



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Mikael Andersson

# Samma eller likartad verksamhet och legalitetsprincipen

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Niklas Arvidsson

Termin: VT 2014

## Sammanfattning

I och med 1990 års skattereform infördes ett dualt skattesystem i Sverige. Förändringen innebar att incitamenten att omvandla högre beskattade arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster ökade. Den särskilda bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. Inkomstskattelagen om *samma eller likartad verksamhet* infördes i samband med skattereformen. Syftet med bestämmelsen var att hindra möjligheter att kringgå fåmansföretagsreglerna genom att flytta över verksamheter till ett nytt företag. Bestämmelsens allmänna formulering lämnade till rättstillämpningen att tolka dess innebörd.

Syftet med denna uppsats är att utvärdera om HFD:s tolkning av begreppet samma eller likartad verksamhet är förenlig med den inom skatterätten rådande legalitetsprincipen, särskilt tolkningen att likvida medel anses utgöra samma verksamhet.

Utgången av RÅ 2010 ref. 11 I-V innebar att likvida medel i vissa fall anses utgöra *samma eller likartad verksamhet*. Följden blev att likvida medel språkligt anses utgöra en verksamhet och samma verksamhet som den faktiskt bedrivna verksamheten i de prövade företagen. Mot bakgrund av legalitetsprincipens föreskriftkrav och bestämdhetskrav anses inte HFD:s tolkning vara en rimlig precisering av begreppet. Utvidgningen av beskattning tolkningen innebär finner uppsatsförfattaren strida mot föreskriftkravet.

## Summary

With the tax reformation 1990 a dual tax system was introduced in Sweden. The reformation increased the incentive to transform higher taxed earned income into lower taxed capital gains. The specific provision in 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. Income Tax Act, *same or similar activity*, was introduced with the purpose of preventing the circumventing of the special taxation on closely held companies. The general wording of the provision has led to a significant amount of interpretation by the courts.

The purpose of this essay is to evaluate if the interpretation of the concept *same or similar activity* by The Supreme Administrative Court of Sweden is compatible with the principle of legality, especially the interpretation that liquid assets constitute *the same activity*.

RÅ 2010 ref. 11 I-V resulted in liquid assets in certain cases constitutes *the same or similar activity*. This resulted in liquid assets being linguistically considered as an activity and the same activity as the factual activity carried out in the company at hand. This essay finds that the interpretation is not reasonable when tried against the tenant of the legality principle that tax should follow from law and the requirement of definiteness.

## Förkortningar

|       |                                |
|-------|--------------------------------|
| HFD   | Högsta förvaltningsdomstolen   |
| IL    | Inkomstskattelag (1999:1229)   |
| Not.  | Notisfall                      |
| Prop. | Proposition                    |
| Ref.  | Referat                        |
| RF    | Regeringsform (1974:152)       |
| RÅ    | Regeringsrättens årsbok        |
| SKV   | Skatteverket                   |
| SN    | Skattenytt                     |
| SOU   | Statens offentliga utredningar |
| SRN   | Skatterättsnämnden             |
| SvSkT | Svensk skattetidning           |

# Innehållsföreteckning

|  |       |
|--|-------|
| 1 Inledning  | s. 5  |
| 1.1 Bakgrund   | s. 5  |
| 1.2 Syfte  | s. 5  |
| 1.3 Frågeställning och avgränsningar                         | s. 6  |
| 1.4 Metod och material                                       | s. 6  |
| 1.5 Forskningsläge   | s. 7  |
| 1.6 Disposition  | s. 7  |
| 2 Fåmansföretagsreglerna                                     | s. 8  |
| 2.1 Definition av några grundbegrepp                         | s. 8  |
| 2.2 Fåmansföretagsreglerna                                   | s. 8  |
| 2.3 Kvalificerade andelar                                    | s. 9  |
| 2.3.1 Lagtextens lydelse                                     | s. 9  |
| 2.3.2 Verksam i betydande omfattning                         | s. 10 |
| 3 Samma eller likartad verksamhet                            | s. 12 |
| 3.1 Samma eller likartad verksamhet före RÅ 2010 ref. 11 I-V | s. 12 |
| 3.2 RÅ 2010 ref. 11 I-V – <i>Trädadomarna</i>                | s. 14 |
| 3.3 Samma eller likartad verksamhet efter Trädadomarna       | s. 16 |
| 3.4 Sammanfattning   | s. 18 |
| 4 Legalitetsprincipen och begreppsdivergens                  | s. 18 |
| 4.1 Legalitetsprincipen                                      | s. 18 |
| 4.2 Civilrättsliga begrepp i skatterätten                    | s. 20 |
| 5 Analys   | s. 20 |
| 5.1 Tolkning av begreppet                                    | s. 20 |
| 5.2 Förenlighet med legalitetsprincipen                      | s. 22 |
| 6 Källförtäckning  | s. 23 |

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I och med 1990 års skattereform infördes ett dualt skattesystem i Sverige. Kapitalinkomster beskattas med en proportionell skattesats (30 procent som huvudregel), medan arbetsinkomster beskattas med en progressiv skattesats (32-57 procent). Förändringen innebar att incitamenten att omvandla högre beskattade arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster ökade.<sup>1</sup> Företag där ägaren själv utför en betydande del av arbetet saknar som regel den intressebaserade motsättning som återfinns bland företag med en uppdelning mellan ägare och arbetare. För att motverka inkomstomvandling hos s.k. fåmansföretag infördes ett särskilt regelkomplex, många av dem med kringgåendekaraktär.<sup>2</sup> Reglerna återfinns idag i 56 och 57 kap IL.

Den särskilda bestämmelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. om *samma eller likartad verksamhet* infördes i samband med skattereformen 1990. Syftet med bestämmelsen var att hindra möjligheter att kringgå fåmansföretagsreglerna genom att flytta över verksamheter till ett nytt företag<sup>3</sup>. På grund av sin funktion som kringgåenderegulering saknar bestämmelsen någon vidare precisering i lagtext eller förarbeten. Det är inte särskilt märkligt: att i lagtext uttömmande reglera alla tänkbara situationer kan inte anses vara realistiskt. Mot denna bevekelsegrund finns det också ett legitimt krav på att lagstiftningen och rättstillämpningen inom skatterätten (mer än ex civilrätten) ska präglas av legalitet. Just mellan behovet av en (för ändamålen) fungerande skattelagstiftning och dess legitimitet som grund för skattekrav finns en spänning som jag tycker framträder i HFD:s tolkning av begreppet *samma eller likartad verksamhet*. Bestämmelsen har sedan sin införelse i lagen preciserats genom HFD:s praxis, särskilt har tolkningarna i RÅ 2010 ref. 11 I-V utökat bestämmelsens tillämpningsområde. Därför vill jag i den här uppsatsen undersöka om HFD:s tolkning av bestämmelsen i senare praxis är förenligt med legalitetsprincipen.

## 1.2 Syfte

Syftet med den här uppsatsen är att undersöka om HFD:s tolkning av bestämmelsen *samma eller likartad verksamhet* är förenlig med, den inom skatterätten rådande, legalitetsprincipen. Närmare bestämt kommer jag undersöka tolkningen att likvida medel numera omfattas av bestämmelsen.

---

<sup>1</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468, 597.

<sup>2</sup> Tjernberg 1999 s. 66f, 114.

<sup>3</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703f.

### 1.3 Frågeställning och avgränsningar

För att uppnå uppsatsens syfte kommer jag arbeta utifrån följande frågeställning:

- är HFD:s tolkning att likvida medel omfattas av bestämmelsen *samma eller likartad verksamhet* förenlig med legalitetsprincipen?

Av utrymmesskäl kommer endast aktiebolag behandlas i framställningen. Handelsbolag och ekonomiska föreningar, som också omfattas av fåmansföretagsreglerna, kommer inte behandlas.

Uppsatsens fokus ligger på bestämmelsen *samma eller likartad verksamhet*, men för en förståelse av problematiken behöver begreppet sättas i sin kontext. Jag kommer därför göra en schematisk genomgång av några centrala fåmansföretagsregler och –begrepp.

Utifrån uppsatsens syfte och frågeställning kommer analysen begränsas till att behandla frågan om HFD:s tolkning att likvida medel omfattas av samma eller likartad verksamhet är förenlig med legalitetsprincipen; en utvärdering av HFD:s tolkningsprinciper, eller fåmansföretagsreglerna i övrigt kommer inte ske.

### 1.4 Metod och material

För att fastställa gällande rätt rörande *samma eller likartad verksamhet* kommer jag använda mig av den rättsdogmatiska metoden. Det innebär i detta sammanhang att gällande rätt kommer tolkas utifrån de rättskällor den svenska rättsordningen erkänner<sup>4</sup>. Lagtext är således den främsta källan. Förarbeten och praxis i form av HFD:s avgöranden används för att tolka lagtexten där ordalydelsen och lagens systematik inte är tillräcklig, i sista hand kommer jag använda mig av doktrin i de fallen varken förarbeten eller praxis ger klarhet i tolkningen av gällande rätt. Gällande rätt är här den statiska aspekten av rätten. Alltså så som rätten inom det avgränsade området framstår just nu.<sup>5</sup> HFD:s praxis behöver inte ses som så rätten faktiskt utövas utan så domstolen anser lagen bör tolkas.

Vad gäller analysen har jag antagit ett internt utvärderande perspektiv. Internt i meningen att jag utgår ifrån en rättsprincip (legalitetsprincipen) rådande inom rättsområdet. Utvärderande i meningen att jag kommer försöka pröva om tolkningen HFD gjort av begreppet *samma eller likartad verksamhet* är förenlig med denna princip.

---

<sup>4</sup> Hellner, 2001, s. 24ff.

<sup>5</sup> Hellner, 1996, s. 12f.

Då uppsatsens analys grundar sig på legalitetsprincipen krävs en viss precisering av principens innebörd inom skatterätten. Som grund för resonemang rörande legalitetsprincipen och betydelsen av civilrättsliga begrepp i skatterätten i sammanhanget kommer jag främst använda mig av litteratur och artiklar av Anders Hultqvist och Sture Bergström.

Det saknas en förklaring av begreppet *samma eller likartad verksamhet* i förarbetena, varför HFD:s praxis kommer vara det material som jag främst använder mig av för att fastställa begreppets innebörd.

De rättsfall uppsatsen behandlar består av förhandsbesked från SRN, överklagade till HFD. Därefter fastställer HFD förhandsbeskeden eller gör en egen bedömning. När jag redogör för rättsfallen kommer jag därför konsekvent hänvisa till HFD.

När jag beskriver en ägare som verksam i betydande omfattning i ett företag kommer jag använda orden *aktiv* eller *aktivitet*.<sup>6</sup>

## 1.5 Forskningsläge

Reglerna om kvalificerade andelar har varit föremål för flera lagändringar sedan de infördes. Doktrinen i form av akademiska skrifter har varit angelägen att följa och kontinuerligt kommentera utvecklingen. Den konstanta föränderligheten på rättsområdet medför dock att doktrinen i form av litteratur snabbt blir delvis inaktuell. Här fungerar kommenterande artiklar publicerade, särskilt men inte uteslutande, i tidskrifter såsom Skattenytt och Svensk skattetidning, som komplement. Särskilt vill jag lyfta fram de bidrag Anders Hultqvist och Mats Tjernberg gjort.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen består av 5 kapitel. I kapitel 2 försöker jag schematiskt redogöra för några av grunderna hos fåmansföretagsreglerna. I kapitel 3 undersöks tillämpningsområdet för bestämmelsen *samma eller likartad verksamhet*. Genomgången av *samma eller likartad verksamhet* är uppdelad i tre delar: praxis före RÅ 2010 ref. 11 I-V, nämnda mål och praxis efter dem. Kapitel 4 består av en genomgång av innebörden av legalitetsprincipen så som jag kommer använda den i uppsatsen samt en kort genomgång av civilrättsliga begrepps betydelse i skatterätten. I kapitel 5 analyserar och utvärderar jag HFD:s tolkning av *samma eller likartad verksamhet* utifrån förutsättningarna i kapitel 4.

---

<sup>6</sup> Asklöf och Zinder använder samma terminologi i SvSkT 2011, nr. 1 s. 56.

## 2 Fåmansföretagsreglerna

### 2.1 Definition av några grundbegrepp

Reglerna om beskattning av fåmansföretag har sedan skattereformen 1990 utsatts för betydande och konstanta förändringar. Den höga ändringstakten har gjort reglerna invecklade och delvis svåröverskådliga.

Flera begrepp som används i fåmansföretagsreglerna har en allmän språklig innebörd. De har också en specifik skatterättslig definition. Det är genom begreppens definition i lagtext och praxis som reglernas tillämpningsområde avgörs. Nedan förklaringar av vissa grundbegrepp inom fåmansföretagsreglerna.

Med *indirekt ägande* menas en fysisk persons ägande genom (förmedling av) en juridisk person. Alltså innehav av andelar i en juridisk person, som i sin tur innehar andelar i en annan juridisk person. Enligt 56 kap. 6 § IL och förarbeten ska inte bara andra fåmansföretag beaktas vid indirekt ägande. Både svenska och utländska dödsbon, ekonomiska föreningar, börsnoterade företag m.m. ska beaktas.<sup>7</sup>

Begreppet *närstående* definieras i 2 kap. 22 § IL. Som närstående räknas:

- make, sambor som tidigare varit gifta med varandra eller har gemensamma barn jämställs med makar (2 kap. 20 § IL),
- förälder,
- mor- och farförälder,
- Avkomling (barn, barnbarn etc. även styv- och fosterbarn) och deras respektive makar,
- syskon, syskons make och barn,
- dödsbon som den skatteskyldige eller denne närstående är delägare i.

En *delägare* är, enligt 56 kap. 6 § 1 st. IL, en fysisk person som äger, direkt eller indirekt, andelar i ett fåmansföretag. Definitionen gäller numera generellt.<sup>8</sup>

*Företagsledare* är enligt 56 kap. 6 § 2 st. en eller flera fysiska personer vars, egna eller genom dennes närstående, andelsinnehav<sup>9</sup> och ställning i fåmansföretaget ger dem ett väsentligt inflytande i företaget.

### 2.2 Definitionen av fåmansföretag

---

<sup>7</sup> Prop. 1999/2000:15 s. 49.

<sup>8</sup> Tidigare gällde den endast vid bedömning av om ett företag var ett fåmansföretag, prop. 1999/2000:2 s. 621.

<sup>9</sup> Enligt Skatteverkets mening lär även indirekt ägande omfattas av bestämmelsen, se SKV den 22 maj 2008, dnr. 131 294623-08/111.



Lagtexten ger tre olika definitioner av ett fåmansföretag. I 56 kap. 2 § p. 1 IL finns huvuddefinitionen av ett fåmansföretag. Enligt definitionen är ett fåmansföretag ett aktiebolag (eller ekonomisk förening) vari fyra eller färre delägare tillsammans äger, direkt eller indirekt, andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Det framgår inte av paragrafen att ägandet kan vara indirekt. Att ägandet även kan vara indirekt följer istället av definitionen av en delägare i 56 kap. 6 § IL. Enligt 56 kap. 5 § IL så ska en person och hans närstående (närståendekrets) anses vara en och samma delägare vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag.

I 56 kap. 2 § p. 2 IL finns den s.k. subsidiära definitionen. Den siktar på situationer där företaget inte kvalar in under huvuddefinitionen, men verksamheten är uppdelad mellan flera oberoende verksamhetsgrenar, och en person har den faktiska bestämmandemakten över en sådan verksamhetsgren (jfr filialer).

I 57 kap. 3 § IL finns den s.k. utvidgade definitionen av fåmansföretag. Enligt den definitionen ska även företag där flera delägare, antingen själva eller genom denne närstående är, eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit, aktiva i företaget, anses som en enda delägare. Numera omfattas aktivitet i fåmansföretag som, helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av (moder)företaget, alltså typiskt sett en situation där verksamheten bedrivs i ett dotterbolag. Så var inte fallet tidigare. Ändring kom till efter utfallet i RÅ 2001 ref. 5 II.<sup>10</sup> Den avsedda tillämpligheten har senare bekräftats av HFD i praxis.<sup>11</sup>

Den utvidgade definitionen är inte självständig, utan används för att ”bunta ihop” flera delägare vid bedömningen av om företaget är att anse som ett fåmansföretag, enligt huvuddefinitionen. Huvuddefinitionen är alltså kopplad till ägandet av andelar i sig, medan den utvidgade definitionen siktar på delägarnas aktivitet i företaget.

## 2.3 Kvalificerade andelar

### 2.3.1 Lagtextens lydelse

Vilka andelar som ska anses som kvalificerade regleras i 57 kap. 4 § IL. Första stycket ger två alternativa definitioner fördelade på två punkter. Enligt första stycket utgör en andel en kvalificerad andel i företaget om:

---

<sup>10</sup> prop. 2001/02:46 s. 38.

<sup>11</sup> RÅ 2005 ref. 25, vari ett antal delägare var aktiva i dotterbolaget (men inte i moderbolaget). Den utvidgade definitionen ansågs tillämplig på både moder- och dotterbolaget.

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.

I 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL regleras situationen att om en delägare, eller denne närstående, varit *verksam i betydande omfattning*, under beskattningsåret, eller de fem föregående åren<sup>12</sup>, i fåmansföretaget, ska delägarens andelar i företaget anses vara kvalificerade. Aktivitet i ett annat fåmansföretag med *samma eller likartad verksamhet* kvalificerar också andelarna. Så länge en delägare, eller denne närstående, är aktiv i ett fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet kommer femårsperioden alltså inte heller börja räknas ned. Innebörden av dessa två begrepp behandlas nedan i 2.3.2–2.3.6. Utan den lagreglerade femårsperiod skulle det vara möjligt för en delägare att plocka ut vinsten utan att bli föremål för fåmansföretagsbeskattning. Detta genom att spara upparbetade arbetsinkomster i bolaget och direkt (eller påföljande beskattningsår) efter att arbetsinsatserna upphör, ta del av arbetsinkomsterna i form av utdelning eller försäljning av andelar.<sup>13</sup> Det är här viktigt att uppmärksamma att andelar i ett företag som upphör att vara ett fåmansföretag ska fortsätta att behandlas som kvalificerade andelar fem år därefter, enligt 57 kap. § 6.

Enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. är en andel också kvalificerad om företaget äger andelar i ett annat fåmansföretag vari en delägare, eller denne närstående, har varit aktiv. Tidsperioden är densamma här som i första stycket punkt ett. Bestämmelsen infördes för att förhindra att reglerna om kvalificerade andelar kringgicks genom att en delägare i ett fåmansföretag var aktiv i ett annat indirekt ägt fåmansföretag. Det behöver inte föreligga något koncernförhållande mellan bolagen för regelns tillämplighet.<sup>14</sup>

### 2.3.2 Verksam i betydande omfattning

---

<sup>12</sup> Ursprungligen gällde en karenstid på 10 år, men ändrades till nuvarande bestämmelse om verksam under de 5 föregående åren med prop. 1996/97:45.

<sup>13</sup> Prop. 1990/89:110 s. 703, Rydin 2008 s. 64.

<sup>14</sup> Prop. 1995/96:109 s. 68.

För att reglerna om utdelning och kapitalvinst i 57 kap. ska vara tillämpliga krävs att andelsägarens andelar är kvalificerade. För att andelarna ska vara kvalificerade krävs att delägaren, eller denne närstående, varit aktiv i företaget eller ett annat företag vari det första företaget äger, direkt eller indirekt, andelar. Bedömningen av en delägars, eller denne närståendes, arbetsinsats i företaget siktar på att finna fåmansföretag där latent arbetsinkomster kan misstänkas finnas. Är verksamhetskravet uppfyllt ska beskattningsreglerna i 57 kap. som regel tillämpas.<sup>15</sup>

Begreppet ges ingen närmare innebörd i lagtexten, men utvecklas i förarbetena. Enligt dessa ska en delägare, eller denne närstående, vars arbetsinsats har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget alltid anses vara aktiv i företaget. Vidare ska arbetsinsatsen i sig sättas i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. Bedömningen inriktar sig således inte på kvantitativa krav i form av ett visst antal arbetstimmar eller heltidsanställning, utan ska vara en kvalitativ bedömning.<sup>16 17</sup>

Förfarandena anger företagsledare, genom sina insatser i företaget, som självfallet aktiva.<sup>18</sup> I RÅ 2002 ref. 21 fann dock HFD, mot bakgrund av fåmansföretagsreglernas syfte<sup>19</sup>, att en andelsägares ställning i företaget i sig inte är tillräcklig för att denne ska anses vara aktiv. Domstolen hänvisade istället särskilt till omständigheterna i företaget (jfr stycket ovan).

I mindre företag kan arbetsledare och anställda utan företagsledande befattningar anses vara aktiv. Särskilt kan så vara fallet om verksamheten i företaget bedrivs gemensamt av delägarna.<sup>20</sup> I RÅ 2002 ref. 27 ansåg HFD så vara fallet i fråga om en konsultverksamhet.

Beträffande företag vars verksamhet består av kapitalförvaltning har utvecklingen i praxis preciserats till att enbart förvaltning av aktier inte anses uppfylla verksamhetskravet. I RÅ 2004 ref. 61 var det fråga om en person som överlät aktier till ett av honom helägt fåmansföretag. Det nya företagets verksamhet skulle bestå av förvaltning av de överlåtna aktierna. HFD fann att en person inte kunde anses aktiv i ett fåmansföretag när den huvudsakliga verksamheten i företaget bestod av förvaltning av aktier.

---

<sup>15</sup> Rydin 2008 s. 66. Överväg bättre källa

<sup>16</sup> prop. 1989/90:110 s. 703.

<sup>17</sup> HFD har dock vid bedömningen av verksamhetsrekvisitet i senare praxis (se RÅ 2007 ref. 15, RÅ 2009 not. 68, HFD 2013 ref 11 I, II), trots uttalanden i förarbeten (se prop. 1989/90:110 s. 703.) och tidigare praxis (se RÅ 2002 ref. 21, RÅ 2004 ref. 61), verkat lägga ökad vikt vid just antalet timmar en delägare arbetat i företaget. Det faller dock utanför uppsatsens ramar att avgöra om HFD använder timtalen endast som en indikator på verksamhetens omfattning eller om det är uttryck för HFD:s senare tendens att lägga mindre vikt vid specifika uttalanden i förarbeten om hur en regel ska tolkas.

<sup>18</sup> prop. 1989/90:110 s. 703.

<sup>19</sup> Förhindra arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomst, se prop. 1989/90:110 s. 467.

<sup>20</sup> prop. 1989/90:110 s. 703.

Företag vars verksamhet består av fastighetsförvaltning har varit uppe för prövning i HFD. I RÅ 2007 ref. 15 ansågs en delägare inte vara aktiv. Företagets verksamhet bestod i förvaltning av en fastighet. Delägarrens arbetsinsats bestod i begränsade administrativa åtgärder. Vinsten vid försäljningen av andelarna ansågs bero på den allmänna värdeutvecklingen på fastigheter.

I HFD 2013 ref. 11 I Ansågs en delägars aktier i ett fåmansföretag kvalificerade på grund av hans bror ansågs vara aktiv i företaget. HFD uttalade att den utvecklade praxis rörande andelar i kapitalförvaltande företag inte utan vidare kan appliceras på fastighetsförvaltande företag. Förvaltningen av de olika egendomsslagen kräver arbetsinsatser av olika slag och omfattning.

### 3 Samma eller likartad verksamhet

#### 3.1 Samma eller likartad verksamhet före RÅ 2010 ref. 11 I-V

Syftet med begreppet samma eller likartad verksamhet är att förhindra kringgående, av bestämmelsen om *verksam i betydande omfattning*, genom att flytta verksamheten från det ursprungliga företaget mellan olika företag och spara arbetsinkomster i ett ”vilande” företag.<sup>21</sup>

Det finns varken i lagtext eller i förarbeten någon närmare precisering av vad som anses utgöra samma eller likartad verksamhet. Det uttals dock att bestämmelsen exempelvis kan ha betydelse vid inledningsskedet när en verksamhet startas upp i ett nytt företag.<sup>22</sup> Begreppet har preciserats närmare genom HFD:s praxis.

I RÅ 1997 ref. 48 I och II rörde det sig om näringsbetingade andelar (I) respektive en rörelsefastighet (II). Egendomen skulle föras över från ett helägt fåmansföretag till ett annat nystartat fåmansföretag vari ägaren inte var aktiv. Av målen kan det utläsas att verksamhet i sig inte behöver överföras mellan två fåmansföretag, det är tillräckligt att tillgångar präglade av verksamheten i det överlåtande företaget överförs, för att det ska vara fråga om samma eller likartad verksamhet.<sup>23</sup>

I RÅ 1999 ref. 28 förtydligade HFD bestämmelsens tillämpningsområde. Med hänvisning till lagens motiv och förarbetsuttalandet ovan förklarade HFD att bestämmelsen i huvudsak<sup>24</sup> tar sikte på situationer där delägaren, eller denne närstående, är aktiv i ett fåmansföretag, varefter verksamheten, helt eller delvis, överförs till ett annat fåmansföretag, vari delägaren,

<sup>21</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703.

<sup>22</sup> Prop. 1995/96:109 s. 88.

<sup>23</sup> SOU 2002:52 s. 314.

<sup>24</sup> Just att HFD använde sig av formuleringen *i huvudsak* föranledde diskussioner om tillämpligheten av begreppet utanför situationer där verksamhet överförts, se SOU 2002:52 s. 314.

eller denne närstående, inte är aktiv. Den överförda verksamheten ska ligga inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten.

Det krävs alltså en överflyttning av verksamhet för att likartad verksamhet ska anses föreligga, och att det föreligger ett konkret verksamhetssamband.<sup>25</sup> Den normala språkliga innebörden av samma eller likartad verksamhet kan inte här anses ge någon ledning om begreppets tillämpningsområde.<sup>26</sup> I målet uttalade HFD också att regeln kan bli tillämplig om det rör sig om ett *likartat samband* mellan företagen. Innebörden av uttrycket har behandlats i senare praxis (se nedan).

I RÅ 2007 not. 66 var det fråga om det förelåg ett likartat samband mellan två företag. Två företag hade ingått ett franchiseavtal. Den ensamme ägaren till AAB var aktiv i företaget. Franchisegivare var företag ZAB, vari personen ägde andelar, franchisetagare var AAB. HFD ansåg det inte föreligga ett så pass likartat samband mellan företagen att andelarna i ZAB kunde anses vara kvalificerade. Enligt Mats Tjernberg utgjorde franchiseförhållandet onekligen ett samband mellan företagen, men det sambandet kunde inte anses vara likartat. Han ansåg vidare att praxis (RÅ 1999 ref. 28) och regelns allmänna formulering inte utesluter tillämplighet i fall där ingen verksamhetsöverföring skett.<sup>27</sup>

RÅ 2005 ref. 3 belyser samspelet mellan 57 kap. 4 § p. 1 och p. 2. I målet ägde en person tre fåmansföretag, ett av dem indirekt. Som ett led i avyttringen av några fastigheter skulle fastigheter ägda av ett av fåmansföretagen, XAB, vari ägaren var aktiv, överlåtas till underpris till ett av de andra företagen. Överlåtelsen av XAB:s fastigheter skulle ske till det indirekt ägda företaget, BAB. Ägaren var inte aktiv i BAB eller dess moderbolag AAB. Överlåtelsen av fastigheterna gjorde att andelarna i BAB ansågs kvalificerade då regeln om samma eller likartad verksamhet blev tillämplig. En del av XAB:s verksamhet ansågs överförd till BAB. Frågan blev om andelarna i AAB kunde anses kvalificerade genom att det ansågs föreligga ett likartat samband mellan AAB och dess dotterbolag BAB (jfr RÅ 1999 ref. 28). Eftersom 57 kap. 4 § 2 p. uttryckligen reglerar situationen att ett företags andelar kan bli kvalificerade på grund av förhållanden i ett företag det äger direkt eller indirekt, skedde prövningen mot den punkten. Den andra punkten innehåller dock ingen bestämmelse om samma eller likartad verksamhet. Andelarna i AAB ansågs inte vara kvalificerade. För att andelarna i AAB skulle kvalificeras hade det krävts att ägaren varit aktiv i BAB (eller AAB), vilket inte var fallet. Silfverberg sammanfattar det som att det är en fysisk persons direkta andelsinnehav i ett

---

<sup>25</sup> SOU 2002:52 s. 314.

<sup>26</sup> Rydin 2008, s. 76.

<sup>27</sup> Tjernberg, Far Info kommentar.

fåmansföretag prövningen avser. Om andelar i ett dotterbolag (alltså indirekt innehav) är kvalificerade på grund av att ägaren är aktiv i ett annat företag med samma eller likartad verksamhet ”smittar” inte dotterbolaget sitt moderbolags andelar.<sup>28</sup>

### 3.2 RÅ 2010 ref. 11 I-V – *trädadomarna*

I de s.k. trädadomarna<sup>29</sup> fastställde HFD fem förhandsbesked från SRN rörande tillämpligheten av begreppet *samma eller likartad verksamhet*. HFD förklarade i samtliga mål att prövningen om två företag bedriver samma eller likartad verksamhet kan ske med utgång från verksamheten i antingen det överlåtande eller det förvärvande företaget. Det är framförallt mål I och V<sup>30</sup> som har betydelse i den fortsatta framställningen.

Mål I rörde frågan om utdelning från ett dotterbolag (BAB), vari ägaren (A) var aktiv, kunde medföra att andelarna i moderbolaget (AAB) blev kvalificerade på den grund att företagen ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet.<sup>31</sup> I målet skulle BAB föra över kapital till AAB genom utdelning. Därefter skulle andelarna i BAB överlåtas till underpris till ett nystartat företag (Nyab) också ägt av A. Alternativt skulle AAB, till underpris, överlåta en del av andelarna i BAB till Nyab, varefter Nyab löser in andelarna till marknadspris. Efter överlåtelsen skulle A fortsätta aktiv i BAB.

HFD fann att AAB, respektive Nyab, skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet som BAB efter andelarna avyttras, respektive inlöses. Efter transaktionerna ansåg HFD att verksamheten, som tidigare endast bedrevs i BAB, hade delats upp mellan BAB och AAB, respektive Nyab. Om vinstmedel upparbetade genom konsultverksamhet i BAB skulle överföras och förvaltas i AAB, respektive Nyab, innebar det således att företagen ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som BAB. Kapitalet som tillfallit företagen genom utdelning, respektive vid inlösen, ansågs utgöra en del av verksamheten som ursprungligen fanns i BAB.

I både mål II och mål IV var det fråga om en faktisk uppdelning av ett företags verksamhet. I båda målen hade verksamhet överförs från det ursprungliga företaget till ett nytt företag, vari ägaren, eller närstående till denne (mål II), var aktiv. Kvar i de överlåtande företagen fanns den fastighet, varpå rörelsen bedrevs av de övertagande företagen. Resultatet blev enligt

---

<sup>28</sup> Silfverberg s. 443.

<sup>29</sup> RÅ 2010 ref. 11 I-V.

<sup>30</sup> Asklöf och Zinders kallar dem för *kapitaldomarna*, 2011 s. 58.

<sup>31</sup> Frågan förutsatte att andelarna inte blev kvalificerade på grund av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p IL. Regeln skulle i fallen förlora sin tillämplighet efter karenstidens (fem år) utgång då inget ägarförhållande längre förelåg, jfr RÅ 2005 ref. 3.

HFD i båda målen att verksamheten i det överlåtande företagen hade, genom överlåtelse, delats upp mellan de övertagande företagen och de överlåtande företagen. De övertagande företagen ansågs därmed bedriva samma eller likartad verksamhet som de överlåtande företagen.

Genom mål II och IV fastslog HFD att s.k. *bakåtsmitta* är möjlig vid bedömningen av om två företag bedriver samma eller likartad verksamhet. Det var innan RÅ 2010 ref. 11 I-V oklart om det var möjligt att flytta över verksamheten från ett företag till ett nytt, och låta de upparbetade vinstmedel ligga kvar i ”träda” i det första företaget. Efter fem år skulle det sedan vara möjligt att plocka ut dessa vinstmedel utan fåmansföretagsbeskattning, enligt vissa. Verksamheten i det nya bolaget skulle då inte kunna ”smitta bakåt”.<sup>32</sup>

I mål III bedrev en person (A) konsultverksamhet i ett helägt fåmansföretag (AAB). Verksamheten lades i träda, kvar i företaget var endast det upparbetade kapitalet och förvaltningen av det, ägaren var således inte aktiv längre. A började arbeta i ett annat företag (XAB), vari varken han, eller någon honom närstående, hade ägarintresse i. Hans arbetsuppgifter i XAB hade ingen koppling till hans tidigare konsultverksamhet. Efter två år<sup>33</sup> avslutades anställningen och A återupptog konsultverksamheten i form av enskild näringsverksamhet.<sup>34</sup>

Frågan som HFD ställdes inför var om den återupptagna konsultverksamheten flyttades över till ett nytt av A helägt aktiebolag Nyab, blev andelarna i det ursprungliga företaget fortsatt kvalificerade på grunden att det nya företaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som det ursprungliga företaget. Enligt HFD utgjorde förvaltningen av det genom konsultverksamheten upparbetade kapitalet i AAB en del av den ursprungliga verksamheten. Konsultverksamheten som skulle bedrivas i Nyab skulle vara knuten till A:s person genom att utgöra affärskontakter, förvärvade kunskaper m.m. som han använt sig av i AAB. Härigenom ansågs den ursprungliga verksamheten uppdelad mellan de två företagen. Nyab ansågs därmed bedriva samma eller likartad verksamhet som AAB, varför andelarna i det sistnämnda företaget skulle fortsätta vara kvalificerade så länge A var aktiv i Nyab (och fem år därefter).

I en kommentar till målet anser Cecilia Gunne att det inte är överraskande att konsultverksamheten som ska bedrivas i Nyab anses vara samma eller likartad den tidigare

---

<sup>32</sup> SOU 2002:52 s. 323f, Asklöf och Zinders, 2011 s. 57.

<sup>33</sup> M.a.o. hade inte det förflutit fem år sedan han var verksam i betydande omfattning i det ursprungliga företaget. Frågan förutsatte att omständigheterna att andelarna var kvalificerade fram till år 2011 p.g.a. första ledet i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL bortsågs ifrån.

<sup>34</sup> Verksamhet i enskild näringsverksamhet/firma omfattas inte av fåmansföretagsreglerna, följer av definitionen i 56 kap 2 § IL.

bedrivna verksamheten. Hon anser däremot det mer anmärkningsvärt att kapitalförvaltningen i AAB anses ”smittad” av den återupptagna verksamheten.<sup>35</sup>

I mål V ägde en person A helt ett nybildat bolag (XAB). Han ägde också till hälften ett moderbolag (AAB) i en koncern vars verksamhet var fastighetsförvaltning. Den andra hälften ägdes av hans systerdotter. Ett av moderbolagets dotterbolag (BAB) skulle överlåtas till XAB. Överlåtelsen skulle ske till underpris, varefter BAB skulle säljas externt till marknadspris. Överskottet i XAB skulle sedan användas till att ge lån till dels ytterligare ett nystartat fastighetsförvaltande företag ägt av A (Nyab), och dels till företagen i den fastighetsförvaltande koncernen. A skulle vara aktiv i de företag som mottog lånen.

Frågan som uppstod var om A:s andelar i XAB skulle anses vara kvalificerade på den grund att företaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som de fastighetsförvaltande företagen.<sup>36</sup> HFD ansåg att när XAB, externt till marknadspris, avyttrade det till underpris förvärvade dotterbolaget BAB, tillföll det upparbetade överskottet XAB, istället för att vara kvar hos AAB. Verksamheten som bedrevs i AAB och dess dotterbolag ansågs därmed ha delats upp på ytterligare ett bolag. XAB ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som de fastighetsförvaltande företagen, och dess andelar skulle därmed blivit kvalificerade.

Asklöf och Zinder anser att prissättningen på andelarna var avgörande för utfallet i målet. Genom underprisöverföringen fördes de latent/realiserade vinster till XAB över, vinster som skulle tillfallit AAB. När vinsterna realiserades genom försäljningen av andelarna till marknadspris delades AAB:s ursprungliga verksamhet upp på ytterligare ett företag. Författarna menar att någon verksamhetsöverföring troligen inte hade varit för handen om den interna överlåtelsen skett till marknadspris. Om den interna överlåtelsen skett till marknadspris hade inte HFD kunnat motivera sitt beslut med att den externa avyttringen innebar att överskottet från försäljningen tillföll det nystartade företaget istället för det ursprungliga moderbolaget.<sup>37</sup>

### 3.3 Samma eller likartad verksamhet efter trädadomarna

Den här delen kommer specifikt behandla HFD:s praxis om tolkningen att likvida medel utgör samma eller likartad verksamhet. Övrig senare praxis rörande begreppet ifråga berörs inte.

Av HFD 2011 ref. 75 framgår att även köpeskillning medför att verksamhet anses överförd mellan olika företag (fråga 2 i målet). Omständigheterna var följande: A ägde tillsammans

---

<sup>35</sup> Gunne, 2011 s. 363.

<sup>36</sup> Även här bortsågs från 57 kap. 4 § 1 st. 2 p.

<sup>37</sup> Asklöf och Zander, 2011 s. 62.



med sina söner XAB. Andelarna häri var kvalificerade då ägarna var aktiva i företaget. XAB skulle överlåtas till YAB ägt av samma personer. XAB skulle därefter (alt. 1) dela ut utdelningsbara vinstmedel till YAB. Det andra föreslagna alternativet (alt. 2) innebar att andelarna i XAB, som skulle överlåtas till sönernas nybildade företag (Nyab1) i nästa steg, överläts mot en ersättning som innebar att en kapitalvinst uppstod i YAB. Sönerna äger då en egen koncern (Nyab1 och XAB). YAB skulle därefter överlåtas till ett av fadern ägt företag (Nyab2). Därefter skulle de likvida medlen i YAB tillgodogöras Nyab2 genom tre olika alternativ, en fusion mellan de två företagen, att YAB likvideras eller att andelarna i YAB säljs externt (köpeskilling).

En av frågorna i målet var om andelarna i Nyab2 skulle bli kvalificerade genom ovan beskrivna förfarande. Varken sökanden eller hans söner skulle vara aktiva i Nyab2 eller YAB i förfarandet. Andelarna kunde därför inte bli kvalificerade på den grunden. HFD fann dock att YAB tillgodogjorde sig upparbetat kapital hänförligt till XAB:s verksamhet och A:s aktivitet i XAB, från XAB genom utdelningen, alternativt vid kapitalvinsten YAB gör vid avyttringen av XAB:s andelar till Nyab1. YAB förvaltar då detta kapital. De olika sätt Nyab2 kunde tillgodogöra sig kapitalet i YAB bedömdes alla medföra att företaget tog över kapitalförvaltningen från YAB. Andelarna i Nyab2 ansågs därmed kvalificerade, då företaget skulle bedriva samma eller likartad verksamhet som XAB, vari A varit aktiv, och hans söner fortfarande skulle vara aktiva.

I HFD 2012 ref. 67 I ägde A samtliga andelar i XAB. A var aktiv i företagets dotterbolag ZAB. Andelarna i ZAB avyttrades externt till marknadspris. XAB förvaltade därefter kapitalvinsten från försäljningen. Ett antal andelar avyttrades till underpris till WAB, vari A var delägare. Andelarna löstes sedan in av WAB. Därefter förvärvade WAB samtliga andelar i YAB. A och den andre delägaren till WAB var därefter aktiva i YAB. WAB tillsköt sedan kapital till YAB i form av aktieägartillskott och lån. ZAB:s verksamhet bestod utav marknadsföring och försäljning av ett databaserat administrationssystem. YAB:s verksamhet bestod utav tillhandahållande av energibesparande tjänster och varor för fastigheter.

Sökanden undrade om andelarna i XAB kom att bli kvalificerade på grunden att YAB skulle komma att anses bedriva samma eller likartad verksamhet som XAB. HFD ansåg att genom avyttringen av andelarna i ZAB, tillgodogjorde sig XAB det kapital som var hänförligt till verksamheten och A:s aktivitet i företaget. En del av verksamheten ansågs därmed vara överförd till XAB. Genom underprisöverlåtelsen till WAB och därefter inlösen av andelarna, samt aktieägartillskottet och lånet fördes verksamheten från ZAB vidare över

till WAB och YAB. Därmed ansågs XAB och YAB bedriva samma eller likartad verksamhet. Det faktum att företagen bedrev verksamheter av olika slag tillmättes ingen betydelse.<sup>38</sup>

Det finns i lagtext inget uttryckligt krav på ägarsamband mellan två företag för att regeln samma eller likartad verksamhet ska vara tillämplig. I HFD 2012 ref. 67 II ansåg dock HFD utifrån lagmotiven och fåmansföretagsreglernas syfte att den kunde utläsa ett krav på att ägarsamband ska föreligga mellan två fåmansföretag för att de ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet ur 57 kap. 4 § 1 st. 1 p.

### 3.4 Sammanfattning

Av rättsfallen kan vi dra slutsatserna att bestämmelsen samma eller likartad verksamhet i huvudsak siktar på situationer där en verksamhet först över helt eller delvis mellan olika fåmansföretag (RÅ 1999 ref. 28). Det behöver inte ha skett någon faktisk verksamhetsöverföring för att bestämmelsen ska bli tillämplig. Det räcker att upparbetade arbetsinkomster förts över mellan olika företag i form av utdelning, kapitalvinst efter avyttring av andelar köpta till underpris (RÅ 2010 ref. 11 I resp. V) eller köpeskilling (HFD 2011 ref. 75). Att företagen verksamhetsöverföringen sker emellan bedriver olika slags faktiska verksamheter påverkar inte bedömningen (HFD 2012 ref. 67 I). Ägarsamband krävs för att jämförelsen ska kunna göras (HFD 2012 ref. 67 II). Det framgår av fallen att HFD har lagt stor betydelse vid lagens övergripande syfte såväl som förarbetsuttalanden vid tolkningen.<sup>39</sup>

## 4 Legalitetsprincipen och begreppsdivergens

### 4.1 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen inom skatterätten hävdades uttryckligen första gången av Seve Ljungman, och då främst som en rättsäkerhetsaspekt.<sup>40</sup>

Legalitetsprincipen brukar delas upp i fyra olika aspekter:

- *föreskriftkravet,*
- *analogiförbudet,*
- *retroaktivitetsförbudet,*

<sup>38</sup> Tre ledamöter var skiljaktiga i SRN:s förhandsbesked. De ansåg att den faktiska verksamhet som bedrevs i YAB skulle ligga till grund för bedömningen. Mot bakgrund av de olika verksamheter som bedrevs i XAB och YAB ansåg ledamöterna att verksamheten i YAB inte låg inom ramen för den verksamhet som bedrevs i XAB, eller att något likartat samband förelåg, jfr RÅ 1999 ref. 28

<sup>39</sup> Tjernberg, 2013, s. 57.

<sup>40</sup> Ljungman, 1947, s. 21f.

- *bestämmdhetskravet*.<sup>41</sup>

Kort innebär *föreskriftkravet* att beskattning måste framgå av lag (*nulla poena sine lege*), *analogiförbudet* att skattelag inte ska tillämpas analogt, *retroaktivitetsförbudet* att beskattning inte får ske retroaktivt, *bestämmdhetskravet* att lagen ska vara utformad fri från obestämdheter, tvetydigheter och vagheter.<sup>42</sup>

Vad gäller principens ställning inom skatterätten ska följande sägas. Av regeringsformen 1 kap. 1 § 3 st. framgår att den offentliga makten är strikt normbunden. Enligt 1 kap. 4 § RF ligger kompetensen att besluta om beskattning hos Riksdagen. 8 kap. 2 § RF stadgar att föreskrifter rörande beskattning ska meddelas genom lag, och enligt 8 kap. 3 § RF kan Riksdagen inte delegera normgivningskompetensen avseende skatter. Även 9 kap. 1 § RF stadgar att Riksdagen beslutar om skatter. Av detta följer att föreskriftkravet har stöd av regeringsformen.

Anders Hultqvist anser att analogiförbudet följer av föreskriftskravet. Riksdagen besitter beskattningskompetensen, denna kompetens är normbunden. Skatt bara får alltså endast tas ut om det följer av lag. En analog tillämpning av lag skulle innebära att beskattning grundas utanför det som följer av föreskrifterna.<sup>43</sup>

Retroaktivitetsförbudet följer uttryckligen av 2 kap. 10 § RF.

Den enda aspekt av legalitetsprincipen som inte har stöd i grundlag är bestämmdhetskravet. Hultqvist menar dock att kravet har en stark ställning i form av remissyttranden och Lagrådets granskning av lagförslag.<sup>44</sup>

Som en följd av legalitetsprincipen inom skatterätten anser Hultqvist att lagtolkning med hjälp av förarbeten ska göras försiktigt. De har ingen formell normativ ställning och ingen auktoritativ kvalitet, utan är endast deskriptiva.<sup>45</sup>

Av de stadgaden som stöder legalitetsprincipen anses också följa ett krav på att lagtolkningen och rättskipningen ska vara lagbunden,<sup>46</sup> förutsebar och utan godtycke.<sup>47</sup> Mot bakgrund av bl.a. skatteslagstiftningens tekniska och komplicerade utformning anser Bergström att den realistiska nivån för förutsebarhet (frånsett enklare inkomstförhållanden) inte bör läggas vid vad en lekman ska kunna förutse, utan vad en typisk skattejurist ska kunna

---

<sup>41</sup> Hultqvist, 2013 s. 15.

<sup>42</sup> Hultqvist, 2013, s. 16f, 21.

<sup>43</sup> Hultqvist, 1995, s. 127.

<sup>44</sup> Hultqvist, 2013, s. 16.

<sup>45</sup> Hultqvist, 2013, s. 18.

<sup>46</sup> Bergström, 2003, s. 3.

<sup>47</sup> Bergström, 1978, s. 66ff.

företse.<sup>48</sup> Mot detta resonemang kan invändas att det knappast är rimligt att skattelagstiftning och rättstillämpning som trots sin komplexitet ligger till grund för de skatteskyldigas handlande ska kunna ha en alltför avskiljande innebörd från den vardagliga kontexten.

## 4.2 Civilrättsliga begrepp i skatterätten

Civilrättsliga begrepp förekommer i stor utsträckning inom skatterätten. Anledning härtill är kort uttryckt att de skatterättsliga bestämmelserna anknyter till civilrättsliga förhållanden. De civilrättsliga begreppen blir då prejudiciella i förhållande till skatterätten.<sup>49</sup> När jag nu ska utvärdera en tolkning av en skatterättslig bestämmelse blir det därför nödvändigt att titta närmare på förhållandet mellan de båda rättsområdena.

Bergström har visat att civilrättsliga begrepp inte är enhetliga, utan ofta har en varierande funktionell betydelse i olika sammanhang. Han anser att begreppen bör tillmätas samma varierande betydelse inom skatterätten (jfr Hultqvist ovan). Begreppen bör alltså enligt Bergström tillämpas enligt sin *allmänna civilrättsliga innebörd*.<sup>50</sup> Med det menas de moment som är helt identiska för alla de begrepp de täcker.<sup>51</sup> (Jag förstår det som ett diagram med flera delvis överlappande cirklar, den yta samtliga cirklar överlappar är de helt identiska momenten). En acceptabel skatterättslig tolkning av ett civilrättsligt begrepp bör alltså inte avvika mer än att innebörden av tolkningen fortfarande omfattas av begreppets allmänna civilrättsliga innebörd.<sup>52</sup> Här kan tilläggas att skatterättsliga begrepp sinsemellan bör uppfylla samma krav på koherens som de inom civilrätten.

# 5 Analys

## 5.1 Tolkning av begreppet

Som redogjorts ovan (RÅ 1999 ref. 28) tar bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet enligt HFD i huvudsak sikte på verksamhetsöverföringar mellan två fåmansföretag. I fall där det enda som överförs mellan företagen är likvida medel (i form av utdelning, kapitalvinst vid andelsavyttring samt köpeskilling) framstår den enda lösningen för att kunna tillämpa bestämmelsen att likvida medel anses språkligt utgöra *verksamhet*, och därigenom behålla identiteten som samma verksamhet vid en överföring mellan företagen. Tolkningen att likvida

---

<sup>48</sup> Bergström, 1978, s. 72ff.

<sup>49</sup> Hultqvist, 1995, s. 362.

<sup>50</sup> Bergström, 1978, s. 94.

<sup>51</sup> Bergström, 1978, s. 81.

<sup>52</sup> Bergström, 1978, s. 94.

medel anses utgöra *samma verksamhet* bygger på att dessa medel är hänförliga till den tidigare bedrivna verksamheten i företaget som antingen fört över hela eller delar av sin faktiska verksamhet eller enbart upparbetade arbetsinkomster.

Härvid uppstår frågan vad definitionen av *verksamhet* är. Utifrån uppsatsens omfång har jag inte kunnat göra någon systematisk genomgång av begreppet, men följande ska sägas. Enligt lexikaldefinitionen är verksamhet 1) att vara i fortlöpande arbete, eller 2) en viss typ av målinriktat arbete som utförs löpande.<sup>53</sup> Begreppet återfinns i flera olika betydelser och sammanhang i IL. Exempelvis: i 2 kap. 17 § åsyftas fastighetsförvaltning, i 3 kap. 5 § åsyftas fortlöpande arbete, i 7 kap. 4, 5 §§ finns en legaldefinition som åsyftar främjade av allmännyttiga ändamål (stiftelser m.m.), i kap. 38 § 20 åsyftas rörelse. Tivéus tar upp 35 kap. 3 § 3 p. vari *näringsverksamhet* nyligen ändrades till *verksamhet*, av ändringen framgår att kapitalförvaltning inte anses utgöra verksamhet.<sup>54</sup> Tivéus jämför detta stadgande med RÅ 2010 ref. 11 I där kapitalförvaltningen i AAB ansågs utgöra samma eller likartad verksamhet som den faktiska i BAB. Han föreslår tolkningen att HFD anser att ett företags verksamhet, när den väl påbörjats, fortsätter även om det endast är i form av kapitalförvaltning.<sup>55</sup> Det borde i all fall kunna konstateras att HFD:s tolkning av *verksamhet* skiljer sig markant från de här redogjorda innebörderna.

Av det blygsamma omfånget kan jag inte dra några definitiva slutsatser, men det står klart att HFD:s tolkning ger att likvida medel måste språkligt förstås som *verksamhet*, och att denna innebörd inte har någon lexikal motsvarighet. Om *verksamhet* har en civilrättslig innebörd kan jag inte uttala mig om, men utifrån den begränsade genomgången framstår begreppet ha få identiska moment inom skatterätten. Innebörden av detta återkommer jag till nedan.

Som ovan redogjorts innehåller förarbetena ingen definition av *samma eller likartad verksamhet*. Det har lämnats till HFD att tolka begreppet. Jag vill uppmärksamma att den tolkning som faller på domstolen att göra är *precisering*. Innebörden av precisering är att om U är en precisering av T så är varje rimlig tolkning av U är en rimlig tolkning av T, och det finns minst en rimlig tolkning av T som inte är en rimlig tolkning av U. En precisering är alltså irreflexiv.<sup>56</sup> (Tänk ett diagram där T är en cirkel, då ryms en mindre cirkel (T) inom den). T.ex. I RÅ 2010 ref. 11 V är det således begreppet *verksamhet* som har preciserats. Preciseringen skulle kunna uttryckas (utöver de i sammanhanget ovan fastslagna villkoren,

---

<sup>53</sup> Nationalencyklopedin.

<sup>54</sup> Tivéus, 2010, s. 243, prop. 2008/09:40 s. 40, vari också påpekas att *verksamhet* inte anses ha en enhetlig betydelse, s. 21.

<sup>55</sup> Tivéus, 2010, s. 243.

<sup>56</sup> Naess, 1992, s. 25.

t.ex. ägarsamband) som att: om och endast om ett fåmansföretag vid en avyttring av andelar förvärvade till underpris därigenom tillgodogör sig en kapitalvinst hänförlig till företaget vars andelar föranledde kapitalvinsten ska de utgörande likvida medlen anses ha den språkliga innebörden *verksamhet*. Motsvarande precisering kan göras gällande utdelning (RÅ 2010 ref. 11 D): om och endast om ett fåmansföretag vid mottagande av utdelning hänförlig till verksamheten i det utdelande fåmansföretaget därigenom tillgodogör sig likvida medel ska dessa medel anses ha den språkliga innebörden *verksamhet*. Det tillgodogörande momentet framstår nu av preciseringen som en nödvändig betingelse för att likvida medel ska anses vara *verksamhet*.<sup>57</sup>

I HFD 2011 ref. 75 anser HFD att den första verksamhetsöverföringen (-uppdelningen) sker när vinsten i YAB uppstår vid försäljningen av XAB:s andelar till Nyab1. Köpeskillingen till Nyab2 anses utgöra ett tillgodogörande moment. Preciseringen ovan medför att de likvida medel som YAB tillgodogörs räknas som verksamhet hänförlig till XAB. Det senare ledet i HFD:s tolkning är snarare en specificering av *tillgodogöra*.<sup>58</sup> Min tolkning är att det nu enligt HFD får anses finnas ytterligare sätt att tillgodogöra sig likvida medel som redan utgör *verksamhet*.

## 5.2 Förenlighet med legalitetsprincipen

Det framstår som uppenbart att varken analogiförbudet (ingen bestämmelse har tillämpats utanför lagen i situationerna) eller retroaktivitetsförbudet (i ingen av situationerna har beskattning tagits ut, där den omständighet som utlöste skatteskyldighet inträffade innan lagen skatteskyldigheten grundar sig på trädde i kraft) har överträtts av HFD i tolkningen av *samma eller likartad verksamhet*.

I förevarande fall kan föreskriftskravet bara anses ha överträtts om tolkningen av *samma eller likartad verksamhet* faller utanför vad som anses vara en rimlig tolkning av begreppet. En sådan bedömning är i detta fall nära besläktad med bestämdhetskravet. Jag kommer därför uppehålla mig lite vid det.

Vad gäller bestämdhetskravet finns ingen, vad jag kunnat finna, lika bestämd definition som hos de andra kraven rymda inom legalitetsprincipen. Jag vill därför förtydliga hur jag uppfattar kravet. Kravet på bestämdhet kan inte bara rymma den språkliga grammatisk-logiska innebörden. Hur ett begrepp ska tolkas är beroende av kontexten den befinner sig i.<sup>59</sup>

<sup>57</sup> Ang. nödvändig och tillräcklig betingelse se Hellner, 1996, s. 52

<sup>58</sup> En specificering är att påstå samma om T och sedan påstå något mer därtill i samma ämne, Naess, 1992, s. 27.

<sup>59</sup> Naess, 1992, s. 3, Hellner, 2001 s. 195.

Juridisk-tekniska och systematiska hänsyn bör tas. Till just juridisk-tekniska hänsyn hör den utveckling begreppet kan få i praxis. Hit hör även att civilrättsliga begrepp inom skatterätten inte bör ges en alltför avvikande skatterättslig innebörd, det är i så fall inte fråga om vaghet, men tvetydighet. Till systematiska hänsyn anser jag begreppets förhållande till anknutna regler hör.

Ovan påstods HFD:s tolkning av *verksamhet* sakna en lexikal (vardaglig) språklig innebörd. Begreppets juridisk-tekniska innebörd är inte klarlagd, men jag drog slutsatsen (med reservation för att den är ofullständig) att begreppet har en svag *allmän skatterättslig innebörd*, den civilrättsliga innebörden kan jag inte uttala mig om.

Vad gäller rimligheten i tolkningen att likvida medel är *verksamhet* så kan vi först konstatera att jag inte har någon allmän civilrättslig innebörd av *verksamhet* att jämföra tolkningen med. Den allmänna skatterättsliga innebörden ger inte mycket ledning. Jag får då falla tillbaka på den grammatisk-logiska innebörden. Det förefaller uppenbart att tolkningen utgör en meningskollision i betydelsen att tolkningen enligt systemet av begreppet strider mot dess språkliga innebörd.<sup>60</sup> Med tolkningen enligt systemet menar jag då att lagens övergripande syfte tillmäts stor betydelse.

Om vi återvänder till föreskriftskravet anser jag inte att tolkningen att likvid medel kan ha den språkliga innebörden *verksamhet* är rimlig. Preciseringsen i RÅ 2010 ref. 11 går utanför vad som är en rimlig tolkning av ordets innebörd. Hänvisningarna till förarbetena som stöd för tolkningen är oväsentliga, mot bakgrund av föreskriftskravet. Preciseringsen och den senare specificeringen skulle hårt draget kunna påstås utvidga skatteplikten utöver av vad som följer av begreppet *samma eller likartad verksamhet*. Bevekelsegrunden om reglernas effektivitet är inte en skattenorm och bör inte beaktas. För en bestämdare slutsats här skulle dock krävas en mer konsekvent genomgång av begreppet verksamhets innebörd, exempelvis inom civilrätten.

## 6 Källförteckning

### Lagar

Inkomstskattelag (1999:1229)

Regeringsform (1974:152)

---

<sup>60</sup> Strömholm, 1981, s. 385.

Offentligt tryck

**Statens offentliga utredningar**

SOU 2002:52 – Beskattning av småföretag

**Propositioner**

Prop. 1989/90:110

Prop. 1995/96:109

Prop. 1996/97:45

Prop. 1999/2000:2

Prop. 2001/02:46

Prop. 2008/09:40

**Skatteverkets ställningstaganden**

Skatteverkets ställningstagande den 22 maj 2008, dnr. 131 294623–08/111

**Praxis/Rättsfallsförteckning**

RÅ 1997 ref. 48 I, II

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2001 ref. 5 I, II

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2002 ref. 27

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2005 ref. 25

RÅ 2007 ref. 15

RÅ 2007 not. 66

RÅ 2009 not. 68

RÅ 2010 ref. 11 I-V

HFD 2011 ref. 75

HFD 2011 not. 88

HFD 2012 ref. 67 I, II

HFD 2013 ref. 11 I, II



## Litteratur

- Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, Stockholm, Sture Bergström och Liberförlag, 1978
- Hellner, Jan, *Rättsteori*, 2:a upplagan, Uppsala, Nordstedts Juridik AB, 1996.
- Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt*, Stockholm, Jure, 2001.
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Stockholm, Anders Hultqvist och Juristförlaget JF AB, 1995.
- Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala, Almqvist & Wiksells tryckeri AB, 1947
- Naess, Arne, *Empirisk semantik*, Solna, Almqvist & Wiksell Förlag AB, 1992.
- Rydin, Urban och Båvall, Bertil, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 2:a upplagan, Stockholm, författarna och Nordstedts Juridik AB, 2008.
- Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: En lärobok i allmän rättslära*, Stockholm, Nordstedts Juridik AB, 1981.
- Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, Uppsala, författaren och Iustus Förlag AB, 1999.

## Artiklar

- Asklöf, Stefan och Zinders, Roger, *Trädadomarna – konsekvenserna och fallgropar*, SvSkT, 2011 nr. 1 s. 56.
- Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid*, SN, 2003, s. 2.
- Gunne, Cecilia, *Begreppet samma eller likartad verksamhet*, SN, 2011, s. 358.
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, SN, 2013, s. 10.
- Silfverberg, Christer, *samma eller likartad verksamhet*, SN, 2009, s. 437.
- Tivéus, Ulf, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, SN, 2010, s. 236.
- Tjernberg, Mats, *Av HFD avgjorda mål om samma eller likartad verksamhet*, SN, 2013 s. 55.

## Elektroniska källor

- Tjernberg, Mats (kommentar), *Far Info nr. 6/7 2007, inte samma eller likartad verksamhet vid franchising*, hämtad 2014-04-28.

[http://www.faronline.se/Dokument/FAR\\_INFO/2007/FSI\\_Nr\\_0607\\_2007/FARSRSINFO\\_2007\\_A0182/?path=/3/25468/25949/25954/28378/](http://www.faronline.se/Dokument/FAR_INFO/2007/FSI_Nr_0607_2007/FARSRSINFO_2007_A0182/?path=/3/25468/25949/25954/28378/)

*Verksamhet*, Nationalencyklopedin, hämtad 2014-05-25.

[http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/sve/verksamhet?i\\_h\\_word=verksamhet](http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/sve/verksamhet?i_h_word=verksamhet)