



Examensarbete

Våren 2011

Sektionen för Hälsa och Samhälle
Handelsrätt

Samma eller likartad verksamhet

- Ordalydelsens nya skatterättsliga tolkning

Författare

Anders Tykesson

Nina Uusivirta

Jenny Widell

Handledare

Bengt Åkesson

Examinator

Pontus Sjöström

Sammanfattning

Titel: Samma eller likartad verksamhet – Ordalydelsens nya tolkning

Författare: Anders Tykesson, Nina Uusivirta och Jenny Widell

År 1991 förändrades läget för Sveriges fåmansföretag i samband med att en ny skattereform infördes. Reformen medförde förmånligare beskattning på utdelning och kapitalvinst för fåmansföretagsägare med kvalificerade aktier. Samtidigt infördes även de så kallade 3:12-reglerna för att förhindra fåmansföretagsägare, med kvalificerade aktier, från att omvandla faktisk arbetsinkomst till kapitalinkomst. I inkomstskattelagens 57 kap 4§ anges förutsättningarna för när en aktie ska anses vara kvalificerad. Enligt denna paragraf anses aktierna i ett fåmansföretag bland annat kvalificerade om ägaren eller någon närstående, under de senaste fem åren, varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver ”samma eller likartad verksamhet”.

3:12-reglerna har vid ett flertal tillfällen förändrats genom åren och två av de mer väsentliga förändringarna genomfördes år 1995 samt 1996 och berörde begreppet ”samma eller likartad verksamhet”. Efter dessa förändringar var den allmänna uppfattningen att fåmansföretagsreglerna kunde kringgås genom att flytta verksamheten mellan olika bolag i syfte att lägga det överlåtande bolaget vilande i fem år. Detta för att därefter avyttra aktierna till förmånligare beskattning. Under det senaste året har dock detta förfarande blivit allt mer oklart då fem nya förhandsbesked tagit upp frågan om vad som faktiskt räknas som ”samma eller likartad verksamhet”.

Syftet med uppsatsen är att utifrån begreppet ”samma eller likartad verksamhet” undersöka i vilka situationer aktier i fåmansföretag smittas och blir kvalificerade. Detta har undersökts genom jämförelse av begreppets tolkning i äldre och nyare praxis. Studien visar att det troligtvis inte längre är möjligt att flytta verksamheten mellan olika bolag för att kringgå beskattning enligt 3:12-reglerna. Denna nya tolkning innebär att de bolag som tidigare ansetts botade från 3:12-reglerna efter fem år nu verkar inneha kvalificerade aktier även efter att karenstiden löpt ut. Att tolkningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” förändrats kanske inte är så förvånansvärt då reglernas ursprungliga syfte var att komma åt situationer som bildats för att kringgå fåmansföretagsbeskattningen.

Nyckelord: Fåmansföretag, kvalificerade aktier, 3:12-reglerna samt samma eller likartad verksamhet.

Innehållsförteckning

1. Inledning	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Problemformulering	5
1.3 Syfte	5
1.4 Metod	5
1.5 Avgränsningar	5
1.6 Förkortningar och begrepp	6
1.7 Uppsatsens fortsatta disposition	6
2. 3:12-reglerna	7
2.1 Historik	7
2.2 Definition av fåmansföretag	9
2.3 Kvalificerade andelar	10
2.3.1 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	11
2.4 Karenstid	12
3. Samma eller likartad verksamhet	14
3.1 Äldre praxis	14
3.1.1 RÅ 1997 ref. 48 I och II	15
3.1.2 RÅ 2005 ref. 3	15
3.1.3 RÅ 1999 ref. 28	16
3.2 Nyare praxis	17
3.2.1 Mål nummer 1626-09 – ”flytt av kapital från ursprunglig verksamhet 1”	17
3.2.2 Mål nummer 1455-09 – ”flytt av kapital från ursprunglig verksamhet 2”	19
3.2.3 Mål nummer 1452-09 – ”den enskilda konsultverksamheten”	20
3.2.4 Mål nummer 1454-09 – ”fastighetsuthyrning 1”	21
3.2.5 Mål nummer 1646-09 – ”fastighetsuthyrning 2”	21
3.2.6 Mål nummer 1646-09 – ”intern aktieöverlåtelse”	22
3.2.7 Förhandsbesked 94-10/D	24
4. Diskussion	26
5. Slutsats	31
Källförteckning	32

1. Inledning

I detta inledande kapitel ges en översiktlig beskrivning av det ämne vi valt att studera, nämligen de så kallade 3:12-reglerna. Vidare presenteras vår problemformulering följt av uppsatsens syfte. I detta kapitel återfinns även en redogörelse över vald metod, gjorda avgränsningar samt förkortningar och begrepp. Avslutningvis ges en överblick av uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

År 1991 förändrades läget för Sveriges fåmansföretag i samband med att en ny skattereform infördes. Genom denna reform infördes speciella regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Dessa regler innebar att skattesatsen inte längre var densamma för kapital- och förvärvsinkomster, utan en förmånligare beskattning infördes för kapitalinkomster.¹ Idag beskattas kapitalinkomster med en proportionell skattesats på 30 procent, medan skattesatsen för förvärvsinkomst är progressiv med en högsta marginalsatt på cirka 57 procent.² För att förhindra fåmansföretagsägare från att omvandla faktisk arbetsinkomst till kapitalinkomst infördes de så kallade 3:12-reglerna, som idag återfinns i inkomstskattelagens 57 kapitel. Dessa regler gäller för delägare som är aktiva i ett fåmansföretag och därmed innehar så kallade kvalificerade aktier. Det är alltså endast utdelning och kapitalvinster på dessa kvalificerade aktier som beskattas efter de särskilda fåmansföretagsreglerna.³

För att andelarna ska anses vara kvalificerade krävs att andelsägaren eller någon närstående under det senaste beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren varit verksam i företaget i betydande omfattning. Enligt lagen anses andelarna även vara kvalificerade om andelsägaren eller någon närstående, under samma perioder som ovan, varit verksam i ett bolag som bedriver ”samma eller likartad verksamhet”.⁴

Under det senaste året har begreppet ”samma eller likartad verksamhet” diskuterats då fem förhandsbesked från Skatterättsnämnden överklagats till Regeringsrätten. Innan dessa förhandsbesked tillkännagavs har det inom Sverige varit vanligt att fåmansföretagsägare bildat ett separat passivt bolag i avseende att sköta kapitalförvaltningen. Detta bolag är menat att läggas vilande i fem års tid för att därefter kunna ta ut bolagets vinster till förmånligare

¹ SOU 2002:52, s.109

² Rapport från Finansdepartementet, 2005, s. 5

³ Sandström, m.fl., 2010, s. 34

⁴ Ibid

beskattning och på så vis undgå fåmansföretagsreglerna.⁵ Detta förfarande har sedan januari 2009 blivit allt mer oklart då förhandsbeskeden tagit upp frågan om vad som faktiskt räknas som ”samma eller likartad verksamhet” och i vilka situationer en aktiv verksamhet smittar aktier i en passiv verksamhet så att dessa räknas som kvalificerade.

1.2 Problemformulering

Utifrån det som belysts ovan har de nya förhandsbeskeden gett en förändrad syn på hur begreppet ”samma eller likartad verksamhet” ska tolkas i rättssammanhang. Detta har påverkat frågan när en aktiv verksamhet i fåmansföretag smittar så att aktier i ett annat fåmansföretag blir kvalificerade. Vidare har detta gett konsekvenser kring huruvida verksamheter som tidigare ansetts vara passiva kan ta ut pengar till lägre beskattning idag. För att få en tydligare bild av ämnet har vi valt att studera följande frågeställningar:

- Hur har de nya förhandsbeskeden påverkat tolkningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” jämfört med tidigare praxis?
- Vilka skattekonsekvenser har de nya förhandsbeskeden medfört för de bolag som tidigare ansetts vara passiva?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utifrån begreppet ”samma eller likartad verksamhet” undersöka i vilka situationer aktier i fåmansföretag smittas och blir kvalificerade.

1.4 Metod

Uppsatsen baseras på den rättsdogmatiska metoden⁶, vilket innebär att vi gör en tolkning av gällande rätt utifrån olika rättskällor. Vi har först sett till aktuell lagtext för att sedan systematiskt granska ämnet utifrån praxis, förhandsbesked och doktrin.⁷ Eftersom vårt valda ämne är aktuellt i skrivande stund har vi kompletterat den rättsdogmatiska metoden genom att även se till väsentliga artiklar kring de nya förhandsbeskeden.

1.5 Avgränsningar

Då reglerna kring beskattning av fåmansföretag är väldigt omfattande finns det inte utrymme för oss att ge någon djupare beskrivning av regelsystemet. Vi har därför valt att koncentrera oss på begreppet ”samma eller likartad verksamhet” samt kvalificerade aktier, och kommer därmed främst se till inkomstskattelagens 57 kapitel. Resterande områden kommer att beröras mer översiktligt i den mån de är relevanta för uppsatsens syfte. Då vi berör kvalificerade

⁵ Tjernberg, 1999, s. 252

⁶ Peczenik, 1995, s. 33

⁷ Lehrberg, 2010, s. 167

aktier kommer vi även att avgränsa oss till fåmansföretag som är aktiebolag. Vi har vidare gjort avvägningen att inte fördjupa oss i hur gränsbeloppet beräknas då vi anser att detta inte är direkt relevant för slutsatsen. Vid presentation av äldre och nyare praxis har vi valt att avgränsa oss till de frågeställningar som är aktuella för vårt valda ämne. Vi har även här valt att ej beakta skiljaktiga meningar.

1.6 Förkortningar och begrepp

3:12-reglerna, har fått sin benämning efter dåvarande lag, SIL, där reglerna infördes i 3§ 12 mom.

Förhandsbesked, svar från SRN över hur en viss fråga ska bedömas skatterättsligt.

IL, Inkomstskattelag (1999:1229)

mom., Momentet

Prop., Proposition

Ref., Referatmål

RegR, Regeringsrätten. Numera benämns denna instans Högsta Förvaltningsdomstolen, HFD. I uppsatsen har vi valt att fortfarande benämna denna högsta instans för Regeringsrätten, eftersom rättsfallen vi behandlat avgjordes innan namnbytet.

RA, Regeringsrättens årsbok

SIL, Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

SN, Skattenytt

SOU, Statens offentliga utredningar

SRN, Skatterättsnämnden. Myndighet som delger bindande förhandsbesked i skattefrågor.

SvST, Svensk skattetidning

1.7 Uppsatsens fortsatta disposition

För att vidare belysa vårt valda ämne kommer vi i nästa kapitel presentera 3:12-reglernas bestämmelser gällande kvalificerade andelar. I följande kapitel inriktar vi oss på bestämmelsen gällande begreppet ”samma eller likartad verksamhet” där en redogörelse ges av både äldre och nyare praxis. I det fjärde kapitlet förs en diskussion över den information vi tidigare presenterat med utgångspunkt i begreppet ”samma eller likartad verksamhet”. Detta följs av en kort sammanfattande slutsats där våra frågeställningar besvaras.

2. 3:12-reglerna

I kapitlet som följer kommer vi att ge en grundligare presentation av 3:12-reglerna utifrån lagtext, förarbeten samt doktrin. Främst berörs bestämmelsen gällande begreppet "samma eller likartad verksamhet". Inledningsvis ges en historisk bild av ämnet med tyngdpunkt på de förändringar som varit av störst betydelse för uppsatsens ämne. Därefter följer en presentation av fåmansföretag, kvalificerade andelar samt karenstid.

2.1 Historik

År 1971 visade en utredning att 85 procent av Sveriges aktiebolag utgjordes av fåmansföretag. Vidare visade undersökningen att endast hälften av dessa fåmansföretag redovisade någon beskattningsbar inkomst.⁸ Genom detta uppmärksammades en problematik inom fåmansföretagssektorn där bolagen endast bildats i syfte att uppnå skattelättnader. Till följd av denna problematik infördes regler för fåmansföretagsbeskattning. År 1991 ändrades vissa av dessa regler i samband med att en ny skattereform antogs år 1990. Reformen brukar benämnas som århundradets skattereform då förändringarna som gjordes var radikala.⁹ Den största förändringen berörde behandlingen av förvärvs- och kapitalinkomster.¹⁰ Dessa beskattades före skattereformen som en samlad inkomst efter en progressiv skala. I samband med skattereformen infördes istället en separat beskattning för förvärvs- och kapitalinkomster där skattesatsen på kapitalinkomster var betydligt förmånligare jämfört med skattesatsen för förvärvsinkomster. Detta medförde incitament hos de aktiva aktieägarna i fåmansföretag att omvandla förvärvsinkomster till kapitalinkomster genom att kompensera sina arbetsinsatser med utdelning och kapitalvinster istället för att ta ut lön.¹¹ För att förhindra detta infördes de så kallade 3:12-reglerna som bland annat reglerar att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade aktier endast får tas upp i inkomstslaget kapital till ett visst belopp, det så kallade gränsbeloppet.¹² Reglerna har genomgått ett flertal förändringar sedan de infördes och återfinns idag i inkomstskattelagens 57 kapitel.¹³ Dessa särskilda regler gäller endast för delägare som är aktiva i ett fåmansföretag och därmed innehar så kallade kvalificerade aktier.¹⁴

När 3:12-reglerna först infördes i SIL 3§ 12 mom. skulle de tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående till honom under en period varit verksam i fåmansföretaget i betydande

⁸ Prop. 1975/76:79, s. 38

⁹ Sandström, m.fl., 2010, s. 14-15

¹⁰ Lodin, m.fl., 2009, s. 416

¹¹ SOU 2002:52, s. 109

¹² Det högsta utdelningsbelopp som en delägare i ett fåmansföretag kan ta ut till kapitalbeskattning. Sandström, m.fl., 2010, s. 90

¹³ Silfverberg, 2009, s. 437

¹⁴ Sandström, m.fl., 2010, s. 34

omfattning någon gång under de senaste tio åren.¹⁵ Av förarbetena¹⁶ framgår att denna omfattning uppnås när företagets vinstgenerering har en märkbar koppling till personens arbetsinsats. Dessutom skulle bestämmelserna även tillämpas när den skattskyldige eller den närstående, under den senaste tioårsperioden, varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver ”samma eller likartad verksamhet”. För att detta sistnämnda led skulle bli aktuellt krävdes det att den likartade verksamheten startades inom tio år efter det att verksamheten i det förstnämnda företaget upphört. Anledningen till att 3:12-reglerna även omfattade arbete i annat fåmansföretag med ”samma eller likartad verksamhet” var för att förhindra möjligheten att flytta verksamheten mellan olika företag i syfte att bevara förvärvsinkomsten i ett vilande företag. Om detta förfarande däremot skulle ske beräknades den tioåriga karenstiden att starta i det vilande företaget först när verksamheten i det förvärvande företaget upphört. Detta innebar att reglernas tillämpning var gällande i det vilande företaget så länge verksamheten pågick i ett annat fåmansföretag.¹⁷

År 1995 förändrades 3:12-reglernas utformning. Den största förändringen som gjordes berörde begreppet ”samma eller likartad verksamhet”. I detta fall slopades kravet på att den likartade verksamheten skulle starta inom tio år efter att verksamheten i annat fåmansföretag upphört för att 3:12-reglerna skulle bli tillämpbara. Anledningen till att denna del i bestämmelsen togs bort var för att den ansågs obehövlig. Förändringen innebar att aktier i ett fåmansföretag även kunde anses vara kvalificerade om den skattskyldige eller närstående till honom vid något tidigare tillfälle varit verksam i ett annat företag som bedriver ”samma eller likartad verksamhet”. Det fanns efter denna förändring alltså ingen bestämd tidsaspekt gällande när ”samma eller likartad verksamhet” skulle ha bedrivits i ett annat fåmansföretag. Denna nya lydelse ansågs enligt förarbetena vara viktig för att undvika tveksamheter vid avgörandet om en aktie var kvalificerad eller ej när verksamheten påbörjades i ett nytt företag.¹⁸ I övrigt ansågs fortfarande aktier i fåmansföretag kvalificerade om den skattskyldige eller närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning. I båda fallen gällde fortfarande karenstiden på tio år, men i samband med att reglerna fick en ny lydelse kunde denna tid inte längre förlängas. Detta innebar att när den skattskyldige eller närstående inte var aktiv i ett av företagen längre gällde 3:12-reglerna tio år framåt, det vill säga aktierna ansågs kvalificerade under denna karenstid och kunde inte tas ut till en lägre beskattning.

¹⁵ Tivéus, 2010, s. 236

¹⁶ Prop. 1989/90:110, s. 468

¹⁷ Ibid, s. 172 och 703-704

¹⁸ Prop. 1995/96:109, s. 88

Däremot kom en ny förändring år 1996 som innebar att karenstiden sänktes från tio till fem år.¹⁹ Denna förändring behandlas vidare i avsnitt 2.4. En ny reformering kom år 2006 och ytterligare förändringar av 3:12-reglerna, i allmänhet, genomfördes. En av de förändringar som genomfördes var att en större del av utdelning och kapitalvinst i ett fåmansföretag fick kapitalbeskattas till en skatt om 20 procent.²⁰ Utöver förändringarna ovan har lagstiftningen fortsättningsvis även efter år 2006 löpande uppdaterats.²¹

2.2 Definition av fåmansföretag

En förutsättning för att 3:12-reglerna ska kunna tillämpas är att kapital- och förvärvsinkomsterna kommer från ett fåmansföretag. Definitionen av vad som betraktas som ett fåmansföretag återfinns i IL 56 kap 2§. Denna paragraf är uppdelad i två punkter, där det först anges en huvuddefinition följt av en subsidiär definition i den andra punkten. Enligt huvuddefinitionen betraktas aktiebolag och ekonomiska föreningar som fåmansföretag då *”fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget”*²². Begreppet delägare i fåmansföretag omfattar en fysisk person som innehar andelar i företaget antingen direkt eller indirekt. Vid beräkning av antalet delägare är det viktigt att ta hänsyn till att andelar som ägs av närstående beräknas som ett enda innehav, såsom om andelarna ägts av en person. Detta innebär att även aktiebolag och ekonomiska föreningar som har fler delägare än fyra kan betraktas som fåmansföretag och falla under 3:12-reglernas tillämpning.²³ För att kunna utreda begreppet delägare måste därmed även hänsyn tas till näståendebegreppet.

Med närstående avses enligt IL 2 kap 22§ make/maka, föräldrar, far-och morföräldrar, avkomlingar²⁴ och deras makar, syskon samt deras makar och avkomlingar. Till begreppet hör även dödsbo som den skattskyldige eller någon av ovannämnda närstående är delägare i. Dessa närstående läggs samman i en närståendekrets när antal delägare ska beräknas, dock kan en fysisk person endast räknas med i en krets. För att undvika att en person räknas med mer än en gång görs beräkningen först från den äldsta delägaren och därefter i fallande ordning.²⁵

¹⁹ SOU 2002:52, s. 290

²⁰ Sandström, m.fl., 2010, s. 16

²¹ Lodin, m.fl., 2009, s. 416

²² IL 56 kap 2§ 1 p

²³ Sandström, m.fl., 2010, s. 22

²⁴ Avkomlingar avser barn, barnbarn osv, men även styvbarn och fosterbarn, Sandström, m.fl., 2010, s. 31

²⁵ IL 56 kap 5§

Enligt den subsidiära definitionen betraktas aktiebolag och ekonomisk föreningar även som fåmansföretag då ”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.”²⁶ Denna definition omfattar de företag som har fler än fyra delägare, men ändå anses vara fåmansföretag på grund av att verksamheten är så pass uppdelad att varje del kan räknas som ett självständigt fåmansföretag.²⁷

Utöver de två allmänna definitionerna ovan finns det även en utvidgande definition av fåmansföretagsbegreppet i IL 57 kap 3§ 2st. Enligt denna definition kan ett företag även anses som ett fåmansföretag trots att det finns fler än fyra aktiva delägare. Detta eftersom de delägare som är verksamma eller har varit ”verksamma i betydande omfattning” i företaget under någon del av de senaste fem åren räknas som en enda delägare. I denna sammanslagning till en enda delägare ingår även delägares närstående som varit verksam i den omfattning som nämns ovan. Från början innefattades endast direkt delägarskap i definitionen, det vill säga endast de delägare som var verksamma i företaget omfattades. Numera omfattas även delägare till företag som i sin tur äger andelar i det aktuella företaget där verksamheten bedrivs, så kallat indirekt ägande.²⁸

2.3 Kvalificerade andelar

När rekvisitet för begreppet fåmansföretag uppnåtts krävs även att aktierna anses vara kvalificerade för att de särskilda reglerna kring fåmansföretagsbeskattning ska vara gällande. Bestämmelserna om kvalificerade andelar och beskattning av utdelning och kapitalvinster återfinns idag i inkomstskattelagens 57 kapitel. Förutsättningarna för att en aktie ska anses vara kvalificerad finns i 57 kap 4§ och lyder enligt följande:

4 § Med kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

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

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

²⁶ IL 56 kap 2§ 2 p

²⁷ SOU 2002:52, s. 257

²⁸ Ibid, s. 263-264

Enligt paragrafens första punkt ska hänsyn tas till begreppet ”verksam i betydande omfattning” för att avgöra om en person anses inneha kvalificerade andelar eller inte. För att avgöra om en delägare är ”verksam i betydande omfattning” beaktas personens arbetsinsats i förhållande till dennes ekonomiska betydelse. Delägaren anses uppfylla begreppet om denna arbetsinsats har en betydelsefull koppling till vinstgenereringen i företaget. När begreppet ”verksam i betydande omfattning” är uppfyllt hos en delägare anses han/hon vara aktiv i fåmansföretaget. Om motsatta förhållanden råder anses delägaren vara passiv och aktierna är därmed inte kvalificerade.²⁹ Dock finns det en regel, den så kallade utomståenderegeln, som beaktar situationer då en delägars aktier kan anses vara okvalificerade trots att han/hon är aktiv. Detta råder om utomstående, direkt eller indirekt, äger minst 30 procent av aktierna i företaget och har rätt till utdelning. Ägs aktierna av utomstående i denna omfattning anses inga aktier vara kvalificerade om inga särskilda skäl föreligger och fåmansföretagsreglerna gäller då inte. Med utomstående avses i detta fall passiva delägare, det vill säga personer som inte innehar kvalificerade andelar i fåmansföretaget.³⁰

I IL 57 kap 4§ första punkten anges även att delägarna inte behöver ha varit verksamma i det aktuella fåmansföretaget för att aktierna ska anses vara kvalificerade, utan detta uppnås även om delägaren tidigare varit verksam i ett annat fåmansföretag med ”samma eller likartad verksamhet”. Begreppet ”samma eller likartad verksamhet” kommer att behandlas vidare i kapitel tre.

I paragrafens andra punkt tas det även hänsyn till ordalydelsen direkt eller indirekt ägande. Denna bestämmelse innebär att aktier i ett fåmansföretag även kan anses kvalificerade om företaget har ägt aktier i ett annat fåmansföretag under den senaste femårsperioden. Detta blir aktuellt när aktieägaren eller någon närstående varit ”verksam i betydande omfattning” i det andra fåmansföretaget som ägs direkt eller indirekt.³¹

2.3.1 Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar

I IL 57 kap 2§ behandlas att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade aktier ska beskattas i inkomstslaget tjänst, med en högsta marginalskatt på cirka 57 procent, istället för inkomstslaget kapital när den totala summan överstiger gränsbeloppet. Den del av utdelningen eller kapitalvinsten som inte överstiger gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i

²⁹ Lodin, m.fl., 2009, s. 422-423

³⁰ Sandström, m.fl., 2010, s. 358-359

³¹ Ibid, s. 34

inkomstslaget kapital, vilket i praktiken medför 20 procent skatt.³² Gränsbeloppet avser alltså det maximala belopp som får tas upp till kapitalbeskattning hos delägare i fåmansföretag. Om en delägare inte tar maximal utdelning som motsvarar gränsbeloppet får denna outnyttjade del sparas till nästa år och tas då upp som sparat utdelningsutrymme. För kapitalvinster som överstiger gränsbeloppet finns en särskild reglering som frångår huvudregeln. Denna reglering innebär att kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet ska beskattas i inkomstslaget tjänst upp till 100 inkomstbasbelopp och därefter beskattas resterande vinst i inkomstslaget kapital med 30 procent.³³ Detta är reglerna för hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade aktier beskattas i fåmansföretag. Utöver dessa regler anger IL 57 kap 11§ hur gränsbeloppet kan beräknas på två olika sätt.

2.4 Karenstid

De särskilda fåmansföretagsreglernas bestämmelser gällande kvalificerade andelar har idag i princip samma lydelse som år 1995 när de benämndes 3:12-reglerna. Den enda märkbara förändringen sedan dess genomfördes år 1996 och innebar att karenstiden sänktes från tio till fem år.³⁴ Regeringen ansåg i förarbetena att denna sänkning skulle vara möjlig utan att det resulterade i någon betydlig möjlighet till skatteplanering.³⁵ Förändringen påverkade dock tolkningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” och den allmänna uppfattningen var att det nu var möjligt att efter fem år plocka ut kapital ur bolaget till förmånligare beskattning med en effektiv skatt om 25 procent, eftersom aktierna efter denna period inte längre ansågs vara kvalificerade. Innebörden av detta var att en delägare kunde lägga sitt fåmansföretag vilande och fortsätta arbeta i ett annat fåmansföretag och efter femårsperioden löpt ut var aktierna i det första företaget botade från 3:12-reglerna.³⁶ Genom att flytta verksamheten mellan olika företag var det möjligt att med de nya fåmansföretagsreglerna bota företag som smittats av 3:12-reglerna. Historiskt sett fanns inte denna möjlighet eftersom den dåvarande tioåriga karenstiden kunde förlängas om verksamheten flyttades mellan olika företag.³⁷

Under den tid ett företag läggs vilande är det viktigt att delägarna inte är ”verksamma i betydande omfattning” och att ingen verksamhet bedrivs i företaget mer än kapitalförvaltning. Detta för att inte riskera att aktierna fortsätter vara kvalificerade för att delägarna anses vara

³² IL 57 kap 20§ & 21§ 1p

³³ IL 57 kap 22§ 1p

³⁴ Prop. 1996/97:45, s. 23

³⁵ Ibid, s. 44

³⁶ SOU 2002:52, s. 291

³⁷ Ibid, s. 290-291

”verksamma i betydande omfattning”. Vanligtvis benämns de vilande företagen karensbolag eftersom det råder en femårig karenstid till dess att aktierna upphör att vara kvalificerade. Ibland brukar karensbolagen även kallas 5/25-bolag, eftersom aktierna efter den femåriga karenstiden kan avyttras som om de vore onoterade till en lägre beskattning med 25 procent på hela kapitalvinsten. Väljer delägarna att avyttra aktierna när de är kvalificerade kan de beskattas med en högsta marginalskatt för förvärvsinkomster på cirka 57 procent. Detta förutsatt att de redan har gjort maximal utdelning till kapitalbeskattning och därmed uppnått gränsbeloppet.³⁸

³⁸ Sandström, m.fl., 2010, s. 345-347

3. Samma eller likartad verksamhet

I följande kapitel kommer vi att inrikta oss på begreppet ”samma eller likartad verksamhet”, som är en del av 3:12-reglerna. Här ges en beskrivning över hur detta begrepp har tolkats i äldre praxis samt hur det tolkats i fem förhandsbesked från år 2010. Till sist presenterar vi ett förhandsbesked från 2011 som har bedömts utifrån de andra fem förhandsbeskeden.

Begreppet ”samma eller likartad verksamhet” innebär att aktier i ett nytt fåmansföretag kan anses vara kvalificerade på grund av att liknande verksamhet bedrivs eller tidigare har bedrivits i ett annat fåmansföretag där aktierna är respektive var kvalificerade. Begreppet infördes för att undvika tveksamheter vid avgörandet om en aktie anses kvalificerade eller ej när verksamheten inleds i ett nytt fåmansföretag.³⁹ Syftet var alltså att komplettera bestämmelsen gällande begreppet ”verksam i betydande omfattning” genom att det inte behövde påvisas att en aktiv verksamhet bedrevs i det nya företaget, utan aktierna blev kvalificerade då det överlåtande företaget smittade dem.⁴⁰ En annan anledning till att bestämmelsen först infördes var för att förhindra möjligheten att flytta verksamheten mellan olika företag i syfte att bevara förvärvsinkomster i ett vilande företag. Detta förändrades dock när bestämmelsen om när tioårsperioden skulle börja beräknas slopades och karenstiden sänktes till fem år. Utöver ovanstående har begreppet ”samma eller likartad verksamhet” inte vidare berörts i förarbetena och därmed råder en del tveksamheter angående hur bestämmelsen ska tolkas.⁴¹ Nedan följer en redogörelse över hur Regeringsrätten tolkat begreppet i olika rättsfall.

3.1 Äldre praxis

Tidigare rättsfall har inte enbart behandlat beskattningen av utdelning och kapitalvinst, utan har i flera fall berört frågan om uttagsbeskattning kan undvikas trots att överlåtelser skett till underpris. För att uttagsbeskattning ska kunna undvikas då aktierna i ett överlåtande bolag är kvalificerade krävs det att även aktierna i det förvärvande bolaget anses som kvalificerade.⁴² Detta var fallet i RÅ 1997 ref. 48 I och II där frågan var om tillgångar kunde överlåtas till underpris till ett nybildat bolag utan att uttagsbeskattning aktualiserades. I båda fallen hade det överlåtande bolaget samma ägarstruktur som det nybildade bolaget, men ägarna ansågs passiva i det sistnämnda bolaget. På grund av denna passivitet smittas aktierna inte vad avser bestämmelsen om ”verksam i betydande omfattning”. Huvudfrågorna som utreddes var om

³⁹ Prop. 1995/96:109 s. 88

⁴⁰ Silfverberg, 2009, s. 439

⁴¹ SOU 2002:52, s. 279-280, s. 291

⁴² IL 23 kap 18-19§§. Vidare krav för att undvika uttagsbeskattning se IL 23 kap.

aktierna istället kunde anses vara kvalificerade enligt bestämmelsen ”samma eller likartad verksamhet” och på så vis undvika uttagsbeskattning.

3.1.1 RÅ 1997 ref. 48 I och II

RÅ 1997 ref. 48 I handlar om en överlåtelse av en betydande aktiepost till underpris från ett fåmansföretag (X AB) till ett annat nybildat fåmansföretag (NY AB). Aktierna i X AB ansågs kunna vara kvalificerade enligt 3:12-reglerna och frågan var här om även aktierna i NY AB kunde anses vara kvalificerade efter överlåtelsen. Regeringsrätten ansåg i detta fall att aktierna i det sistnämnda bolaget var kvalificerade då bolaget ansågs bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som det överlåtande bolaget. Detta eftersom NY AB:s verksamhet skulle bestå av att inneha och förvalta den aktiepost de förvärvat från X AB och därmed ansågs verksamheterna höra samman. I RÅ 1997 ref. 48 II berördes ett liknande fall som ovan, men överlåtelsen avsåg i detta fall en rörelsefastighet. Regeringsrätten fastställde även här att ”samma eller likartad verksamhet” förelåg, eftersom det förvärvande bolagets verksamhet skulle bestå av att inneha och förvalta den överlåtna fastigheten vari överlåtande bolag fortfarande bedrev sin verksamhet.

Kommentar: Slutsatsen av ovannämnda rättsfall är att ”samma eller likartad verksamhet” anses föreligga då verksamheten i det förvärvande bolaget betraktas som betingat av det överlåtande bolagets verksamhet. Det som betonades i dessa rättsfall var att det överlåtande bolaget, vari ägarna var aktiva, smittade framåt det vill säga aktierna i det förvärvande bolaget blev kvalificerade trots att ägarna där var passiva. Däremot uppfattades det som möjligt att bilda ett nytt bolag där verksamheten skulle bedrivas medan det gamla bolaget lades vilande. I detta fall skulle smittan inte gå bakåt.⁴³ Denna uppfattning uppstod efter lagändringen år 1996 som innebar att karenstiden sänktes från tio till fem år och tiden kunde inte längre förlängas genom att verksamheten fortfarande bedrevs i ett annat fåmansföretag.⁴⁴

3.1.2 RÅ 2005 ref. 3

Detta rättsfall handlar om personen R.E som ägde fastighetsförvaltande X AB samt det nybildade och vilande bolaget Y AB. R.E avsåg att sälja en del av fastigheterna i X AB externt, men som ett led i denna externa försäljning var tanken att först föra över fastigheterna till underpris till ett av Y AB nybildat dotterbolag (NY AB). R.E sökte då förhandsbesked för att få reda på om denna underprisöverlåtelse skulle komma att leda till uttagsbeskattning. För

⁴³ Asklöf, m.fl., 2011, s. 57

⁴⁴ Prop. 1995/96:109, s. 88

att undgå detta aktualiserades frågan om aktierna i Y AB kunde anses vara kvalificerade eller inte. Eftersom R.E inte ansågs vara ”verksam i betydande omfattning” i Y AB blev istället frågan om aktierna i Y AB kunde anses vara kvalificerade på grund av att NY AB skulle anses bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som X AB. I detta fall ville R.E alltså veta om det skulle finnas ett likartat samband mellan X AB och Y AB:s dotterbolag (NY AB) som i sin tur skulle påverka Y AB som moderbolag. Vid denna bedömning beaktades ordalydelsen om att en aktie är kvalificerad om ägaren eller någon närstående till denne varit ”verksam i betydande omfattning” i ett annat bolag som ägs direkt eller indirekt av det första bolaget. I lagen finns dock ingen motsvarighet om indirekt ägande för bolag som bedriver ”samma eller likartad verksamhet”. Därmed ansåg Skatterättsnämnden att bestämmelsen om indirekt ägande inte omfattar hela den berörda paragrafen, och kan då inte tillämpas när ”samma eller likartad verksamhet” föreligger. Härav ansågs det inte existera något likartat samband mellan X AB och Y AB. Det faktum att NY AB endast var tänkt att finnas en kort tid för fastighetsförsäljningens syfte var också av betydelse. Därmed kunde andelarna inte ses som kvalificerade och följaktligen skulle fastighetsöverlåtelsen uttagsbeskattas. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde därmed förhandsbeskedet.

Kommentar: I fallet ovan har Regeringsrätten klarlagt att ordalydelsen direkt eller indirekt ägande inte omfattar bestämmelsen gällande begreppet ”samma eller likartad verksamhet”, utan endast berör bestämmelsen kring ”verksam i betydande omfattning”. Om en överlåtelse sker från ett fåmansföretag till ett annat fåmansföretags dotterbolag blir aktierna i det förvärvande bolagets moderbolag således inte kvalificerade. Detta på grund av att jämförelsen angående ”samma eller likartad verksamhet” utgår från det överlåtande bolaget och inte dotterbolaget. Jämförelsen, om ett likartat samband föreligger, sker med andra ord mellan det överlåtande bolaget och det förvärvande bolagets moderbolag.⁴⁵

3.1.3 RÅ 1999 ref. 28

Rättsfallet handlar om två fåmansföretag där det ena företaget (X AB) bedrev finansiell rådgivning i frågor som rörde företagsöverlåtelser och kapitalanskaffning. Det andra företaget (Y AB) var ett värdepappersbolag vars verksamhet i huvudsak bestod av förvaltning av en nationell fond. Det förstnämnda bolaget hade också tillstånd att bedriva värdepappersrörelse precis som Y AB, men nyttjade inte detta i sin huvudsakliga verksamhet. De båda bolagen ägdes av sex personer varav fem endast var aktiva i ett av bolagen och passiva i det andra. De

⁴⁵ Silfverberg, 2009, s. 442-443

passiva delägarna ägde mer än 30 procent av aktierna i respektive bolag, vilket aktualiserade frågan om den så kallade utomståenderegeln var tillämplig. En annan huvudsaklig fråga i rättsfallet var om bolagen ansågs bedriva ”samma eller likartad verksamhet”. Regeringsrätten ansåg i detta fall att bolagen ej bedrev ”samma eller likartad verksamhet” och att utomståenderegeln därmed kunde tillämpas. Med denna bedömning frångick Regeringsrätten Skatterättsnämndens tidigare omdöme. Regeringsrätten menade att reglerna gällande ”samma eller likartad verksamhet” syftar till att omfatta de fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat, och där verksamheterna betingas av varandra. Detta var inget som uppnåddes i rättsfallet då bolagen i grunden bedrev olika verksamheter och inga tillgångar flyttades mellan bolagen.

Kommentar: Det utmärkande i fallet ovan är att Regeringsrätten delvis utvecklar sin bedömning från RÅ 1997 ref. 48. Detta genom att lyfta fram ett krav om att hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag måste överföras till ett annat fåmansföretag för att ”samma eller likartad verksamhet” ska anses föreligga.⁴⁶ Då ingen del överförs mellan bolagen i fallet ovan ansåg Regeringsrätten att bestämmelsen gällande ”samma eller likartad verksamhet” ej var tillämplig. Om någon del av verksamheten däremot flyttats mellan bolagen hade ett likartat samband förelegat eftersom båda bolagen i huvudsak bedrev finansiell rådgivning.

3.2 Nyare praxis

Utöver de tolkningar som gjorts i äldre praxis har Regeringsrätten i början av år 2010 fastställt fem förhandsbesked från Skatterättsnämnden, vilket berört tolkningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet”. Som vi nämnt tidigare har det efter 1996 års lagändring ansetts vara tillåtet att flytta verksamheten till ett nytt bolag medan det gamla bolaget enbart består av upparbetat kapital. Tanken har varit att lägga det sistnämnda bolaget vilande under fem år för att sedan ta ut kapitalet till en förmånligare beskattning och på så sätt undvika 3:12-reglerna. Enligt de fastställanden som Regeringsrätten nu meddelat har detta förfarande ifrågasatts.⁴⁷ Nedan följer en redogörelse av dessa fem förhandsbesked där Regeringsrätten även avkunnat sin dom.

3.2.1 Mål nummer 1626-09 – ”flytt av kapital från ursprunglig verksamhet 1”

A, som i detta fall är sökande, äger bolaget X AB som i sin tur har dotterbolaget Y AB. Y AB bedriver konsultverksamhet och förvaltar kapital från denna verksamhet. A önskade att

⁴⁶ Silfverberg, 2009, s. 443

⁴⁷ Tivèus, 2010, s. 237

överföra en del av detta kapital till annan avskild förvaltning. I sin ansökan om förhandsbesked angav A två olika alternativ för hur detta skulle kunna genomföras. Det första alternativet innebar att Y AB skulle göra en utdelning till X AB som därefter avsåg att överlåta aktierna i Y AB till underpris till ett av A nybildat bolag (NY AB). Det andra alternativet gick ut på att istället avyttra en viss del av aktierna i Y AB till underpris till NY AB. Dessa aktier skulle sedan komma att lösas in av NY AB till marknadspris.

A är varken ”verksam i betydande omfattning” i X AB eller NY AB, utan endast i Y AB. A:s tanke är att genomföra något av alternativen ovan för att sedan lägga antingen X AB eller NY AB vilande för att efter fem år plocka ut kapital till förmånligare beskattning. Dock krävs det att aktierna i dessa bolag ej anses vara kvalificerade. Därför ville A med detta förhandsbesked ha reda på om aktierna i X AB eller NY AB, genom alternativen ovan, kan anses vara kvalificerade på grund av att bolagen anses bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som Y AB.

Skatterättsnämnden ansåg att aktierna i både X AB och NY AB skulle ses som kvalificerade efter det att något av alternativen genomförts. Detta på grund av att X AB alternativt NY AB skulle anses bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som Y AB. X AB:s verksamhet skulle bestå i att förvalta det kapital bolaget fått genom utdelning från Y AB, motsvarande gäller för NY AB där kapitalet erhållits genom inlösen av aktier från Y AB. Skatterättsnämnden gjorde ingen skillnad i bedömningen av de två alternativen, utan nämnden ansåg att den samlade verksamheten som tidigare bedrevs i Y AB skulle bli uppdelad på ytterligare ett bolag om något av alternativen genomfördes. Regeringsrätten gjorde inga ytterligare utlåtanden utan fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. Värt att nämna är att Skatteverket inte ansåg att aktierna var kvalificerade.

Kommentar: I fallet ovan har Skatterättsnämnden och Regeringsrätten utgått från de bolag som förvärvat kapital från ett rörelsedrivande bolag. Sökandes tanke var att lägga något av dessa förvärvande bolag vilande för att efter fem år ta ut det kapital som överlåtits till förmånligare beskattning. Domen lyfte dock fram att aktierna blir kvalificerade i de förvärvande bolagen trots att endast kapitalförvaltning bedrivs och trots att ägaren var passiv. Detta innebar att sökande, genom de två alternativen ovan, inte kan undvika beskattning enligt 3:12-reglerna så länge som ”samma eller likartad verksamhet” bedrivs i det överlåtande

företaget. Det utmärkande i fallet ovan är att endast flytten av kapital medför att ”samma eller likartad verksamhet” föreligger mellan det överlåtande och förvärvande bolagen.⁴⁸

3.2.2 Mål nummer 1455-09 – ”flytt av kapital från ursprunglig verksamhet 2”

A äger X AB samt 50 procent av aktierna i Y AB. Resterande andel i Y AB ägs av A:s systerdotter. Y AB bedriver fastighetsförvaltning och är moderbolag i en koncern som bland annat innehar Z AB. A:s tanke är att avyttra hälften av aktierna i Z AB till X AB medan andra halvan avyttras till ett annat bolag ägt av systerdottern. Dessa överlåtelser är tänkta att genomföras till underpris och vidare är det tänkt att X AB direkt efter förvärvet ska avyttra sin halva av Z AB till extern köpare till marknadspris. Kapitalet som X AB genererar av denna aktieförsäljning ska sedan lånas ut till Y AB med dotterbolag och till ett av A nybildat bolag (NY AB). Kapitalet som lånas ut ska användas i dessa bolagens verksamhet som består av fastighetsförvaltning.

A är ”verksam i betydande omfattning” i både Y AB med dotterbolag samt NY AB, men inte i X AB. Detta innebär att aktierna i de förstnämnda bolagen är kvalificerade. A vill med detta förhandsbesked ha reda på om aktierna i X AB, efter avyttringen av Z AB:s aktier, kan anses vara kvalificerade på grund av att bolaget bedriver ”samma eller likartad verksamhet” som Y AB alternativt NY AB.

Skatterättsnämnden ansåg att aktierna i X AB skulle ses som kvalificerade efter det att aktierna i Z AB avyttrats externt. Detta på grund av att överskottet från den externa avyttringen av Z AB tillfaller X AB istället för Y AB då avyttringen görs via X AB istället för att genomföras direkt från Y AB. Skatterättsnämnden ansåg att kapitalet i X AB kom från den samlade verksamheten i Y AB och att ett likartat samband därmed skulle föreligga mellan bolagens verksamheter. Regeringsrätten fastställde nämndens beslut om att X AB ansågs bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som Y AB och att dess aktier därmed skulle anses vara kvalificerade. Även i detta fall ansåg Skatteverket att aktierna inte skulle ses som kvalificerade.

Kommentar: I fallet ovan har sökande A först valt att avyttra aktier i Z AB internt till X AB för att sedan direkt avyttra dem externt. A:s avsikt var att avyttra i ytterligare ett led för att försöka undvika 3:12-reglerna, men eftersom överskottet från den externa avyttringen tillfaller X AB istället för Y AB anses bolagen bedriva ”samma eller likartad verksamhet”. Värt att

⁴⁸ Asklöf, m.fl., 2011, s. 67

lyfta fram här är att aktierna i X AB inte skulle ha ansetts vara kvalificerade om enbart underprisöverlåtelsen till dem hade skett. Detta eftersom flytten av kapitalet först anses ske när X AB avyttrar aktierna externt. Troligtvis hade aktierna i X AB inte heller ansett vara kvalificerade om den interna överlåtelsen skett till marknadspris.⁴⁹

3.2.3 Mål nummer 1452-09 – ”den enskilda konsultverksamheten”

A äger X AB vari han bedrev konsultverksamhet fram till år 2005. Därefter har X AB endast förvaltat kvarvarande kapital. År 2007 återupptog A sin konsultverksamhet och bedrev den då istället som enskild näringsverksamhet. A vill återigen bedriva verksamheten i ett aktiebolag och funderar därför på att överföra konsultverksamheten till det av honom ägda Y AB. Y AB har tidigare inte bedrivit någon nämnvärd verksamhet. A skulle efter förfarandet ovan bli ”verksam i betydande omfattning” i Y AB, vilket han inte varit i X AB sedan år 2005. Tanken med förhandsbeskedet är att få svar på om aktierna i X AB ska anses vara kvalificerade efter det att A blivit verksam i Y AB.

X AB:s verksamhet består i att förvalta det kvarvarande kapital från den ursprungliga konsultverksamheten. Y AB skulle komma att bedriva en liknande konsultverksamhet som den som tidigare bedrevs i X AB. Trots att inga tillgångar överförts mellan bolagen ansåg Skatterättsnämnden att konsultverksamheten var överförd från X AB till Y AB. Detta genom att A tagit med sig sina kunskaper samt affärskontakter från X AB, vilket medfört att den ursprungliga verksamheten har återupptagits i ytterligare ett bolag. Med detta ansåg Skatterättsnämnden att aktierna i X AB skulle bli kvalificerade genom att bolaget skulle bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som Y AB. Samma beslut togs av Regeringsrätten.

Kommentar: Det utmärkande i fallet ovan är att ingen del av den ursprungliga verksamheten i X AB i form av materiella tillgångar har överförts till Y AB. Trots detta ansåg Skatterättsnämnden och Regeringsrätten att verksamheten i X AB överförts till Y AB genom att verksamheten var knuten till A personligen, och att aktierna därmed blev kvalificerade på grund av att verksamheten skulle återupptas inom en femårsperiod. För att A i detta fall ska kunna undvika att drabbas av 3:12-reglerna kan han välja att fortsätta bedriva verksamheten som enskild näringsverksamhet eller ta en anställning i annat företag där varken han själv eller närstående är delägare.⁵⁰

⁴⁹ Asklöf, m.fl, 2011, s. 62

⁵⁰ Tivéus, 2010, s. 244

3.2.4 Mål nummer 1454-09 – ”fastighetsuthyrning 1”

A äger Y AB tillsammans med sin syster och dessa tre parter äger i sin tur X AB tillsammans. Utöver detta har Y AB ett dotterbolag, Z AB, som bedriver handel och uthyrning av något slag. Denna verksamhet har ursprungligen bedrivits i både X AB och Y AB. När verksamheten flyttades från X AB bestämde man sig för att behålla den fastighet varpå verksamheten alltid bedrivits och denna hyrs i dagsläget ut till Z AB.

A är ”verksam i betydande omfattning” i Z AB, men inte i X AB. Därmed är inte aktierna i X AB kvalificerade på den grund att A är ”verksam i betydande omfattning”. Frågan är nu om aktierna i X AB ändå kan anses vara kvalificerade till följd av den verksamhet som bedrivs i Z AB.

Skatterättsnämnden menade att den ursprungliga verksamheten som från början bedrevs i X AB nu är uppdelad på två bolag. Där Z AB bedriver handeln och uthyrningen medan X AB hyr ut den fastighet som verksamheten bedrivs i. Därmed ansåg Skatterättsnämnden att X AB och Z AB bedriver ”samma eller likartad verksamhet”, vilket resulterar i att aktierna i X AB är kvalificerade. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked och ingen av instanserna såg någon betydelse i att den ursprungliga verksamheten bedrivits i X AB för 25 år sedan.

Kommentar: I fallet ovan hade A troligtvis i åtanke att lägga X AB vilande efter att verksamheten överlåtits till Z AB. Skatterättsnämnden och Regeringsrätten utgick i detta fall från det överlåtande bolaget, det vill säga X AB, och konstaterade att bolagets aktier skulle anses vara kvalificerade. Detta på grund av att A:s aktivitet i Z AB, som bedrev ”samma eller likartad verksamhet” som X AB, kom att smitta bakåt. Detta fall gör även klart att det inte spelar någon roll när i tiden överlåtelsen gjorts, utan aktierna i det överlåtande bolaget X AB kan efter flera år ändå anses kvalificerade.⁵¹

3.2.5 Mål nummer 1646-09 – ”fastighetsuthyrning 2”

Sökandena, A och B, ägde från början X Förvaltning AB som i sin tur ägde ett dotterbolag. Detta dotterbolag slogs senare samman med moderbolaget och bolagen fick tillsammans namnet X AB. X AB har samma ägarstruktur som det ursprungliga moderbolaget hade. År 2000, en tid innan fusionen, bildade A och B två nya bolag (Y AB och Z AB) för att förbereda inför kommande generationsskifte. Y AB och Z AB fick ta över vars en del av dotterbolagets

⁵¹ Asklöf, m.fl., 2011, s. 58 och 60

verksamhet innan fusionen genomfördes. I början av 2001 fick A och B:s fyra barn ta över de båda bolagen, vilket innebar att verksamheterna fick nya ägare i form av två syskon i vardera bolag. Efter denna överlåtelse kvarstod i X AB endast den fastighet där verksamheten sedan längre bedrivits. X AB:s verksamhet består huvudsakligen av att hyra ut denna fastighet till Y AB och Z AB.

A och B är inte ”verksamma i betydande omfattning” i X AB, barnen är däremot verksamma i denna omfattning i sina respektive bolag vari sökandena aldrig varit verksamma. Sökandena vill med detta förhandsbesked få reda på om aktierna i X AB kan anses vara kvalificerade. Skatterättsnämnden ansåg att den verksamhet som ursprungligen bedrevs i X AB (med dotterbolag) innan fusionen nu blev uppdelad på ytterligare två bolag, nämligen Z AB och Y AB. Detta innebär att aktierna i X AB blir kvalificerade genom att bolaget bedriver ”samma eller likartad verksamhet” som Z AB och Y AB, bolag vari dess närstående är ”verksamma i betydande omfattning”.

Kommentar: I fallet ovan utgår Skatterättsnämnden och Regeringsrätten återigen från det överlåtande bolaget X AB och gör bedömningen att aktierna i bolaget är kvalificerade. Detta eftersom deras närståendes aktivitet i de förvärvande bolagen, Y AB och Z AB, kom att smitta bakåt då X AB ansågs bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som de båda bolagen. Så länge de närstående är aktiva i sina respektive bolag anses aktierna vara kvalificerade för sökandena även om de lagt X AB vilande i fem år.

3.2.6 Mål nummer 1646-09 – ”intern aktieöverlåtelse”

Som ett alternativ till förfarandet i 1646-09 ”fastighetsuthyrning 2” ville sökandena få reda på hur situationen skulle ha sett ut om de istället bildar ett nytt bolag (NY AB) till vilket syftet var att avyttra aktierna i X AB till omkostnadsbeloppet. Tanken var att NY AB:s verksamhet enbart skulle bestå av att förvalta dessa aktier och varken A eller B skulle komma att vara ”verksamma i betydande omfattning” i detta bolag. Därmed kunde aktierna ej vara kvalificerade på den grund att sökandena var ”verksamma i betydande omfattning”. Skatterättsnämnden ansåg inte heller att aktierna kunde vara kvalificerade på grund av att de bedriver ”samma eller likartad verksamhet” som Y AB eller Z AB där närstående är verksamma. Med detta sagt kan inte aktierna bli kvalificerade i NY AB.

Kommentar: I alternativet ovan ges ett förslag till hur fåmansföretagsägare kan försöka komma runt problematiken rörande ”samma eller likartad verksamhet” och på så sätt undvika beskattning enligt 3:12-reglerna. Förslaget innebär att en intern aktieöverlåtelse utförs genom att de smittade aktierna i det ursprungliga bolaget överförs till ett nybildat holdingbolag. Detta medför att en koncern bildas där det ursprungliga bolaget läggs som dotterbolag till det nybildade holdingbolaget.⁵² Efter denna transaktion utgår granskningen om aktierna är kvalificerade eller inte från det nybildade holdingbolaget. Om ägaren eller någon närstående inte har någon koppling sedan tidigare till holdingbolaget och inte heller varit ”verksamma i betydande omfattning” anses aktierna inte kvalificerade på den grund som bland annat benämns i IL 57 kap 4§ 1p. Aktierna i holdingbolaget kan inte heller anses vara kvalificerade på den grund att dess dotterbolag anses bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som ett annat fåmansföretag. Anledningen till detta finner vi i RÅ 2005 ref.3 där nämnden kom fram till att ordalydelsen kring att aktier kan anses kvalificerade vid indirekt ägande inte omfattar bestämmelsen gällande ”samma eller likartad verksamhet”. Sammanfattningsvis finns det en möjlighet att undvika 3:12-reglerna genom att lägga ett nytt holdingbolag mellan det smittade bolaget och den ursprungliga ägaren.⁵³

Det finns dock en risk med förfarandet ovan, vilket vi kan se i ett annat liknande fall. Skillnaden där var att ägaren gjorde ännu en intern överlåtelse av aktier direkt då denne fått reda på att 3:12-reglerna inte gällde efter den första interna aktieöverlåtelsen.⁵⁴ I detta fall ansåg Regeringsrätten att lagen om skatteflykt skulle tillämpas, vilket innebär att aktierna ändå ska klassas som kvalificerade.⁵⁵ Frågan om skatteflykt bedömdes också av Skatterättsnämnden i mål 1646-09. Nämnden ansåg att förfarandet kunde bli föremål för skatteflykt, men när målet sedan överklagades ansåg Regeringsrätten att frågan inte kunde bedömas då det inte fanns tillräckligt med information att tillgå. Därmed avgjordes endast frågan angående ”samma eller likartad verksamhet”.⁵⁶ Med detta sagt kan det finnas en risk för att förfarandet i mål 1646-09 skulle kunna bli föremål för skatteflyktslagen beroende på hur ägaren agerar efter den första interna aktieöverlåtelsen.⁵⁷

⁵² Asklöf, m.fl., 2011, s. 64

⁵³ Täreby, 2010, s. 2

⁵⁴ RÅ 2009 ref. 31

⁵⁵ Ibid

⁵⁶ Sandström, m.fl., 2010, s. 38

⁵⁷ Asklöf, m.fl., 2011 s. 65

3.2.7 Förhandsbesked 94-10/D

Utöver de fem förhandsbesked som finns beskrivna ovan har Skatterättsnämnden under år 2011 bedömt ytterligare ett fall där begreppet ”samma eller likartad verksamhet” har berörts. Detta förhandsbesked är ännu inte överklagat och därmed finns inget fastställande från högsta instans. Förhandsbeskedets utfall är bland annat baserat på de fastställanden som Regeringsrätten gjort i de fem mål beskrivna ovan.

Sökande A ägde tidigare 100 procent av aktierna i B AB. År 2008 skedde dock en ägarförändring då A överlät 37,5 procent av aktierna i B AB till Z AB och resterande 62,5 procent till Y AB. Y AB och Z AB var två lagerbolag som sökanden förvärvade i syfte att genomföra ovan beskrivna överlåtelser. Båda dessa överlåtelser skedde till underpris. A ville nu minska aktiekapitalet i B AB, vilket gjordes genom att Y AB:s del av aktierna löstes in. Härmed genererade Y AB en viss mängd kapital bestående av både aktiekapital och överkurs. Året därpå förvärvade A ytterligare ett lagerbolag, X AB, som i sin tur förvärvade aktierna i Y AB till underpris. A:s tanke var nu att antingen fusionera upp Y AB till X AB eller att avyttra X AB:s aktier i Y AB externt. Detta för att sedan dela ut det uppkomna kapitalet i X AB till sig själv.

A är ”verksam i betydande omfattning” i B AB, ett företag han numera äger indirekt. A är däremot inte verksam i vare sig X AB eller Y AB i betydande omfattning. Med detta förhandsbesked vill A ha svar på frågan om aktierna i X AB kan anses vara kvalificerade efter det att något av alternativen ovan genomförts. Om svaret på denna fråga var jakande vill A även ha reda på om aktierna fortfarande är kvalificerade sex år efter genomförandet. Till sist undrar A om skatteflyktlagen är tillämplig i dessa fall.

Skatterättsnämnden gjorde klart att aktierna i X AB inte kunde anses vara kvalificerade på den grund att A är ”verksam i betydande omfattning”. Därmed väcktes frågan om aktierna istället kunde anses kvalificerade på grund av att A varit verksam i annat fåmansföretag som bedriver ”samma eller likartad verksamhet” som X AB. Nämnden konstaterade först att Y AB bedrev ”samma eller likartad verksamhet” som B AB. Detta genom att Y AB:s verksamhet under sista året endast bestått av att förvalta det kapital som genererades när bolaget löste in sina aktier i B AB, där A är ”verksam i betydande omfattning”. Vidare menade nämnden att om en fusion alternativt en extern försäljning skulle ske, kommer denna verksamhet att överföras till X AB. Detta innebär att X AB istället skulle bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som B AB och aktierna i X AB ska därmed anses vara kvalificerade.

Skatterättsnämnden gör alltså ingen skillnad mellan A:s alternativ och menar att aktierna ska anses vara kvalificerade så länge A är ”verksam i betydande omfattning” i B AB. Genom svaren ovan förföll frågan om skatteflyktslagen.

Kommentar: I fallet ovan har Y AB först löst in sin andel av aktierna i B AB och på så vis genererat kapital som är hänförligt till B AB:s verksamhet. Ett likartat samband föreligger därmed mellan bolagen. Genom att fusionera upp Y AB i X AB eller genom att avyttra X AB:s aktier i Y AB externt vill A komma runt beskattningen enligt 3:12-reglerna vid eventuell utdelning från X AB. Nämnden anser däremot att det likartade sambandet fortfarande existerar efter något av dessa förfaranden, vilket medför att aktierna i X AB blir kvalificerade.

4. Diskussion

I detta kapitel för vi en diskussion kring den information vi tidigare presenterat. Vi kommer att lyfta fram rättsfallen vi beskrivit för att se skillnader och likheter kring tolkningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet”.

När 3:12-reglerna först infördes skulle de bland annat tillämpas när den skattskyldige eller närstående, under den senaste tioårsperioden, varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver ”samma eller likartad verksamhet”. Denna bestämmelse tillkom för att reglera de fall då en skattskyldig upphörde sin verksamhet i ett fåmansföretag för att sedan starta upp likartad verksamhet i ett nytt fåmansföretag.⁵⁸ I de situationer detta blev aktuellt skulle 3:12-reglerna fortsätta att tillämpas under en tioårsperiod. Denna tioårsperiod skulle däremot inte starta förrän verksamheten i det sistnämnda företaget upphörde och kunde därmed förlängas. Detta innebar att de ursprungliga reglernas tillämpning var gällande i det vilande företaget så länge verksamheten pågick i ett annat fåmansföretag samt tio år efter att verksamheten i det sistnämnda företaget upphört.⁵⁹ Syftet var att förhindra fåmansföretagsägare från att kringgå 3:12-reglerna genom att ta ut kapital från det överlåtande företaget till en förmånligare beskattning.

3:12-reglernas utformning förändrades bland annat år 1995. Den mest väsentliga förändringen innebar då att bestämmelsen om när tioårsperioden skulle börja beräknas slopades och karenstiden kunde därmed inte längre förlängas, utan efter att företaget varit vilande i tio år var aktierna inte längre kvalificerade. Året därpå sänktes den tioåriga karenstiden till fem år. Dessa förändringar har haft en märkbar påverkan över hur bestämmelsen gällande ”samma eller likartad verksamhet” har tolkats fram till idag. Den allmänna uppfattningen efter förändringarna var att det nu var möjligt att undvika 3:12-reglerna genom att flytta verksamheten mellan olika företag.⁶⁰ Att karenstiden sänktes gjorde det troligtvis också mer intressant för fåmansföretagsägare att flytta verksamheten, eftersom en karenstid på fem år förmodligen var mer tänkbar att utstå jämfört med en karenstid på tio år. Det ansågs alltså möjligt att överlåta verksamheten till ett nytt fåmansföretag medan det gamla fåmansföretaget lades vilande i fem år för att därefter avyttra aktierna till förmånligare beskattning. Tolkningen var här att aktierna i det överlåtande företaget smittar framåt till det förvärvande företaget medan det överlåtande företaget botas efter att karenstiden löpt ut. Denna tolkning

⁵⁸ Tjernberg, 1999, s. 252

⁵⁹ Prop. 1989/90:110, s. 172 och 703-704

⁶⁰ SOU 2002:52, s. 290-291

fastställdes bland annat i RÅ 1997 ref. 48 där aktierna i det förvärvande företaget ansågs betingade av det överlåtande företags verksamhet, och aktierna ansågs därmed vara kvalificerade. Dock verkar denna allmänna uppfattning inte längre helt korrekt, utan bedömningen om när ”samma eller likartad verksamhet” anses föreligga har förändrats. Den tidigare uppfattningen har förändrats genom att Regeringsrätten år 2010 fastställt fem nya förhandsbesked.

Den nya tolkningen blir tydlig i mål nummer 1454-09 och 1646-09 där det i båda fallen handlar om att verksamheten övertas av ett nytt fåmansföretag. I det förstnämnda fallet är ägaren ”verksam i betydande omfattning” i det förvärvande företaget, medan det är ägarens närstående som är aktiv i det förvärvande företaget i det andra fallet. De sökandes tanke var troligtvis att i båda fallen lägga de överlåtande bolagen vilande i fem år och endast ha kvar fastigheten, varpå verksamheten bedrivs, i respektive bolag. Enligt allmän uppfattning har detta förfarande tidigare ansetts vara möjligt att genomföra. Varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten delade dock denna uppfattning när de gav sin dom i fallen, utan konstaterade att aktierna i de överlåtande företagen förblev kvalificerade på grund av att de ansågs bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som de förvärvande företagen. Detta innebar att ägarens/närståendes aktivitet i det förvärvande företaget kom att smitta aktierna i det överlåtande företaget. Skillnaden mot den tidigare tolkningen som gjordes i RÅ 1997 ref. 48 var att aktiviteten i det förvärvande bolaget nu även kom att smitta bakåt på aktierna i det överlåtande bolaget. Viktigt att lyfta fram är att varken Regeringsrätten eller Skatterättsnämnden såg någon betydelse i att det i mål nummer 1454-09 förflutit 25 år sedan uppdelning av verksamheten gjorts mellan bolagen. Det verkar alltså inte spela någon roll när i tiden verksamheten överlåtits utan aktierna anses likväl kvalificerade eftersom ”samma eller likartad verksamhet” föreligger.⁶¹ Detta innebär att fåmansföretagsägare i nuläget kan behöva se över tidigare genomförda transaktioner mellan olika fåmansföretag innan de avyttrar eventuella aktier i sina vilande bolag.

Genom de nya förhandsbeskeden fastställde Regeringsrätten att bedömningen om aktierna är kvalificerade eller inte, när ”samma eller likartad verksamhet” föreligger, kan utgå från både verksamheten i det förvärvande och det överlåtande bolaget. Detta innebär att aktierna kan smittas både framåt och bakåt till skillnad från tidigare tolkning som enbart såg till smittan framåt och utgick från verksamheten i det överlåtande bolaget. Denna förändring borde

⁶¹ Asklöf, m.fl., 2011, s. 60

egentligen inte vara särskilt förvånande eftersom bedömningen av dessa förhandsbesked går i linje med den ursprungliga lagstiftningens syfte gällande bestämmelsen om ”samma eller likartad verksamhet”. Syftet vid införandet var ju att förhindra fåmansföretagsägare från att flytta verksamheten mellan olika företag för att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna i det överlåtande företaget. Med detta sagt var den ursprungliga lagstiftningen främst inriktad på bakåtsmittan, vilket däremot förändrades genom lagändringarna år 1995 respektive år 1996.⁶² Den nya bedömningen kommer att påverka de fåmansföretag som i dagsläget ligger vilande i tron om att kunna ta ut kapital till förmånligare beskattning efter att karenstiden på fem år löpt ut. För dessa fåmansföretag kommer det troligtvis inte vara möjligt att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna, eftersom den nyare tolkningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” kommer att beaktas när ägaren väljer att avyttra aktierna i det vilande företaget.

Frågan är om lagstiftaren gjorde rätt när han år 1995 valde att slopa möjligheten att förlänga den tioåriga karenstiden så länge verksamheten i det förvärvande bolaget fortlöpte. Denna förändring gjordes med motiveringen att bestämmelsen ansågs vara obehövlig utan någon vidare förklaring.⁶³ Dock var bestämmelsen kanske inte så obehövlig som lagstiftaren trodde då fåmansföretagsägare efter denna förändring såg ökade möjligheter att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna. Det var just dessa möjligheter lagstiftaren hade för avsikt att förhindra när 3:12-reglerna först infördes. Nu verkar det dock, enligt nyare praxis, som att tolkningen av 3:12-reglerna återigen stramats åt och bedöms utifrån lagens ursprungliga syfte.

Utöver att Regeringsrätten nu fastställt att aktierna i fåmansföretag kan smittas både framåt och bakåt har fler konstateranden gjorts när domarna gällande de fem förhandsbeskeden avkunnats. I RÅ 1999 ref. 28 fastställdes att hela eller delar av verksamheten måste överlåtas för att ”samma eller likartad verksamhet” ska anses föreligga. I två av de nya förhandsbeskeden, mål nummer 1626-09 och 1455-09, har Regeringsrätten dock klarlagt att ”samma eller likartad verksamhet” även anses föreligga då endast kapital överförs från ett fåmansföretag till ett annat. I dessa fall har sökandenas tanke varit att separera kapital från det överlåtande företaget för att enbart driva kapitalförvaltning i det förvärvande företaget som är tänkt att läggas vilande. Det räcker alltså med att överföra kapital, det vill säga göra en värdeöverföring, för att hela eller delar av verksamheten ska anses vara överförd. Därmed är det inte möjligt att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna på upparbetat kapital genom att separera dem till enskild förvaltning i annat fåmansföretag medan aktierna är kvalificerade i

⁶² Asklöf m.fl., 2011, s. 58

⁶³ SOU 2002:52, s. 290

det överlåtande företaget. Bestämmelsen om ”samma eller likartad verksamhet” hade i dessa fall enbart kunnat undvikas om även det överlåtande företaget lagts vilande och ingen verksamhet bedrivits överhuvudtaget.⁶⁴ I mål nummer 1452-09 har Regeringsrätten även klarlagt att den del av verksamheten som överförs inte behöver vara i form av materiella tillgångar för att ”samma eller likartad verksamhet” ska anses föreligga, utan i detta fall ansågs verksamheten överförd till ett annat fåmansföretag genom att sökanden tagit med sina kunskaper samt affärskontakter från den ursprungliga verksamheten.

I äldre praxis, RÅ 2005 ref. 3, fastställde Regeringsrätten att ordalydelsen direkt eller indirekt ägande inte omfattar bestämmelsen gällande ”samma eller likartad verksamhet”. Om en överlåtelse sker från ett fåmansföretag till ett annat fåmansföretags dotterbolag innebär detta att aktierna i det förvärvande bolagets moderbolag inte blir kvalificerade. Detta faktum har medfört att det har ansetts möjligt att undvika beskattningen enligt 3:12-reglerna genom att utföra en intern aktieöverlåtelse. Ett sådant förfarande har bedömts i mål nummer 1646-09 där en intern aktieöverlåtelse utförts genom att de smittade aktierna i det ursprungliga bolaget överförts till ett nybildat holdingbolag. Det ursprungliga bolaget blir härmed ett dotterbolag till det nya holdingbolaget. Aktierna i detta nybildade holdingbolag anses ej kvalificerade så länge bestämmelsen om ”verksam i betydande omfattning” inte uppnås eftersom ”samma eller likartad verksamhet” inte kan föreligga vid indirekt ägande. Med detta sagt finns det en möjlighet att undvika 3:12-reglerna genom att lägga ett holdingbolag mellan det smittade bolaget och den ursprungliga ägaren.

Vi har dock tidigare nämnt att det även finns en risk med förfarandet ovan. I det förstnämnda fallet har sökande lyckats undvika 3:12-reglerna genom att utföra en intern aktieöverlåtelse, men i RÅ 2009 ref. 31 har Regeringsrätten klarlagt att det inte är möjligt att undvika reglerna när dubbla interna aktieöverlåtelser genomförs direkt efter varandra. Detta på grund av att skatteflyktlagen blir tillämpliga och aktierna förblir därmed kvalificerade. I det förstnämnda fallet valde Regeringsrätten att inte bedöma frågan om skatteflykt då de menar att detta är en fråga som tar lång tid att utreda samt kräver tillgång till utförlig information. Att frågan inte bedömts innebär att det i dagsläget troligtvis existerar ett osäkert rättsläge gällande möjligheten att genomföra en intern aktieöverlåtelse för att kringgå beskattning enligt 3:12-reglerna. Då rättsläget är osäkert finns det en risk att förfarandet med endast en intern aktieöverlåtelse även kan ses som skatteflykt beroende på hur ägaren agerar efter överlåtelsen.

⁶⁴ Tjernberg, 1999, s. 253

Risken för skatteflykt ökar troligtvis om ägaren direkt efter första överlåtelsen genomför ytterligare en intern aktieöverlåtelse som i RÅ 2009 ref. 31. För att vara på den säkra sidan borde fåmansföretagaren i detta läge kanske välja att vänta ut den femåriga karenstiden innan han genomför den andra interna aktieöverlåtelsen.⁶⁵ Dock kan ingen säkert säga att detta räcker för att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna eftersom förfarandet i sig kan ses som ett onormalt skatteupplägg då den skattskyldige tar en omväg i ett försök att reducera skatten. Detta innebär att förfarandet därmed kan bedömas som skatteflykt.

Fram tills att de fem nya förhandsbeskeden fastställts av Regeringsrätten verkar den äldre praxisen ha varit väletablerad i rättssammanhang under en längre tid. Ett tecken på detta är att Skatteverket i två av de nya förhandsbeskeden, mål nummer 1626-09 och 1455-09, grundade sin bedömning på denna äldre praxis och gick därmed emot Skatterättsnämndens och Regeringsrättens beslut. Det är intressant att den äldre praxisen har stått sig så länge och att det först nu verkar som om domstolen satt ner foten och bedömt i linje med lagens ursprungliga syfte.

⁶⁵ Asklöf m.fl., 2011, s. 65

5. Slutsats

I detta avslutande kapitlet gör vi en kort sammanfattning där vi besvarar vårt syfte utifrån våra huvudsakliga frågeställningar.

De fem nya förhandsbeskeden, som Regeringsrätten även fastställt, har förändrat synen på hur begreppet ”samma eller likartad verksamhet” ska tolkas i rättssammanhang. Från år 1995, då 3:12-reglernas utformning förändrades, var den allmänna uppfattningen att reglerna kunde undvikas genom att flytta sin verksamhet mellan olika företag. På så vis ansågs man kunna lägga det överlåtande bolaget vilande och undvika beskattning enligt 3:12-reglerna efter att karenstiden löpt ut. Denna uppfattning verkar dock inte längre vara densamma, utan de bolag som tidigare ansetts botade från 3:12-reglerna efter fem år nu i flera fall verkar inneha kvalificerade aktier. Detta innebär att fåmansföretagare som idag har vilande företag kan komma att beskattas i inkomstslaget tjänst istället för i inkomstslaget kapital, vilket kan leda till oanade skattekonsekvenser. Att tolkningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” förändrats kanske inte är så förvånansvärt då reglernas ursprungliga syfte var att komma åt situationer som uppstod för att kringgå fåmansföretagsbeskattningen. 3:12-reglernas nya tolkning i rättssammanhang kan egentligen sägas ha återgått till sitt ursprungliga syfte och det verkar nu som om verkligheten kommit ikapp systemet. Vi kan i förhandsbesked 94-10/D se att den nya praxisen redan fått genomslag när beslut i dagsläget tas avseende när ”samma eller likartad verksamhet” ska anses föreligga. Trots att detta förhandsbesked inte är fastställt i högsta instans kan vi nog ändå våga säga att domstolen satt ner foten över hur begreppet ”samma eller likartad verksamhet” ska tolkas, vilket lagstiftaren inte lyckats med hittills trots ständiga förändringar av 3:12-reglernas utformning. Dock har det i ett av förhandsbeskeden uppmärksammats att 3:12-reglerna troligtvis ändå kan kringgås genom att en intern aktieöverlåtelse genomförs.

Kanske är det aktuellt med en lagändring inom området för att få en tydligare uppfattning om när ”samma eller likartad verksamhet” faktiskt föreligger. Detta skulle förmodligen i flera fall kunna förhindra skatteupplägg, så som interna aktieöverlåtelser, som endast bildats för att kringgå 3:12-reglerna. Det känns dock inte som att sista ordet är sagt gällande innebörden av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” och tolkningen av ordalydelsen verkar vara fast i en karusell som troligtvis kommer att snurra runt ett bra tag framöver.

Källförteckning

Litteratur

Lehrberg, Bert (2010) *Praktisk juridisk metod*. Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB

Lodin, Sven-Olof m.fl. (2009) *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt del 2*. Studentlitteratur

Peczenik, Aleksander (1995) *Juridikens teori och metod*. Norstedts juridik

Sandström, Kjell & Svensson, Ulf (2010) *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*. Björn Lundén Information AB

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

Artiklar

Asklöf, Stefan & Zinders, Roger (2011) *Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar*. SST nr1

Silfverberg, Christer (2009) *Samma eller likartad verksamhet*. SN nr7-8

Tivéus, Ulf (2010) *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*. SN nr4

Täreby, Anders (2010) *Förhandsbesked rörande ”samma eller likartad verksamhet” (särkilt viktiga för s.k. kassabolag/malpåsebolag/trädabolag)*. Internet: <http://www.ey.com/SE/sv/Services/Tax/Business-Tax/ets-skatter-2009-02-forhandsbesked-samma-likartad-verksamhet> (Hämtad 2010-12-15)

Offentliga tryck

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

Proposition 1989/90:110 *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*

Proposition 1995/96:109 *Skattelättnad för riskkapital, m.m*

Proposition 1996/97:45 *Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag*

Rapport från Finansdepartementet (26 jan 2005) *Reformerad ägarbeskattning- effektivitet, prevension, legitimitet*.

SOU 2002:52 *Beskattning av småföretagare*

Rättsfall

RÅ 2010 ref. 11

- Mål nr 1626-09 avseende förhandsbesked 112-08/D
- Mål nr 1455-09 avseende förhandsbesked 77-08/D
- Mål nr 1452-09 avseende förhandsbesked 69-08/D
- Mål nr 1454-09 avseende förhandsbesked 57-08/D
- Mål nr 1646-09 avseende förhandsbesked 117-07/D

RÅ 1997 ref. 48 I och II

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2009 ref. 31

SRN Förhandsbesked Dnr 94-10/D