



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Alexandra Ferm

# Samma eller likartad verksamhet

En studie över bestämmelsen i  
57 kap. 4 § 1 st. 1 p IL

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

HT2011

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställning	8
1.3 Teori och metod	9
1.4 Avgränsning	9
1.5 Disposition	10
<b>2 FÅMANSBOLAGSREGLERNA</b>	<b>11</b>
2.1 Bakgrund	11
2.2 Reglernas utveckling	12
2.3 Begreppsdefinitioner	13
2.3.1 Fåmansföretag	13
2.3.2 Närstående	14
2.4 Reglernas tillämplighet	14
2.5 Kvalificerad andel	15
2.5.1 57 kap. 4 § IL	15
2.5.2 Verksam i betydande omfattning	16
2.5.3 Samma eller likartad verksamhet	18
2.6 Beskattning av utdelning och kapitalvinst	18
2.6.1 Kvalificerade andelar	18
2.6.2 Icke kvalificerade andelar	19
2.7 Tolkning av fåmansföretagsreglerna	19
<b>3 SAMMA ELLER LIKARTAD VERKSAMHET</b>	<b>21</b>
3.1 3 § 12 mom 5 st. SIL	21
3.2 3 § 12 a mom. 1 st. SIL	21

<b>3.3</b>	<b>57 kap. 4 § 1 st. IL</b>	<b>22</b>
<b>3.4</b>	<b>Rättspraxis före trädadomarna</b>	<b>23</b>
3.4.1	Överföring av verksamhet till bolag där ägaren inte är aktiv	23
3.4.2	Överföring av verksamhet och likartat samband	24
3.4.3	Krav på ägande	28
3.4.4	Överföring av verksamhet till ett indirekt ägt företag	29
<b>4</b>	<b>TRÄDADOMARNA OCH SENARE RÄTTSPRAXIS</b>	<b>31</b>
<b>4.1</b>	<b>RÅ 2010 ref. 11 mål I-V</b>	<b>31</b>
4.1.1	Mål I	31
4.1.2	Mål II	33
4.1.3	Mål III	34
4.1.4	Mål IV	35
4.1.5	Mål V	37
<b>4.2</b>	<b>Smitta genom köpeskilling</b>	<b>38</b>
4.2.1	Mål nr 1836-11	38
4.2.2	Mål nr 1838-11	40
<b>4.3</b>	<b>Ägarsamband</b>	<b>41</b>
4.3.1	Dnr 109-10/D	41
4.3.2	Dnr 49-11/D	42
<b>5</b>	<b>NUVARANDE TILLÄMPNINGSOMRÅDE</b>	<b>44</b>
<b>5.1</b>	<b>Bakåtsmitta</b>	<b>44</b>
<b>5.2</b>	<b>Uppdelning av verksamheten</b>	<b>45</b>
<b>5.3</b>	<b>Överföring av verksamhet</b>	<b>47</b>
5.3.1	Ingen överföring av materiella tillgångar	47
5.3.2	Överföring av kapital genom utdelning	48
5.3.3	Betydelsen av prissättning vid överföring av kapital	50
5.3.4	Överföring av kapital genom köpeskilling	52
<b>5.4</b>	<b>Avkvalificering av smittade aktier</b>	<b>55</b>
5.4.1	Upprepande interna aktieöverlåtelser och skatteflykt	56
<b>6</b>	<b>AVSLUTNING</b>	<b>60</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>64</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>66</b>

# Summary

The closely held company rules are a very complicated set of rules that has been constantly discussed, criticized and under development. Tax rules that regulated situations in companies with one or only a few owners were first introduced in 1976. The rules were introduced to avoid that the division of labour income and capital income was chosen that was the most advantageous from a tax perspective and to prevent that labour income in this way turned into capital income. A whole set of closely held company rules were first introduced in 1990.

A shareholder in a company with one or a few shareholders is covered by the closely held company rules when the shares are, among other things, qualified in accordance with chapter 57 § 4 ITA (Income tax act 1999:1229). The shareholders of closely held companies then get a different tax treatment than shareholders of companies that are not closely held companies. The provision in chapter 57 § 4 ITA requires that the owner or her relatives sometime during the taxable year or the present five years must have been active in significant quantities in the company or of another company engaged with the *same or similar activity*. The rule regarding "same or similar activity" is intended to prevent circumvention of the closely held company rules, especially in situations when a business is terminated in a closely held company and is moved to another closely held company while the accumulated earnings are saved in the company from which the business was moved.

The concept of "same or similar activity" has since it was first introduced only legally been tried in a small number of cases. Furthermore, the pure meaning of the concept is not specified in the preliminary work. In the year of 2010 the HFD (the Swedish Supreme Administrative Court) established five advance notifications, which concerned the question of the extent of the provision regarding "same or similar activity". The court has additionally established two advance notifications in the year of 2011 that further extends the range of the provision. Furthermore, the SRN (Council of advance tax rulings) has announced other advance notifications that could be relevant to the applicability of the provision

By examining the HFD's rulings and SRN's advance notifications, the purpose of this thesis has been to explain the legal situation and the current scope of the provision regarding "same and similar activity" but also to account for what conclusions that can be drawn from the HFD's and SRN's assessments.

The HFD's interpretation of the provision regarding "same and similar activity" has thus contributed to an increased clarity of the scope of the provision, which has meant that the rule has been expanded to cover more situations. Meanwhile, it is not sufficient in order for the rule to be applicable

that two companies are engaged with similar type of activity or that ownership identity exists between them. The rule regarding "same and similar activity" primarily aims at cases when a whole business or a part of a business is transferred between two closely held companies with the same owner and when the business of the acquired company falls within the framework of the former. The business of the former company could then be viewed as divided into an additional company, that is the acquired company. In this way the two companies do not have to be engaged with what is considered to be "same and similar activity" in everyday language in order for them to be covered by the provision. Business activities can be transferred between two companies by transfer of the actual business or by transfer of the capital of the company. Furthermore it has been clarified that the owner's activity either in the transferring company or the acquired company can affect the owner's shares in the company where the owner is not active.

Even though the extent of the provision regarding "same and similar activity" is much clearer today than a few years ago there are still some unanswered questions concerning the provision, such as in which situations the rule is applicable when a transfer of business has not been made. That the scope of the provision has been extended has also led to that more questions about the provision have been brought. The rule of "same and similar activity" is therefore in my opinion still very much alive and evolving.

# Sammanfattning

Fåmansbolagsreglerna är ett mycket komplext regelverk som har sedan de första bestämmelserna infördes diskuterats, kritiserats och utvecklats. Bestämmelser som reglerade situationer som kunde uppstå i företag med en eller ett fåtal ägare infördes för första gången år 1976. Bestämmelserna infördes framförallt för att undvika att den fördelning av arbetsinkomster och kapitalinkomster valdes, som var mest fördelaktig ur skattesynpunkt och för att förhindra att inkomster som härrörde sig till ägarens arbetsinsats i företaget omvandlades till kapitalinkomster. Fåmansbolagsreglerna infördes i dess helhet år 1990.

För att ägare till andelar i ett bolag med ett fåtal ägare ska omfattas av fåmansbolagsreglerna och därmed få en annorlunda beskattning än ägare till andelar i ett bolag som inte är ett fåmansbolag, måste andelarna bl.a. vara kvalificerade i enlighet med 57 kap. 4 § IL. Regeln ställer bl.a. upp kraven på att ägaren eller dess närstående någon gång under beskattningsåret eller förevarande fem år ska ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget eller i ett annat bolag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*. Bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet syftar till att förhindra kringgående av fåmansbolagsreglerna genom att verksamhet upphör i ett fåmansföretag och i stället förflyttas till ett annat, samtidigt som de upparbetade arbetsinkomsterna sparas i det överlåtande bolaget.

Bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet har sedan den infördes prövats endast i ett fåtal fall. Vidare preciseras inte innebörden av bestämmelsen och uttrycket närmare i förarbeten. År 2010 fastställde dock HFD fem uppmärksammande förhandsbesked, vilka samtliga behandlade frågan om bestämmelsens räckvidd. Under år 2011 har HFD ytterligare fastställt två av SRN meddelade förhandsbesked, som ytterligare utvidgar bestämmelsens tillämpningsområde. Vidare har SRN meddelat andra förhandsbesked som kan vara av betydelse för bestämmelsens tillämpning.

Syftet med detta arbete har varit att genom HFD:s avgöranden och SRN:s förhandsbesked försöka redogöra för bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhets nuvarande tillämpningsområde och vilka slutsatser som kan dras av HFD:s och SRN:s bedömningar.

HFD:s tolkning av bestämmelsen har bidragit med en ökad klarhet av bestämmelsens tillämpningsområde, vilket har inneburit att bestämmelsen har utvidgats till att omfatta fler situationer. Att två bolag bedriver samma typ av verksamhet eller att ägaridentitet föreligger mellan två bolag räcker inte för att bestämmelsen ska anses vara tillämplig. Regeln tar i huvudsak sikte på de fall då hela eller delar av en verksamhet överförs mellan av samma ägare ägda bolag och då verksamheten i det förvärvade bolaget ligger inom ramen för den tidigare, på så sätt att den verksamhet som bedrevs i det överlåtande företaget fortsätter att bedrivas fast uppdelad på ytterligare företag.

De två fåmansföretagen behöver därför inte bedriva vad som anses vara samma eller likartad verksamhet i vanligt språkbruk för att omfattas av bestämmelsen. Överföring av verksamhet kan både ske genom en överföring av den aktiva rörelseverksamheten eller tillgångar i den, eller genom att kapital från verksamheten överförs. Vidare har det klarlagts att ägarens eller närståendes aktivitet i både det överlåtande- och det förvärvande bolaget kan smitta andelarna i det bolaget där ägaren inte är verksam.

Trots att bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhets räckvidd är betydligt klarare idag än tidigare finns det fortfarande obesvarade frågor kring regeln, såsom i vilka situationer den är tillämplig då en överföring av verksamhet inte har ansetts skett. Att fler situationer eller transaktioner omfattas av regeln har också medfört att fler frågor kring dessa har väckts. Regeln gällande samma eller likartad verksamhet är därför enligt min mening fortfarande i hög grad levande och under utveckling.

# Förord

Tack till min handledare Mats Tjernberg.  
Tack till Fredrik och min familj som alltid peppar mig.

*"The dog days are over"*  
- Florence + The machine

Alexandra Ferm  
Luleå den 5 januari 2011.



# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Aktiv/aktivitet	Verksam i betydande omfattning enligt 57 kap. 4 § IL
f., ff.	följande sida, följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Ibb	Inkomstbasbelopp för år 2011
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
kap.	kapitel
mnr	miljoner kronor
mom.	momentet
Mål I	Mål nr 1626-09 den 26 januari år 2010
Mål II	Mål nr 1646-09 den 26 januari år 2010
Mål III	Mål nr 1452-09 den 26 januari år 2010
Mål IV	Mål nr 1454-09 den 26 januari år 2010
Mål nr	Mål nummer
Mål nr 1836-11	Den 25 oktober år 2011
Mål nr 1838-11	Den 25 oktober år 2011
Mål V	Mål nr 1455-09 den 26 januari år 2010
not.	notisfall
p.	punkt
prop.	proposition
ref.	referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
Skatteflyktslagen	Lagen (1995:575) mot skatteflykt
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	stycke
SvSkt	Svensk skattetidning
Trädadomarna	RÅ 2010 ref. 11 mål I-V

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL anger när andelar i ett fåmansbolag ska anses vara kvalificerade. Enligt bestämmelsen anses andelar vara kvalificerade när ägaren, men också då närstående till denna, under beskattningsåret eller de senaste fem åren, har varit verksam i betydande omfattning i bolaget eller i ett annat bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>1</sup> Ägarens eller närståendes aktivitet i ett bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet kommer då att ”smitta” ägarens andelar i det andra bolaget, d.v.s. göra dem kvalificerade. Existensen av bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet motiveras av att fåmansbolagsreglerna inte ska kunna kringgås genom att hela eller delar av verksamheten flyttas över till ett nytt företag samtidigt som upparbetade inkomster sparas i det överlättande bolaget.<sup>2</sup>

Bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet har sedan den infördes i svensk lagstiftning år 1990 genomgått en del förändringar. Bestämmelsens ursprungliga lydelse angav att andelar skulle anses vara kvalificerade också då ägaren eller närstående under beskattningsåret eller något av de tio föregående åren varit verksam i ett annat bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet ”under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde”<sup>3</sup>. Genom denna lydelse ansågs andelarna i ett fåmansbolag fortfarande vara kvalificerade trots att aktiviteten i det bolaget upphört för mer än tio år sedan men då verksamheten fortsatt att bedrivas i ett annat bolag. Bestämmelsen och denna ”förlängda karenstid”<sup>4</sup> tog således sikte på att förhindra att fåmansbolagsreglerna kringgicks genom att verksamheten flyttades till ett annat bolag samtidigt som upparbetat kapital låg kvar i det tidigare bolaget.<sup>5</sup>

Den förlängda karenstiden slopades dock år 1995 med förklaringen att meningen ifråga ansågs vara obehövlig. I förarbetena till ändringen förklarade lagstiftaren att bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet hade betydelse för att undanröja oklarheter vid i inledningsskedet, då verksamhet påbörjas i ett nytt företag.<sup>6</sup> Bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet har sedan dess i stora delar behållit sin ordalydelse bortsett från bl.a. sänkningen av karenstiden från tio till fem år.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.

<sup>2</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468, 703 f.

<sup>3</sup> 3 § 12 mom. 5 st. SIL. Prop. 1989/90:110 s.703 f.

<sup>4</sup> Prop. 1989/90:110 s.703 f.

<sup>5</sup> Prop. 1989/90:110 s.703 f.

<sup>6</sup> Prop. 1995/96:109 s. 88.

<sup>7</sup> Prop. 1996/97:45 s. 1, 7, 44.

Bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet har sedan den infördes prövats i endast ett fåtal fall. Samtidigt preciseras inte innebörden av bestämmelsen och uttrycket närmare i förarbetena. Vägledande avgöranden från HFD har därför varit av väsentlig betydelse för tolkningen av bestämmelsens räckvidd.<sup>8</sup> Genom RÅ 1997 ref. 48 mål I & II och RÅ 1999 ref. 28 förklarade HFD vilka fall jämförelsen med ett annat fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet tar sikte på; nämligen de fall då verksamhet har överförts från ett bolag till ett annat och då det senare bolagets verksamhet ligger inom ramen för den tidigare samt de fall då likartat samband existerar mellan bolagen.<sup>9</sup> Av HFD:s bedömning i målen framkom det alltså att det krävs en form av verksamhetssamband mellan företagen för att bestämmelsen ska anses tillämplig.<sup>10</sup>

År 2002 genomfördes en utredning av fåmansbolagsreglerna som i vilken bl.a. en oro uttrycktes över hur bestämmelsen kunde tolkades efter ändringen som genomfördes år 1995. Enligt utredningen kunde bestämmelsen tolkas så att fåmansföretagsägare vars andelar var kvalificerade kunde bota dessa, genom att flytta verksamheten från ett företag till ett annat och därigenom lägga det tidigare företaget i träda i fem år, för att andelarna därefter skulle kunna beskattas som okvalificerade andelar. Detta tillvägagångssätt för att kringgå fåmansbolagsreglerna hade tolkats av många<sup>11</sup> som acceptabelt vilket oroade utredningen.<sup>12</sup>

I början av år 2010 avgjorde HFD de fem s.k. trädadomarna avseende bestämmelsen samma eller likartad verksamhet. Domarna klargjorde för bestämmelsens tillämpningsområde, då bl.a. regelns tillämplighet på andelarna i bolag från vilken dess aktiva rörelseverksamhet har överförts till ett annat av samma ägare ägt fåmansbolag, utreddes. HFD har även år 2011 fastställt två förhandsbesked som är av betydelsen för regeln gällande samma eller likartad verksamhet då de har medfört en ytterligare utvidgning av bestämmelsen.<sup>13</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med detta arbete är att försöka klargöra tillämpningsområdet för bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL efter HFD:s avgöranden från år 2010 och senare. Med hjälp av förarbeten och tidigare praxis avser jag att först redogöra för den grundläggande tolkningen av regeln. Med trädadomarna från år 2010 och två av HFD nyligen fastställda förhandsbesked samt två av SRN nyligen meddelade förhandsbesked som utgångspunkt avser jag senare att försöka fastställa bestämmelsens nuvarande räckvidd och utröna vilka vidare konsekvenser och

---

<sup>8</sup> Se bl.a. Walander., Rydin s. 74.

<sup>9</sup> Se RÅ 1997 ref. 48 mål I & II och RÅ 1999 ref. 28.

<sup>10</sup> SOU 2002:52 s. 314.

<sup>11</sup> Se bl.a. skiljaktiga yttranden i RÅ 2010 ref. 11 mål I-V., SOU 2002:52 s. 52., Tjernberg 1999 s. 252., Asklöf och Zinders s. 57.

<sup>12</sup> SOU 2002:52 s. 291, 323 ff.

<sup>13</sup> Se RÅ 2010 ref. 11 mål I-V., Mål nr 1836-11., Mål 1838-11.

slutsatser som kan dras av HFD:s och SRN:s senare avgöranden. Jag önskar vidare att få klarhet i hur nuvarande tillämpningsområdet för bestämmelsen samma eller likartad verksamhet förhåller sig till ett antal typfall av transaktioner, t.ex. överlåtelse vid generationsskifte då den äldre generationen avser att inneha okvalificerade andelar efter karensperioden.

Uppsatsen innehåller tre frågeställningar som berör räckvidden av bestämmelsen samma eller likartad verksamhet.

- Vilka är förutsättningarna för att kraven i bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL ska anses vara uppfyllda?
- Vilka slutsatser kan dras av HFD:s avgöranden och SRN:s förhandsbesked<sup>14</sup> samt vilka konsekvenser kan HFD:s utlåtanden ha på regelns fortsatta tillämplighet och framtida fall?
- Hur förhåller sig bestämmelsens nuvarande räckvidd till ett antal typfall av transaktioner?

## 1.3 Teori och metod

Med anledning av att innebörden av bestämmelsen samma eller likartad verksamhet inte har preciserats närmare i förarbeten har mycket fokus lagts på praxis och HFD:s och därigenom också SRN:s uttalanden i dessa. Eftersom huvudsyftet med detta arbete är att studera den nuvarande räckvidden av bestämmelsen har mer fokus lagts på de fem uppmärksammade förhandsbeskeden som HFD fastställde år 2010 samt på två av HFD nyligen fastställda förhandsbesked. Även ett par av SRN nyligen meddelade förhandsbesked kommer att behandlas då jag har ansett dem vara betydelsefulla för att besvara mina frågeställningar. För att skapa en så nyanserad bild som möjligt och få vägledning i vilka typer av situationer bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet påverkar, har för ämnet relevanta artiklar också använts.

## 1.4 Avgränsning

Fåmansbolagsreglerna är ett komplext regelverk som kräver att läsaren har en viss förståelse av regelsystemet. Fåmansföretagsreglernas bakgrund, tillämpning och tolkning kommer därför att behandlas i uppsatsen, om än översiktligt. Jag har vidare valt att gå lite djupare in på vad som anses vara en kvalificerad andel i övrigt då detta är relevant för uppsatsens ämne. Många av de rättsfall som har behandlats i uppsatsen har primärt berört möjligheten till att undgå uttagsbeskattning vid överföring av tillgångar mellan två bolag. Då detta område går utöver uppsatsens ramar har jag medvetet valt att inte gå djupare in på detta samt bestämmelserna som reglerar interna underprisöverlåtelser. Vidare har endast ett typfall av transaktioner tagits med i uppsatsen som exempel för att belysa bestämmelsens nuvarande räck-

---

<sup>14</sup> Utvalda förhandsbesked som har behandlats i denna uppsats.

vidd då det av utrymmesskäl inte går att behandla alla former av transaktioner som företas vid överlåtelser mellan två fåmansbolag. Typfallen har diskuterats fram samt behandlats i relevanta artiklar. Jag kommer att fortsättningsvis underrätta läsaren om mina avgränsningar då dessa är aktuella.

I stället för att använda uttrycket ”verksam i betydande omfattning” vid behandlingen av situationer då ägaren eller närstående till denna har eller inte har varit verksam i betydande omfattning i enlighet med 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL, används begreppen aktiv, aktivitet eller enbart verksam.

## 1.5 Disposition

Uppsatsen är indelad i sex kapitel med tillhörande underrubriker. Inledningsvis berör andra kapitlet fåmansföretagsreglerna i sin helhet. Här redogörs för fåmansbolagsreglernas historiska bakgrund samt för de mest grundläggande kraven på vad som anses utgöra ett fåmansföretag och hur andelarna i ett sådant beskattas. Eftersom uppsatsen i huvudsak berör begreppet och bestämmelsen samma eller likartad verksamhet har jag avsett det tredje kapitlet till att redogöra för bestämmelsens tidigare lydelse och dess räckvidd innan trädadomarna fastställdes, detta genom att begrunda förarbeten och gällande prejudikat. Trädadomarna samt två av HFD:s senaste avgöranden avseende begreppet samma eller likartad verksamhet och nyligen meddelade förhandsbesked kommer att redogöras för i det fjärde kapitlet. I avsikt att utröna bestämmelsens räckvidd kommer det femte kapitlet att väva samman de slutsatser som kan dras av HFD:s och SRN:s avgöranden samt tidigare praxis avseende bestämmelsen. I samma kapitel kommer även doktrin och relevanta artiklar att beröras i syfte att belysa gällande rätt och vilka konsekvenser avgörandena kan ha på vissa affärsmässiga transaktioner. Det sjätte och sista kapitlet kommer att innehålla en avslutning där jag summerar de viktigaste slutsatserna av min undersökning av bestämmelsens räckvidd samt konsekvenserna av de aktuella avgörandena och dess påverkan på bestämmelsens fortsatta tillämplighet i framtida situationer och mål. Jag kommer i den mån jag anser att det är lämpligt löpande kommentera och diskutera innehållet i min uppsats, normalt i kapitlens avslutande stycken med rubriken ”kommentar”. Vidare förekommer det emellanåt kapitelhänvisningar och avgränsningar i uppsatsen.

# 2 Fåmansbolagsreglerna

## 2.1 Bakgrund

I Sverige har vi sedan år 1991 ett dualt inkomstskattesystem, vilket innebär att inkomster delas upp i två kategorier; förvärvsinkomster vilka beskattas progressivt och kapitalinkomster som beskattas proportionellt. Till förvärvsinkomsterna hör t.ex. inkomst i form av lön och till kapitalinkomsterna hör t.ex. inkomst i form av utdelning och kapitalvinst.<sup>15</sup> En fysisk person kan ha inkomster i alla tre inkomstlagen tjänst, näringsverksamhet och kapital och kan därför komma att beskattas för både förvärvsinkomster och kapitalinkomster. Förvärvsinkomster, d.v.s. inkomster från inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet beskattas med en kommunal skattesats på ca 32 %.<sup>16</sup> Förvärvsinkomster utöver detta, d.v.s. över den lägre respektive den högre brytpunkten beskattas med en statlig inkomstskatt på 20 respektive 25 %. Marginalskatten på arbetsinkomster kan därför komma att uppgå till 57 %.<sup>17</sup> Vad gäller kapitalinkomster beskattas fysiska personer med en enhetlig statlig proportionell skatt om 30 %.<sup>18</sup> Till skillnad från fysiska personer beskattas juridiska personers inkomster enbart i inkomstlaget näringsverksamhet och beskattas med en statlig proportionell skatt om 26,3 %.<sup>19</sup>

Ett flertal av bolagen i Sverige är bolag konstituerade av en eller ett fåtal ägare. I dessa företag kan det uppstå skatterättsliga problem då ägarna förvärvar inkomster som antingen härrör från sin aktivitet i företaget och/eller inkomster som härrör från sitt ägande av andelarna i företaget. Eftersom löntagare å ena sidan och ägare/finansiär/långivare å andra sidan, ofta är en och samma person i ett bolag med ett fåtal ägare föreligger det sällan ett normalt förhållande dem emellan. I situationer då det oftast är en eller ett fåtal delägare som innehar beslutanderätten över bolaget, bildar delägaren och bolaget snarare en ekonomisk enhet, vilket skiljer sig från t.ex. ett aktiebolag där det civilrättsligt föreligger ett tvåpartsförhållande mellan delägare och bolag.<sup>20</sup> När ett tvåpartsförhållande existerar och aktörerna är oberoende av varandra kan man utgå från att inkomster som delas ut till ägarna sker på marknadsmässiga grunder och att inkomster delas upp mellan arbetsinkomster och kapitalinkomster på, ett ur skattesynpunkt, marknadsmässigt sätt. Eftersom löntagare och ägare i ett bolag med ett fåtal ägare har samma intresse är risken större att den fördelning av arbetsinkomster och kapitalinkomster väljs som är mest fördelaktig ur skattesynpunkt.<sup>21</sup> Denna ekonomiska intressegemenskap som existerar mellan ett fåmansbolag och

---

<sup>15</sup> Edin m.fl. s. 19.

<sup>16</sup> 65 kap. 3 § IL.

<sup>17</sup> 65 kap. 5 § IL., Tjernberg 2006 s. 13 f.

<sup>18</sup> 65 kap. 7 § IL.

<sup>19</sup> 65 kap. 10 § IL., Tjernberg 2006 s. 14.

<sup>20</sup> Tjernberg 1999 s., 107. Tjernberg 2006 s. 12, 15 f., Edin m.fl. s. 19.

<sup>21</sup> Edin m.fl. s. 19.

dess ägare är i sig det främsta motivet till att en skattemässig särbehandling av dessa företag har utvecklats.<sup>22</sup>

## 2.2 Reglernas utveckling

Bestämmelser som skatterättsligt särreglerade fåmansbolagen infördes för första gången år 1976.<sup>23</sup> Lagstiftningen innebar bl.a. att en del transaktioner behandlades som förtäckt utdelning samt att s.k. stoppregler infördes för fåmansbolag.<sup>24</sup> Fåmansbolagsreglerna har sedan de infördes kontinuerligt genomgått många förändringar. Strax efter det att reglerna infördes kritiserades bestämmelserna då de ansågs vara alltför oklara och hårda. Vidare fanns det, både politiskt och medialt, en positiv bild av familj- och småföretagen, vilket innebar att de speciella reglerna för fåmansföretag ansågs miss- tänkliggöra familj- och småföretagen samtidigt som reglerna ansågs vara tillväxthämmande.<sup>25</sup>

När det duala inkomstskattesystemet introducerades under den stora skatte- reformen år 1991 infördes ett nytt regelsystem som skulle komma att ha stor ekonomisk betydelse för fåmansbolagen och dess ägare. Bestämmelserna infördes i 3 § 12 mom. i den dåvarande lagen SIL.<sup>26, 27</sup> Bestämmelserna var och fortfarande är idag av ”mycket tydlig kringgåendekaraktär”.<sup>28</sup> Avsikten bakom införandet av fåmansbolagsreglerna har dock inte varit att beskattning ska ske hårdare än normalt för ägare till fåmansbolag, utan att beskattning ska ske så neutralt som möjligt. En exakt och rättvis beskattning i varje enskilt fall förekommer dock inte då reglerna är alltför schablonmässigt utformade för detta.<sup>29</sup> Det ekonomiska resonemang som låg bakom utvecklandet av dessa speciella regler var att utan bestämmelser som reglerar beskattningen av inkomster från ett företag med ett fåtal ägare skulle den progressiva skatten på arbetsinkomster helt kunnat frångås. Vidare skulle den fördelaktiga beskattningen öka drivkraften hos många löntagare att i stället starta eget bolag med konsultverksamhet.<sup>30</sup> Detta skulle innebära att skattesystemet skulle ha snedvriden effekt på svensk näringslivsstruktur samt att orättvisa skulle råda mellan de löntagare som kan starta eget bolag och de som inte kan göra det.<sup>31</sup> Det är således av skattemässiga neutralitetsskäl som fåmansbolagsreglerna existerar, då man genom reglerna försöker förhindra att fåmansbolagen i förhållande till vanliga anställningar utnyttjas för att uppnå ej avsedda skatteförmåner.<sup>32</sup> Syftet med fåmansbolagsreglerna är preventivt; att förhindra arbetsinkomster förvandlas till kapitalinkomster och

<sup>22</sup> Tjernberg 1999 s. 74.

<sup>23</sup> Tjernberg 2006 s. 16.

<sup>24</sup> Prop. 1975/76:79., Tjernberg 2006 s. 16.

<sup>25</sup> Tjernberg 2006 s. 17 f., Tjernberg 1999 s. 107 ff.

<sup>26</sup> 3 § 12 mom. SIL skulle senare ge upphov till fåmansbolagsreglernas smeknamn; 3:12-reglerna.

<sup>27</sup> Tjernberg 2006 s. 18 f.

<sup>28</sup> Tjernberg 1999 s. 114.

<sup>29</sup> Tjernberg 1999 s. 114.

<sup>30</sup> Edin m.fl. s. 19 f.

<sup>31</sup> Edin m.fl. s. 20.

<sup>32</sup> Tjernberg 1999 s. 71.

att fåmansbolagsägare på detta sätt tillskansar sig skattefördelar som inte varit avsedda dem.<sup>33</sup> Det är samtidigt viktigt att det ska råda rättvis behandling mellan de olika företagsformerna, där fåmansbolag varken ska gynnas eller missgynnas.<sup>34</sup> Till en början har fåmansbolagsreglerna varit relativt enkla att kringgå vilket har medfört att reglerna har genomgått ett stort antal ändringar för att skapa ett så heltäckande system som möjligt. Reglerna har dock också ändrats för att tillgodose företagarnas önskemål om en ”mer ekonomiskt rättvis tillämpning”.<sup>35, 36</sup>

## 2.3 Begreppsdefinitioner

### 2.3.1 Fåmansföretag

Det finns tre definitioner av fåmansföretag; huvuddefinitionen, den subsidiära definitionen och den utvidgade definitionen. Huvuddefinitionen och den subsidiära definitionen är av mer allmän karaktär och tar sikte på bolagets ägande. Den utvidgade definitionen är kopplad till fåmansbolagsreglerna och bestäms med hänsyn till ägarens aktivitet i bolaget. Den tar sikte på de företag som enligt de allmänna definitionerna inte klassificeras som fåmansföretag men som ändå bör omfattas av begreppet och därför bör beskattas enligt fåmansbolagsreglerna.<sup>37</sup> Den utvidgade definitionen kommer inte vidare att diskuteras i denna uppsats.

56 kap. och 57 kap. IL är de kapitel i IL som berör ägare till fåmansföretag. I 56 kap. IL finner man bl.a. definitioner och hänvisningar medan 57 kap. IL reglerar hur beskattning på utdelning och kapitalvinst på andelarna i ett fåmansföretag ska ske.<sup>38</sup> Huvuddefinitionen återfinnes i 56 kap. 2 § IL och anger att det med ett fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre ägare som tillsammans, direkt eller indirekt, innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar företaget.<sup>39</sup> Även handelsbolag kan anses utgöra ett fåmansbolag.<sup>40</sup> Vid en bedömning av om ett företag utgör ett fåmansbolag eller fåmanshandelsbolag ska en person och dennes närstående anses utgöra en delägare. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte ingå i någon ytterligare krets.<sup>41</sup>

Den subsidiära definitionen påträffas även den i 56 kap. 2 § IL. Bestämmelsen syftar till att fånga in företag som enligt huvuddefinitionen inte anses utgöra fåmansbolag då företaget har många ägare, men där verksamheten är uppdelad på sådant sätt att företagets olika delar fungerar

---

<sup>33</sup> Tjernberg 1999 s. 109. Edin m.fl. s.19 f.

<sup>34</sup> Edin m.fl. s. 20.

<sup>35</sup> Tjernberg 2006 s. 19.

<sup>36</sup> Tjernberg 2006 s. 19.

<sup>37</sup> Rydin m.fl. s. 55 f.

<sup>38</sup> Se 56, 57 kap. IL.

<sup>39</sup> 56 kap. 2 § IL.

<sup>40</sup> 56 kap. 4 § IL.

<sup>41</sup> 56 kap. 5 § IL.



som självständiga fåmansbolag, i vilka ett tvåpartsförhållande inte existerar mellan ägare och företag.<sup>42</sup>

### 2.3.2 Närstående

Som tidigare nämnts anses en ägare och dess närstående vara en och samma delägare i ett fåmansbolag.<sup>43</sup> Definitionen av närståendebegreppet finns i 2 kap. 22 § IL och anger att följande personer utgör närstående till den skatteskyldige; make, förälder, mor- och farföräldrar, avkomling och dess make, syskon, syskons make och avkomling samt till sist dödsbo som den skatteskyldige eller någon av de nyss nämnda personerna är delägare i.<sup>44</sup> Enligt 2 kap. 20 § IL ska begreppet makar också innefatta sambor som tidigare har varit gifta eller har eller har haft gemensamma barn.<sup>45</sup> Med makar menas också personer av samma kön som har låtit registrera partnerskap. Även ogifta personer som lever tillsammans och som har varit gifta omfattas av det skatterättsliga närståendebegreppet.<sup>46</sup>

## 2.4 Reglernas tillämplighet

Särreglerna i 57 kap. IL reglerar endast ägarnas beskattning, inte företags. Förutom att ett företag måste omfattas av antingen huvuddefinitionen, den subsidiära definitionen eller den utvidgade definitionen av fåmansföretag måste också andra förutsättningar vara uppfyllda för att fåmansbolagsreglerna ska vara tillämpliga. Utgångspunkten för fåmansbolagsreglerna är att en person som äger andelar och har anställning i ett och samma fåmansföretag ska få lika stor skattebelastning som en löntagare som äger aktier i samma bolag som denne arbetar i, då den faktiska arbetsinkomsten respektive kapitalinkomsten är lika stora. När en person äger andelar och har anställningen inom samma fåmansföretag är det i princip omöjligt att avgöra vilka inkomster som bör anses vara arbetsinkomster eller kapitalinkomster. Med anledning av detta beräknas arbetsinkomsterna och kapitalinkomsterna på ett schablonmässigt sätt.<sup>47</sup>

Förutsättningarna för att bestämmelserna i 56 och 57 kap. IL ska vara tillämpliga är för det första att företaget enligt definitionen i 56 kap. 2 § IL ska vara ett fåmansbolag eller ett fåmanshandelsbolag enligt 56 kap. 4 § IL.<sup>48</sup> Att ett företag är ett fåmansföretag enligt definitionen fåmansföretag i 56 kap. 2 § IL innebär inte automatiskt att ägaren till andelarna i företaget omfattas av regelverket. Ägaren ska enligt reglerna vara en fysisk person och ägarens andelar ska vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL, d.v.s. ägaren eller närstående till denna ska ha varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat företag som bedriver samma eller

---

<sup>42</sup> Rydin s. 58 f.

<sup>43</sup> 56 kap. 5 § IL.

<sup>44</sup> 2 kap. 22 § IL.

<sup>45</sup> 2 kap. 20 § IL.

<sup>46</sup> Sandström s. 32.

<sup>47</sup> SOU 2002:52 s. 351., Rydin s. 51 f.

<sup>48</sup> Se 56 kap. 2, 4 §§ IL.

likartad verksamhet. Till sist får utomstående inte äga en betydande<sup>49</sup> del av andelarna i bolaget.<sup>50</sup>

## 2.5 Kvalificerad andel

### 2.5.1 57 kap. 4 § IL

57 kap. 4 § 1 st. IL förklarar innebörden av begreppet kvalificerad andel och anger förutsättningarna för vad som ska anses utgöra en kvalificerad andel i eller avseende ett fåmansföretag. Enligt bestämmelsen utgör en andel i eller hela företaget en kvalificerad andel om;

*”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.”<sup>51</sup>*

57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL fångar in de situationer då ägaren eller närstående till denna varit verksam i betydande omfattning i företaget under något av de fem föregående beskattningsåren. Ett fåmansbolag, i vilken ägaren har varit verksam i betydande omfattning, kan därför komma att omfattas av bestämmelsen trots att företaget har avslutat sin verksamhet inom femårsperioden. Perioden på fem år utgör en karenstid för att förhindra att regelverket kringgås genom att arbetsinkomster sparas i bolaget, och sedan tas ut i form av kapitalinkomster när bolaget har upphört. Vidare framgår det av bestämmelsen att andelarna är kvalificerade om aktieägaren eller närstående till denna har varit verksam i betydande omfattning i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Existensen av denna bestämmelse motiveras med att den undanröjer oklarheter då en verksamhet ska påbörjas i ett nytt bolag<sup>52</sup>. Med anledning av att det nya företaget bedriver samma eller likartad verksamhet som det tidigare fåmansbolaget är andelarna i det nya företaget kvalificerade, oavsett andelsägarens eller närståendes aktivitet i det senare bolaget.<sup>53</sup>

För att förhindra att andelsägare går runt definitionen och verksamhetskravet i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL genom att bilda ett nytt bolag mellan ägaren

---

<sup>49</sup> Minst 30 %.

<sup>50</sup> Se 56 kap. 6 § IL., 57 kap. 4,5 §§ IL., Rydin s. 52.

<sup>51</sup> 57 kap. 4 § 1 st. 1,2 p. IL.

<sup>52</sup> Prop. 1995/96:109 s. 88.

<sup>53</sup> Rydin s. 64 f.

och fåmansföretaget har lagstiftaren i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL infört en bestämmelse som är tillämplig även vid verksamhet i indirekt ägda företag.<sup>54</sup>

## 2.5.2 Verksam i betydande omfattning

För att fåmansbolagsreglerna ska vara tillämpliga krävs det alltså att ägaren eller närstående till denna har varit verksam i betydande omfattning i företaget. Eftersom bestämmelsen syftar till att identifiera arbetsinsatser för att undvika problemet med sparade arbetsinkomster i företaget, är en undersökning av om andelsägaren eller närstående till denna har varit verksam i betydande omfattning endast nödvändig då ägaren eller närstående har varit verksam med arbetsinsatser i företaget.<sup>55</sup>

Lagtextens ordalydelse i 57 kap. 4 § 1 st. IL antyder att en kvantitativ bedömning ska göras. Förarbetena å andra sidan antyder en mer kvalitativ bedömning då det uttalas att arbetsinsatsen i företaget ska ha haft en ”stor betydelse för vinstgenereringen”<sup>56</sup>. Något fokus på antalet timmar eller andel nedlagd tid på företaget existerar därför inte utan arbetsinsatsen måste ställas i relation till ”företagets omfattning och övriga omständigheter”<sup>57</sup>. Det behöver således inte vara fråga om en heltidsanställning även om en styrelseledamot däremot inte utan vidare kan anses inneha kvalificerade andelar då denna inte har utfört mer kontinuerligt arbete. Enligt förarbetena hör företagsledare och andra med hög befattning till gruppen kvalificerat verk samma. Även underordnade chefer och andra arbetsledare som är anställda i mindre företag kan anses vara verksamma i betydande omfattning. Även anställda som inte har arbetsledande sysslor kan anses vara verksamma i betydande omfattning. Detta kan vara fallet i företag som bedriver konsultverksamhet eller liknande<sup>58, 59</sup>.

I RÅ 2002 ref. 21 ansågs en person inte vara verksam i betydande omfattning i företaget trots att hon var ensam ägare och styrelseledamot i företaget. I sin bedömning pekade HFD på syftet med fåmansföretagsreglerna, d.v.s. att arbetsinkomster inte ska kunna förvandlas till kapitalinkomster. Vidare framgick det att domstolen inte tillmätte ägarens ställning någon särskild betydelse utan lade mer fokus på övriga omständigheter.<sup>60</sup>

Huruvida en ägare eller närstående kan vara verksam i betydande omfattning i ett bolag som bedriver kapital- och fastighetsförvaltning som kräver relativt ringa arbete har varit föremål för en viss osäkerhet.<sup>61</sup> HFD har dock fastslagit att enbart förvaltning inte kan medföra att rekvisitet verksam i betydande omfattning är uppfyllt, ”d.v.s. om arbetsinsatserna är begränsade

---

<sup>54</sup> Rydin s. 65., Prop. 1995/96:109 s. 66.

<sup>55</sup> Rydin s. 66.

<sup>56</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703.

<sup>57</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703.

<sup>58</sup> Se RÅ. 2002 ref. 27., RÅ 2007 not. 94.

<sup>59</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468, 703.

<sup>60</sup> RÅ 2002 ref. 21., Se Rydin s. 68 f.

<sup>61</sup> Rydin s. 66 f.

i förhållande till kapitalinsatsens betydelse för vinstgenereringen”<sup>62</sup>. I RÅ 2007 ref. 15 kom HFD fram till att en skatteskyldig inte hade varit verksam i betydande omfattning då verksamheten bestod av förvaltning av en fastighet som endast krävde arbete på ett fåtal timmar varje år. Arbetet bestod av administration och bokföring och ägarens arbetsinsats uppskattades till 2,5 timmar per år. Trots det faktum att fastigheten senare såldes med en vinst och att andelsägaren hade skött arbetsuppgifterna ensam i fåmansbolaget, ansåg HFD att ägaren inte hade varit verksam i betydande omfattning. Rätten förklarade att den vinst på fastigheten som uppstod vid försäljningen till största delen kunde hänföras till den värdeutveckling av fastigheter som varit under denna period.<sup>63</sup> Av domen framgår det alltså att hänsyn tas till vilken värdeutveckling fastigheten har haft och att det således inte bara är omfattningen av själva arbetsinsatsen som är av betydelse vid bedömningen av om aktierna är kvalificerade eller inte. Även om domen berörde ett fåmansbolag som bedrev fastighetsförvaltning torde den även ha betydelse för fåmansbolag som bedriver förvaltning av aktier m.m.<sup>64</sup> I ett avgörande från kammarrätten<sup>65</sup> som också behandlade frågan huruvida aktier i ett fåmansbolag som bedrev fastighetsförvaltning var kvalificerade eller inte, ansåg kammarrätten att aktierna först blir kvalificerade då ”arbetsinsatsens art och omfattning går klart utöver vad som följer av normal förvaltning”<sup>66</sup>. Trots att fastighetsbeståndet och arbetsinsatsen var betydligt större i detta fall än i RÅ 2007 ref 15, ansåg rätten att andelarna inte var kvalificerade då gränsen för vad som är normal fastighetsförvaltning var passerad. Till detta kan tilläggas att den värdeutveckling som hade skett på fastigheten inte kunde knytas till sökandens arbetsinsats.<sup>67</sup>

I RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125 och RÅ 2004 not. 162 bedrev samtliga berörda bolag förvaltning av värdepapper. I samtliga tre mål ansåg HFD att andelsägaren inte var verksam i betydande omfattningen i den mening som avses enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 p IL. Målen visar att fåmansbolagsreglerna kan undvikas då andelsägare förvaltar värdepapper genom ett eget bolag. Vidare är det inget hinder att bolaget drivs och ägs av en enda ägare samtidigt som HFD i domarna inte heller kräver att det ska finnas anställda förutom ägaren. Förutsättningen är att ägarens arbetsinsats i bolaget inte har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.<sup>68</sup> Vidare ansåg HFD i RÅ 2009 not. 68 att ägaren i fallet inte var verksam i betydande omfattning i sitt fåmansbolag som bedrev kapitalförvaltning trots att hon under denna period hade köpt och sålt värdepapper frekvent av inte obetydliga belopp. Av HFD bedömningar kan utläsas att förvaltning inte behöver skötas diskretionärt och att ägarens egna placeringsbeslut i viss mån inte medför att andelsägaren anses vara verksam i betydande omfattning. Bedömningen rörande ägarens aktivitet ska dock göras i varje enskilt fall.<sup>69</sup>

---

<sup>62</sup> Rydin s. 72.

<sup>63</sup> RÅ 2007 ref. 15., Företagsbeskattning 2010 s. 74 ff.

<sup>64</sup> Företagsbeskattning 2010 s. 77.

<sup>65</sup> Mål nr 7556-7559-08 den 28 januari år 2010.

<sup>66</sup> Mål nr 7556-7559-08 den 28 januari år 2010.

<sup>67</sup> Företagsbeskattning 2010 s. 75 ff.

<sup>68</sup> Företagsbeskattning 2010 s. 77 ff.

<sup>69</sup> Företagsbeskattning 2010 s. 79 f., Rydin s. 72.

### 2.5.3 Samma eller likartad verksamhet

För att man inte ska kunna kringgå regeln om verksam i betydande omfattning innehåller bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL också begreppet samma eller likartad verksamhet. Begreppet innebär att andelarna i ett fåmansbolag dessutom är kvalificerade då andelsägaren eller närstående till denna någon gång under de föregående fem beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>70</sup> Bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet kommer att behandlas mer djupgående i kapitel 3.

## 2.6 Beskattning av utdelning och kapitalvinst

Då fåmansbolagsreglerna syftar till att undvika att arbetsinkomster förvandlas till kapitalinkomster, beskattas utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar respektive andelar som inte anses kvalificerade olika. 57 kap. IL reglerar hur kapitalvinst eller utdelning på kvalificerade andelar i ett fåmansföretag ska beskattas då de avyttras av den fysiska ägaren, medan bestämmelser avseende beskattning av okvalificerade andelar återfinnes i 42 kap. IL samt 48 kap. IL.

### 2.6.1 Kvalificerade andelar

Utdelning på kvalificerade aktier ska tas upp i inkomstslaget tjänst i den mån utdelningen överstiger gränsbeloppet<sup>71</sup>. Den del av utdelningen som rymmer inom gränsbeloppet ska till två tredje delar tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.<sup>72</sup> Då kapitalinkomster beskattas med en skattesats på 30 % innebär detta i praktiken att en utdelning som ryms inom gränsbeloppet beskattas med en skattesats på 20 %.<sup>73</sup> Fr.o.m. inkomståret 2009 gäller detsamma för kapitalvinster; vinsten inom gränsbeloppet beskattas med en skattesats på 20 % medan resterande vinst över gränsbeloppet beskattas progressivt med en skattesats från 32 % till 57 % i inkomstslaget tjänst.<sup>74</sup> Hur gränsbeloppet vidare räkas ut kommer inte behandlas i denna uppsats.

57 kap. 22 § IL innehåller dock en takregel för hur mycket av kapitalvinsten som ska tjänstebeskattas. Enligt bestämmelsen grundar sig takbeloppet på hur mycket av kapitalvinsten som andelsägaren och närstående till denna under avyttringsåret och föregående fem beskattningsår från ett fåmansbolag sammanlagt tagit upp i inkomstslaget tjänst. Takbeloppet motsvarar 100 ibb enligt 58 kap. 26-27 §§ socialförsäkringsbalken (2010:110), vilket

---

<sup>70</sup> 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.

<sup>71</sup> För gränsbeloppet se 57 kap 10, 11 §§ IL.

<sup>72</sup> 57 kap. 20 § IL.

<sup>73</sup> 65 kap. 7 § IL.

<sup>74</sup> 57 kap. 21 § IL.

motsvarar ca 5,2 mnkr för inkomståret 2011<sup>75</sup>. Vinst utöver detta belopp ska beskattas i inkomstslaget kapital med en skattesats på 30 %.<sup>76</sup>

## 2.6.2 Icke kvalificerade andelar

Utdelning och kapitalvinst vid avyttring av okvalificerade andelar ska som en huvudregel beskattas i sin helhet med en skattesats på 30 %.<sup>77</sup> Enligt 42 kap. 15 a § IL ska utdelning eller kapitalvinst på andelar i icke-marknadsnoterade svenska bolag beskattas i inkomstslaget kapital med 25 %, eftersom det enligt bestämmelsen endast är fem sjättedelar av utdelningen eller kapitalvinsten som ska tas upp till beskattning.<sup>78</sup> Ett bolag är marknadsnoterat om någon andel i bolaget är upptagen på antingen en inhemsk börs eller en börs utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. En andel anses vidare vara marknadsnoterad, då den inte är upptagen till handel på en börs men då andelen ”är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning”<sup>79 80</sup>.

## 2.7 Tolkning av fåmansföretagsreglerna

Fåmansbolagsreglerna har dock inte endast betydelse vid utdelning från och försäljning av ett fåmansföretag utan är också av betydelse då bestämmelserna i 23 kap. IL avseende underprisöverlåtelser ska tillämpas. Detta då en av förutsättningarna för att bestämmelserna i 23 kap. IL ska vara tillämpliga är att det företag som förvärvar tillgångar till underpris också innehar lika många kvalificerade andelar som det överlåtande bolaget<sup>81</sup>. Det kan då ligga i ägarens intresse att andelarna ska anses vara kvalificerade. Att fåmansbolagsreglerna kan ha varierande rättsliga och ekonomiska konsekvenser beroende på sammanhang medför att skatteskyldigas argumentation och bevisföring också skiljer sig från fall till fall. Hur domstolar tolkar en och samma bestämmelse kan dock inte variera.<sup>82</sup> Sedan 1990-talet har domstolarna tillämpat en mer lagtextbunden och förarbetskritisk tolkning av fåmansbolagsreglerna. Detta gäller även skatteregler i allmänhet. Med förarbetskritiskt menas att enstaka uttalanden i förarbeten ska prövas mot lagtextens ordalydelse och fåmansbolagsreglernas allmänna syften.<sup>83</sup> En förklaring till detta är att lagtexten på senare tid har blivit alltmer omfattande och detaljerad då ambitionen ofta är att uttömmade reglera de situationer som kan omfattas av en bestämmelses lagtext. Dessutom har EU-rätten haft en inverkan på svensk lagstiftning. HFD har ett antal gånger i sina avgöranden förklarat att fåmansbolagsreglerna på ett uttömmande sätt anger i vilka fall andelar ska

<sup>75</sup> Ett ibb motsvarar 52 100 kr. Se Förordning (2010:1134) om ibb för år 2011.

<sup>76</sup> Prop. 2007/08:19 s. 12.

<sup>77</sup> 42 kap. 1 § IL, 65 kap. 7 § IL.

<sup>78</sup> 42 kap. 15 a § IL.

<sup>79</sup> 48 kap. 5 § IL.

<sup>80</sup> 48 kap. 5 § IL.

<sup>81</sup> Se 23 kap. 19 § IL., Se också 23 kap. 18 § IL.

<sup>82</sup> Silfverberg s. 439 f.

<sup>83</sup> Silfverberg s. 439., Tjernberg s. 44 f, 58 f.

anses vara kvalificerade<sup>84</sup>. I situationer då lagtextens ordalydelse varit klar har HFD därför inte ansett det vara motiverat att gå utöver lagtextens lydelse. Fåmansbolagsreglerna innehåller dock också en del oklara begrepp där lagtextens ordalydelse inte har varit klar såsom begreppen ”verksam i betydande omfattning” och ”samma eller likartad verksamhet”.<sup>85</sup> Hur domstolarna har tolkat samma eller likartad verksamhet framgår av nästkommande kapitel.

---

<sup>84</sup> Se t.ex. RÅ 2005 ref. 3 (Avsnitt 3.4.4.), RÅ 2001 ref. 5 mål I.

<sup>85</sup> Silfverberg s. 439 f.

# 3 Samma eller likartad verksamhet

## 3.1 3 § 12 mom 5 st. SIL

Begreppet samma eller likartad verksamhet infördes för första gången i svensk lagstiftning i samband med den stora skattereformen år 1990. Bestämmelsen infördes i dåvarande 3 § 12 mom. 5 st. SIL och löd:

*”Bestämmelserna i första – tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av denna tidsperiod varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.”<sup>86</sup>*

Enligt förarbetena skulle bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 3 § 12 mom. 5 st. sista meningen SIL även tillämpas i de fall då arbetsinsatsen hade upphört i företaget för mer än tio år sedan men då andelsägaren eller närstående till denna hade utfört arbete i ett annat fåmansföretag som utövade samma eller likartad verksamhet. I detta fall skulle alltså även aktierna i det tidigare bolaget vara kvalificerade. Lagstiftaren motiverade detta med att verksamheten annars enkelt kunde förflyttas till ett annat företag och samtidigt spara upparbetade inkomster i ett s.k. vilande företag. Karenstiden om tio år kunde därför bli förlängd och inte påbörjas förrän andelsägarens verksamhet i det nya bolaget hade upphört. Med andra ord började karenstiden inte att löpa förrän då andelsägarens eller närståendes aktivitet upphört i både det tidigare såväl som det senare bolaget. En förutsättning för detta var dock att det skulle ha förelegat en viss typ av kontinuitet i den meningen att den som hade varit aktiv i det senare bolaget också ska varit aktiv i den skattskyldiges bolag. Vidare förklarade man att det inte ska ha förflutit mer än tio år mellan det att ägarens verksamhet i det tidigare företaget upphörde och verksamheten i det senare företaget påbörjades.<sup>87</sup>

## 3.2 3 § 12 a mom. 1 st. SIL

Vid lagändringarna som skedde år 1995 modifierades bestämmelsen angående kvalificerade andelar i 3 § 12 mom. 5 st. SIL. Syftet med ändringarna som gjordes då var att ge tillämpningsområdet för regelverket ”en utformning som bättre stämmer överens med den som var avsedd i 1990 års skattereform”<sup>88</sup>. Ändringen i 3 § 12 mom. 5 st. SIL innebar att den sista meningen

<sup>86</sup> Lydelse i SFS 1991:1833.

<sup>87</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468, 703 f.

<sup>88</sup> Prop. 1995/96:109 s. 1.



som berörde samma eller likartad verksamhet fick en ny ordalydelse samtidigt som den förlängda karenstiden slopades då den ansågs obehövlig. Den nya bestämmelsen fick sin plats i 3 § 12 a mom. 1 st. SIL och löd;<sup>89</sup>

*”En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om*

*1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.”<sup>90</sup>*

Genom lagändringen förklarade lagstiftaren att en andel i ett fåmansbolag kunde vara kvalificerad med anledning av att aktieägaren eller närstående till denna tidigare varit verksam i ett företag som bedrev samma eller likartad verksamhet. Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet motiverades med att den vid ett inledningsskede skulle undanröja oklarheter då verksamhet skulle påbörjas i ett nytt bolag.<sup>91</sup>

### **3.3 57 kap. 4 § 1 st. IL**

När IL infördes flyttades bestämmelsen i 3 § 12 a mom. 1 st. SIL till 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Den tidigare bestämmelsen är nästintill identisk till den nuvarande bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL<sup>92</sup> med undantag från att bestämmelsen numera också omfattar fåmanshandelsbolag<sup>93</sup> och att karenstiden numera är fem år i stället för tio år<sup>94</sup>. I förarbetena förklarade lagstiftaren att en sänkning av karenstiden till fem år inte skulle medföra en beaktansvärt större möjlighet till skatteplanering.<sup>95</sup>

Enligt 3:12 - utredningen som utmynnade i betänkandet ”Beskattning av småföretagare”<sup>96</sup> och som lades fram år 2002 ansåg utredarna att den ordalydelse som infördes år 1995 kunde tolkas på ett sådant sätt att andelarna i ett fåmansföretag som hade smittats, d.v.s. blivit kvalificerade, kunde botas genom att ägare till kvalificerade andelar överförde verksamheten till ett nytt bolag och lade det gamla bolaget i träda i fem år samtidigt som själva rörelseverksamheten fortsatte att bedrivas i det nya bolaget. Att verksamheten fortsatte att bedrivas i ett nytt bolag orsakade inte i sig någon smitta bakåt vilket medförde att när karenstiden om fem år passerat var de tidigare kvalificerade aktierna okvalificerade.<sup>97</sup> Utredningen ansåg det inte vara acceptabelt att fåmansbolagsreglerna så pass lätt kunde kringgås i det fall att förfarandet att flytta verksamheten i ett bolag till ett annat, sattes i system. Enligt utredningen skulle detta inte kunna inträffa om bestämmelsen hade

---

<sup>89</sup> Prop. 1995/96: 109 s. 20, 74, 88.

<sup>90</sup> Lydelse enligt SFS 1995:1626.

<sup>91</sup> Prop. 1995/96:109 s. 88.

<sup>92</sup> Se avsnitt 2.6.1.

<sup>93</sup> Prop. 2001/02:46 s. 1, 21, 40.

<sup>94</sup> Prop. 1996/97:45 s. 1, 7, 44.

<sup>95</sup> Prop. 1996/97:45 s. 44.

<sup>96</sup> SOU 2002:52.

<sup>97</sup> SOU 2002:52 s. 291, 323 ff.

behållit sin ursprungliga lydelse enligt 3 § 12 mom. 5 st. SIL. Utredningen resulterade därför i ett förslag om att den utvidgande karenregel som slopades och som innebar att karenstiden kunde bli förlängd i samband med att verksamhet hade flyttats från ett bolag till ett annat skulle återinföras i 57 kap. 4§ 1 st. IL.<sup>98</sup> Ytterligare förslag om återinförande av karenregeln har lagts fram efter ändringen år 1995 men utan något lagstadgande. I finansdepartementets rapport "Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention och legitimitet"<sup>99</sup> var utredarna tveksamma till om den tolkning av bestämmelsen samma eller likartad verksamhet som 3:12 - utredningen gav uttryckt för var korrekt. I rapporten föreslog man dock ett klargörande av bestämmelsen; att det inte skulle gå att flytta verksamhet mellan olika bolag och på detta sätt undvika fåmansbolagsreglerna. Inte heller detta förslag ledde inte till lagstiftning.<sup>100</sup>

### 3.4 Rättspraxis före trädadomarna

Bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet är, precis som bestämmelsen verksam i betydande omfattning, inte vidare definierat i lagtexten. Även om förarbetena ger en viss vägledning i bestämmelsens tillämpningsområde är den marginell varför det är hos praxis och HFD som man kan finna förklaringar och tolkningar av bestämmelsens räckvidd.<sup>101</sup> De flesta av fallen som har behandlats i HFD har primärt inte gällt frågan huruvida andelarna i ett fåmansföretag ska anses vara kvalificerade med anledning av bestämmelsen samma eller likartad verksamhet, utan har berört möjligheten till att undgå uttagsbeskattning vid överföring av tillgångar mellan två bolag.<sup>102</sup>

#### 3.4.1 Överföring av verksamhet till bolag där ägaren inte är aktiv

I RÅ 1997 ref. 48 mål I & II överläts näringsbetingade andelar respektive den rörelsefastighet i vilken verksamheten i fråga hade bedrivits till ett av samma delägare direkt ägt bolag. Ägaren var inte i något av fallen verksam i betydande omfattning i det senare bolaget. I det första målet förklarade HFD att det även efter överlåtelsen skulle finnas en anknytning mellan det aktieinnehav som hade överlåtits och det överlåtande bolagets rörelse. HFD ansåg också i det andra målet, som berörde överlåtelse av en fastighet, att fastigheten efter överlåtelsen skulle användas i det överlåtande bolagets rörelse. I båda målen ansåg därför HFD att verksamheten i de nya bolagen var av samma eller likartad karaktär som verksamheten i de överlåtande bolagen då aktieinnehavet respektive fastigheten som överläts betingades av den verksamhet i vilken ägaren eller närstående tidigare hade varit aktiv. Med anledning av detta ansågs ägarnas andelar i de nya bolagen vara kvalificerade

---

<sup>98</sup> SOU 2002:52 s. 323 ff.

<sup>99</sup> Edin m.fl.

<sup>100</sup> Edin m.fl. s 75.

<sup>101</sup> SOU 2002:52 s. 280.

<sup>102</sup> Tjernberg Far Info Kommentar.

trots att ägarna eller närstående till dessa inte hade varit verksamma i betydande omfattning i de nya bolagen.<sup>103</sup> Ägarens aktivitet i de överlåtande bolagen smittade på detta sätt framåt, d.v.s. aktierna i de förvärvande bolagen.<sup>104</sup>

Av RÅ 1997 ref. 48 mål I & II kan utläsas att någon överföring av den egentliga verksamheten inte krävs för att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet ska vara tillämplig, utan att det räcker att tillgångar överförs mellan bolagen och att dessa tillgångar har varit betingade av den överlåtande verksamheten.<sup>105</sup>

### 3.4.2 Överföring av verksamhet och likartat samband

I RÅ 1999 ref. 28 var det fråga om korsvist ägande i två företag som parallellt bedrev finansiell rådgivning respektive fondförvaltning. Ägarna som var aktiva i det ena bolaget var således passiva i det andra. Frågan som behandlades var om de passiva ägarnas andelar i det ena bolaget var kvalificerade p.g.a. att de ägde kvalificerade andelar i ett bolag som bedrev samma eller likartad verksamhet. Enligt SRN:s bedömning bedrev bolagen samma eller likartad verksamhet då det förelåg ägaridentitet mellan bolagen, att inkomsterna till en stor del berodde på de aktiva ägarnas arbetsinsatser samt p.g.a. att den huvudsakliga verksamheten i båda bolagen bestod av finansiell rådgivning. HFD gjorde dock en annan bedömning. Med hänvisning till rättsfallen RÅ 1997 ref. 48 mål I & II klargjorde HFD för bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhets tillämpningsområde. Rätten förklarade att lagmotiven till bestämmelsen men framför allt förarbetsuttalandet att bestämmelsen ska ha betydelse vid ett inledningskede då en verksamhet startas i ett nytt bolag, tyder på att bestämmelsen ”i huvudsak tar sikte på de fall där hela eller delar av en verksamhet i ett fåmansföretag har överförts till ett annat sådant företag och då verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamhet eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen”<sup>106</sup>. Eftersom någon verksamhet varken helt eller delvis hade överförts i detta fall, ansåg inte HFD att de passiva andelarna i företagen var kvalificerade med anledning av regeln avseende samma eller likartad verksamhet i dåvarande 3 § 12 a mom. SIL.

I RÅ 1999 ref. 28 konstaterades det att det krävs att det föreligger ett faktiskt verksamhetssamband för att bestämmelsen ska vara tillämplig. Det räcker således inte med att bolagen bedriver det som i vardagligt tal anses vara samma eller likartad verksamhet eller att en koppling såsom ägarsamband föreligger mellan företagen för att bestämmelsen ska vara tillämplig.<sup>107</sup>

---

<sup>103</sup> RÅ 1997 ref. 48 I & II., Se Rydin s. 74 f.

<sup>104</sup> Asklöf och Zinders s. 57.

<sup>105</sup> SOU 2002:52 s. 314.

<sup>106</sup> RÅ 1999 ref. 28.

<sup>107</sup> SOU 2002:52 s. 314.

Att bestämmelsen inte alltid omfattar de fall som ordalydelsen i lagtexten ger uttryck för har kritiserats.<sup>108</sup>

HFD:s uttalande i RÅ 1999 ref. 28 angående räckvidden av tillämpligheten av bestämmelsen samma eller likartad verksamhet har varit vägledande i många efterkommande avgöranden<sup>109</sup> och har öppnat upp för bestämmelsens tillämplighet i andra situationer än då verksamhet överförs, även om bestämmelsen huvudsakligen tar sikte på de fall då hela eller delar av verksamheten överförs. Utredningen som gjordes år 2002 noterade att HFD gjorde en reservation då begreppet ”i huvudsak” användes i uttalandet ovan och menade att det då kunde vara tänkbart att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet också kunde vara tillämplig då någon verksamhet inte har överförts. För att en sådan situation skulle vara för handen förklaras det i utredningen att det borde krävas att den skatteskyldige hade försökt kringgå fåmansbolagsreglerna genom någon form av bolagskonstruktion i avsikt att uppnå skattelättnader.<sup>110</sup> I uttalandet påtalade HFD att bestämmelsen samma eller likartad verksamhet också tar sikte på de fall då ”likartat samband” föreligger mellan bolagen. Även detta uttalande öppnar upp för bestämmelsens tillämplighet i andra situationer än då en överföring av verksamhet sker.<sup>111</sup>

Frågan avseende likartat samband behandlades i RÅ 2007 not. 66. Fallet berörde det samband i form av franchisesamarbete som fanns mellan två bolag. HFD ansåg att trots det faktum att ägaren i franchisetagarbolaget också ägde andelar i franchisegivarbolaget skulle bolagen inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Målet avsåg ett av ägaren i fallet helägt moderbolag MB. MB var ett holdingbolag vars verksamhet endast bestod utav att äga aktierna i DB. Ägaren var verksam i betydande omfattning i DB, varför hennes andelar i MB också ansågs vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Bolaget DB hade vidare ingått ett franchiseavtal med ZAB, i vilken ägaren innehade 14 % utav andelarna, där DB stod som franchisetagare och ZAB som franchisegivare. Då varken ägaren eller närstående till denna hade varit verksam i ZAB uppkom frågan om hennes andelar i ZAB ändå kunde anses vara kvalificerade p.g.a. hennes aktivitet i DB. Av målet framkom det att någon överföring av verksamheten inte hade skett. SRN ansåg att det faktum att de två företagen bedrev franchisingverksamhet inte kan anses medföra att ett likartat samband existerade mellan bolagen. Nämnden ansåg därför inte att företagen bedrev samma eller likartad verksamhet och andelarna i ZAB ansågs därmed inte kvalificerade. HFD gjorde samma bedömning och fastställde SRN:s förhandsbesked.

Mats Tjernberg menade i sin kommentar till rättsfallet i Far Info<sup>112</sup> att det onekligen fanns ett samband emellan företagen i franchisingfallet ovan men att ett så pass tillräckligt likartat samband inte existerade mellan de två före-

---

<sup>108</sup> Företagsbeskattning 2010 s. 89. Se Silfverberg nedan.

<sup>109</sup> Se t.ex. RÅ 2010 ref. 11 mål I-V (Se avsnitt 4.1).

<sup>110</sup> SOU 2002:52 s. 314.

<sup>111</sup> Silfverberg s. 449.

<sup>112</sup> Tjernberg Far Info Kommentar.

tagen då det ena bolaget var franchisinggivare och det andra franchisingtagare. Vidare förklarade Tjernberg att det finns utrymme för att regeln avseende samma eller likartad verksamhet är tillämplig i andra situationer än då verksamhet har överförts. Även om HFD i RÅ 2007 not. 66 kom fram till att bolagens verksamheter inte var tillräckligt likartade kan likartade verksamheter, enligt Tjernbergs mening, utlösa en tillämpning av bestämmelsen.<sup>113</sup>

I ett kammarrättsavgörande från år 2006<sup>114</sup> var frågan primärt om personen i målet var verksam i betydande omfattning i sitt nystartade bolag som bedrev bilvårdsverksamhet eller om innehavet skulle klassificeras som ren kapitalplacering. Rätten ansåg att oavsett om personen skulle vara verksam i betydande omfattning eller inte i företaget, skulle andelarna ändå anses vara kvalificerade då samma person var verksam i betydande omfattning i ett annat företag som bedrev bilvårdsverksamhet av samma slag.

Christer Silfverberg anser i sin artikel ”Samma eller likartad verksamhet”<sup>115</sup> att det vore märkligt om bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet inte vore tillämplig på sådana situationer som enligt vanligt språkbruk omfattas av uttrycket samma eller likartad verksamhet, d.v.s. verksamheter som faktiskt är av samma eller likartat slag, samtidigt som bestämmelsen vore tillämplig på det fall som inte uttryckligen framgår av bestämmelsens ordalydelse, d.v.s. situationer då överföring av verksamhet har skett. Silfverberg menar att det visserligen inte kan anses vara syftet med bestämmelsen att en person som innehar kvalificerade andelar i ett fåmansbolag som bedriver t.ex. fastighetsförvaltning och som förvärvar aktier i ren kapitalplacering i ett annat fastighetsförvaltningsbolag, också ska anses inneha kvalificerade andelar i det senare företaget p.g.a. av hennes aktivitet i det tidigare bolaget, i situationer då någon omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster inte har skett. Silfverberg förklarar dock att i en sådan situation är bolagen antagligen inte oberoende av varandra samtidigt som det är svårt att utreda om de kunskaper och affärskontakter som har upparbetats i det tidigare bolaget utnyttjas av det senare m.m. För att undvika besvärliga utredningar hävdar Silfverberg att det vore på sin plats att bestämmelsen omfattade sådana situationer då verksamheterna i två skilda bolag är identiska eller likartade. En sådan tillämpning är enligt Silfverberg inte särskilt konstig då fåmansbolagsreglerna till stora delar redan är uppbyggd på schabloniseringar såsom uppdelningen av kapitalvinst och utdelningar i inkomstslagen tjänst och kapital.<sup>116</sup>

#### *Kommentar:*

Avgörandet i RÅ 1997 ref. 48 visar på att andelarna i ett nystartat företag i vilket ägaren eller närstående inte är verksam i betydande omfattning kan ändå komma att anses vara kvalificerade p.g.a. bestämmelsen samma eller likartad verksamhet, d.v.s. en sådan situation som förarbetena från åren 1995/1996 förklarade att bestämmelsen kunde ha betydelse på. Kvalificera-

---

<sup>113</sup> Tjernberg Far Info Kommentar.

<sup>114</sup> Mål nr 3028-05 den 27 februari 2006.

<sup>115</sup> Silfverberg.

<sup>116</sup> Silfverberg s. 450.

de andelar kunde således smitta framåt. I en omvänd situation, d.v.s. då ägaren är aktiv i det nystartade, förvärvande bolaget men inte i det överlåtande, var den allmänna uppfattningen under denna period att de kvalificerade andelarna inte kunde smitta bakåt<sup>117</sup>. En uppfattning som rådde tills HFD:s avgöranden genom RÅ 2010 ref. 11 mål I-V kom.

I RÅ 1997 ref. 48 mål I & II förklarade domstolen att rörelseverksamheten inte behöver ha överlåtits för att bestämmelsen ska vara tillämplig, utan att det räcker att tillgångar har överlåtits och att dessa även efter överlåtelsen betingas av den överlåtande verksamheten i vilken ägaren har varit aktiv. I RÅ 1999 ref. 28 förklarade HFD att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet tar sikte på situationer då verksamhet överförs mellan bolag eller då likartat samband existerar mellan två bolag. HFD ansåg alltså att det krävs en form av verksamhetssamband för att bestämmelsen ska vara tillämplig och vidareutvecklade därmed sitt resonemang i RÅ 1997 ref. 48 mål I & II. Genom att använda begreppen "huvudsakligen" och "likartat samband" torde HFD ha menat att bestämmelsen kan vara tillämplig även i andra situationer. Utredningen från år 2002 menade att bestämmelsens tillämplighet i denna typ av situationer torde kräva att den skatteskyldiga försökt kringgå fåmansbolagsreglerna. Utredningen drog vidare slutsatsen att det inte räcker att det föreligger ett ägarsamband eller att två företag anses bedriva det som i vardagligt tal kan anses vara samma eller likartad verksamhet för att bestämmelsen ska vara tillämplig. HFD:s avgörande i RÅ 2007 not. 66 vittar om detta, där det framkom att det inte räcker att två bolag fungerar i samma bransch för att bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL ska anses vara för handen. Som Tjernberg uttryckte det var antagligen de två bolagens verksamheter i fallet inte tillräckligt likartade för att bestämmelsen skulle anses vara tillämplig.

Vad som anses vara ett sådant likartat samband som ensamt skulle kunna utlösa att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet är tillämplig har HFD genom något avgörande fortfarande inte vidareutvecklat eller exemplifierat. Det är dock uppenbart att HFD genom användandet av begreppen "huvudsakligen" och "likartat samband" i RÅ 1999 ref. 28, inte velat stänga dörren för bestämmelsens tillämplighet i andra situationer. Huruvida kammarrätten i avgörandet som har behandlats i detta avsnitt ansåg att ett sådant likartat samband existerade att det utlöste regelns tillämplighet vet man inte. Rätten ansåg att andelarna var kvalificerade utan att någon överföring av verksamhet hade ägt rum, vilket enligt min mening skulle på sätt och vis utgöra ett undantag från den "huvudregel" HFD har fastslagit i RÅ 1999 ref. 28. Det vore därför på sin plats att en mer utförlig motivering gavs eller kanske hellre att HFD uttalade sig i frågan.

En schablonisering av bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet, såsom Silfverberg förklarade det, skulle onekligen underlätta tillämpandet av regeln för både skatteskyldiga och myndigheter. HFD har dock valt en annan linje där en bedömning görs i varje enskilt fall och en

---

<sup>117</sup> Se avsnitt 3.3.

mer ändamålsenlig tolkning görs av bestämmelsen så att situationer och förhållanden vilka inte har varit avsedda att omfattas av bestämmelsen, omfattas.

### 3.4.3 Krav på ägande

Enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL nuvarande ordalydelse ställer bestämmelsen avseende samma eller likartade verksamhet inga krav på ägande i det bolag som anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Detta uppmärksammade utredningen från år 2002 som förklarade att följande situation verkade omfattas av bestämmelsen; en person har varit anställd i ett fåmansbolag utan att inneha några andelar i bolaget. Personen i fråga väljer sedan att avsluta sin anställning för att starta ett eget fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Med anledning av att ägaren har varit verksam i betydande omfattning som anställd i ett annat fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som hennes nystartade bolag, är också andelarna i detta bolag kvalificerade trots det faktum att hon är passiv i företaget. 3:12 - utredningen menade dock att det kan diskuteras huruvida en situation som ovan är avsedd att omfattas av bestämmelsen då flera argument pekar mot en sådan tolkning. Enligt utredningen kunde det inte anses vara syftet med bestämmelsen att situationen ovan skulle omfattas, då syftet är att förhindra att fåmansföretagsreglerna undviks genom att verksamhet flyttas mellan olika bolag. Någon överföring av verksamhet har aldrig skett och ägaren i fråga har tidigare inte omfattats av fåmansbolagsreglerna varför hon inte heller kan anses ha haft en avsikt att kringgå reglerna. Vidare förklarade utredningen att det faktum att den passiva ägaren kan uppnå en lägre beskattning genom utdelning än vad hon skulle ha beskattas med om hon erhölet lön p.g.a. anställning, inte i sig kan anses utgöra en otillbörlig skatteförmån.<sup>118</sup> I ett icke överklagat förhandsbesked från år 2008<sup>119</sup> har SNR behandlat frågan huruvida två företag bedrev samma eller likartad verksamhet, trots det faktum att sökanden inte ägde andelar i det ena bolaget. Huruvida bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet förutsätter ett ägarsamband behandlades dock inte.<sup>120</sup>

Tidigare framgick det endast indirekt att det förutsattes att den skatteskyldige ägt andelar i företaget för att bestämmelsen i 3 § 12 mom. SIL skulle vara tillämplig. Vid lagändringarna år 1995 ändrades lagtextens utformning genom att ställa upp kravet på ägande. Detta krav ställdes endast upp i huvudregeln och uteslöts i meningen som behandlade verksamheten i bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Enligt Silfverberg finns det inget som tyder på att lagstiftarens avsikt har varit att göra en skillnad på de olika situationerna även om det fortfarande kan diskuteras huruvida man går emot lagstiftningens ordalydelse då den faktiskt omfattar fall då ägaren eller närstående inte äger andel i företaget som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>121</sup>

---

<sup>118</sup> SOU 2002:52 s. 315.

<sup>119</sup> Dnr 168-07/D den 30 maj år 2008.

<sup>120</sup> Dnr 168-07/D den 30 maj år 2008.

<sup>121</sup> Silfverberg s. 448 f.

#### *Kommentar:*

Det kan alltså än så länge inte anses klarlagt huruvida bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet förutsätter att ägaren eller dess närstående också äger andelar i det företag som bedriver samma eller likartad verksamhet och i vilken de är aktiva, för att vara tillämplig. Trots detta verkar mycket tyda på att så skulle vara fallet, då det i min mening skulle strida mot bestämmelsens syfte om även fall där ägare eller dess närstående inte äger andelar i bolaget som bedriver samma eller likartad verksamhet utlöste bestämmelsens tillämplighet. Anmärkningsvärt är att SRN inte gick in på ägarsambandets betydelse i förhandsbeskedet ovan, detta är dock något som nämnden har behandlat på senare år, se avsnitt 4.3.

### **3.4.4 Överföring av verksamhet till ett indirekt ägt företag**

I RÅ 2005 ref. 3 var sökanden ensam ägare i moderbolaget MB. MB ägde i sin tur 100 % av andelarna i det nystartade dotterbolaget DB. Sökanden var inte verksam i något utav bolagen. Vid sidan av bolagen ägde sökanden och var aktiv i bolaget AB som bedrev byggnadsentreprenad. Som ett led i att sälja en del av fastigheterna i AB externt avsåg sökanden att först överlåta fastigheterna till DB till underpris. Avsikten var sedan att MB skulle avyttra aktierna i DB, innehållande fastigheterna, till en extern köpare.

Frågan som ställdes till nämnden var om andelarna i MB kunde anses vara kvalificerade. Eftersom sökanden inte hade varit aktiv i varken DB eller MB prövade SRN om andelarna i MB kunde vara kvalificerade på den grund att sökanden eller närstående hade varit verksam i ett annat företag som bedrev samma eller likartad verksamhet som MB. Eftersom den verksamhet som skulle överlåtas från AB inte skulle överlåtas till MB utan till DB uppstod frågan om verksamheten i DB, som ansågs utgöra samma eller likartad verksamhet som AB, också medförde att ett likartat samband förelåg mellan MB och DB i den meningen som åsyftades i RÅ 1999 ref. 28. SRN anförde att ett moderbolagets verksamhet kan komma att jämföras med dotterbolagets verksamhet då verksamheten i moderbolaget till största delen består av att äga och förvalta aktierna i dotterbolaget. Nämnden påpekar dock att 57 kap 4 § 1 st. 2 p. IL uttryckligen reglerar den situation då fåmansbolaget i fråga (MB i detta fall) äger andelar i ett annat bolag direkt eller indirekt. Bestämmelsen innebär att förhållandena i det senare bolaget kan medföra att andelarna i det förstnämnda bolaget blir kvalificerade. En förutsättning för detta är dock att ägaren eller närstående till denna ska ha varit verksam i betydande omfattning i något utav bolagen. Någon motsvarande bestämmelse avseende samma eller likartad verksamhet som existerar i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL finns inte i 2 p. SRN förklarade att även om denna skillnad mellan första och andra punkten i 57 kap. 4 § 1 st. IL inte har varit avsedd så är ordalydelsen i lagtexten tydlig varför 57 kap. 4 § IL på ett uttömmande sätt reglerar när en andel i ett fåmansbolag ska anses vara kvalificerad. SNR:s bedömning var att andelarna i MB inte var kvalificerade. Att DB, under MB:s innehav, hade bedrivit en av AB övertagen fastighetsförvaltning kun-



de således inte medföra att sökandens andelar i MB blev kvalificerade. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Eftersom det är den fysiska ägarens direkta innehav av andelar i ett fåmansföretag som kan bedömas vara kvalificerade p.g.a. ägarens eller närståendes aktivitet i ett bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, kan inte det faktum att ett dotterbolag bedriver samma eller likartad verksamhet som ett bolag i vilken ägaren är aktiv utgöra att andelarna i dotterbolagets moderbolag är kvalificerade.<sup>122</sup>

*Kommentar:*

Då 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL, i vilken begreppet samma eller likartad verksamhet är lagstadgat, kräver att andelar ägs direkt av en fysisk person är denna bestämmelse inte tillämplig på situationer som den som behandlades i RÅ 2005 ref. 3. 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL som däremot är tillämplig på situationer då en fysisk person indirekt äger andelar i ett företag, innehåller dock inte bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet. HFD ansåg i avgörandet att ordalydelsen i 57 kap. 4 § IL var klar och tydlig och menade att bestämmelsen på ett uttömmande sätt anger när en andel ska anses kvalificerad. Att samma eller likartad verksamhet bedrivs i ett indirekt ägt företag, t.ex. ett dotterbolag, påverkar således inte ägarens aktier i moderbolaget då bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL uttryckligen reglerar denna situation. Huruvida 57 kap. 4 § IL på uttömmande sätt anger när en andel ska anses vara kvalificerad kan dock diskuteras då dess tillämpningsområde, enligt min mening, i många delar går utöver lagtextens ordalydelse. Domstolarnas tolkning av fåmansbolagsreglerna har å andra sidan varit mer lagtextbunden och förarbetskritisk sedan 1990-talet.

---

<sup>122</sup> Silfverberg s. 442 f.

# 4 Trädadomarna och senare rättspraxis

## 4.1 RÅ 2010 ref. 11 mål I-V

År 2010 fastställde HFD fem förhandsbesked avseende räckvidden av bestämmelsen samma eller likartad verksamhet. I samtliga målen ansågs andelarna i fråga vara kvalificerade andelar med hänvisning till bestämmelsen. Rättsfallen har bidragit med att ge en ökad klarhet i vad som anses utgöra samma eller likartad verksamhet.

### 4.1.1 Mål I

I det första förhandsbeskedet som avgjordes ägde sökande samtliga aktier i fåmansbolaget MB. MB ägde i sin tur samtliga aktier i bolaget DB som inte bedrev egen verksamhet utan utgjorde ett holdingbolag genom att endast äga aktierna i DB. Sökanden var verksam i betydande omfattning i DB, vilket innebar att även andelarna i MB var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Sökanden avsåg att, för separat förvaltning, avskilja medel i DB till MB alternativt till ett nytt av sökanden helägt bolag NYAB. Två alternativ övervägdes. Enligt det första alternativet skulle en utdelning göras från DB till MB, därefter skulle aktierna i DB överlåtas till NYAB till underpris. Det andra alternativet var att en viss andel av aktierna i DB överläts till underpris av MB till NYAB, som senare avsåg att lösa in aktierna till marknadspris. MB skulle sedan förvalta kapitalet genom en diskretionär förvaltare då sökanden avsåg att vara passiv i både MB och NYAB.

En fråga som ställdes till nämnden var om MB alternativt NYAB kunde anses bedriva samma eller likartad verksamhet som DB efter avyttringen/inlösen av aktierna i DB<sup>123</sup>. SRN ansåg att andelarna i MB alternativt andelarna i NYAB utgjorde kvalificerade andelar efter avskiljandet av medel i DB då MB alternativt NYAB ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som DB. Nämnden hänvisade till RÅ 1999 ref. 28<sup>124</sup> när de förklarade att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet huvudsakligen tar sikte på de fall då hela eller delar av verksamheten överförs till ett annat bolag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för det tidigare eller de fall då likartat samband föreligger mellan bolagen. Vidare förklarade nämnden att beroende på vilka aktier det är som ska bedömas i det specifika fallet kan jämförelsen utgå från antingen aktierna i det överlåtande bolaget eller aktierna i det förvärvande. SRN menade att det inte fanns någon begränsning av detta i lagtexten utan att det faktum att en

---

<sup>123</sup> En förutsättning för frågan var enligt SRN att man under prövningen skulle bortse från det faktum att andelarna i både MB och NYAB är kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL då både MB och NYAB har ägt andelar i DB.

<sup>124</sup> Hänvisningen till RÅ 1999 ref. 28 gjordes i samtliga mål i RÅ 2010 ref. 11.

jämförelse kan göras i båda fallen snarare är i linje med syftet med bestämmelsen, d.v.s. att reglerna inte ska kunna kringgås genom att en verksamhet helt eller delvis överläts till ett annat företag som ägs av den skatteskyldige eller närstående till denna samtidigt som ”den samlade verksamheten fortgår”<sup>125</sup>. Nämnden menade att verksamheten som tidigare bedrivits i DB efter avyttringen/inlösen kom att delas upp på ytterligare ett bolag. Genom utdelningen som gjordes till MB kom också MB att bedriva förvaltning av det kapital bolaget fått från DB genom utdelning, detsamma gällde de inkomster NYAB fått efter att ha löst in aktierna i DB.

En ledamot i SRN var skiljaktig och anförde att varken MB eller NYAB kunde efter de ovan nämnda förfarandena anses bedriva någon verksamhet som har överförts från ett annat bolag. Sökandens verksamhet i MB alternativt NYAB bestod endast av kapitalförvaltning vilket inte kan anses utgöra samma eller likartad verksamhet som den i DB. Vidare hänvisade ledamoten till den ändring av bestämmelsen som genomfördes år 1996 och det förarbetsuttalande som förklarade att bestämmelsen skulle undanröja oklarheter då verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. HFD gjorde dock samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. Ett regeringsråd var av skiljaktig mening och anförde att då MB alternativt NYAB varken skulle finansiera eller på annat sätt delta i verksamheten i DB kan inte andelarna i dessa bolag, med hänvisning till RÅ 1997 ref. 48 I & II, anses vara kvalificerade. Vidare ansåg rådet att sökanden endast bedrev kapitalförvaltning genom MB alternativt NYAB varför hennes andelar inte heller på detta sätt kunde anses vara kvalificerade.

#### *Kommentar:*

Av samtliga fem mål i RÅ 2010 ref. 11 börjar HFD sin bedömning med att hänvisa till RÅ 1999 ref 28 och redogöra för de fall bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhets huvudsakligen tar sikte på<sup>126</sup>. HFD förklarar också genomgående i samtliga målen att en jämförelse av om två företag bedriver samma eller likartad verksamhet kan utgå från antingen aktierna i det överlåtande bolaget eller det förvärvande, beroende på vilka aktier det är som ska bedömas i fallet. HFD menar att lagtexten inte innehåller någon begränsning i detta avseende utan att en sådan jämförelse snarare är i linje med syftet med fåmansbolagsreglerna. Ett annat genomgående drag i HFD:s motiveringar till sina bedömningar i RÅ 2010 ref. 11 mål I-V är att domstolen betonar att en uppdelning av verksamheten har skett i samband med ett konstaterande att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet är tillämplig.

Med mål I framgår det att en överföring av verksamhet kan ske genom överföring av kapital från ett bolag till ett annat. Genom utdelningen som skedde från DB till MB hade en sådan överföring av verksamhet skett. Detsamma gällde i den situation då en del aktier i DB överläts till underpris till NYAB för att därefter lösas in i MB till marknadspris. HFD ansåg att den verksam-

<sup>125</sup> RÅ 2010 ref. 11 mål nr 1626-09. I samtliga mål i RÅ 2010 ref. 11 refererade rätten till prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f. samt RÅ 1997 ref. 48 I & II.

<sup>126</sup> Se ovan men också avsnitt 3.4.2.

het som tidigare hade bedrivits i DB efter överföringen av kapital var uppdelad på ytterligare bolag varför bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet var tillämplig.

#### **4.1.2 Mål II**

Sökanden i målet var två sambos som ägde hälften var av andelarna i bolaget AB. Genom AB:s dotterföretag, DAB, bedrev samborna detaljhandel. År 2001 överläts verksamheten i DAB till bolagen X1 och X2. DAB gick där efter upp i AB genom fusion. Initialt ägde samborna hälften av andelarna i X1 och X2 var. Samma år överlät paret, som inte hade gemensamma barn, andelarna i X1 till mannens två barn samtidigt som andelarna i X2 överläts till kvinnans två barn. Samtliga barn var tidigare verksamma i AB. Verksamheten i X1 och X2 bedrevs på förhyrda fastigheter i byggnader som ägdes utav AB, varför bolagen X1 och X2 betalade marknadsmässig hyra till AB. För X1 och X2:s utnyttjande av bolagsnamnet uppbar AB även royalty med en viss procent av omsättningen i X1 och X2. Bolaget AB varken ägde eller hade ägt andelar i X1 och X2 och sökanden i målet hade aldrig varit verksamma i X1 eller X2.

Efter överlåtelsen till X1 och X2 bestod AB:s verksamhet således av att hyra ut lokaler och upplåta nyttjanderätten till bolagsnamnet. SRN ansåg att paret inte hade varit verksamma i AB i betydande omfattning, varför deras andelar i bolaget inte ansågs vara kvalificerade på denna grund. Nämnden förklarade dock att den verksamhet som en gång bedrevs i det tidigare dotterbolaget DAB hade delats upp mellan de tre bolagen AB, X1 och X2. Bolagen kunde därför anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Med anledning av barnens aktivitet i X1 och X2 ansågs därför också sambornas andelar i AB kvalificerade.

Ytterligare en fråga ställdes som berörde den situation som skulle uppstå då paret startade ett nytt bolag, NYAB, till vilken de sålde aktierna i AB till omkostnadsbeloppet. Frågan som ställdes var om sambornas andelar i NYAB skulle anses vara kvalificerade och om skatteflyktslagen skulle vara tillämplig på förfarandet. SRN hävdade att i det fall parets verksamhet i NYAB endast bestod utav att äga och förvalta aktierna, kan de inte anses vara verksamma i betydande omfattning i detta bolag, varför andelarna i NYAB inte skulle vara kvalificerade på denna grund. Vidare skulle andelarna inte heller vara kvalificerade p.g.a. närståendes aktivitet i bolagen X1 och X2, då verksamheterna i dessa två bolag inte kan anses utgöra samma eller likartad verksamhet som den i NYAB. Andelarna i NYAB kan inte heller vara kvalificerade med hänvisning till RÅ 2005 ref. 3 och 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL eftersom bestämmelsen kräver att ägarna i NYAB eller närstående till dessa måste ha varit verksamma i betydande omfattning i NYAB eller i det av NYAB förvärvade bolaget AB någon gång under karensperioden om fem år. Med anledning av detta svarade nämnden att andelarna i det eventuellt nystartade företaget NYAB inte skulle anses vara kvalificerade. SRN ansåg vidare att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet då det torde vara en av lagstiftaren avsiktligt vald reglering att bestämmelsen i 57 kap. 4

§ 1 st. 2 p. IL saknar den anknytning till företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som finns i 1 st. 1 p. IL.

HFD fastställde SRN:s förhandsbesked men undanröjde svaret avseende tillämpligheten av skatteflyktslagen med motiveringen att det inte fanns tillräckligt med underlag för att besvara frågan. Föredraganden var av avvikande mening och ansåg att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet endast tar sikte på andelarna i det fåmansbolag dit verksamheten har överlåtits. Med hänvisning till 3:12 - utredningen som genomfördes år 2002 förklarar föredraganden vidare att andelarna i AB inte kan vara kvalificerade eftersom smittan inte kan gå i motsatt riktning.

*Kommentar:*

Den verksamhet som hade bedrivits i AB, genom dotterbolaget DAB ansågs alltså efter överlåtelsen uppdelad på bolagen AB, X1 och X2 då den aktiva rörelseverksamheten låg i X1 och X2 och då AB fortfarande bedrev varumärkes- och fastighetsuthyrning. Andelarna i AB ansågs kvalificerade med anledning av närståendes aktivitet i X1 och X2. Av detta avgörande framgår det således att även andelar i ett bolag från vilken verksamhet har överförs, d.v.s. det överlåtande bolaget, där ägaren är passiv kan smittas p.g.a. att ägaren eller närstående till denna är aktiv i ett bolag dit verksamheten har överförs. Fallet är således det första som visar på att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet även smittar bakåt. En smitta som består så länge barnen i detta fall är verksamma i betydande omfattning i X1 och X2.

HFD fastställde vidare att smittan upphörde efter att andelarna i AB överläts till omkostnadsbeloppet till ett av sökanden ägt holdingbolag, NYAB. Att andelarna i AB i stället ägs indirekt medför således att andelarna i AB inte längre anses kvalificerade vilket i sin tur innebär att aktierna i NYAB inte heller är kvalificerade i aktieägarens hand. Ett till synes ganska enkelt sätt att avkvalificera smittade aktier på. Detta p.g.a. att bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL endast är tillämplig då ägaren eller närstående har varit aktiv i antingen holdingbolaget/moderbolaget eller dotterbolaget, då någon motsvarande bestämmelse avseende samma eller likartad verksamhet inte existerar i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL.

### **4.1.3 Mål III**

Sökanden i mål III bedrev fram till år 2005 konsultverksamhet inom konstruktion och produktutveckling genom sitt helägda bolag FAB. Då verksamheten bestod av sökandens arbetsinsatser utgjorde andelarna i bolaget kvalificerade andelar. År 2005 avvecklade sökanden bolaget och tog anställning som konstruktionschef på ett annat bolag, i vilket varken sökanden eller närstående till henne hade ägarintresse i. Verksamheten i FAB hade sedan år 2005 bestått utav förvaltning av kvarvarande kapital varför sökanden i målet inte heller hade ansetts varit verksam i betydande omfattning i det bolaget. År 2007 avslutade sökanden sin anställning i det nya bolaget och återupptog att bedriva verksamhet som mer eller mindre motsvarade den verksamhet hon tidigare hade bedrivit i FAB, dock med den skillnaden att

hon bedrev verksamheten genom en enskild firma. I stället för att fortsätta bedriva verksamheten genom en enskild firma avsåg sökanden att bedriva den genom sitt andra fåmansbolag JAB. Sökanden avsåg vidare att också vara verksam i betydande omfattning i JAB.

Trots att sökanden avvecklade FAB år 2005 ansåg SRN att sökanden hade behållit en del av sin tidigare verksamhet i FAB med anledning av den förvaltning av upparbetat kapital som bedrivits där. Nämnden ansåg att även om någon överföring av tillgångar i form av byggnader, inventarier m.m. inte hade skett hade konsultverksamheten överförts från FAB till JAB då den verksamhet som skulle bedrivas i JAB var knuten till sökandens person, d.v.s. hennes kunskaper och affärskontakter m.m. samt att dessa egenskaper utnyttjades i FAB:s konsultverksamhet. Verksamheten som tidigare bedrevs i FAB ansågs därför uppdelad på ytterligare ett bolag, nämligen JAB. SRN ansåg att andelarna i FAB var kvalificerade och det faktum att verksamheten inte överfördes direkt föranledde inte någon annan bedömning.

Två ledamöter i SRN var skiljaktiga och ansåg att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet endast tar sikte på andelarna i det förvärvande bolaget eller det bolaget där verksamhet har påbörjats. Smittan kunde enligt ledamöterna inte ske i motsatt riktning. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. HFD hade dock en skiljaktig mening som ansåg att FAB och JAB inte bedrev samma eller likartad verksamhet, då FAB bedrev kapitalförvaltning och JAB skulle bedriva konsultverksamhet. Regeringsrådet motiverade sitt ställningstagande med att det enligt bestämmelsens ordalydelse är verksamheten som bedrevs ifrågasvarande beskattningsår i FAB som ska jämföras med verksamheten i JAB. Vidare skulle FAB varken finansiera eller på annat sätt vara delaktig i verksamheten i JAB<sup>127</sup>.

#### *Kommentar:*

Trots det faktum att några tillgångar i form av kapital eller andra materiella tillgångar såsom inventarier inte hade överförts från FAB till JAB, ansåg HFD att en överföring av verksamhet hade skett. Målets specifika karaktär, d.v.s. att verksamheten i fråga bestod utav konsultverksamhet som var knuten till ägarens person, förklarar sannolikt HFD:s bedömning att en överföring av verksamhet ändå ansågs ha skett. Det var antagligen den omständighet att ägaren själv ansågs utgöra verksamheten eller i vart fall en tillgång i den som utlöste att konsultverksamheten ansågs överförd från FAB till JAB då den återupptogs i JAB. I det fallet sökanden hade återupptagit konsultverksamheten i JAB efter karenstidens utgång hade en överföring av verksamhet, enligt min mening, inte varit för handen.

### **4.1.4 Mål IV**

Sökanden i målet ägde tillsammans med sin syster samtliga aktier i bolaget MB som i sin tur ägde alla andelar i sitt dotterbolag DB. Systrarna ägde

---

<sup>127</sup> I rättsfallsreferatet refererade regeringsrådet till 1997 ref 48 I & II.

också bolaget URAB tillsammans. Syskonens aktier ägdes tidigare av deras far. Den verksamhet som hade bedrivits i företagen bestod framförallt av handel med och uthyrning av lyftkranar. Verksamheten bedrevs till en början i URAB men överfördes för cirka tjugo år sedan till MB. Sedan femton år tillbaka har verksamheten bedrivits i DB. URAB ägde dock fortfarande den fastighet på vilken den aktuella verksamheten i fråga bedrevs, vilket innebar att sedan rörelseverksamheten flyttades från URAB har detta företag hyrt ut fastigheten till det företag där rörelseverksamheten i fråga bedrivits med undantag från att mindre delar av fastigheten hyrts ut till externa parter. URAB:s verksamhet bestod alltså på senare tid av fastighetsuthyrning. Fadern var fram till sin död verksam i det företag rörelseverksamheten i fråga hade bedrivits medan sökanden endast hade varit verksam i DB.

Frågan i målet var om sökandens andelar i URAB var kvalificerade. Eftersom sökanden inte hade varit aktiv i URAB prövade SRN om sökanden hade varit verksam i betydande omfattning i ett annat företag som bedrev samma eller likartad verksamhet. SRN gjorde bedömningen att den verksamhet som tidigare bedrivits i URAB numera är uppdelad på två bolag, då den centrala verksamheten med handel och uthyrningen av lyftkranar skötes i DB medan uthyrning av fastigheten sker i URAB. Nämnden ansåg därför att förutsättningarna var uppfyllda för att URAB och DB skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Med anledning av att sökanden hade varit aktiv i DB medförde detta att hennes andelar i URAB också var att anses som kvalificerade. Att den verksamhet som senare kom att bedrivas i DB avskildes från URAB för mer än tjugo år sedan föranledde inte någon annan bedömning. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

*Kommentar:*

Även detta mål visar att en ägares aktivitet i ett bolag kan smitta bakåt. Precis som i mål II ansåg HFD att den verksamhet som ursprungligen bedrivits i företaget URAB, i vilken sökanden inte hade varit verksam, ansågs uppdelad på ytterligare bolag efter det att verksamheten överförts till DB. I situationer som denna då en faktisk överföring har skett, d.v.s. då hela rörelseverksamheten har överförts till ett annat bolag, anses alltså andelarna i det överlåtande bolaget kvalificerade p.g.a. bestämmelsen samma eller likartad verksamhet oavsett vad för slags verksamhet som fortsättningsvis bedrivs där. Detta vore fallet även om verksamheten i URAB endast hade bestått av diskretionär förvaltning, även om en sådan förvaltning i sig inte kan anses medföra att en ägare är verksam i betydande omfattning. Vidare förklarar HFD att det vid bedömningen av om andelar anses vara kvalificerade enligt bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet inte är av betydelse när överlåtelsen av verksamheten skedde. Sökandens andelar i det överlåtande bolaget ansågs således vara kvalificerade oberoende av hur många år som hade förflutit sedan överlåtelsen företogs.

## 4.1.5 Mål V

I det sista förhandsbeskedet som HFD fastställde ägde sökanden 100 % av andelarna i fåmansbolaget AB samt 50 % av andelarna i bolaget MBAB. Resterande andelar i MBAB ägdes av sökandens systerdotter. MBAB var moderbolag i en koncern som bedrev fastighetsförvaltning. Sökanden avsåg att starta ytterligare ett företag, NYAB, som också planerades att bedriva fastighetsförvaltning. MBAB avsåg att överlåta aktier i ett av sina dotterbolag till bolaget AB samt till ett av systerdottern helägt bolag. Överlåtelseerna skulle ske till underpris. AB skulle efter detta sälja de nyligen förvärvade aktierna externt till marknadspris, varför AB efter avyttringen skulle komma att bestå av likvida medel. Det var sedermera tänkt att AB:s medel skulle lånas ut till MBAB och dess dotterbolag samt till sökandens nystartade bolag NYAB för att på detta vis användas i bolagens fastighetsförvaltning.

Enligt SRN:s uppfattning var sökandens andelar i MBAB samt NYAB kvalificerade p.g.a. att sökanden ansågs vara verksam i betydande omfattning i bolagen. Frågan som ställdes till SRN var om sökandens helägda bolag AB kunde anses bedriva samma eller likartad verksamhet som MBAB och NYAB efter det att andelarna som överläts av MBAB till AB avyttrades externt och utlåningsverksamheten påbörjats. SRN ansåg att AB bedrev samma eller likartad verksamhet som MBAB då den verksamhet som tidigare hade bedrivits av MBAB och dess dotterbolag numera hade delats upp på ytterligare ett bolag, nämligen bolaget AB. Detta p.g.a. att överskottet från försäljningen av de förvärvade aktierna i MBAB:s dotterbolag kom att tillfalla AB i stället för att ligga kvar hos MBAB. De likvida medel som fanns i AB efter avyttringen av de förvärvade aktierna skulle dessutom lånas ut till MBAB:s och NYAB:s fastighetsförvaltning. Kraven i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL avseende samma eller likartad verksamhet ansågs därför vara uppfyllda, varför sökandens andelar i AB ansågs vara kvalificerade. Med anledning av denna bedömning förföll motsvarande fråga som berörde förhållandet till NYAB.

Tre av SRN:s ledamöter var skiljaktiga och anförde att AB inte skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet som MBAB. SRN:s ledamöter menade att efter avyttringen av aktierna i MBAB:s dotterbolag bedrev inte AB längre en verksamhet som hade förts över från något annat bolag. AB:s verksamhet bestod av kapitalförvaltning vilken enligt de skiljaktiga ledamöterna inte kunde anses vara samma eller likartad verksamhet som verksamheterna i MBAB och NYAB. HFD gjorde dock samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

### *Kommentar:*

Tillsammans med mål I visar detta mål att även överföring av kapital kan innebära att verksamheten i ett bolag anses uppdelad på flera bolag och att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet är tillämplig. HFD ansåg i mål V att den verksamhet som tidigare bedrivits av MBAB och dess dotterbolag efter överlåtelsen av andelarna i dotterbolaget och den externa avyttringen av samma aktier, vara uppdelad på ytterligare bolag. Orsaken till



bedömning tycks vara att det överskott som uppstod vid den externa avyttringen kom att tillfalla AB i stället för MBAB. Att överskottet uppstod genom att priset på aktierna i dotterbolaget självmant sattes under marknadsvärdet torde därför spela en betydande roll i sammanhanget. Vidare förklarar rätten att pengarna dessutom skulle användas i den utlåningsverksamhet som skedde till bolagen MBAB och NYAB. Detta tycks dock inte var en utav de avgörande faktorerna för målets utgång även om detta i det enskilda fallet ansågs utgöra ytterligare en faktor till varför verksamheten i fråga ansågs uppdelad. Huruvida HFD:s bedömning skulle ha varit annorlunda i det fall ett överskott inte uppstod vid den externa avyttringen av aktierna i dotterbolaget, t.ex. då den interna överlåtelsen skedde till marknadspris i stället för underpris kan diskuteras. Att HFD inte kunnat använda sig av den avgörande motiveringen att överskottet tillföll bolaget AB i stället för MBAB är dock säkert. Prissättningens betydelse kommer att diskuteras mer under avsnitt 5.3.3.

## 4.2 Smitta genom köpeskilling

### 4.2.1 Mål nr 1836-11

I slutet av oktober år 2011 fastställde HFD SRN:s förhandsbesked<sup>128</sup> avseende frågor angående beskattningskonsekvenser vid ett uppdelande av ägandet i ett fåmansbolag i generationsskiftessyfte. Sökanden i målet ägde 80 % av aktierna i fåmansföretaget AB medan hennes två döttrar ägde 10 % vardera av resterade aktier i företaget. Aktierna i AB var kvalificerade då samtliga ägare var aktiva. Som ett led i att förbereda verksamheten inför ett generationsskifte överlät sökanden och hennes barn aktierna i AB till bolaget HAB. Bolaget HAB ägdes även det av sökanden och hennes döttrar. För att genomföra generationsskiftet planerade sökanden att göra följande: Till en början skulle AB dela ut utdelningsbara vinstmedel till HAB. Ett alternativ till detta tillvägagångssätt föreslogs vara att den överlåtelse som sökanden planerade att göra som ett andra steg, i stället gjordes mot ett vederlag som innebar att en vinst uppstod genom affären. Det andra steget innebar att HAB överlät aktierna i AB till ett av döttrarna ägt företag (MMAB) till underpris. Sökanden och döttrarna avsåg sedermera att sälja sina aktier i HAB till ett av sökanden ägt bolag (FAB). Även denna försäljning planerades att ske till underpris. Till sist skulle FAB tillgodogöra sig tillgångarna i HAB på något utav följande sätt; HAB fusioneras med FAB, HAB likvideras och FAB tar över tillgångarna, aktierna i HAB säljs till extern köpare till marknadspris eller HAB delar ut tillgångarna till FAB.

En av frågorna som ställdes till SRN var om aktierna i FAB utgjorde kvalificerade andelar för sökanden. Vidare ställdes frågan om skatteflyktslagen kunde vara tillämplig på förfarandet. Eftersom sökanden varken hade varit verksam i FAB eller det förvärvade bolaget HAB kan hennes aktier inte på denna grund anses vara kvalificerade. Frågan behandlades dock vidare genom en prövning av om sökanden och hennes döttrar hade varit verksamma

<sup>128</sup> Dnr 33-10/D den 15 mars år 2011.

i betydande omfattning i ett annat företag som bedrev samma eller likartad verksamhet som FAB. Nämnden förklarade att de förhållanden som ska tas i beaktande vid bedömningen är de förhållanden som förelåg efter att någon av de alternativa sista stegen i generationsskiftet hade företagits. Även i detta mål refererade SRN till RÅ 1999 ref. 28, men också till RÅ 2010 ref. 11 mål I-V, när bestämmelsens tillämpningsområde behandlades.

Skatteverket anförde att den kapitalförvaltning som bedrevs i HAB skulle komma att övertas av FAB genom både likvidation, fusion och utdelning, varför FAB och AB kommer att bedriva samma eller likartad verksamhet. Å andra sidan ansåg Skatteverket att i det fall aktierna i HAB avyttrades till utomstående köpare kunde kapitalverksamheten i HAB inte anses överförd till FAB. Skatteverket anförde dock att andelarna i FAB ändå skulle anses vara kvalificerade då skatteflyktslagen skulle vara tillämplig på förfarandet.

SRN förklarade att då bolaget AB delade ut de utdelningsbara vinstmedlen till HAB eller då aktierna i HAB överläts till MMAB så att en kapitalvinst uppstod på aktierna, innebar detta att HAB på det ena eller det andra sättet tillgodogjorde sig vinster som hade genererats i AB och som kunde hänföras till sökandens arbetsinsatser i AB. Med anledning av detta bestod HAB:s verksamhet av förvaltning av detta kapital. En verksamhet FAB senare kom att överta. SRN betonade, till skillnad från Skatteverket, att det inte finns anledning att göra skillnad på de fall då kapitalet direkt övertas av FAB eller då det övertas av FAB genom en kapitalvinst som bolaget erhållit vid en extern försäljning. SRN ansåg därför att FAB bedrev samma eller likartad verksamhet som AB varför sökandens andelar i FAB skulle anses vara kvalificerade<sup>129</sup>. Frågan om skatteflyktslagen kunde vara tillämplig på förfarandet förföll med anledning av SRN:s bedömning att andelarna var kvalificerade. HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

*Kommentar:*

HFD:s avgörande i mål nr 1836-11 innebär att köpeskilling, likt utdelning, kan medföra en överföring av verksamhet. Utdelningen från AB till HAB i fallet medförde alltså att de två bolagen bedrev samma eller likartad verksamhet. Ett alternativ till utdelningen var att bolaget AB avyttrades till dötternas bolag MMAB för ett vederlag som innebar att en vinst uppkom i HAB som motsvarade utdelningens belopp. Genom båda förfarandena tillgodogjorde sig HAB det kapital som upparbetats genom sökandens arbetsinsatser i AB. HAB ansågs därför bedriva förvaltning av detta kapital, vilket också innebar att AB:s verksamhet ansågs uppdelad på ytterligare ett bolag. AB och HAB ansågs därför bedriva samma eller likartad verksamhet.

HAB avyttrades sedermera till sökandens helägda bolag FAB till underpris. Av målet framkom att FAB kom att ta över den verksamhet i form av kapitalförvaltning som bedrevs i HAB oavsett vilket tillvägagångssätt FAB använde sig utav, d.v.s. genom utdelning, likvidation, fusion eller genom den

---

<sup>129</sup> SRN hänvisade i detta skede till RÅ 2010 ref 11 mål I.

köpeskilling som erhöles vid en extern avyttring av HAB. Efter ett sådant övertagande kom FAB att bedriva samma eller likartad verksamhet som AB. Huruvida det krävs att den interna överlåtelsen av HAB till FAB gjordes till underpris för att FAB efter något av de alternativa tillvägagångssätten företogs ska anses ha övertagit verksamheten i HAB, går inte att utläsas av HFD:s bedömning. HFD betonar inte underprisöverlåtelsens betydelse och jag kan inte finna något annat uttalande i domstolens motivering, som i likhet med det i RÅ 2010 ref 11 mål V<sup>130</sup>, syftar på att prissättningen på den interna överlåtelsen skulle ha haft en sådan betydelse. Enligt min mening torde dock underprisöverlåtelsen tillsammans med någon av de efterföljande åtgärderna ha medfört att FAB kom att överta kapitalet i HAB. I det fall marknadspris hade använts kan det diskuteras om FAB hade kommit att överta kapitalet i HAB på samma sätt. Prissättningens betydelse vid överföring av kapital kommer att diskuteras mer under avsnitt 5.3.3.

## 4.2.2 Mål nr 1838-11

Ytterligare ett förhandsbesked<sup>131</sup> fastställdes av HFD i slutet av oktober år 2011. Förhandsbeskedet avsåg en omfattande omstrukturering där sökanden hade varit verksam i betydande omfattning i företaget XAB, som sökanden ägde genom bolaget YAB. Andelarna i YAB överläts sedermera till det utländska bolaget ZAB som sökanden ägde indirekt genom de utländska bolagen ÅAB och ÄAB. Sökanden kom senare överens med investeraren DAB om att investera i verksamheten varför de gemensamt bildade bolaget CAB. Ett år efter bildandet av CAB överläts alla andelar utom en i ZAB till CAB till marknadspris. Den resterande andelen såldes till ett utomstående bolag. ÅAB:s och ÄAB:s verksamhet bestod efter avyttringarna endast utav förvaltning av det kapital som uppstod efter försäljningarna. Sökanden inledde därefter en avveckling utav företagen ÅAB och ÄAB genom att bilda ytterligare två bolag, AAB och BAB till vilka andelarna i ÅAB och ÄAB avyttrades till underpris. Sökanden avsåg senare att likvidera ÅAB och ÄAB varför utdelningsbart kapital skulle tillfalla bolagen AAB och BAB.

Eftersom sökanden eller närstående inte hade varit aktiva i något av bolagen AAB, BAB, ÅAB eller ÄAB kunde andelarna i AAB och BAB inte anses utgöra kvalificerade andelar p.g.a. detta. SRN undersökte därför om sökanden eller närstående till denna hade varit aktiv i ett bolag som bedrev samma eller likartad verksamhet som AAB eller BAB. Prövningen skulle enligt rätten ske med utgångspunkt från det förhållande som förelåg i företagen efter likvidationen av ÅAB och ÄAB. SRN ansåg att ÅAB och ÄAB genom avyttringen av andelarna i ZAB till marknadspris, och därigenom andelarna i XAB, hade tillgodogjort sig det kapital som en gång upparbetats genom sökandens arbetsinsatser i XAB. ÅAB:s och ÄAB:s verksamhet bestod då av förvaltning av det kapital som upparbetats i XAB och som efter likvidationen av ÅAB och ÄAB övertogs av AAB och BAB. SRN ansåg därför att AAB och BAB bedrev samma eller likartad verksamhet som XAB varför

---

<sup>130</sup> Se avsnitt 4.5 s. 39.

<sup>131</sup> Dnr 21-10/D den 15 mars år 2011.

andelarna i bolagen ansågs vara kvalificerade<sup>132</sup>. Andelarna ansågs vara kvalificerade så länge sökanden, eller dess närstående, är verksam i betydande omfattning i XAB utökat med karenstiden på fem år.<sup>133</sup> HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde därför rättsens förhandsbesked.

#### *Kommentar:*

I likhet med vad som framkom i mål nr 1836-11 ansågs ÅAB och ÄAB efter avyttringen av ZAB till marknadspris, och därigenom också XAB, bedriva förvaltning av det kapital som upparbetats av sökanden i XAB. Precis som i mål nr 1836-11 framkommer det även i detta mål att en överföring av verksamhet kan ske genom den köpeskilling som erläggs. Köpeskillingen vid avyttringen av ZAB medförde alltså att andelarna i ÅAB och ÄAB smittades då bolagen kom att ta över en del av den verksamhet som ansågs tillhöra den i XAB.

ÅAB:s och ÄAB:s verksamhet övertogs senare av AAB och BAB efter att de överläts till dessa två företag och likviderades sedermera där. Att moderbolagen kan komma att ta över de smittade dotterbolagens verksamhet genom likvidation av dotterbolagen framgick av HFD:s bedömning i mål nr 1836-11. Liksom i mål nr 1836-11 avyttrades även bolagen ÅAB och ÄAB till underpris till sökandens två andra helägda bolag, vilket HFD inte heller i detta mål betonade vara en avgörande faktor för utgången.

## 4.3 Ägarsamband

### 4.3.1 Dnr 109-10/D

SRN meddelade i maj år 2011 ett förhandsbesked<sup>134</sup> där sökanden var ensam men inte aktiv ägare i bolaget MB. MB var i sin tur moderbolag till bolaget DB i vilket sökanden var verksam i betydande omfattning. År 2004 sålde sökanden alla andelar i DB till ett externt fåmansbolag, men fortsatte att vara VD i DB fram till år 2010. Frågan i målet var om sökandens andelar i MB kunde anses vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL efter att karenstiden om fem år hade passerat.

Då sökanden inte hade varit verksam i betydande omfattning i MB sedan aktierna i DB såldes, prövade nämnden huruvida andelarna kunde vara kvalificerade på den grund att sökanden eller närstående till henne hade varit aktiv i ett annat företag som bedrev samma eller likartad verksamhet. Nämnden förklarade, med hänvisning till RÅ 2010 ref. 11, att verksamheten i MB efter avyttringen av aktierna i DB bestod utav förvaltning av det kapital som genererats i DB och som kunde hänföras till sökandens arbetsinsatser i samma företag. Verksamheten ansågs därför vara överförd från DB till

---

<sup>132</sup> SRN hänvisade i detta skede till RÅ 2010 ref. 11 mål I.

<sup>133</sup> SRN förklarade, i likhet mål nr 1836-11, på vilka fall bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet tar sikte på och hänvisade i detta skede till domstolens uttalande i RÅ 1999 ref. 28 samt 2010 ref. 11 mål I-V.

<sup>134</sup> Dnr 109-10/D den 20 maj år 2011.

MB. SRN tog därefter upp frågan huruvida det faktum att varken sökanden eller närstående direkt eller indirekt hade ägt andelar i DB efter tidpunkten för avyttringen kunde utgöra ett hinder för tillämpligheten av bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet. Även om bestämmelsens ordalydelse inte ställer något krav på ett ägarsamband ansåg SRN att bestämmelsen bör tolkas, i enlighet med fåmansbolagsreglernas syfte, så att den kräver att ett ägarsamband föreligger för att bestämmelsen ska vara tillämplig. SRN ansåg därför inte att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet var tillämplig i fallet varför sökandens andelar i MB efter utgången av år 2009 inte ansågs kvalificerade. Förhandsbeskedet överklagades av Skatteverket.

Förhandsbeskedet hade två skiljaktiga ledamöter som anförde att bolagen MB och DB bedrev samma eller likartad verksamhet. Ledamöterna hänvisade till RÅ 2010 ref. 11 och menade att sökanden hade varit aktiv i DB varför andelarna i MB skulle anses vara kvalificerade till dess att sökanden upphör att vara aktiv i DB.

*Kommentar:*

I förhandsbeskedet förklarade alltså SRN att det för att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet ska vara tillämplig krävs att ägaren eller dess närstående i det ena företaget, och som är verksam i betydande omfattning i det andra bolaget, också är en delägare i sistnämnda bolaget. Även om bestämmelsens ordalydelse visar på något annat påtalade både 3:12 – utredningen och Silfverberg<sup>135</sup> att bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet inte borde omfatta situationer då ett sådant ägarsamband inte existerar. Silfverberg poängterade också att kravet på ägande får anses ha utgjort en förutsättning för bestämmelsens tillämplighet sedan den infördes och att det inte kan anses ha varit lagstiftarens avsikt att det skulle vara en skillnad mellan bestämmelsens första och andra mening. En tillämpning i enlighet med lagtextens ordalydelse vore dessutom alltför omfattande och skulle då också strida mot lagstiftningens syfte.

### **4.3.2 Dnr 49-11/D**

I ett förhandsbesked som meddelades i oktober år 2011<sup>136</sup> ansåg SRN sökandens andelar vara kvalificerade p.g.a. bestämmelsen samma eller likartad verksamhet. Förhandsbeskedet överklagades dock av sökanden.

Sökanden i målet var år 2005 direkt och indirekt via bolaget XAB, huvudägare i bolaget YAB i vilket sökanden också var verksam i betydande omfattning p.g.a. hennes befattning som VD. YAB såldes sedermera till det utländska bolaget CAB som inte var ett fåmansbolag. Ersättningen som erhöles var i form av aktier i CAB, men även kontanter erhöles av sökanden. Ett år senare avyttrades samtliga aktier i CAB till ett annat utländskt bolag DAB. Både sökanden och XAB erhöles kontanter som ersättning. Sökanden

---

<sup>135</sup> Se avsnitt 3.4.3.

<sup>136</sup> Dnr 49-11/D den 7 oktober år 2011.

fortsatte att vara VD i YAB. Två år senare köpte sökanden tillsammans med andra personer ut YAB genom deras gemensamma fåmansbolag ZAB. XAB:s verksamhet har sedan avyttringen av YAB bestått av först förvaltning av aktierna i CAB sedan förvaltning av det kapital som erhöles då aktierna avyttrades.

Frågan som ställdes till SRN var om sökandens andelar i XAB kan anses vara avkvalificerade vid utgången av år 2010. SNR ansåg att andelarna i XAB var kvalificerade med hänvisning till att sökanden hade varit aktiv i ett företag som bedrev samma eller likartad verksamhet som XAB. I sin motivering refererade SRN till RÅ 1999 ref. 28 samt RÅ 2010 ref. 11 mål I-V. SRN förklarade att då andelarna i YAB avyttrades till marknadspris<sup>137</sup> till CAB tillgodogjorde sig XAB det kapital som upparbetats genom verksamheten i YAB och som kan hänföras till sökandens arbetsinsatser i bolaget. Verksamheten i XAB har därför bestått av ”förvaltning av det vederlag som utgick för aktierna och det kapital som senare trätt i dess ställe”<sup>138</sup>. SRN:s bedömning var därför att andelarna i XAB skulle anses vara kvalificerade då bolaget bedriver samma eller likartad verksamhet som YAB, i vilken sökanden fortfarande är aktiv som VD. Det faktum att sökanden för en tid inte hade ägarintresse i YAB samtidigt som YAB inte utgjorde ett fåmansbolag, hade ingen betydelse för rättens bedömning.

I Skatteverkets kommentar till förhandsbeskedet förklarade man att så som 57 kap. 4 § IL är formulerad, har det ingen betydelse att sökanden inte ägde YAB för en tid eller att bolaget inte utgjorde ett fåmansbolag. Prövningen görs aktuellt taxeringsår och för taxeringsåret i målet var YAB ett fåmansföretag som sökanden ägde indirekt via ZAB.<sup>139</sup>

*Kommentar:*

Även om förhandsbeskedet ännu inte har tagits upp av HFD har SRN genom detta förhandsbesked klargjort att det är situationen i bolagen vid aktuella beskattningsår som ska vara utgångspunkt för bedömningen. Vidare framkommer det även här att en överföring av verksamhet kan ske genom den köpeskilling som erläggs. Avyttringen av YAB till CAB medförde alltså att XAB tillgodogjorde sig kapital som upparbetats av sökanden i YAB. Huruvida andelarna i XAB skulle fortsätta att vara kvalificerade efter karenperiodens utgång då förfarandet i målet hade stannat vid att YAB avyttrades till CAB kan diskuteras. Enligt min mening kan bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet inte vara tillämplig i detta fall, då kravet på ägarsamband inte är uppfyllt, då sökanden i detta fall inte äger andelar i CAB. Eftersom förhandsbeskedet inte är fastställt av HFD kan inte för stora växlar dras av SRN:s bedömning. Bedömningen visar dock på att det ännu finns oklarheter kring bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhets tillämpning.

---

<sup>137</sup> SRN förutsatte att avyttringen hade gjorts till marknadspris.

<sup>138</sup> Dnr 49/11-D den 7 oktober år 2011.

<sup>139</sup> Skatteverkets kommentar till förhandsbeskedet dnr 49-11/D den 7 oktober år 2011.

# 5 Nuvarande tillämpningsområde

## 5.1 Bakåtsmitta

HFD delar, i samtliga trädadomarna från år 2010, SNR:s uppfattning att det vid jämförelsen av om två företag bedriver samma eller likartad verksamhet inte finns någon begränsning av vilken verksamhet man ska utgå ifrån. Beror på vilka aktier det är som ska bedömas i fallet kan utgångspunkten för jämförelsen antingen vara verksamheten i det överlåtande bolaget eller verksamheten i det förvärvande bolaget. En sådan jämförelse som omfattar båda fallen är enligt domstolen och nämnden i linje med bestämmelsens syfte som innebär att fåmansbolagsreglernas rättsverkan inte ska kunna undvikas genom att verksamhet överläts från ett företag till ett av samma ägare eller dess närstående ägt företag och då rörelseverksamheten fortsätter att bedrivas i det förvärvande bolaget medan de upparbetade inkomsterna vilar i det överlåtande bolaget.<sup>140</sup> Uttalandet avseende att en jämförelse åt båda hållen är i enlighet med lagstiftningens syfte, visar också att HFD utgår ifrån att bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet riktar sig mot interna transaktioner, d.v.s. då en ägare ifråga eller dess närstående även äger andelar i bolaget som anses bedriva samma eller likartad verksamhet.<sup>141</sup>

Genom mål II & IV satte HFD stopp för den tolkningen av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL som 3:12 - utredningen i betänkandet från år 2002 uttryckte en oro för, d.v.s. att det fanns en möjlighet att bota kvalificerade andelar genom att lägga bolag med upparbetade vinstmedel i träda samtidigt som verksamheten fortsätter att bedrivas i ett nytt bolag. I både mål II & IV överläts rörelseverksamheten till ett nytt bolag medan det i det gamla bolaget endast fanns kvar den fastighet på vilken rörelseverksamheten hade bedrivits. Andelsägaren var inte i något av fallen inte aktiv i det gamla bolaget. Det faktum att närstående till ägaren respektive ägaren själv i målen var verksam i betydande omfattning i det nya bolaget medförde att även andelarna i det gamla bolaget ansågs vara kvalificerade, d.v.s. närståendes respektive ägarens aktivitet smittade andelar bakåt. Även om rättsläget kring denna fråga tidigare var oklart, anser Asklöf och Zinders i sin artikel ”Trädadomarna - konsekvenser och fallgropar”<sup>142</sup> att HFD:s avgöranden inte var särskilt banbrytande då det får anses ha varit lagstiftarens avsikt sedan bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet infördes att bestämmelsen skulle omfatta en sådan smitta bakåt.<sup>143</sup>

---

<sup>140</sup> Se avsnitt 4.1.1. s. 30 f.

<sup>141</sup> Asklöf och Zinders s. 63 f.

<sup>142</sup> Asklöf och Zinders s. 58.

<sup>143</sup> Asklöf och Zinders s. 57 f.

### *Kommentar:*

HFD har således en gång för alla avgjort frågan huruvida bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet också kan smitta bakåt. Min mening är att ett klargörande från domstolens håll av denna fråga sedan länge har behövts då det har rått delade meningar om hur bestämmelsen ska tolkas. Detta eftersom bestämmelsen inte har varit entydig och eftersom förarbetsuttalanden har kunnat tolkas som att de går emot bestämmelsen syfte. Utan klargörandet att en jämförelse kan göras åt båda hållen skulle annars allmänt accepterade förfaranden styra bestämmelsens tillämpning.

Både Asklöf och Zinders, Silfverberg<sup>144</sup> och SRN<sup>145</sup> verkar vara eniga om att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet förutsätter att ägare eller närstående till ägare i ett fåmansbolag och som har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag, också ska ha varit delägare i det sistnämnda företaget, för att bestämmelsen ska vara tillämplig. Även om HFD inte har fastställt saken genom ett avgörande kan ett sådant synsätt utläsas av domskälen i RÅ 2010 ref. 11 mål I-V samtidigt som det kan anses vara i enlighet med fåmansbolagsreglernas syfte och förarbeten. Av SRN:s avgörande i dnr 49-11/D framkommer det vidare att det inte är av betydelse att ägaren för en tid inte ägde andelar i bolaget i vilken hon var aktiv i utan att det är det ägarförhållande som förelåg det aktuella taxeringsåret som är utgångspunkt för bedömningen.

## **5.2 Uppdelning av verksamheten**

Av ordalydelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL framgår det att det är en förutsättning att det företag i vilket ägaren eller närstående är eller inom de senaste fem åren har varit aktiv i, bedriver samma eller likartad verksamhet. Silfverberg menar i sin artikel ”Samma eller likartad verksamhet”<sup>146</sup> att bestämmelsens ordalydelse kan tala för att jämförelsen mellan två bolag ska utgå från hur verksamheterna faktiskt ser ut det aktuella beskattningsåret och inte tidigare år. Detta synsätt talar för att ett bolag vars aktiva näringsverksamhet har förflyttats till ett annat fåmansbolag och som efter överlåtelser endast bedriver kapitalförvaltning, inte kommer att bedriva samma eller likartad verksamhet som det andra bolaget till vilket den aktiva verksamheten hade flyttats. För att bolagen ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet krävs i detta fall någon form av verksamhetssamband i likhet med den i RÅ 1997 ref. 48 I & II. HFD:s fem avgöranden från år 2010 talar dock för ett annat synsätt. HFD delade SRN:s uppfattning som betonade det som framkom i RÅ 1999 ref. 28; d.v.s. att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet huvudsakligen tar sikte på de fall då verksamheten överförs från ett företag till ett annat och det senare företaget ligger inom ramen för det tidigare eller på fall då likartat samband föreligger mellan företagen. Domstolen fäste, liksom nämnden, i samtliga fallen också avgö-

---

<sup>144</sup> Se avsnitt 3.4.3.

<sup>145</sup> Se avsnitt 4.3.1.

<sup>146</sup> Silfverberg. Artikel publicerades innan trädodomarna fastställdes av HFD. Silfverberg talar dock om domarna som meddelade förhandsbesked.



rande vikt vid att den verksamhet som tidigare har bedrivits i det överlåtande bolaget har fortsatt att bedrivas fast uppdelad på flera bolag<sup>147</sup>. Både HFD och SRN lägger alltså mindre vikt vid vilken typ av verksamhet de två bolagen faktiskt bedriver det aktuella beskattningsåret, utan det räcker således med att det nya bolaget bedriver någon form av verksamhet som existerat i det tidigare bolaget. Det faktum att den aktiva verksamheten har överlåtit och fortsatt i ett nytt bolag medan det överlåtande bolaget endast sköter förvaltningen av det kapital som en gång i tiden upparbetats genom verksamheten, d.v.s. att det ena bolaget bedriver kapitalförvaltning och det andra bedriver en aktiv näringsverksamhet, har då mindre betydelse.<sup>148</sup>

I samtliga mål i RÅ 2010 ref. 11 ansågs den ursprungliga verksamheten i sammanhanget vara uppdelad på ytterligare bolag. I RÅ 2010 ref. 11 mål II & IV ansåg HFD att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet var tillämplig då en faktisk uppdelning av verksamhet hade skett. Den aktiva rörelseverksamheten hade i både fallen överförts till ett annat bolag samtidigt som en viss del fortfarande låg kvar i det passiva bolaget. Då den passiva verksamheten i båda målen bestod utav uthyrning av den fastighet på vilken den överlåtande rörelseverksamheten bedrevs, ansågs den passiva uthyrningsverksamheten fortfarande tillhöra rörelseverksamheten. Andelarna i ett bolag som bedriver passiv verksamhet kan alltså ändå anses vara kvalificerade p.g.a. att aktivitet tidigare har skett i bolaget i fråga och då dess rörelseverksamhet har överförts till ett annat av ägaren ägt bolag där ägaren eller närstående också är aktiv.<sup>149</sup> Även i RÅ 2010 ref. 11 mål I & V ansågs en uppdelning av verksamhet vara för handen. I dessa fall hade dock en överföring av verksamheten gjorts genom att vinstmedel hade överförts mellan bolagen.<sup>150</sup> I RÅ 2010 ref. 11 mål III ansågs verksamheten vara uppdelad på ytterligare ett bolag genom att verksamheten i fråga ansågs återupptagen trots att någon överföring av tillgångar mellan bolagen inte hade skett.<sup>151</sup>

#### *Kommentar:*

Av RÅ 2010 ref. 11 mål I-V har det alltså framkommit att bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet framförallt tar sikte på fall då hela eller delar av en verksamhet överförs från ett fåmansföretag till ett annat och då resultatet av överlåtelsen blir att den ursprungliga verksamheten i sammanhanget anses vara uppdelad på flera bolag. Det spelar då heller ingen roll om det är en del av den faktiskt rörelseverksamheten eller kapital som har upparbetats i verksamheten som har överförts. Att en ägare till ett bolag vars verksamhet består av passiv kapitalförvaltning i normala fall inte anses vara verksam i betydande omfattning<sup>152</sup>, har ingen betydelse för bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhets tillämplighet. Andelarna anses ändå kvalificerade då kapitalförvaltningen anses tillhöra en ursprung-

---

<sup>147</sup> Se avsnitt 4.1.1. s. 30 f.

<sup>148</sup> Silfverberg s. 446. Se också Walander.

<sup>149</sup> Se avsnitt 4.1.2., 4.1.4.

<sup>150</sup> Se avsnitt 4.1.1., 4.1.5.

<sup>151</sup> Se avsnitt 4.1.3.

<sup>152</sup> Se avsnitt 2.6.2.

lig verksamhet som existerar i ett annat av samma ägare ägt bolag i vilken ägaren eller närstående är aktiv. Även om domstolen lägger mindre vikt vid vilken verksamhet de två bolagen bedrev ifrågavarande beskattningsår ska dock, med hänvisning till vad som framkom av dnr 49-11/D<sup>153</sup>, prövningen ske med utgångspunkt i bolagets form och ägarstruktur det aktuella taxeringsåret.

## 5.3 Överföring av verksamhet

HFD förklarade i samtliga avgöranden som har behandlats under kapital 4 att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet huvudsakligen tar sikte på de fall då hela eller delar av verksamheten i ett företag överförs till ett annat fåmansföretag och den senare verksamheten ligger inom ramen för den tidigare eller de fall då likartat samband föreligger mellan företagen.<sup>154</sup> Än så länge har dock endast förstnämnda fall, d.v.s. då verksamhet överförs från ett fåmansföretag till ett annat samtidigt som den senare verksamheten ligger inom ramen för den tidigare, behandlats i praxis.

Som nämnts i föregående avsnitt har verksamhet ansetts överförd då den faktiska rörelseverksamheten förflyttats till ett annat av samma ägare ägt bolag. HFD har dock också ansett att redan en förflyttning av kapital eller vinstmedel från ett företag till ett annat, vars verksamhet ligger inom ramen för det förstnämnda bolaget, kan anses utgöra en överföring av verksamhet och medföra att överlåtande och förvärvande bolag anses bedriva samma eller likartad verksamhet.<sup>155</sup> Vad som anses utgöra överföring av verksamhet då inte rörelseverksamheten eller andra tillgångar uppenbart har överförts, framgår nedan.

### 5.3.1 Ingen överföring av materiella tillgångar

Genom avgörandet i RÅ 2010 ref. 11 mål III visade HFD att tillämpningsområdet för bestämmelsen angående samma eller likartad verksamhet också omfattar de fall då några tillgångar såsom inventarier eller byggnader inte har överförts från det vilande bolaget till det nya. En överföring av verksamhet ansågs ändå hade skett då den tidigare verksamheten ansågs vara så pass knuten till ägarens person och då denna verksamhet återupptogs i ett annat fåmansbolag inom karenstiden. Mål III visar således att andelarna i det vilande bolaget vars verksamhet endast bestod av kapitalförvaltning förblev kvalificerade p.g.a. att ägaren återupptog den vilande verksamheten genom ett annat fåmansbolag.<sup>156</sup> Även om HFD i sin bedömning påpekade på att en överföring av verksamhet hade skett, trots bristen på överföring av tillgångar, är själva ställningstagandet förenligt med lagtextens ordalydelse som inte ställer krav på någon överföring av verksamhet.<sup>157</sup> Enligt Lars Ti-

---

<sup>153</sup> Se avsnitt 4.3.2.

<sup>154</sup> Se avsnitt 4.1. – 4.2.

<sup>155</sup> Asklöf och Zinders s. 57 f.

<sup>156</sup> Se avsnitt 4.3.

<sup>157</sup> Gunne.

véus<sup>158</sup> torde denna uppfattning dock inte höra till huvudregeln då bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet, enligt RÅ 1999 ref. 28, huvudsakligen tar sikte på fall då hela eller delar av verksamheten överförs.<sup>159</sup>

*Kommentar:*

En överföring av materiella tillgångar i form av byggnader, inventarier m.m. måste alltså inte ha skett för att verksamhet ska ansetts ha överförts från ett företag till ett annat. Trots att faktiska tillgångar inte hade överförts emellan ägarens två bolag i RÅ 2010 ref. 11 mål III ansågs tillgångar överförda från det vilande konsultföretaget till det nystartade. Även om HFD inte uttryckligen förklarade det så kan ändå den slutsatsen dras av målet att ägaren själv utgjorde en tillgång eftersom konsultverksamheten ansågs vara så pass knuten till ägarens person, kunskaper, affärskontakter m.m. och att ägarens återupptagande av konsultverksamheten utlöste en överföring av verksamhet. Huruvida samma bedömning skulle gjorts av domstolen om verksamheten inte bestod av konsultverksamhet är svårt att svara på. Det är dock i linje med lagtextens ordalydelse i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL att två bolag kan bedriva samma eller likartad verksamhet utan att tillgångar har överförts mellan bolagen. Vidare pekade även uttalandet i RÅ 1999 ref. 28 på att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet också tar sikte på de fall då ett likartat samband existerar mellan bolagen. Det kan dock fortfarande inte anses klarlagt i vilka situationer ett så pass likartat samband föreligger mellan fåmansbolagen att de kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet, även om det numera är utrett att ett sådant franchisingsamband som existerade i RÅ 2207 not. 66 inte utgör ett tillräckligt likartat samband för regelns tillämplighet.

### 5.3.2 Överföring av kapital genom utdelning

RÅ 2010 ref. 11 mål I visar att en överföring av verksamhet har skett då ett dotterbolag i vilken ägaren var aktiv lämnade utdelning till moderbolaget, i vilken ägaren inte var aktiv. Utdelningen i sig innebar enligt HFD att verksamheten i dotterbolaget delades upp på flera bolag. Efter att utdelningen hade gjorts bedrev moderbolaget samma eller likartad verksamhet som dotterbolaget varför också ägarens andelar i moderbolaget blev smittade av ägarens aktivitet i dotterbolaget. Så länge andelarna i dotterbolaget är kvalificerade är också andelarna i moderbolaget det. Enligt HFD gällde detta även då andelarna i dotterbolaget hade överförts till ett annat av ägaren helägt bolag.<sup>160</sup>

Asklöf och Zinders menar i deras artikel att i de fall moderbolaget äger det rörelsedrivande dotterbolaget har uppdelningen av verksamheten genom utdelningen ingen praktisk betydelse, då andelarna i moderbolaget ändå anses vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Asklöf och Zinders menar dock att i de fall dotterbolaget avyttras till en annan ägare kan smittan

---

<sup>158</sup> Tivéus.

<sup>159</sup> Tivéus s. 243 f.

<sup>160</sup> Se avsnitt 4.1. Se också Asklöf och Zinders s. 58.

som uppkommer genom utdelning få negativa konsekvenser på vanligt förekommande affärssituationer, såsom ägarbyte vid generationsskifte. Författarduon förklarar detta genom exemplet att mor och far innehar hälften var av andelarna i ett holdingbolag. Holdingbolaget har i sin tur ett dotterbolag i vilken parets två döttrar är verksamma i betydande omfattning. Dotterbolaget har kontinuerligt lämnat utdelningar till holdingbolaget som också bedriver kapitalförvaltning. Som ett led i generationsskiftet avser mor och far att överlåta dotterbolaget till ett av döttrarna nystartat bolag och då till underpris. Tanken är att verksamheten ska bedrivas vidare genom detta bolag. Döttrarna kommer att fortsätta vara verksamma i det rörelsedrivande dotterbolaget medan föräldrarna inte kommer att vara aktiva i holdingbolaget. Efter överlåtelsen av dotterbolaget avser föräldrarna att låta holdingbolaget ligga vilande i fem år för att på detta sätt avkvalificera andelarna och sedan slutligen likvidera företaget. Då det har fastställts av HFD att också utdelning kan anses utgöra en överföring av verksamhet, medför de utdelningarna som gjordes kontinuerligt från dotterbolaget till holdingbolaget i exemplet att de två bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Döttrarnas aktivitet i det rörelsedrivande dotterbolaget kommer därför att medföra att även andelarna i holdingbolaget kommer bli kvalificerade; en smitta som kommer vara tills döttrarnas aktivitet i dotterbolaget upphör förlängt med karenstiden om fem år. Asklöf och Zinders menar att exemplet visar på att generationsskiften inte är attraktiva framför att överlåta företaget externt då det inte lönar sig att överlåta företaget till närstående. Att utdelningar från dotterbolag till moderbolag kan medföra att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet anses tillämplig medför således enligt författarduon ”en riskfaktor som måste beaktas vid transaktioner då dotterbolaget skiljs från moderbolaget”<sup>161</sup> <sup>162</sup>.

En annan fråga som är relevant då utdelningar av dotterbolags upparbetade vinstmedel till moderbolag är vanligt förekommande, är hur långt tillbaka i tiden en utdelning kan ha lämnats för att fortfarande smitta moderbolagets andelar. Asklöf och Zinders menar att frågan kan besvaras med vägledning av RÅ 2010 ref. 11 mål IV. Även om det i målet var själva rörelsen som överfördes till ett nytt bolag, framgår det att det inte spelar någon roll hur länge sedan en uppdelning av verksamheten gjordes<sup>163</sup>. Författarduon menar att fallet indikerar på att hänsyn ska tas till alla utdelningar som har gjorts från dotterbolag till moderbolag. Vidare anser författarparet att även koncernbidrag och aktieägartillskott borde inrymmas under överföring av vinstmedel eller kapital.<sup>164</sup>

#### *Kommentar:*

Precis som Asklöf och Zinders påtalar, har det faktum att en överföring av verksamhet kan ske genom utdelning i den meningen att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet är tillämplig, ingen praktisk betydelse vid utdelningstillfället. Ställningstagandet har dock betydelse då dot-

---

<sup>161</sup> Asklöf och Zinders s. 59.

<sup>162</sup> Asklöf och Zinders s. 59 f.

<sup>163</sup> Se avsnitt 4.1.4.

<sup>164</sup> Asklöf och Zinders s. 60.

terbolaget sedermera avyttrats, då andelarna i moderbolaget kommer att fortsätta vara kvalificerade tills ägaren eller närstående till denna upphör att vara aktiv i det avyttrade dotterbolaget. Detta påverkar generationsskiften negativt, d.v.s. då utdelningar lämnas som ett led i generationsskiftessyfte och dotterbolaget sedermera avyttras till den yngre generationen. Smittan blir i dessa fall omöjlig att bli av med i den mån närstående är aktiv i det överlåtande dotterbolaget, vilket innebär att en avyttring till en utomstående köpare i sammanhanget är att föredra om den äldre generationen i fallet avser att inneha okvalificerade andelar efter karenstidens utgång.

Som Asklöf och Zinders förklarade torde också bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhets räckvidd ytterligare kunna utökas då aktieägartillskott och koncernbidrag, precis som utdelning, utgör en form av vinstmedel som överförs. En överföring av verksamhet torde därför vara för handen då aktieägartillskott eller koncernbidrag har lämnats mellan bolagen. Även detta påverkar generationsskiften negativt.

### **5.3.3 Betydelsen av prissättning vid överföring av kapital**

Att en överföring av verksamhet också kan ske genom underprisöverlåtelser fastställdes HFD i RÅ 2010 ref. 11 mål V. Sökanden i målet avsåg att separera kapital från sin koncern till ett annat av ägaren helägt bolag. Detta skulle ske genom att aktierna i dotterbolaget i koncernen, vilka var kvalificerade p.g.a. ägarens aktivitet, överläts till ett annat av ägaren helägt bolag, i vilken ägaren inte var aktiv. Överlåtelser skulle ske till underpris och de förvärvade aktierna skulle sedermera säljas externt till marknadspris. HFD fastslog att en överföring av verksamhet hade skett då den kapitalvinst som uppstod vid den externa avyttringen skulle tillfalla ägarens andra bolag i stället för moderbolaget i koncernen. De två bolagen ansågs därför bedriva samma eller likartad verksamhet.<sup>165</sup> Ett företag som bedriver enbart förvaltning av kapital som kan hänföras till en delägars aktivitet i ett annat fåmansföretag, kan således anses vara likartad verksamhet.<sup>166</sup> Asklöf och Zinders hävdar att endast det faktum att aktierna i dotterbolaget överläts till underpris inte medför att en överföring av verksamhet har skett på det vis som innebär att verksamheten delas upp på ytterligare ett bolag. För att detta ska vara för handen krävs det att aktierna som förvärvades till underpris realiserar genom att en vinst uppstår vid en extern avyttring. Asklöf och Zinders menar vidare att det troligen inte hade varit fråga om en överföring av verksamhet om överlåtelser hade skett till marknadspris. Författarduon motiverar detta ställningstagande med att HFD då inte kunnat använda sig utav den avgörande formuleringen som användes i domskälen; nämligen uttalandet att när aktierna i dotterbolaget avyttras externt genom ägarens andra bolag kommer överskottet från försäljningen att tillfalla detta bolag i stället för att tillfalla moderbolaget i koncernen.<sup>167</sup>

---

<sup>165</sup> Se avsnitt 4.1.5.

<sup>166</sup> Tivéus s. 243 f.

<sup>167</sup> Asklöf och Zinders s. 61 f.

Asklöf och Zinders ger ytterligare ett exempel på sin uppfattning om prissättningens betydelse; personen A är verksam i betydande omfattning i sitt bolag AAB och avser att överlåta rörelsen i AAB till personen B som är närstående till A och anställd inom företaget. B förvärvar därför lagerbolaget BAB till vilken rörelsen i AAB avyttras. Verksamheten i AAB kommer efter överlåtelsen att bestå av diskretionär förvaltning av den köpeskilling som erlades vid överlåtelsen, varför personen A inte kommer att vara aktiv i företaget. Huruvida A på detta sätt lyckats att avkvalificera andelarna i ABB fem år efter överlåtelsen eller om andelarna fortfarande är kvalificerad p.g.a. B:s aktivitet i BAB beror, enligt författarduon, på om överlåtelsen skedde till underpris eller inte. I det fall överlåtelsen skedde till underpris har en värdeöverföring skett. Asklöf och Zinder menar att det möjligen också krävs för att kapital ska anses ha överförts från AAB till BAB, att BAB ”realiserar övervärdet av inkråmet”<sup>168</sup>. I detta fall bedriver BAB samma eller likartad verksamhet som AAB. Duon förklarar att i det fall överlåtelsen hade skett till marknadspris hade inte någon värdeöverföring skett mellan bolagen varför det kan ifrågasättas om en uppdelning av verksamhet faktiskt har skett. En förutsättning för denna tolkning av prissättningens betydelse är att hela verksamheten överförs, eftersom det i fall då delar av verksamheten överförs faktiskt sker en uppdelning av verksamheten på olika bolag.<sup>169</sup> Oavsett om det är hela inkråmet som avyttras eller endast andelar i ett dotterbolag, anser författarduon att det då marknadspris används inte har skett någon förändring i de inblandade parternas förmögenhet.<sup>170</sup>

*Kommentar:*

Asklöf och Zinders anser alltså att det avgörande momentet för att en överföring av verksamhet ska anses vara för handen vid en underprisöverlåtelse är att rörelsen som avyttras till det andra av ägaren ägda bolaget, också avyttras externt. Enligt författarduon kunde därför inte en underprisöverlåtelse i sig anses medföra en överföring av verksamhet, utan det förutsattes också att en vinst uppstod. Jag håller med Asklöf och Zinders att det kan utläsas av domstolens bedömning att den avgörande faktorn för utgången i RÅ 2010 ref. 11 mål V var att AB genom underprisöverlåtelsen och sedermera den externa avyttringen, tillgodogjorde sig de vinstmedel som upparbetats i den koncern i vilken MBAB var moderbolag. En liknelse kan också enligt min mening göras med det alternativa handlandet till utdelningen i RÅ 2010 ref. 11 mål I, där moderbolaget avsåg att avyttra ett antal andelar i sitt dotterbolag till ett annat av samma ägare ägt bolag till underpris för att sedan lösa in samma aktier till marknadspris. Även här torde den avgörande faktorn vara att aktierna också löstes in, då det i annat fall inte hade uppstått en vinst i moderbolaget som kunde hänföras till dotterbolaget.

Asklöf och Zinders menar vidare att HFD antagligen inte hade kommit till samma bedömning i RÅ 2010 ref. 11 mål V då den interna överlåtelsen gjordes till marknadspris. Jag instämmer i Asklöf och Zinders åsikt om pris-

---

<sup>168</sup> Asklöf och Zinders s. 62.

<sup>169</sup> Asklöf och Zinders s. 62 f.

<sup>170</sup> Asklöf och Zinders s. 68.

sättningens betydelse i detta fall då bolaget AB antagligen inte hade övertagit en del av moderbolaget MBAB:s verksamhet om överlåtelsen gjorts till marknadspris. I mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11 som HFD nyligen avgjorde skedde den sista interna överlåtelsen i fallen till underpris, d.v.s. avyttringen av HAB till FAB<sup>171</sup> respektive avyttringen av ÅAB och ÄAB till AAB och BAB<sup>172</sup>. Dessa underprisöverlåtelser tillsammans med att kapitalet i de smittade dotterbolagen sedan tillgodogjordes i moderbolaget genom antingen utdelning, fusion eller likvidation eller genom den köpeskilling som erhöles då andelarna i dotterbolaget avyttras externt, medförde att moderbolagen tog över dotterbolagens verksamhet. Även om prissättningens betydelse inte uppenbart kan utläsas av HFD:s bedömning i dessa två fall, torde inte moderbolagen ha övertagit dotterbolagens verksamhet, likt RÅ 2010 ref. 11 mål V, då marknadspris använts vid den interna överlåtelsen. Även här torde parternas förmögenhet vara oförändrad.

För att underprisöverlåtelser ska ske utan uttagsbeskattning måste ett antal förutsättningar i 23 kap. IL vara uppfyllda. Vidare finns det andra bestämmelser som ägaren måste ta hänsyn till vid interna överlåtelser t.ex. låneförbudet i ABL. Då denna uppsats inte går vidare in på interna överlåtelser vill jag inte fördjupa mig alltför mycket i prissättningens betydelse för tillämpningen av bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet, då en sådan betydelse inte direkt heller kan utläsas av HFD:s avgörande.

### 5.3.4 Överföring av kapital genom köpeskilling

Asklöf och Zinders menade vidare i sin artikel ”Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar”<sup>173</sup> att köpeskilling inte kan likställas med utdelning i det avseende att ett moderbolag tillgodogör sig vinstmedel från sitt dotterbolag genom den köpeskilling som uppstår då dotterbolaget avyttrats externt. Författarduon förklarar att det är vanligt förekommande att ägare som har varit aktiva i sitt fåmansbolag inför en extern avyttring ”paketerar sina andelar i bolaget”<sup>174</sup> i ett annat av ägaren helägt bolag, som då agerar säljare vid avyttringen. Detta för att det nya moderbolaget ska ta emot köpeskillingen skattefritt och att andelarna i samma bolag fem år efter den externa avyttringen ska anses vara avkvalificerade samtidigt som ägaren fortsätter att vara verksam i bolaget som överlåtits. Asklöf och Zinders menar att ägarens aktivitet i bolaget som avyttrades externt inte kan smitta av sig till det nya bolaget och att köpeskillingen för aktierna som avyttrades inte kan anses utgöra en överlåtelse av vinstmedel eller kapital såsom det ansågs i RÅ 2010 ref. 11 mål I & V då verksamheten som avyttrades är helt intakt. Som stöd för detta nämner Asklöf och Zinders ett uttalande av SRN i ett förhandsbesked meddelat år 2010<sup>175</sup>. SRN förklarar i förhandsbeskedet att det inte finns stöd i praxis för att kravet på samma eller likartad verksamhet är ”uppfyllt utan att en överföring av verksamhet manifesterats genom att till-

---

<sup>171</sup> Se avsnitt 4.2.1.

<sup>172</sup> Se avsnitt 4.2.2.

<sup>173</sup> Asklöf och Zinders.

<sup>174</sup> Asklöf och Zinders s. 61.

<sup>175</sup> Dnr 157-09/D den 27 april år 2010.

gångar överförs mellan bolagen”<sup>176</sup>. Uttalandet tyder enligt författarduon på att det inte räcker med att konstatera att köpeskillingen härrör från ägarens aktivitet i dotterbolaget, utan att det också krävs en överföring av tillgångar mellan bolagen för att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet ska kunna vara tillämplig.<sup>177</sup>

Ett ytterligare exempel som Asklöf och Zinders tar upp gäller frågan som uppstår då en ägare som är verksam i betydande omfattning i sitt fåmansbolag XAB paketerar andelar i detta bolag i avsikt att separera kapital från rörelsebolaget och på detta vis lägga kapitalbolaget i träda för att undkomma fåmansbolagsreglerna. Ägaren paketerar sina andelar i XAB i sitt andra helägda bolag AAB för omkostnadsbeloppet. Samma år avyttrar ägaren andelarna i XAB till ägarens tredje bolag BAB till ett pris som motsvarar den mängd kapital ägaren vill ska utgöra trädabolagets storlek. Andelarna i BAB kommer att vara kvalificerade p.g.a. ägarens aktivitet i XAB. Vidare kommer andelarna i AAB vara kvalificerade, i fem år från avyttringen, eftersom bolaget ägde XAB under en period. Den fråga som uppstår är således om andelarna i AAB kan anses vara kvalificerade p.g.a. ägarens verksamhet i XAB då karenperioden har utgått. För att andelarna ska vara kvalificerade krävs det alltså att XAB och AAB anses bedriva samma eller likartad verksamhet.<sup>178</sup>

Asklöf och Zinders menade att då någon överföring av den faktiskt rörelseverksamheten inte har skett mellan de två bolagen kan de inte, på denna grund, anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Författarduon menar dock att det skulle kunna hävdas att AAB:s verksamhet anses uppdelad på flera bolag efter avyttringen av XAB, nämligen BAB. Eftersom ägaren inte är aktiv i BAB kan andelarna i AAB inte heller på denna grund anses vara kvalificerade. Samma slutsats kan dras då icke marknadsmässig ersättning erlades i avyttringen av XAB till BAB och en överföring av vinstmedel därför ansågs överförd från AAB till BAB. Asklöf och Zinders menar att någon överföring av vinstmedel från XAB till AAB inte har skett i fallet då den köpeskillning som AAB har erhållit för aktierna i XAB inte kan likställas med erhållen utdelning från XAB. Dessutom har en uppdelning av XAB:s verksamhet inte har skett. Med anledning av detta menade Asklöf och Zinders att andelarna i AAB är okvalificerade fem år efter avyttringen av XAB.<sup>179</sup>

Av mål nr 1836-11<sup>180</sup> och mål nr 1838-11<sup>181</sup> framgår det dock att en överföring av verksamhet, likt utdelning, även kan ske genom erhållen köpeskillning. Även förhandsbeskedet dnr 49-11/D visar på detta<sup>182</sup>. Segerberg och Benson förklarar att HFD genom RÅ 2010 ref. 11 mål I tidigare har fastsla-

---

<sup>176</sup> Dnr 157-09/D den 27 april år 2010.

<sup>177</sup> Asklöf och Zinders s. 60-61.

<sup>178</sup> Asklöf och Zinders s. 65 ff.

<sup>179</sup> Asklöf och Zinders s. 65 ff.

<sup>180</sup> Se avsnitt 4.2.1.

<sup>181</sup> Se avsnitt 4.2.2.

<sup>182</sup> Se avsnitt 4.3.2.



git att två bolag kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet, då verksamhet har överförts genom utdelning från ett bolag till ett annat. Utan att en uppdelning av ”verksamhetsbolaget”<sup>183</sup> har skett innebär nu även köpeskillingen för aktier att en överföring av verksamhet har skett. HFD:s avgöranden i mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11 har därför ansetts försvåra generationsskiften markant.<sup>184</sup>

*Kommentar:*

Utgången i mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11 har således medfört att en överföring av kapital kan ske genom erhållen köpeskillning. Av domstolens bedömning i målen torde en förutsättning för detta vara att en vinst uppstår hos fåmansbolaget som erhåller köpeskillingen. Bolaget tillgodogör sig då det kapital som en gång genererats i ett annat av ägaren ägt bolag. Avseende det uttalande i dnr 157-99/D som Asklöf och Zinders hänvisade till, har det enligt min mening nu fastslagits att det inte är någon skillnad mellan överföring av kapital genom utdelning och erhållen köpeskillning, varför det även i köpeskillingsfallet har skett en form av överföring av tillgångar.

Vad gäller Asklöf och Zinders andra exempel vill jag därför hävda att andelarna i AAB kommer att anses vara kvalificerade även efter karenstiden tills dagen då ägaren eller dess närstående har upphört att vara verksam i XAB. Överföringen av XAB från AAB till BAB, kan liknas med överföringen av XAB från HAB till MMAB i mål nr 1836-11 eller överföringen av XAB från ÅAB och ÄAB till CAB i mål nr 1838-11. Precis som i dessa två mål kommer det kapital som har upparbetats i XAB och som kan hänföras till ägarens aktivitet i bolaget, att tillgodogöras i AAB. AAB kommer då att bedriva förvaltning av detta kapital. Eftersom ägaren i Asklöf och Zinders exempel fortsättningsvis skulle vara verksam i betydande omfattning i XAB och då ägaren indirekt fortfarande äger andelar i XAB, likt ägarna i de ovan nämnda målen, anses XAB och AAB bedriva samma eller likartad verksamhet i den mening som åsyftas i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.

Asklöf och Zinders första exempel liknar enligt min mening den situation som var för handen i dnr 109-10/D<sup>185</sup>. Med tanke på SNR:s bedömning i detta fall ska andelarna i holdingbolaget/moderbolaget i författarduons exempel vara okvalificerade när karenstiden om fem år har passerat. Anledningen till detta är att ägarens fortsatta verksamhet i det avyttrade dotterbolaget inte medför att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet är tillämplig, då ägaren eller närstående till denna inte äger andelar i det fåmansbolag hon är verksam i. Av vad som framkommit i dnr 109-10/D, dnr 49-11/D och av bl.a. Silfverberg och Asklöf och Zinders själva, torde bestämmelsen kräva ett ägarsamband, även om detta inte framkommer av lagtextens ordalydelse. Även om en bedömning måste göras i varje enskilt fall torde en överföring av verksamhet genom köpeskillning enligt min mening endast vara för handen då ägaren eller närstående i bolaget som erhåller köpeskillingen, direkt eller indirekt också äger andelar i och är aktiv i det få-

---

<sup>183</sup> D.v.s. det bolag i vilken ägaren har varit verksam.

<sup>184</sup> Avsnitt 4.2.1 samt 4.2.2. Se Segerberg och Benson.

<sup>185</sup> Se avsnitt 4.4.1.

mansbolag som anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Kapital som upparbetats i ett bolag till följd av att ägaren eller dess närstående har varit aktiv i bolaget medför således redan från början att kapitalet är smittat och att då hela eller delar av kapitalet tillgodogörs i ett annat av samma ägare ägt fåmansbolag anses bolagen bedriva samma eller likartad verksamhet.

Som Segerberg och Benson förklarade kommer HFD:s avgöranden i mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11 att ha stor påverkan på överlåtelse i generationsskiften, precis som det har konstaterats att överföring genom utdelning påverkar generationsskiften. Detta medför att det blir i princip omöjligt från den äldre generationens synvinkel att överföra en verksamhet till den yngre generationen samtidigt som andelarna fem år senare anses vara okvalificerade och en kapitalvinst kan plockas ut med lägre beskattning. Ett förhållande som inte hade uppstått då ägaren i fråga i stället valt att överlåta verksamheten till ett utomstående företag.

## 5.4 Avkvalificering av smittade aktier

Som ett svar på den alternativa frågeställningen i RÅ 2010 ref. 11 mål II<sup>186</sup> gjorde HFD den bedömningen att andelarna i det nystartade holdingbolaget/moderbolaget efter den interna överlåtelsen inte var kvalificerade med förutsättning att ägaren eller närstående till denna inte hade varit verksam i betydande omfattning i varken moderbolaget eller dess nyvunna dotterbolag inom karenstiden på fem år. Detta eftersom enbart smittade aktier i ett dotterbolag inte kan bära smittan vidare till sitt moderbolag då det endast är sökandens eller närståendes aktivitet i moderbolaget eller dotterbolaget som kan medföra att andelarna i moderbolaget anses vara kvalificerade i enlighet med 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. SRN anförde vidare att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet, något som HFD dock undanröjde då det inte fanns tillräckligt med underlag för att bedöma den frågan.<sup>187</sup>

Silfverberg anser i sin artikel ”Samma eller likartad verksamhet”<sup>188</sup> att en ägare genom detta avgörande relativt enkelt kan avkvalificera sina aktier som anses vara kvalificerade p.g.a. att samma eller likartad verksamhet bedrivs i ett annat företag. Det enda som krävs är att lägga ett holdingbolag mellan ägaren och bolaget som orsakar smittan.<sup>189</sup> Tivéus håller med SRN i det avseende att skatteflyktslagen inte borde vara tillämplig på ett sådant förfarande då han menar att det är uppenbart att lagstiftaren har valt att inte ta med kravet på samma eller likartad verksamhet i 57 kap 4 § 1 st. 2 p. IL.<sup>190</sup> Enligt Anders Walander<sup>191</sup> kan ett skäl till att HFD inte fastställde SRN:s avgörande avseende skatteflyktslagens tillämplighet, vara att det inte

---

<sup>186</sup> Se avsnitt 4.1.2.

<sup>187</sup> Se avsnitt 4.2.

<sup>188</sup> Silfverberg s. 437 ff. Artikeln är skriven innan förhandsbeskeden fastställdes av HFD. Silfverberg skriver dock att han har denna uppfattning i det fall HFD skulle fastställa förhandsbeskeden i fråga.

<sup>189</sup> Silfverberg s. 445.

<sup>190</sup> Tivéus s. 244.

<sup>191</sup> Walander.

framkom av frågan vad sökanden avsåg att göra med bolaget efter den interna överlåtelsen och då ett fastställande i enlighet med SRN:s avgörande hade uppfattats som att förfarandet alltid skulle anses vara tillåten med tanke på det prejudicerade värde HFD:s avgörande har. Walander menar vidare att prövningen av de olika rekvisiten i skatteflyktsklausulen<sup>192</sup> ska göras i det enskilda fallet varför det kan bli olika bedömningar där vissa förfaranden anses utgöra upplägg. Vidare har det också framgått av HFD att det är helheten av förfarandet som ska bedömas när skatteflyktsfrågan ska avgöras och inte en del eller ett enskilt led av förfarandet.<sup>193</sup>

I Skatteverkets referat av förhandsbeskedet dnr 33-10/D<sup>194</sup> förklaras det att förfarandet i fallet liknar det alternativa tillvägagångssättet i RÅ 2010 ref. 11 mål II. Frågan som ställdes till HFD i det senare fallet omfattade dock inte den situation då dotterbolaget skickade upp vinstmedel till moderbolaget. Eftersom den situation som uppstod i mål II uttryckligen inte omfattades av lagtextens ordalydelse i 57 kap. 4 § IL, ansågs inte moderbolagets andelar smittade i det fallet. Vidare förklaras det att mål nr 1836-11 tyder på att aktierna i moderbolaget i RÅ 2010 ref. mål II skulle komma att smittas i de fall vinstmedel på något sätt senare hade överförts från dotterbolaget till moderbolaget.<sup>195</sup> Asklöf och Zinders har dock en annan syn på hur det alternativa tillvägagångssättet i mål II skulle kunna komma att bedömas.<sup>196</sup>

## 5.4.1 Upprepande interna aktieöverlåtelser och skatteflykt

I RÅ 2009 ref. 31 ansågs lagen mot skatteflykt vara tillämplig på ett förfarande med upprepande interna aktieöverlåtelser. Sökanden i fallet var två makar som tillsammans ägde samtliga andelarna i bolaget A. Båda makarna var verksamma i betydande omfattning i bolaget varför andelarna ansågs vara kvalificerade. År 2004 bildade makarna bolaget B och avyttrade sedan sina andelar i A till B till ett pris motsvarande omkostnadsbeloppet. Kort därpå avyttrade bolaget B aktierna i bolaget A till en utomstående köpare och till ett pris som innebar en vinst med avsevärd storlek. Makarna bildade sedermera samma år fåmansbolaget C, till vilken de avyttrade sina andelar i B till omkostnadsbeloppet. Slutligen bildade makarna bolaget D till vilken de avyttrade aktierna i bolaget C med en stor kapitalvinst som följd. I 2005 års taxering tog sökanden upp den kapitalvinst som uppkom vid avyttringen av aktierna i C i inkomstslaget kapital.

Frågan i målet var bl.a. om skatteflyktslagen kunde vara tillämplig på förfarandet. Enligt SRN:s bedömning var skatteflyktslagen tillämplig då makarna genom upprepade aktieöverlåtelser gjort att den kapitalvinst som upparbetats i bolaget A som en följd av ägarnas aktivitet i bolaget, beskattats till en

---

<sup>192</sup> Även kallad generalklausulen, 2 § skatteflyktslagen.

<sup>193</sup> Walander.

<sup>194</sup> Förhandsbeskedet som fastställdes av HFD genom mål nr 1836-11, se avsnitt 4.2.1.

<sup>195</sup> Skatteverkets kommentar till förhandsbeskedet den 15 mars år 2011.

<sup>196</sup> Asklöf och Zinders artikel publicerades innan HFD avgjorde mål nr 1836-11 och mål nr 1828-11.

lägre skattesats enligt 48 kap. IL i stället för de särskilda fåmansbolagsreglerna i 57 kap. IL. En sådan beskattning skulle enligt SRN strida mot lagstiftnings syfte. Sökandens invändning till SRN:s bedömning var att lagstiftarens underlåtenhet att beröra detta tillvägagångssätt i lagtext och förarbeten, innebär att ett sådant förfarande måste godtas. SRN förklarade att denna lucka i lagtexten existerar då det inte fanns anledning för lagstiftaren att gå in på denna typ av förfarande vid reglernas tillkomst. SRN påpekade att det inte heller finns stöd i praxis eller rättstillämpning i övrigt att förfaranden som i detta mål skulle accepteras. Skattskyldiga har därför inte anledning att tro att beskattning i inkomstslaget tjänst kan undvikas på detta sätt. Enligt SRN:s mening var det inte särskilt troligt att lagstiftaren avstått från att behandla förfaranden som det aktuella med avsikten att de skulle anses vara godtagbara förfaranden. I den fråga som berörde skatteflyktslagens tillämplighet gjorde HFD samma bedömning som SRN och fastställde därför SRN:s förhandsbesked.

Asklöf och Zinders menade att det alternativa handlandet via ett holdingbolag i RÅ 2010 ref. 11 mål II liknar till viss del den andra interna överlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31. Smittan berodde dock i det senare fallet på ägarens aktivitet i ett dotterbolag, d.v.s. bolaget A. Efter det att andelarna i A sålts externt överlät ägaren de smittade aktierna i B till holdingbolaget C vilket medförde att ägaren kom ut ur fåmansbolagsreglerna och ägarens aktier i C blev okvalificerade. Enligt Asklöf och Zinders mening skulle det alternativa tillvägagångssättet i RÅ 2010 ref. 11 mål II, liksom RÅ 2009 ref. 31, också kunna ge upphov till skatteflykt. Författarduon menar att tillvägagångssättet i sig så som det har beskrivits i målet inte kan anses utgöra skatteflykt utan att det är vilka åtgärder ägaren vidtar därefter som är av avgörande betydelse. Asklöf och Zinders förklarar att om sökanden i RÅ 2010 ref. 11 mål II i direkt anslutning till överlåtelsen av karensbolaget till holdingbolaget utnyttjar att hon är ute ur fåmansbolagsreglerna torde risken för skatteflykt vara större än om längre tid har passerat.<sup>197</sup>

#### *Kommentar:*

Förfarandet i RÅ 2009 ref. 31 bedömdes i sin helhet utgöra ett kringgående förfarande då sökanden genom upprepade interna aktieöverlåtelser kom ur fåmansbolagsreglerna och därmed blev beskattade med en lägre skattesats. Som Walander påpekade<sup>198</sup>, torde det ha varit hela förfarandet som togs i beaktande när skatteflyktslagen ansågs tillämplig och inte endast en enskild transaktion i förfarandet. Jag anser precis som Asklöf och Zinders att det finns likheter mellan förfarandet i RÅ 2009 ref. 31 och det alternativa tillvägagångssättet i RÅ 2010 ref. 11 mål II och att HFD:s bedömning av det alternativa tillvägagångssättet antagligen skulle komma att se annorlunda ut då frågan som ställdes till domstolen även innefattade det scenario att holdingbolaget/moderbolaget tillgodogjorde sig tillgångarna i det smittade dotterbolaget. Trots det faktum att smittade andelar i ett bolag i sin tur inte smittar andelarna i sitt nyvunna moderbolag blir moderbolagets andelar kvalificerade då verksamheten som bedrevs i dotterbolaget övertas av moderbo-

<sup>197</sup> Asklöf och Zinders s. 65 f.

<sup>198</sup> Se avsnitt 5.4.

laget. Av vad som har framkommit av HFD:s avgöranden i mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11, har det klargjorts att moderbolaget kan överta dotterbolagets verksamhet genom både utdelning, likvidation, fusion och genom erhållen köpeskilling då dotterbolaget avyttras externt. Den möjlighet till en avsmittning eller avkvalificering av andelar som man tycktes se i HFD i RÅ 2010 ref. 11 mål II kom därför inte att få någon betydelse eftersom smittan ändå överförs till moderbolaget när kapitalet i dotterbolaget på det ena eller det andra sättet övertas av moderbolaget.

Trots att smittade andelar som överförs till ett holdingbolag/moderbolag genom ett dotterbolag inte anses kvalificerade i aktieägarens hand, kan alltså smittan ändå leva vidare latent då ägaren eller närstående är aktiva i företaget som bedriver samma eller likartad verksamhet. Huruvida det skulle vara av betydelse hur lång tid som har förflutit från det att den interna överlåtelser företogs till det att moderbolaget tillgodogjort sig kapitalet i dotterbolaget, har inte framkommit av mål nr 1836-11 och 1838-11. Vid en jämförelse med HFD:s uttalande i RÅ 2010 ref. 11 mål IV gällande betydelsen av när en uppdelning av verksamhet skedde, torde det inte spela någon roll hur lång tid som har förflutit i den mån ägaren eller närstående fortfarande är aktiv i bolaget som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Enligt min mening är det därför mest troligt att HFD, i de fall dotterbolaget i det alternativa tillvägagångssättet i RÅ 2010 ref. 11 mål II sedermera avyttrades externt, skulle anse att andelarna i moderbolaget var kvalificerade p.g.a. närståendes aktivitet i ett bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En sådan bedömning vore i enlighet med HFD:s fastställande av mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11. Skatteflyktsfrågan torde då också ha undanröjts. Fåmansbolagsreglerna och därigenom också bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet är ju en form av kringgåendereglering vilket bl.a. HFD:s motiveringar i RÅ 2010 ref. 11 mål I-V, i vilka man uttrycker syftet med bestämmelsen att reglerna inte ska kunna undvikas genom att hela eller en del av en verksamhet överläts till ett av samma ägare ägt bolag m.m., vittnar om. Genom att bestämmelsens tillämpningsområde numera klarlagts och utvidgats fångas också fler möjliga kringgåendeförsök upp som enligt min mening skulle kunnat ha varit föremål för skatteflyktslagens tillämplighet.

I sammanhanget vill jag nämna att HFD, av vad som har framkommit av mål nr 1836-11 och 21/10-D, antagligen skulle ha gjort en annan bedömning av RÅ 2005 ref. 3<sup>199</sup> idag. I RÅ 2005 ref. 3 var sökandens i målet avsikt att senare sälja det smittade dotterbolaget externt. Domstolen diskuterade inte denna externa avyttring särskilt mycket men ansåg att andelarna i moderbolaget inte var kvalificerade. Vidare konstaterades det att förfarandet taget i sin helhet inte medförde skatteflyktslagens tillämplighet. Enligt min mening övertog moderbolaget dotterbolagets smittade verksamhet genom den externa avyttringen av dotterbolaget, likt situationen i mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11. Moderbolagets andelar borde därför ha varit kvalificerade då mo-

---

<sup>199</sup> Se avsnitt 3.4.4.

derbolaget och det bolag i vilken ägaren var aktiv kom att bedriva samma eller likartad verksamhet.

## 6 Avslutning

I brist på förklaringar i förarbeten av vad som anses utgöra samma eller likartad verksamhet och vad begreppet i övrigt har för innebörd, har bedömningen av vad som anses utgöra bestämmelsens räckvidd lagts i HFD:s händer. Praxis avseende bestämmelsen har dock tidigare varit mager vilket har medfört att ett oklart rättsläge har varit rådande kring bestämmelsen. Detta har visat sig genom att förfaranden som har diskuterats och bedömts som tvivelaktiga i offentliga utredningar och av sakkunniga, enligt gängse uppfattning i stället ansetts vara acceptabla. HFD:s fem avgöranden från år 2010 tillsammans med nyare avgöranden från HFD och SRN har dock klargjort för bestämmelsen räckvidd avsevärt.

HFD:s uttalande i RÅ 1999 ref. 28 om vilka fall bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet tar sikte på är fortfarande ett ledande uttalande i domstolens bedömningar. Av RÅ 2010 ref. 11 mål I-V fäster domstolen också avgörande vikt vid att den verksamhet som tidigare har bedrivits i det överlåtande bolaget har fortsatt att bedrivas fast uppdelad på flera bolag. Detta som innebär att två skilda verksamheter, såsom passiv kapitalförvaltning och aktiv näringsverksamhet, ändå kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet då de har ansetts tidigare ha utgjort en verksamhet. Av RÅ 2010 ref. 11 mål I-V, mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11 har vad som anses utgöra en överföring av verksamhet också mera klarlagts. Än så länge är dock frågan vad som anses utgöra ett tillräckligt likartat samband mellan två fåmansföretag i det avseende att sambandet skulle medföra att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet blev tillämplig, fortfarande obesvarad.

Att rättsläget kring möjligheten att bota smittade andelar genom att lägga bolaget i träda i fem år samtidigt som ägaren fortsätter rörelseverksamheten i ett annat fåmansbolag har tills HFD:s fem avgöranden från år 2010 varit väldigt oklart, något som både HFD:s och SRN:s skiljaktigas meningar i de aktuella målen vittnar om. I samtliga mål i RÅ 2010 ref. 11 betonade därför HFD att man vid en prövning av bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet, kan utgå från antingen aktierna i det överlåtande bolaget eller det förvärvande bolaget, beroende på vilka aktier det är som ska bedömas. På detta sätt kan den aktivitet ägaren eller närstående till denna har bedrivit i ett fåmansbolag, smitta andelar både framåt och bakåt. Att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet också innefattar en bakåtsmitta framgick av framförallt RÅ 2010 ref. 11 mål II & IV, där det i båda fallen var fråga om en faktisk uppdelning av verksamheten genom att den aktiva rörelseverksamheten ansågs överförd till ett annat bolag. Det framgick vidare av mål IV att det inte är av betydelse hur länge en passiv verksamhet har fortgått eller hur långt tillbaka i tiden den huvudsakliga verksamheten skildes från det bolag vars verksamhet numera är passiv.

Av RÅ 2010 ref. 11 mål I & V framgick det att en verksamhet också kan anses överförd genom att vinstmedel har överförts mellan ägarens två bolag. Det är därför inte en förutsättning att delar av den faktiska rörelseverksamheten har överförts mellan bolagen för att en överföring av verksamhet ska anses ha skett. Enligt de två målen kan detta ske genom både lämnad utdelning och då andelar avyttrats till underpris och sedan säljs externt, då bolagen som erhåller utdelningen eller kapitalvinsten anses tillgodogöra sig det kapital som har upparbetats i ett annat bolag och som kan hänföras till ägarens arbetsinsatser där. Att underprisöverlåtelsen och den externa avyttringen var av betydelse i RÅ 2010 ref. 11 mål V, framgick av HFD:s motivering i fallet. Asklöf och Zinders menar dock att en överföring av kapital antagligen inte hade skett då marknadspris hade används vid den interna överlåtelsen, eftersom båda parter förmögenhet i sådana fall skulle vara oförändrad.

Precis som Asklöf och Zinders påtalade borde även koncernbidrag och aktieägartillskott kunna jämföras med utdelning, då dessa transaktioner också medför en överföring av kapital. Av HFD:s senaste avgöranden i mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11 framkommer det att även erhållen köpeskilling, likt utdelning, kan medföra en överföring av kapital och verksamhet. En förutsättning för detta torde vara att ägaren eller dess närstående i bolaget som erhåller köpeskillingen, direkt eller indirekt också äger andelar i och är aktiv i det fåmansbolag som anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Av mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11 framkom det också att ett smittat dotterbolag smittar andelarna i moderbolaget när dotterbolagets verksamhet väl övertas av moderbolaget. Om ett sådant övertagande sker direkt genom utdelning, fusion eller likvidation eller indirekt genom den kapitalvinst som uppstår vid en extern avyttring anses inte vara av betydelse. I både mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11 föregick en intern överlåtelse till underpris någon av de ovanstående åtgärderna. Huruvida en underprisöverlåtelse i fall som dessa är en förutsättning för att moderbolaget kan anses ha tagit över dotterbolagets verksamhet kan fortfarande diskuteras. Jag är dock av uppfattningen att underprisöverlåtelsen tillsammans med någon av de följande åtgärderna medförde övertagandet och att, såsom Asklöf och Zinders förklarade det, båda parter förmögenhet torde vara oförändrad om marknadspris hade använts i fallen.

Trots att smittade andelar som överförs till ett nytt moderbolag genom ett dotterbolag inte anses kvalificerade i aktieägarens hand, vilket framkom av RÅ 2010 ref. 11 mål II och RÅ 2005 ref. 3, kan alltså smittan ändå leva vidare latent då ägaren eller närstående är aktiva i företaget som bedriver samma eller likartad verksamhet. Andelarna i moderbolaget anses därför kvalificerade när kapitalet i ett dotterbolag väl övertas av sitt moderbolag. Möjligheten till en avkvalificering av andelarna som man såg i det alternativa tillvägagångssättet i RÅ 2010 ref. 11 mål II sattes det därmed stopp för.

Att en överföring av verksamhet kan vara för handen trots att varken hela eller delar av den aktiva rörelseverksamheten, kapital eller andra tillgångar såsom inventarier har överförts mellan två bolag, framgick av RÅ 2010 ref. 11 mål III. Det faktum att ägaren återupptog sin nedlagda konsultverksam-



het, i vilket hon själv utgjorde en stor tillgång, i ett nytt fåmansbolag inom karenstiden ansågs medföra att den tidigare konsultverksamheten ansågs överförd och därmed uppdelad på flera bolag.

En annan förutsättning för att bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet ska vara tillämplig torde vara att ett ägarsamband föreligger, d.v.s. att ägaren eller närstående i ett fåmansbolag som är aktiv i ett det andra bolaget också äger andelar i det senare bolaget. Trots att lagtexten inte uttryckligen innehåller ett sådant krav på ägarsamband och HFD ännu inte heller har fastställt något sådant verkar SRN, 3:12 - utredningen från år 2002 och sakkunniga eniga om detta. Av förhandsbeskedet dnr 49-11/D är det ägarförhållandet för i frågan aktuella beskattningsåret som ska tas i beaktande och det faktum att sökanden under en tid inte har varit ägare i bolaget är då inte av betydelse. Vad som vidare talar för att ett sådant krav torde existera är att det är i enlighet med bestämmelsens syfte, alltså att undvika att verksamhet flyttas från ett fåmansföretag till ett annat samtidigt som sparade arbetsinkomster sparas i det tidigare.

Regelns räckvidd har enligt min mening blivit betydligt klarare i.o.m. RÅ 2010 ref. 11 mål I-V samt HFD:s avgöranden i mål nr 1836-11 och mål nr 1838-11. HFD:s ledande uttalande om vilka fall bestämmelsen huvudsakligen tar sikte på lever fortfarande vidare, samtidigt som vad som menas med överföring av verksamhet har klargjorts och utvidgats. Trots detta finns det dock fortfarande oklarheter kring bestämmelsens tillämpningsområde, såsom dess tillämpning då ett likartat samband föreligger mellan två fåmansföretag och någon överföring av verksamhet inte har skett. Prissättningens betydelse i sammanhanget är också något som enligt min mening kan klargöras av HFD. HFD:s förtydligande av bestämmelsens tillämpningsområde har dock också medfört ett sämre läge för ägare i fåmansbolag som planerar ett generationsskifte och vill se sina andelar okvalificerade då karenstiden utgått. Att en överföring av kapital kan ske genom både utdelning och köpeskilling försvårar generationsskiften då det ur skattesympunkt inte är gynnsamt att överföra fåmansbolaget till närstående i förhållande till att avyttra bolaget externt. Då ett dotterbolag ska överlätas som ett led i ett generationsskifte till ett av närstående ägt bolag och utdelningar har förekommit bolagen emellan, kommer andelarna i moderbolaget att anses kvalificerade tills närstående upphör att vara aktiva i det avyttrade dotterbolaget. Det samma gäller genom den köpeskilling som erläggs för dotterbolaget. Dotterbolagets verksamhet anses därmed uppdelad på ytterligare bolag, nämligen moderbolaget, varför bolagen därmed bedriver samma eller likartad verksamhet.

Avslutningsvis tycker jag det är bra att bestämmelsen gällande samma eller likartad verksamhet en gång för alla har uppenbarats och klargjorts. Min mening är att en utökning av bestämmelsen har skett, trots det faktum att HFD:s tolkning av bestämmelsen kan anses vara restriktiv i den meningen att domstolen inte alla gånger anser bestämmelsen vara tillämplig då två fåmansföretag bedriver samma eller likartad verksamhet i ”vanlig bemärkelse”. Jag anser det vara positivt att vissa affärsmässiga transaktioner som

genom åren har accepterats, trots tvivel om förfarandena är förenliga med lagstiftningens syfte, numera anses omfattas av regeln. Baksidan av denna rättspolitiska fråga är problematiken med generationsskiften, då det mer eller mindre är oundvikligt att andelarna anses vara kvalificerade p.g.a. bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhet. Problemet uppstår hos de föräldrar som önskat att överlåta sin verksamhet till sina barn samtidigt som de avser att behålla sina andelar i fåmansbolaget och fem år senare plocka ut en lågbeskattad vinst. Att föra bolaget vidare till nästa generation är därför inte särskilt lockande i förhållande till att avyttra verksamheten till utomstående köpare, då det i senare fall är möjligt att fem år från överlåtelsern tillförsäkra sig en vinst med kapitalbeskattning. Huruvida denna baksida av fåmansbolagsreglernas och bestämmelsen avseende samma eller likartad verksamhets utveckling är tillräckligt negativ för att överväga en ändring av reglerna vågar jag inte svara på. Att en hel del fåmansbolag kommer att beröras råder det enligt min mening ingen tvekan om, då en stor del av Sveriges fåmansbolag består av mindre familjeägda företag som kanske helst av allt vill behålla verksamheten inom familjen, samtidigt som den äldre generationen avser att ekonomiskt säkra sin framtid.

# Käll- och litteraturförteckning

## Lagar och förordningar

Inkomstskattelag (1999:1229)  
SFS 1995:1626.  
Lagen (1995:575) mot skatteflykt  
SFS 1991:1833.  
Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Förordning (2010:1134) om ibb för år 2011

## Offentligt tryck

Prop. 2007/08:19 Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009.  
Prop. 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattning i små och medelstora företag.  
Prop. 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital, m.m.  
Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst – och företagsbeskattning.  
Prop. 1975/76:79 Om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

SOU 2002:52 ”Beskattning av småföretagare”.

## Litteratur

Rydin, Urban., Båvall, Bertil., ”Beskattning av ägare till fåmansföretag”, 2:a upplagan, Stockholm, Författarna och Nordstedts Juridik AB, 2008.

Sandström, Kjell., Svensson, Ulf., ”Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering”, 8:e upplagan, Näsviken, Björn Lundén Information AB, 2010.

Skattedagen 2010.. ”Företagsbeskattning, fåmansföretag, byte av företagsform”, Göteborg, Tholin & Larssons förlag, 2010.

Tjernberg, Mats., ”Beskattning av fåmansföretag”, 6:e upplagan, Stockholm, Thomson Fakta AB, 2006.

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

## Artiklar

Asklöf, Stefan., Zinders, Roger., ”Trädadomarna – konsekvenser och fallgropar” SvSkt, 2011 nr 1, s 56-68.

Gunne, Cecilia., ”Begreppet ”Samma eller likartad verksamhet””, SN, 2011 nr 6, s. 358-.

Silfverberg, Christer., ”Samma eller likartad verksamhet” SN, 2009 nr 7-8, s. 437–451.

Ulf Tivéus. ”Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet”, SN, 2010 nr 4, s. 236–244.

### **Elektroniska källor**

Förhandsbesked från skattenämnden den 7 oktober år 2011. Samma eller likartad verksamhet. Hämtad från Skatteverkets hemsida 2011-11-25.

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/2011/rattsfall2011/4911d.5.5fc8c94513259a4ba1d800020918.html>

HFD fastställer förhandsbesked om samma eller likartad verksamhet. Kommentar av Johanna Segerberg och Fredrik Benson. Hämtad från Skattenätets hemsida 2011-11-15.

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

Mats Tjernberg (kommentar), Far Info nr 6/7 2007. ”*Inte samma eller likartad verksamhet vid franchising*”. Hämtad från Far kompletts hemsida 2011-11-15.

Rapport från Finansdepartementet. Expertgruppens förslag i utredningspromemorian ”*Reformerad ägarbeskattning - effektivitet, prevention, legitimitet*”, 2005. Per-Olof, Edin., Ingemar, Hansson., Sven-Olof, Lodin., 2005. Hämtad från Regeringsrättens hemsida 2011-10-10.

<http://www.regeringen.se/content/1/c6/03/77/40/68a44774.pdf>

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 15 mars år 2011. Samma eller likartad verksamhet. Hämtad från Skatteverkets hemsida 2011-10-05.

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/2011/rattsfall2011.5.70ac421612e2a997f85800028878.html>

Walander, Anders., Far SRS info nr 2 2010, ”*Samma eller likartad verksamhet smittar även efter karenstid*”. Hämtad från Far Kompletts hemsida 2011-10-10.

# Rättsfallsförteckning

## Rättsfall från HFD

Mål nr 1838-11 den 25 oktober år 2011.  
Mål nr 1836-11 den 25 oktober år 2011.

RÅ 2010 ref. 11 mål I-V  
RÅ 2009 ref. 31  
RÅ 2009 not. 68  
RÅ 2007 ref. 15  
RÅ 2007 not. 94  
RÅ 2007 not. 66  
RÅ 2005 ref. 3  
RÅ 2004 ref. 61  
RÅ 2004 not. 162  
RÅ 2004 not. 125  
RÅ 2002 ref. 27  
RÅ 2002 ref. 21  
RÅ 2001 ref. 5 mål I  
RÅ 1999 ref. 28  
RÅ 1997 ref. 48 mål I & II

## Kammarrättsavgörande

Mål nr 7556-7559-08 den 28 januari år 2010.  
Mål nr 3028-05 den 27 februari 2006.

## Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked 2011-10-07 (dnr 49-11/D)  
SRN:s förhandsbesked 2011-05-20 (dnr 109-10/D)  
SRN:s förhandsbesked 2011-03-15 (dnr 33-10/ D)  
SRN:s förhandsbesked 2011-03-15 (dnr 21-10/D)  
SRN:s förhandsbesked 2010-04-27 (dnr 157-09/D)  
SRN:s förhandsbesked 2008-05-30 (dnr 168-07/D)