genomföra ett generationsskifte?	18
3.2.1	Bakgrund	18
3.2.2	Generationsskifte genom arv	20
3.2.3	Generationsskifte under livstiden.....	20
3.2.4	Generationsskifte genom försäljning till utomstående	21
3.2.5	Indirekt försäljning.....	22
3.2.6	Tilläggsköpeskilling.....	22
3.3	Vikten av fungerande regler vid generationsskiften.....	22
3.4	Avslutande kommentar.....	23
4	HFD:s tolkning av samma eller likartad verksamhet	25
4.1	Inledning.....	25
4.2	Mål nr 6639-11	25
4.2.1	Bakgrund	25
4.2.2	Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning.....	26
4.3	Mål nr 1959-12	27
4.3.1	Bakgrund	27
4.3.2	Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning.....	28
4.4	Mål nr 4008-12	29

4.4.1	Bakgrund	29
4.4.2	Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning	30
4.5	Mål nr 4009-12	31
4.5.1	Bakgrund	31
4.5.2	Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning	31
4.6	Avslutande kommentar	32
5	Problematiken kring indirekt försäljning vid generationsskifte	33
5.1	Inledning.....	33
5.2	Skatteupplägg	33
5.3	Avslutande kommentar.....	34
6	Budgetpropositionen för år 2013	35
6.1	Inledning.....	35
6.2	Förslag	35
6.3	Avslutande kommentar.....	36
7	Avslutande diskussion.....	37
7.1	Inledning.....	37
7.2	Försäljning av fåmansföretag	37
7.3	”Träda-bolag”	38
7.4	Skillnad anställning och ägande i det köpande bolaget.....	39
7.5	Tilläggsköpeskilling	39
7.6	Praxis överstämmelse med svenska beskattningsregler.....	40
8	Slutsats	41
	Referenslista	43

Figurer

Figur 1 föreställer en bild på närståendekretsen.	9
Figur 2 föreställer omständigheterna för mål nr 6639-11	25
Figur 3 föreställer omständigheterna för mål nr 1959-12.	27
Figur 4 föreställer omständigheterna för mål nr 4008-12.	29
Figur 5 föreställer omständigheterna för mål nr 4009-12.	31
Figur 6 föreställer förfarandet vid en intern försäljning.	34

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Jfr	Jämfört (med)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Sid.	Sidan
SKV	Skatteverket
ÄB	Ärvdabalk (1958:637)

I Inledning

I.1 Bakgrund

Det är en skillnad i beskattning för ägare till fåmansföretag jämfört med någon annan bolagsform gällande kapitalvinster och utdelningar. Det finns speciella regler för fåmansföretag vilka innebär att aktiva ägare beskattas med en högre skattesats.¹ Skillnaden i beskattningen gör avtryck i alla skeden för fåmansföretag och är särskilt viktigt när det kommer till generationsskiften då det ofta uppstår en stor vinst för ägaren.²

Under ett företags livstid hinner det ske ett flertal ägarskiften. Ägarskiften är komplicerade och kräver mycket planering och tid. Fåmansföretag ägs endast av ett fåtal ägare och det är vanligt att det är familjemedlemmar. Det finns därmed ofta en önskan om att företaget ska fortsätta att drivas inom familjen i framtiden varför generationsskiften är ett vanligt förekommande fenomen.³

Ett vanligt upplägg, vid generationsskiften inom familjen, är att det sker en intern överlåtelse i flera steg för att ägaren efter 5 år ska kunna ta ut medlen till lägre beskattning.⁴ Högsta Förvaltningsdomstolen, HFD, har fastställt fyra förhandsavgöranden från skatterättsnämnden vilka behandlar huruvida aktierna ska anses vara kvalificerade i olika situationer. Domarnas utgång har lett till att detta upplägg inte längre är möjligt och det i sin tur gör att det har skapats en skillnad i beskattningen beroende på om ägaren säljer till en utomstående part eller till en närstående part.⁵ Detta är ett stort problem då det bidrar

¹ Se 56-57 kap. Inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

² Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 11.

³ Hydén, Sverker och Wiberg, Lars. *Generationsskifte i familjeföretag*, femte upplagan, 2004, Media Print, Uddevalla, sid. 11-12.

⁴ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 363.

⁵ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 4008-12), Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 6639-11), Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 4009-12) och Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 1959-12).

till skattemässiga skillnader mellan jämförbara situationer och dessutom påverkar den svenska företagsutvecklingen negativt.⁶

Domsloten har, på grund av försvårandet av generationsskiften inom familjen, varit omdiskuterade och resulterat i att förslag om ändring gällande fåmansföretagsreglerna tas upp i budgetpropositionen för år 2013.⁷ Regeringen har uppmärksammat problemet och beslutat att reglerna ska ses över men det finns ännu inga konkreta förslag för hur denna ändring skulle kunna se ut.⁸

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att utreda hur reglerna i inkomstskattelagen, IL, gällande kvalificerade andelar tolkas i rättspraxis samt huruvida tolkningen överrensstämmer med syftet bakom de svenska skattereglerna gällande fåmansföretag. Effekten av domsluten kommer att klargöras och analyseras. Syftet är även att klargöra gällande rätt med bakgrund av rättsfallen.

Uppsatsen begränsas till att endast beröra de svenska beskattningsreglerna gällande fåmansföretag och speciellt reglerna gällande kvalificerade andelar. Rättsfallen som diskuteras och analyseras i uppsatsen är speciellt utvalda för att domarna är beslutade under senare delen av 2012 och därmed avspeglar det aktuella rättsläget enligt praxis. Andra rättsfall på området lämnas därmed utan vidare behandling.

Uppsatsen kommer endast beröra de olika alternativen som finns vid generationsskiften översiktligt för att läsaren ska få en uppfattning om ämnet, för att sedan mer ingående rikta in sig på intern aktieöverlåtelse då det kommer att diskuteras som den centrala effekten av de aktuella domsluten.

1.3 Metod och material

För att utreda syftet används en rättsdogmatisk metod. Det innebär att information inhämtas från lag, förarbeten, praxis, doktrin och övriga myndighetsskrivelser enligt

⁶ Budgetprop. 2012/2013:1, sid. 42.

⁷ Budgetprop. 2012/2013:1, sid. 42.

⁸ Budgetprop. 2012/2013:1, sid. 42.

angiven turordning.⁹ Lagtexten används i första hand för att beskriva och utreda gällande rätt på det aktuella området. Propositioner används i andra hand för att komplettera lagtexten samt för att ge en bakgrund till reglerna. I tredje hand används praxis för att analysera hur skattreglerna gällande fåmansbolag tolkas och avgörs av domstolarna.

Fyra rättsfall har valts ut för att utreda det aktuella rättsläget för hur kvalificerade andelar ska bedömas. Domarna är nyligen avgjorda och har bidragit till att tolkningen gällande reglerna har utvidgats samt skapat en diskussion som avspeglas i budgetpropositionen för 2013. Rättsfallen får i denna uppsats en avgörande roll för att kunna besvara syftet och det sker en analys samt diskussion kring varje rättsfall. I sista hand används doktrin för att komplettera och utveckla de ovan angivna rättskällorna. Utöver dessa källor används även olika studier och artiklar för att demonstrera vikten av fåmansföretag i Sverige. Studierna har dock endast genomförts av ett visst antal företag vilket gör att resultaten skulle kunna variera beroende på antal medverkande företag. Dessa studier är därmed inte exakta men används endast i uppsatsen som riktlinjer för att påvisa olika aspekter.

I.4 Disposition

Dispositionen i uppsatsen strävar efter att klarlägga de olika områdena som behövs för att besvara syftet i den avslutande diskussionen. Efter introduktionskapitlet följer därför ett kapitel som redogör för de svenska fåmansföretagsreglerna och gällande rätt. Kapitlet börjar med en kort presentation till bakgrunden och syftet bakom reglerna för att sedan följas upp av de aktuella reglerna. Reglerna är komplicerade varför begrepp och definitioner redogörs för att läsaren ska kunna få en bättre förståelse för reglerna. Kapitlet fortsätter med att behandla reglerna för kvalificerade andelar följt av utdelning och kapitalvinst.

I det tredje kapitlet behandlas olika tillvägagångssätt för att genomföra ett ägarskifte i ett företag. Det ges en kort förklaring till varför en ägare vill genomföra ett generationsskifte. Detta följs upp med en presentation av de olika tillvägagångssätten som finns. Kapitlet fortsätter med en sammankoppling till hur de speciella fåmansföretagsreglerna påverkar ett

⁹ Peczenik, Aleksander. *Vad är rätt? Om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*, första upplagan, 1995, Fritzes förlag, Göteborg, sid. 312 och Strömholm, Stig. *Allmän rättslära*, femte upplagan, 1984, PA Norstedt & Söners Förlag, Stockholm.

generationsskifte och avslutas med att poängtera vikten av fungerande regler vid generationsskiften.

Fjärde kapitlet återkopplar gällande rätt och återger praxis tolkning gällande kvalificerade andelar och ”samma eller likartad” verksamhet. I kapitlet presenteras fyra rättsfall och deras utgångar.

Det fjärde kapitlet följs upp av problematiken kring indirekt försäljning vid generationsskiften i det femte kapitlet. En genomgång av hur indirekta försäljningar brukade gå till ges för att visa på hur domstolens domar har påverkat generationsskiften till en närstående. I det sjätte kapitlet upptas budgetpropositionen för år 2013 där Regeringen har uppmärksammat problematiken kring generationsskiften.

Sedan följer den avslutande diskussionen i kapitel sju där det gällande rättsläget och huruvida rättspraxis tolkning överrensstämmer med syftet bakom reglerna i IL analyseras. Uppsatsen avslutas med kapitel åtta där en slutsats av den avslutande diskussionen ges för att sammanfatta de viktigaste aspekterna och besvara syftet.

2 Fåmansföretagsregler

2.1 Inledning

I följande kapitel kommer fåmansföretagsreglerna som regleras i 56 och 57 kapitlen IL behandlas. Reglerna gäller för aktiva ägare i fåmansföretag och innebär att ägarna beskattas hårdare än ägare till någon annan bolagsform. Vid ett generationsskifte i fåmansföretag aktualiseras dessa regler. Reglerna uppkom för att motverka att ägarna kunde omvandla högt beskattade tjänsteinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Det är därmed extra viktigt för ägarna till fåmansföretag att planera ägarskiften så att den bästa skattemässiga situationen uppstår. Förståelsen av fåmansföretagsreglerna är en grundpelare för att få en insikt i hur dessa regler är sammankopplade med generationsskiften och domslutens utgångar, vilket är kärnan i uppsatsen.

Reglerna kommer därmed att behandlas dels för att klarlägga gällande rätt och dels för att demonstrera hur reglerna aktualiseras vid generationsskiften, det på grund av att reglerna bestämmer hur ägarna ska beskattas.

2.2 Bakgrund till 3:12-reglerna

Aktiebolag är ett eget rättssubjekt som är skilt från dess ägare vilket innebär att det finns ett partsförhållande mellan bolaget och ägarna. Bolaget och ägarna kan således ingå rättshandlingar med varandra som har skatterättslig verkan. För att inte omotiverade fördelar ska kunna uppnås genom bolagets valda förfaringsätt med vinstöverföring till dess ägare finns det särskilda regler för fåmansbolag och deras ägare.¹⁰ Ägarna till fåmansbolag ansågs ha särskilda möjligheter att kringgå reglerna gällande skillnaderna i beskattning mellan inkomstslaget kapital och inkomstslaget tjänst. Ägarna hade då möjlighet att omvandla högt beskattade arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Det arbetades då fram nya regler, de så kallade 3:12-reglerna.¹¹

Genom propositionen 1975/76:79 infördes de så kallade stoppreglerna. Dessa utformades särskilt hårt för att delägarna skulle förhindras från att skapa obehöriga skatteförmåner vid transaktioner mellan företaget och de själva. Reglerna innebar att ett flertal transaktioner

¹⁰ SOU 2002:52, sid. 107.

¹¹ SOU 2002:52, sid. 109.

kom att beskattas i tillfällig förvärvsverksamhet istället för i inkomstslaget kapital.¹² Lagstiftaren ville därmed poängtera att företagen inte hade avdragsrätt för de utgivna förmånerna.¹³ Reglerna kom dock att ändras genom propositionerna 1989/90:110 och 1990/91:54 på grund av att reglerna kritiserats från många håll för att de ansågs oklara och omotiverat hårda. Ändringarna var mestadels av teknisk karaktär eller kodifiering av praxis.¹⁴ Familjeföretags betydelse för den svenska samhällsekonomin kom att uppmärksammas och reglerna ansågs vara tillväxthämmande.¹⁵ Regeringen tillsatte en utredning som resulterade i proposition 1999/2000:15 och de flesta stoppreglerna slopades. I samband med skattereformen, som skapades 1991, skapades ytterligare ett regelverk för fåmansföretag och dess ägare.¹⁶ Reglerna kom sedan att ändras genom en expertutredning som delvis antogs och infördes år 2006.¹⁷

2.3 3:12-reglerna

2.3.1 Vilka omfattas av reglerna?

3:12-reglerna är ett viktigt inslag vid beskattning av fåmansföretag. Namnet har sin grund i det lagrum där reglerna fanns innan IL infördes, 3 § 12 lag (1947:576) om statlig inkomstskatt. Reglerna återfinns i dagsläget i 56 och 57 kapitlen IL. Den principiella utgångspunkten med reglerna är att en ägare till ett fåmansföretag ska få samma skattebelastning som en löntagare som äger aktier i ett onoterat bolag.¹⁸ Eftersom det är omöjligt att avgöra vad som ska hänföras som arbetsinkomst respektive kapitalinkomst för en person som arbetar i ett fåmansföretag, som denne även kontrollerar, ska den skattemässiga uppdelningen göras på ett schablonmässigt sätt.¹⁹

¹² Prop. 1975/76:79.

¹³ Tjernberg, Mats. *Beskattning av fåmansföretag*, sjätte upplagan, 2006, Thomson Fakta AB, Stockholm, sid. 17.

¹⁴ Prop. 1975/76:79, sid. 17.

¹⁵ Prop. 1975/76:79, sid. 17.

¹⁶ Tjernberg, Mats. *Beskattning av fåmansföretag*, sjätte upplagan, 2006, Thomson Fakta AB, Stockholm, sid. 19.

¹⁷ Tjernberg, Mats. *Beskattning av fåmansföretag*, sjätte upplagan, 2006, Thomson Fakta AB, Stockholm, sid. 19.

¹⁸ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 57.

¹⁹ SOU 2002:52 del 1, sid. 351.

Reglerna omfattar kapitalvinst och utdelning för aktiva ägare i fåmansföretag. I normalfallet beskattas dessa inkomster i inkomstslaget kapital med en skattesats om 30 procent. Men för att motverka att högre beskattade arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster finns dessa särskilda regler som innebär en klyvning i beskattningen mellan inkomstslaget tjänst och kapital. Den del som hänförs till kapital kallas för normalutdelning och resterande del som hänförs till inkomstslaget tjänst kallas för överutdelning.²⁰

Förutsättningarna för att reglerna ska kunna tillämpas är att:

- Företaget är ett fåmansföretag,
- Ägaren är en fysisk person,
- Ägaren eller någon närstående till denne är aktiv i företaget, det vill säga verksam i betydande omfattning, och
- Utomstående inte i betydande omfattning äger del i företaget.²¹

2.3.2 Definition av fåmansbolag

”Med *fåmansföretag* avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där

- fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
- näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.”²²

Det krävs således att fyra eller färre delägare äger mer än 50 % så om åtta personer äger lika andelar i företaget är det inte att anse som ett fåmansföretag på grund av att fyra personer endast uppnår exakt 50 % av ägandet ($12,5 * 4=50$).

²⁰ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 57-58.

²¹ Se 56-57 kap. IL.

²² 56 kap. 2 § IL.

Definitionen av fåmansföretag omfattar både svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar samt deras utländska motsvarighet.²³ Detta i sin tur innebär att handels- eller kommanditbolag, enkla bolag, enskilda firmor, stiftelser eller ideella föreningar inte kan räknas som fåmansföretag.²⁴

2.3.3 Närstående

Närståendebegreppet finns definierat i 2 kap. 22 § IL. ”Med *närstående* avses:

- Make,
- Förälder,
- Mor- och farföräldrar,
- Avkomling och avkomlings make,
- Syskon, syskons make och avkomling, och
- Dödsbo som den skatteskyldige eller någon av de tidigare personerna är delägare i.”²⁵

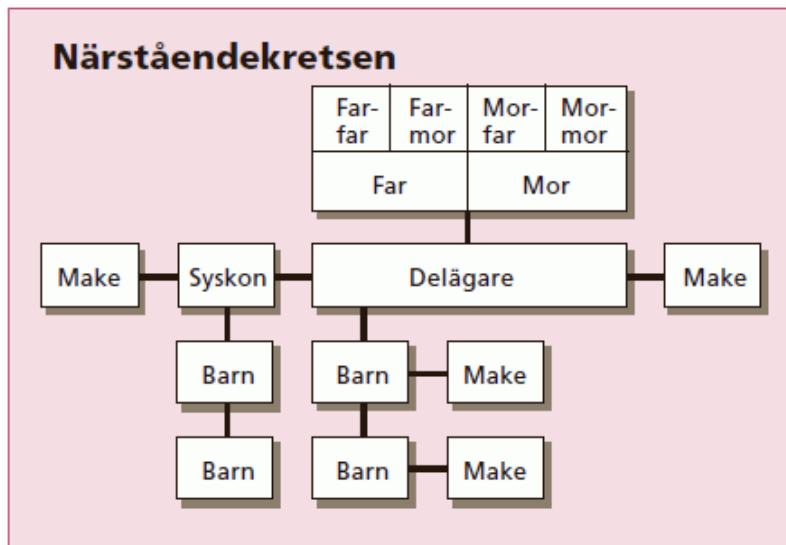
Även styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.²⁶

²³ 56 kap. 2 § IL och 2 kap. 2 § IL.

²⁴ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 62.

²⁵ 2 kap. 22 § IL.

²⁶ 2 kap. 22 § IL.



Figur 1 föreställer en bild på närståendekretsen.²⁷

2.4 Kvalificerad andel

För att reglerna ska omfatta en ägare gäller det att pröva om han eller någon närstående har åstadkommit inkomster till företaget genom arbetsinsatser. Prövningen görs individuellt för varje delägare i företaget.²⁸ För att avgöra om reglerna är tillämpliga måste någon av punkterna i följande paragraf vara uppfylld.

”Med *kvalificerad andel* 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, eller
- 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

²⁷ Bilden är hämtad från Skatteverkets hemsida, <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/startadrivaavslutaforetag/foretagsformer/aktiebolag/famansforetag/definitionfamansforetagkvalificeradaktie.4.6efe6285127ab4f1d2580001532.html>, hämtat den 16 april 2013.

²⁸ Prop. 1989/90:110, sid. 703.

beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.”²⁹

Karenstiden som regleras i första punkten är till för att förhindra kringgående av regelsystemet genom att upparbetade arbetsinkomster sparas i företaget för att sedan exempelvis utdelas när arbetsinsatsen i företaget avslutats. Utan denna reglering skulle det vara möjligt för aktiva ägare att ta ut sparade vinstmedel direkt efter att verksamheten upphört och slippa beskattning enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna.³⁰

2.4.1 Verksam i betydande omfattning

För att klyvningsreglerna, uppdelning av beskattning i inkomstslaget kapital och tjänst, ska vara tillämpliga krävs det att en delägare eller en närstående till denna har varit verksam i betydande omfattning under en femårsperiod. Lagregleringen syftar således till att identifiera en arbetsinsats. Lagtextens utformning tyder på att bedömningen baseras på en kvantitativ bedömning, det vill säga den nedlagda tiden. Det framgår av propositionen att avgränsningen endast omfattas av den som varit verksam i företaget och att dennes arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget.³¹ Lagtexten tyder på att en kvantitativ bedömning ska göras medan propositionen istället tyder på en kvalitativ bedömning. Arbetsinsatsen bedöms visserligen men den avgörande faktorn är betydelsen för vinstgenereringen. Bedömningen avser således inte ett bestämt tidsmått eller en andel tid nedlagd i företaget.³²

Syftet bakom prövningen är istället att identifiera delägare vars fåmansbolag innehåller vinstmedel som härrör från ägarens eller denne närståendes arbetsinsatser. Har inte ägaren varit verksam i betydande omfattning anses inte heller företaget innehålla potentiella arbetsinkomster och ägarens beskattning ska således beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital. Skulle prövningen istället visa på att ägaren varit verksam i betydande omfattning,

²⁹ 57 kap. 4 § 1 st. II.

³⁰ Prop. 1989/90:110, sid. 467.

³¹ Prop. 1989/90:110, sid. 468.

³² Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 75.

blir klyvningsreglerna tillämpliga och beskattningen delas upp mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital.³³

En ägare som inte arbetar och är verksam i företaget kan därmed inte vara verksam i betydande omfattning. Det råder dock en osäkerhet när den kvalitativa bedömningen ska göras gällande kapital- och fastighetsförvaltning där ägaren endast har utfört ett litet arbete.³⁴

Skatteverket har i sitt allmänna råd gjort följande uttalande:

”Företagets verkställande direktör och högre befattningshavare bör regelmässigt anses verksamma i företaget i betydande omfattning. Till gruppen högre befattningshavare bör normalt räknas de chefer som är direkt underställda den verkställande direktören. I mindre företag bör även underordnande chefer och andra arbetsledare anses verksamma i betydande omfattning.³⁵

2.4.2 Samma eller likartad verksamhet

Begreppet samma eller likartad verksamhet definieras inte i lagtexten. Det framgår dock av förarbetena att denna bestämmelse kan ha betydelse exempelvis vid ett första stadium vid uppbyggnaden av ett nytt bolag.³⁶ Det bör kunna tolkas så att bestämmelsen tar sikte på sådana fall där verksamheten i ett nytt företag ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten. Syftet med regeln kan inte vara annat än att förhindra att verksamheten förflyttas till ett nytt företag samtidigt som den upparbetade arbetsinkomsten läggs i ett vilande företag.³⁷

³³ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 75.

³⁴ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 75-76.

³⁵ SKV A 2006:12 punkt 3.1.

³⁶ Prop. 1995/96:109, sid. 88.

³⁷ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 84.

2.5 Utdelning från fåmansföretaget

2.5.1 Vad är utdelning?

Vinstutdelning ryms numera under begreppet värdeöverföring som återfinns i 17 kap. 1 § aktiebolagslagen, ABL:

”Med *värdeöverföring* avses i denna lag

1. vinstutdelning
2. förvärv av egna aktier, dock inte förvärv enligt 19 kap. 5 §,
3. minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna, och
4. annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget.”³⁸

Det finns ingen skatterättslig definition av begreppet aktieutdelning men det innefattar flera utbetalningar än vad som anges enligt ABL. Det skatterättsliga begreppet omfattar både öppna och förtäckta vinstutdelningar. Den vanligaste formen av aktieutdelningar är kontant utbetalning som beslutas på bolagsstämman. Civilrättsligt finns det begränsningar i hur mycket av bolagets kapital som får betalas ut. Det på grund av att ägarna inte har något personligt ansvar för skulderna, utöver den del som motsvaras av ägarnas tillskjutna kapital. Sker en otillåten aktieutdelning kan det krävas att kapitalet ska återbetalas. I fåmansbolag sker en sådan återbetalning sällan under bolagets existens utan först vid en eventuell konkurs.³⁹

2.5.2 Gränsbelopp

Gränsbeloppet är det högsta beloppet som en delägare kan ta ut för beskattningsåret. Utdelning tas upp i inkomstslaget tjänst till den del som överstiger gränsbeloppet och

³⁸ 17 kap. 1 § Aktiebolagslagen (2005:551), ABL.

³⁹ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 295-296.

utdelning upp till gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. Det innebär att den effektiva skatten blir $(2/3)*30=20\%$.⁴⁰

Årets gränsbelopp beräknas enligt något av de två alternativ som angivs i 57 kap. 11 § II:

”Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller
2. summan av
 - underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och
 - – för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 §§.”⁴¹

Schablonregeln innebär att delägarna använder sig av ett schablonbelopp som är två och trefjärdedels inkomstbasbelopp. Inkomstbasbeloppet för året före utdelningsåret/inkomståret, det vill säga två år före taxeringsåret, är det som ska användas.⁴² Schablonregeln kan inte kombineras med löneunderlaget, utan i sådana fall måste delägaren använda sig av räntebaserad utdelning.⁴³

Gränsbeloppet enligt huvudregeln, som beskrivs i andra punkten, består i en räntebaserad del och en lönebaserad del. Underlaget för den räntebaserade utdelningen består av omkostnadsbeloppet. Den räntebaserade utdelningen beräknas genom att multiplicera omkostnadsbeloppet med klyvningsräntan. Klyvningsräntan är statslåneräntan⁴⁴ plus 9 procentenheter, det vill säga $1,49+9=10,49$.⁴⁵ Statslåneräntan ska avse räntan vid utgången

⁴⁰ 57 kap. 20 § II.

⁴¹ 57 kap. 11 § II.

⁴² 57 kap. 11 § 1 p. II.

⁴³ Sandström. Kjell och Svensson, Ulf. *Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering*, åttonde upplagan, Björn Lundén Information AB, Näsviken, sid. 92.

⁴⁴ Statslåneräntan för 2012-11-30 var 1,49 %,

<https://www.rikskalden.se/sv/omrikskalden/statsskulden/aktuella-siffror/statslanerantan/?year=2012>,

hämtat den 17 mars 2013.

⁴⁵ 57 kap. 11 § 2 p. II.

av november året före beskattningsåret.⁴⁶ Med omkostnadsbeloppet avses anskaffningsutgiften ökade med utgifter för förbättring.⁴⁷ Det finns även en alternativregel för beräkning av omkostnadsbeloppet som gäller i det fallet att andelarna är förvärvade innan år 1992. Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före utgången av det beskattningsåret som avses.⁴⁸ Beräkningen måste användas på samtliga andelar i företaget som andelsägaren förvärvat innan år 1992 för att få tillämpas.⁴⁹ Enligt bestämmelsen får företaget ta upp det justerade kapitalunderlaget fördelat med lika belopp på andelarna i företaget som anskaffningsutgift för andelarna.⁵⁰ Kapitalunderlaget är skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna i företaget vid utgången av det beskattningsår för vilket taxeringen skedde år 1993.⁵¹

Lönebaserad utdelning, även kallad lönsummeregeln, får endast tillämpas om en delägare eller en närstående till denne har tagit ut tillräckligt med lön i företaget. Regeln benämns även som spärregeln och den innebär att beloppet inte får understiga det lägsta av:

- ”sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag, och
- tio inkomstbasbelopp”.⁵²

Det lönebaserade utrymmet är 25 procent av löneunderlaget och 25 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som överstiger 60 inkomstbasbelopp.⁵³ Det lönebaserade utrymmet beräknas för hela företaget och fördelas sedan med lika belopp på andelarna i företaget, det vill säga mellan delägarna.⁵⁴ I det fallet att en delägare inte får använda sig av sitt lönebaserade utrymme, får inte detta föras över på någon av de andra

⁴⁶ 57 kap. 8 § II.

⁴⁷ 44 kap. 14 § II.

⁴⁸ 57 kap. 26 § 1 st. II.

⁴⁹ 57 kap. 26 § 2 st. II.

⁵⁰ 57 kap. 26 § 1 st. II.

⁵¹ 57 kap. 27 § II.

⁵² 57 kap. 19 § II.

⁵³ 57 kap. 16 § 1 st. II.

⁵⁴ 57 kap. 16 § 2 st. II.

delägarna.⁵⁵ Den situationen kan uppstå i det fall att delägaren eller någon närstående till denne inte uppfyller kraven i spärregeln som nämnts ovan. Det är den kontanta ersättningen som tas upp i inkomstslaget tjänst av arbetstagaren som ska ligga till grund för löneunderlaget. Kostnadsersättning, kapitalvinst eller utdelning som beskattas i inkomstslaget tjänst ska inte hänföras till kontant ersättning.⁵⁶

2.5.3 Totalt gränsbelopp

Det totala gränsbeloppet består av årets gränsbelopp med tillägg av det sparade utdelningsutrymmet. Det är endast ett gränsbelopp som får beräknas per år för en viss aktie och det gäller den personen som ägde aktierna vid årets ingång. Det innebär om A säljer sina aktier till B den 1 juni så får A endast tillgodoräkna sig gränsbeloppet under perioden 1 januari-1 juni. Resterande del faller bort. Utdelningsberäkningen görs utifrån varje delägare och det innebär att varje delägare utgår från sitt omkostnadsbelopp för aktierna och sin del av löneunderlaget.⁵⁷ Delägarna kan välja olika metoder för utdelningsberäkningen.⁵⁸

2.5.4 Sparat utdelningsutrymme

I det fall att delägarna tar ut mindre utdelning än gränsbeloppet kan det outnyttjade utrymmet sparas till ett senare år, vilket då benämns som *sparat utdelningsutrymme*. Det sparade utdelningsutrymmet kan sedan tas ut som en kapitalbeskattad utdelning eller kapitalbeskattad del av kapitalvinsten om delägaren säljer sina aktier.⁵⁹

2.6 Kapitalvinst

Som redan nämnts beskattas som huvudregel kapitalvinster vid försäljning av aktier i inkomstslaget kapital med 30 procent. Det finns dock särskilda regler för fåmansföretag som innebär att kapitalvinster vid försäljning av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag till

⁵⁵ Sandström, Kjell och Svensson, Ulf. *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, åttonde upplagan, 2010, Björn Lundén Information AB, Näsviken, sid. 109.

⁵⁶ 57 kap. 17 § 1 st. II.

⁵⁷ 57 kap. 11 § 3 st. II.

⁵⁸ 57 kap. 11 § II.

⁵⁹ Sandström, Kjell och Svensson, Ulf. *Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering*, åttonde upplagan, Björn Lundén Information AB, Näsviken, sid. 115.

en viss del beskattas i inkomstslaget kapital med två tredjedelar, det vill säga 20 procent. Onoterade aktier beskattas i sin tur med fem sjättedelar, 25 procent.⁶⁰

”Kapitalvinsten ska beräknas som skillnaden mellan:

- ersättningen för den avyttrade tillgången eller för den utfärdade förpliktelsen minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet, och
- omkostnadsbeloppet.”⁶¹

Med omkostnadsbeloppet avses anskaffningsutgifter ökade med förbättringsutgifter.⁶²

Beskattningen vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag delas upp mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Det som skiljer vid en försäljning av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag mot försäljning av andelar i ett annat företag är att den del som överstiger det sparade utdelningsutrymmet särbehandlas och tas upp i inkomstslaget tjänst.⁶³

Uppdelningen ser då ut enligt följande:

1. ”Kapital 20 % Sparat utdelningsutrymme
2. Tjänst 32-57 % Takregeln
3. Kapital 30 % Resterande vinst”⁶⁴

2.6.1 Sparat utdelningsutrymme

Till den del som vinsten ryms i det sparade utdelningsutrymmet ska den tas upp i inkomstslaget kapital med 20 procent.⁶⁵

⁶⁰ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 352.

⁶¹ 44 kap. 13 § II.

⁶² 44 kap. 14 § 1 st. II.

⁶³ 57 kap. 21 § II.

⁶⁴ 57 kap. 21-22 §§ II och Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 354.

⁶⁵ 57 kap. 21 § II.

2.6.2 Takregeln (basbeloppsregeln)

Vid beräkning av kapitalvinst för kvalificerade andelar i ett fåmansföretag finns även en takregel som även kallas för basbeloppsregeln. Regeln innebär att kapitalvinster maximalt beskattas upp till 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst. Vinst utöver beskattas sedan i sin helhet i inkomstslaget kapital med 30 procent.⁶⁶

Det är avyttringens inkomstbasbelopp som avgör beräkningen. Inkomstbasbeloppet är 54 600 kr för år 2013 och 54 600 kr för år 2012.⁶⁷ Bakgrunden till takregeln är att kapitalvinster inte ska beskattas som arbetsinkomst när de är så stora att det inte finns någon risk att de utgör sparade arbetsinkomster.⁶⁸

2.7 Avslutande kommentar

Som påvisas i detta kapitel finns det särskilda regler för aktiva ägare i fåmansföretag. Reglerna innebär att ägaren blir hårdare beskattad vid utdelning och kapitalvinst. Nu har reglerna behandlats enligt lagtextens ordalydelse. Eftersom begreppet ”samma och likartad verksamhet” inte finns förklarad i lagtexten så finns det ett utrymme för att göra tolkningar. För att demonstrera hur detta begrepp tolkas i praxis kommer fyra rättsfall att behandlas i ett senare kapitel för att utreda det aktuella rättsläget på området. Men först ska en presentation av generationsskiften och hur dessa går till lämnas i följande kapitel. I fåmansföretag är det endast ett fåtal ägare och dessa är ofta närstående till varandra. Det finns därmed ofta en önskan om att företaget ska gå i arv till den yngre generationen vid något tillfälle. Eftersom de speciella fåmansföretagsreglerna aktualiseras vid utdelning och kapitalvinst är det viktigt att ägarskiften planeras så den bästa skattemässiga situationen uppstår. Generationsskiften behandlas för att läsaren ska få en bättre förståelse för hur dessa går till och hur skiftena påverkas av fåmansföretagsreglerna.

⁶⁶ 57 kap. 21-22 §§ IL.

⁶⁷ http://www.skatteverket.se/privat/svarpavanligafragor/beloppprocentsatser/privatbeloppfaq/hurstortarp_risbasbeloppetochinkomstbasbeloppet.5.10010ec103545f243e800031.html, hämtat den 17 april 2013.

⁶⁸ Prop. 1990/91:54, sid. 22.

3 Generationsskiften i fåmansföretag

3.1 Inledning

Generationsskiften är en viktig del av företagets utveckling och det är av särskild vikt att skiften kan genomföras på lika villkor oavsett val av utförande. Generationsskiften är komplicerade och det kräver planering, inte minst för att ägaren ska uppnå den bästa skattemässiga situationen. Fåmansföretag har speciella regler för hur ägaren beskattas vid generationsskiften varför det är extra viktigt med planering. I följande kapitel kommer en kort beskrivning av olika tillvägagångssätt gällande ägarskifte ges för att ge läsaren en bättre kunskap för komplexiteten bakom genomförandet. Kapitlet är även till för att läsaren ska få en förståelse för hur rättsfallens utgång, som kommer att behandlas i ett senare kapitel, kan påverka generationsskiften.

3.2 Varför genomföra ett generationsskifte?

3.2.1 Bakgrund

Ett generationsskifte i ett fåmansföretag kan ske av flera olika anledningar. I många fall är det ålder som är en avgörande faktor men det kan även ske på grund av brist på kapital, hårdnande konkurrens, kraven på modernisering eller otillräckliga lokaler med flera. Vid ett generationsskifte står delägarna inför valet att sälja eller överlåta företaget utom eller inom familjen. Det kan vara ett svårt val eftersom att det är många faktorer som ägarna måste ta i beaktande. Det kan vara tidpunkt för överlåtande, skattekonsekvenser, vem eller vilka som företaget ska skiftas till, kompetens och pengar.⁶⁹ Ägarförändringar i fåmansföretag påverkar i regel ledningen då företaget ägs av högst fyra personer som tillsammans är majoritetsägare över bolagets ledning och succession. Generationsskiften kan även kompliceras på grund av att familjens förmögenhet är uppbounden i företaget. Transaktionskostnader som exempelvis skatter finansieras av företaget och uttag dubbelbeskattas (åtminstone till en viss del) vilket innebär en stor påfrestning på företaget.

⁶⁹ Gustafsson, David och Lundén, Björn. *Ägarskifte i företag*, andra upplagan, 2011, Björn Lundén Information AB, Näsvisen, sid. 12-13.

Stora börsnoterade företag drabbas i regel inte på samma sätt på grund av att förhållandena i företaget är väldigt olika.⁷⁰

Vid ett ägarskifte finns det många intressenter. Utöver familjen finns det kunder och leverantörer, kreditorer (exempelvis om det behövs ett banklån) samt revisorn. De övergripande alternativen vid ett generationsskifte är:

- inga åtgärder vidtas och aktierna går i arv,
- ägarskiftet planeras och genomförs inom familjen när den äldre generationen fortfarande är i livet eller
- företaget säljs till en utomstående part.⁷¹

Det som kan tilläggas är att det kan finnas förvärvsbegränsningar som införts i bolagsordningen. Dessa är hembuds-, förköps- och samtyckesklausuler och de behandlas i ABL.⁷² *Hembudsklausulen* innebär att de kvarvarande aktieägarna kan lösa in aktierna från en förvärvare om det har skett en oönskad övergång av ägandet av aktierna. *Förvärvsklausulen* ger aktieägaren rätt att lösa in aktierna före en överlåtelse. *Samtyckesklausulen* innebär att styrelsen måste ge sitt tillstånd före det att en överlåtelse sker. Det är endast hembudsklausulen som får omfatta universalfång, det vill säga förvärv av aktier genom bodelning, arv, testamente, fusion m.fl. Förköps- och samtyckesklausulen får endast omfatta överlåtelser, exempelvis köp, byte, gåva och nyemission.⁷³ I det fallet att ägarna vill ha en annan typ av förvärvsbegränsning för att skydda sig mot oönskade förvärv av aktier måste en sådan regleras i ett aktieägaravtal.⁷⁴

⁷⁰ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 11.

⁷¹ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 12.

⁷² 4 kap. 8 §, 4 kap. 18 § och 4 kap. 27 § ABL.

⁷³ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 13.

⁷⁴ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 13.

3.2.2 Generationsskifte genom arv

När en person avlider träder dennes dödsbo in i hans ställe, vilket innebär att dödsbodelägarna blir ägare till den avlidnes aktier i företaget samt dennes övriga egendom. Dödsboet utreds av delägarna som i regel är efterlevande make eller sambo samt arvingarna.⁷⁵ De förvaltar boet gemensamt och boutredningen ska resultera i en bouppteckning.⁷⁶

Det kan uppstå en mängd olika komplicerade situationer som till exempel vem som äger och leder företaget under dödsboutredningen, ovissheten om utfallet av bodelningen och arvsskiftet. På grund av detta är det av största vikt att planera och genomföra ett generationsskifte under ägarens livstid.⁷⁷

3.2.3 Generationsskifte under livstiden

Vid ett generationsskifte som sker under ägarens livstid kan det delas upp i fyra stadier. För det första är det någon som tar initiativet, detta är vanligtvis den nuvarande ägaren. För det andra ska skiftet planeras. I det tredje skedet ska skiftet genomföras och i det sista steget ska en eventuell uppföljning av skiftet ske.⁷⁸

Beroende på om den äldre generationen behöver ersättningen från försäljningen kan generationsskiftet ske på olika sätt. Antingen kan överlåtelsen ske genom att den nuvarande ägaren ger företaget till närstående som en gåva eller så kan ägaren sälja aktierna till den nya generationen. Försäljningen kan även ske genom ett blandat fång, det vill säga till en del gåva och en del mot ersättning.⁷⁹

Vid gåva träder den nya ägaren in i den gamla ägarens skattemässiga situation och det sker ingen beskattning vid själva gåvotillfället.⁸⁰ Vid en försäljning till en närstående sker den

⁷⁵ 18 kap. 1 § Ärvdabalk (1958:637), ÄB.

⁷⁶ 18 kap. 1 § ÄB.

⁷⁷ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 34.

⁷⁸ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 37.

⁷⁹ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, jfr sid. 41 och 45.

⁸⁰ 44 kap. 21 § II.

ofta till ett pris under marknadsvärdet. Skattemässigt ses det då som en transaktion med blandat fång.⁸¹

En försäljning av företaget till den yngre generationen sker oftast genom en intern aktieöverlåtelse. Det innebär vanligtvis att aktierna i företaget avyttras till ett företag som ägs av den yngre generationen eller till ett nybildat företag som ägs av den äldre generationen och där aktierna i nästa steg skänks till den yngre generationen.⁸² Om generationsskiftet ska ske genom en försäljning till den yngre generationen är det av finansiella skäl mer förmånligt om överlåtelsen av företaget sker till den närståendes företag istället för att överlåtelsen sker direkt till en fysisk person.⁸³ Det på grund av att belastningen på företaget blir dubbelt så stor om överlåtelsen sker till en fysisk person.⁸⁴

3.2.4 Generationsskifte genom försäljning till utomstående

Vid en försäljning av aktierna till en utomstående part är det hur vinsten ska beskattas som är den mest intressanta delen. Om priser sätts under marknadsvärdet finns det en risk att priset beaktas som en skattepliktig förmån som beskattas i inkomstslaget tjänst. Reglerna om beskattning av blandade fång kan då bli aktuella.⁸⁵ Genom försäljningen har familjeföretagets bundna förmögenhetstillgång lösgjorts i likvida medel eller, om försäljningen skett internt, tills vidare omvandlats till kapitalförvaltande nytt bolag.⁸⁶

⁸¹ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 45.

⁸² Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 57.

⁸³ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 57.

⁸⁴ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 59.

⁸⁵ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 78.

⁸⁶ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 83.

3.2.5 Indirekt försäljning

Paketering innebär att tillgångarna överförs från ett företag till ett annat, ofta nystartat dotterbolag, till underpris. Aktierna i dotterbolaget kan sedan säljas skattefritt. Ett annat förfarande är att en intern aktieöverlåtelse sker för att sedan överlåtas till den slutlige externa köparen.⁸⁷ Det förmånliga med en sådan transaktion är att aktierna i dotterbolaget normalt är näringsbetingade och att försäljningen av aktierna i dotterbolaget är skattefri.⁸⁸

Ägaren kommer dock inte åt pengarna utan att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. Ett vanligt förfarande är då att lägga bolaget i ”träda”⁸⁹, vilket innebär att företaget läggs vilande i fem år så att ägaren sedan kan ta ut vinsten med en beskattning om 25 procent.⁹⁰

3.2.6 Tilläggsköpeskilling

Vid en försäljning av företaget är det vanligt att det utgår en tilläggsköpeskilling. Det handlar i grunden om en osäkerhet om huruvida företaget kommer att utvecklas och således stämma överrens med marknadsvärdet. Det är ett osäkert rättsläge vad gäller vilken tidpunkt som karenperioden ska börja när det utbetalas en tilläggsköpeskilling. För tillfället är det bäst att räkna från den tidpunkt som den sista utbetalningen sker för att vara på den säkra sidan.⁹¹

3.3 Vikten av fungerande regler vid generationsskiften

Fåmansföretag har en stor betydelse för det svenska näringslivet. Enligt en studie av Nutek (2007) ägs 90 procent av alla företag i Sverige av en eller ett fåtal personer som ofta är släkt.⁹² Familjeföretagen svarar även för 53 procent av det privata näringslivets tillskott till

⁸⁷ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 363.

⁸⁸ 25 kap. 5 § II.

⁸⁹ Se avsnitt 7.3.

⁹⁰ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 364.

⁹¹ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 365-366.

⁹² NUTEK 2007:2, *Ägarskiften med förnuft och känsla. Vägledning inför ägar- och ledarskiften i företag*, 2007, NUTEK Förlag, Stockholm jfr

Sveriges BNP. 80 procent av fåmansföretagen vill stanna i Sverige och bidra till att utveckla sitt lokalsamhälle. Det innebär att fåmansföretag är en av Sveriges viktigaste samhällsekonomiska tillväxtmotorer.⁹³

Under de närmaste åren kommer många små och medelstora familjeföretag byta ägare. Det framgår av Nuteks studie att 40-60 procent av den nuvarande ägargenerationen i de undersökta familjeföretagen vill lämna över ägandet till barnen.⁹⁴

Slutsatsen av det ovan angivna är att det är viktigt för den svenska ekonomin och utvecklingen att det finns befintliga regler som underlättar för generationsskiften och fåmansföretagens fortsatta verksamhet.

3.4 Avslutande kommentar

Generationsskiften är vanligt förekommande i fåmansföretag och det är en stor process som kräver planering. En skillnad i beskattning uppstår för ägarna om ett bolag är ett fåmansföretag gentemot någon annan bolagsform. I fåmansföretag är det endast ett fåtal ägare som har bestämmanderätten och det är oftast familjemedlemmar som driver företaget. En önskan finns därmed att driva företaget vidare inom familjen i framtiden och skiften inom familjen är ett vanligt fenomen. Eftersom att fåmansföretag har speciella regler gällande kapitalvinst och utdelning, om en ägare är aktiv i bolaget, är det av största vikt att beakta dessa regler för att uppnå den bästa beskattningen vid ett skifte.

Reglerna gällande fåmansföretag och generationsskiften har nu behandlats. I nästkommande kapitel kommer det aktuella rättsläget att återupptas då praxis tolkning av ”samma eller likartad” verksamhet kommer att presenteras. Detta för att kunna klarlägga

http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00027/_garskifte_i_familje_27353a.pdf, hämtat den 5 maj 2013.

⁹³ Öhrlings PricewaterhouseCoopers Gruppen AB, *Tillväxt i familjeföretag*, 2006, Öhrlings PricewaterhouseCoopers Gruppen, Stockholm jfr

http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00027/_garskifte_i_familje_27353a.pdf, hämtat den 5 maj 2013.

⁹⁴ NUTEK B 2004:6, *Ägarskiften och ledarskiften i företag: En fördjupad analys*, 2006, NUTEK Förlag, Stockholm jfr http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00027/_garskifte_i_familje_27353a.pdf, hämtat den 5 maj 2013.

gällande rätt men även för att utreda hur domstolens beslut har påverkat generationsskiften inom familjen.

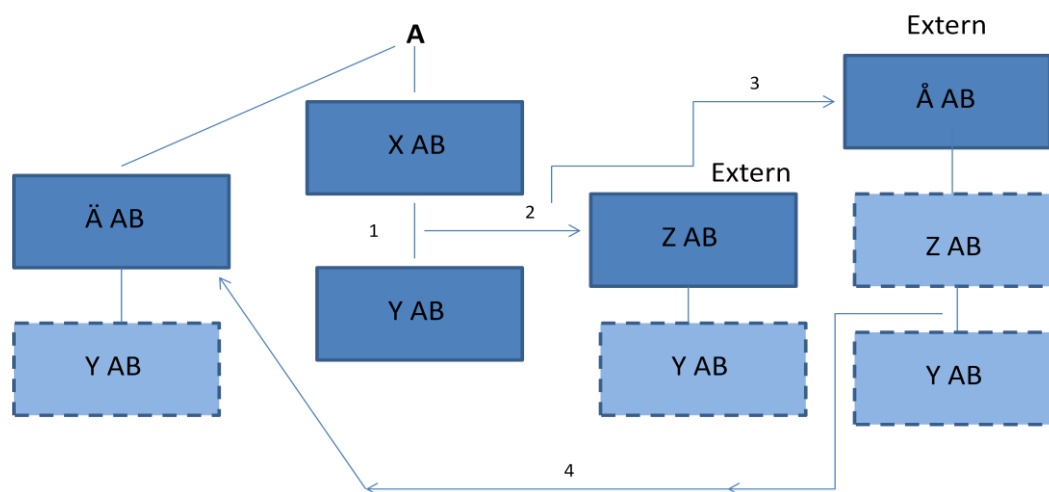
4 HFD:s tolkning av samma eller likartad verksamhet

4.1 Inledning

Tidigare i uppsatsen presenterades rättsläget gällande reglerna för fåmansföretag. Begreppet ”samma eller likartad” verksamhet är inte definierat i lagtexten varför ledning måste inhämtas från praxis. I detta kapitel återges referat till fyra rättsfall som behandlar huruvida aktierna ska anses vara kvalificerade eller okvalificerade vid olika transaktioner. Rättsfallen är centrala i uppsatsen och har därför lämnats mer utrymme och ingående information. Rättsfallen finns med för att ge läsaren en bild av hur kvalificerade andelar och då speciellt begreppet ”samma och likartad verksamhet” ska tolkas enligt gällande praxis.

4.2 Mål nr 6639-11

4.2.1 Bakgrund



Figur 2 föreställer omständigheterna för mål nr 6639-11

A var aktiv i både företaget X AB och Y AB vilket medförde att A:s aktier var kvalificerade i både företagen. Samtliga aktier i Y AB såldes senare till ett utländskt bolag Z, vilket inte var ett fåmansbolag, och vederlaget bestod i aktier i bolaget Z samt kontanter. Ett annat utländskt bolag förvärvade senare alla aktier i Z där A mottog kontant betalning. Som ett led i en omstrukturering av verksamheten köpte A ut Y AB genom Ä AB som ägs av A och några andra personer. Verksamheten i X AB har först bestått av förvaltning av aktier och

sedan förvaltning av det kapital som uppkom vid försäljningen av aktierna. A frågar därför om aktierna i X AB är att ses som kvalificerade andelar efter utgången av det femte året.⁹⁵

4.2.2 Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning

HFD vidhåller Skatterättsnämndens bedömning som anförts. I 57 kap. 4 § IL finns det reglerat under vilka förutsättningar en andel i ett fåmansföretag ska anses som en kvalificerad andel. Det följer av första stycket att andelen är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående åren har varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Skatterättsnämnden anser därmed att A inte kan, på grund av de ovan angivna förutsättningarna, anses vara verksam i betydande omfattning i X AB.⁹⁶

Det återstår då att pröva om A är, eller har varit, verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB. Skatterättsnämnden anför att det framgår av praxis att jämförelsen, som görs mellan två fåmansföretag, i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat fåmansföretag och verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten.⁹⁷

Då X AB får anses ha tillgodogjort sig kapital som genererats i verksamheten i Y AB, på grund av att X AB avyttrade samtliga aktier i bolaget, och detta kan hänföras till A:s arbetsinsatser i det bolaget ska X AB anses utföra samma eller likartad verksamhet som den i Y AB. Aktierna i X AB ska således anses utgöra kvalificerade andelar för A. Att A under en viss tid under de föregående fem beskattningsåren inte har haft något ägarintresse i Y

⁹⁵ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 6639-11) jfr Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2011-10-07 (Dnr 49-11/D), sid. 1.

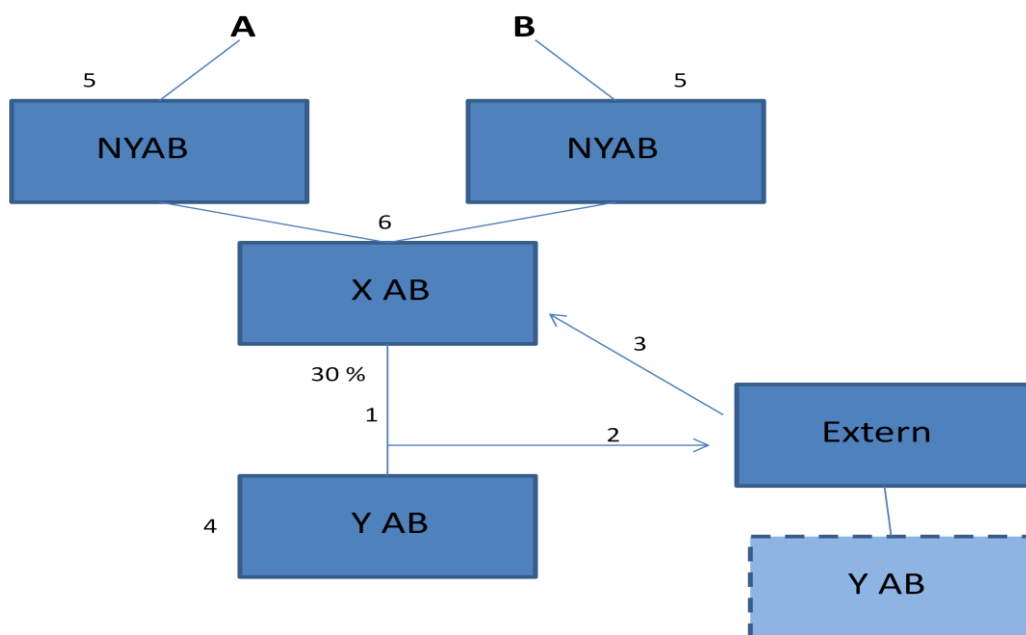
⁹⁶ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 6639-11) jfr Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2011-10-07 (Dnr 49-11/D), sid. 2.

⁹⁷ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 6639-11) jfr Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2011-10-07 (Dnr 49-11/D), sid. 2 jfr RÅ 1999 ref. 28 och RÅ 2010 ref. 11 I-V.

AAB och bolaget då inte har varit ett fåmansföretag medför inte någon annan bedömning. Utdelningen på aktierna i X AB ska därmed beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL.⁹⁸

4.3 Mål nr 1959-12

4.3.1 Bakgrund



Figur 3 föreställer omständigheterna för mål nr 1959-12.

A och B äger aktierna i X AB till hälften var. Bolaget förvärvade 30 procent av aktierna i bolaget Y AB men några år senare såldes dessa till en extern köpare. En tilläggsköpeskilling utgavs till X AB under förutsättning att A och B stannar kvar i sina anställningar i Y AB. A:s och B:s andelar i X AB är kvalificerade på grund att de varit verksamma i betydande omfattning i Y AB. A och B har för avsikt att förvärva var sitt helägt bolag och överföra sina aktier i X AB till dessa. Sedan ska medlen i X AB överföras till de nya bolagen. A och

⁹⁸ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 6639-11) jfr Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2011-10-07 (Dnr 49-11/D), sid. 2.

B frågar därför om deras aktier i de nya bolagen är kvalificerade andelar efter förvärven av aktierna i X AB.

4.3.2 Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning

HFD vidhåller Skatterättsnämndens bedömning som anförts. Enligt lämnade förutsättningar har inte A och B varit verksamma i betydande omfattning i X AB. Deras aktier är dock kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket andra punkten IL på grund av att bolaget inom den angivna tidsrymden ägt aktier i Y AB där de är verksamma i betydande omfattning. Frågan är vilken karaktär aktierna kommer att ha efter dem överlätit aktierna till Nyab-bolagen. På grund av försäljningen av aktierna i Y AB till extern köpare innebär att X AB erkänns både köpeskilling och tilläggsköpeskilling. På grund av detta får X AB anses ha tillgodogjort sig kapital som genererats i Y AB och som kan hänföras till A och B:s arbetsinsatser i företaget. Den verksamhet som överförts mellan företagen medför att bolagen får anses bedriva samma eller likartad verksamhet.⁹⁹

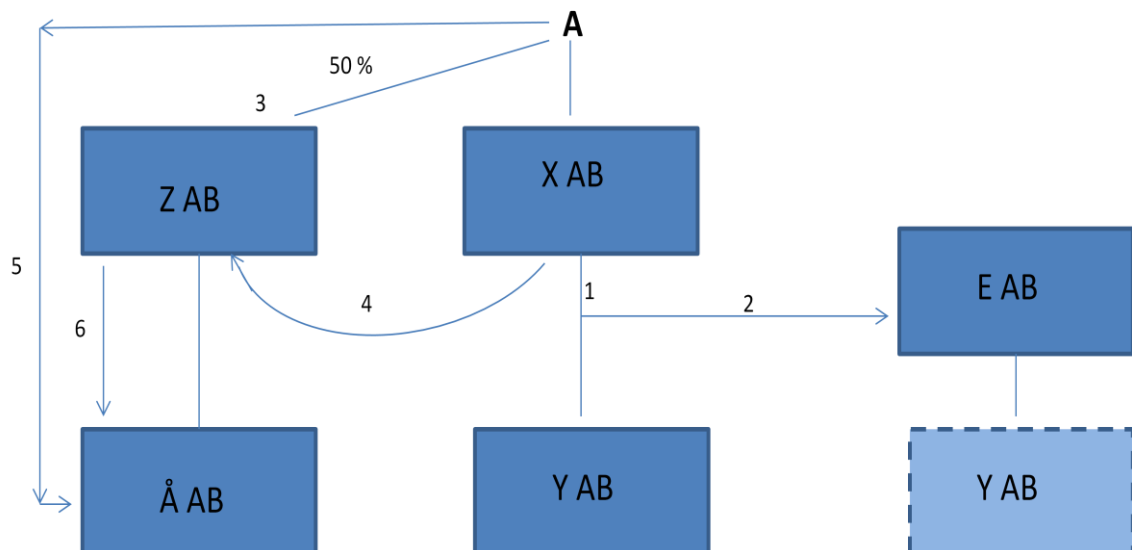
När aktierna har överlåtits till Nyab-bolagen ska kapital från försäljningen av aktierna i Y AB överföras från X AB till respektive Nyab-bolag. På samma sätt som X AB får Nyab-bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB. Nästkommande fråga är då vilken betydelse det får att A och B inte längre, direkt eller indirekt, äger några aktier i Y AB. Bestämmelsen tar inte bara sikte på förhållandena under beskattningsåret utan också de fem föregående beskattningsåren. Skatterättsnämnden anser därmed att aktierna i de nya bolagen inte kan anses vara kvalificerade då de arbetsinsatser som läggs ner efter avyttringen av aktierna inte kan medföra att A eller B är verksamma i betydande omfattning. Bolagen anses dock ha tillgodogjort sig kapital från Y AB genom överföringen från X AB och kapitalet är hänförligt till A och B:s arbetsinsatser. På grund av det ovan anförda ska de nya bolagen samt X AB anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB varvid aktierna anses vara kvalificerade. När år 2011, tidpunkten för upphörandet av det indirekta ägandet i Y AB, inte längre omfattas av den aktuella tidsperioden ska aktierna anses vara okvalificerade.¹⁰⁰

⁹⁹ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 1959-12) jfr Skatterättsnämndens dom, meddelad 2012-03-21 (Dnr 112-11/D), sid. 2.

¹⁰⁰ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 1959-12) jfr Skatterättsnämndens dom, meddelad 2012-03-21 (Dnr 112-11/D), sid. 2-3.

4.4 Mål nr 4008-12

4.4.1 Bakgrund



Figur 4 föreställer omständigheterna för mål nr 4008-12.

A äger samtliga aktier i X AB som i sin tur tidigare ägde aktier i Y AB där A även var verksam i betydande omfattning. Aktierna i Y AB såldes till en extern köpare men A behöll sin anställning i bolaget i ett år. X AB har efter avyttringen av aktierna i Y AB inte bedrivit någon annan verksamhet än förvaltning av det vederlag som erhöles för aktierna. Senare samma år förvärvade Z AB samtliga aktier i Å AB, där A var delägare i bolaget och verksam i betydande omfattning. Z AB förvaltar aktieinnehavet i Å AB och bedriver ingen annan verksamhet, gjorde ett aktieägartillskott till Å AB och lämnade även ett lån. Å AB kom senare att lämna en utbetalning med ett belopp som översteg aktieägartillskottet och återbetalning av lånet. A frågar därmed om hans aktier i X AB är att anses kvalificerade på den grund att han är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.¹⁰¹

¹⁰¹ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 4008-12) jfr Skatterättsnämndens dom, meddelad 2012-06-28 (Dnr 129-11/D), sid. 1.

4.4.2 Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning

HFD vidhåller Skatterättsnämndens bedömning som anförts. Ärendet gäller tillämpningen av 57 kap. 4 § IL. Enligt lämnade förutsättningar har A varit verksam i betydande omfattning i X AB:s tidigare dotterbolag Y AB och denne är nu verksam i betydande omfattning i Å AB. X AB avyttrade sina aktier i dotterbolaget till en extern köpare varvid en kapitalvinst uppkom. Därmed får X AB anses ha tillgodogjort sig kapital som genererats i Y AB och som kan hänföras till A:s arbetsinsats. Verksamheten har således överförs till X AB från Y AB. Kapitalet har sedan vidareförts till Z AB och Å AB genom överlåtelse av aktier till underpris och aktieägartillskott samt lån, får de mottagande bolagen anses bedriva en verksamhet som härrör från Y AB. Aktierna ska därmed anses vara kvalificerade.¹⁰²

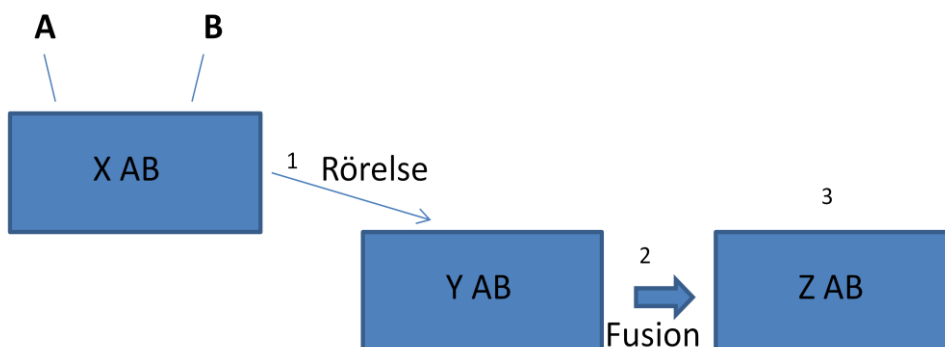
Svanberg, Dahlberg och Werkell är skiljaktiga och anförde att de var ense om majoriteten gällande fråga om verkningarna sett till bestämmelserna i 57 kap. 4 § IL av att kapital överförs mellan bolagen. De anser dock att den jämförelse som ska göras i fråga om X AB och Å AB kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet ska grundas på den verksamhet som Å AB bedriver. Enligt deras mening uppfyller inte jämförelsen det krav som uppställs i praxis där verksamheten i det bolag med vilken jämförelsen görs, i detta fall Å AB, ska ligga inom ramen för den verksamhet som jämförelsen utgår ifrån, det vill säga X AB, eller att det föreligger något annat likartat samband mellan bolagen. Enligt deras mening borde aktierna ha ansetts varit okvalificerade.¹⁰³

¹⁰² Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 4008-12) jfr Skatterättsnämndens dom, meddelad 2012-06-28 (Dnr 129-11/D), sid. 2.

¹⁰³ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 4008-12) jfr Skatterättsnämndens dom, meddelad 2012-06-28 (Dnr 129-11/D), sid. 2-3.

4.5 Mål nr 4009-12

4.5.1 Bakgrund



Figur 5 föreställer omständigheterna för mål nr 4009-12.

Två bröder ägde företag X som de sålde till företag Y. Y AB fusionerades sedan med företag Z. Bröderna sålde vid samma tidpunkt en fastighet till ett annat fåmansföretag, där det inte fanns något ägarintresse från brödernas sida. Båda vinsterna från försäljningarna förvaltas i företag X. Ingen av bröderna var verksamma i betydande omfattning vid försäljningarna i företag X men den ena brodern, A, har varit verksam i betydande omfattning i Y medans den andra brodern fortfarande anses vara verksam i Y AB. A:s förfrågan är om hans aktier i X AB ska anses vara kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229) efter utgången av år 2011.¹⁰⁴

4.5.2 Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning

HFD vidhåller Skatterättsnämndens bedömning som anförts. Då bröderna vid tillfället för försäljningarna inte har varit verksamma i betydande omfattning gäller ärendet att pröva om A eller hans bror genom sina anställningar i Z AB, där rörelsen bedrivs, har varit verksamma i betydande omfattning i ett annat fåmansbolag som bedriver samma eller

¹⁰⁴ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 4009-12) jfr Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2012-06-29 (Dnr 25-12/D), sid. 1-2.

likartad verksamhet. Varken lagtext eller rättspraxis ger klarhet i fall att ett sådant ägarsamband är ett krav för att bestämmelsen ska kunna tillämpas.¹⁰⁵

Syftet med reglerna i 57 kapitlet II är att motverka att personer omvandlar sina arbetsinkomster till lägre beskattad utdelning eller kapitalvinst.¹⁰⁶ Reglerna gäller endast avkastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsatser.¹⁰⁷

Enligt Skatterättsnämnden innebär det föregående att bestämmelsen tar sikte på fall där ägaren av företaget eller någon till denne närstående varit verksam i betydande omfattning i det andra fåmansbolaget även ska vara delägare i det företaget. Skatterättsnämnden kan inte se att det föreligger ett sådant ägarsamband i den aktuella situationen och det finns inte några omständigheter som visar på att avtalet mellan X AB och det förvärvade företaget innehåller några andra förpliktelser än ett vanligt anställningsförhållande.¹⁰⁸

Skatterättsnämnden finner med stöd av det ovan anförda att A:s aktier inte kan anses utgöra kvalificerade andelar efter utgången av år 2011.¹⁰⁹

4.6 Avslutande kommentar

I kapitlet har begreppet ”samma och likartad” verksamhet utretts enligt gällande praxis. För att demonstrera hur domstolens tolkning påverkar generationsskiften kommer det i nästa kapitel mer ingående presenteras hur en intern aktieöverlåtelse går till och varför upplägget inte längre fungerar.

¹⁰⁵ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 4009-12) jfr Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2012-06-29 (Dnr 25-12/D), sid. 2.

¹⁰⁶ Prop. 1989/90:110 del 1, sid. 467 jfr med Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2012-06-29 (Dnr 25-12/D), sid. 2.

¹⁰⁷ Prop. 1989/90:110 del 1, sid. 469.

¹⁰⁸ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 4009-12) jfr Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2012-06-29 (Dnr 25-12/D), sid. 3.

¹⁰⁹ Högsta Förvaltningsdomstolens beslut, meddelad 2012-11-16 (mål nr 4009-12) jfr Dnr 25-12/D, sid. 3.

5 Problematiken kring indirekt försäljning vid generationsskifte

5.1 Inledning

Som ovan nämnts finns det olika tillvägagångssätt för att genomföra ett generationsskifte. Tidigare fanns det ett vanligt upplägg för att kringgå de hårdare beskattningsreglerna som finns för aktiva ägare i fåmansföretag vid en intern aktieförsäljning. Men detta upplägg är inte längre godtagbart enligt HFD. I detta kapitel kommer upplägget med "träda-bolag" att förklaras mer ingående så att läsaren får en tydlig och korrekt bild av upplägget samt en bättre kunskap om ämnet som sedan kommer att diskuteras i de avslutande kapitlen.

5.2 Skatteupplägg

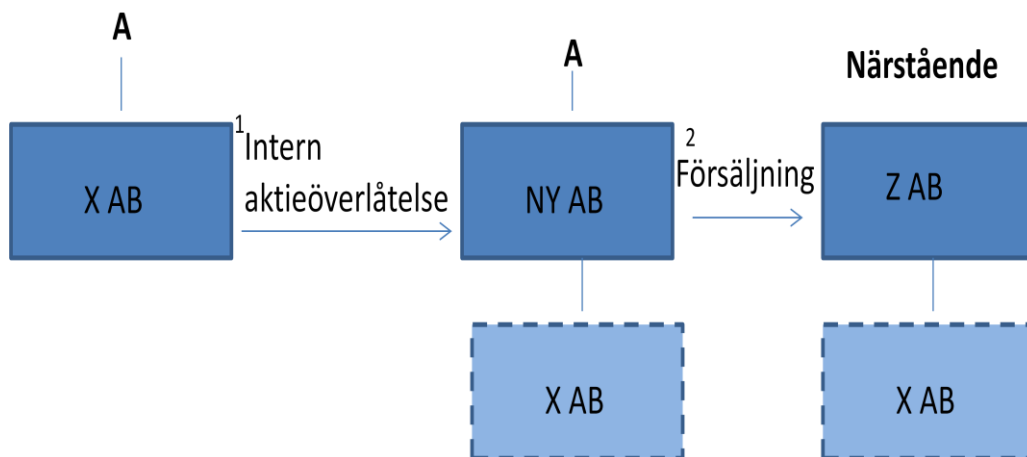
Om ägaren behöver betalt för företaget, vilket kan bero på att denne behöver kompensera övriga arvingar om inte alla vill vara del i företaget eller för att säkra sin egna framtid, säljer ägaren företaget till den nya generationen.¹¹⁰ I det fallet att större delen av köpeskillingen kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst kräver skiftet planering. Ett vanligt upplägg har då varit att ägaren, i exemplet nedan A, säljer bolaget till ett annat bolag som denne själv äger, NY AB. Denna försäljning sker till anskaffningsvärdet plus det sparade utdelningsutrymmet. Därefter sker en försäljning till marknadsvärdet eller det värde som ägaren önskar i betalning av den yngre generationen, Z AB.¹¹¹ Försäljningen är då att se som skattefri på grund av att andelarna är att se som näringsbetingade.¹¹² Det säljande bolaget, NY AB, läggs sedan i träda i 5 år och därefter tas medlen ut och beskattas med 25 procent rakt av.¹¹³

¹¹⁰ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 45.

¹¹¹ Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala, sid. 62 ff.

¹¹² 25 kap. 5 § IL.

¹¹³ Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm, sid. 364.



Figur 6 föreställer förfarandet vid en intern försäljning.

Detta förfarande är dock inte längre möjligt då HFD anser att rörelsebolaget bedriver liknande verksamhet som träda-bolaget varför aktierna ska fortsätta anses vara kvalificerande.¹¹⁴

5.3 Avslutande kommentar

Upplägget som har presenterats i kapitlet har varit allmänt känt, varför rättsfallens utgångar har skapat en förvirring kring det gällande rättsläget. Eftersom detta upplägg inte längre är godkänt så har det skapats en skillnad i beskattning om ägaren väljer att sälja sitt bolag till en närstående eller till en extern part. Regeringen har uppmärksammat problemet och reglerna ska nu ses över.

¹¹⁴ Se avsnitt 4.

6 Budgetpropositionen för år 2013

6.1 Inledning

I kapitlen ovan har en genomgång av hur fåmansföretagsreglerna påverkar beskattningen vid generationsskiften och varför en skillnad i beskattning mellan interna och externa försäljningar av ett företag uppstått presenterats. Regeringen har uppmärksammat detta problem och följande kapitel ger en kort referering av budgetpropositionens innehåll och varför regeringen anser att det är viktigt att reglerna gällande fåmansföretag och generationsskiften fungerar på ett korrekt sätt. Denna del är till för att läsaren ska få en förståelse för att det är av största vikt att generationsskiften i fåmansföretag kan genomföras på ett smidigt sätt samt att regeringen är av samma uppfattning.

6.2 Förslag

Generationsskiften inom fåmansbolag är ett vanligt förekommande företeelser. För att möjliggöra att befintliga företag med tillväxtpotential tas tillvara, är det viktigt att det finns goda förutsättningar för generationsskiften. Regeringen anser därför att det är betydelsefullt att se över reglerna gällande beskattning vid överlåtelse av kvalificerade andelar i samband med generationsskiften.¹¹⁵

I ett antal avgöranden från HFD har det konstaterats att det under vissa förutsättningar kan bli mer förmånligare beskattning om försäljning sker till extern part istället för inom familjen vid generationsskiften i fåmansbolag. Regeringen anser därmed att reglerna måste ses över dels på grund av att tillvarata upparbetade värden i befintliga företag som det även finns tillväxtpotential i och dels på grund av att förhindra kringgående av reglerna. Regeringen anser även att det är viktigt att reglerna gällande beskattning av överlåtelse av kvalificerade andelar fåmansbolag i möjligaste mån är likformliga oavsett om överlåtelsen sker inom eller utom familjen.¹¹⁶ Regeringen har uppmärksammat att det har uppstått skillnader i beskattningen om en försäljning av aktier sker inom eller utom familjen.

¹¹⁵ Budgetprop. 2012/2013:1, sid. 42.

¹¹⁶ Budgetprop. 2012/2013:1, sid. 276.

6.3 Avslutande kommentar

Det är tydligt att Regeringen tycker att det är ett stort problem att det har uppstått en skillnad i beskattning och att det är av största vikt att reglerna ses över. Det ges dock inga konkreta förslag till hur reglerna skulle kunna ändras. I nästa kapitel kommer det föras en diskussion kring hur kvalificerade andelar tolkas enligt rättspraxis och huruvida tolkningen överrensstämmer med syftet bakom fåmansföretagsreglerna. Gällande rätt kommer även att klarläggas.

7 Avslutande diskussion

7.1 Inledning

I följande kapitel kommer rättsfallens påverkan på fåmansföretag att belysas. Detta för att visa för läsaren att rättsfallen får betydelse vid ett flertal olika situationer. En diskussion kommer att föras för att läsaren ska bli insatt i problematiken kring dessa rättsfalls utgång. Kapitlet är även till för att diskutera och besvara syftet med uppsatsen.

7.2 Försäljning av fåmansföretag

Den praxis som har analyserats ovan visar på att det kan vara väldigt svårt för en delägare att sälja sitt företag utan att behöva beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL. Fåmansföretag går ofta i arv inom familjen och det är av största vikt att en försäljning till nästa generation kan genomföras på ett smidigt och förmånligt sätt.

Det som framgår av domarna är att det har blivit svårare för en delägare att sälja sitt företag utan att fortsättningsvis anses vara verksam i betydande omfattning, det vill säga att aktierna inte upphör att vara kvalificerade efter femårsperioden.

Problematiken gällande beskattningsreglerna vid överlåtelse av kvalificerade andelar i fåmansbolag har uppmärksammats av Regeringen i budgetpropositionen. Det är en indikator på att rättsläget för tillfället inte är optimalt och att avgörandena som beslutats under senare tid inte har skapat en korrekt tolkning av gällande regler. Syftet med de speciella reglerna för fåmansföretag i IL är att delägarna inte ska kunna omvandla en högre beskattningsbar tjänsteinkomst till en lägre beskattningsbar kapitalinkomst. Domsluten har bidragit till att tillämpningen går utöver syftet och det har på så vis skapats en skillnad i beskattning vilket både påverkar rättssäkerheten och jämställdheten i samhället.

Det är viktigt för näringslivet och för rättssäkerheten, det vill säga att regler inte kringgås, att generationsskiften i fåmansbolag ska fungera på ett smidigt sätt och att det inte görs någon skillnad i beskattningen om överlåtelsen sker internt eller externt. Generationsskiften inom fåmansbolag är av särskild vikt att det fungerar väl då det i mindre familjeägda bolag ofta finns en önskan att familjemedlemmar ska driva verksamheten vidare. Domsluten har resulterat i att det har skapats en skillnad i beskattning av delägaren beroende på om försäljningen sker internt eller externt. Detta är en faktor som även påverkar den svenska handeln då flera framgångrika företag kan välja att lägga ner sin verksamhet istället för att

sälja den externt. Det kan också innebära att en försäljning sker externt, på grund av pengarna, och det inte finns samma kompetens hos de externa köparna jämfört med att till exempel en familjemedlem skulle ta över som har arbetat på företaget under flera år. Det i sin tur kan innebära att företaget i fortsättningen inte blir lika lönsamt. Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv finns det alltid en önskan att företag ska vara lönsamma och bidra till utvecklingen av den svenska handeln.

Aktierna anses i många fall vara kvalificerade om delägaren säljer till en närstående men om situationen är omvänd och delägaren säljer till en utomstående part så blir aktierna okvalificerade. I många fall där företagsöverlåtelser sker så har ägaren ett annat företag där kapitalet från försäljningen hamnar. Ägaren är sedan inte aktiv i något företag och kan efter fem år ta ut kapitalet och beskattning sker i inkomstslaget kapital för hela summan eftersom aktierna då anses vara okvalificerade. Detta har varit ett förfarande som godkänts av Skatteverket men efter domsluten har nu reglerna kommit att tolkas annorlunda.

Domsluten har även bidragit till att ett företag inte kan genomföra transaktioner med andra fåmansföretag om kapitalet hänförs från det säljande företaget för då anses det medföra att företaget har tillgodogjort sig kapital från det säljande företaget och aktierna anses således vara kvalificerade. På grund av detta är det väldigt viktigt att se över hur kapitalet i ett träda-bolag används. Utifrån domsluten kan det tolkas som att kapitalet i stort sett inte får användas till några transaktioner då det kan innebära att ägarens arbetsinsats, som hänförs till ersättningen, även kommer att hänföras till det bolaget som transaktionen sker med.

Det i sin tur innebär att det har blivit viktigt att separera kapital från en försäljning av kvalificerade andelar från resterande kapital, i det fall att kapitalet ska användas i ett annat bolag. Kapitalet från försäljningen är smittat och i domsluten ovan har domstolen utökat bedömning för i vilka situationer kapitalet kan smitta andra bolag. En ägare som sålt sina aktier och sedan använt sig av ersättningen för att låna ut pengar eller investera i ett annat bolag resulterar i att ersättning som är ett resultat av ägarens arbetsinsats hänförs till det nya bolaget varför aktierna anses vara kvalificerade.

7.3 ”Träda-bolag”

För att kvalificerade aktier ska bli okvalificerade krävs det att ägaren i företaget inte varit verksam i betydande omfattning under de senaste fem åren. Reglerna gör det möjligt att lägga ett bolag i vila under en femårsperiod för att invänta att regeln ska vara tillämplig. Ett

sådant bolag som det inte sker någon aktivitet i utan bara förvaltar kapital kallas för träda-bolag. Därefter kan aktierna avyttras enligt reglerna om okvalificerade aktier vilket innebär att beskattning sker med 25 % kapitalskatt på hela kapitalvinsten.

Det är dock viktigt att företaget verkligen är vilande och endast bedriver en mycket liten kapitalförvaltning, annars kan ägaren riskera att anses vara verksam i betydande omfattning i företaget vilket medför att aktierna anses vara kvalificerade.

Detta är ett förfarande som Skatteverket har godtagit men som nu efter domsluten har blivit mycket svårare att genomföra. Det har drabbat generationsskiften extra hårt då det är näst intill omöjligt för en ägare att lägga sitt bolag i träda om försäljning av bolaget sker inom familjen. Det på grund av att träda-bolaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet som rörelsebolaget och aktierna då anses fortsätta vara kvalificerade andelar. Det oavsett om det sker någon aktivitet i träda-bolaget eller inte.

7.4 Skillnad anställning och ägande i det köpande bolaget

En annan viktig aspekt som har framkommit från domsluten är att det görs en skillnad mellan ägarintresse och anställning i det köpande företaget. Det vill säga om delägaren säljer företag X till Y, där han även har en anställning, så betyder inte det att aktierna blir kvalificerade. Domstolen har kommit fram till att det krävs mer än en anställning för att det ska föreligga ett ägarintresse. Har dock delägaren något ägarintresse i det köpande företaget anses aktierna vara kvalificerade.

Det kan konstateras utifrån domsluten att aktivitet i den sålda verksamheten inte påverkar bedömningen i det säljande företaget efter försäljningstillfället om det inte finns ägarintresse i det köpande företaget. Det förutsätts dock att det inte finns avtal som stipulerar ersättning för arbete i såld verksamhet som beskattas på annat sätt än som lön. Det innebär att det krävs ägarintresse i det köpande bolaget och att det således inte räcker med att delägaren fortsätter i det köpande bolaget som anställd.

7.5 Tilläggsköpeskilling

Det är inte ovanligt att en tilläggsköpeskilling utgår vid en försäljning av ett företag. Det på grund av en osäkerhet om hur företagets utveckling och lönsamhet kommer att se ut i framtiden. Tilläggsköpeskilling har dock inte blivit prövad av domstolen så det finns en osäkerhet i rättsläget. Osäkerheten beror på att det finns en risk att en tilläggsköpeskilling

”smittar” ägarens aktier i det vilande bolaget, så dessa anses vara kvalificerade, om ägarens prestation är helt avgörande för köpeskillningens storlek.

7.6 Praxis överstämmelse med svenska beskattningsregler

Det finns ingen komplett tolkning av hur reglerna i IL gällande fåmansföretag och kvalificerade andelar ska tolkas, varför det har lämnats ett utrymme för domstolarna att tolka reglerna. Detta tolkningsutrymme som lagstiftaren har lämnat har bidragit till att reglerna har kommit att försvåra generationsskiften i fåmansbolag, vilket inte kan ha varit syftet med reglerna i IL. Det är, enligt min mening, en alldeles för långtgående tolkning av domstolen som inte kan avspeglas av syftet bakom reglerna.

Problematiken som har uppstått när dessa fyra rättsfallen kom är att ”samma och likartad” verksamhet har fått en ny innebörd. Tidigare tolkningar och tillvägagångssätt som har byggts upp och ansetts vara godkända av såväl allmänheten som Skatteverket har nu visats sig vara felaktiga. Det har resulterat i att det har blivit en hårdare beskattning för aktiva ägare i fåmansföretag om en försäljning sker internt istället för externt. Skillnader i beskattning i två jämförbara situationer går inte bara emot syftet bakom fåmansföretagsreglerna utan mot den svenska Regeringsformen. Regeringen har uppmärksammat problematiken som har uppstått med de aktuella rättsfallen och reglerna ska ses över. Det finns dock inga konkreta förslag på hur en ändring skulle kunna se ut. Rättsfallen är nära kopplade till ”samma och likartad verksamhet” vilket leder till en fundering om en ändring även måste ske gällande tolkningen av detta begrepp. Ordalydelsen måste eventuellt ändras för att uppnå en rättssäkerhet. Det är ett uppenbart problem när egna tolkningar av lagtexten och dess innebörd görs, och även kommer att användas som ett rekommenderat upplägg, för att sedan bli avvisat av domstolen några år senare. Det skapar en osäkerhet kring rättsläget och efterfrågan efter tydliga och klara regler är stor.

Ett annat förslag är att närståenderegeln begränsas vid generationsskiften. Det kan ske genom att lagtexten förklarar och definierar en sådan situation och att den jämförs med en extern överlåtelse. Tanken med reglerna är att en ägare inte ska kunna sälja företaget för att sedan på en gång kunna ta ut de likvida tillgångarna till en lägre beskattning. Det kan då även finnas en möjlighet att sätta in ett krav på att företaget måste drivas vidare i fem år och att den tidigare ägaren först då kan ta ut kapitalet. Det som talar emot en sådan regel är att det inte finns någon motsvarighet vid en extern försäljning.

8 Slutsats

Domstolen har gjort en långtgående tolkning gällande kvalificerade andelar och ”samma eller likartad verksamhet” vilken har medfört att det blir svårare för fåmansföretag att genomföra generationsskiften. Det beror på att kapital från aktierna inte kan läggas i karantän i ett företag för att sedan efter fem år tas ut och beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital, då rörelsebolaget anses bedriva liknande rörelse som träda-bolaget.

Upplägget vid interna överlåtelser har varit allmänt känt och använts för att ge ägaren den bästa skattemässiga situationen vid en försäljning till en närstående. Nu fungerar dock inte detta upplägg längre då det vilande bolaget, träda-bolaget, anses bedriva samma eller likartad verksamhet som rörelsebolaget. Det i sin tur innebär att aktierna fortsätter att anses vara kvalificerade andelar. I och med att detta upplägg inte längre är godkänt så skapas det en skillnad i beskattningen om försäljningen sker till närstående eller till en extern part. Det på grund av att ägaren kan ta ut alla medel efter fem år och beskattas med 25 procent om denne säljer till en extern part.

Domstolen har även förtydligat att det inte räcker med en anställning i det köpande bolaget för att aktierna ska fortsätta att vara kvalificerade utan det krävs ägarintresse. Det är dock fortfarande en osäkerhet då det är svårt att veta exakt vad som krävs av ägaren för att det ska anses föreligga ett ägarintresse.

Domstolens tolkning av lagtexten har, enligt min uppfattning, tagit ett steg för långt vilket inte kan anses överensstämma med syftet bakom reglerna i IL. Syftet bakom reglerna är att ägarna inte ska kunna ta ut medlen till en lägre beskattning direkt efter en försäljning. På grund av domsluten har det skapats en skillnad i beskattning mellan intern och extern försäljning av ett företag. Det på grund av att ägaren kan lägga kapitalet i karantän i fem år vid en extern försäljning men inte om ägaren säljer till en närstående. Det är viktigt att skattereglerna är lika för alla och att de inte skapar några lättnader eller svårigheter beroende på valt tillvägagångssätt vid ägarskifte.

Det är viktigt, ur ett samhällsekonomiskt perspektiv, att reglerna i IL fungerar korrekt och speciellt att generationsskiften kan genomföras på ett smidigt sätt. Det på grund av att många företag i Sverige är just fåmansföretag och att dessa har en stor påverkan på ekonomin och utvecklingen i landet. Fungerar inte reglerna korrekt finns det en risk att

ägarna väljer att lägga ner sina företag istället för att driva det vidare, vilket i sin tur kan påverka den svenska handeln.

Osäkerheten i rättsläget kommer att råda under en tid framöver, det på grund av att ingen vet hur reglerna kommer att ändras. Nya regler arbetas inte fram på en gång utan det kan ta några år. Det är dock av största prioritet att dessa regler ses över då det har skapats en skillnad i beskattningen i jämförbara situationer. Det aktuella rättsläget är därmed lite ovisst och det är svårt för företagen att planera för framtiden.

Det som skulle kunna vara en lösning är antingen att närståendebegreppet ändras vid generationsskiften och att en sådan situation förklaras i lagtexten och likställs med en extern försäljning. Ett annat alternativ är att det skapas en begränsningsregel som kräver att företaget drivs vidare i fem år och att den gamla ägaren först då kan ta ut medlen. Det ska dock tilläggas att det inte finns några liknande regler för andra situationer varvid en sådan regel kan skapa andra skillnader i beskattningen mellan olika situationer. Fåmansföretagsreglerna är komplicerade och det är svårt att komma på en lösning som skulle kunna eliminera den uppkomna skillnaden. Men jag tror att det är viktigt att Regeringen ser över reglerna och kommer till ett snabbt beslut som förhoppningsvis ska lösa situationen.

Referenslista

Lagtext

Aktiebolagslagen (2005:551)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

Ärvdabalk (1958:637)

Offentligt tryck

Budgetpropositionen 2012/2013:1, Förslag till statens budget för 2013, finansplan och skattefrågor

Proposition 1995/96:109, skattelättnad för riskkapital, m.m.

Proposition 1990/91:54, om kvarstående frågor i reformen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Proposition 1989/90:110, om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

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

SOU 2002:52, beskattning av småföretagare

Praxis

RÅ 1999 ref. 28, meddelad 1999-04-26 (Mål nr 7708-97)

RÅ 2010 ref. 11 I-V, meddelad 2010-01-26 (mål nr 1646-09)

Högsta Förvaltningsrättens dom, meddelad 2012-11-16 (Mål nr 1959-12)

Högsta Förvaltningsrättens dom, meddelad 2012-11-16 (Mål nr 4008-12)

Högsta Förvaltningsrättens dom, meddelad 2012-11-16 (Mål nr 4009-12)

Högsta Förvaltningsrättens dom, meddelad 2012-11-16 (Mål nr 6639-11)

Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2011-10-07 (Dnr 49-11/D)

Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2012-03-21 (Dnr 112-11/D)

Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2012-06-28 (Dnr 129-11/D)

Skatterättsnämndens beslut, meddelad 2012-06-29 (Dnr 25-12/D)

Akademisk litteratur

Båvall, Bertil och Rydin, Urban. *Beskattning av ägare till fåmansbolag*, tredje upplagan, 2012, Norstedts juridik AB, Stockholm

Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – en översikt*, tredje upplagan, 2010, Iustus Förlag AB, Uppsala

Gustafsson, David och Lundén, Björn. *Ägarskifte i företag*, andra upplagan, 2011, Björn Lundén Information AB, Näsvisen

Hydén, Sverker och Wiberg, Lars. *Generations-skifte i familjeföretag*, femte upplagan, 2004, Björn Lundén Information AB, Näsvisen

Peczenik, Aleksander. *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, första upplagan, 1995, Fritzes förlag, Göteborg

Sandström, Kjell och Svensson, Ulf. *Fåmansföretag – skatteregler och skatteplanering*, åttonde upplagan, 2010, Björn Lundén Information AB, Näsvisen

Strömholm, Stig. *Allmän rättslära*, femte upplagan, 1984, PA Norstedt & Söners Förlag, Stockholm

Tjernberg, Mats. *Beskattning av fåmansföretag*, sjätte upplagan, 2006, Thomson Fakta AB, Stockholm

Artiklar

NUTEK B 2004:6, *Ägarskiften och ledarskiften i företag: En fördjupad analys*, 2006, NUTEK Förlag, Stockholm

NUTEK 2007:2, *Ägarskiften med förnuft och känsla. Vägledning inför ägar- och ledarskiften i företag*, 2007, NUTEK Förlag, Stockholm

Öhrlings PricewaterhouseCoopers Gruppen AB, *Tillväxt i familjeföretag*, 2006, Öhrlings PricewaterhouseCoopers Gruppen, Stockholm

http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00027/_garskifte_i_familje_27353a.pdf, hämtat den 5 maj 2013

Myndighetspublikation

SKV A 2006:12, Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag

<https://www.riksdagen.se/sv/omriksdagen/statsskulden/aktuella-siffror/statslanerantan/?year=2012>, hämtat den 17 mars 2013

<http://www.skatteverket.se/privat/svarpavanligafragor/beloppprocentsatser/privatbeloppfaq/hurstortarprisbasbeloppetochinkomstbasbeloppet.5.10010ec103545f243e800031.html>, hämtat den 17 april 2013

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/startadrivaavslutaforetag/foretagsformer/aktiebolag/famansforetag/definitionfamansforetagkvalificeradaktie.4.6efc6285127ab4f1d2580001532.html>, hämtat den 16 april 2013

