



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Tova Jangefeldt

# Samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln

En analys av rättsläget i ljuset av HFD 2023 ref.  
11 och SRN:s förhandsbesked från 2024

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: VT24

# Innehåll

<b>SUMMARY</b> .....	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>4</b>
1.1 Bakgrund .....	4
1.2 Syfte och frågeställningar .....	5
1.3 Avgränsningar .....	5
1.4 Metod och material .....	6
1.5 Forskningsläge.....	7
1.6 Disposition.....	8
<b>2 DEN SKATTERÄTTSLIGA TOLKNINGEN</b> .....	<b>9</b>
2.1 Legalitetsprincipen .....	9
2.2 HFD som prejudikatinstans .....	9
2.3 Skatterättsnämndens roll i skattesystemet .....	10
<b>3 BESKATTNINGEN AV FÅMANSFÖRETAG</b> .....	<b>12</b>
3.1 Syfte med särregleringen .....	12
3.2 Definition av fåmansföretag.....	13
3.3 Kvalificerade andelar .....	14
3.4 Beskattningskonsekvenser .....	15
3.5 Utomståenderegeln.....	16
3.5.1 Regelns syfte .....	16
3.5.2 Förutsättningar för tillämpning .....	16
<b>4 SAMMA ELLER LIKARTAD VERKSAMHET</b> .....	<b>19</b>
4.1 Inledning .....	19
4.2 Tidigare praxis.....	19
4.3 HFD 2023 ref. 11 .....	22
4.4 SRN:s förhandsbesked från 2024 .....	24
<b>5 ANALYS OCH SLUTSATS</b> .....	<b>27</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>31</b>

# Summary

The 56<sup>th</sup> and 57<sup>th</sup> chapters in the Swedish Income Tax Act entails special tax regulations for shareholders in closed companies and aims to counteract unauthorized circumvention of tax law. The normal tax rules must be applied if non-active shareholders own a sufficiently large share in the company. In that case, the “outsider rule”, which can be found in the fifth paragraph in the 57<sup>th</sup> chapter may be applicable. This is not the case, however, if the external shareholders engage in same or similar activities within other closed companies.

The thesis investigates the interaction between the outsider rule and provisions regarding similar activities. Due to the lack of clear definitions in statutory text and preparatory works, guidance is derived from case law. The Supreme Administrative Court (HFD) previously took a restrictive stance on defining outsider ownership related to similar activities. However, this changed with the judgement HFD 2023 ref. 11, which introduced the consideration of additional circumstances, particularly if the risk of income conversion is low. This suggests that HFD interpreted the rules based on their intended purpose rather than literal wording.

On February 20<sup>th</sup>, 2024, the Council for Advance Tax Rulings (SRN) issued a preliminary ruling similar to HFD 2023 ref. 11, but with a notable distinction: the outsider ownership held shares both directly and indirectly in the closed company. Consequently, the company was deemed to engage in similar activities, rendering the outsider rule inapplicable. SRN's assessment does not align with the precedent set by HFD 2023 ref. 11, as the council did not consider the low risk of income conversion as significant. This ambiguous legal interpretation is criticized in the thesis based on the principle of legality in tax law, which requires predictability for taxpayers. SRN's assessment indicates that the legal situation is not sufficiently predictable, highlighting the need for HFD to clarify the relationship between provisions during preliminary ruling reviews.

# Sammanfattning

Syftet med de särskilda fåmansföretagsreglerna i 56–57 kap. IL är att motverka obehöriga kringgåenden av skattelag. De vanliga skattereglerna ska tillämpas om icke verksamma delägare, utomstående, äger tillräckligt stor del i företaget. Då kan den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL bli tillämplig. Så är dock inte fallet om utomstående delägare bedriver samma eller likartad verksamhet i ett annat fåmansföretag.

Uppsatsen utreder hur utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet förhåller sig till varandra. Eftersom lagtexten och förarbeten inte definierar rekvisiten får vägledning sökas utifrån rättspraxis. HFD har tidigare varit restriktiv i sin bedömning av vad som är att anse som ett utomstående ägande enligt reglerna om samma eller likartad verksamhet, något som ändrats genom HFD 2023 ref. 11. I målet öppnade HFD upp för att ytterligare omständigheter kan tillmätas betydelse vid bedömningen – om den reella risken för inkomstomvandling är låg. Det blir tydligt att HFD i sitt senaste mål tolkat reglerna utifrån dess syfte och inte enligt lagens ordalydelse.

Den 20 februari 2024 kom Skatterättsnämnden med ett förhandsbesked i mål där omständigheterna på många sätt liknade HFD 2023 ref. 11. Skillnaden var att det utomstående ägandet innehaft aktier i fåmansföretaget både direkt och indirekt. Den omständigheten medförde att företaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet, varför utomståenderegeln inte kunde tillämpas. Slutsatsen är att SRN:s bedömning inte överensstämmer med prejudikatet i HFD 2023 ref 11, eftersom nämnden inte tillmätt det faktum att risken för inkomstomvandling varit låg någon betydelse. Det oklara rättsläget vid tolkning av bestämmelserna kritiserar i uppsatsen utifrån den skatterättsliga legalitetsprincipen innefattat dess krav på att reglerna ska vara förutsebara för den skattskyldige. SRN:s bedömning i 2024 års mål indikerar tydligt att rättsläget inte är tillräckligt förutsebart och det vore därför önskvärt om HFD klargjorde förhållandet mellan bestämmelserna när förhandsbeskedet tas upp till prövning.

# Förkortningar

AB	Aktiebolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Not.	Notis
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SRN	Skatterättsnämnden

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Delägare i fåmansföretag har ofta stor bestämmanderätt och kan vanligtvis välja mellan att tillgodogöra sig vinstmedel från företaget antingen som lön, utdelning eller som kapitalvinst när andelarna avyttras. På grund av den lägre skattesats som uppställts på kapitalinkomster anser lagstiftaren att risken för att delägare tar ut vederlag för sina arbetsinsatser i företaget som kapitalinkomst i stället för lön är stor. På så vis ska 3:12-reglerna, det regelverk som reglerar beskattningen av fåmansföretagare kallas, förhindra möjligheten att åstadkomma dessa obehöriga skatteförmåner.

Uppfinningsrikiedom bland delägare i syfte att kringgå särregleringen har utmanat regelverket och resulterat i ett lapptäcke av komplicerade bestämmelser. I regelverket speglas detta genom att många bestämmelser är odefinierade och vaga, vilket medfört att innehållet fyllts ut av rättspraxis. Kritik mot att reglerna är svårtillämpade och oförutsebara har framförts sedan den stora skattereformen i början på 1990-talet. Tillämpningen av bestämmelserna om både samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § IL och utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL är inget undantag från detta.<sup>1</sup>

År 2022 meddelade Skatterättsnämnden (SRN) ett förhandsbesked som möttes av starka reaktioner bland svenska skatterådgivare på grund av dess restriktiva tillämpning av utomståenderegeln.<sup>2</sup> När HFD ändrade nämndens beslut genom HFD 2023 ref. 11 kom det inte bara som ett välkomnande besked, domen kan även tänkas signalera en ny tolkning för hur bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i fortsättningen ska förstås i förhållande till utomståenderegeln.

Två år senare, den 20 februari 2024, meddelade SRN ytterligare ett förhandsbesked, där omständigheterna på många sätt liknade de i HFD 2023

---

<sup>1</sup> Bestämmelserna förklaras under avsnitt 3.5 och 4.1.

<sup>2</sup> SRN:s förhandsbesked från 2022. Se t.e.x. Bertlin (2022).

ref 11.<sup>3</sup> Trots det förändrade rättsläge som HFD:s tidigare dom signalerat gick SRN på en annan linje och intog en mer restriktiv tolkning av reglerna. Det finns, med anledning av det nya förhandsbeskedet, skäl att återigen belysa hur samma eller likartad verksamhet ska tolkas i förhållande till utomståenderegeln, särskilt i ljuset av prejudikatet i HFD 2023 ref. 11.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsen syftar till att utreda hur tillämpningen av utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL förhåller sig till bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § IL. Därtill syftar uppsatsen att kritiskt granska huruvida SRN:s förhandsbesked från 2024 överensstämmer med hur HFD tolkat bestämmelserna i sin praxis, särskilt mot bakgrund av HFD 2023 ref. 11 och syftet bakom bestämmelserna. Slutligen avser uppsatsen att, utifrån tolkningen i de två målen, undersöka om förhållandet mellan bestämmelserna och tillämpningen av dessa strider mot legalitetsprincipens krav på förutsebarhet.

För att uppnå syftet har följande tre frågeställningar formulerats:

- Hur förhåller sig utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL till samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § IL och hur har bestämmelserna tolkats av HFD?
- Är SRN:s förhandsbesked från 2024 förenlig med HFD:s tolkning av utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL och samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § IL, särskilt i ljuset av HFD 2023 ref. 11?
- Uppfyller tillämpningen av utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § IL legalitetsprincipens krav på förutsebarhet?

## 1.3 Avgränsningar

---

<sup>3</sup> SRN:s förhandsbesked från 2024.

Med anledning av uppsatsens omfattning har avgränsningar varit nödvändiga. Uppsatsen syftar, som ovan nämnt, till att analysera reglerna om utomståenderegeln och samma eller likartad verksamhet. Följaktligen gör uppsatsen inte anspråk på att vara uttömmande avseende förutsättningarna för att fåmansföretagsreglerna ska bli tillämpliga eller hur beräkningen av beskattningen av fåmansföretag går till, vilket därför presenteras översiktligt i avsnitt 3. Beträffande utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL fokuserar uppsatsen på att utreda rekvisitet utomstående. Däremot behandlas inte de andra förutsättningarna för att utomståenderegeln ska bli tillämplig mer än grundläggande.

Vidare behandlar uppsatsen enbart svenska fåmansaktiebolag och utgår från ett perspektiv där fysiska personer är delägare i bolaget. Fåmansföretagsbegreppet omfattar även andra associationsformer samt utländska företag, men dessa har inte berörts med anledning av att svenska aktiebolag är den vanligaste formen att bedriva fåmansföretag för svenskt vidkommande.

Definitionen av samma eller likartad verksamhet samt utomståenderegeln har till största del definierats genom rättspraxis. Praxis på området är mycket omfattande och därför har ett urval varit nödvändigt. Urvalet har baserats på de rättsfall som bedömts vara av särskild betydelse för rättsområdet, där vägledning hämtats genom doktrin.<sup>4</sup>

## 1.4 Metod och material

Uppsatsen första frågeställning syftar till att utröna och beskriva gällande rätt på området, vilket den rättsdogmatiska metoden lämpar sig bäst för.<sup>5</sup> Således har rättskällorna bearbetats i enlighet med rättskällehierarkin, det vill säga lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Utmärkande för fåmansföretagsreglerna, vilka syftar till att förhindra missbruk av skattereglerna, är att de innehåller många vaga och öppet formulerade rekvisit för att kunna omfatta oförutsedda situationer. I många bestämmelser i 57 kap.

---

<sup>4</sup> Urvalet har baserats på Rydin och Nilsson (2014), Nilsson och Bartels (2014), Tivéus (2019) s. 60–71, Tjernberg (2018a) s. 65–69, Tjernberg (2023) och Rydin m.fl. (2022) s. 95–100.

<sup>5</sup> Kleinman (2018) s. 21.



IL saknas därför legaldefinitioner, vilket gör att förarbeten är av särskild betydelse vid tolkning av reglerna.<sup>6</sup> Detta gäller i allra högsta grad bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet som utöver förarbeten till största del definierats genom rättspraxis. Därav har förarbeten och framför allt rättspraxis varit av särskild vikt för att besvara uppsatsens frågeställningar.

Som nämnt ovan har urvalet av den presenterade praxis gjorts med hjälp av doktrin. Doktrinen har även använts för att undersöka den skatterättsliga tolkningen, där *Skatterättslig tolkning* av Tjernberg främst använts. Vidare har *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt* av Melz m.fl., *Beskattning av ägare till fåmansföretag* av Rydin m.fl., *Fåmansföretag & beskattning* av Tjernberg och *Tretolv* av Tivéus använts för att beskriva det mer allmänna rättsläget avseende regleringen av beskattningen av fåmansföretag, som beskrivs under avsnitt 3.

Utöver de sedvanliga rättskällorna har Skatterättsnämndens förhandsbesked använts. Förhandsbeskedens rättskällevärde är, vilket diskuteras under avsnitt 2.3, mycket lågt och framställningen av dessa syftar därför inte till att klarlägga gällande rätt. I stället har förhandsbeskeden använts i syfte att utreda hur gällande rätt tolkats i den praktiska tillämpningen av bestämmelserna. Uppsatsens andra och tredje frågeställning syftar även till att kritiskt granska SRN:s och HFD:s tolkning av reglerna utifrån legalitetsprincipen och innehar således ett kritiskt perspektiv. I denna del har en rättsanalytisk metod använts, vilket ger större utrymme för att använda sig av andra material än de traditionella rättskällorna. Metoden öppnar även upp för egna värderingar och kritisk analys av gällande rätt.<sup>7</sup>

## 1.5 Forskningsläge

De olika delarna av fåmansföretagsreglerna har återkommande behandlats inom den skatterättsliga doktrinen. Mats Tjernberg redogjorde i sin avhandling *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen*

---

<sup>6</sup> Tjernberg (2018b) s. 30.

<sup>7</sup> Sandgren (2021) s. 87 f.

*särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* från 1999 om regleringen kring fåmansföretag efter den stora skattereformen.<sup>8</sup> Utvecklingen av utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i rättspraxis har behandlats var för sig, år 2014, i tidskriften Svensk skattetidning av Peter Nilsson och Katarina Bartels respektive Peter Nilsson och Urban Rydin.<sup>9</sup> Även relevanta rättsfall som tillkommit senare har uppmärksammats i doktrin.

Förhållandet mellan utomståenderegeln och samma eller likartad verksamhet har inte behandlats i lika hög utsträckning som bestämmelserna separat. Tjernberg har i en artikel i Svensk Skattetidning från 2023 diskuterat det specifika förhållandet utifrån HFD 2023 ref. 11.<sup>10</sup> Emellertid har förhållandet ännu inte undersökts närmare med anledning av SRN:s förhandsbesked från 2024.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen inleds genom att i avsnitt 2 kort redogöra för den skatterättsliga tolkningen inbegripet legalitetsprincipens särställning på skatterättsens område, hur HFD tolkar skattelag och något om Skatterättsnämndens roll i skattesystemet. Därefter behandlas syftet och den rättsliga regleringen bakom fåmansbeskattningsreglerna översiktligt i avsnitt 3, för att ge läsaren en grundläggande förståelse för den rättsliga kontexten uppsatsen rör sig i. I uppsatsens fjärde avsnitt redogörs bestämmelsen om samma och likartad verksamhet genom att inledningsvis sammanfatta den praxis som HFD utformat fram till den senaste domen där bestämmelsen behandlats i förhållande till utomståenderegeln: HFD 2023 ref. 11. Därefter följer en kort redogörelse för rättsfallet följt av SRN:s senaste förhandsbesked på området i samma avsnitt. Avslutningsvis analyseras uppsatsens frågeställningar i avsnitt 5, särskilt mot bakgrund av den information som presenterats under avsnitt 2 och 4.

---

<sup>8</sup> Tjernberg (1999).

<sup>9</sup> Rydin och Nilsson (2014), Nilsson och Bartels (2014).

<sup>10</sup> Tjernberg (2023).

## 2 Den skatterättsliga tolkningen

### 2.1 Legalitetsprincipen

Inom det skatterättsliga området är några av de allmänna rättssäkerhetsprinciperna särskilt framträdande vid tolkning och tillämpning av skattelag.<sup>11</sup> Den främsta är legalitetsprincipen, som skatterättsligt kan uppfattas bestå av fyra olika rättssäkerhetsaspekter: föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och obestämdhetsförbudet.<sup>12</sup> Legalitetsprincipen syftar till att säkerställa att skatterättslig lag och dess tolkning är bestämd, förutsebar, objektiv och likformig. Sammantaget bidrar principen till ett rättsäkerhetsskydd för den enskilde mot godtyckliga ingrepp av staten.

Det råder i doktrin olika meningar kring hur starkt föreskriftskravet är och huruvida kravet är grundlagsfäst eller inte.<sup>13</sup> Kravet kan i sin enkelhet för skatterättsligt vidkommande uttryckas genom principen ”nullum tributum sine lege” – skatt får inte påföras utan uttryckligt stöd i lag.<sup>14</sup> Enligt Tjernberg tillmäter HFD föreskriftskravet en mycket stark ställning att kravet, tillsammans med den vidare legalitetsprincipen, principiellt innebär att all skatterättslig tolkning måste ligga inom lagtextens lydelse.<sup>15</sup> Obestämdhetsförbudet kompletterar föreskriftskravet genom att ställa krav på att lagtext och föreskrifter är tydliga, klara och begripliga så att skattskyldiga kan förutse vilka beskattningsekvenser ett handlande ger upphov till.<sup>16</sup>

### 2.2 HFD som prejudikatinstans

I Sverige finns ingen formell prejudikatbundenhet, vilket innebär att myndigheter i sin rättstillämpning inte är bundna till tidigare praxis. Emellertid talas det i doktrinen om en informell sådan.<sup>17</sup> Högsta

---

<sup>11</sup> Melz m.fl. (2023) s. 611–616.

<sup>12</sup> Tjernberg (2018b) s. 23, Melz m.fl. (2023) s. 612, Hultqvist (2016) s. 740.

<sup>13</sup> Jfr Tjernberg (2018b) s. 23 ff.

<sup>14</sup> Hultqvist s. 5.

<sup>15</sup> Tjernberg (2018b) s. 25.

<sup>16</sup> Melz m.fl. (2023) s. 615.

<sup>17</sup> Tjernberg (2018b) s. 55 f

förvaltningsdomstolens avgöranden har i praktiken fått en avgörande betydelse på det skatterättsliga området eftersom följsamheten hos underinstanserna och andra myndigheter, som Skatteverket och Skatterättsnämnden, är mycket stor. Enligt Tjernberg har HFD, som besitter särskild kompetens och erfarenhet, inte endast möjlighet utan även en skyldighet att skapa vägledande prejudikat för att klargöra den skatterättsliga tolkningen.<sup>18</sup>

HFD:s roll som prejudikatbildande instans innefattar enligt Tjernberg även ett ansvar att förse generella och vaga skatteregler med substantiellt innehåll genom tydliga domskäl.<sup>19</sup> Det kan här erinras om domstolens roll som rättstillämpande och inte som lagstiftande funktion. Tjernberg menar att domstolen har ett utrymme att i de ”svåra fallen” välja bland flera tolkningsmetoder, som alla ligger inom lagens lydelse, vilket därigenom sätter ramarna för domstolens tolkning.<sup>20</sup>

Med anledning av legalitetsprincipens starka ställning inom skatterätten utgör lagtextens lydelse HFD:s främsta tolkningsmedel.<sup>21</sup> HFD tar avstamp i den objektiva lagtolkningsmetoden och den allmänna rådande uppfattningen är att HFD bör använda sig av en subjektiv tolkningsmetod endast när lagtexten inte är entydig. I sådana fall tillämpar domstolen en subjektiv tolkningsmetod genom att klargöra lagstiftarens syfte med hjälp av förarbetena. Ger förarbeten inte tillräckligt tillfredsställande vägledning kan ytterligare tolkningsmetoder tillgripas. Som utgångspunkt tillämpar domstolen en kombination av metoder, men några som förespråkats i doktrinen är framför allt den teleologiska lagtolkningsmetoden, vilket innebär att lagen ska tolkas utifrån dess ändamål och systematik.<sup>22</sup>

## 2.3 Skatterättsnämndens roll i skattesystemet

---

<sup>18</sup> Tjernberg (2018b) s. 55 f.

<sup>19</sup> Ibid 62 f.

<sup>20</sup> Ibid s. 60.

<sup>21</sup> Ibid s. 168.

<sup>22</sup> Melz m.fl. (2023) s. 607–610.

Ett nästintill unikt inslag för det svenska skattesystemet är förhandsbeskedsinstitutet som ger skattskyldiga möjligheten att ansöka om bindande förhandsavgörande i skattefrågor.<sup>23</sup> Ursprungligen syftade förfarandet till att öka förutsebarheten för beskattningskonsekvenser av den skattskyldiges handlingar. Numera har förhandsbeskeden även fått större betydelse för prejudikatbildningen, eftersom ett överklagat förhandsbesked prövas av HFD utan krav på prövningstillstånd.<sup>24</sup>

Skatterättsnämnden, som är den myndighet som lämnar förhandsbeskeden, avgör ansökan under domstolsliknande former. Motparten till den enskilde är Skatteverket eller ett allmänt ombud. Om beskedet vinner laga kraft ges det bindande verkan först om den enskilde begär det.<sup>25</sup>

Förhandsbeskedens betydelse för tolkningen av skattelagstiftning utifrån den strikta rättskällehierarkin är dock mycket liten eftersom rättskällevärdet är lågt. Däremot får avgörandena, enligt Tjernberg, betydelse i för den praktiska tillämpningen av skattelagstiftningen eftersom skattskyldiga och Skatteverket med säkerhet drar slutsatser av dem.<sup>26</sup>

---

<sup>23</sup> Se 5–6 a §§ lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor för den enskildes förutsättningar att ansöka om förhandsbesked.

<sup>24</sup> Melz m.fl. (2023) s. 682 f.

<sup>25</sup> Ibid s. 682 f.

<sup>26</sup> Tjernberg (2018b) s. 60.

## 3 Beskattningen av fåmansföretag

### 3.1 Syfte med särregleringen

Fåmansbeskattningsreglerna, som regleras i inkomstskattelagens 56–57 kapitel, syftar till att förhindra risken för inkomstomvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Det sker genom att utdelning och kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar till viss del tas upp i en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst.<sup>27</sup>

Utgångspunkten vid utformningen av 3:12-reglerna var de grundläggande skatterättsliga principerna om likformighet och neutralitet. Den allmänna rättvisepincipen om likformighet innebär bland annat att lika, eller åtminstone jämförbara, fall ska beskattas på ett likartat sätt. Neutralitetsprincipen syftar i sin tur till att utformningen av beskattningen ska vara så neutral som möjligt vid den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ.<sup>28</sup>

Lagstiftaren har alltså utformat reglerna kring fåmansbeskattningen i syfte att säkerställa att arbetsinsatser i företaget beskattas som förvärvsinkomst. Det faktum att en näringsverksamhet normalt kräver insats av ägarkapital och innebär en risk för förlust av kapitalet motiverar att regleringen även ska ta hänsyn till kapitalinkomstbeskattningen.<sup>29</sup> Avvägningen av vad som utgör ”rätt” förvärvsinkomst respektive kapitalinkomst i varje enskilt fall är dock omöjligt, varför regleringen resulterat i de kraftigt schabloniserade fåmansbeskattningsreglerna. Följden är att beskattningen i många fall ligger långt ifrån verkligheten.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Prop. 1989/90:110 s 3, Tjernberg (2018b).

<sup>28</sup> SOU 2002:52 s. 110 f., Inkomstskatt (2023) s. 42 f.

<sup>29</sup> SOU 2002:52 s. 111.

<sup>30</sup> Tivéus (2019) s. 17.

## 3.2 Definition av fåmansföretag

I inkomstskattelagen finns sammanlagt tre definitioner av begreppet fåmansföretag: huvudregeln, den subsidiära regeln och det utvidgade fåmansföretagsbegreppet. Bedömningen för de två förstnämnda, huvudregeln och den subsidiära regeln, beaktar enbart bolagets ägande. För den utvidgade definitionen i 57 kap IL, som endast gäller vid beskattning av kvalificerade andelar enligt 3:12-reglerna, sker bedömningen även utifrån ägarens aktivitet i bolaget.<sup>31</sup> För samtliga definitioner gäller att en person och dennes närstående<sup>32</sup> räknas som en delägare. Delägardefinitionen återfinns i 56 kap. 6 § 1 st. IL och avser en fysisk person som direkt eller indirekt äger andelar i bolaget.

Enligt grunddefinitionen<sup>33</sup> definieras ett fåmansbolag som ett onoterat aktiebolag som ägs av högst fyra delägare som tillsammans, direkt eller indirekt äger minst hälften av rösterna av samtliga andelar i företaget. Utifrån den subsidiära regeln<sup>34</sup> förstås ett fåmansbolag som ett bolag som ägs av fler delägare men där bolaget är uppdelat i oberoende verksamhetsgrenar och där en fysisk person genom sitt ägande, eller på annat jämförligt sätt, har den reella bestämmanderätten och självständigt kan förfoga över verksamhetsgrenens resultat.

Till sist medför den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § IL att alla delägare som, själva eller genom närstående, varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget ägt fåmansföretag (p. 1), ett företag som äger företaget (p. 2) eller ett annat fåmansföretag som ägs av ett företag som omfattas av p. 2 (p. 3), behandlas som en enda delägare. Ägandet innefattar både helt eller delvis och direkt eller indirekt ägande. Vidare framgår av lagtexten att förhållandena under de fem föregående beskattningsåren beaktas avseende verksamhetskravet.

---

<sup>31</sup> Rydin m.fl. (2022) s. 71.

<sup>32</sup> Definitionen av närstående återfinns i 2 kap. 22 § IL och är make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de närstående varit delägare i.

<sup>33</sup> Se 56 kap 2 § p. 1 och 5 § IL.

<sup>34</sup> Se 56 kap. 2 § p. 2 IL

### 3.3 Kvalificerade andelar

Den särreglerade beskattningen av delägare i fåmansföretag tillämpas enbart på kapitalinkomster som utgått på utdelning eller avyttring av en andel som är kvalificerad. Det faktum att ett företag definieras som ett fåmansföretag medför inte automatiskt att samtliga andelar i företaget är kvalificerade. En andel i ett fåmansbolag är nämligen endast kvalificerad om någon av de tre punkterna i 57 kap. 4 § första stycke är uppfyllda.

Skillnaden mellan de tre punkterna avser vilket företag delägaren eller dennes närstående varit verksam i betydande omfattning i. Den första punkten reglerar situationen då delägaren/närstående själva varit verksamma i fåmansföretaget, medan punkt två tar sikte på situationen då fåmansföretaget innehar andelar i ett annat företag i vilket delägaren/närstående varit aktiv i. Ägandet enligt dessa punkter innefattar direkt och indirekt ägande. Har andelsägaren/närstående varit aktiv i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det företag som andelen ägs i är andelen kvalificerad enligt den tredje och sista punkten.

Prövningen av om en delägars andel i företaget är kvalificerad görs individuellt och samtliga tre situationer förutsätter att den enskilde aktieägaren, eller någon närstående, på något sätt genererat intäkter till bolaget genom dennes arbetsinsatser.<sup>35</sup> Detta kommer i lagtext till uttryck genom kravet på att delägaren eller dess närstående ska ha varit ”verksam i betydande omfattning”, men definieras inte närmare än så.

Av förarbetsuttalanden framgår att det s.k. verksamhetskravet tar sikte på huruvida delägens arbetsinsats i företaget är av påtaglig betydelse för vinstgenereringen.<sup>36</sup> Det innebär att bedömningen inte tar sikte på nedlagd tid i bolaget, trots att måttet på arbetsinsatsen kan spela en viss betydelse. Vidare har HFD konstaterat att verksamhetskravet inte förutsätter att delägaren varit

---

<sup>35</sup> Rydin m.fl. (2022) s. 80.

<sup>36</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468 och 703.



anställd i företaget. Så länge arbetsinsatsen är viktig för vinstgenereringen kan arbetet utföras även i annan form.<sup>37</sup>

Samtliga tre situationer föreskriver även att bedömningen av det s.k. verksamhetskravet görs utifrån en angiven tidsperiod – ”beskattningsåret eller någon av de fem föregående beskattningsåren”.<sup>38</sup> Karenstiden syftar till att hindra kringgående av 3:12-reglerna genom att till exempel förhindra att sparade arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster när verksamheten i bolaget upphört.<sup>39</sup>

### 3.4 Beskattningskonsekvenser

När det konstaterats att en person äger kvalificerade andelar i ett fåmansföretag beräknas beskattningen på utdelning eller avyttring av andelarna genom schabloniserade regler.<sup>40</sup> Uppdelning över hur mycket som ska tas upp i inkomstslaget kapital respektive tjänst sker utifrån ett beräknat gränsbelopp.<sup>41</sup>

Det som ryms inom gränsbeloppet anses vara den skäliga avkastningen för investerat kapital där den totala beskattningseffekten är 20 %.<sup>42</sup> Utdelning och kapitalvinst på avyttring av kvalificerade andelar som överstiger gränsbeloppet, den s.k. överutdelningen respektive övervinsten, tas upp i en särskild post i inkomstslaget tjänst till den del det understiger ett takbelopp.<sup>43</sup> Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinst vid avyttring på andelar som överstiger takbeloppet utgörs av 30 % i inkomstslaget kapital.<sup>44</sup>

---

<sup>37</sup> I HFD 2013 ref. 11 I beaktades arbetsinsatser i fåmansföretaget i form av konsultarbete inom ramen för en anställning i ett annat fåmansföretag. I HFD 2018 ref. 31 ansågs en delägare vara verksam i betydande omfattning genom att tillhandahålla tjänster från ett annat företag där delägaren var anställd i.

<sup>38</sup> Se 57 kap. 4 § 1 st. IL.

<sup>39</sup> Prop. 1989/90:110 s. 704.

<sup>40</sup> Se 57 kap. 10–15 §§ IL.

<sup>41</sup> Se Tjernberg (2018a) s. 73–80 för hur uträkning av gränsbeloppet görs.

<sup>42</sup> 57 kap. 20 och 21 1 §§ IL.

<sup>43</sup> Rydin m.fl. (2022) s. 67. Takbeloppet på utdelningen är 90 inkomstbasbelopp, enligt 57 kap. 20 a § IL. Takbeloppet på kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar är 100 inkomstbasbelopp, enligt 57 kap. 22 § IL.

<sup>44</sup> Tjernberg (2018a) s. 70 och 86.

Utdelning och kapitalvinst vid avyttring av andelar i ett fåmansföretag som inte är kvalificerade ska till sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital och kvoterats till fem sjättedelar (25 procent) enligt 42 kap. 15 a § IL.

## 3.5 Utomståenderegeln

### 3.5.1 Regelns syfte

Finns utomstående ägare i företaget antas incitament för den aktiva delägaren att avstå löneuttag till förmån för utdelning i företaget minska, eftersom utdelning även kommer tillfalla de utomstående ägarna i förhållande till andelsinnehavet.<sup>45</sup> Motiv till att beskatta den verksamma delägaren enligt de särskilda 3:12-reglerna föreligger därför inte när skattefördelar inte kan uppnås. Detta är bakgrunden till den s.k. utomståenderegeln som återfinns i 57 kap. 5 § IL. Regeln innebär att den aktiva delägarens andelar ”avkvalificeras” om utomstående ägare äger andelar i betydande omfattning i företaget och har rätt till utdelning.<sup>46</sup>

I förarbeten uttalas att det på grund av utredningssvårigheter avseende hur utdelning och värdestegring fördelas på delägarna åligger den skatteskyldige att visa att förutsättningarna för att tillämpa utomståenderegeln i det enskilda fallet är uppfyllda.<sup>47</sup>

### 3.5.2 Förutsättningar för tillämpning

Det första kravet i 57 kap. 5 § 1 st. IL är att det ska vara fråga om ett utomstående ägande. Utomstående ägande definieras negativt i 57 kap 5 § tredje stycke och avser fysiska personer som inte själva träffas av särreglerna och äger kvalificerade andelar i företaget enligt 57 kap. 4 § IL. Fysiska personer räknas därmed inte som närstående i de fall andelsägaren själv eller genom någon närstående är eller varit verksam i betydande omfattning i: fåmansföretaget, ett annat fåmansföretag i vilket fåmansföretaget äger andelar i eller ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad

---

<sup>45</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468.

<sup>46</sup> Melz (2023) s. 411, Rydin m.fl. (2022) s.103 f.

<sup>47</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468 och 704.

verksamhet som fåmansföretaget andelarna ägs i.<sup>48</sup> I praxis har konstaterats att bedömningen av vad som anses som utomstående ägande ytterst grundats på om andelsinnehavaren innehar kvalificerade andelar i företaget och inte enbart genom att vara verksam i betydande omfattning.<sup>49</sup>

Vidare finns ett krav på att det utomstående ägandet ska vara ”i betydande omfattning”, vilket inte definierats närmare i lag. I förarbetena har kravet ansetts utgöra en ägarandel om minst 30 procent. Inkomstomvandling för den verksamma delägaren ansågs nämligen inte längre fördelaktig under denna nivå eftersom nettobehållningen av ett löneuttag typiskt sett skulle bli större än om motsvarande tagits ut som utdelning eller kapitalvinst vid avyttring av andelen.<sup>50</sup> Denna gräns har beräknats med utgångspunkt i förhållandena vid tidpunkten för reglernas tillkomst. HFD har även konstaterat att gränsen på 30 procent avser utomståendes ägarandel och inte utdelnings storlek.<sup>51</sup>

Utöver kravet på att utomstående ägare direkt eller indirekt ska ha rätt till utdelning ska även förhållandena under de senaste fem åren beaktas. Syftet med karenstiden är enligt förarbeten att förhindra skatteplanering genom succesiva avyttringar med avsikten att ta ut ackumulerad utdelning eller vinster efter en försäljning av en minoritetspost av andelarna i företaget.<sup>52</sup> Hur femårsperioden förhåller sig till kravet på det betydande utomstående ägandet framgår inte uttryckligen av lagtext. I praxis har emellertid närmast ett absolut krav på att betydande ägande bestått under hela den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilket företaget varit verksamt uppställt.<sup>53</sup>

Slutligen framgår av lagtexten att andelarna fortsatt ska vara kvalificerade, trots att utomståenderegelnns övriga rekvisit är uppfyllda, om det föreligger ”särskilda skäl”. Genom denna ventil har lagstiftaren säkerställt att missbruk

---

<sup>48</sup> Prop. 2001/02:46 s. 38.

<sup>49</sup> Se RÅ 2009 ref. 53.

<sup>50</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468.

<sup>51</sup> Se HFD 2018 not. 24.

<sup>52</sup> Prop. 1989/90:110 s. 704.

<sup>53</sup> Se bl.a. RÅ 2008 ref. 58, RÅ 2007 not. 2 och HFD 2012 not. 52. Endast om mycket speciella omständigheter föreligger har avsteg från femårsregeln godtagits.

av utomstående regeln kan angripas och avser träffa situationer där den skatteskyldige får ta upp större del av företagets nettobehållning som kapitalinkomst än vad andelsinnehav i bolaget medger.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468.

## 4 Samma eller likartad verksamhet

### 4.1 Inledning

Bestämmelsen om ”samma eller likartad verksamhet” återfinns i 57 kap. 4 § 1 st. p. 3 IL. Enligt förarbetsuttalanden syftar bestämmelsen att förhindra otillåtna kringgåenden av 3:12-reglerna. Delägare i ett verksamhetsbolag kan nämligen inte avyttra andelar i bolaget och ”förpacka” kapitalvinsten i ett vilande bolag. På så vis skulle upparbetade arbetsinkomster i verksamhetsbolaget kunna tas ut till en lindrigare beskattning i inkomstslaget kapital sedan karenstiden löpt ut, samtidigt som kapital från det tidigare bolaget kan användas för att bygga upp en ny bolagsstruktur där den gamla verksamheten kan fortsätta bedrivas.<sup>55</sup>

För att regeln ska bli tillämplig krävs att de båda jämförelseobjekten är fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Detta följer redan uttryckligen av 57 kap 4 § IL men har sedermera konstaterats i RÅ 2010 ref. 11 III.

Någon definition av vad som utgör samma eller likartad verksamhet återfinns varken i lagtext eller i förarbeten, varför vägledning kring bestämmelsen innebörd och tolkning får sökas i praxis.<sup>56</sup> Hur bestämmelsen förhåller sig till utomstående regeln behandlas inte heller närmare av förarbetena, vilket medfört att den praxis där det specifika förhållandet varit föremål för prövning blivit betydelsefull och presenteras därför nedan.

### 4.2 Tidigare praxis

I RÅ 1997 ref. 48 I–II överfördes verksamhet mellan två fåmansföretag, där delägaren varit verksam i betydande omfattning i det överlåtande bolaget men inte i mottagande bolag. Tillgångarna som överläts var aktier respektive en rörelsefastighet och medförde att bolagen skulle komma att bedriva samma eller likartad verksamhet. I båda målen skulle den överförda tillgången

---

<sup>55</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468 och 703, prop. 2001/02:46 s. 38, jfr. prop. 2018/19:54 s. 11–12.

<sup>56</sup> Tjernberg (2018a) s. 65.

förvaltas av det förvärvande bolaget, medan den fortsatta verksamheten skulle bedrivas i det överlåtande bolaget. Utifrån målen kan det konstateras att samma eller likartad verksamhet ansetts föreligga då det nya bolagets verksamhet avser innehav och förvaltning av tillgångar, i dessa fall en aktiepost och en fastighet, som bestående använts i det överlåtande bolagets verksamhet.<sup>57</sup> Ett krav på bestående anknytning av det överförda värdet och verksamheten i både det överlåtande och förvärvande bolaget har därmed uppställts.

I fallet ovan skulle den kvalificerade verksamheten kvarstå i överlåtande bolag, och tillgångar endast förvaltas i förvärvande bolag. Omständigheterna i målen RÅ 2010 ref. 11 I–V kan sägas vara de motsatta. Den kvalificerade verksamheten skulle flyttas till ett nytt bolag och fortsätta bedrivas där, medan det överlåtande bolaget skulle förvalta vinstmedel hänförliga till den överlåtna verksamheten. Huvudfrågan kan lite förenklat sägas vara om verksamheten som ska bedömas vara likartad är den som bedrivits i givande eller mottagande bolaget. HFD konstaterade att jämförelsen kan, beroende på vems aktier som ska bedömas vara kvalificerade, utgå både från verksamheten i det överlåtande eller i det förvärvande bolaget. Det spelar således ingen roll för bedömningen huruvida den kvalificerade verksamheten kvarstår eller flyttas över från det överlåtande bolaget.

HFD uttalade i RÅ 1999 ref. 28, där samma eller likartad verksamhet inte ansetts bedrivas i två företag som båda ägnade sig åt finansiell verksamhet, att bestämmelsen i huvudsak syftade till att träffa de fall där hela eller delar av verksamheten förts över mellan fåmansföretagen. Det är enligt domstolen i dessa situationer som kringgåenden av 3:12-reglerna blir möjlig. Vidare uttalade domstolen att den överförda verksamheten hos förvärvande bolag ska ligga inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten i överlåtande bolag, eller åtminstone att det föreligger ett likartat samband emellan dem. I den bedömningen ska verksamhetens karaktär inte tillmätas någon central

---

<sup>57</sup> Rydin m.fl. (2022) s. 95 f.

betydelse. Avgörande är i stället om hela eller delar av verksamheten överförts.

Samma eller likartad verksamhet i vanligt språkbruk anses därmed normalt inte vara tillräcklig. Samma synsätt har bekräftats i senare praxis.<sup>58</sup>

HFD har även klargjort att överföring av verksamheten inte endast förutsätter att materiella tillgångar förts över till det nya bolaget. I både RÅ 2010 ref. 11 III och HFD 2016 not. 23 ansågs ägarens kunskaper och affärskontakter vara tillräcklig.

Att överflyttning av förvaltad kapital innefattar en överföring av verksamhet har behandlats av HFD i flertalet rättsfall. Det kan, utifrån denna praxis, konstateras att det saknat betydelse för bedömningen i vilken form de överförda vinstmedlen haft.<sup>59</sup> Av HFD 2012 ref. 67 I framkommer att överföring av vinstmedel, som härrör från en verksam fåmansdelägars arbetsinsats, har ansetts utgöra en del av verksamheten med följden att verksamhet i mottagande bolag motsvarat den verksamhet som bedrivits hos överlåtaren. I målet hade kapitalet även vidareförts i flera led, där varje mottagande bolag ansett bedriva verksamhet som härrör från det ursprungliga bolaget. Kapitalsmittan kvarstod, trots att verksamheten i de mottagande bolagen var av olika slag. Detta synsätt på att det överförda kapitalet, som härrör från delägarinsatser, smittar förvärvande bolag, har bekräftats i ytterligare mål.<sup>60</sup>

I praxis har även ett krav på ett ägarsamband, det vill säga att den person vars aktier ska bedömas eller närstående till denne även är ägare i jämförelsebolaget, uppställts.<sup>61</sup> I HFD 2012 ref 67 II, där HFD fastställde SRN:s förhandsbesked, uttalade SRN att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet endast i undantagsfall kan tillämpas i två fåmansföretag

---

<sup>58</sup> Se bl.a. RÅ 2007 not. 66 och HFD 2012 not. 25.

<sup>59</sup> Se bl.a. RÅ 2010 ref. 11 I–V, HFD 2011 ref. 75 och HFD 2012 ref. 67 I–II. Vinstmedel har i dessa fall överförts genom utdelning, försäljning av aktier till underpris, inlösen av aktier, likvidation av bolaget och aktieägartillskott.

<sup>60</sup> Jfr HFD 2012 not. 62 och HFD 2013 not. 71.

<sup>61</sup> RÅ 2012 ref. 67 II och HFD 2012 not. 63.

där ägarsamband saknas – nämligen i de fall där fortfarande kvarstår en risk för inkomstomvandling.

I några situationer har tillämpningen utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet sammanfallit och varit föremål för prövning i HFD.<sup>62</sup> Av de fall som varit uppe i HFD kan det konstateras att ett fåmansföretag som bedrivit samma eller likartad verksamhet inte ska anses som utomstående, under förutsättning att smittan skett innan utomståenderegeln var tillämplig.<sup>63</sup> Genom HFD 2018 not. 23 bekräftade domstolen att detsamma gäller en verksam delägare i ett företag som indirekt äger aktier i ett annat fåmansföretag när företagen bedriver samma eller likartad verksamhet.

### 4.3 HFD 2023 ref. 11

Frågan i målet avsåg huruvida den skattskyldige J.N:s framtida förvärv av en mindre aktiepost i det fåmansföretag hen ostridigt var verksam i betydande omfattning i skulle bli kvalificerade eller inte. Bedömningen berodde på om utomståenderegeln ansågs tillämplig eller om det utomstående ägandet bedrev samma eller likartad verksamhet.

Omständigheterna i målet var följande: J.N. arbetade i betydande omfattning i ett svenskt fåmansföretag, AB A, som till 70 procent ägdes av ett annat fåmansföretag, AB B. AB B ägdes i sin tur av 14 delägare vars aktier var kvalificerade – de var alltså verksamma i betydande omfattning i AB B. Delägarna i AB B var inte verksamma i AB A och ägde, utöver sitt indirekta ägande, inte några aktier i AB A. AB B skulle överföra kapital till AB A i form av en nyemission. Sökande anförde att AB B vid varje utdelning skulle ha rätt till mer än 30 procent av utdelningen och ingen av delägarna i AB A och AB B var närstående. Således menade sökanden att risk för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster ej förelåg.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> Se b.l.a. HFD 2011 not. 88, HFD 2012 not. 25, HFD 2014 ref. 2, HFD 2015 not. 22 och HFD 2018 not. 23.

<sup>63</sup> HFD 2015 not. 22, jfr. även HFD 2011 not. 88.

<sup>64</sup> HFD 2023 ref. 11 p. 3–4.



J.N. ansökte om förhandsbesked hos SRN som ansåg att aktierna skulle komma att bli kvalificerade. SRN framförde bland annat att det av praxis fick anses klarlagt att vinstmedel, som genererats och förvaltats i verksamheten, är en del av verksamheten. Överförs dessa medel till ett annat fåmansföretag kommer mottagande företag att bedriva likartad verksamhet, oaktat i vilken form överföringen sker, i detta fall genom en nyemission. Vidare diskuterade SRN om det kan finnas utrymme att gå utöver den bedömning som tidigare gjorts i rättspraxis, på grund av att det i det enskilda fallet inte finns någon risk för inkomstomvandling. Svaret blev nekande eftersom nämnden konstaterade att det enda undantag från regeln om samma eller likartad verksamhet kan göras är om det saknas ägarsamband.<sup>65</sup>

HFD var av en annan uppfattning och ändrade därför SRN:s förhandsbesked. Domstolen konstaterade inledningsvis att överföring av förvaltad vinstmedel som genererats i verksamheten utgör en del av verksamheten som enligt praxis kan innebära att verksamheten förs över, som i sin tur medför att samma eller likartad verksamhet bedrivs. Därefter fastslog domstolen att det förhållandet att ägarsamband saknas inte är den enda omständigheten som kan beaktas i de fallen. Syftet bakom bestämmelserna, det vill säga att motverka inkomstomvandling, ska vidare tillmätas avgörande betydelse.<sup>66</sup>

HFD gick vidare till att fastslå att när prövningen, som rör tillämpningen av utomståenderegeln, avser huruvida företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet ska göras i förhållande till delägarna AB B, det vill säga i det bolag som kan betraktas som utomstående.<sup>67</sup>

Domstolen menade att AB B:s förvärv av aktier i AB A genom en nyemission visserligen inneburit att verksamhet förts över till AB A. Däremot tillmättes den omständighet att risken för inkomstomvandling för aktieägarna i AB B varit låg stor betydelse. Detta berodde på att delägarna i AB B inte var verksamma i betydande omfattning i AB A och att aktierna i AB A ägdes indirekt, något som förhindrade vinstmedel från AB A att plockas ut till lägre

---

<sup>65</sup> SRN:s förhandsbesked från 2022.

<sup>66</sup> HFD 2023 ref. 11 p. 16–17.

<sup>67</sup> Ibid p. 13.

beskattade kapitalinkomster. Följaktligen fann HFD att företagen inte bedrev samma eller likartad verksamhet och samtliga förutsättningar för att tillämpa utomståenderegeln var därmed för handen, vilket medförde att J.N:s aktier i AB A inte skulle anses vara kvalificerade.<sup>68</sup>

Tjernberg har tolkat avgörandet som att HFD lagt till ett rekvisit för samma eller likartad verksamhet utöver kravet på ägarsamband: förekomsten av en reell risk för inkomstomvandling. Vidare tillskriver Tjernberg avgörandet prejudikatvärde för både utomståenderegeln och bedömningen om samma eller likartad verksamhet.<sup>69</sup>

## 4.4 SRN:s förhandsbesked från 2024

I det överklagade förhandsbeskedet från 2024 utgick SRN från resonemanget i HFD 2023 ref. 11 men kom fram till att personer i ett fåmansföretag, som både äger aktier direkt och indirekt, inte kan betraktas som utomstående enligt reglerna om samma eller likartad verksamhet.

Bakgrunden i målet var huvudsakligen följande: sökandena, A och B, ägde tillsammans 23 procent och var verksamma i betydande omfattning i sitt fåmansbolag X AB. De ville veta vid vilken tidpunkt deras aktier skulle bli okvalificerade enligt utomståenderegeln. Frågan berodde lite förenklat på vad som fick räknas med i det utomstående ägandet i bolaget, eftersom bolaget ägdes av många olika verksamma och passiva delägare.

Bland de passiva delägarna fanns familjen F, som tillsammans ägde under åtta procent av aktierna i X AB både direkt och indirekt via sitt bolag Y AB. Det aktieinnehav som Y AB hade förvärvat i X AB hade dels tillkommit via nyemissioner, dels med stöd av en teckningsoption. De medlemmar i familjen F som ägde aktier i X AB var samtliga verksamma i betydande omfattning i Y AB men inte i X AB. Om familjen F:s både direkta och indirekta aktieinnehav betraktades som ägt av utomstående skulle X AB ägas till mer än 30 procent av utomstående med följderna att A och B:s aktier skulle vara

---

<sup>68</sup> HFD 2023 ref. 11 p. 18–19.

<sup>69</sup> Tjernberg (2023) s. 193.

okvalificerade såtillvida resterande förutsättningar i utomståenderegeln var uppfyllda.

SRN ansåg att det direkta ägandet möjliggjorde en risk för inkomstomvandling och uttalade att utgången i HFD 2023 ref. 11 bedömdes ha sin förklaring i att de verksamma delägarna i det utomstående bolaget fortfarande omfattats av 3:12-reglerna till följd av det indirekta ägandet. I detta fall ansågs däremot en risk för att vinstmedel som härrör från arbetsinsatser i X AB omvandlas till kapitalinkomster för delägarna i Y AB finnas. Majoriteten i SRN menade därför att Y AB bedrev samma eller likartad verksamhet och fann att det saknades anledning att skilja mellan direkt och indirekt ägande, vilket innebar att utomståenderegeln inte kunnat tillämpas på något av familjen F:s ägande, varken det direkta eller indirekta. Sökandena har överklagat förhandsbeskedet till HFD, som i skrivande stund ännu inte prövat målet.

Två ledamöter i SRN framförde en skiljaktig mening och menade på att samtliga aktier som ägs av familjen F ska beaktas vid beräkning av det utomstående ägandet. Ledamöterna anförde att utgången i HFD 2023 ref. 11 visserligen talar för den ståndpunkten att bedömningen av om företaget ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet utgår från delägarna i Y AB. Däremot fann ledamöterna det svårt att rättfärdiga faktumet att beskattningen för de verksamma delägarna blir olika avhängande om de passiva delägarna endast äger indirekt eller indirekt såväl som direkt.

Vidare anfördes i den skiljaktiga meningen att syftet bakom utomståenderegeln får genomslag i lika hög utsträckning i de båda situationerna. Detta eftersom någon skillnad avseende risken för omvandling av arbetsinkomster från arbete utfört i X AB inte finns i något av fallen. Om det finns en risk för inkomstomvandling i en sådan struktur, skulle det gälla arbete som rör en annan fåmansföretags verksamhet och i slutändan andra delägars beskattning än sökandenas. Enligt den skiljaktiga meningen ska denna omständighet därmed inte vara en faktor som påverkar bedömningen i den aktuella situationen. Det leder, enligt de skiljaktiga ledamöterna, till att

prövningen av vad som utgör samma eller likartad verksamhet vid tillämpning av utomståenderegeln i viss mån skiljer sig från en prövning enligt 57 kap. 4 § IL.

## 5 Analys och slutsats

Hur utomståenderegeln förhåller sig till bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet verkar relativt okomplicerad sett till ordalydelsen i lagtexten. Genom att utomståenderegeln hänvisar till 57 kap. 4 § IL vid bedömningen av om utomstående äger andel i ett fåmansföretag uppställs ett krav på att utomstående varken direkt eller indirekt får bedriva samma eller likartad verksamhet. De odefinierade bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet gör däremot bedömningen komplex, och rättsläget har inte heller klarnat genom HFD:s praxis.

Utifrån den rättspraxis som presenterats under avsnitt 4.2 kan dock några slutsatser om HFD:s tolkning av bestämmelserna dras. HFD har ansett att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet primärt avser att träffa situationer där hela eller delar av verksamheten överförs mellan två fåmansföretag. Centralt för bedömningen är att ett likartat samband av det som överförs mellan bolagen förelegat, snarare än verksamheternas karaktär. Vid bedömningen av verksamheterna hos de två företagen ska jämförelsen göras utifrån det företag vars andelar ska bedömas.

Såväl överföring av materiella tillgångar, exempelvis fastigheter och aktier, och immateriella sådana, som kunskap och affärskontakter, har ansetts medföra att verksamhet förts över och att bolagen bedrivit samma eller likartad verksamhet. Likaså har vinstmedel som förvaltats i ett bolag konstaterats utgöra en del av verksamheten. En överföring av vinstmedlen har vidare inneburit att verksamheten förts över, oaktat i vilken form de överförs i.

När det konstaterats att det som överförs mellan bolagen utgjort en del av verksamheten hos överlåtande bolag måste ett ägarsamband hos bolagen finnas. Först då kan mottagande bolag anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Kravet kommer varken till uttryck i lagtext eller förarbeten, men kan uttolkas ur HFD:s praxis. Innan HFD 2023 ref. 11 verkar kravet på ägarsamband varit det enda undantaget för när förvärvande bolag mottagit en del av verksamheten men trots det inte ansetts bedriva samma eller likartad

verksamhet som det överlåtande bolaget. Ett tydligt exempel på detta var domstolens bedömning i HFD 2018 not. 23, där ett fastställande av att den verksamhet mottagande bolag bedrev låg inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten i överlåtande bolag innebar att bolagen ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet. Utrymme för att andra omständigheter skulle ha en inverkan på bedömningen lämnades således inte och domstolen höll sig till en strikt tolkning av lagens ordalydelse.

Genom HFD 2023 ref. 11 öppnade domstolen upp för att även andra omständigheter kan inverka på bedömningen av om bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet och intog därigenom en mer extensiv tolkning av utomståenderegeln jämfört med tidigare. Domstolen tillmätte avgörande betydelse åt syftet bakom fåmansföretagsreglerna, utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet: att motverka risken för inkomstomvandling. Den omständighet att risken för inkomstomvandling i det enskilda fallet varit låg medförde att bolagen inte ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet med följderna att utomståenderegeln blev tillämplig.

I litteraturen har avgörandet tillskrivits prejudikatvärde för tillämpningen av utomståenderegeln och bedömningen om samma eller likartad verksamhet. Följaktligen blir frågan hur långt räckvidden av prejudikatet i HFD 2023 ref. 11 sträcker sig, vilket ställs på sin spets genom SRN:s förhandsbeskedet från 2024.

Omständigheterna i förhandsbeskedet liknade 2023 års fall i det avseendet att ett fåmansbolag, där andelsägarna är verksamma i betydande omfattning, genom nyemission förvärvat aktier i ett annat fåmansbolag. Den huvudsakliga frågan i de båda målen var vad som ska betraktas som utomstående ägande i utomståenderegeln enligt bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. Beträffande frågan om verksamhet förts över mellan fåmansföretagen genom nyemission gjorde SRN ingen annan bedömning än domstolen i HFD i 2023 ref. 11. Den skillnad att den passiva ägarkretsen som varit föremål för prövning även ägt aktier direkt, ansåg SRN dock medföra en annan

bedömning än 2023 års fall och samtliga aktier hos det passiva ägandet ansågs därför vara kvalificerade till följd av kapitalsmittan från det direkt ägda aktieinnehavet.

SRN ansåg visserligen i förhandsbeskedet från 2024, till skillnad från domstolen i HFD 2023 ref. 11, att ägandestrukturen i bolaget medfört en risk för inkomstomvandling hos det utomstående ägandet. Däremot gällde risken inte i förhållande till den skatteskyldige i fråga, vilket den skiljaktiga meningen lade avgörande vikt vid. Vidare framförde ledamöterna i den skiljaktiga meningen att reglerna rimligtvis inte bör syfta till att åstadkomma olika beskattningssituationer för den verksamma delägaren beroende på om den passiva delägaren äger aktier indirekt eller direkt och indirekt.

I min mening står det klart att både domstolen i HFD 2023 ref. 11 och de skiljaktiga ledamöterna, i avsaknad av möjlighet till en objektiv och subjektiv tolkningsmetod, tolkat bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln utifrån dess ändamål och syfte. Majoriteten i SRN i förhandsbeskedet från 2024 samt HFD i tidigare praxis har i stället tolkat reglerna strikt utifrån sin ordalydelse vilket enligt mig leder till ett materiellt otillfredsställande resultat. Skulle förekomsten av både direkt och indirekt ägande bland passiva delägare utesluta tillämpning av utomståenderegeln måste de verksamma delägarna ha full insyn i de externa investerarnas individuella skattesituation. Detta leder enligt mig till att reglerna får alldeles för långtgående konsekvenser och ställer för höga krav på den skattskyldige.

Med anledning av det ovan anförda anser jag att den skiljaktiga meningen i SRN förhandsbesked från 2024 bättre står i linje med HFD:s senaste praxis angående utomståenderegeln och samma eller likartad verksamhet, än majoritetens bedömning i frågan. Det återstår fortfarande att se hur långt räckvidden av prejudikatet i HFD 2023 ref. 11 sträcker sig och om den reella risken för inkomstomvandling kommer bli avgörande även i detta fall när HFD prövar det överklagade förhandsbeskedet.

Utifrån den osäkerhet som i nuläget råder vid tillämpningen av utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad är det av

särskild vikt att lägre myndigheter, som SRN, följer och dömer i enlighet med HFD:s avgöranden. Den informella prejudikatbundenhet som råder i svenskt rätt ökar förutsebarheten för skatteskyldiga och upprätthåller legalitetsprincipen. Det förutsätter däremot att HFD, i sin roll som prejudikatbildande instans, förser de generella och vaga reglerna om samma eller likartad verksamhet och utomstående regeln med substantiellt innehåll och tydliga domskäl. Rådande rättsläge, där HFD i sina olika avgöranden varit inkonsekvent vid tillämpningen av bestämmelserna, tillåter enligt mig inte en sådan ordning. Därför anser jag att HFD:s tolkning av bestämmelserna brister i förutsebarhet, vilket medför svårigheter för SRN och andra myndigheter att döma i enlighet med HFD:s tolkning av bestämmelserna. Framför allt skapar det svårigheter för den skatteskyldige att kunna förutse vilka beskattningskonsekvenser ett handlande kan ge upphov till. När HFD prövar SRN:s överklagade förhandsbesked är det därför högst önskvärt att domstolen klargör vilken betydelse den reella risken för inkomstomvandling ska få vid tillämpningen av bestämmelserna.



# Källförteckning

## Offentligt tryck

### 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.

Prop. 2018/19:54 Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag

### Statens offentliga utredningar

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare.

## Litteratur

Hultqvist, Anders (1995), *Legalitetsprincipen*, 1 uppl., Lund: Juristförlaget.

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

Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger (2023), *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt*, 19 uppl., Lund: Studentlitteratur.

Nilsson, Peter och Rydin, Urban (2014): 'Samma och likartad verksamhet – en uppdatering', *Svensk Skattetidning* 2014:6–7 s. 480–495.

Nilsson, Peter och Bartels, Katarina (2014): 'Utomståenderegeln – ett svårtillämpat undantag från 3:12-reglerna', *Svensk Skattetidning*, 2014:9, s. 676–691.

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

Rydin, Urban; Båvall, Bertil och Bartels, Katarina (2016) *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 4 uppl., Stockholm.

Sandgren, Claes (2021), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod, argumentation och språk*. 5 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.

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

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

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

Tjernberg, Mats (2023), 'Ett fall bakåt och ett fall framåt – HFD om utomståenderegeln och samma eller likartad verksamhet', *Svensk Skattetidning*, 2023:3, s. 188–196.

Tivéus, Ulf (2019), *Tretolv – skatt på kvalificerade andelar*, 2 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.

## Övrig

Skatterättsnämnden, Om förhandsbesked, Skatterättsnämnden, <https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked.4.7f2824581614cb1665120.0.html> (Senast besökt 2024-05-02)

Bertlin, Joanna (2022), 'Oroande besked om utomståenderegeln – påverkar fåmansföretag', Grant Thornton, tillgänglig via <https://www.grantthornton.se/insikt/skattenyhet/oroande-besked-om-utomstaenderegeln--paverkar-famansforetag/> (Senast besökt 2024-05-02)

# Rättsfallsförteckning

## Skatterättsnämnden

SRN, beslut 2022-07-05 i ärende Dnr 59–21/D. [cit. SRN:s förhandsbesked från 2022].

SRN, beslut 2024-02-20 i ärende Dnr 70–23/D. [cit. SRN:s förhandsbesked från 2024].

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1997 ref. 48 I–II

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2007 not. 2

RÅ 2007 not. 66

RÅ 2008 ref. 58

RÅ 2009 ref. 53

RÅ 2010 ref. 11 I–V

HFD 2011 not. 88

HFD 2011 ref. 75

HFD 2012 not. 25

HFD 2012 not. 52

HFD 2012 not. 62

HFD 2012 not. 63

HFD 2012 ref. 67 I–II

HFD 2013 ref. 11 I

HFD 2013 not. 71

HFD 2014 ref. 2

HFD 2015 not. 22

HFD 2016 not. 23

HFD 2018 not. 23

HFD 2018 not. 24

HFD 2018 ref. 31

HFD 2023 ref. 11