



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erik Hickery

Att skapa prejudikat eller rätt?

- En analys av den praxisstyrda tolkningen av fåmansföretagsreglerna för när överföring och förvaltning av kapital anses vara samma eller likartad verksamhet

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: VT23

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING.....	3
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR.....	5
1 INLEDNING.....	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Syfte och frågeställning.....	7
1.3 Metod och material.....	8
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Disposition	10
2 FÅMANSFÖRETAG	12
2.1 Definitionen av fåmansföretag och delägare.....	12
2.2 Andelar och beskattning.....	13
2.2.1 Kvalificerade och okvalificerade andelar.....	13
2.2.2 Beskattning av kvalificerade och okvalificerade andelar.....	13
2.3 Utomståenderegeln	14
2.4 Samma eller likartad verksamhet.....	15
3 PRAXIS	16
3.1 RÅ 2010 ref. 11 I-V	16
3.2 HFD 2011 ref. 75.....	18
3.3 HFD 2012 ref. 67 I och II	20
3.4 HFD 2012 not. 25.....	21
3.5 HFD 2023 ref. 11.....	22
4 SKATTERÄTTSLIG TOLKNING	25
4.1 Legalitetsprincipen.....	25
4.2 Tolkning av 3:12-reglerna utifrån legalitetsprincipen	26
5 ANALYS OCH SLUTSATS.....	29
KÄLLFÖRTECKNING	33

RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	35
------------------------------------	-----------

Summary

In Sweden, there is a large number of close companies, and the taxation of shareholders' shares in these companies varies depending on whether the shares are considered qualified or non-qualified. The qualification criteria and exceptions for these are outlined in the so-called 3:12-rules. These rules exist to prevent income associated with a shareholder's work effort from being classified as income from capital instead of income from employment.

A shareholder's shares in a close company is considered qualified if the shareholder is actively involved to a significant extent in another close company that operates a similar or related business. Over time, the Supreme Administrative Court (HFD) has established several precedents regarding the rule on a similar or related business. Due to the vague wording of the law and the lack of a clear definition in the legislative history regarding what constitutes a similar or related business, the interpretation of this concept has relied on precedents.

The precedent-driven interpretation has given the concept a broader meaning than what is stated in the legal text and legislative history. By exceeding the interpretive space defined by the legal text, HFD's application of the rule becomes unpredictable. This is also reflected in statements in legislative history and legal doctrine that have considered the legal situation to be clarified and specified, only for HFD to expand the meaning of the concept further in new precedents. In the latest precedent, HFD 2023 ref. 11, HFD has also deviated from its previous interpretation of the concept, thereby altering the legal situation once again.

Based on the principle of legality in tax law, it can be argued that the interpretation and application of a legal rule must meet the regulatory requirements and the principle of certainty, *nullum tributum sine lege*.

My conclusion is that the rule regarding a similar or related business does not meet these requirements and, therefore, lacks sufficient predictability. While HFD has the task of establishing precedents and clarifying the legal situation, they should not go so far as to assume the legislator's role of creating the law.

Sammanfattning

I Sverige finns ett stort antal fåmansföretag och delägares andelar i dessa beskattas olika beroende på om andelarna anses kvalificerade eller okvalificerade. Kvalifikationsgrunder och undantag för dessa finns i de så kallade 3:12-reglerna. Reglerna finns för att motverka att inkomster som är kopplade till arbetsinsatserna hos en delägare tas upp i inkomstslaget kapital istället för inkomstslaget tjänst.

En delägares andel i ett fåmansföretag ska anses kvalificerad om delägaren är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Över tid har HFD skapat flertalet prejudikat som rör regeln om samma eller likartad verksamhet. Då lagtexten är vagt formulerad och förarbetena inte ger en tydlig definition av vad som ska förstås som samma eller likartad verksamhet har det blivit en praxisstyrd tolkning av begreppet.

Den praxisstyrda tolkningen har gett begreppet en vidare innebörd än vad ordalydelsen i lagtexten och förarbetena har. Att HFD gått utanför det tolkningsutrymme som ryms inom lagtexten gör att tillämpningen av regeln inte blir förutsebar. Det tar sig även uttryck i uttalanden i förarbeten och doktrin som ansett att rättsläget varit klargjort och preciserat. HFD har sedan utvidgat begreppets innebörd ytterligare i nya prejudikat. I det senaste prejudikatet, HFD 2023 ref. 11, har HFD dessutom frångått sin tidigare tolkning av begreppet vilket ändrat rättsläget igen.

Utifrån den skatterättsliga legalitetsprincipen kan det argumenteras för att en tolkning och tillämpning av en rättsregel måste uppnå föreskriftskravet och bestämdhetskravet, *nullum tributum sine lege*.

Min slutsats är att regeln om samma eller likartad verksamhet inte når upp till de kraven och därför inte är tillräckligt förutsebar. HFD har som uppgift att skapa prejudikat och klargöra rättsläget, samtidigt ska de inte gå så långt att de tar över lagstiftarens uppgift att skapa rätt.

Förord

Tack till Mariya Senyk som varit min handledare och hjälpt mig fokusera på rätt saker under arbetets gång.

Tack till Alva Resare på Lindahl som varit min mentor och kommit med många goda råd.

Tack till Carl som eldat på mitt intresse för skatterätt.

Slutligen tack till Anna för all uppmuntran och motivering som hjälpt mig igenom den här lilla uppsatsen.

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Not.	Notis
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Av de aktiebolag som finns i Sverige är en väldigt stor del klassade som fåmansföretag. Då reglerna avseende fåmansföretag berör ett stort antal bolag har de en även stor ekonomisk betydelse.¹ Nedan kommer jag presentera en kort bakgrund till regelverket som det ser ut idag och varför det är intressant att undersöka.

Efter skattereformen 1990 beskattas inte längre den samlade inkomsten i olika inkomstslag hos en fysisk person gemensamt efter en progressiv skattesats. Istället beskattas inkomstslaget tjänst progressivt och inkomstslaget kapital proportionerligt. Uppdelningen av inkomstslagen innebär att en ägare i ett fåmansföretag har möjligheten att genom utdelning och försäljning av andelar beskattas lägre än om ägaren istället tagit ut lön från företaget.²

För att motverka att inkomster som är kopplade till en ägares arbetsinsatser tas upp i inkomstslaget kapital istället för tjänst finns därför regler för när utdelning och kapitalvinst ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Regleringen för när det ska ske fanns tidigare i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt (1947:576) och kallas därför fortfarande 3:12 reglerna.³ Numera finns reglerna i 56 och 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Genom överföringar av verksamheter mellan olika fåmansföretag och överlåtelser av kapital har skattskyldiga försökt undvika att träffas av 3:12-reglerna för att beskattas lägre. Regelverket har ständigt utvecklats och uppdaterats för att kunna täppa till luckor som utnyttjats. Det regelverk som finns nu är därför komplicerat och ofta svårtolkat.⁴ Reglernas betydelse utmanas ofta av kreativ skatteplanering vilket prövas i flertalet mål som kommer till HFD varje år. Både skattskyldiga och SKV driver processer för

¹ Tjernberg (2018a) s. 13.

² Tivéus s. 15–16.

³ Tjernberg (2018a) s. 19.

⁴ Tivéus s. 64–65.

att klargöra innebörden av regelverket.⁵ Förhandsbesked från SRN behöver inte prövningstillstånd för att överklagas till HFD varför många av dem behandlas i högsta instans.⁶

Den rättspraxis som utvecklats på området fram till 2023 har i doktrinen tolkats som, när det finns ett ägarsamband, att det i princip inte är möjligt att överföra upparbetade vinstmedel från ett fåmansföretag till ett annat utan att samma eller likartad verksamhet anses föreligga. En sådan åtgärd har ansetts innebära att delägarens andelar är kvalificerade i båda fåmansföretagen.⁷ Även i tidigare rättslig vägledning från SKV har det ansetts att oavsett på vilket sätt som kapital överförs mellan fåmansföretagen ska det anses vara en överföring av verksamhet när det finns ett ägarsamband.⁸

I HFD 2023 ref. 11 ansåg SRN att två fåmansföretag bedrev samma eller likartad verksamhet efter det ena bolaget överfört kapital genom att vid en nyemission i det andra bolaget förvärvat aktier. HFD gjorde dock en annan tolkning av när samma eller likartad verksamhet ska anses föreligga, vilket var ett avsteg från tidigare praxis på området.

1.2 Syfte och frågeställning

Det övergripande syftet med uppsatsen är att undersöka och redogöra för begreppet samma eller likartad verksamhet i 57 kap. IL, kopplat till kapitalöverföring och kapitalförvaltning. Vidare är syftet att undersöka hur samma eller likartad verksamhet förhåller sig till utomståenderegeln vid kapitalöverföring samt att ge en detaljerad redogörelse för det senaste prejudikatet som behandlar den frågan. Undersökningen har också som syfte

⁵ Tjernberg (2018b) s. 21.

⁶ Se Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor 22 §.

⁷ Tjernberg (2018a) s. 68–69 och Andersson m.fl. s. 57.

⁸ Skatteverket, *Samma eller likartad verksamhet*, <https://www4.skatteverket.se/rattslig-vagledning/edition/2022.14/331736.html> (Senast besökt 2023-05-18).

att redogöra för möjliga förändringar i rättsreglerna och kommer därför att ha ett kritiskt perspektiv.

För att uppnå syftet avser jag att besvara följande frågeställningar:

- Hur har begreppet samma eller likartad verksamhet kopplat till kapitalöverföring och kapitalförvaltning tolkats och utvecklats genom praxis?
- Är rättsregeln tillräckligt tydlig och förutsägbar samt skulle en förändring behöva göras?
- Vad kan det senaste prejudikatet ha för inverkan på hur begreppet samma eller likartad verksamhet ska tolkas?
- Vad spelar legalitetsprincipen för roll i den skatterättsliga tolkningen av 3:12-reglerna?

En kort jämförelse med hur HFD motiverat sin bedömning i andra skatterättsliga frågor kommer även göras för att belysa problematiken med förutsebarheten.

1.3 Metod och material

För min undersökning har jag använt mig av en rättsdogmatisk metod vilket innebär att genom att studera lagtext, förarbeten, prejudikat och doktrin undersöka gällande rätt, *de lege laga*.⁹ Jag kommer att ha ett kritiskt perspektiv för att analysera om rättsläget är tillfredställande eller om det finns några förändringar som kan eller bör göras, *de lege ferenda*.¹⁰

Inom svensk skatterätt har lagtexten en mycket stark ställning då det finns ett föreskriftskrav i 8 kap. 2 § regeringsformen (1974:152).¹¹ Då lagtexten ofta kan vara vag har även förarbeten fått en väldigt stor betydelse vid tolkning av HFD. Förarbetena ska dock som huvudregel ses som sekundära till lagtexten i den skatterättsliga rättskällehierarkin och propositioner har ett större värde

⁹ Kleinerman s. 21.

¹⁰ Kleinerman s. 40.

¹¹ Tjernberg (2018b) s. 23–24.

än statens offentliga utredningar.¹² För att säkerställa en likformig tolkning av de två rättskällorna behövs även en prejudikatbildning i HFD. Det finns ingen formell prejudikatbundenhet i Sverige, men det går att utläsa i praxis att HFD:s tidigare avgöranden tillmäts stor betydelse i den skatterättsliga tolkningen. Referat har ett större rättskällevärde än vad notisfall har.¹³

I uppsatsen utgår jag därför från lagtexten för att presentera den gällande rätt som är relevant. För att kunna ge en tydligare bild av rättsreglerna behandlas även förarbeten och praxis. Då lagtexten och förarbetena inte tydligt definierar begreppet samma eller likartad verksamhet presenteras ett antal rättsfall som är relevanta för tolkningen av det. Utöver de källorna har även doktrin, i form av litteratur samt artiklar som publicerats i skatterättsliga tidskrifter, använts för att kunna presentera en mer detaljerad undersökning av de 3:12-reglerna som är av betydelse för uppsatsen. Jag har även inkluderat en rättslig vägledning från skatteverket för att visa att de tolkat tidigare praxis på samma sätt som doktrinen.

1.4 Avgränsningar

På grund av syftet att kunna ge en detaljerad redogörelse av begreppet samma eller likartad verksamhet kopplat till kapitalöverföring och kapitalförvaltning har en del avgränsningar behövts för att uppsatsen ska hålla sig inom det begränsade utrymme som getts. I undersökningen kommer därför endast aktiebolag som är fåmansföretag att beröras. Jag kommer ej behandla fåmanshandelsbolag.

Undersökningen och redogörelsen av begreppet samma eller likartad verksamhet kommer endast ta upp de fall där upparbetade vinstmedel i ett fåmansföretag förs över till ett annat fåmansföretag. Överföring av

¹² Tjernberg (2018b) s. 83–85.

¹³ Tjernberg (2018b) s. 55–57.

exempelvis fastigheter, inventarier eller överföring av den faktiska verksamheten kommer därför ej att behandlas.

Jag kommer inte redogöra för begreppet verksam i betydande omfattning då det inte är relevant för min undersökning.

Lagen mot skatteflykt (1995:575) har prövats i en del av den praxis som presenteras i uppsatsen men jag kommer ej redogöra för den då den inte är intressant för hur samma eller likartad verksamhet tillämpas.

1.5 Disposition

Inledningsvis i kapitel två presenteras definitionen av fåmansföretag samt en översiktlig redogörelse för hur reglerna kring delägare och andelar fungerar. Vidare presenteras beskattningskonsekvenserna beroende på hur andelar klassificeras. Syftet med de avsnitten är att ge en bakgrund till varför regeln om samma eller likartad verksamhet har införts. I kapitlet går jag sedan vidare för att redogöra för utomståenderegeln samt begreppet samma eller likartad verksamhet.

I kapitel tre går jag igenom den för uppsatsens undersökning och syfte relevanta praxis. Samma eller likartad verksamhet har inte en tydlig definition i lagstiftningen eller förarbetena. Praxis har därför fått ta en stor plats i uppsatsen för att kunna visa hur begreppet tolkats och tillämpats över tid.

Kapitel fyra har som syfte att ge en överblick av legalitetsprincipen och hur den skatterättsliga tolkningen sker i domstolen för att ge en grund för en diskussion om hur samma eller likartad verksamhet tolkats och om det finns någon problematik kring detta.

Avslutningsvis i min analys kommenterar jag rättsutvecklingen ur ett kritiskt perspektiv. Jag behandlar det senaste prejudikatet från HFD och jämför med hur HFD tolkat utomståenderegeln och hur de agerat i fall de inte ansett att

en regels syfte uttrycks i lagtexten. Avslutningsvis ger jag min syn på hur rättsregeln om samma eller likartad verksamhet skulle kunna utformas för att göra den tydligare och mer förutsägbar.

2 Fåmansföretag

2.1 Definitionen av fåmansföretag och delägare

Den rättsliga regleringen av fåmansföretag finns i 56 och 57 kap. IL. 56 kap 2 § 1 p. IL definierar ett fåmansföretag som ett aktiebolag där fyra eller färre delägare äger andelar vilka motsvarar över hälften av rösterna i företaget. Delägare definieras enligt 56 kap 6 § IL som en fysisk person som äger andelar i företaget, direkt eller indirekt. Indirekt ägande innebär ägande genom en juridisk person.¹⁴ Börsnoterade aktiebolag kan inte klassificeras som fåmansföretag enligt 56 kap 3 § IL.

Flera delägare ska anses vara en delägare om de är verksamma i betydande omfattning i företaget. Om delägare är närstående ska de också räknas som en delägare enligt 56 kap 5 § IL. Närstående definieras i 2 kap 22 § IL. För utdelning och kapitalvinster i fåmansföretag finns ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp i 57 kap 3 § IL. De situationer som det utvidgade begreppet träffar är när delägaren eller någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget ägt fåmansföretag (1 p.), ett företag som äger företaget (2 p.) eller ett annat fåmansföretag som ägs av ett företag som omfattas av 2 p. (3 p.). Ägandet som avses innefattar helt eller delvis och direkt eller indirekt ägande.

Ett stort antal delägare kan därför anses vara en enda genom att de eller någon närstående är verksam i betydande omfattning i olika företag inom samma företagsgrupp, som ett moder-, syster- eller dotterföretag.¹⁵

¹⁴ Tivéus s. 28.

¹⁵ Andersson m.fl. s. 42.

2.2 Andelar och beskattning

2.2.1 Kvalificerade och okvalificerade andelar

Beroende på hur en delägars andelar i ett fåmansföretag klassificeras kommer de att beskattas på ett visst sätt. Syftet med reglerna är att inkomst som egentligen hänförs till arbetsinsats i företaget inte ska kunna omvandlas från tjänsteinkomst till kapitalinkomst och på så sätt beskattas lägre.¹⁶ En delägars andel är enligt 57 kap 4 § IL kvalificerad om delägaren eller närstående någon gång under de fem föregående beskattningsåren varit verksamma i betydande omfattning: i företaget (1 p.), i ett annat fåmansföretag som ägs av företaget (2 p.) eller i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (3 p.).

För att en person ska anses vara verksam i betydande omfattning ska de arbetsinsatser personen gör vara av stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Bedömningen bör göras i förhållande till företagets storlek, verksamhet och även övriga förhållanden. Det räcker inte med att personen t.ex. sitter som styrelseledamot i företaget utan det är en kvalitativ bedömning av arbetsinsatserna som görs.¹⁷

2.2.2 Beskattning av kvalificerade och okvalificerade andelar

Okvalificerade andelar beskattas enligt 42 kap 15 a § IL till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital.

Kvalificerade andelar beskattas enligt 57 kap 20 § IL (utdelningar) och 21 § IL (kapitalvinster) till två tredjedelar av i inkomstslaget kapital upp till

¹⁶ Tjernberg (2018a) s. 48.

¹⁷ Prop. 1989/90:110 s. 703.

gränsbeloppet. Den del av utdelningen eller kapitalvinsten som överstiger ett gränsbelopp enligt 57 kap 10–12 §§ IL ska istället tas upp i inkomstslaget tjänst. Om den skattskyldige och närstående från ett fåmansföretag tagit upp ett belopp som motsvarar 90 IBB i inkomstslaget tjänst ska utdelning utöver det beloppet tas upp i sin helhet i inkomstslaget kapital, 57 kap 20 a § IL. Detsamma gäller för kapitalvinst men då vid ett belopp som motsvarar 100 IBB, 57 kap 22 § IL.

Skatten på kapitalinkomster är 30 procent enligt 65 kap 7 § IL och den effektiva skatten blir då 25 procent för okvalificerade andelar oavsett belopp. För kvalificerade andelar upp till gränsbeloppet blir den effektiva skatten 20 procent. Därefter cirka 30–55 procent i inkomstslaget tjänst, se 65 kap. 3 och 5 §§ IL, upp till 90/100 IBB. Utöver det beskattas andelarna till 30 procent. Beskattningskonsekvenserna kan alltså variera väldigt mycket beroende på om andelar anses kvalificerade eller inte.

2.3 Utomståenderegeln

Om företaget i betydande omfattning, direkt eller indirekt, ägs av utomstående som, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning ska en andel anses kvalificerad endast om det finns särskilda skäl, 57 kap 5 § IL. För att ett företag ska anses ägt av utomstående ska det ägas av fysiska personer som inte: äger kvalificerade andelar i företaget (1 p.), indirekt äger andelar som varit kvalificerade om de ägts direkt (2 p.) eller äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 57 kap 4 § IL (3 p.).

Det utomstående ägandet ska uppgå till minst 30 procent, det står inte i lagtexten utan har klargjorts genom praxis. Ägandet av utomstående ska uppgå till minst 30 procent då risken för att inkomst kopplat till arbetsinsats omvandlas till inkomst i form av utdelning eller kapitalvinst då minskar.¹⁸ En delägare som är verksam i företaget kommer då ha en större nettobehållning

¹⁸ RÅ 2009 ref. 53.

vid ett löneuttag än vid utdelning eller kapitalvinst då utomstående ägare även ska ta del av dessa. Det ligger på den skattskyldige att visa att ett utomstående ägande föreligger.¹⁹

Regeln när den är tillämplig innebär alltså att en delägars andelar som enligt 57 kap 4 § IL ska anses vara kvalificerade istället kommer att anses vara okvalificerade.

2.4 Samma eller likartad verksamhet

Syftet med regeln är enligt förarbetena att motverka överföring av verksamhet mellan fåmansföretag så att en delägars andelar inte anses vara kvalificerade. Mer specifikt ska inkomstomvandling från inkomstslaget tjänst till inkomstslaget kapital motverkas hos den skattskyldige.²⁰ Någon närmare definition av vad samma eller likartad verksamhet innebär går dock inte att finna varken i förarbetena eller i lagtexten, istället har begreppet utvecklats genom praxis och därför fått en praxisstyrd tolkning.²¹

I förarbetena går det inte att hitta någon tanke kring hur samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln samspekar med varandra, eller att tanken ens varit att de ska påverka varandra. Att de olika reglerna är relevanta för varandra framkommer i praxis vilket kommer att presenteras nedan. Hur bestämmelserna ska tolkas tillsammans i olika situationer är fortfarande inte helt klarlagt och det är därför som HFD 2023 ref. 11 är intressant för rättsutvecklingen.

¹⁹ Prop. 1989/90:110 s. 468.

²⁰ Prop. 1989/90:110 s. 468 och Prop. 2001/02:46 s. 38.

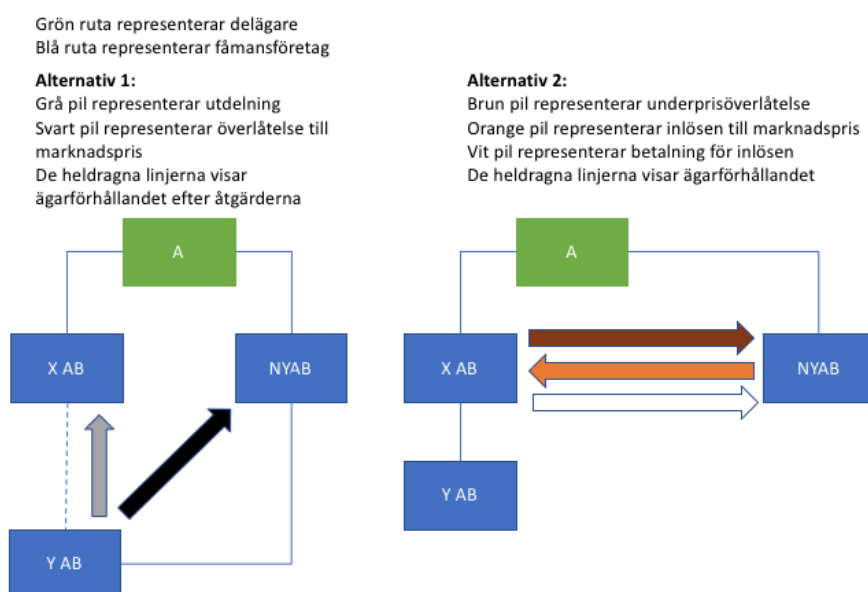
²¹ Tjernberg (2018a) s. 65.

3 Praxis

3.1 RÅ 2010 ref. 11 I-V

Fallen handlade i huvudsak om förvaltning av upparbetade vinstmedel. Frågan var om sådan förvaltning i ett fåmansföretag anses vara samma eller likartad verksamhet som den faktiska verksamhet som drivs i det andra företaget.

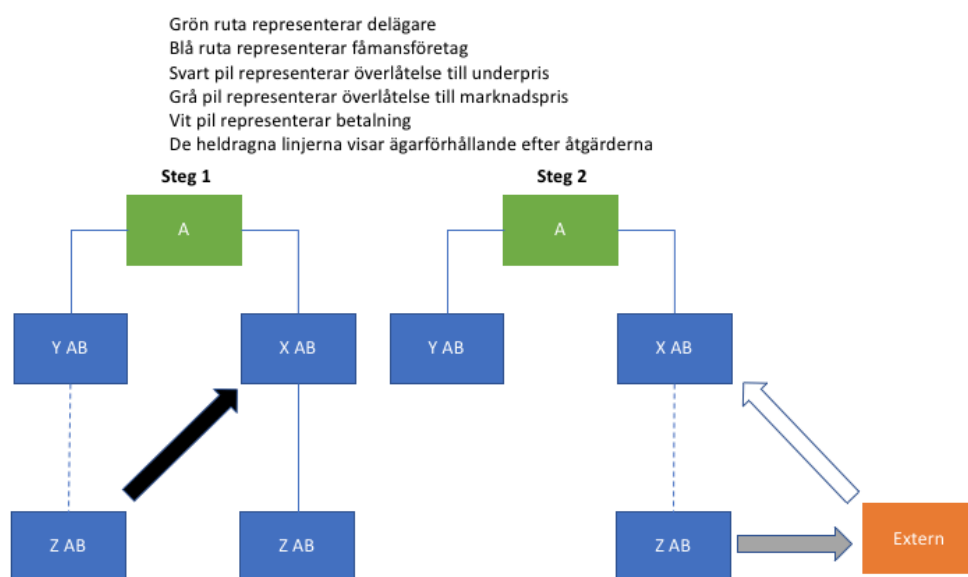
I RÅ 2010 ref. 11 I ägde A genom X AB dotterbolaget Y AB. Y AB bedrev den faktiska verksamhet där A var verksam i betydande omfattning och där hans andelar således var kvalificerade. Även andelarna i X AB var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. A avsåg att överföra upparbetade vinstmedel till X AB genom utdelning varefter X AB skulle överlåta aktierna i Y AB till ett nybildat bolag, NY AB, som även det ägdes av A. Alternativt skulle en del av aktierna i Y AB överlåtas till underpris från X AB till NY AB varefter NY AB skulle lösa in de överlåtna aktierna till marknadspris. X AB alternativt NY AB skulle då inte längre äga någon andel i Y AB. A skulle sedan vara passiv i antingen X AB eller NY AB där kapitalet skulle förvaltas av en extern part medan A fortsatt skulle vara verksam i betydande omfattning i Y AB. A ansåg att när karenstiden på fem kalenderår passerat skulle andelarna i X AB eller NY AB inte längre anses kvalificerade.



HFD ansåg att då kapitalet hade sitt ursprung i Y AB skulle förvaltning av kapitalet anses vara en del av den bedrivna verksamheten som flyttats till något av de andra bolagen. Regeln om samma eller likartad verksamhet blev därför tillämplig och samtliga andelar skulle anses kvalificerade.

I RÅ 2010 ref. 11 I ägde A det nybildade bolaget X AB samt 50 procent av Y AB. Y AB var moderbolag i en koncern som bedrev fastighetsförvaltning. A avsåg att äga 100 procent i ett nybildat bolag, NYAB, som även det skulle bedriva fastighetsförvaltning. Andelarna i X AB och NYAB ansågs kvalificerade då A avsåg att vara verksam i betydande omfattning i där.

Ett av Y AB:s dotterbolag, Z AB, skulle överlåtas till X AB genom en underprisöverlåtelse varefter X AB skulle sälja Z AB till en extern part till marknadsmässigt pris. X AB skulle som verksamhet efter transaktionen endast förvalta kapitalet samt låna ut det till NYAB och Y AB med dotterbolag.



HFD ansåg i sin bedömning att då X AB erhöll överskottet av försäljningen av aktierna i Z AB, istället för i Y AB, skulle del av verksamheten överföras från Z AB till X AB. X AB skulle därför anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB och i förlängning även dess dotterbolag och NYAB.

De två beskrivna avgörandena tillsammans med de övriga tre fastslog för det första att förvaltning av upparbetade vinstmedel som härrör från en delägars arbetsinsats är en del av verksamheten och för det andra att jämförelsen mellan bolagens verksamheter kan göras antingen från det överlåtande eller det förvärvande bolaget beroende på vilka andelar som ska bedömas.

3.2 HFD 2011 ref. 75

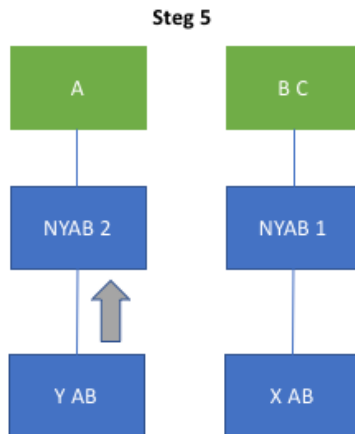
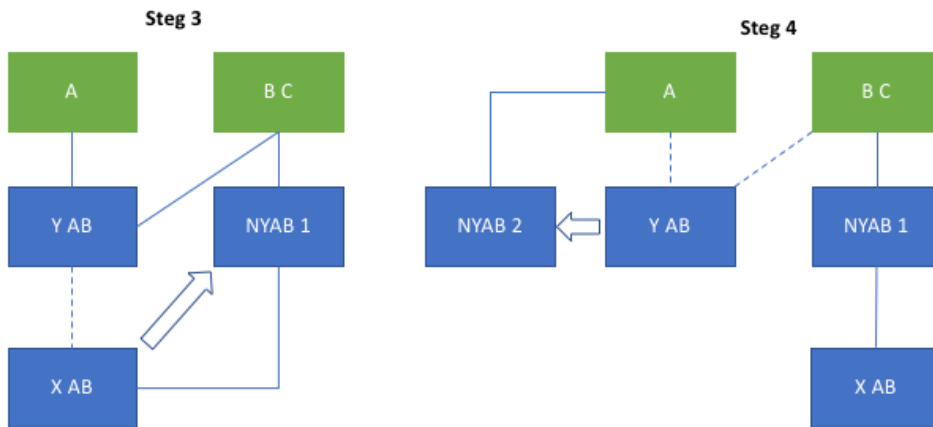
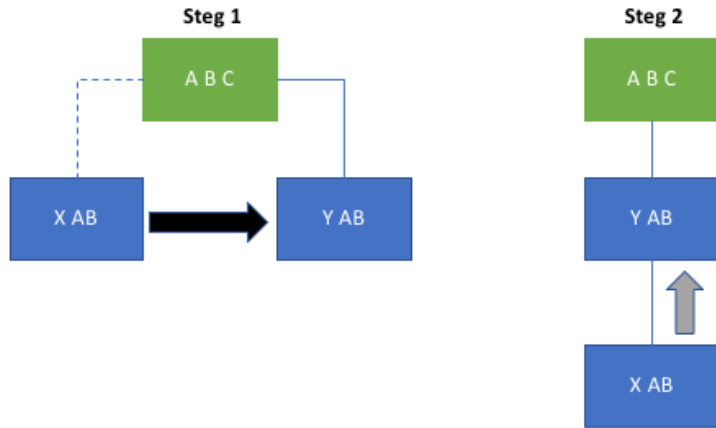
A, B och C ägde respektive 80, 10 och 10 procent i X AB där deras andelar var kvalificerade då de samtliga var verksamma i betydande omfattning i bolaget. Ägarna avsåg att överlåta sina aktier i X AB till Y AB, ett nytt bolag som också ägdes av dem. Efter överlåtelsen skulle vinstmedel från X AB delas ut till Y AB. Aktierna i X AB skulle därefter till underpris överlåtas till ett nytt bolag, NYAB 1, ägt av B och C.

Ett alternativ till utdelningen var att efter överlåtelsen av aktierna i X AB till Y AB skulle aktierna i sin tur överlåtas till ett pris understigande marknadsvärdet men överstigande eller motsvarande omkostnadsbeloppet till NYAB 1. Y AB skulle i det alternativet tillgodogöra sig vinstmedel från försäljningen av aktierna.

Efter skulle Y AB genom en underprisöverlåtelse ägas av ännu ett nytt bolag, NYAB 2, som A är ensam ägare i. För att sedan överföra vinstmedel mellan Y AB och NYAB 2 presenterades tre alternativ. Antingen skulle Y AB genom fusion uppgå i NYAB 2, Y AB likvideras och tillgångarna övertas av NYAB 2 eller som sista alternativ skulle aktierna i Y AB säljas till utomstående.

I de två första alternativen skulle NYAB 2 bli direkt överta de vinstmedel som upparbetats i X AB. I det sista alternativet skulle NYAB 2 indirekt överta de vinstmedlen genom att erhålla en köpeskilling motsvarande de upparbetade vinstmedlen. Frågan var om aktierna i NYAB 2 skulle anses kvalificerade för A i något av de alternativ som presenterades för överföring av kapital.

Grön ruta representerar delägare
 Blå ruta representerar fåmansföretag
 Svart pil representerar överlåtelse av aktier
 Grå pil representerar överföring av vinstmedel
 Vit pil representerar underprisöverlåtelse
 De heldragna linjerna visar ägarförhållande efter åtgärderna



SRN kom i sin bedömning fram till att de upparbetade vinstmedlen i X AB som tillförs Y AB där de ska förvaltas får anses vara samma eller likartad verksamhet då vinstmedlen kan hänföras till delägarnas arbetsinsatser. Genom de olika alternativa överföringarna av kapital till NYAB 2 överförs verksamheten även från Y AB. Genom hela ledet ska därför NYAB 2 anses bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB och As andelar i NYAB 2 utgör således kvalificerade andelar. Enligt SRN finns det ingen anledning till att göra skillnad på om kapitalet övertas direkt eller indirekt av NYAB 2. Så länge de upparbetade vinstmedlen som överförs kan hänföras till att delägaren varit verksam i betydande omfattning ska andelarna fortsatt vara kvalificerade. I sin bedömning refererade SRN till tidigare praxis²², ingen diskussion fördes kring förarbeten eller syftet med regeln.

HFD fastslog SRN:s förhandsbesked i frågan vilket innebar att de klargjorde att det centrala är inte vilken form överföringen av upparbetade vinstmedel sker på utan om kapitalet kan hänföras till en delägars arbetsinsatser i det överlåtande fåmansföretagets verksamhet.

3.3 HFD 2012 ref. 67 I och II

I det första fallet klargjorde HFD att om kapitalet har sitt ursprung i ett fåmansföretag där delägaren varit verksam i betydande omfattning innebär det att andelarna är kvalificerade i båda bolagen även om den faktiska verksamheten skiljer sig helt mellan fåmansföretagen. SRN hade grundat sitt förhandsbesked på praxis²³. SKV överklagade då de ansåg att syftet med regeln inte var att träffa fåmansföretag som bedrev helt skilda verksamheter, men HFD var eniga om att gå på SRN:s bedömning.

I det andra fallet fastslog HFD att då det inte föreligger något ägarsamband mellan ett överlåtande och ett förvärvande företag där kapital överförts skulle

²² RÅ 1999 ref. 28 och RÅ 2010 ref. 11 I-V.

²³ RÅ 2010 ref. 11 I-V och HFD 2011 ref. 75.

bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet inte bli tillämplig. Lagtexten gav inte uttryck för något krav på ägarsamband utan vid bedömningen lades tyngd vid syftet med regeln och uttalanden i förarbetena för att motivera det kravet.

3.4 HFD 2012 not. 25

I målet prövades utomståenderegeln i relation till regeln om samma eller likartad verksamhet. A och B var verksamma i betydande omfattning i V AB. De ägde indirekt andelar i V AB genom att bolaget var helägt av Z holding AB som i sin tur var helägt av Z AB. Z AB ägdes till 50 procent av A genom det utländska bolaget X och till 50 procent av B genom Y AB. Samtliga av bolagen klassades som fåmansföretag. 70 procent av andelarna i V AB såldes från Z holding AB till det utländska bolaget T år 2005. Vinsten från försäljningen hade genom utdelning överförts till X och Y AB där kapitalet förvaltades.

Grön ruta representerar delägare
 Blå ruta representerar fåmansföretag
 Svart pil representerar överlåtelse av aktier
 Grå pil representerar överföring av vinstmedel
 De heldragna linjerna visar ägarförhållandena efter åtgärderna



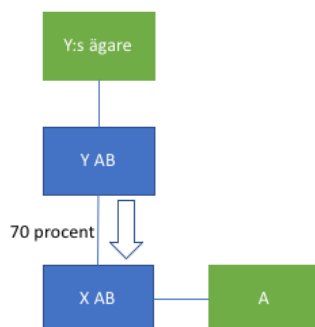
I bedömningen ansåg HFD att då A och B var verksamma i betydande omfattning i V AB skulle andelarna i X och Y AB vara kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. om inte utomståenderegeln var tillämplig. Ägarna i T ägde genom det bolaget indirekt andelar i V. För att utomståenderegeln skulle kunna tillämpas var frågan om andelarna hade ansetts vara kvalificerade om de ägdes direkt av ägarna i T. Ägarna i T var inte verksamma i betydande omfattning i V AB och andelarna kunde inte ses som kvalificerade enligt det rekvisitet. Frågan blev då om rekvisiten för samma eller likartad verksamhet var uppfyllt mellan T och V AB. I den frågan gjorde HFD bedömningen att det inte var det. T och V AB bedrev i och för sig likartad verksamhet genom att tillverka och sälja kyl- och frysdiskar. HFD tolkade dock att det i praxis klarlagts att regeln i huvudsak tog sikte på fall där verksamhet överförts mellan fåmansföretag. Då det inte hade skett någon sådan överföring enligt HFD kunde T och V AB inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Utomståenderegeln kunde därför tillämpas för andelarna i X och Y AB från och med år 2011.

3.5 HFD 2023 ref. 11

A var verksam i betydande omfattning i X AB som i betydande omfattning, cirka 70 procent, ägdes av Y AB. Y AB ägdes av 14 personer som samtliga var verksamma i betydande omfattning i det bolaget. Både X AB och Y AB var fåmansföretag.

Y AB förvärvade vid en nyemission aktier i X AB, kapital överfördes alltså mellan de två fåmansföretagen. A som erbjudits att förvärva en mindre del aktier i X AB vid nyemissionen ansökte om förhandsbesked för om A:s andelar skulle anses kvalificerade.

Grön ruta representerar delägare
Blå ruta representerar fåmansföretag
Vit pil representerar överföring av vinstmedel
De heldragna linjerna visar ägarförhållande



SRN ansåg att det var klarlagt i praxis att vinstmedel som genererats i en verksamhet och sedan förvaltas är att anse som en del av verksamheten. Förs sedan kapital som härrör från de vinstmedel över till ett annat fåmansföretag blir regeln om samma eller likartad verksamhet tillämplig, oavsett på vilket sätt som överföringen sker.

HFD gjorde en annan bedömning och resonerade enligt följande: Då X AB till cirka 70 procent ägs av Y AB föreligger ett utomstående ägande om inte regeln om samma eller likartad verksamhet är tillämplig. Frågan var då om Y AB:s förvärv av aktier i X AB genom en nyemission innebar en överföring av verksamheten och att de två företagen skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Enligt tidigare praxis ansåg HFD att överföring av vinstmedel från ett fåmansföretag till ett annat kan innebära en överföring av verksamheten och att samma eller likartad verksamhet ska anses bedrivas i de två företagen. I sin bedömning refererade dock HFD till tidigare nämnda HFD 2012 ref 67 II där regeln om samma eller likartad verksamhet ej ansågs tillämplig då det ej förelåg ägarsamband mellan de aktuella fåmansföretagen. HFD tolkade det avgörandet som att andra faktorer än just verksamheten ska tas i beaktning vid bedömningen om samma eller likartad verksamhet föreligger samt att stor vikt ska läggas vid syftet bakom reglerna.

Delägarna i Y AB, som indirekt ägde aktier i X AB, var inte verksamma i betydande omfattning i X AB och det fanns därför ingen risk för inkomstomvandling. Detsamma hade gällt om de ägt aktierna direkt.

Även om vinstmedel som genererats i Y AB överförts till X AB ansåg HFD att det här fallet inte träffades av de bakomliggande syftena med lagstiftningen, vilket är att motverka inkomstomvandling. Därför ansågs de två företagen ej bedriva samma eller likartad verksamhet och As aktier skulle anses vara okvalificerade då det förelåg utomstående ägande.

4 Skatterättslig tolkning

4.1 Legalitetsprincipen

När HFD tolkar den skatterättsliga lagstiftningen har lagtexten en väldigt stark ställning. Det hänger ihop med legalitetsprincipen, där föreskriftskravet är en del, som har som mål att skydda den enskilde mot godtyckliga ingrepp av staten. Föreskriftskravet ålägger den som utför rättstillämpning att tolkningen ska utgå med målet att resultatet ska rymmas inom lagtextens lydelse. Hur starkt föreskriftskravet är, samt vad det omfattar, har diskuterats livligt i doktrinen. Vissa författare likställer legalitetsprincipen med föreskriftskravet. Tjernberg menar dock att det är viktigt att skilja på de två uttrycken.²⁴

Legalitetsprincipen inom skatterätten har sitt ursprung i straffrätten, och lanserades av Ljungman på 40-talet. Han liknar beskattning med straff och anser därför att det är rimligt att det ska ställas samma krav på rättssäkerhet inom skatterätten som straffrätten.²⁵ Hultqvist har på senare tid definierat legalitetsprincipen som en samling av föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet samt bestämdhetskravet. Föreskriftskravet ser han som kärnan i legalitetsprincipen och anser sig finna stöd för att det är grundlagsstadgat. Starkt kopplat till föreskriftskravet anser han bestämdhetskravet vara då det inte finns en anledning att ha ett föreskriftskrav om lagtexten kan vara hur vag som helst.²⁶

Påhlsson har istället synen på legalitetsprincipen som en rättsprincip vars uppgift är att guida rättstillämparen i oklara fall för att nå en lösning som är förnuftig. Att föreskriftskravet och i förlängning legalitetsprincipen är lagstadgat är inget Påhlsson ifrågasätter. Däremot ser han dock inte legalitetsprincipen som något vars betydelse ska vara avgörande i en fråga

²⁴ Tjernberg (2018b) s. 23–24.

²⁵ Ljungman s. 21.

²⁶ Hultqvist (1995) s. 112–113, (2016) s. 730–733.

utan bara en del av hela bedömningen för att säkra en god lagtolkning och upprätthålla det allmänna förtroendet för rättsväsendet.²⁷

Rydin hävdar att legalitetsprincipen är nödvändig för att skydda individen mot godtyckligt ingripande och att ingen beskattning får ske utan lag, allmänt uttryckt som principen *nullum tributum sine lege*. Ett avgörande måste enligt Rydin ha stöd i lag och domstolen får vid tillämpningen av lagen inte gå utanför den språkliga innebörden av regeln. I sin artikel anser han att ett mönster kan ses i HFD:s domar där de allt oftare utgår från förarbeten och syften i sina bedömningar även när de inte överensstämmer med den lagreglering som finns.²⁸

Enligt Hultqvist är ett tydligt tecken på att en regel inte når upp till bestämdhetskravet att det kontinuerligt kommer förhandsbesked som rör samma lagrum.²⁹ När det gäller samma eller likartad verksamhet har HFD i princip skapat ”[...]en hel doktrin” på området.³⁰

4.2 Tolkning av 3:12-reglerna utifrån legalitetsprincipen

Tjernberg påpekar att just 3:12-reglerna är vagt utformade. Anledningen kan vara att lagstiftaren ser en risk med att om lagtexten är för precis kommer rekvisiten inte träffa alla de fall som det är tänkt. I de fallen får förarbetena en större betydelse då de kan ge en mer omfattande bakgrund till syftet med reglerna och leda tolkningen av lagtexten.³¹

Förarbetena som kan vara vägledande vid vagt formulerad lagtext kan dock också innehålla oprecisa formuleringar. Ett exempel Tjernberg lyfter är

²⁷ Pålsson (2014) s. 558 och 569.

²⁸ Rydin (2012) s. 160–161.

²⁹ Hultqvist (2016) s. 740.

³⁰ Tjernberg (2018b) s. 75.

³¹ Tjernberg (2018b) s. 29–30.

utomståenderegeln. I lagtexten står det att ett utomstående ägande ska föreligga i betydande omfattning. Hur betydande omfattning ska förstås har i förarbetena lagts vid cirka 30 procent ägande med motiveringen att det då inte längre skulle vara lönsamt att inkomstomvandla. En tolkning här hade istället kunnat vara att ägande ska föreligga i sådan mån att inkomstomvandling inte längre är lönsamt.³² Det har dock av HFD tolkats som en precis gräns på 30 procent, vilket redogjorts för ovan. Detta trots att skattesatserna ändrats sedan lagstiftningen kom till och att det faktiskt även vid 30 procent utomstående ägande kan vara fördelaktigt att som delägare ta utdelning istället för lön.³³ Här är det även intressant att HFD tolkat att det är just ägandet som är det betydande. I HFD 2018 not 23 hade den utomstående ägaren rätt till över 30 procent av utdelningen men ägde endast cirka 10 procent av aktierna i bolaget. HFD ansåg att ordalydelsen i lagtexten inte gav utrymme att göra en annan bedömning än att utomståenderegeln inte var tillämplig, även om det inte skedde någon fördelaktig inkomstomvandling. Avgörandet har kritiserats då det inte uppfyller syftet med regeln, å andra sidan kan det sägas ge en förutsebarhet genom att det alltid är just 30 procent ägande som är det avgörande i frågan.³⁴

I målen om samma eller likartad verksamhet har HFD vid tolkningen av regeln lagt stor vikt vid förarbetena och det övergripande syftet. Tjernberg har uttryckt kritik mot att HFD i ovan presenterad praxis tolkat att överföring av upparbetade vinstmedel ska ses som överföring av verksamhet mellan fåmansföretag. I förarbetena nämns endast överföring av verksamhet. Att kapital och verksamhet skulle ha samma identitet ställer han sig frågande till.³⁵ Före 2010 var den allmänna uppfattningen att ett fåmansföretag som överlät verksamheten och efter det endast förvaltade kvarvarande kapital ej bedrev samma eller likartad verksamhet som det förvärvande fåmansföretaget.³⁶ Den uppfattningen hade även författarna av 3:12-utredningen som kom fram till att ordalydelsen i lagtexten gjorde det

³² Tjernberg (2018b) s. 33.

³³ Rydin m.fl. s. 106.

³⁴ Tjernberg (2018a) s. 99–100.

³⁵ Tjernberg (2013) s. 55–57.

³⁶ Attorps & Svanfeldt s. 336.

möjligt att flytta verksamheten för att sedan i det överlåtande fåmansföretaget endast förvalta kapital.³⁷ Utredningen fann även att samma eller likartad verksamhet redan klargjorts och preciserats så långt det var möjligt i praxis och att det var den faktiska verksamheten som var tvungen att överföras samt att det ska finnas ett konkret verksamhetssamband. Utredningen lämnade därför inget förslag på lagändring och motiverade det bland annat utifrån att förutsebarheten och rättssäkerheten inte skulle gynnas av att ha en mer precis ordalydelse i lagen.³⁸

På bekostnad av legalitetsprincipen anser Rydin att HFD i flera fall gått utanför det rimliga tolkningsutrymmet som lagtexten i sig ger. Detta för att upprätthålla den ordning de anser att lagstiftaren gett uttryck för bör gälla, trots att det inte kunnat vara ett förutsebart resultat av ordalydelsen i regeln. Rydin lyfter HFD 2011 ref. 42 som ett exempel på hur HFD bör göra när lagtexten inte ger uttryck för det som uttalas i förarbetena. I det aktuella fallet hade SRN motiverat sitt förhandsbesked utifrån vad som förarbetena uttryckts skulle gälla vid tillämpningen av en rättsregel, även om ordalydelsen i själva rättsregeln inte gav stöd för en sådan tillämpning. HFD ansåg att begränsningen i förarbetena inte kunde tillämpas då den inte fanns uttryckt i lagtexten.³⁹

För att inte ha en allt för detaljerad lagstiftning men ändå ge rättstillämparen ett tillräckligt stort tolkningsutrymme inom lagtextens ordalydelse för att uppnå syftet med en regel argumenterar Hultqvist för en principbaserad lagstiftning. En principbaserad lagstiftning ska förstås som en lagstiftning där själva syftet med regeln ska framgå i lagtextens ordalydelse. Framgår syftet i lagtexten kan både föreskriftskravet och bestämdhetskravet uppnås. Det skulle även kunna ge en bättre förutsebarhet i rättstillämpningen.⁴⁰

³⁷ SOU 2002:52 s. 291.

³⁸ SOU 2002:52 s. 313–314.

³⁹ Rydin (2012) s. 171–172.

⁴⁰ Hultqvist (2016) s. 740–741.

5 Analys och slutsats

Som framgår av den praxis som presenterats ovan så finns det enligt mig fortfarande inte en förutsebarhet kring hur samma eller likartad verksamhet kopplat till kapitalöverföring och kapitalförvaltning kommer att tolkas vid tillämpningen av 3:12-reglerna. Nya prejudikat kommer på området kontinuerligt för att försöka klargöra hur begreppet ska tolkas och tillämpas. Begreppet har genom praxis fått en vidare innebörd än vad jag anser går att utläsa i förarbetena. Problematiken kring tillämpningen av regeln om samma eller likartad verksamhet anser jag härstammar från att HFD gått utanför tolkningsutrymmet som regelns ordalydelse tillåter. HFD har i sina bedömningar inte resonerat kring föreskriftskravet och bestämdhetskravet. Det hade varit av stort värde om en sådan diskussion funnits och där en motivering varför regeln anses uppfylla de två kraven, eller varför HFD anser att kraven inte behöver uppfyllas.

HFD 2023 ref. 11 belyser enligt mig problematiken med obestämdheten i lagtextens ordalydelse. Överföring av upparbetade vinstmedel innebar i det här fallet att samma eller likartad verksamhet inte skulle anses bedrivas i de två fåmansföretagen, trots att ett sådant förfarande i flera fall klargjorts innebär det motsatta. Min slutsats från HFD:s bedömning i det här fallet är att de fastställer att det centrala är om det finns en möjlighet för inkomstomvandling, inte som tidigare att en del av verksamheten överförs. Det är ett markant avsteg från hur HFD resonerat i tidigare praxis. Det kan argumenteras för att HFD:s bedömning är korrekt och att utfallet är i linje med regelns syfte, till och med inom regeln ordalydelse. Det innebär samtidigt enligt mig en sämre förutsebarhet när regeln inte tillämpas konsekvent. Enligt mig tar det sig uttryck i HFD 2023 ref. 11 genom att SKV och SRN ansåg att samma eller likartad verksamhet bedrevs i de två fåmansföretagen där deras bedömning baserades på tidigare praxis.

Genom att tolka och tillämpa regeln om samma eller likartad verksamhet på det sätt man har gjort i praxis för att täcka situationer man ansett varit syftet

med regeln har man gett begreppet en innebörd som i det här fallet inte ryms inom det av HFD tidigare uttolkade syftet för regeln.

I jämförelse har HFD angående utomståenderegeln konsekvent i sina bedömningar fastslagit att det är 30 procent ägande som är det centrala för att regeln ska kunna tillämpas, även när det inte funnits möjlighet till inkomstomvandling. Om de skulle tolka utomståenderegeln utifrån syftet, som med samma eller likartad verksamhet i HFD 2023 ref. 11, hade möjligheten funnits för fåmansföretag att ha ett procentuellt mindre utomstående ägande som samtidigt inte innebär en möjlighet för inkomstomvandling. Det hade enligt mig legat i linje med syftet som uttrycks i förarbetena. Bevisbördan för att utomståenderegeln ska kunna tillämpas ligger redan på den enskilde och bevisbördan för att inkomstomvandling inte kan ske kan fortfarande ligga där.

I HFD 2012 not. 25 ansågs inte V AB och T bedriva samma eller likartad verksamhet trots att vinstmedel överförts vid köpet av aktier. I bedömningen finns ingen klar motivering varför kapitalöverföringen inte ansågs vara en överföring av verksamhet och att de inte bedrev samma eller likartad verksamhet. HFD säger endast att ingen verksamhet överförts. Här hade ett tydligare resonemang kring deras tolkning där de kunnat behandla frågor som möjligheten till inkomstomvandling och syftet med regeln varit av stort värde.

I 56 och 57 kap. IL finns ingen skrivelse som uttrycker att syftet med kvalificerade andelar är att motverka inkomstomvandling, endast när de ska anses vara kvalificerade. Lagstiftaren hade kunnat lösa problematiken genom att tillämpa en principbaserad lagstiftning för 3:12-reglerna. Det hade enligt mig gett ett stort tolkningsutrymme för rättstillämparen som fortfarande kan uppfylla föreskriftskravet och bestämdhetskravet i legalitetsprincipen.

Lagstiftaren hade enligt mig behövt tydliggöra i lagtexten att det är situationer som innebär att inkomstomvandling möjliggörs som ska träffas av reglerna. Istället för att en andel i ett fåmansföretag ska anses kvalificerad när en delägare är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet så hade det kunnat formuleras som:

om en delägare i ett fåmansföretag även är delägare i andra fåmansföretag och överföring av kapital eller verksamhet mellan fåmansföretagen innebär en möjlighet för inkomstomvandling för delägaren ska samtliga andelar anses kvalificerade.

I en sådan formulering hade syftet med regeln blivit klarlagd och samtidigt hade tolkningen av HFD i samtlig presenterad praxis rymts inom tolkningsutrymmet enligt mig. Det hade även förtydligat att situationer som i HFD 2023 ref. 11 inte är tänkt att träffas av 3:12-reglerna.

Trots att det inte föreligger en formell prejudikatbundenhet så har prejudikaten tydligt varit av stor vikt. HFD 2023 ref. 11 innebär därför med stor sannolikhet att rättsläget nu har förändrats och att SKV samt SRN kommer att tolka begreppet samma eller likartad verksamhet i linje med hur HFD gjorde i det här fallet. En större vikt kommer alltså läggas vid syftet med regeln. Det kan också medföra att delägare i ett fåmansföretag som vill ta in kapital från utomstående ägare nu kan känna sig säkra från att deras egna andelar ska anses kvalificerade.

För någon som är sakkunnig inom skatterätt kan rättsläget nog ses som mer klargjort. Jag ställer mig dock frågande till att den enskilde ska behöva bekanta sig med flertalet förarbeten och praxis på området för att kunna förstå när en kapitalöverföring eller kapitalförvaltning kan anses vara att bedriva samma eller likartad verksamhet. Det finns som tidigare nämnt ett stort antal fåmansföretag i Sverige och reglerna är relevanta för många av dem.

Lagstiftarens val att inte föreslå någon lagändring kring de diskuterade 3:12-reglerna kan förstås som att de anser att HFD har gjort en rimlig tolkning av bestämmelserna och att de därför inte själva behöver förtydliga hur reglerna ska tolkas eller vad syftet med dem är.

Jag anser dock utifrån legalitetsprincipen, specifikt föreskriftskravet och bestämdhetskravet, att lagregeln ej är tillfredsställande. Ordalydelsen av samma eller likartad verksamhet ger enligt mig inte det tolkningsutrymme som HFD ansett att regeln gett. Som Tjernberg är jag skeptisk till att det går

att tolka in kapitalöverföring och kapitalförvaltning i verksamhet. I 3:12-utredningen varnades just för att kapitalöverföring och kapitalförvaltning inte rymdes inom ordalydelsen. HFD borde enligt mig ha fört ett resonemang kring föreskriftkravet och bestämdhetskravet i RÅ 2010 ref. 11 I-V för att motivera varför de ansåg att det rymdes inom ordalydelsen. Möjligtvis hade ett sådant resonemang slutat i att HFD, som i andra fall, kommit fram till att lagtextens ordalydelse inte nådde upp till de kraven och att det är lagstiftarens uppgift att producera lagstiftning som uppnår kraven i legalitetsprincipen.

Källförteckning

Tryckta källor

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:52 3:12-utredningen

Propositioner

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 2001/02:46 Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.

Litteratur

Andersson, Lennart; Molin, Anna; Sandström, Kjell & Bokelund Svensson, Ulf, *Fåmansföretag & Skatteplanering*, 1 uppl., Björn Lundén Information, Näsviken, 2019.

Attorps, Karin & Svanfeldt, Annika, *Omstruktureringar och fåmansföretag*, Svensk Skattetidning, 2013 nr 4, s. 335–349.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1995.

Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt, 2016, s. 730–748.

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018.

Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almqvist & Wiksell, 1947.

Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt, 2014, s. 554–570.

Rydin, Urban; Båvall, Bertil & Bartels, Katarina, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 5 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2022.

Rydin, Urban, *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD*, Skattenytt, 2012, s. 160–172.

Tivéus, Ulf, *Tretolv – skatt på kvalificerade andelar*, 2 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2019.

Tjernberg, Mats, *Av HFD avgjorda mål om samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt, 2013, s. 55–57.

Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & beskattning*, 1 uppl., Iustus, Uppsala, 2018(A).

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Iustus, Uppsala, 2018(B).

Övriga källor

Skatteverket, *Samma eller likartad verksamhet*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.14/331736.html> (Senast besökt 2023-05-18)

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 2009 ref. 53.

RÅ 2010 ref. 11 I-V.

HFD 2011 ref. 42.

HFD 2011 ref. 75.

HFD 2012 ref 67 I och II.

HFD 2012 not. 25.

HFD 2023 ref. 11.