



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

William Löfgren

Lik eller olik?

Skattemässiga följder när en person innehavandes
kvalificerade andelar avlider

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT 2026

Innehåll

Summary	4
Sammanfattning.....	6
Förord.....	8
Förkortningar.....	10
1 Inledning	11
1.1 Bakgrund	11
1.2 Syfte	12
1.3 Frågeställningar.....	14
1.4 Avgränsningar.....	15
1.5 Metodologiska utgångspunkter.....	15
1.5.1 Skatterättslig rättsdogmatisk metod.....	16
1.5.1.1 Lag	17
1.5.1.2 Förarbeten	19
1.5.1.3 Rättspraxis.....	24
1.5.1.4 Doktrin m.m.	25
1.5.1.5 Sammanfattning.....	26
1.5.2 Rättsanalytiska inslag.....	27
1.6 Material och forskningsläge	28
1.7 Fortsatt disposition.....	30
2 Vad är ett dödsbo?	31
2.1 Civilrättsliga utgångspunkter.....	31
2.2 Skatterättsliga definitionen.....	32
2.3 Skatterättslig behandling	35
2.4 Slutsats.....	36
3 Fåmansföretagsdefinitionen	37
3.1 Rekvisitet: ”indirekt äger”	38
3.2 Rekvisitet: ”äger eller på liknande sätt innehar”.....	44
3.2.1 Testamentariska nyttjande- eller avkomsträtter.....	45
3.2.2 Gåvor, pantsättning m.m.	48
3.2.3 Hembudsklausuler m.m.....	49
3.2.4 Interimsbevis m.m.....	52
3.2.5 Dödsbodeläganden.....	56
3.2.6 Bulvanförhållanden.....	57
3.2.7 Slutsats	58
3.3 Förhållandet mellan 56 kap. 2 & 6 §§ IL	61
3.4 Slutsats.....	62

4	Dödsboets m.fl. särdrag i vissa fall.....	64
4.1	En-/flerpersonsdödsbon.....	64
4.1.1	Inflytandekrav? – om vetorätt m.m.....	64
4.1.2	Proportionering.....	67
4.1.3	Sammanräkning av dödsdelägare	69
4.1.4	Slutsats	71
4.2	Ändringar i delägarkretsen	72
4.3	Påverkan av legat	73
4.4	Slutsats.....	76
5	Kvalificerade andelar.....	77
5.1	Dödsboets närstående i <i>lex specialis</i>	78
5.1.1	Vem är närstående till dödsbo?	78
5.1.2	Delägare i dödsbo	80
5.1.3	Närståendebegreppets tillämpningsomfång	83
5.2	Kvalifikationssuccession vid dödsfall.....	84
5.3	Skattemässig kontinuitet.....	85
5.4	Slutsats.....	88
6	Slutsats, analys & diskussion	90
6.1	Dödsboets utgångspunkter.....	90
6.2	Fåmansföretagsdefinitionen och dödsbon	91
6.2.1	Indirekt ägande och delägarskap	91
6.2.2	Inflytande & proportionering m.m.....	92
6.3	Rekvisitet: ”äger eller på liknande sätt innehar”.....	94
6.4	Legat.....	95
6.5	Kvalificerade andelar och kontinuitet	96
7	Avslutning	100
	Källförteckning.....	101
	Offentligt tryck.....	101
	Propositioner.....	101
	Statens offentliga utredningar.....	102
	Myndighetspublikationer.....	102
	Rättspraxis.....	104
	Högsta domstolen (NJA)	104
	Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ/HFD).....	105
	Skatterättsnämnden (SRN)	106
	Litteratur.....	106
	Databaser.....	114
	Webbsidor	115

Summary

The purpose of this thesis is to examine how shareholdings owned by a deceased person's estate are taxed, and to what extent its beneficiaries and legatees affects the classification of the company as a *close company* or not, and whether the shares qualify as "qualified shares".

The Swedish close company regulations primarily focus on taxation of the shareholders. However, when such a shareholder dies, the assets pass to the deceased's estate. This has two main effects: firstly, a new legal subject succeeds to the shares, namely the deceased estate, secondly, one or more beneficiaries emerge who take part in its administration and have economic interests in the estate. This succession and fragmentation have several implications for the taxation of the shares.

Under Chapter 56, Section 2 of the Income Tax Act (1999:1229), a close company is one where *four or fewer shareholders control more than 50 per cent of the voting rights*. Section 6 then defines a "shareholder" as a *person who directly or indirectly owns, or in a similar way holds, shares in the company*. Since estate beneficiaries administer and represent the estate while also having economic interests in it, the case can be made that the estate beneficiaries under such circumstances should be regarded as *indirect* shareholders in the company. This thesis draws that conclusion, based on legislative history and case law from the Supreme Administrative Court.

Although there are some situations where multiple beneficiaries can be viewed as one single "shareholder" the situations may arise where the previous shareholder attributed to only one person becomes divided among several shareholders instead. Furthermore, once the shares are within the estate, the ownership structure may change, further altering who the beneficiaries are. This may influence whether the statutory requirement of four or fewer shareholders status is satisfied. It may also lead to shares not being considered qualified because too many shares are held by shareholders that are not sufficiently involved in the company.

Under Chapter 57, Section 4, shares may be qualified *only when shareholders or a related party are, or have been, sufficiently active in the company*. When death occurs, the new shareholder structure may influence whether the shares are qualified. For the years following the year in which the death took place, only beneficiaries are considered "related parties" who can qualify shares.

As the qualification of shares depends significantly on who and how many beneficiaries there are, it is possible to engage in estate planning by choosing whom to give which parts to, and how. In this way, both the person potentially planning before their passing and the beneficiaries afterwards can make strategic decisions to achieve the desired tax effect.

In this thesis, an in-depth examination of what constitutes “owns, or in a similar way holds, shares” takes place. It is concluded that a person who holds a testamentary right to dividends and the right to vote for the share fulfills this requirement. However, some uncertainty remains for situations that are similar to this, but where the right is not as extensive or has another origin.

The thesis also discusses issues regarding carry-over (often referred to as the *continuity principle*), voting-restriction rules, co-ownership of shares, among other things.

Sammanfattning

Uppsatsen behandlar beskattning av andelar hos dödsbon och dess delägare utifrån hur andelsägande genom dödsbon i olika konstellationer påverkar uppfyllandet av fåmansföretagsdefinitionen och andelarnas eventuella kvalifikation. Detta sker utifrån rättsdogmatisk- och rättsanalytisk metod.

Fåmansföretagsreglerna är primärt utformade för att hantera situationen när en fysisk personers tillgodogör sig vinst från andelar i ett fåmansföretag. Samtidigt kan det hända att en fåmansföretagsandelsägande person avlider. Då övergår tillgångarna till ett dödsbo. I samband med denna dödsbosuccession inträffar övergång andelarna till en ny person (dödsboet). Dessutom tillkommer en eller flera dödsbodelägare som genom sitt ideella andelsinnehav i dödsboet är del av förvaltningen samt har ekonomiska intressen i boet. Denna succession och förgrening får skatterättsliga konsekvenser. Dessa skatterättsliga effekter har endast mycket sparsamt behandlats i rättskällorna och doktrinen. Det finns därför ett behov att närmare studera ämnet.

Definitionen av fåmansföretag är att fyra eller färre delägare ska äga mer än 50 % av rösterna i företaget, 56 kap. 2 § IL. Med delägare förstås fysiska personer som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelarna i företaget, 56 kap. 6 §. Eftersom dödsbodelägarna både förvaltar och företäcker dödsboet samt även har ekonomiskt intresse i boet blir en naturlig fråga huruvida det indirekta ägande som dödsbodelägare har i företaget genom dödsboet kan medräknas som sådant delägarskap som omfattas av 6 §. I denna del dras slutsatsen att mycket talar för att sådant medräknande torde kunna förekomma. Till stöd för detta finns både förarbetsuttalanden och praxis från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).

Om dödsbodelägarna inte kan räknas till samma närståendekrets eller varit verksamma i betydande omfattning får det följden att den andel som före dödsfallet ägdes av *en* person plötsligt ägs av *flera* delägare. Denna förändring kan påverka huruvida fåmansföretagsdefinitionen om fyra eller färre delägare anses uppfylld. Det kan även göra att andelar till mer än 30 % ägs av utomstående, vilket påverkar kvalifikationen, 57 kap. 5 §. Väl i dödsboet kan delägarkretsen åter ändras genom att den ideella andelen i dödsboet överläts eller avstås till annan. Dödsbodelägaren kan även avlida och efterlämna ytterligare ett dödsbo med en eller flera dödsbodelägare. Även dessa situationer kan då få påverkan på fåmansföretagsdefinitionens m.m. uppfyllnad.

I fråga om andelarnas beskattning är det dock inte tillräckligt att konstatera om ett fåmansföretag föreligger. Även andelarnas eventuella kvalifikation måste undersökas. Andelarna kan vara kvalificerade om andelsägaren eller närstående är eller varit verksam i betydande omfattning, 57 kap. 4 § IL. Under dödsåret gäller att andelarna kan kvalificeras om den avlidne, dennes närstående, men även någon dödsbodelägare varit verksam i betydande

omfattning. Efterföljande år är det bara dödsboet eller dödsboets närstående som kan kvalificera andelarna, 4 kap. 2 §. I uppsatsen konstateras att med dödsboets närstående avses dödsbodelägarna men inga andra. Härvid torde inte ett dödsbo kunna vara verksam i betydande omfattning.

Eftersom andelarnas kvalifikation på flera sätt påverkas av vilka som är dödsbodelägare blir det möjligt för den fysiska personen att före sin död, genom universella testamentsförordnanden, styra dödsbodelägarkretsen och då påverka beskattningen av andelarna. Likaså kan även dödsbodelägarna ändra kretsen genom överlåtelse av andel. Önskas av något skäl att andelsinnehavet kvalificeras kan detta åstadkommas genom ett förfarande där en person som varit verksam i betydande omfattning intas som dödsbodelägare (om än till en försumbar storlek). Liknande kan även utomstående dödsbodelägare intas för att göra utomståenderegeln tillämplig eller tillse att fler än fyra delägare föreligger varvid företaget ej längre är ett fåmansföretag.

Utöver detta behandlar uppsatsen även djupgående innebörden av rekvisitet *på liknande sätt innehar* i 56 kap. 6 § om delägarskap. Här konstateras att begreppet sannolikt omfattar testamentariska nyttjande- eller avkomsträttsförordnanden samt motsvarande villkorade rättigheter som tillkommer och har aktiebolagsrättslig verkan. Det är mer oklart i vilken utsträckning delägarskap tillkommer någon vid vissa typer av hembudsklausulsituationer samt innehav av interimbevis, konvertibla skuldebrev och optioner. Uppsatsen rör även frågor om kontinuitet, rösträttsbegränsningsklausuler, bulvanskap, samägande och annat intressant – som dessutom kan tänkas avslöja något nytt om fåmansföretagsreglernas mest grundläggande delar.

Förord

När jag var ung var drömmen att bli revisor. Jag minns inte exakt hur jag redan som sexåring visste om vad det yrket var – och ärligt talat så kanske jag inte heller riktigt gjorde det. Sannolikt var det bara något jag hört en släkting säga till mig på någon släktmiddag när allt jag ville prata var matte och siffror. Någon gång på vägen genom uppväxten kom detta att ändras och jag fick upp ögonen för juridikens värld. Det började med något så torrt och tråkigt som trafikrätt och kommunala ordningsföreskrifter och spred sig så småningom även till andra rättsområden. Efter ett tag insåg jag dessutom att detta kunde vara mer än bara en hobby. Denna hobby kom därför att utvecklas till juridikstudier på universitet här i Lund – ett kapitel som nu i samband med denna uppsats tar slut.

Under sluttampen av uppsatsskrivandet går den mesta av tiden till att hyvla bort allt material som visade sig ligga lite väl långt från uppsatsens fokus. Förhoppningsvis får jag tillfälle att i framtiden återvända till dessa spånor. Tiden i slutet går även åt till att om och om igen läsa texten. Det är även här som man kan bli lite lätt galen och börjar fundera på allt mellan himmel och jord. Ett av de val som gjorts och som här förtjänar en liten utvidgning är angående vissa detaljer kring språkbruket. I doktrin har diskuterats i vilken utsträckning juridiska språkbruket har eller bör förskjutas mot mer allmänspråkligt könsneutrala terminologier, bort från begrepp som vittnar om en historisk mansdominans.¹ Även om intresset för frågan inom juridiken i stort och den rättsvetenskapliga doktrinen i synnerhet inte varit alltför starkt använder denna uppsatsen begrepp såsom *boutredningsperson*, *syssloperson* och *en-/flerpersonsdödsbo* i stället för *boutredningsman* o.s.v., för att åstadkomma mer könsneutral begreppsbildning.² Just i fråga om *fåmansföretags*-begreppet har dock detta inte i texten benämnts som *fåpersonsföretag*. Skälen till detta är främst att inte göra den redan komplicerade texten ännu svårare att läsa genom att introducera en ny variant som riskera hämma flytet i läsningen för en läsares ögon som vant sig vid termen *fåmansföretag*.³ Av liknande skäl har jag även hållit mig till suffixet ”-ren” i exempelvis lagstiftaren och delägaren. Vad gäller latinska termer har en modernare neutraliserad form använts såsom exempelvis *legatarie* i stället för exempelvis *legarius* eller *legataria*.

Uppsatsen riktar sig framför allt till de på området verksamma juristerna men även till en bredare intresserad allmänhet. Texten har försökt utformas på ett sätt där båda läsargrupperna kan ha nytta av framställningen. För att ta till sig

¹ Se exempelvis sammanställning av Lando s. 675 ff. Jfr mer allmänt Skärlund 2023; Skärlund 2017.

² Undantag görs även för huvudmannen i bulvanförhållanden eftersom ordet *huvudperson* redan har en annan vedertagen betydelse och alternativ såsom *huvudmänniska* kan tänkas vara svårare att förstå vara länkat till huvudmannaskapet än exempelvis *enpersonsdödsbo* till *enmansdödsbo*.

³ Jfr Bogdan 2014 s. 5 & Bogdan 2020 s. 17.

texten till fullo krävs dock i vissa bitar en viss förkunskap hos läsaren om den skatterättsliga regleringen samt juridik i allmänhet.

Uppsatsen bygger vidare på en tidigare kortare uppsats jag skrev under en fördjupningskurs i allmän företagsbeskattning vid Lunds universitet 2024: *Kvalificerad vid döden – Tillämpning av fåmansföretagsbeskattningsreglerna på dödsbon och dess delägare*. Den kan därmed betraktas som en förstudie till denna uppsats.⁴ Tack adjungerad professor Peter Nilsson för er uppmuntran i samband med det arbetet som fick mig att fortsätta grotta ned mig i ämnet. Tack till min handledare för detta examensarbete, professor Mats Tjernberg, för de djupa och konstruktiva diskussionerna m.m. vi haft. Dessa har berikat uppsatsen mycket.

Jag vill även tacka familj och vänner. Tack mor- och farföräldrarna Ingrid, Stig och Jan-Christer. Tack saknade farmor Lena – må vi återförenas när min höst går till vinter. Tack Per, Peter med familj. Tack Pernilla, Henrik och Emilia. Tack Yushu. Även tack till mina kära vänner. Ett särskilt tack till Benjamin för hjälpen med korrekturläsningen när mina ögon var som tröttast och mest textblinda. Tack även till mina andra vänner – vänner från juristprogrammet, vänner från de olika föreningar jag engagerat mig i, vänner som vandrat vid min sida länge. Jag är hjärtligt tacksam till alla för allt! Utan er hade inget varit som det är.

Solsköna Småland, onsdagen den 20 maj 2026
William Löfgren

⁴ Löfgren 2024.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
DFL	Lag (2005:130) om dödförklaring
DKL	Lag (1987:269) om kriterier för bestämmande av människans död
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv, avd. I
Prop.	Regeringens proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SamägL	Lag (1904:48 s. 1) om samäganderätt
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SLK	Skattelagskommittén
SOU	Statens offentliga utredning
SRN	Skatterättsnämnden
ÄABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
ÄB	Ärvdabalk (1958:637)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Vad som händer efter döden är något människor i alla tider funderat över. Med risk att framstå ett uns megaloman, eftersträvas genom denna uppsats att besvara detta – åtminstone utifrån ett visst snävt perspektiv, nämligen vad som händer med andelar i ett företag som en fysisk person innehar i samband med sin död.

När en person avlider efterlämnar denna ofrånkomligt all sin kvarlåtenskap. I personens ställe uppstår även ett dödsbo där de som har rätt till den avlidnas kvarlåtenskap är delägare. Vidare har kvarlåtenskapen på ett eller annat sätt en koppling till skatterätten. Det kan exempelvis röra sig om aktier som stigit i värde och som nu antingen säljs av eller övertas av en arvinge. Då kommer en kapitalvinstbeskattning ske eller en latent skatteskuld uppstå. Tillgångarnas koppling till beskattningsrätten upphör därför inte i samband med döden utan fortsätter gälla även därefter. Benjamin Franklin ska ha yttrat att “in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.”⁵ Längre än vad Franklin sträcker sig är således beskattningsrättsliga konsekvenser stundom även efter döden ofrånkomliga.

Detta är sant även rörande dödsbon. Avlider en person övergår egendomen till dennas dödsbo. I förlängningen tillkommer förmögenhetsmassan dödsbo-delägare och legatarier. Samtliga av dessa stadier ger särskilda beskattningsrättsliga följder. Exakt vilka och hur de ter sig är dock inte i samtliga fall helt klarlagt – särskilt inte på fåmansföretagsregleringens område. Fåmansföretagsregleringen, alltså beskattning av delägare där en eller ett fåtal personer äger röstmajoritet, har i många delar kommit att klargöras genom omfattande praxis och har även väl behandlats i doktrinen. Just aspekter kopplat till situationen då ett dödsbo på ett eller annat sätt är, eller kan tänkas vara, faktor i den skatterättsliga bedömningen avseende fåmansföretagsandelarna har dock inte åtnjutit särskild stor uppmärksamhet. Det finns därför många oklarheter och frågetecken kvar att reda ut. Uppsatsen handlar därför om de skatteregler som äger tillämplighet när en person avlider och efterlämnar sig aktier. Vad händer med andelarnas eventuella kvalifikation när en person avlider? Vilka följder får det beroende på vem och hur många som är delägare i dödsboet? Vilken betydelse har förekomsten av legat? Vad händer när andelarna på ett eller annat sätt lämnar boet? Allt detta och mycket därtill är frågor som denna uppsats behandlar.

⁵ Postumt utgiven sammanställning av Franklins brevväxling i Temple Franklin 1817 s. 266; Temple Franklin 1818 s. 259.

Uppsatsen ämnar därför fylla ut luckor och ta ett grepp om dödsboorienterad fåmansföretagsbeskattning genom att reda ut och analysera relevanta delar av gällande rätt.

Genom att betrakta ett regelverk från ett ovanligt perspektiv vinnns dock inte bara kännedomen om hur reglerna förhåller sig till den specifika situationen. Utsätts reglerna för atypiska premisser utmanas reglernas gränser. Förhoppningsvis kan detta då avslöja intressanta aspekter om reglerna i allmänhet – detaljer, frågor och diskussionsunderlag som innan det udda betraktelsesättet förblivit dolda vid den normala synvinkeln.

1.2 Syfte

Antalet fåmansföretag har ökat kraftigt de senaste 20 åren. Ungefär 64 procent av alla privatägda aktiebolag i Sverige är företag som till huvudsak ägs av en eller ett fåtal fysiska personer.⁶ I dag finns drygt 600 000 delägare utspridda på ungefär 450 000 fåmansföretag. Dessa delägare har de senaste åren i genomsnitt totalt tagit ut utdelning och kapitalvinst som uppgått till mer än 150 miljarder svenska kronor årligen. Totalt finns även cirka 1 800 miljarder i sparad utdelningsutrymme.⁷ Det teoretiska spannet för beskattningen av andelar ligger mellan 20 och cirka 50 procent beroende på hur andelarna i företaget klassificeras. Det rör sig här alltså potentiellt om stora summor skatteintäkter för staten och skatteutgifter för skattebetalarna. Det är därför en angelägenhet för båda parterna att veta hur beskattningen sker.

Vilka skattemässiga konsekvenser som följer regleras av de särskilda fåmansföretagsreglerna, även kallade 3:12-reglerna. Reglerna har sedan dess tillkomst genom förtydliganden i lagtext, kodifieringar och en omfattande praxisbildning, o.s.v. kommit att klargöras i många fall. Med det sagt finns det delar som ännu är något oklara. Ett av de områden som i princip helt förbisett och varit tämligen styvmoderligt behandlat såväl av lagstiftaren som i doktrin m.m. är situationen då ett dödsbo äger andelar i ett företag. Detta trots att det de senaste 50 åren i genomsnitt varje år avlidit mellan 90 000 och 95 000 personer i Sverige.⁸ Det kan därför tänkas att det inte alltför sällan inträffar att en person som ägde andelar i ett fåmansföretag avlider och efterlämnar sig

⁶ Se Skatteverkets statistikportal. Enligt SOU 1975:54 s. 4 utgjorde fåmansföretagen på den tiden cirka 86 procent av samtliga aktiebolag. Notera dock att de där utgick ifrån företag som ägs av högst tio fysiska personer, ibid. s. 4 not 1.

⁷ Se Skatteverkets statistikportal med de i källhänvisningen angivna parametrarna via länken. Statistiken fram till 2022 finns även redovisad och analyserad i SOU 2024:36 s. 137 ff., jfr prop. 2025/26:1 s. 324 f. Den enorma storleken på det sparade utdelningsutrymmet (visserligen i praktiken inskränkt genom begränsningar i det fria egna kapitalet, SOU 2024:36 s. 198 ff.) gör det mycket viktigt att veta vad som händer med det sparade utdelningsutrymmet när innehavaren därav avlider.

⁸ Se SCB »Befolkningsutveckling». SCB prognostiserar även att antalet dödsfall per år kommer att öka framöver i och med den spädbarnshögkonjunktur som begynte för 80 år sedan, SCB »Framtida befolkning» s. 9.

ett dödsbo som genom dödsbosuccession övertar andelarna.⁹ Gruppen personer som i sin tur har andelar vars kvalifikation på ett eller annat sätt kan påverkas av att en annan delägare tillhör den nyss nämnda kategorin är ännu större.

Regelverkets tillämplighet på situationer såsom när ett dödsbo innehar andelar har tidigare bara behandlats i sparsam utsträckning, samtidigt som situationen där någon kan tänkas direkt eller indirekt bli berörd av den särskilda situation som är dödsbons ägande av fåmansföretagsandelar inte är försumbar. Detta gör att ett *syfte med uppsatsen är att möta det behov som finns av att systematisera gällande rätt och försöka reda ut vissa oklarheter*. I den mån rättsläget inte är helt kartlagt finns även ett intresse att *olika tänkbara alternativ presenteras*.

Uppsatsen eftersträvar dock inte bara att fördjupa kunskapen om dödsbons förhållande till fåmansföretagsreglerna. Förhoppningen är även den att betraktelsen av regelverket från ett udda perspektiv ger upphov till att regleringen kommer i en ny dager. *Ett syfte är därför att, i den mån det är möjligt, säga något allmängiltigt om fåmansföretagsreglerna*. I samma anda syftar uppsatsen även till att genom en rättsanalys dra slutsatser om i vilken utsträckning det som framkommer av rättsutredningen överensstämmer med lagstiftningens övergripande syften och ändamål samt vilka skillnader som finns mot fåmansföretagsbeskattningsreglernas skattekonsekvenser i de ”typiska” fallen.

I den mån betraktelsen från det lite udda perspektivet gör att vissa allmänna oklarheter i olika detaljer som saknar ett tydligt och enkelt svar uppmärksammas så belyses dessa. Något anspråk på att besvara de frågetecken som då finns görs dock ej.

⁹ Lägg här till att delägare i fåmansföretag även i genomsnitt är äldre än andra på arbetsmarknaden, se SOU 2024:36 s. 162.

Det finns inga exakta siffror för hur många som är berörda. Alla delägare som innehar kvalificerade andelar ska lämna in en K10 eller K10A-bilaga vid deklarationen. Enligt Skatteverkets statistikportal lämnar mellan 500 och 800 juridiska personer in K10/K10A per år. I vilken utsträckning dessa juridiska personer är dödsbon framgår inte. Det går inte heller från statistiken att utläsa i vilken utsträckning fysiska personer äger andelar som någon gång varit i ett dödsbos ägo. Jfr SOU 2024:36 s. 138 som gör en liknande iakttagelse, men då betraktat utifrån avsaknaden av angivet kön i deklarationen. Här rör det sig dock om ett försumbart antal (medianvärdet per år är fem). Utredningens teori är att dessa bland annat kan vara dödsbon. En annan tolkning skulle vara att dödsbon framför allt är de juridiska personer med könsangivelse på deklarationen snarare än tvärt om, alltså närmare alla av de K10/K10A blanketter som inlämnats av juridiska personer. Det har inte varit möjligt att få någon närmare klarhet i saken än vad som framgår direkt av Skatteverkets statistikportal. Vad gäller statistiken bör här även erinras om den skillnad som gäller mellan ett- respektive fleråriga dödsbo. Det första året övertar dödsboet den avlidnes skattekonto. Först efterföljande år registreras dödsboet, tilldelas ett organisationsnummer och ges ett eget skattekonto, jfr 30 kap. 2 & 3 §§ skatteförfarandelagen och 4 kap. 2 § IL. Slutsatsen är därför att antalet berörda varken i snäv eller bred bemärkelse är så pass lågt att det skulle sakna praktisk betydelse.

1.3 Frågeställningar

För uppfyllandet av ovan angivna syften uppställs för den rättsutredande delen följande frågeställningar:

- Hur ska rekvisitet i 56 kap. 6 § första stycket IL ("direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget") förstås?

För att anknyta till fokuset för uppsatsen (d.v.s. dödsbodeläggande) berörs i denna del två specifika frågor särskilt:

- o I vilken utsträckning kan dödsbodeläggare, genom sin ideella andel i ett dödsbo som äger andelar i ett företag, betraktas som dödsbodeläggare enligt 6 § och påverka uppfyllandet av fåmansföretagsdefinitionen i 2 §?
 - o Vilka typer av situationer faller inom "på liknande sätt innehar andelar" i 6 §?
- I vilka situationer kan delägar rättigheter ägda av eller genom ett dödsbo vara kvalificerade delägar rättigheter enligt 57 kap. IL? Hur ska 57 kap. 4 § tredje stycket IL förstås?¹⁰

Genom dessa skraddarsyddna frågeställningar täcks en stor del av oklarheterna som finns avseende dödsborelaterad fåmansföretagsbeskattning. Vidare kan genom frågornas besvarade även allmängiltig kunskap om grundläggande fåmansföretagsbestämmelser vinnas.

Rättsanalysen baseras på de sammanställningar och rättsutredningar kopplat till frågeställningarna undersökta med hjälp av rättsdogmatisk metod. Rättsanalysens utgångspunkter tar sikte på att analysera i vilken utsträckning dödsbon och dess deläggare behandlas likvärdigt mot hur aktieäggare i övrigt behandlas (både i fråga om klassificering av andelarnas kvalifikation och fåmansföretagsdefinitionens uppfyllnad). I detta inbegrips i vilken mån skillnader råder mellan när andelen ägs av en ännu icke avliden fysisk person respektive ifall den innehas av ett dödsbo. Rättsanalysen sker utifrån det som anges *infra* 1.5.2 om det metodologiska tillvägagångssättet. Frågeställningarna kan kokas ned till:

- I vilken mån skiljer sig beskattningen av andelar beroende på om de finns hos en fysisk person eller dödsboet efter sagda person? Öppnar eventuella skillnader upp för möjliga kringgåenden?

¹⁰ Detta innefattar dels vad det innebär att andelen ska anses kvalificerad även hos dödsboet, dels vilka som kan uppfylla verksamhetskravet och därigenom kvalificera andelar ägda av ett dödsbo. Även frågan om i vilken utsträckning karaktärskontinuitet råder vid de olika fängerna i anslutning till ett dödsbo omfattas i detta.

- Innehåller den tolkning av gällande rätt som presenteras i den rättsdogmatiska delen att rättskällorna några motstridigheter eller ger ologiska följder?

1.4 Avgränsningar

Det framgår redan av frågeställningarna att uppsatsen är begränsad till frågor om fåmansföretag.¹¹ Därför behandlas exempelvis inte fåmanshandelsbolag. Inte heller berör uppsatsen vad som gäller om exempelvis en person som bedrev enskild näringsverksamhet avlider. En annan avgränsning som görs är att enbart dödsbon efter personer som vid tidpunkten för sin död var obegränsat skattskyldiga i Sverige behandlas. Var och ett av dessa ämnen som avgränsats från hade kunnat resultera i en lika lång uppsats som denna. Respektive del gäller även helt eller delvis andra regelkomplex, stundom vitt skilda från det som berörs i denna uppsats. De är därför inte särskilt intressanta för uppsatsens huvudfokus. Komparativa element kan visserligen ha ett visst värde genom att ge en god bild över vilka likheter och skillnader som förekommer beroende på de bakomliggande omständigheterna men där alla har döden som utgångspunkt. Syftet med uppsatsen är dock inte i någon del att genomföra en sådan jämförelse som dessa tre ämnen avser utan snarare att analysera skillnaderna i beskattning mellan en levande respektive avliden fysisk persons andelar i ett fåmansföretag. Delar som inte hör hit får därför stå tillbaka till förmån för det som är av större intresse för besvarandet av uppsatsens frågeställningar och uppfyllandet av syftena.

Uppsatsen går i vissa bitar in och redogör för kringgåenden av skattelag. Härvid är det dock bara beträffande de inkomstskatterättsliga bitarna som behandlas. Någon koppling eller analys utifrån annan skatteflyktsregleringen sker ej.

1.5 Metodologiska utgångspunkter

En metod kan beskrivas som ett tillvägagångssätt för att uppnå ett mål. Målet med uppsatsen framgår av syftet och uppfylls genom att de ställda frågeställningarna besvaras. Flera av uppsatsens frågeställningar är om gällande rätts innehåll, varför en rättsdogmatisk metod används.¹² Exakt vad rättsdogmatisk metod är och hur den används är omtvistat. För denna uppsats betraktas rättsdogmatik vara att genom en analys av rättskällor inom rättskälleläran dra slutsatser om innehållet i gällande rätt.¹³ Det finns däremot ingen exakt eller

¹¹ Den absoluta huvuddelen av texten riktar sig till både fåmansaktiebolag och fåmansföretag för ekonomiska föreningar. I vissa delar djupdyks dock mer kopplat till specifikt fåmansaktiebolagsrättsliga aspekter.

¹² Om problematiken kring terminologin och förslag på alternativa benämningar, se t.ex. Gunnarsson & Svensson s. 56, 71, jfr s. 98; Kleineman s. 30; jfr Tjernberg 2018 s. 111. Till detta tillkommer att rättsdogmatiken vidare i sin tur kan anses ingå i en bredare kategori som faller inom rättsvetenskap och analytisk tolkningsvetenskap, se Gunnarsson & Svensson s. 16, 20 f.; Gräns s. 579 samt vidarehänvisningarna däri.

¹³ Se exempelvis Peczenik 1995 s. 312; Tjernberg 2018 kap. 2; Spaak s. 83. Jfr Tjernberg 2018 s. 20, 64. Kleineman s. 27; Melz m.fl. s. 20, 602; Strömholm m.fl. s. 530. Jfr Gräns s.

lagstadgad definition av vilka rättskällorna är eller hur de inbördes är hierarkiskt ordnade. Inte heller råder någon konsensus i alla detaljer inom doktrinen.¹⁴ Rättskällevärdet varierar vidare över tid och mellan rättsområden. Det är därför inte möjligt att detaljerat nog beskriva tillvägagångssättet för uppsatsarbetet enbart genom att hänvisa till att rättsdogmatisk metod använts. I de följande avsnitten fördjupas därför utgångspunkterna för metoderna i uppsatsen.¹⁵

Metodavsnittet är möjligtvis något längre än vad som är sedvanligt för en kortare uppsats som denna. Det ämne som berörs har dock, till skillnad från många andra delar av fåmansföretagsregleringen, inte behandlats särskilt utförligt av lagstiftningen och knappt varit föremål för prövning i högsta instans. Detta innebär att en stundom vagt formulerat lagtext med knapphändiga, eller ibland inga, preciserande motivuttalanden gör det svårt att dra slutsatser om vilket tolkningsalternativ av gällande rätt som är korrekt. Ju osäkrare en situation kan tänkas vara och ju fler möjliga tolkningar som finns desto djupare kunskap behövs om vilka olika tolkningsmetoder rättslämperen kan tänkas komma att använda.¹⁶ Ingen stig är trots allt helt främmande för den som vet hur terrängen brukar formas.¹⁷

1.5.1 Skatterättslig rättsdogmatisk metod

Utifrån tanken att rätt formas genom lagstiftning och tillämpande organ samt att denna framställning till del är prognosinriktad så är det angeläget att utgå ifrån de preciseringar av rättskällevärdet som kommit att göras av HFD.¹⁸ Redogörelsen i denna del bygger i stort på Tjernbergs analyser och slutsatser i boken *Skatterättslig tolkning* och, tillsammans med Emblad, i efterföljande

580; Gunnarsson & Svensson s. 10, 67 ff., 106 ff. Även rättskällevärdet som begrepp saknar en entydig definition, se Gunnarsson & Svensson s. 109 ff., 119. Vilka utgångspunkter som gäller för denna uppsats kommer förhoppningsvis bli tydligt i den fortsatta framställningen och behöver inte särskild kommenteras här.

¹⁴ Se t.ex. Pålsson 2018 s. 91; Höglund 2017 s. 158; jfr Kristoffersson s. 259; Lehrberg s. 106. Om betraktelse av rättskällevärdet som axiomatisk, se Gunnarsson & Svensson s. 69; jfr Strömholm m.fl. s. 338.

¹⁵ Här till kan även nämnas att Kristoffersson s. 270 f. poängterar att skatterätten är djupt politiskt impregnerad och att så gott som alla har en skattepolitisk uppfattning. Denna kombination gör att det inte är omöjligt att tolkningen kan komma att påverkas av detta. Därför är det således extra viktigt att vara medveten om detta och göra det yttersta för att förhålla sig så objektivt som möjligt. Det objektiva förhållningssättet måste förstås genomsyra hela arbetet och alla dess aspekter – inte bara kring skattepolitisk förståelse. Om mer kring objektivitetskriterier och förekomsten av premisser, se Kleinman s. 44 ff. Jfr Peczenik 2005 s. 250, 264; Jareborg s. 4; Olsen s. 116. Se också ingående i Dahlman 2006.

¹⁶ De metodologiska utgångspunkter som redogörs för har på ett eller annat sätt relevans för den metod uppsatsen utgått ifrån och som behövs för att besvara frågeställningarna.

¹⁷ Den som har lärt sig navigera efter stjärnorna kan även segla på okänt vatten.

¹⁸ Jfr Tjernberg 2018 s. 17 ff. HFD uttalar sig emellertid sällan direkt eller särskilt tydligt om metodologiska val och tillvägagångssätt, något Tjernberg 2018 s. 64 f., jfr s. 70; Tjernberg 2016a s. 46 är kritisk till. Avsaknaden av tydligt hänvisande till metodval gör att bedömningar blir mer vanskliga och kräver en djupare analys av rättsfallen. HFD har även kritiserats för exempelvis bristande rättskällehänvisning i allmänhet, se t.ex. Höglund 2017 s. 166 f.; jfr Tjernberg 2022 s. 466, jfr s. 478.

artikel i Skattenytt 2023 s. 506 ff.¹⁹ Dessa speglar i stort även de grova dragen i den rådande synen i doktrinen i övrigt.²⁰ Det kan konstateras att HFD använder lagtext, prejudikat och förarbeten som rättskällor för att komma fram till gällande rätts innehåll avseende intern svensk inkomstskattelagstiftning.²¹ Genom den starka legalitetsprincipen som gäller på skatterättens område blir laganalogislut i princip icke förekommande.²² Även möjligheten till *e contra-rio*-tolkningar är begränsad.²³

1.5.1.1 Lag

Lagtextens centrala roll kommer även till uttryck genom att HFD har som utgångspunkt att tolkningen ska rymmas inom lagtextens lydelse.²⁴ Melz m.fl. skriver att lagstiftaren för fåmansföretagsreglerna har ”valt tekniken att på ett uttömmande sätt ange vilka situationer som ska omfattas av bestämmelserna. Det är mot denna bakgrund som de ska tolkas. Även om det kan

¹⁹ Tjernberg har även i detalj behandlat ämnet i exempelvis Tjernberg 1999 s. 32 ff. Valet att källhänvisa till Tjernberg 2018 och Emblad & Tjernberg i första hand beror på att ämnet är mer utförligt behandlat där eller tar hänsyn till senare utveckling i praxis. Tjernberg 2018 verkar i mångt och mycket utgöra en påbyggnad av vad som sägs i avhandlingen. Tjernberg har även behandlat ämnet i andra sammanhang såsom exempelvis Tjernberg 2003, Tjernberg 2016a, Tjernberg 2016b. Merparten av materialet finns även inarbetat i Tjernberg 2018. För att inte komplicera eller förvirra genom dubbla hänvisningar i alltför stor utsträckning besparas den tidigare källan när så är lämpligt.

Även om Tjernbergs forskningsgärning i denna del har varit en central utgångspunkt för denna uppsats har alljämt egna analyser av rättsfall gjorts. I de delar denna uppsats frångår exempelvis Tjernbergs uppfattning i en nämnvärd utsträckning redovisas detta i texten.

²⁰ Se härom ett urval av andra källor i huvudtexten och de övriga noterna till detta kapitel.

²¹ Se Tjernberg 2018 s. 11 f., 83; Melz m.fl. s. 610. För annat än inhemsk skatterätt, se *infra* avsnitt 1.5.1.4.

²² Tjernberg 2018 s. 20, 23 f.; Pålsson 2018 s. 95 f.; Pålsson m.fl. s. 402 ff.; Melz m.fl. s. 621; Hultqvist 1995 s. 122. Jfr Lehrberg s. 106 f. Det finns en diskussion om huruvida analogiförbudet är en nödvändig följd av föreskriftskravet eller ej, se t.ex. Tjernberg 2018 s. 24; Hultqvist 1995 s. 8, 74, 122. Detta kommer inte att beröras ytterligare. Om laganalogislutsförbudet (om begreppet, se t.ex. Strömholm m.fl. s. 480; Hultqvist 1995 s. 127; Lehrberg s. 149) kan dock sägas att detta dock bara avser författningar, men inte exempelvis rättsskälsläran och möjligheten att *ex analogia* tillämpa rättspraxis, se Tjernberg 2018 s. 65. Vidare måste skiljas mellan rena analogislut och situationen där en annan regel tas som utgångspunkt vid exempelvis redogörelse om en gemensam systematik, se Melz m.fl. s. 621 f. Vidare kan tänkas att analogier kan bli aktuellt exempelvis när en uppräkningsregel inte är uttömmande, se Pålsson 2018 s. 95. Om analog tillämpning av civilrättslig begreppsbildning på skatterättens område, se Bergström s. 86 f.; jfr Hultqvist 1995 s. 263.

I doktrin har det diskuterats huruvida föreskriftskravet ska ses som en rättsregel eller rättsprincip och ifall det måste följas eller bara är mycket starkt påbjudet. Utan att gå in på diskussionen som förts kan noteras att denna uppsats utgår ifrån att det i vissa särpräglade fall kan vara möjligt att göra undantag när det förekommer felformuleringar som leder till absurditeter. Detta synsätt verkar vara i linje med åtminstone en del av doktrinen, se t.ex. Tjernberg 2018 s. 25, 28, 47 ff., Pålsson 2014 s. 558 f., 568; Tikka s. 658 f.; Hultqvist 1995 s. 112 f. Exakt var denna gräns ska dras är dock inte klar, annat än att det krävs mer än att lagtextens ordalydelse inte är förenlig med syftet, se Tjernberg 2018 s. 25, 28, 48, 50 f., 91 f.; Melz m.fl. s. 616 f.; Tjernberg 2017 s. 439; jfr Hultqvist 2016 s. 744; Höglund 2023 s. 168. Vilken betydelse detta får för denna uppsats, se exempelvis *infra* avsnitt 3.3.

²³ Ett sådant exempel är närståendedefinitionen i 2 kap. 22 § IL. Se Tjernberg 2018 s. 53; Rydin m.fl. s. 118; RÅ 1992 ref. 56; RÅ 1996 ref. 16. Jfr Melz m.fl. s. 622; Pålsson m.fl. s. 403; dock RÅ 1987 ref. 125. Här blir det emellertid återigen en tolkningsfråga för att bedöma huruvida ett visst rekvisit är tillräckligt, nödvändigt eller bådadera.

²⁴ Jfr Lavin s. 196 som framför en pragmatiskt grundad förklaring till detta.

tyckas att en viss situation borde omfattas av regleringen med hänsyn till dess syfte, är den inte tillämplig om det inte framgår av lagtextens ordalydelse.²⁵ I situationer då lagtexten och förarbetsuttalandena är oförenliga med varandra har lagstiftningens ordalydelse dessutom konsekvent vunnit företräde.²⁶ Detta dessutom alldeles oavsett om tolkningen varit till fördel eller nackdel för den enskilde.²⁷ Med det sagt finns det olika synsätt på hur strikt den textuella tolkningen ska vara.²⁸ Det är exempelvis inte ovanligt att lagtextens lydelse öppnar för flera tolkningar. Om så är fallet kan lagtexten betraktas som otydlig – även om det förstås kan råda delade meningar om huruvida lagtexten är tydlig eller ej.²⁹ Tjernberg förespråkar att lagtexten måste läsas utifrån sin övergripande systematik och syfte.³⁰ Enligt Tjernbergs mening är det förenligt med rättskälhierarkin att, när lagtexten konstaterats ej vara helt tydlig, använda det bakomliggande syftet med reglerna samt bestämmelsernas uppbyggnad och inbördes sammanhang som vägledning.³¹

²⁵ Melz m.fl. s. 410. Jfr även Pålsson m.fl. s. 408 om vaghet vid kringgåendelagstiftning.

²⁶ RÅ85 1:85. Se t.ex. Tjernberg 2018 s. 20, 28 f., 48, 91 ff., 131 ff.; Melz m.fl. s. 16, 608, 616; Kellgren s. 95, 103 ff.; Emblad & Tjernberg s. 506 f.; Pålsson m.fl. s. 64, 405, 410; Peczenik 1998 s. 536. Se dock även Emblad & Tjernberg s. 514 f. om HFD 2023 ref. 17 p. 19 f. där domstolen valde att komplettera ett uttalande om en icke oklar lagtext med förarbetsuttalanden, möjligen för att underbygga argumentationen ytterligare. Jfr härvid även Strömholm m.fl. s. 383 med liknande förklaringsmodell – om än inte kopplat till det specifika målet.

Detta innebär exempelvis att användandet av *uteslutande* en subjektiv tolkningsmetod (om problematiken med terminologin, se t.ex. Strömholm m.fl. s. 473) inte är tillräcklig. Detta eftersom motivuttalandena inte alltid utan vidare kan godtas, särskilt när de inte är förenliga med lagtextens lydelse, se Tjernberg 2018 s. 20.

²⁷ Maximen *in dubio contra fiscum* kan på sin absoluta höjd maximalt anses ha en mycket starkt begränsad inverkan, se Tjernberg 2017 s. 437 ff.; Tjernberg 2018 s. 30 ff.; jfr Hultqvist 1995 s. 74, 335; Dahlberg 2004 s. 666. Fåmansföretagsreglerna är i viss utsträckning något vagt formulerade rent semantiskt. Tjernberg 2018 s. 30 anser att det i exempelvis sådana situationer krävs att bestämmelserna i större utsträckning tolkas utifrån tilltänkta syften och andra relevanta förarbetsuttalanden, snarare än att fokusera på huruvida regeln är av fördels- eller nackdelskaraktär.

²⁸ En alltför strikt logisk-grammatisk tolkning av den lexikala betydelsen skulle innebära att vissa oskrivna rekvisit som otvivelaktigt förekommer inte ryms inom tolkningen, se Tjernberg 2018 s. 19 f.; Melz m.fl. s. 616; jfr Emblad & Tjernberg s. 519 f. Jfr här att metoden förutsätter en utopiskt utformad lag, se Strömholm m.fl. s. 467; jfr om svårigheterna härvid t.ex. Lehrberg s. 142 f.; Melz 2014 s. 47. Se som exempel för denna uppsats, se *infra* avsnitt 3.3, som dock ligger i gränslandet mellan vad som är underförstått kontra inte anses framgå.

²⁹ Jfr Tjernberg 2018 s. 25, 27, 40, 60 om problemen med att på förhand förutspå huruvida en betraktare kommer att finna lagtexten klar eller ej. Jfr här exempelvis Tjernberg 2018 s. 47 f. redogörelse för RÅ85 1:85. Se även Melz m.fl. s. 616; Emblad & Tjernberg s. 525; jfr Hultqvist 2013 s. 14.

³⁰ Se t.ex. Tjernberg 2018 s. 25, 47 ff., 83 ff. om vad detta innebär och hur det kan ske. Exempelvis kan det funderas kring ifall ordet i fråga ska läsas i kontexten som följer av den specifika meningen, paragrafen, kapitlet med omnejd eller hela lagen. Jfr Tjernberg 2018 s. 40 f.; Emblad & Tjernberg s. 519 ff. Se även Melz m.fl. s. 603 f. som skriver att en semantisk analys erfordras initialt och att vägledningen även kan hämtas ur lagstiftningens systematik. Jfr Pålsson m.fl. s. 406 f., 412; Berglund s. 41 f. Detta blir relevant i flera av uppsatsens delar, se exempelvis *infra* avsnitt 3.3.

³¹ Se Tjernberg 2018 s. 43; Emblad & Tjernberg s. 507, 513, jfr s. 525. Som exempel på när domstolen anses tolkat ordalydelsen genom regelns ändamål eller systematik, se Emblad & Tjernberg s. 515 ff. med vidarehänvisning till bland annat HFD 2020 ref. 39 och HFD 2022 not. 25.

1.5.1.2 Förarbeten

Som Melz m.fl. påpekar utformas lagstiftningen i flera led och riksdagsledamöterna har sällan varken varit del i arbetet med, och utformandet av, motivuttalandena eller kan knappast antas ens läst dem i någon större utsträckning. Att påstå att det därför skulle finnas en gemensam och definitiv lagstiftningsvilja eller ens tala om en ”lagstiftare” som singulärt enformigt fenomen är därför något bedrägligt och missvisande.³² Trots detta tillerkänns förarbete en stark ställning, särskilt när lagtexten är oklar.³³

Vad gäller förarbeten görs en uppdelning mellan generella uttalanden om reglernas syfte och detaljerade uttalanden som är mer konkreta till specifika bestämmelser. Specialmotiveringen måste granskas i ljuset av de mer allmänna uttalandena och de allmänna uttalandena kan sägas ha företräde vid konflikt.³⁴ Vidare får förarbetena inte godtas okritiskt.³⁵

Tjernberg skiljer även på det han benämner som ”reella förarbetsuttalanden” och sådana uttalanden som exempelvis enbart återger innehållet i gällande rätt, så kallat ”diskvalificerade förarbetsuttalanden”.³⁶ Tjernberg anser det

Detta ska dock inte förväxlas med en teleologisk tolkningsmetod där reglerna tolkas utifrån ett ändamål, exempelvis regeln eller hela regelområdets rättspolitiska eller ideologiska ändamål. Tjernberg 2018 s. 20 menar att denna ändamålstolkningsmetod ”verkar vara mycket ovanlig när det gäller tolkning av skattelag. Åtminstone om vi förväntar oss att HFD i sådana fall öppet skulle redovisa att sådana faktorer har haft betydelse.”. Se dock RÅ 1994 ref. 31 och RÅ 1993 ref. 49. Notera här att det finns olika varianter av teleologisk tolkning, se t.ex. Spaak s. 82; jfr Melz m.fl. s. 617; Gunnarsson & Svensson s. 133 f.; Peczenik 1995 s. 362 ff.; jfr Emblad & Tjernberg s. 522 f. med däri gjorda vidarehänvisningar. Ekelöf m.fl. s. 85 ff. radikalteleologiska tolkningsmetod är en av de mer kända, men har även utsatts för kritik, se exempelvis Peczenik 1995 s. 369 ff.; Strömholm m.fl. s. 500 ff.; Hellner s. 209. Sett till det faktum att HFD mycket sällan öppet och tydligt förlitat sig på teleologisk tolkningsmetod saknas anledning att alltför omfattande redogöra för metoden varför den här förbigås till förmån för annat, jfr Gunnarsson & Svensson s. 135.

Jämför härvid även användningen av principläror. Vad angår principläror inom skatterätten skriver Tjernberg 2018 s. 126 f. att den vanliga uppfattningen är att icke-kodifierade principer och värderingar får betydelse vid skapandet av skatteregler och när de ska förstås, men inte har någon självständig betydelse vid tillämpning och tolkning av gällande rätt. Principiella resonemang kan, enligt Tjernberg, enbart accepteras när det faller inom lagtextens betydelseområde, och då även alltså i konkurrens med rättskälslärans andra källor. Alltför säkra slutsatser om detta är dock vanskligt att dra. Se även Emblad & Tjernberg s. 518 f; Pålsson m.fl. s. 62 ff. Jfr begreppet *rättsanalogi* i Strömholm m.fl. s. 481.

³² Melz m.fl. s. 606 f. Se detsamma i t.ex. Pålsson m.fl. s. 409 f. Jfr Pålsson 2011 s. 117; Strömholm m.fl. s. 384 ff.

³³ Tjernberg 2018 s. 83; Melz m.fl. s. 605; Pålsson m.fl. s. 410.

³⁴ Se t.ex. RÅ 1994 ref. 31; Tjernberg 2018 s. 84, 97 ff.; Melz m.fl. s. 607 f.; Strömholm m.fl. s. 380. Jfr Kleineman s. 34 f.; Lehrberg s. 165 f.; Pålsson m.fl. s. 410 f.

³⁵ Se Tjernberg 2018 s. 83 f. Jfr vid intresse intressanta aspekter i Kellgren s. 45 f. om lojalitetsmålsättningens kompletterande motivering till det kritiska förhållningssättet.

³⁶ Tjernberg 2011 s. 691 skriver i en artikel om HFD 2011 ref. 55 som verkar beaktat ett *diskvalificerat förarbetsuttalande* att ”uttalandet inte är gjort i förarbetet till den regel som tillämpas. Det har gjorts i samband med slopandet av diverse stoppregler. Därför är det en uttalad uppfattning om gällande rätt och inte en anvisning i ett förarbete till ledning för en subjektiv tolkning av lagtext. Det bör då prövas mot de skäl och argument som angivits, dvs. inga alls. [Tjernberg] menar därmed inte att HFD har dömt ’fel’, utan att ledamöterna i HFD

olämpligt att denna senare typ av uttalanden alls förekommer då de enligt honom saknar rättskällevärde.³⁷ För egen del delar jag inte denna bild fullt ut. Jag instämmer förvisso i Tjernbergs uppfattning att uttalanden som avser en tidigare lagstiftningsprodukt har sitt rättskällevärde i förarbetet i den tidigare lagstiftningsprocessen och saknar auktoritet i återgivandet i de senare förarbetsuttalandena. Jag håller även med om att det även kan vara så att dessa, som Tjernberg anser, ibland vållar förvirring eller bekymmer och därför inte borde ha medtagits. Däremot ställer jag mig något frågande till huruvida sådana uttalanden om gällande rätt kan avfärdas som oviktiga eller icke önskvärda enbart på den grund att dess relevans som rättskälla grundas på ett annat än det ifrågavarande förarbetsuttalandet som återgivelsen kommer till uttryck i.³⁸ Lagstiftarens syn på vad de anser utgör gällande rätt sedan tidigare kan enligt min mening visst anses vara av betydelse att förstå när den nya lagstiftningen utformas.³⁹ Exempelvis situationen när lagstiftaren avser utvidga eller inskränka en viss bestämmelsens tillämpningsområde i förhållande till vad som gällt tidigare. Utan att veta utgångspunkten blir det svårare att säga något om vad ändringen faktiskt innebär konkret.⁴⁰ Detta kan ytterligare

har varit relativt fria i att välja utgång och att utveckla sina domskäl.”. Mer om rättsfallet *infra* i slutet av samma avsnitt.

³⁷ Se Tjernberg 2018 s. 84, 97 f.

³⁸ Tjernberg 2018 s. 97 f. gör en liknelse att ”beskrivningar av vad som uppfattas som gällande rätt, inte [har] karaktär av förarbetsuttalanden. Sådana uttalanden kan snarast jämföras med rättsvetenskaplig doktrin.” Se desamma i Tjernberg 1999 s. 44. Även Melz m.fl. s. 608 gör samma liknelse. Liknelsen är mycket slående sett till aspekterna kopplat till rättskällevärdet, hur de framarbetats samt vad de oftast avser förmedla. Samtidigt finner jag den någon missvisande på så sätt att den missar en säregenhet. Till skillnad från rättsdogmatiskt inriktad litteratur m.m. innebär kontexten som redogörelsen ges i att uttalandet inte bara deskriptivt anger uppfattningen om gällande rätt utan även kan tillhandahålla information som avslöjar lagstiftarens premisser (om detta, se omedelbart nedan i huvudtexten) – något som missas vid en jämförelse med rättsdogmatisk doktrin. Avseende rättskällevärdesaspekten m.m. har jag inga synpunkter på liknelsen.

³⁹ Som redogjorts för *supra* i inledningen samma avsnitt är dock synen på begreppet ”lagstiftaren” en illusion. Det är knappast troligt att den verkliga lagstiftaren, alltså riksdagen (eller mer korrekt, riksdagsmajoriteten) verkligen läst, förstått och godtar allt som nämns i förarbetena.

⁴⁰ För mitt förmenande – med anledning av ovan och nedan nämnda kritik – bör ”reella förarbeten” snarare kallas för *direkt relevanta förarbetsuttalanden*. Detta skiljs då från de indirekta relevanta förarbetsuttalandena som behövs för att tolka de direkt relevanta förarbetsuttalandena. De indirekta förarbetsuttalandena, alltså skrivelser m.m. som enbart återger innehållet i gällande rätt, kan, precis som Tjernbergs uppfattning, inte ensamma vara en rättskälla och har därför inget egenvärde sett till denna aspekt. Däremot kan de behöva användas för förståelsen av förarbetsuttalanden. Därav begreppet direkt- respektive indirekt relevanta förarbetsuttalanden. Samtidigt är Tjernberg 2018 s. 83 användning av termerna ”reella förarbetsuttalanden” och ”diskvalificerat förarbetsuttalande” rimlig utifrån den kontexten att Tjernberg uttalar sig i förhållande till rättskällevärdet.

Notera härvid att termen *diskvalificerat förarbetsuttalande* innebär en utgångspunkt att förarbetsuttalanden presumeras ha ett rättskällevärde och att de genom diskvalificeringen förlorar detta. Huruvida Tjernberg med begreppet menar rättskällevärdesdiskvalificerat förarbetsuttalande eller att det har diskvalificerats från att få kallas förarbetsuttalande är inte helt tydligt. Den sistnämnda uppfattningen skulle innebära att förarbetena och rättskällestatusen är oskiljbara och det enda sättet att fränksilja uttalandet status som rättskälla skulle vara att klassificera det som annat än just förarbete. Terminologin *diskvalificerat förarbetsuttalande* verkar semantiskt tala för den förstnämnda uppfattningen medan termen *reella förarbeten* synes tala för den sistnämnda, alternativt att det främst ta sikte på presumptionen om

komplimeras i den situation där lagstiftarens uppfattning av någon anledning skulle visa sig felaktig. Den situationen kan illustreras genom följande (fiktiva) exempel där det i motivuttalandena för en översyn av hela regelverket med långtgående mandat att lämna förändringsförslag uttalats följande:

Skattskyldighet föreligger enligt lagtextens nuvarande lydelse om *andelsinnehavet är mer än X*. X anses enligt gällande rätt vara 10 %. Regeringen finner gällande rätt lämplig. 5 % hade varit för lite och 15 % för mycket. Lagtexten föreslås ändras till *andelsinnehavet är mer än Y* eftersom Y språkligt återspeglar gällande rätt (10%) bättre än X. Eftersom gällande rätt är rimlig föreslår regeringen därför enbart en redaktionell ändring och att bestämmelsen materiellt ska förbli oförändrad.

Här uppenbarar sig flera olika tolkningsmöjligheter. Vid en isolerad läsning av de två sista meningarna torde förarbetena tolkas så att ändringen blott är redaktionell och någon ändring av gällande rätt inte är avsedd. Skulle det dock visa sig att lagstiftarens subjektiva uppfattning om att gällande rätt var 10 % objektivt var felaktig och att den faktiska gällande rätten i stället var 15 % blir det mer vanskligt att tolka förarbetsuttalandena. Om det är så som Tjernberg möjligen antyder, nämligen att de två första meningarna bör diskvalificeras och således inte beaktas, kan detta tolkas som att lagstiftaren inte föreslog någon materiell förändring av gällande rätt och att den därför alltså ska vara 15 %. Motsättningen ligger dock i att lagstiftaren finner gällande rätt både lämplig och olämplig i samma mening. Det är den felaktiga uppfattningen om gällande rätt som är orsaken till detta. Hade lagstiftaren däremot haft kännedom om att materiella rätten objektivt var 15 % kan det nästan vara säkert att lagstiftaren önskat ändra detta i och med det tydliga uttalandet om att 15 % var för mycket. För att dra denna slutsats krävs dock att kännedom finns om vad lagstiftaren önskat åstadkomma. Detta skulle kunna vinnas kännedom om genom att ta hänsyn till det ”diskvalificerade förarbetsuttalandet” eftersom viljeyttringen är avhängig de premisser som den bygger på. Beroende på om det som lagstiftaren önskade åstadkomma eller vad lagstiftaren faktiskt föreslog skulle gälla framöver tillåts väga tyngst och ha företräde framför det andra blir tolkningsutfallet från exemplet olika. När egentliga viljan styr blir resultatet att lagstiftarens föreslår att gällande rätt bör tolkas vara 10 %. Styr i stället det faktiska förändringsönskemålet ger det att gällande rätt förblir oförändrad mot tidigare (alltså alltså 15 %) trots att det är känt att lagstiftaren skulle finna 15 % för mycket.⁴¹

förarbetens rättskällestatus. Jfr härom även Pålsson 1995 s. 242 not 183, som ger en viss fingervisning om att han anser att diskvalificerade förarbetsuttalanden ej är förarbetsuttalanden, alltså den sistnämnda av uppfattningarna. Sannolikt skiljer han här på *förarbetsuttalanden* och *uttalanden* i ett förarbete. Oavsett vad har jag dock inga synpunkter i denna del som behövs redogöras för (vilket dock delvis redan indirekt gjorts i not 38) för att förstå uppsatsens metodologiska tillvägagångssätt.

⁴¹ Ett tredje alternativ är att rättstillämparen väljer att tillmäta den språkliga ändringen från X till Y avgörande betydelse. Skulle en domstol finna ordalydelseförändringen vara en

Ett annat exempel som förtydligar detta ytterligare är:

Skattskyldighet föreligger enligt lagtextens nuvarande lydelse om *andelsinnehavet är mer än X*. X anses enligt gällande rätt vara 10 %. Till följd av kringgåenden anses därför att nivån bör *fördubblas* för att därigenom omfatta fler och komma till bukt med problematiken.

Här har lagstiftaren tydligt uttryckt ett önskemål om att fördubbla nivåerna för att således omfatta fler situationer. Skulle det i denna situation visa sig att gällande rätt objektivt vad 15 % redan innan lagändringen blir det till att fundera hur förarbetsuttalandet ska tolkas. I den andra exempelsituationen blir utfallet om det egentliga syftet, som ger uttryck för en fördubbling utifrån subjektiva uppfattningen av gällande rätt styr, $2 \times 10 \%$, alltså 20 % medan den sett bara till önskan om fördubbling objektivt blir $2 \times 15 \%$, alltså 30 %.

Dessa båda exempel leder till slutsatsen att jag är av uppfattningen att ett motivuttalande inte per se bör betraktas enbart utifrån vikten av argumenten i redogörelsen av den subjektiva uppfattningen av gällande rätt. I stället kan det i vissa situationer vara behövligt för att utröna lagstiftningens syfte m.m. eftersom det annars kan vara förenat med påtaglig svårighet att identifiera eventuella felaktigheter eller andra dolda premisser. Det avgörande blir alltså att förstå vad som faktiskt sägs i förarbetsuttalandet. För detta måste därför även premisserna medtas och analyseras. På samma sätt som exempelvis Tjernberg förespråkar att lagtexten måste förstås i sitt sammanhang torde det samma rimligen gälla även i fråga om förarbetsuttalanden.⁴² Det går därför inte alltid att förstå förarbetena utan att även se till det som enligt Tjernberg faller utanför vad som utgör ”reella förarbetsuttalanden”.

Samtidigt är det förstås inte alltid lätt att fastställa lagstiftningens syfte eller hur lagstiftaren tänkt sig att en bestämmelse skulle förstås. En försiktighet mot att övertolka förarbeten måste dessutom råda.⁴³ HFD har vidare, som ovan nämnts, intagit en kritisk inställning till förarbeten samt möjligheten att lagstifta genom förarbeten.⁴⁴ Tjernberg noterar att det finns ett flertal mål där

faktisk betydelseförskjutning kan det göra lagstiftarens syn irrelevant. Lagtexten har trots allt företrädde även när lagstiftaren uttalat att en viss språkförändring sades endast vara lagteknisk utan materiell förändring.

⁴² Se *supra* avsnitt 1.5.1.1.

⁴³ Se t.ex. Melz m.fl. s. 609; jfr Strömholm m.fl. s. 431. Jfr Spaak s. 80.

⁴⁴ För en inledande diskussion om debatten kring hur starkt följsamhet som bör råda till förarbeten, se Melz m.fl. s. 609; jfr Pålsson m.fl. s. 409 f. Se även vad Kellgren s. 44 ff. skriver om lagstiftarlojal tolkning. Det finns emellertid flera skäl att vara kritisk till vad som i praktiken riskerar hamna nära lagstiftning genom förarbeten, exempelvis utifrån föreskriftskravet och normgivningsmakten. Tjernberg 2018 s. 90 anser dessutom att RÅ 1997 ref. 18 ”Norra länken” ger uttryck för att det inte är möjligt att lagstifta genom förarbeten. Jfr härom även Peczenik 1998 s. 536. Melz m.fl. s. 608, å andra sidan, delar upp förarbetsuttalanden i tre kategorier: de som syftar till att vara övertygande, vara vägledande eller i praktiken ha bindande verkan. Övertygande motivuttalanden har ingen starkare ställning än tyngden i argumenten medan vägledande eller till och med så gott som nästintill bindande förarbetsuttalandena är sådana som lagstiftaren föreslagit eller till och med förutsatt är den korrekta

HFD valt att inte beakta förarbetsuttalanden.⁴⁵ Det är långt ifrån orimligt att tänka sig att HFD skulle göra något liknande i ett fall som de ovan nämnda två exemplen och diskvalificera förarbetsuttalandena.⁴⁶ Möjligen på samma grund som domstolen några gånger frångått exempelvis lagtext som varit uppenbart felformulerad.⁴⁷ Det i not 36 & 50 nämnda *båtförmansmålen*, HFD 2011 ref. 55, kan knappast påstås ändra detta, även om det förvisso möjligen visar att HFD inte konsekvent låter sig förbli helt opåverkad av andra uttalanden än ”reella förarbetsuttalanden”.

Situationen att återgivandet är materiellt felaktigt måhända sällan föreligga och, om så ändå är fallet, än mer sällan kunna ledas i bevis.⁴⁸ Vad som ovan sagts är dock viktigt att ha med sig i all typ av förarbetstolkning, nämligen att läsa förarbetena i sin kontext.⁴⁹ Det bör även tydligt markeras att jag genom denna utvidgning på inget sätt påstår att Tjernberg skulle vara av någon annan uppfattning än mig avseende att diskvalificerade uttalanden likväl kan, oönskat eller ej, påverka tolkningen av förarbeten.⁵⁰ Syftet med denna utläggning är snarare att tydligare rikta fokus på förarbetstolkningsmetoden.

lagtolkningen. Möjligen antyder denna kategorisering på en avvikande uppfattning från Tjernberg 2018. Oavsett uppfattning i sak kan dock alltså konstateras att förarbeten har en stark ställning, samtidigt som de inte får godtas alltför kritiskt och konsekvent även underordnad lagtextens ordalydelse.

⁴⁵ Se Tjernberg 2018 s. 87 f. med vidarehänvisningar, jfr även t.ex. RÅ 1996 ref. 101; RÅ 1997 ref. 18.

⁴⁶ Notera här att Tjernberg 2011 s. 690 f. användning av terminologi *diskvalificerat förarbetsuttalande* främst verkar ta sikte på delen om gällande rätt. Det är dock inte osannolikt att HFD skulle välja att diskvalificera hela uttalandet – inklusive den del som utgör ett ”reellt förarbetsuttalande” ifall dess värde förgiftats av premisserna, varvid diskvalificerat förarbetsuttalande ges en vidare begreppsinnebörd. Terminologin står sig dock alltså.

⁴⁷ Se Tjernberg 2018 s. 47 ff.

⁴⁸ Dessa exempel är ganska extrema. I de flesta fall är detta ett icke-problem då det alltså oftast antingen inte finns någon felaktighet eller saknas samband mellan föreslagen lydelse och den tidigare lydelse som kräver förtydliganden. Ett exempel på en sådan situation är när lagstiftaren allenast avser att genomföra redaktionella eller språkliga förändringar och inte även avser någon materiell ändring oavsett innehållet i gällande rätt. Möjligen är det just denna typ av rena återgivanden av gällande rätt när den helt saknar relevans för de ”reella förarbetsuttalandena” som Tjernberg tycker är olämpligt att de förekommer. En sådan ståndpunkt kan jag fullt förstå och delvis även ansluta mig till, även om jag likväl anser att sådana redogörelser förvisso likväl kan vara behjälpliga för vissa läsare av pedagogiska skäl eller liknande – förhoppningsvis utan att stjälpa andra. Jfr Melz 2014 s. 47 f. (och förlagan; Melz 2003 s. 273) om vem texten riktar sig till och vad det innebär.

⁴⁹ Initialt till denna del nämndes att förarbetsuttalanden om gällande rätt saknar rättskällevärde. Det kan förvisso framstå som underligt hur det kan sakna rättskällevärde men samtidigt påverka vad en rättskälla anger och vilket rättskällevärde det har. Samtidigt måste här dock ihågkommas att det dels är en kringomständighet, dels är det inte återgivningen i sig som påverkar. Det är snarare det reella förarbetsuttalandet och premissen till det reella förarbetsuttalandet som har rättskällevärde. Återgivningen av den exempelvis felaktiga gällande rätten är enbart ett hjälpmedel för att synliggöra premissen.

⁵⁰ Se exempelvis Tjernberg 2011 s. 690 ff. som själv noterar detta, med hänvisning till HFD 2011 ref. 55 där domstolen till synes beaktade ett diskvalificerat förarbetsuttalande, även om det utelämnades ur domskälen. Tjernberg 2011 s. 690 ff. är kritisk till rättsfallet och påstår att situationen hade kunnat lösas bättre enligt de förslag som anges i artikeln, något jag är benägen att till fullo hålla med om.

Vad som ovan sagt om lagstiftarens önskan respektive faktiska förslag behöver på intet sätt betyda att motivuttalandet måste tillerkänna ett visst värde utifrån detta eller att utgångspunkten skulle vara lagstiftningens faktiska syfte och den bakomliggande viljan. I de fall varken lagtexten eller prejudikat kan bringa klarhet kommer HFD hämta vägledning från förarbetena genom att försöka förstå lagstiftningens syfte eller närmare förstå vad som bör avses med en viss formulering i lagtexten. För att göra detta krävs dock alltså tolkning av förarbeten – en tolkning som jag menar måste göras utifrån allt material i förarbetena. Hur denna information därefter används vid tolkningen är en annan fråga.

1.5.1.3 Rättspraxis

Någon formell prejudikatbundenhet finns ej i Sverige. Tidigare avgöranden har dock i praktiken stor betydelse, inte minst på skatterättens område.⁵¹ Till detta kan HFD 2019 not. 31 p. 27 f. nämnas där domstolen anger att en ändring av en under längre tid fastslagen rättspraxis bör ske med stor försiktighet och att det för en ändring därav bör krävas att ändringen framstår som angelägen.⁵² Detta talar både för prejudikats betydelse såväl som för likabehandlingsprincipen och förutsebarheten.⁵³

Det är endast avgöranden från högsta instans som kan sägas ha prejudicerande verkan.⁵⁴ Detta hindrar dock inte från att även analysera andra instansers fall och bedömningar när de kan ge perspektiv och goda argument för varför en viss tolkning av gällande rätt bör vara korrekt, även om de saknar rättskällvärde.⁵⁵ En förutsättning för praxisens användbarhet och möjligheten att dra slutsatser utifrån den är att det är möjligt att utläsa en rättsregel ifrån det som

⁵¹ Jfr här även förutsättningarna för prövningstillstånd till HFD, 36 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) att HFD är en, i praktiken renodlad, prejudikatinstans samt principen om enhetlig rättskipning, se Tjernberg 2018 s. 55 ff., 61 f.; Melz m.fl. s. 16 f., 609 f.; Pålsson m.fl. s. 411; jfr Höglund 2017 s. 153; Strömholm m.fl. s. 405. Jfr mer allmänt också Ramberg 2017b s. 53 ff.

⁵² Se även det i HFD 2019 not. 31 hänvisade fallet RÅ 2004 ref. 1 som redogörs för av Melz 2004 s. 223 ff. Jfr även Melz m.fl. s. 17, 610 ff.

⁵³ Även om jag för egen del tilltalas något mer av minoritetens uppfattning är rättsfallet likväl något som måste förhållas till i denna uppsats. Jfr även Melz m.fl. s. 17 som menar att majoritetens uppfattning utgör gällande rätt och att det faktum att detta *pleni*-avgörandet (jfr Melz m.fl. s. 614; Höglund 2017 s. 153 f. syn på *pleni*-avgöranden som en tydlig markör) utgör ett notisfall inte påverkar rättskällvärdet. Jfr allmänt Pålsson 2011 s. 115; Pålsson m.fl. s. 412, men dock samtidigt även Lehrberg s. 183. Se sammanfogande i Ramberg 2017b s. 272 ff. Jfr även möjlighet till omprövning som ett undantag från *res judicata* för tidigare beslut vid efterkommande avvikande dom i HFD, 66 kap. 3 § andra stycket skatteförfarandelag (2011:1244).

⁵⁴ Se Tjernberg 2018 s. 56, 60.; Melz m.fl. s. 16; Pålsson m.fl. s. 58 f., 401. Se dock en viss diskrepans mot civilrätten, t.ex. Zetterquist s. 168 f.

⁵⁵ De kan förstås även ha praktisk betydelse i form av *soft law* m.m., även om detta inte kan anses inrymmas i rättskälleläran så som den förstås här. Se Tjernberg 2018 s. 60 f.; jfr s. 110; Melz m.fl. s. 16 ff.; Strömholm m.fl. s. 253 f.; Dahlman 2019 s. 68. Att analysera hur rätten tillämpas i praktiken hos exempelvis myndigheter och underrätter faller utanför vad som är mest relevant för rättsdogmatiken och är i stället mer relevant vid exempelvis empiriska studier eller med rättsrealism som teoretisk utgångspunkt, jfr Kleinman s. 29; Gunnarsson & Svensson s. 44.

högsta instans skriver.⁵⁶ Att dra långtgående slutsatser från enstaka fall där domstolen använt generella ordalag eller omständigheterna är *in casu*-liknande ska göras med stor försiktighet.⁵⁷ En fråga är också i vilken utsträckning som äldre praxis och förarbeten fortfarande har betydelse när gällande rätt ska tolkas, särskilt på fåmansföretagsregleringens område där reglerna genomgått större förändringar. Vid användandet av äldre rättskällor krävs som utgångspunkt större försiktighet och en ännu mer kritiskt granskande inställning.⁵⁸ Mer om tillvägagångssättet för rättsfallstolkning, se *infra* avsnitt 1.5.1.4.⁵⁹

Vad gäller domar med skiljaktiga meningar är utgångspunkten för uppsatsen att detta ej påverkar domarnas möjlighet att vara prejudicerande i någon större utsträckning i och med vad som sagts ovan om följsamhet. Skiljaktiga meningar kan dessutom underlätta för att förstå majoritetens domskäl.⁶⁰

1.5.1.4 Doktrin m.m.

För övriga källor såsom doktrin och Skatteverkets allmänna råd kan de, likt underrättsavgöranden och Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked, verka övertygande och föreslå synsätt på hur gällande rätt kan tolkas. De betraktas dock inte som rättskällor inom skatterätten.⁶¹

I den del uppsatsen rör vissa civilrättsliga dimensioner gäller en mindre restriktiv rättskällelära och möjlighet till olika tolkningar i och med avsaknaden

⁵⁶ Se t.ex. Pålsson 2011 s. 119 ff.; Tjernberg 2018 s. 66.

⁵⁷ Pålsson m.fl. s. 417; Pålsson 2011 s. 119 ff.

⁵⁸ Se Tjernberg 2026 s. 23. Jfr även generellt Ramberg 2017b s. 305 ff. Detta ska inte förväxlas med det Strömholm m.fl. s. 524 f. anger som ”äldre avgöranden” som för all del också är viktigt att ha i åtanke. Personligen föredrar jag dock termen *kronologiskt tidigare praxis* än Strömholms term ”äldre avgöranden” eftersom det mer tydligt tar sikte på det Strömholm avser (att nyare rättspraxis finns), i stället för att råka missförstås ha med domens ålderdom att göra – även om dessa stundom av naturliga skäl sammanfaller. På samma sätt är även vad som i uppsatsens huvudtext sägs om ”äldre rättskällor” missvisande eftersom det även då handlar om att praxisen föråldrats, antingen som i Strömholm till följd av nyutkommen praxis eller på grund av att exempelvis lagtexten eller någon annan detalj av betydelse ändrats sedan avgörandet.

⁵⁹ Jfr även Strömholm m.fl. s. 528.

⁶⁰ Se även Tjernberg 2018 s. 80 ff.; jfr Lönndahl s. 298 ff.

⁶¹ Se t.ex. Melz m.fl. s. 19, 614 f.; Pålsson 2018 s. 105 ff.; Jfr Kleineman s. 34, 40 f.; Pålsson 1995 s. 76 ff.; Pålsson m.fl. s. 417 f.; Munck s. 205. Se dock även Peczenik 1998 s. 537. Det kan ge djup till analysen och synliggöra vad författarens syn på gällande rätt är och därmed utgöra ett förslag på hur vissa rättsfrågor ska tolkas. Härigenom kan den även få praktisk betydelse såsom genom att det får förmodas att aktörer, inte minst Skatteverket själva, kommer av ett eller annat skäl på att förhålla sig till deras egna ställningstaganden, allmänna råd och rättsliga vägledning i sin hantering och bedömning, se Pålsson 2018 s. 108 f.; Tjernberg 2018 s. 112 f.; Tjernberg 2026 s. 24; Tjernberg 2022 s. 466; Dahlberg 2025 s. 41; Pålsson m.fl. s. 417. Det kan i förlängningen även få påverkan på den akademiska praxisen, men som för uppsatsen inte betraktas som rättskälla. Se dock Alhager s. 570.

Vad som sägs här ska inte förväxlas med Skatteverkets verkställighetsföreskrifter som är bindande, se t.ex. 1 § förordning (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen (1999:1229), jfr 8 kap. 10–12 §§ regeringsformen (1974:152); Pålsson 2018 s. 110.

av det stränga föreskriftskrav som gäller för skatterätten.⁶² Följden av detta är att doktrinen, principer m.m. får större genomslag samt att tolkningsmetoderna o.s.v. blir friare.⁶³

1.5.1.5 Sammanfattning

Med bakgrund av beskrivningen och de teoretiska utgångspunkterna ovan samt syftet med uppsatsen innebär detta rent konkret att uppsatsens metod för de skatterättsliga elementen kan sammanfattas enligt följande.

1. För besvarandet av frågor om gällande rätt betraktas lagtext, prejudikat och förarbeten som rättskällor enligt rättskälleläran. Utgångspunkterna härvid är att lagtextens ordalydelse är central och överordnad. I första hand undersöktes därför lagtexten för att fastställa hur gällande rätt ska förstås. Lagtexten lästes och tolkades utifrån sitt sammanhang. Vid oklar lagtext hämtades vägledning från övriga rättskällor.
2. Avseende praxis har avgöranden från högsta instans behandlats som rättskälla. Vid rättsfallstolkning har försök att utröna hur långt ett prejudikat sträcker sig samt vilket prejudikatvärde det har för den aktuella situationen. Här var bland annat närheten till den aktuella frågan och regelverket, hur domstolen formulerat sig, i vilken kontext uttalanden gjordes m.m. av betydelse.⁶⁴ Vilka slutsatser som kunde dras av ett rättsfall berodde alltså på flera faktorer såsom exempelvis hur generaliserbart uttalandet var och likheten mellan situationerna. Även jämförelser mellan fall gjordes för att försöka förstå skiljelinjer, likheter m.m. och på så sätt tolka rättsfallen och utläsa rättsregler. Att dra säkra slutsatser utifrån ett enda rättsfall, rättsfall med svagare koppling eller sparsamma domskäl kan vara vanskligt. Detta fanns i åtanke vid arbetet med uppsatsen. I vissa fall har dock domstolen gjort uttalanden som är direkt relevanta för hur lagtexten ska tolkas eller en situation subsumeras och kopplingen till den gällande rätt som undersöks är mycket stark. I sådana fall har detta, i och med den starka synen på prejudikat, vägt mycket tungt för tolkningen av bestämmelsen och således bedömningen av vad som är gällande rätt.⁶⁵ Sammanfattat kan alltså sägas att rättsfall

⁶² Melz m.fl. s. 602; Tjernberg 2018 s. 13 f.

⁶³ Observera att här måste skiljas mellan renodlade civilrättsliga redogörelser som sker och de fall där civilrätten får betydelse vid tolkning och tillämpning av skattelag, jfr Emblad s. 8; Simon-Almendal s. 599.

⁶⁴ Jfr här Ramberg 2017b s. 159 ff. om deduktiv slutledning i form av syllogism, induktiv analys och analogisk slutledning. I denna uppsats förekommer alla delar. Även om inte explicit annonseras när respektive slutledningsmetod används torde det i de flesta fall vara någorlunda självklart utifrån vad som anges om, eller i anslutning till, rättsfallet och vilka slutsatser som dras därav.

⁶⁵ Uppsatsen sträcker sig emellertid ej så långt som att mena att prejudikatinstanserna inte kan ha fel och därför per se utgör gällande rätt. Jfr här snarlikt, för en inledning kring olika teorier om i vilken grad domstolen är rättskapare och prejudikat då rättsregler, se (om än på förmögenhetsrättens område) Ramberg 2017a s. 773 ff.; Ramberg 2017b s. 73 ff.

har granskats kritiskt och prejudikatvärdet resonerats kring väl utifrån omständigheterna.

3. Vid konflikt mellan en klar lagtext och förarbeten har lagtexten givits företräde.⁶⁶ Vid oklar lagtexten så har förarbetena fyllt en viktig funktion som rättskälla. Att förstå lagstiftningens syfte är centralt, varför specifika uttalanden om exempelvis hur en bestämmelse bör förstås har tolkats i ljuset av allmänna uttalanden. Uppsatsen intog, även i andra delar än detta, en kritisk inställning till förarbetsuttalanden. Förarbetsuttalanden som inte är "reella" likställs i princip med doktrin, med den modifikationen att de ibland kan uttala något om premisserna för lagstiftaren och i förlängningen därför möjligen påverka förarbetstolkningen, vilket beaktats under arbetets gång.⁶⁷
4. Till de juridiska resonemangen och redogörelserna har även doktrin och annat som enbart nyanserar eller med tyngden i argumenten fördjupar eller föreslår perspektiv och synsätt tillagts till arbetet. Andra källor än lag, praxis och förarbeten betraktas dock inte som rättskällor. Vad gäller doktrinen har av förklarliga skäl rättsdogmatiskt orienterat material haft en central betydelse. Någon avgränsning till enbart denna typ har dock inte gjorts. I stället är det argumenten och perspektiven som framförs i framställningarna som varit av intresse.⁶⁸ Även andra källor har stundom varit behjälpliga för att fördjupa eller nyansera framställningen.⁶⁹

Det ovan nämnda tillvägagångssättet stämmer även väl överens med hur rättskällor betraktats och behandlats på civilrättens område, men med den främsta skillnaden att tolkningsmetoden inte är lika strikt, exempelvis genom tillåtande av mindre textbunden tolkning och en bredare rättskällelära som exempelvis även inkluderar doktrin.

1.5.2 Rättsanalytiska inslag

Vad gäller den rättsanalytiska delen av arbetet kan sägas att metoden varit vidare än en snäv tolkning av rättsdogmatisk metod. En rättsanalytisk metod avser inte besvara frågeställningar om vad som är gällande rätt utan snarare analysera gällande rätt utifrån ett visst perspektiv.⁷⁰ Infallsvinkeln för detta arbete har bland annat varit den skatterättsliga neutralitetsprincipen och

⁶⁶ En analys har dock i varje fall gjorts kring huruvida lagstiftningen ska ge vika av förutsebarhetskäl om den varit felformulerad eller lett till absurditeter. Självfallet med medvetenhet om att så emellertid endast kan vara fallet i mycket särpräglade situationer.

⁶⁷ Jfr not 38.

⁶⁸ För mer om hur detta speglar materialvalet beträffande doktrin, se *infra* avsnitt 1.6.

⁶⁹ Se dock t.ex. Lehrberg s. 210.

⁷⁰ Se Sandgren s. 54 f. För djupare om att detta likväl kan inrymmas i den rättsdogmatiska metoden, se t.ex. om kritiskt inriktad rättsdogmatik i Kleinman s. 42, 44, 49; Gunnarsson & Svensson s. 146 ff.; Hjertstedt s. 170 f. Jfr även Melz m.fl. s. 25 om kritik på skatterättsens område i allmänhet. Se mer allmänt härom exempelvis Peczenik 1995 s. 313 respektive Olsen s. 117. Jfr Gunnarsson & Svensson s. 40, 105, 107, 154 ff., 158 ff.; Pahlsson m.fl. s. 401. Hur detta klassificeras är emellertid av mindre betydelse här eftersom fokus är det faktiska tillvägagångssättet.

symmetri.⁷¹ Det som undersökts är därför i vilken mån beskattningen av utdelning och kapitalvinst sker olika beroende på om andelen ägs av en fysisk person eller ifall sagda person avlidit och andelarna övergått till ett dödsbo – alltså i vilken utsträckning kontinuitetsprincipen får genomslag. Vidare var en utgångspunkt för det som undersöks i vilken mån stringens råder i hur andelar i företag ägda av dödsbon behandlas och beskattas. För detta krävs en systemkännedom.

Vid detta sker även vissa uttalanden om *de lege ferenda* där utgångspunkten dels varit att det är önskvärt om gällande rätt i så stor uträkning som möjligt följer kontinuitetsprincipen för att därigenom upprätthålla neutralitet, dels att eventuella oönskade kringgåendemöjligheter hämmas.⁷²

1.6 Material och forskningsläge

Absolut mest centralt för uppsatsen har varit fåmansföretagsreglerna i 56 och 57 kap. IL. Från detta följer naturligt att även förarbeten kopplat till dessa varit av mycket stor betydelse. Här har det framför allt varit motivuttalandena till införandet av fåmansföretagssärregleringen 1976, ändringarna av kommunalskattelagen, KL, 1990 och 2000 samt förarbetena till nuvarande inkomstskattelagen som varit mest centrala. Även andra lagrum såsom 4 kap. IL och vissa särskilda delar av 18–24 kap. ÄB och 4 kap. ABL och med de därtill tillhörande förarbetsuttalandena har varit av stort intresse. Den gemensamma nämnaren för dessa kapitel är att de alla på ett eller annat sätt reglerar fåmansföretag, dödsbon eller andelar.

I fråga om rättsfall har framför allt skatterättsliga avgöranden från HFD varit av störst intresse, men även avgöranden från HD i olika frågor har varit relevant att behandla i vissa fall eftersom uppsatsen berör delar aspekter som inte är helt isolerade till skatterättens område.⁷³

Vad gäller doktrin har, som angivits ovan under metodavsnittet, ingen avgränsning till vissa särskilda typer av källor gjorts. Rent naturligt har det dock fallit sig så att monografier och annat rättsvetenskapligt orienterat material haft störst betydelse. Eftersom uppsatsen rör sig i gränslandet mellan flera olika rättsområden har mer än bara skatterättslig doktrin använts. Även om det specifika ämne som uppsatsen behandlar inte är alltför väl skrivet om har

⁷¹ Jfr här begreppet ”mikroneutralitet” i Persson Österman s. 30 ff.

⁷² Det skulle kunna hävdas att detta faller inom en kritisk- respektive konstruktiv rättsdogmatik, se t.ex. Hjertstedt s. 170 ff. Hur det klassificeras är dock av underordnad relevans i detta fall eftersom det önskvärda är att förstå tillvägagångssättet för uppsatsen snarare än hur det ska kategoriseras teoretiskt.

⁷³ Eftersom det inte behandlades i metodavsnittet kan här kort noteras att försiktighet bör råda vid att tillmäta civilrättsliga avgöranden mer långtgående betydelse vid hantering av skatterättsliga frågor. Detta eftersom det rör sig om skilda bedömningar som sker utifrån olika överväganden, se Emblad & Martinson s. 424 f.

många dock berört olika aspekter som arbetet träffar och därför på ett eller annat vis tangerat uppsatsens olika delar.

På fåmansföretagsreglernas område måste Grosskopfs avhandling *Beskattning av fåmansbolag: en inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansföretag*, 1976, och Tjernbergs avhandling *Fåmansaktiebolag en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, 1999, nämnas. De är dels goda utgångspunkter för att förstå den historiska kontexten, dels så har de varit mycket värdefulla för att driva utvecklingen i doktrinen om fåmansföretagsregleringen framåt. I flera delar av detta arbete har deras, och många andras forskningsgärningar varit av stor betydelse och ett bra underlag som utgångspunkt. Även i de delar bestämmelserna genomgått förändringar sedan monografierna eller liknande författades har förändringarna i de delar som undersöks ofta på ett eller annat sätt haft den tidigare regleringen som utgångspunkt. Genom att förstå reglernas ursprung blir det enklare att förstå vad som orsakat ändringarna, vad de inneburit och hur de ska tolkas.

Specifikt frågan om dödsbon kopplat till fåmansföretag har dock behandlats sparsamt. En artikel på sex sidor av Lars Pelin i Skattenytt 1994 s. 663 behandlar visserligen just frågan om huruvida ett dödsbo kan medräknas som indirekt ägare (ibid s. 665 f.) och vilka förutsättningar som finns att tillämpa fåmansföretagsbeskattningsreglerna så länge dödsboet är oskiftat. Sedan dess har dock omfattande ändringar av lagen skett.⁷⁴

För förhållandet mellan civilrätten och skatterätten har detta gediget behandlats i Bergströms avhandling från 1978 *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang* och Emblads avhandling *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, från 2020. Av dessa två behandlar Bergström dödsbobegreppet mest. Till stor del tar Bergströms framställan dock främst sikte på hur vissa civilrättsliga transaktioner i eller med dödsbon som gjorts i kringgåendesyfte kopplat till exempelvis stämpelskatten har tolkats skatterättsliga. Båda monografierna är alltså relevanta för att förstå kopplingen mellan skatterätten och civilrätten på ett mer principiellt plan.

Vad gäller aktiebolagsrättsliga aspekter kan framför allt monografierna av Johansson 1990, Nial, Roos och J. Sandström nämnas. I övrigt behandlar uppsatsen mer eller mindre perifert även rört delar som behandlats på djupet sedan tidigare. Här kan exempelvis avhandlingarna från Englund 1960, Hessler och Persson Österman noteras. Även Skatteverkets bidrag i många frågor, om än sällan lika välmotiverade, ska inte underskattas.

⁷⁴ Exempelvis är slutsatsen kring dödsboets möjlighet att genom närstående vara verksam i betydande omfattning förlegad till följd av lagändringen 1995. Denna behandlas *infra* avsnitt 5.1.

1.7 Fortsatt disposition

I detta kapitel har syftet, utgångspunkterna och tillvägagångssättet för uppsatsen behandlats. Det har konstaterats att ämnet endast behandlats sparsamt och att det finns många oklarheter att reda ut. För att besvara frågeställningar angående andelars eventuella kvalifikation m.m. hos dödsbon och dess delägare måste först redogöras för vissa grundförutsättningar. I kapitel 2 undersöks därför vad ett dödsbo och dess delägare skatterättsligt är och hur de som utgångspunkt beskattas. Dödsboets succession av den fysiska personens andelar kan få konsekvenser för ifall ett fåmansföretag anses föreligga. Huruvida ett fåmansföretag anses föreligga eller förelegat är dessutom avgörande för huruvida andelarna kommer kunna vara kvalificerade eller ej. I kapitel 3 behandlas därför frågor kopplat till definitionen av vad som är ett fåmansföretag. Närmare preciseringar i vissa bitar ges sedan i kapitel 4. Kapitel 5 redogör därefter för under vilka förutsättningar andelar i dödsboets vård kan vara kvalificerade om ett fåmansföretag anses föreligga samt kort vad denna kvalifikation ger för skatterättsliga konsekvenser i dödsboet och vid eventuell utskiftning eller dylikt. Kapitel 2–5 avslutas med en slutsats i slutet av varje kapitel där vissa centrala delar sammanfattas. Kapitel 2 kan behövas som förkunskap för att förstå kapitel 3–5 och kapitel 3 för att förstå 4. I kapitel 6 summeras, analyseras och diskuteras vad som framkommit i uppsatsen.⁷⁵

⁷⁵ I vissa fall av ringa betydelse sker analysen dock löpande i textens tidigare kapitel när så förefaller vara mer passande.

2 Vad är ett dödsbo?

För att kunna besvara uppsatsens första frågeställningar om hur ett dödsbos andelsägande påverkar om ett fåmansföretag föreligger och andelarnas möjlighet att vara kvalificerade är det nödvändigt att först förstå vad ett dödsbo är. Det är den skatterättsliga definitionen som är avgörande – oavsett om den överensstämmer med den civilrättsliga eller ej. För att förstå den krävs först kännedom om vissa civilrättsliga utgångspunkter för dödsboet, dess rättsliga status, förvaltning och ägande.

2.1 Civilrättsliga utgångspunkter

Enligt ärvdabalken är ett dödsbo en juridisk person som uppstår när en person avlider.⁷⁶ Det syftar till att kartlägga och förvalta den avlidnas tillgångar, skulder m.m. under boets bestånd för att därefter åstadkomma avveckling och utskiftning av kvarlåtenskapen till arvtagarna.⁷⁷ Bouppteckning förrättas och registreras utifrån vad som framkommit och därefter kan dödsboet avvecklas genom arvskifte.⁷⁸ Arvskifte innebär att den avlidnas kvarlåtenskap fördelas mellan dödsbodelägarerna utifrån sina andelar i boet eller någon annan ordning

⁷⁶ 18 kap. 1 § ärvdabalken (1958:637), ÄB; SOU 1932:16 s. 96, 114 f., 162 ff. Om tidpunkten för när en fysisk person anses avliden, se not 101.

⁷⁷ SOU 1932:16 s. 96, jfr 110, 113. Jfr 18 kap. 3 § och 20 kap. 6 § ÄB. Häri inbegrips inte efterlevande makes giftorättsgods eller enskilda egendom, RÅ 1968 ref. 59, RÅ78 1:70, RÅ81 1:89, jfr Bergström s. 245 not 56; NJA 1973 s. 445.

⁷⁸ 20 kap. ÄB. Bouppteckningen ska förrättas inom tre månader, 20 kap. 1 § ÄB, och skickas till Skatteverket för registrering inom en månad från dess upprättande, 20 kap. 8–9 §§ ÄB. En registrerad bouppteckning är en legitimationshandling, jfr *infra* 4.2, och även en förutsättning för att dödsboet ska kunna skiftas, SOU 1996:160 s. 77 f.; jfr NJA 2009 s. 717; HFD 2025 ref. 7; 20 kap. 5 § första stycket JB; 18 kap. 4 § första stycket ÄB. Av bouppteckningen ska bland annat framgå vem eller vilka som ingår i dödsboet samt vilka tillgångar och skulder som finns, 20 kap. 3–5 §§ ÄB. Förekommer felaktigheter eller uppdateringar ska en tilläggsbouppteckning göras, 20 kap. 10 § ÄB. Detta får relevans exempelvis vid ändringar i delägarkretsen, se *infra* t.ex. avsnitt 4.2.

Ett alternativ till en bouppteckning är en dödsboanmälan. En sådan kan göras av socialnämnden på ansökan av dödsboet om tillgångarna inte överstiger begravningskostnader m.m. (med vissa undantag och ytterligare krav), 20 kap. 8 a § ÄB. Närliggande till situation då förmögenhetsförhållandena är sådana att en dödsboanmälan kan göras är även fallet då dödsboet är insolvent. I sådana fall kan det försättas i konkurs, se 2 kap. 3 § jfr 2 kap. 1–5 §§ konkurslagen (1987:672).

Vad som sägs om avveckling gäller dock inte enpersons dödsbo – exempelvis när det finns en efterlevande make (jfr Sund 2008 s. 180). Eftersom arvskifteshandlingen är ett avtal mellan dödsbodelägarerna och det i ett enpersons dödsbo definitionsmässigt endast finns en delägare anses dödsboet oftast avvecklat redan när bouppteckningen registrerats, NJA 1989 s. 452; RÅ 1960 ref. 27; RÅ83 1:3; prop. 1987/88:61 s. 52 f., 91, 107; prop. 1988/89:141 s. 3, 8. Jfr SOU 1932:16 s. 166; Silfverberg s. 313; Bergström s. 241 ff.; Sund 2008 s. Skatteverkets ställningstagande 2018-12-21.

Notera här att det står fritt för en enpersons dödsbodelägare att genom överlåtande av en kvotdel till annan, om än av försumbar storlek, kan åstadkomma att enpersons dödsboet därmed transformeras till ett flerpersons dödsbo, jfr Månson & Sjören s. 196; NJA 1963 s. 57. Vid en sådan transformation måste dock tas i beaktande att proportioneringen utgår från lika delar, snarare än den ideella andelens storlek, se *infra* avsnitt 4.1.2.

som dödsbodelägarna kommit överens om.⁷⁹ Dödsboet förblir oskiftat fram till dess då alla tillgångar har utskiftats.⁸⁰

Dödsboet förvaltas och företräds som utgångspunkt av dödsbodelägarna gemensamt.⁸¹ Med dödsbodelägare avses de som äger del i dödsboet. Det kan exempelvis vara efterlevande make, sambo, arvtagare enligt den legala arvsordningen samt universella testamentstagare.⁸² Däremot är inte legatarier dödsbodelägare. Deras rätt avser rätt till viss särskild egendom eller penningbelopp i boet i stället för en ideell andel till kvarlåtenskapen.⁸³

För den fortsatta framställningen (kapitel 3–5) är det framför allt intressant att notera de säregenheter som gäller i och med att dödsboet förvaltas gemensamt av delägarna samt det faktum att dödsboet äger egendomen och delägarna enbart har en ideell andel i boet.

2.2 Skatterättsliga definitionen

Skatterättsens uppbyggnad är sådan att den utgår från olika företeelser och förfaranden. Dessa förfaranden är i sin tur civilrättsligt reglerade. Genom detta uppkommer därför ett samspel mellan skatterätten och civilrätten. Det kan exempelvis röra en överlåtelse som ger upphov till en kapitalvinst/-förlust och reciprokt, anskaffningsutgift. Ett annat exempel är en löneutbetalning som tas upp till beskattning, är en avdragsgill personalkostnad samt påverkar ett eventuellt lönebaserat utrymme m.m. Detta har i doktrin uttryckts som att civilrätten har en prejudicerande betydelse för skatterätten på så sätt att ett

⁷⁹ 23 kap. 1 § ÄB; jfr NJA 2009 s. 143.

⁸⁰ SOU 1932:16 s. 110. Enligt SKV 459 s. 12 är dödsboet skattemässigt avslutat när dödsboets alla tillgångar är uppdelade och överförda, slutliga deklarationen inskickad samt dödsboet saknar ett över-/underskott på skattekontot (d.v.s. all skatt är betald/återbäringen utgiven). Skulle en ny tillgång eller skuld upptäckas återuppstår dödsboet, Bergström s. 241. Jfr NJA 1954 s. 445 där delskiften skett och dödsboets tillgångar enbart bestod av en aktie.

Här kan även nämnas om sammanlevnad i oskiftat dödsbo, 24 kap. ÄB. Vad som sägs i denna uppsats är i princip gällande även för sammanlevnad i oskiftat dödsbo. Vissa särskilda regler förekommer dock som påverkar bedömningen i vissa detaljer, exempelvis om dödsbodelägarnas rätt till avkastning samt möjligheten att

påkalla bodelningsförrättare, 24 kap. 2 & 6 §§ ÄB. Innebörden av dessa smärre skillnader behandlas inte här.

⁸¹ 18 kap. 1 § ÄB; jfr även 18 kap. 2 & 3 §§ och 19 kap. 1 & 20 §§ ÄB; SOU 1932:16 s. 96, 566. I fråga om utövande av rösträtt, se 4 kap. 42 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, om att dödsbodelägarna enbart kan utöva rösträtten gemensamt, den är alltså odelbar – jfr *infra* avsnitt 3.2.

⁸² 11 kap. 10 § andra stycket och 18 kap. 1 § ÄB.

⁸³ 11 kap. 10 § första stycket och 18 kap. 1 § *e contrario* ÄB; SOU 1932:16 s. 166. Notera att det kan förekomma gränsdragningsproblematik mellan legat och universella förordnanden – vilket löses genom testamentstolkning, se t.ex. Boström s. 144 ff.; NJA 2021 s. 1073 p. 9; Agell & Brattström s. 26 f.; jfr Emblad & Martinson s. 416 not 2. För det fall att det är tvistigt om en person ska betraktas som legatarie, dödsbodelägare, båda eller inget av det kan det noteras att fram tills saken klarlagts betraktas personen som delägare (civilrättsligt), SOU 1932:16 s. 101. Mer om skatterättsliga betydelsen av detta, se *infra* avsnitt i5.1.2.

civilrättsligt rättsfaktum, i detta fall dödsboets förekomst, ger skatterättsliga rättsföljder.⁸⁴

Den skatterättsliga bedömningen av beskattningskonsekvenserna för dödsbon är dock separerad från den civilrättsliga på så sätt att rättsföljden sker utifrån skatterättsliga premisser och kvalifikationer, alldeles oavsett vad den civilrättsliga innebörden är. En överensstämmelse mellan civilrätten och skatterätten förekommer dock ofta för att göra kopplingen mellan områdena till synes mer koherent.⁸⁵

Att det finns en långtgående koppling mellan civilrätten och skatterätten och samma termer används behöver dock inte betyda att begreppsanvändningen alltid är densamma inom civilrätten som skatterätten.⁸⁶ Skatterätten har i vissa fall utvecklat egna begrepp och definitioner för att exempelvis uppfylla målsättningar eller funktioner som är specifika för skatterätten.⁸⁷ För att förstå hur dödsbon och dess delägare beskattas krävs att begreppen först definieras och redogörs för vilka situationer som kan subsumeras in däri. Det är alltså den skatterättsliga definitionen och behandlingen som är intressant för uppsatsen. Det är inte säkert att den till fullo överensstämmer med den civilrättsliga. Frågan blir därför hur dödsbo definieras skatterättsligt.

I inkomstskattelagen förekommer termen *dödsbo* på flera ställen, men någon legaldefinition anges aldrig. Ej heller i förarbetena definieras vad ett dödsbo är. Däremot anges mer svepande att "[m]ånga vanliga termer och uttryck som används i lagen definieras inte, t.ex. aktiebolag, konkurs och bodelning. Då avses den allmänna innebörden. Termen kan vara definierad i annan lagstiftning eller den kan vara en allmänt vedertagen term inom civilrätten."⁸⁸

⁸⁴ Se t.ex. Bergström s. 13, 74; Grosskopf & Grönfors s. 354 f.; Simon-Almendal s. 598 f., 604 f.; Hultqvist 1995 s. 348 ff.; Krzymowska s. 25; jfr Lavin s. 201.; Grosskopf 1991 s. 211 f., 228. Emblad s. 96 uttrycker det sådant att "[c]ivilrättsliga begrepp, civilrättslig giltighet och civilrättsliga rättshandlingar behandlas helt enkelt som förgivettagna entiteter, vilka skatterätten har att förhålla sig till. I viss utsträckning har en distinktion gjorts mellan rättshandlingars ekonomiska och civilrättsliga innebörd. Det ekonomiska är på detta sätt något som avgränsas bort från det civilrättsliga.", jfr härom även Håkansson s. 777 f.

⁸⁵ Se t.ex. Bergström s. 13.

⁸⁶ Jfr Melz m.fl. s. 603. Vid intresse, se om farhågor härom i Melz 2003 s. 285.

⁸⁷ Se Bergström s. 13, 81 ff.; jfr Krzymowska s. 27.

⁸⁸ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 16. Jfr Bergström s. 76 ff., 81 f.; K. Olsson s. 310.; Silfverberg & Stenman s. 370. I vissa fall kan till och med utomrättsliga innebörden vara av intresse och tillmätas betydelse, se t.ex. HFD 2023 ref. 59 p. 16 där domstolen hänvisade till Svenska Akademiens ordbok och Nationalencyklopedin för att närmare förstå innebörden av ett begrepp som inte definierats i rättskällorna, se även exempelvis HFD 2014 ref. 26 och HFD 2022 ref. 5 p. 18. Enligt Svenska Akademiens ordböcker är ett dödsbo den avlidnes kvarlåtenskap och enligt Nationalencyklopedin förmögenhetsgemenskapen mellan den avlidnes dödsbodelägare. Intressant nog ringar dessa väl in vad begreppet rör men träffar inte den juridiska definitionen exakt. Ordboksdefinitionen har dock ringa betydelse här, jfr Pålsson m.fl. s. 406 f. och Melz m.fl. s. 603 om juridiska språkbrukets företräde när begrepp avviker från den normalspråkiga innebörden. Det kan även i övrigt finnas undantag. Ett exempel är begreppet juridisk person som, enligt 2 kap. 3 § IL, med undantag för dödsbon efter begränsat

Avsaknaden av en definition av dödsbobegeppet i kombination med motivuttalandet, förhållandet mellan dödsbon och dödsbodelägare i IL samt sättet på vilket det skattemässigt behandlas enligt 4 kap. och 57 kap. IL som något starkt förknippat med en avliden person talar alla för att den skatterättsliga definitionen av dödsbo överensstämmer med den civilrättsliga. Ytterligare skäl som talar för att den civilrättsliga definitionen är utgångspunkten är exempelvis HFD 2019 ref. 4, HFD 2021 ref. 21 och RÅ 1994 not. 407 sammanlänkande mellan dödsbo, dödsboets skiftande, dödsbodelägare, arvlåtare och arvtagare och hänvisningar till ärvdabalken m.m.⁸⁹ Den närmast totala avsaknaden av indikationer, vare sig i lagtext, förarbeten eller praxis, av att en annan definition av dödsbo än den civilrättsligt vedertagna talar även det för att någon annan definition än den civilrättsliga inte har varit avsedd.⁹⁰ Det är dessutom svårt att se att lagtextens ordalydelse inte skulle vara klar. Det kan därför konstateras att mycket talar för att den skatterättsliga definitionen av vad ett dödsbo är väl överensstämmer med den civilrättsliga definitionen. Bergström och Emblad noterar dock att det inte alltid är lätt att fastställa en enhetlig och vedertagen civilrättslig definition av begrepp.⁹¹ Det kan inte uteslutas att så gäller även det civilrättsliga dödsbobegeppet. Begreppet är dock tillräckligt konkret definierat för att inte vålla bekymmer för den fortsatta framställningen.

Vidare får det antas att begreppet dödsbo är enhetligt definierat och utgår ifrån den civilrättsliga begreppsdefinitionen i hela inkomstskattelagen – eller åtminstone på de platser som berörs i denna uppsats. Detta särskilt i och med förtydligandet av lagstiftaren, efter kritik från Lagrådet, att termer medtas (exempelvis dödsbo) i 2 kap. 1 § IL ”om termen eller uttrycket används i mer än två sammanhang med samma innebörd”⁹² och det faktum att ett begrepp har generell giltighet om inget annat anges.⁹³ Detta följer även lagstiftningssystematiken samt vad som anges i 2 kap. 1 & 3 §§ och 4 kap. IL.⁹⁴

Även Skatteverket verkar vara av uppfattningen att det är den civilrättsliga definitionen som är utgångspunkten. Skatteverket har till synes valt att

skattskyldiga personer, se 4 kap. 3 § IL, inte omfattar dödsbon. Jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 16, 23, 69.

⁸⁹ Se även t.ex. HFD 2014 ref. 25, RÅ 1987 ref. 125. Jfr även RÅ 2009 ref. 77, RÅ 2001 not. 196, RÅ85 1:9, RÅ83 1:3, RÅ81 1:30, RÅ78 1:70, RÅ 1977 ref. 66, RÅ77 1:35, RÅ 1974 A 1660, RÅ 1974 A 1607, RÅ 1971 ref. 8 som alla på liknande sätt som i rättsfallen i huvudtexten mer eller mindre talar för att någon avvikelse (annat än möjligen *in casu*-liknande sådana) inte råder.

⁹⁰ Om denna typ av slutledning, jfr Bergström s. 60 i sina resonemang om innebörden av avsaknaden av allmänna principuttalanden om förhållandet mellan civilrätt och skatterätt i förarbetena till kommunalskattelagen.

⁹¹ Bergström s. 76 ff.; Emblad s. 95. Jfr även Simon-Almendal s. 599 f.

⁹² Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 18.

⁹³ Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 17 f. Uttalandet i den senare delen tar dock i första hand fasta på situationer då en definition ges någonstans i lagen. Eftersom någon definition av dödsbo inte finns talar detta förvisso inte därför direkt för att en enhetlig definition råder. Däremot visar det på en generell tanke om att inte olika definitioner av samma begrepp ska råda annat än när så särskilt anges.

⁹⁴ Jfr även Melz m.fl. s. 604.

definiera dödsbo som den rättsliga gemenskap som föreligger under boutredningen, alltså från dödsfallet till (slutliga) arvskiftet, vilket väl överensstämmer med vad som sagts ovan.⁹⁵ Någon avvikande uppfattning om det skatterättsliga dödsbobegreppet synes inte heller förekomma i doktrinen i övrigt.⁹⁶

Med det sagt kan det på inget sätt uteslutas att det stundom kan vara så att vissa särskilda situationer, vid tolkning och analys av de rättshandlingar som vidtagits sett till sin verkliga innebörd snarare än formella beteckning, är sådana att det skatterättsliga betraktelsesättet avviker från den civilrättsliga klassificeringen.⁹⁷ Se exempelvis RÅ 1962 ref. 2 där ett dödsbo ansågs upplöst när samtliga dödsbodelägarandelar överlåtits till utomstående.⁹⁸ Detta är något som måste beaktas. Det blir dock främst aktuellt vid skenrättshandlingar eller annat som har fel formella klassificering av ett eller annat skäl.

2.3 Skatterättslig behandling

Att ett dödsbo definieras lika skatterättsligt som civilrättsligt betyder dock inte att dödsbon även skattemässigt måste behandlas på samma sätt som den civilrättsliga klassificeringen.⁹⁹ Civilrättsligt är ett dödsbo en juridisk person men inom skatterätten ska, enligt 2 kap. 3 § och 4 kap. 1 & 2 §§ IL ett dödsbo som huvudregel i stället beskattas enligt reglerna för fysiska personer.¹⁰⁰ Av 4 kap. 1 § IL framgår att ett dödsbo för dödsåret är skattskyldigt för den dödes och dödsboets inkomster och att det som skulle gälla för den döde under dödsåret även gäller för dödsboet.¹⁰¹ Detta gäller så länge inget annat särskilt

⁹⁵ Skatteverkets ställningstagande 2018-12-14; Skatteverket »Begränsat skattskyldig». Jfr kort även innebörden av det faktum att ett skifte inte kan ges retroaktiv verkan i beskattningshänseende, RÅ 1948 ref. 34.

⁹⁶ Det är dock sällan uttalanden om den skatterättsliga definitionen av dödsbon görs. Se som ett undantag Bergström s. 245. Bergström hänvisar som stöd för sina slutsatser till rättsfallen RÅ 1934 Fi 103, RÅ 1937 ref. 51 och RÅ 1964 Fi 2037. De två förstnämnda har därefter åter bekräftats i exempelvis RÅ83 1:3. Detta ska dock inte förväxlas med uttalanden om skatterättsliga klassificeringen av rättshandlingar som sker i anslutning till ett dödsbo, se t.ex. NJA 1966 s. 66; jfr Bergström s. 242 ff.; Emblad s. 158, 390, 399.

⁹⁷ Se prop. 1996/97:170 s. 33; Simon-Almendal s. 605 ff.; jfr Grosskopf & Grönfors s. 366 f.

⁹⁸ Se även Bergström s. 246 f.; Pelin 1994 s. 663; Månson & Sjören s. 206 not 2. Jfr även om annat kringgåendeförsök, t.ex. RÅ 1966 ref. 66.

⁹⁹ Jfr Croneberg s. 80.

¹⁰⁰ Se 3 kap. 1 § sista stycket och 4 kap. 1 & 2 §§ IL; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 16, 23, 50, 65 f., 283.

¹⁰¹ Det får antas att termerna *dödsåret* och *vid sin död* i 4 kap. 1 & 2 §§ IL (jfr även liknande bestämmelser, t.ex. 65 kap. 6 § IL o.s.v.) utgår ifrån den begreppsdefinitionen i de särskilda lagarna om fastställande av död eller dödförklaring. Detta dels enligt vad som sagts ovan om att luta sig mot civilrättsliga definitioner som utgångspunkt samt det faktum att lagtexten svårigen kan anses annat än klart, dels att lagarna är *lex specialis* samt att det framgår både av lagen och de tillhörande förarbeten att definitionen är tänkt att tillämpas utan undantag på samtliga rättsliga områden. Se härom särskilt specialmotiveringen till 1 § lagen (1987:269) om kriterier för bestämmande av människans död, DKL: ”Av paragrafen följer att den nu föreslagna lagen skall gälla vid tillämpning av alla de författningar som tillägger en människas död rättslig betydelse. Lagen skall alltså utan undantag tillämpas på alla rättsliga områden: straff- och civilrätten, socialförsäkrings-, skatte- och hälso- och sjukvårdslagstiftningen etc. I samtliga dessa sammanhang är det den här givna dödsdefinitionen som blir avgörande. Den gäller således enhetligt för alla människor och för alla situationer. Något

stadgas och innebär att dödsboet som utgångspunkt således inträder i den avlidnas skattemässiga situation.¹⁰² Först efterföljande år beskattas dödsboet som ett självständigt skattesubjekt. Detta sker dock alltså som huvudregel enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga fysiska personer, 4 kap. 2 § IL.¹⁰³ Undantaget är dödsbon efter begränsat skattskyldiga personer som då i stället betraktas som en utländsk juridisk person, enligt 4 kap. 3 § IL.¹⁰⁴ Vilka konsekvenser skillnaden mellan dödsåret och efterföljande år får för dödsbon efter obegränsat skattskyldiga personer avseende fåmansföretagsregleringen behandlas i kapitel 5.

2.4 Slutsats

Slutsatsen härav blir att begreppet dödsbo torde definieras enligt sin allmänt vedertagna innebörd inom civilrätten men att avsteg kan göras i vissa fall. Dödsbon behandlas dock som utgångspunkt som fysiska personer rent beskattningsmässigt. Detta kan återkopplas till vad som sades initialt om att det civilrättsliga rättsfaktumet att ett dödsbo föreligger ger skatterättsliga rättsföljder. Det är dessa rättsföljder som ska undersökas i den fortsatta framställningen. Först undersöks när och hur fåmansföretagsdefinitionen kan vara uppfylld (kapitel 3–4) för att därefter redogöra för i vilka situationer andelarna kan vara kvalificerade m.m. (kapitel 5).

utrymme för att ta hänsyn till omständigheterna i ett särskilt fall och då i stället använda en annan dödsdefinition finns inte.”, prop. 1986/87:79 s. 32; jfr ibid. s. 1, 20. Se även 9 § lagen (2005:130) om dödförklaring, DFL. I dessa lagar anges att en fysisk person anses död när hjärnans samtliga funktioner totalt och oåterkalleligt har fallit bort, 1 § DKL (se närmare i 2 § DKL samt SOSFS 2005:10). Död kan även subsidiärt (se prop. 2004/05:88 s. 24) under vissa situationer fastställas, se 3 § DKL, enligt 1 § DFL (tidigare 25 kap. ÄB, se t.ex. prop. 2004/05:88 s. 9 ff.), givet att personen är försvunnen och kan befaras vara död, 2–4 §§ DFL (se fördjupat t.ex. HFD 2024 ref. 47, prop. 1980/81:48 s. 43, prop. 2004/05:88 s. 25 ff.).

¹⁰² Det som anges i 4 kap. 1 & 2 §§ IL fanns tidigare i 53 § 3 mom. första och andra stycket kommunalskattelagens (1928:370). Bestämmelserna infördes i samband med KL:s tillkomst 1928 och har i princip förblivit oförändrade till dags dato. Någon egentlig ytterligare vägledning av intresse för tolkningen ges varken i prop. 1999/2000:2 eller prop. 1928:213.

¹⁰³ Fram till och med 1984 beskattades dödsbon som inländsk juridisk person och fram till 1993 kunde de under vissa situationer beskattas som handelsbolag. Reglerna slopades och i stället infördes regler om beskattningen av äldre dödsbon på så sätt att de från och med fjärde året efter personens död utgår statlig inkomstskatt på hela beskattningsbara förvärvsinkomsten i inkomstslaget tjänst, 65 kap. 6 § IL. Bestämmelsen har sitt ursprung i 10 § fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, och tillkom efter att reglerna om handelsbolagsbeskattning av äldre dödsbon slopades. Både denna och föregående regleringens syfte är och var att undvika vissa oönskade skattelättnader som följde i och med den progressiva skatteskalen genom att låta dödsbon förbli oskiftade, se SOU 1991:100 s. 121; prop. 1993/94:50 s. 254. Detta visar bland annat att det tidigare inte varit främmande för lagstiftaren att försöka stoppa kringgåenden genom oskiftade dödsbon.

¹⁰⁴ Det avgörande för huruvida ett dödsbo beskattas som en fysisk person enligt 2 § eller ett utländskt bolag, 3 §, är alltså ifall den avlidna vid dödsfallet var obegränsat skattskyldig i Sverige eller ej. Det saknar därför betydelse hur dödsboet karaktäriseras och vilka arvsregler som tillämpas m.m., så länge det likväl kan betraktas som ett dödsbo. Se härom även Skatteverkets ställningstagande 2018-12-14 med samma slutsats. Jfr här även om termbruket S. Olsson s. 736 ff.

3 Fåmansföretagsdefinitionen

I vissa situationer ägs eller på annat sätt kontrolleras ett företag av en eller ett fåtal delägare. Om så är fallet kan det innebära att ett tvåpartsförhållande mellan företaget och ägarna i praktiken saknas. Om en anställd i ett företag arbetar och får lön kommer denna att beskattas i inkomstslaget tjänst med en progressiv skatt på mellan 32–52 procent.¹⁰⁵ Om däremot samma person exempelvis är ensam delägare och verksam i betydande omfattning kan delägaren utan motstånd välja att i stället för lön ta ut den upparbetade vinsten som utdelning. Härigenom skulle då medel som härstammar från delägarens arbetsprestation och som om ett reellt tvåpartsförhållande förelegat sannolikt givits ut i lön i stället beskattas i inkomstslaget kapital med 25 procent.¹⁰⁶

För att hindra denna typ av inkomstomvandling finns därför särskilda regler som träffar delägare i fåmansföretag.¹⁰⁷ Dessa innebär att ifall andelarna är kvalificerade kommer utdelning och kapitalvinst upp till en viss nivå beskattas med 20 % i inkomstslaget kapital och därefter i inkomstslaget tjänst enligt den ovan angivna progressiva skalan.¹⁰⁸ En grundförutsättning för att andelarna ska kunna kvalificeras är att företaget är ett fåmansföretag. I detta kapitel ska därför undersökas i vilken mån dödsbon och dödsbodelägares ägande av andelar i företaget påverkar om ett fåmansföretag anses föreligga eller ej. Avsnitt 3.1 går igenom delägarbegreppets grunder och hur indirekt ägande ska förstås. I 3.2 redogörs därefter närmare om hur rekvisitet ”på liknande sätt innehar andelar” ska förstås. Slutligen behandlar 3.3 sambandet mellan delägarbegreppet m.m. och grunddefinitionen för fåmansföretag. Allt detta sammanfattas därefter i 3.4.

Det finns allmänna regler om fåmansföretag i 56 kap. och fördelningsregler för utdelning- och kapitalvinstbeskattning i 57 kap.¹⁰⁹ Grunddefinitionen för fåmansföretag framgår av 56 kap. 2 § IL och innebär att som fåmansföretag räknas aktiebolag och ekonomisk förening där *fyra*¹¹⁰ *eller färre delägare äger andelar motsvarande mer än 50 procent av rösterna i företaget.*¹¹¹

¹⁰⁵ 65 kap. 3 & 5 §§ IL.

¹⁰⁶ 42 kap. 15 a § & 65 kap. 7 § IL.

¹⁰⁷ Se prop. 1975/76:79 s. 1; jfr SOU 2024:36 s. 95 f.

¹⁰⁸ 57 kap. 20–22 §§ och 65 kap. 5 & 7 §§ IL. Ett takbelopp gäller dock om 90- respektive 100 inkomstbasbelopp, IBB, 57 kap. 20 a & 22 §§ IL. Däröver beskattas vinsten med 30 procent, 42 kap. 15 a § IL.

¹⁰⁹ Se 56 kap. 1 § & 57 kap. 1 § första stycket IL, jfr 1 kap. 10 § IL.

¹¹⁰ Vid bedömningen av vad som är fyra eller färre delägare ska en fysisk person och dennes närstående anses som en och samma delägare, 56 kap. 5 § IL. Mer om närståendebegreppet *infra* avsnitt 5.1.2. Även enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ska fler än en fysisk person räknas samman. Då gäller att alla som varit verksamma i betydande omfattning räknas som en delägare, se *infra* t.ex. 4.1.3. Här kan vid denna bestämmelse noteras att ”[ä]ven personer med ett indirekt aktieinnehav är delägare enligt 56 kap. 6 § 1 st. SIL [sic!].”, Nilssons lagkommentar nr. 2328.

¹¹¹ Aktiebolag med marknadsnoterade andelar är inte fåmansföretag, enligt 56 kap. 3 § IL, jfr 48 kap. 5 § IL; prop. 1989/90:110 s. 602. Det finns även en kompletterande definition

Begreppet ”delägare” i 56 kap. avser *fysisk* person som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget, 56 kap. 6 § IL. Härmed kan *juridiska* personer inte vara delägare enligt bestämmelsen. Visserligen behandlas dödsbon, genom 2 kap. 3 IL tillsammans med 4 kap. 1 & 2 §§ IL, som utgångspunkt som fysiska personer men i 56 kap. 7 § IL framgår dock att vad som sägs om fysiska personer i 56 kap. inte gäller för dödsbon. Detta är alltså ett undantag från 4 kap. 1 & 2 §§ IL och innebär att dödsbon således utesluts som delägare enligt definitionen.¹¹² Dödsbon kan därför inte räknas som delägare. Inget hindrar dock att de dödsbodelägare som är fysiska personer kan vara delägare.¹¹³ Som framgår av paragrafen räknas nämligen både andelsägande som sker direkt såväl som indirekt. I fråga om dödsbodelägar- nas innehav äger de i sådana fall andelarna indirekt via dödsboets ägande av andelar i företaget. Frågan blir då ifall dödsbodeläga- res andelsägande genom dödsbo kan räknas som sådant indirekt innehav som omfattas av paragrafen.

3.1 Rekvisitet: ”indirekt äger”

Så som lagtexten är formulerad framgår att det är förhållandet mellan deläga- ren och företaget som är föremål för prövning som avses och att det avgörande är huruvida delägare *äger* eller på *liknande sätt innehar* andelar i företaget. Det saknas i rättskällorna en tydlig definition av ägandebegreppet. Skattever- ket har i ett ställningstagande ansett att *ägare*, åtminstone inom 57 kap. 11 § IL, bör avse det civilrättsliga begreppet med motiveringen att inget annat framkommer av motivuttalandena.¹¹⁴ Sannolikt utgår Skatteverket här ifrån det allmänna uttalandet som ovan redovisats att den allmänna civilrättsliga definitionen ska vara vägledande i brist på särskilda uttalanden, jfr kapitel 2.¹¹⁵ Som Tjernberg dock konstaterar går det att ställa sig något frågande till det utfall som följer av denna syn på ägandebegreppet i 57 kap. 11 § IL.¹¹⁶ Oavsett om Skatteverkets uppfattning är korrekt eller ej är det svårt att se hur definitionen i 57 kap. 11 § IL skulle kunna ligga till grund för att tolka be- greppet i 56 kap. 6 § IL på samma sätt – även om det förstås kan tyckas att en

i andra punkten samma paragraf. Denna behandlas inte här och är dessutom över lag inte särskilt relevant, se RÅ78 1:97 jfr RÅ78 1:52.

Även utländska fysiska personer ska medräknas, se RÅ 1979 Aa 240. Ingen åtskillnad görs mellan svenska och utländska företag, se 2 kap. 2 § IL. Jfr Tjernberg 2026 s. 30, 55. Om den tidigare ordningen, se RÅ 1994 ref. 3. I vissa fall blir fåmansföretagsreglerna emellertid inte tillämpliga för utdelning från utländska juridiska personer, se 5 kap. 2 a §, 39 a kap. 13 § och 42 kap. 22 § IL – de så kallade CFC-reglerna o.s.v. Jfr Tjernberg 2026 s. 55 f.

¹¹² Se även Tjernberg 2019 s. 330.

Bokelund Svensson 2025 s. 45 verkar dock vara av motsatt uppfattning. Det är mycket svårt att se hur denna uppfattning ens tillnärmelsevis skulle kunna vara korrekt i och med att 56 kap. 6 § IL uttryckligen avser enbart fysiska personer samt det uttryckliga undan- taget i 56 kap. 7 § IL.

¹¹³ Jfr Melz m.fl. s. 507.

¹¹⁴ Skatteverkets ställningstagande 2018-02; jfr Skatteverket »Beräkning av gränsbe- lopp».

¹¹⁵ Det kan hållas för sannolikt att Skatteverket skulle göra en liknande bedömning gäl- lande 56 kap. 6 § IL, eftersom liknande omständigheter är för handen.

¹¹⁶ Tjernberg 2026 s. 112.

så när som enhetlig definition inom samma regelkomplex av lagtekniska skäl bör råda om inget annat anges, jfr även *supra* avsnitt 2.2.¹¹⁷

Även om rättskällorna inte direkt uttalar sig om vilket typ av samband som avsetts mellan delägaren och företaget enligt 56 kap. 6 § IL så kan vissa indikationer utläsas ur förarbetena. I förarbetena uttalas att av praktiska skäl torde inte indirekt ägande genom ideella föreningar och stiftelser kunna föreligga eftersom det då knappast är möjligt att: ”tala om att en ideell förenings förmögenhet, exempelvis aktieinnehav, indirekt *ägs* av dess medlemmar. [...] En stiftelse saknar *ägare* (självägande institut). Det ligger således i en stiftelses natur att ett indirekt ägande inte kan komma i fråga (jfr RÅ 1976 ref. 75). En annan sak är att en ideell förening eller stiftelse kan fungera som bulvan för den verkliga *ägaren*. Är så fallet torde, vid prövningen av om ett företag ägs av ett fåtal personer, de av bulvanen ägda aktierna anses innehavda av huvudmannen (jfr prop. 1989/90:110 s. 678).”¹¹⁸ Ett aktiebolag som ”*ägs* av en fysisk person räknas alltså som delägare i ett fåmansföretag om bolaget i sin tur äger aktier i ett dotterbolag. Detsamma gäller innehav genom exempelvis handelsbolag, ekonomiska föreningar och dödsbon.”¹¹⁹

Att *ägande* av andelar (och sannolikt även liknande innehav enligt vad som redogörs för *infra* avsnitt 3.1 *in fine* & 3.2) uppfyller detta sambandskrav står klart genom förarbetsuttalandena ovan och följer även väl lagtextens lydelse. Sambandet mellan aktieägaren och det mellanliggande aktiebolagets förmögenhet är, till skillnad från stiftelser och ideella föreningar, starkt och aktieägarna har dessutom på ett eller annat sätt även inflytande.¹²⁰ Frågan blir hur dödsbodelägare förhåller sig till detta. Dödsboet och dess delägare skiljer sig på denna punkt inte särskilt mycket från aktiebolagen och deras ägare. Dödsbodelägarna, likt aktieägare, äger i förlängningen egendomen i den juridiska personen. Vidare är både dödsbodelägare och aktieägare liknande på så sätt att de genom dödsbodelägarnas roll som företrädare i förvaltningen av dödsboet respektive aktieägars rösträtt genom aktierna på bolagsstämman har inflytande över det mellanliggande ledet. Om något så kan dödsbodelägarnas samband anses starkare än aktieägarnas i och med deras mer direkta delaktighet i förvaltningen snarare än den indirekta kontroll som föreligger genom

¹¹⁷ Här kan parentetiskt nämnas *infra* avsnitt 3.2.1 som fördjupar diskussionen om en eventuell civilrättslig utgångspunkt för ägarbegreppet.

¹¹⁸ Likalydande citat i SOU 1998:116 s. 57 f. och prop. 1999/2000:15 s. 49, min kursivering. Se även prop. 1999/2000:15 s. 149: ”Av detta följer bl.a. att indirekt ägande via dödsbo skall hanteras likadant som indirekt ägande via aktiebolag. Vid bedömningen av om fyra eller färre personer har mer än hälften av rösterna får man alltså även i dödsbofallet se på antalet delägare och deras släktskap. Lagtexten innehåller inte någon inskränkning till vissa juridiska personer. Bortsett från bulvanfall ligger det emellertid i sakens natur att indirekt ägande inte kan komma i fråga genom exempelvis ideella föreningar och stiftelser.”

I fråga om stiftelser, se numera även bland annat 57 kap. 3 § tredje och fjärde stycket och 3 a §§ IL, jfr *infra* avsnitt 4.1.2.

¹¹⁹ Likalydande citat i SOU 1998:116 s. 288 och prop. 1999/2000:15 s. 149, min kursivering.

¹²⁰ Jfr här t.ex. SRN 77-10/D; SRN 84-19/D.

bolagsstämman kontroll över styrelsen m.m.¹²¹ Redan detta talar därför för att de ska anses äga andelarna indirekt. Till stöd för detta är även vad som anges i SOU 1998:116 s. 65 (Stoppregelutredningen). Där uttalades för det som idag är 56 kap. 6 § IL:

Om ett aktiebolag vars aktier ägs av en enda fysisk person i sin tur har ett dotterbolag blir alltså såväl moderbolaget som dotterbolaget att anse som fåmansföretag. *Detsamma gäller innehav genom exempelvis handelsbolag, ekonomiska föreningar och dödsbon.* Vad vi anför föranleder inte mer än en mindre justering i punkt 14 mer en av anvisningarna till 32 § KL.¹²²

Detta ger tydligt stöd för att deläggande genom dödsbon torde vara möjligt. Notera dock att ovanstående motivuttalanden från Stoppregelutredningen avsåg ändringar i kommunalskattelagen och att arbetet med den nya inkomstskattelagen pågick parallellt. Det framgår dock av specialmotiveringen till 56 kap. 6 § IL vid införandet av nya inkomstskattelagen att bestämmelsen härleddes från den tidigare regeln, justerad specifikt efter Stoppregelutredningens förslag.¹²³

Genom likheterna mellan dödsbodeläggande och aktieäggande samt motivuttalandena till stöd för att situationerna kan likställas går det med relativt stor säkerhet att konstatera att dödsbodeläggare anses äga eller på liknande sätt innehå ädelarna. Likt aktieäggande är det dock just indirekt äggande som kan komma i fråga.¹²⁴ En aktieäggare äger inte företagets egendom (i detta fall företagets andelsäggande) direkt utan genom sin andel i företaget. Detsamma gäller dödsbodeläggare eftersom det är dödsboet som, såväl civilrättsligt och skatterättsligt, betraktas som äggare av kvarlåtenskapen efter den avlidna fram tills det blivit utskiftat.¹²⁵ Dödsbodeläggarna har därför inte en samägganderätt motsvarande lottens storlek till varje egendom i förmögenhetsmassan (exempelvis deläggarrätterna) utan enbart en ideell andel i boet.¹²⁶ Det är först genom arvskifte som deläggarnas anspråk i egendomen faktiskt verkställs då de blir

¹²¹ Jfr 7 kap., 8 kap. 8 §, 18 kap. 1 § ABL; Roos s. 295.

¹²² SOU 1998:116 s. 65, min kursivering. Här kan även ses prop. 1999/2000:15 s. 149 att ”Indirekt äggande via dödsbo skall hanteras likadant som indirekt äggande via aktiebolag. Vid bedömningen av om fyra eller färre fysiska personer innehar mer än hälften av rösterna får man alltså även i dödsbofallet se på antalet deläggare, deras ålder och släktskap.” Uttalandet är visserligen inte direkt kopplat till rekvisitet men utgör likväl en tydlig markering om att lagstiftaren finner indirekt äggande genom dödsbon möjligt.

¹²³ Jfr härom andra delar av prop. 1999/2000:15, som berörs och problematiken därvid, se not 155.

¹²⁴ Jfr t.ex. HFD 2015 ref. 13; HFD 2025 ref. 42.

¹²⁵ Se Skatteverkets ställningstagande 2018-12-14. Jfr Skatteverket »Begränsat skattskyldig».

¹²⁶ SOU 1932:16 s. 119, 167 f., 521 f.; Melz m.fl. s. 56.; jfr Silfverberg s. 304 f.; prop. 1979/80:143 s. 59, 108 f.; NJA 1989 s. 342. Att ett dödsbo på många sätt är mycket snarlik situationen i lag (1904:48 s. 1) om samäggande, SamägL, är dock en annan sak, se 19 § andra stycket SamägL och prop. 1904:86 s. 21, jfr s. 7, 31, 45. Mer om vad som kan tänkas gälla vid samäggande, se *infra* avsnitt 4.1.

ägare till de konkreta tillgångarna som finns i boet.¹²⁷ Därav är dödsbodelägarernas ägande indirekt.

Innan det kan konstateras huruvida dödsbodelägares ägande kan medräknas måste även undersökas ifall det finns ytterligare rekvisit som måste uppfyllas, såsom exempelvis ett formkrav för det mellanliggande ledet varigenom det indirekta ägandet sker. Åtminstone i den tidiga litteraturen spekulerades huruvida indirekt ägande skulle anses vara begränsat till enbart de fall då även det mellanliggande företaget var ett fåmansföretag.¹²⁸ I prop. 1999/2000:15 s. 49 f. uttalades att rättsläget var något oklart men att lagtextens lydelse dock inte synes begränsa tillämpningen till indirekt ägande genom vissa särskilda personer.¹²⁹ Som exempel angavs att indirekt ägande genom exempelvis börsnoterade bolag, handelsbolag och *dödsbon* skulle vara möjligt. Även konsensus om att så är fallet verkar numera råda inom doktrinen.¹³⁰

Detta kan även delvis anses bekräftat genom HFD 2015 ref. 13 där HFD konstaterade att det företag som det indirekta ägandet skedde genom inte behövde vara ett fåmansföretag. HFD:s domskäl är i sig mycket korta och innehåller ingen egen utförlig motivering utan anger egentligen enbart att domstolen ansluter sig till Skatterättsnämndens bedömning beträffande huruvida ett fåmansföretag ansågs föreligga. Det kan visserligen inte uteslutas att prejudikatvärdet inte sträcker sig längre än till att konstatera att mellanled inte behöver vara ett fåmansföretag.¹³¹ En sådan ordning framstår dock inte som alltför sannolik i och med att domstolen i sådana fall kan tänkas hade kommenterat detta, särskilt med tanke på att SRN utförligt redogjorde för deras syn på gällande rätt samt att domstolen faktiskt gjorde ett – om än visserligen kort – uttalande kopplat till en annan fråga i målet där de fann ett förtydligande önskvärt.¹³² Resonemanget som SRN för om att några begränsningar beträffande typen av ägande inte uppställs i paragrafen får därför tolkas åtminstone inte ha varit alltför främmande från domstolens sida.

¹²⁷ Jfr Skatteverkets ställningstagande 2018-12-14.

¹²⁸ Se t.ex. Grosskopf 1976 s. 32 ff.; Söderholm & Grosskopf s. 18. Se också Skatteverkets äldre ställningstagande, exempelvis RSV S 1997:6.

¹²⁹ Om vilket värde uttalanden i prop. 1999/2000:15 s. 49 f. kan tillmätas, se den detaljerade utläggningen i not 155.

¹³⁰ Tjernberg 2026 s. 28. Se detsamma i exempelvis Tjernberg 2019 s. 330; Tjernberg 1999 s. 117; Tjernberg 1995 s. 471; Dahlberg 2025 s. 220; Tivéus 2019 s. 29; Rydin m.fl. s. 115; Pelin 1994 s. 665 f. Skatteverket anser i sitt allmänna råd SKV A 2015:9 att "[ä]gande genom dödsbo bör jämföras med indirekt ägande." Endast Bokelund Svensson 2026 s. 263 verkar, trots allt som anges både ovan och nedan som torde motbevisa detta, vara av uppfattningen att endast ägande genom fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag kan medräknas vid indirekt ägande (se dock de motstridiga uppgifterna på samma sida som gör hans position svårtydbar). Sannolikt rör det sig dock om ett redaktionellt fel och ingen faktisk avvikande uppfattning.

¹³¹ Jfr t.ex. HFD 2017 ref. 1; Rydin m.fl. s. 73; Skatteverket »Grundläggande begrepp»; SRN 3-14/D; Starberg s. 342; Lohela s. 695; Örbom s. 280 f.

¹³² HFD angav att utomståenderegeln tillämplighet förutsätter att de verksamma och någon utomstående samtidigt måste ha ägt del i företaget.

I och med HFD:s starka fokus på lagtextens lydelse blir det till att fundera på om termen kan anses entydig eller ej. Såväl förarbetsuttalanden, HFD och doktrinen verkar här vara överens om att lagtexten är tydlig i att den åtminstone inte synes ge uttryck för att det skulle framgå eller gå att intolka något särskilt rekvisit avseende formen för det indirekta ägandet. Härmed torde det därför, trots några smärre oklarheter angående hur långt prejudikatet kan sträcka sig och exakt vilket värde som förarbetsuttalandena ska tillmätas, vara relativt klart att dödsboet som mellanled kan omfattas av begreppet *indirekt*.¹³³

Utöver ovanstående någorlunda direkta och klara uttalanden om att ägande genom dödsbon ska hanteras likadant som ägande genom aktiebolag finns dessutom ytterligare skäl som talar i samma riktning. Förarbetena uppräknar uttryckligen dödsbo som en tänkbar form av indirekt mellanled samt noterar på flera ställen att ägande genom dödsbo ska jämföras med ägande genom aktiebolag. Detta talar för att de avsåg att denna typ av situation ska omfattas.¹³⁴ Om så inte varit fallet får det rimligen antas att detta hade noterats av lagstiftaren på samma sätt som gjordes med stiftelser och ideella föreningar.¹³⁵ För stiftelser och ideella föreningar nämndes att dessa formellt skulle kunna tillämpas, men att andra omständigheter i normala fall hindrar detta.¹³⁶ Formuleringarna och förhållandesättet tyder i stället på att lagstiftaren snarare utgått ifrån att indirekt ägande genom dödsbo ska vara möjligt.

Utifrån allt som sagts ovan är att väldigt mycket talar för att rekvisitet *indirekt* inte sätter stopp för att medräkna det indirekta ägandet genom dödsbon. Sammanfattat kan därför konstateras att det är möjligt att äga andelar direkt, via bulvanförhållanden eller genom förmedling av juridisk person.¹³⁷ Högst sannolikt så finns inte några formkrav på mellanled eller mellanleden och dödsbodelägarnas indirekta ägande är sådant att det kan medräknas. *Alltså kan en dödsbodelägare indirekt via ett dödsbo anses äga andelar i ett fåmansföretag.* Det sagda kan illustreras på följande sätt:

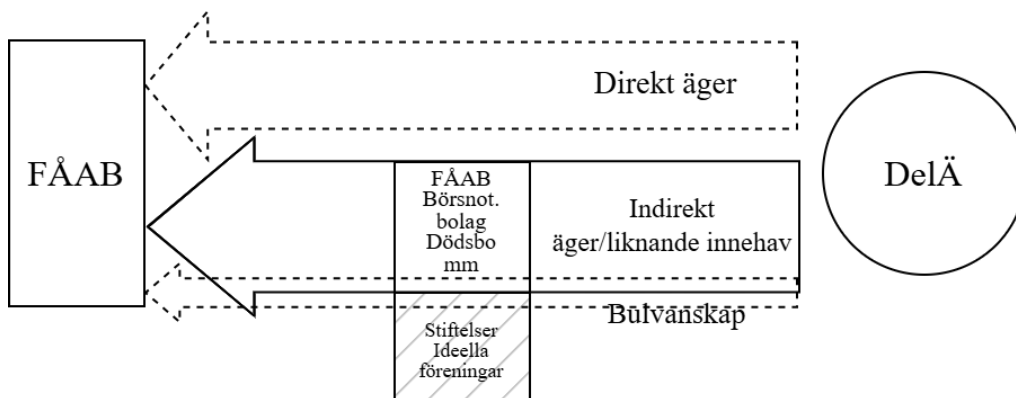
¹³³ Se dock oavsett detta *infra* avsnitt 3.2.

¹³⁴ Se härom särskilt det ganska direkta uttalandet i prop. 1999/2000:15 s. 149, se även t.ex. SOU 1998:116 s. 57 f.; prop. 1999/2000:15 s. 49 f.

¹³⁵ Prop. 1999/2000:15 s. 49.

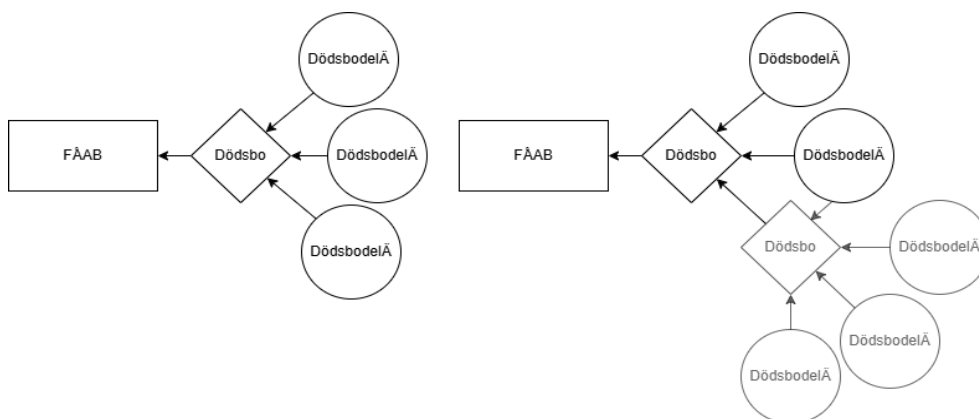
¹³⁶ SOU 1998:116 s. 57 f.; prop. 1999/2000:15 s. 49; prop. 1999/2000:15 s. 149.

¹³⁷ Om bulvanförhållanden, se dock särskilt not 216 som ifrågasätter detta.



Figur 1: Genom figuren syns att ägande kan ske direkt eller genom förmedling av person (dock undantaget stiftelser och ideella föreningar annat än vid bulvanförhållanden). Notera dock avsaknaden av "direkt, på liknande sätt innehar" från illustrationen. Detta behandlas särskilt i avsnitt 3.2.

Parentetiskt kan här även nämnas att inte heller något hinder mot deläggande i flera led torde föreligga eftersom sådant är möjligt för företag, se t.ex. HFD 2015 ref. 13 som behandlats ovan, och någon säregenhet för dödsbon som talar åt ett annat håll inte finns här heller. Skulle en dödsbodeläggare avlida kommer denna att efterlämna ett dödsbo. Detta dödsbo är då dödsbodeläggare i det första dödsboet, enligt illustrationen till höger i figuren.



Figur 2: I den högra illustrationen visas att antalet delägare kan öka när en dödsbodeläggare dör. Några av den äger indirekt och några i indirekt genom två mellanliggande led.

Dödsbodeläggarna i det andra dödsboet kommer likväl kunna vara delägare, om än genom två mellanliggande led, se figuren.¹³⁸ Utöver detta innebär dödsfallet även att ytterligare dödsbodeläggare tillkommer. Potentiellt leder det till fler delägare i företaget, vilket kan påverka huruvida ett fåmansföretag anses föreligga.

¹³⁸ Mer om vilken betydelse detta får, se *infra* 6.2. Se även om proportionering, *infra* avsnitt 4.1.2.

Här kan kort noteras att så som 56 kap. 6 § IL är formulerad är det delägarrens innehav i ”företaget” som avses. Med *företaget* avses här företaget som är föremål för prövning. Detta kan illustreras via följande figur.



Figur 3: Bedömningen sker från dödsbodelägaren till fåmansaktiebolaget (eller annat fåmansföretag), via det mellanliggande ledet. Pilen indikerar dock att bedömningen avser hela kedjan. Jfr figuren nedan.

I praktiken krävs dock att det finns något typ av samband både mellan delägaren och mellanliggande ledet samt mellanliggande ledet och företaget (alternativt det nästföljande mellanliggande ledet o.s.v.). I framställningen ovan sammanklumpades dessa två i jämförelsen med aktiebolag, där aktieägaren/dödsbodelägaren uppfyller sambandskravet gentemot mellanliggande ledet och aktiebolaget/dödsboet och fåmansföretaget i nästa led genom aktiebolagets andelsäggande i företaget som är föremål för prövning genom sitt innehav. Detsamma gäller dödsbodelägarnas förvaltning av dödsboet respektive dödsboets ägande av andelarna i företaget.¹³⁹ Varken lagtexten eller rättskällorna i övrigt går in i detalj på hur dessa elementära delar av rekvisitetet *direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar*. Det kan inte ses som alltför avlägset att tänka sig att det som krävs är att varje del utgår från samma grund, nämligen ett krav på ägande eller liknande innehav, enligt figuren nedan. Några definitiva slutsatser härom behöver dock inte dras eftersom det redan genom den sammansatta bedömningen som gjorts ovan kan konstateras att dödsbodelägarnas indirekta ägande högst sannolikt kan medräknas.



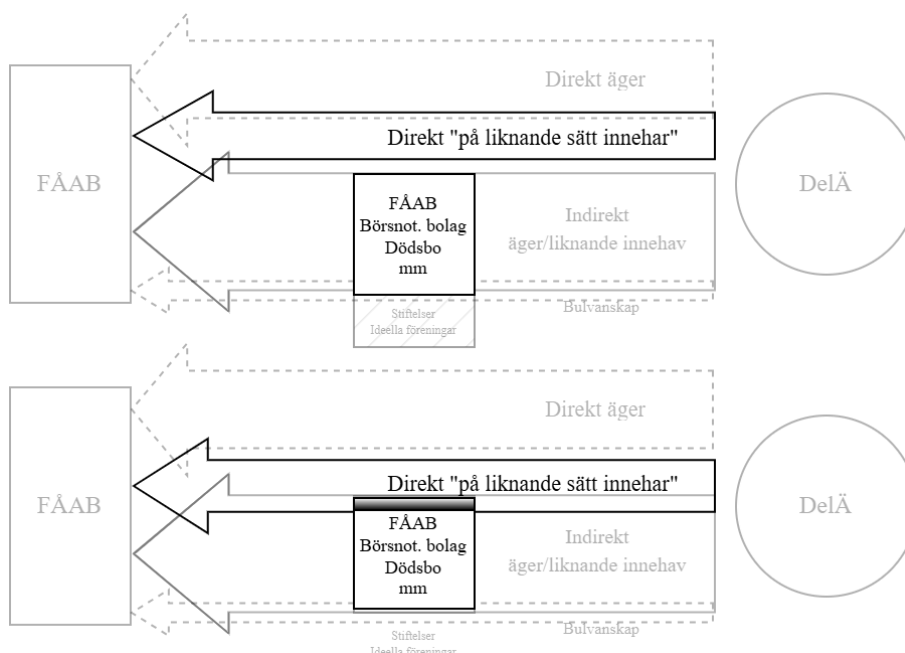
Figur 4: I figuren visas den uppdelning som nödvändigtvis måste göras. Att kravet skulle vara direkt/indirekt äger/liknande innehav som indikeras av texten i pilarna är dock inte säkert. Jfr figuren ovan.

3.2 Rekvisitet: ”äger eller på liknande sätt innehar”

Som konstaterats ovan är det inte möjligt för dödsbodelägarna att genom sin ideella andel i boet anses direkt *äga* fåmansföretagsandelarna. I stället sker detta indirekt genom dödsboet. Skulle, trots vad som sagts ovan, dödsbo mot förmodan inte kunna räknas som mellanliggande led är det fortfarande möjligt

¹³⁹ Se t.ex. 18 kap. 1 § ÄB, 4 kap. IL, NJA 1954 s. 445, RÅ83 1:3.

för dödsbodelägare att vara delägare ifall det är möjligt, om än långsökt, att de kan anses direkt *på liknande sätt inneha* andelarna i företaget. Detta förutsätter alltså att *direkt liknande innehav* i fåmansföretaget och *indirekt ägande* till någon del överlappar och att dödsbodeläggande faller inom detta, se figurerna nedan.



Figur 5: Figuren bygger vidare på figur 1. I den övre figuren ges situationen där en delägare direkt innehar andelar och där. I den nedre när det föreligger en överlappning mellan direkt deläggande och indirekt deläggande. För att dödsbodeläggares innehav ska kunna medräknas även om dödsbo som mellanliggande led inte accepteras krävs att innehavet anses i företaget anses "direkt", trots att det de facto sker genom dödsboet.

Situationen för dödsbon är trots allt ej helt identisk med en aktieägars. Det är inte omöjligt att tänka sig att dödsbodeläggarna, utifrån sin särskilt starka rätt i boet genom sin ideella andel, kan anses omfattas av det alternativa rekvisitetet *liknande sätt innehar* och då så *direkt* i fåmansföretaget (enligt figurens nedre illustration). Hur detta rekvisit ska förstås redogörs därför härnäst.

3.2.1 Testamentariska nyttjande- eller avkomsträtter

Redan genom ordalydelsen ges en fingervisning om att rekvisitetet sannolikt rör situationer som (1) på ett eller annat sätt liknar ägande och (2) avser innehav av andelar. Någon mer detaljerad vägledning än detta går svårigen att vinna enbart utifrån en ren textuell läsning. I förarbetena till 1990 års lagändring görs dock ett något klagörande uttalande. Där uttalas att rösträtten enligt aktiebolagsrättsliga regler kan tillkomma annan än den som är civilrättslig ägare till en aktie. Så är fallet för den som blivit införd som nyttjanderättshavare eller innehavare av avkomsträtt i aktieboken och även äger rösta för aktien.¹⁴⁰ Denna person, som då inte är ägare, ska likväl jämföras med ägare.

¹⁴⁰ SOU 1989:2 s. 211 f.; prop. 1989/90:110 s. 678. Lydelsen har förekommit i princip oförändrad sedan den särskilda fåmansföretagsregleringens tillkomst och i viss mån även

Den nämnda situationen speglar innehållet i dåvarande 3 kap. 15 § första stycket aktiebolagslag (1975:1385), ÄABL, och överensstämmer även materiellt med nuvarande 4 kap. 43 § ABL.¹⁴¹ Paragrafen anger att den som genom ett testamentarisk förordnande givits nyttjanderätt eller avkomsträtt tillsammans med rätten att företräda aktie som med aktiebolagsrättslig verkan ska anses vara rösträttsinnehavaren – trots att personen då inte *äger* aktien.¹⁴² Om en sådan situation föreligger ska alltså aktien enligt lagstiftaren anses innehavd ”på ett med ägande jämförligt sätt.”¹⁴³ Det blir därmed tydligt att lagstiftaren avsett att åtminstone testamentariska förordnanden där de ekonomiska rättigheterna och rättigheten att företräda en aktie är sådant som kan likställas med ägande. En sådan ordning framstår även ligga mycket nära kärnan av vad som kan betraktas som innehav som liknar ägande eftersom det är just rösträtten och de ekonomiska rättigheterna som är centrala element för fåmansföretagssärregleringen.¹⁴⁴

En intressant detalj som uppkommer är att ifall det finns en person som innehar en andel genom testamentariskt förordnande kommer det (annat än i fall av svävande äganderätt)¹⁴⁵ alltså *också* finns en person som har äganderätten till andelen. Detta eftersom en testamentarisk nyttjanderätt innebär att äganderätten till en viss egendom (i detta fall andelarna) tillfaller en person medan nyttjanderätten eller avkomsträtten, inklusive rösträtten, ska tillfalla någon annan.¹⁴⁶ Om begreppet ”äger” i paragrafen skulle avse det civilrättsliga ägandebegreppet får detta som följd att *även* ägaren ska betraktas som delägare.¹⁴⁷ Att betrakta *båda* som delägare kan knappast varit avsikten. Å ena sidan anger lagtexten ägande som inte har en alltför oklar innebörd och det kan knappast uttryckligen anses framgå att röstinflytandet skulle vara centralt. Å andra sidan kan det knappast anses självklart att det är just det civilrättsliga ägandebegreppet som avses genom ordalydelsen. Särskilt med

dessförinnan, se SOU 1975:54 s. 29 f., 173; prop. 1975/76:79 s. 3, 20, 31, 70; tidigare lydelse av 35 § 3 mom. nionde stycket KL; jfr SOU 1998:116 s. 58 och prop. 1999/2000:15 s. 49. Förarbetsuttalandena som hänvisas till i denna framställning är alltså aktuella.

¹⁴¹ Se prop. 2004/05:85 s. 569 f. 3 kap. 15 § andra och tredje stycket ÄABL finns numera i 5 kap. 6 § ABL. Dessa handlar dock om införande i aktieboken, jfr härom 4 kap. 37 § ABL. 3 kap. 15 § ÄABL, ändrades enbart redaktionellt under dess ikraftvarande, se lag (1988:1279) om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385); prop. 1987/88:124 s. 72, 221. Dessförinnan fanns motsvarande i 220 § lagen (1944:705) om aktiebolag. För tiden innan det, se NJA 1940 s. 698; SOU 1929:22 s. 278 ff. Den särskilda situationen för testamentariska nyttjanderätter är därmed på intet sätt ny.

¹⁴² Jfr här även 12 kap. 2–11 §§ ÄB. Hessler s. 339 noterar att för testamentarisk nyttjanderätt avses besittningsrätt, förvaltningsrätt (rösträtten) och avkastningsrätt medan testamentarisk avkomsträtt enbart avser de två sistnämnda. Det är alltså enbart besittningsrätten som skiljer dessa åt. Med ledning av detta kan slutsatsen dras att besittningsrätten åtminstone inte är ett nödvändigt moment för att uppfylla kravet på liknande innehav.

¹⁴³ Prop. 1989/90:110 s. 678.

¹⁴⁴ Jfr härom *infra* avsnitt 4.1.1.

¹⁴⁵ För mer om svävande äganderätt (men generellt), se t.ex. Agell & Brattström s. 34.

¹⁴⁶ Jfr även SOU 2001:1 s. 304; Hessler s. 303.

¹⁴⁷ Om ägarbegreppet, se mer i *supra* avsnitt 3.1.

tanke på att bestämmelsen, tolkad i sitt sammanhang och särskilt tillsammans med 56 kap. 2 § IL, talar för rösträtten som relevant och avsedd del.

Genom lagstiftarens betoning på att "[r]östrätt kan i vissa fall tillkomma annan än ägaren. I sådana fall ska den [...] anses inneha aktien på ett med ägande jämförligt sätt."¹⁴⁸ antyds visserligen att ägandebegreppet faktiskt tar sikte på just det civilrättsliga ägandet, men detta torde kunna förklaras med det att lagstiftaren här knappast syftat på något annat än normalfallet när rösträtten inbegrips i äganderätten. Det torde vara i ljuset av detta som bestämmelsen ska läsas, alltså att begreppet *äger* tar sikte på äganderätt givet inbegripen (presumerad) rösträtt. *På liknande sätt innehar* tar då sikte på åtminstone rösträtt, men utan faktisk äganderätt (såsom exemplet om testamentarisk nyttjande-/avkomsträtt). Sammantaget talar därför övervägande skäl för att motivuttalandena om testamentariska rätter inte behöver ge vika i detta fall. Bestämmelsen ska snarare tolkas så att ordvalet *äger* är en följd av att lagstiftaren presumerat att rättigheterna som följer med äganderätten även tillfaller ägaren men ska inte läsas strikt utan kontextuellt.¹⁴⁹

Sett till vad som sagts ovan, hur regelverket är konstruerat, att rösträtten är centralt element samt lagstiftarens syn på saken talar mycket för att det bara är den med testamentariska nyttjande- eller avkomsträtt som ska räknas som delägare och inte aktieägaren.¹⁵⁰ Samtidigt kan det inte okritiskt utgå ifrån att lagtexten ska tolkas på det sätt som förutsätts för motivuttalandets önskade verkan. HFD har konsekvent givit företräde för en entydig lagtext och begreppet *äger* kan på inget sätt sägas vara alltför otydligt.¹⁵¹ Vidare innebär inte det faktum att en viss lösning ger ett otillfredsställande utfall att den tolkningen inte likväl kan vara gällande. Det kan därför inte uteslutas att både ägaren och innehavaren skulle kunna räknas som delägare, även om detta varit oförutsett och icke önskvärt.

Vad som sades i förarbetena till lagändringsarbetet 1990 kom senare att återupprepas i SOU 1998:116 s. 58 och prop. 1999/2000:15 s. 49, men med tillägget att:

Uttrycket 'äger eller på därmed jämförligt sätt innehar' syftar bl.a. [min kursivering] på de fall som avses i 3 kap. 15 § aktiebolagslagen. I sådana fall kan rösträtt föreligga för den som genom testamente erhållit en nyttjanderätt till eller rätten till avkomst av aktier om han eller hon genom bestämmelse i testamentet erhåller

¹⁴⁸ Prop. 1989/90:110 s. 678, se liknande uttalanden *supra* 3.2.1 inledning.

¹⁴⁹ Samtidigt är det möjligtvis inte den tolkningen av lagtexten som är närmast till hands sett enbart till hur lagtexten är formulerad. Den torde dock rymmas inom spannet av betydelseområdets alla möjliga tolkningar. Jfr om metodtolkningsmöjligheten i denna del t.ex. RÅ 2007 ref. 81.

¹⁵⁰ Jfr 5 kap. 6 § första stycket ABL.

¹⁵¹ Troligen behöver inte en alltför strikt läsning råda, jfr RÅ 2007 ref. 81 som var ganska tillåtande i bedömningen om vad som ansågs falla inom en bestämmelses betydelseområde.

rätt att företräda aktierna och, beträffande avkomsträttsinnehavaren, att aktierna till tryggnad av hans avkomst skall sättas under särskild vård (jfr prop. 1989/90:110 s. 678).¹⁵²

Lagstiftaren har genom användandet av ordet ”bland annat”¹⁵³ till synes antytt att det inte bara är de situationer som anges i 3 kap. 15 § ÄABL som ska omfattas utan att bestämmelsen även tar sikte på andra omständigheter.¹⁵⁴ Frågan blir då vilka dessa alternativa situationer som lagstiftaren haft i åtanke kan tänkas vara.¹⁵⁵

3.2.2 Gåvor, pantsättning m.m.

En möjlig tolkning av ordet ”bland annat” skulle vara att det tar sikte på andra situationer när nyttjande- eller avkomsträtten för en aktie tillkommer annan än ägaren. Ett exempel på en sådan situation är vid gåvor som givits med förbehåll om nyttjande-/avkomsträtt. Detsamma gäller exempelvis pantsättningsavtal varmed följer rätten till utdelning och rätten att utöva andelarnas

¹⁵² Likalydande citat, SOU 1998:116 s. 58 och prop. 1999/2000:15 s. 49.

¹⁵³ Notera att redogörelsen i SOU 1998:116 inte var identisk.

¹⁵⁴ Tjernberg 2026 s. 28 och Tjernberg 1999 s. 118 verkar dela Stoppregelsutredningens uppfattning genom att skriva: ”I förarbetena till skattereformen, prop. 1989/90:110 s. 678, nämns *som ett exempel* [min kursivering] den som blivit införd i aktieboken som nyttjandearrättshavare [...]” och därmed till synes tolka det nämnda som ett exempel bland flera situationer. Pålsson 1995 s. 225 gör samma bedömning. Även om det inte direkt framgår att lagstiftaren menade det som exemplifierande är det inte osannolikt att tänka sig att så var fallet. Dessutom framstår det motsatta som svårtänkbart givet vad som sägs *infra* 3.2.1 *in fine*.

¹⁵⁵ En annan fråga är vilket rättskällevärde redogörelsen i prop. 1999/2000:15 s. 49 kan tillmätas. För det första verkar det som lagstiftaren skriver handla om att redogöra för gällande rätt. För det andra så var det lagförslag som föreslogs kopplat till att definitionen av ägare skulle ändras till att avse *delägare* samt att definitionen skulle justeras så att den gäller generellt, se prop. 1999/2000:15 s. 48, jfr SOU 1998:116 s. 57 ff. Uttalandet saknar därför även koppling till förslaget. Redan här kan därför konstateras att uttalandet snarare måste ses som lagstiftarens försök att redogöra för dennes syn på gällande rätt snarare än att åstadkomma någon förändring av rättsläget. Det finns därför anledning att endast försiktigt tillmäta uttalandena någon som helst vikt. Till detta tillkommer även att det är viktigt att ha med sig att lagstiftningsarbetet här avsåg ändring av kommunalskattelagen, inte den nya inkomstskattelagen, se lag (1999:1149) om ändring av kommunalskattelagen (1928:370), jfr prop. 1999/2000:15 s. 29, 180. Både detta förarbete och förarbetena till den nya inkomstskattelagen utformades parallellt, där den senare kom att presenteras före prop. 1999/2000:15. Det framgår dock av prop. 1999/2000:2 del 1 s. 468 (till nya inkomstskattelagen) att de lagändringar som tagits i lagrådsremissen avseende slopandet av stoppregler (prop. 1999/2000:15) ”inarbetats”. I bakgrunden till de särskilda författningskommentarerna till 56 kap. förtydligas att förslagen i propositionen bygger på förslagen i lagrådsremissen om stoppreglerna och att regeringen tagit ställning till dem där, se prop. 1999/2000:2 del. 2 s. 604. Det framgår därefter av specialmotiven till specifikt 56 kap. 6 § IL att bestämmelsen i princip rakt av är hämtad från Stoppregelutredningens förslag. Slutsatsen härav blir att prop. 1999/2000:15 inte är särskilt relevant men att det faktum att SOU 1998:116 avsåg kommunalskattelagen inte i någon större utsträckning förtar motivuttalandets relevans (annat än att det blir lite mer oklart om lagstiftaren till den nya inkomstskattelagen främst valt att anamma lagtexten och motiveringen kopplat till ändringen, eller den bredare redogörelsen, då inkluderat den om gällande rätt), men att uttalandet dock redan från första början kan anses ha viss begränsad betydelse i och med att det avser ett uttalande om uppfattningen av gällande rätt och saknar koppling till den föreslagna lagändringen, jfr härom metodavsnittet *supra* avsnitt 1.5.1.2. Det är dessutom så att försiktighet bör råda vid tolkningar som ligger på gränsen mot att vara övertolkningar av två små ord.

rösträtt. Ingen av dessa situationer har dock införts i ABL som rösträttsberättigande.¹⁵⁶ Detta innebär att ett sådant gåvoavtal eller pantsättningsavtal inte med bindande verkan kan avse aktier i svenskt aktiebolag. I fråga om ett svenskt aktiebolag kan därför varken gåvosituationen eller pantsättning ge upphov till en situation där rösträtt tillkommer rättighetsinnehavaren och som då likställs med den för det testamentariska förordnandet.¹⁵⁷

Eftersom fåmansföretagsdefinitionen träffar även motsvarande utländska juridiska personer och det inte heller synes vara uppställt något särskilt krav på att ett mellanliggande bolag måste vara svenskt följer dock att ägandet även kan ske i utländska juridiska personer.¹⁵⁸ Situationen kan därför föreligga där ägandet sker i eller genom förmedling av utländsk juridisk person och rösträttsinnehavet enligt den utländska rätten (fullt korrekt) sker genom exempelvis gåvo- eller pantsättningsavtalet.¹⁵⁹ Det som talar för medräknande är att dessa situationer skulle inrymmas i vad som avses med innehav som liknar ägande är att de är jämförbara med testamentariska förordnandet, i synnerhet gåvosituationen som är särskilt lik.¹⁶⁰ Mot detta talar dock att svensk rätt inte erkänner denna typ av avtal aktiebolagsrättslig verkan.¹⁶¹

3.2.3 Hembudsklausuler m.m.

En annan situation som kan tänkas inkluderas i ”på liknande sätt innehar” är när röst- & ekonomiska rättigheterna tillkommer annan än ägaren av annat skäl än genom testamente, gåva eller pantsättning m.m. Inom aktiebolagsrätten finns en odelbarhetsprincip som innebär att de olika delarna av de rättigheter som följer med andelsägandet som huvudregel inte kan delas upp på olika ägare.¹⁶² Detta splittringsförbud är, som blev tydligt genom redogörelsen för gåvor- och pantsättningsavtalen, starkt men undantag görs för exempelvis testamentariska förordnanden av nyttjande- eller avkomsträtt. Det är dock inte den enda situationen då odelbarhetsprincipen kan frångås inom

¹⁵⁶ Frågan om att reglera denna situation har diskuterats flera gånger men dock aldrig införts i lagen, se SOU 1958:27 s. 153 om förslaget och ibid s. 203 för motiveringen. Jfr SOU 1971:15 s. 366; Roos s. 150, 250 f. Se också Nerep m.fl. lagkommentar till 4 kap. 43 § ABL med vidarehänvisningarna däri (dock beaktat den felaktiga hänvisning som de gör till NJA 1940 s. 598 som handlar om skadeståndsrätt, där det som avses rimligen är NJA 1940 s. 698).

¹⁵⁷ Jfr t.ex. Nial s. 25, 128; Ahrnborg s. 133.

¹⁵⁸ Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 605; jfr Tjernberg 1999 s. 117.

¹⁵⁹ Detta förutsätter att det finns en sådan rättsordning som godkänner denna typ av innehav. Detta har inte undersökts inom ramen för uppsatsen.

¹⁶⁰ Jfr *infra* avsnitt 6.3.

¹⁶¹ I vilken mån EU-rättsliga aspekter kan tänkas påverka faller utanför ramen för denna uppsats. Detta behandlas därför inte. Detsamma gäller i övriga fall då det nämns något kopplat till utländsk rätt och utländska bolag.

¹⁶² Jfr prop. 1944:5 s. 401. Exempelvis är en överenskommelse om att den tidigare ägaren ska behålla rösträtten en viss tid efter äganderättsöverlåtelsen inte bolagsrättsligt bindande, NJA 1972 s. 29; Roos s. 252 f.; jfr Hessler s. 460.

Se dock Gäverth s. 589 not 10 om hur handlingar bortom splittringsförbudets gränser möjliggör viss splittring i praktiken.

svensk aktiebolagsrätt. Ett annat exempel är vissa speciella situationer när en andel omfattas av en hembudsklausul.

Finns en hembudsklausul innebär det att någon har rätt att lösa in en aktie som har övergått till en ny ägare, 4 kap. 27 § ABL. Om en person avlider skulle detta rent strikt enligt huvudregeln innebära att andelen genom dödsbosuccessionen övergår från den avlidna till dödsboet. I 4 kap. 29 § ABL finns därför en särskild bestämmelse som tillämpas vid dödsfall. I sådana fall anses andelen inte genom dödsbosuccessionen övergått till ny aktieägare för-
rån andelen antingen lämnar boet eller det gått ett år sedan dödsfallet inträffade. Fram till denna tidpunkt kan dödsboet till fullo utnyttja rösträtten m.m., men därefter gäller vad som sägs i 4 kap. 27 § ABL om hembud.¹⁶³

Utgångspunkten är att förvärvaren (d.v.s. i detta fall dödsboet efter ett år eller den som dessförinnan förvärvar andelarna av dödsboet) under hembudstiden ej får utöva annan rätt som aktien ger än rätten till vinstutdelning och företrädesrätt vid nyemission av aktier eller emission av teckningsoptioner eller konvertibler.¹⁶⁴ I sådana fall är rösträtten passiviserad tills vidare.¹⁶⁵ Det är dock möjligt att i bolagsordningen föreskriva att överlåtaren eller förvärvaren får utöva rösträtten för aktierna även under hembudstiden, 4 kap. 35 § andra stycket ABL.¹⁶⁶ Situationen kan därför uppstå där förvärvaren civilrättsligt är (villkorad) ägare av andelen och innehavare av de ekonomiska rättigheterna därav men saknar rösträtten.¹⁶⁷ Reciprok gäller då att överlåtaren alltså har rösträtten, men saknar äganderätten och de ekonomiska rättigheterna.¹⁶⁸ Här föreligger alltså splittring. Situationen är dock inte identisk med 4 kap. 43 § om de särskilda testamentariska förordnandena.

I samtliga fall där rättigheterna som följer av andelen har splittrats blir frågan vem (om någon) av dem som ska betraktas som delägaren för andelen.¹⁶⁹ Som är tydligt från situationen ovan om testamentsförordnanden tillkommer

¹⁶³ Om regleringen kring hembudsklausuler i övrigt, se främst 4 kap. 27–36 §§ ABL. Exempelvis Sund 2008 s. 184 f. har ifrågasatt regleringens lämplighet. Jfr även J. Sandström generellt.

¹⁶⁴ Jfr 4 kap. 37 § andra stycket ABL.

¹⁶⁵ Johansson 1990 s. 267. Här kan för övrigt parentetiskt noteras att det är oklart ifall passiviserade röster ska påverka, exempelvis genom att det i praktiken bara finns fyra eller färre delägare till följd av att övriga röster har passiviserats. Sannolikt ska de inte det eftersom 56 kap. 2 § utgår ifrån rösterna för *samtliga* andelar.

¹⁶⁶ Prop. 2004/05:85 s. 252. Detta är alltså ett undantag från 4 kap. 35 första stycket & 37 §§ ABL.

¹⁶⁷ Vid dödsbosuccessionen är den avlidna personen överlåtaren och dödsboet förvärvaren. Lämnar egendomen dödsboet överlåtaren och den andra parten förvärvaren. Det kan funderas kring vad som gäller i det första fallet om bolagsordningen anger att överlåtaren äger rösträtten. Den avlidna kommer av förklarliga skäl inte kunna utnyttja sin rösträtt. Frågan är om denna rösträtt som följer av stadgandet i bolagsordningen är en sådan rättighet som alltså stannar på hos den avlidna eller om denna förvärfas av dödsboet genom dödsbosuccessionen. Är det senare fallet blir för det stadgandet om rösträtten i detta fall en icke-fråga. Möjligen kan NJA 1954 s. 445 vara vägledande här.

¹⁶⁸ Prop. 1989/90:110 s. 678; SOU 1998:116 s. 58; prop. 1999/2000:15 s. 49.

¹⁶⁹ Att inte båda ska betraktas som ägare, se *supra* avsnitt 3.2.1.

ägandet en person medan de ekonomiska rättigheterna och rösträtten tillkommer en annan. I detta fall verkar lagstiftaren ansett att den sistnämnda ska betraktas som delägaren. I situationen med hembudsklausulen tillkommer äganderätten och de ekonomiska rättigheterna förvärvaren medan rösträtten kan tillkomma överlåtaren. Vem som ska betraktas som delägare i detta fall är mindre klart. I förarbetena som anges ovan angavs:

Att *rösträtten* för en aktie i vissa fall kan tillkomma annan än ägaren framgår av 3 kap. 15 § aktiebolagslagen. Den som har blivit införd i aktieboken som nyttjanderättshavare eller innehavare av avkomsträtt *och som alltså äger rösta för aktien* skall, vid tillämpning av 35 § 1 a mom. sjunde stycket, anses inneha aktien på ett med ägande jämförligt sätt.¹⁷⁰

Utifrån de kursiverade delarna verkar lagstiftaren främst fokuserat på rösträtten. Samtidigt anges specifikt just testamentariska förordnanden där både rösträtten och de ekonomiska rättigheterna tillkommer annan än ägaren. Det kan också tänkas att uttryckssättet bara är en konsekvens av att just det exemplifierade 4 kap. 43 § ABL är utformat så. Att den senare situationen ligger närmare kärnan av vad som liknar ägande torde dock stå klart i och med att fler av rättigheterna tillkommer testamentstagaren och situationen mot ägande är så otroligt snarlik att avsaknad av den faktiska äganderätten i princip enbart är en formalitet. Situationen där en person har rösträtten men inte de ekonomiska rättigheterna särskiljer sig mycket mer från ägande – kanske så långt att det inte kan betraktas som innehav liknande ägande. Det är trots allt så att både de ekonomiska-, såväl som rösträttigheterna är centrala för regelverkets övergripande syfte.¹⁷¹

Det avgörande är dock alltså om innehavet är tillräckligt likt ägande. Huruvida detta kräver båda rättigheterna eller bara ena och i så fall vilken är oklart. Möjligen kan slutsatsen dras utifrån motivuttalandena att åtminstone rösträtten framstår något mer central än de ekonomiska rättigheterna. De ekonomiska rättigheterna kanske varken behövs eller ens är tillräckliga för att likställas med ägande. Rättsläget är dock inte klart.¹⁷² Huruvida innehavet av rösträtten är en nödvändighet och/eller en tillräcklighet är inte heller det helt klart. Vad som gäller kring medräknande av delägarskap vid hembudsklausuler får därför alltså anses något öppet.

En annan fråga som här tillkommer är huruvida kravet på innehav av rösträtten i så fall måste sträcka sig så långt som att kräva en faktisk rösträtt snarare än exempelvis en latent rösträtt (exempelvis den som ännu ej blivit införd i aktieboken, jfr 4 kap. 37 § första stycket ABL). Även det är oklart. Sett till att

¹⁷⁰ SOU 1989:2 s. 211 f., min kursivering. Detta återupprepades likalydande eller mycket snarlikt i prop. 1989/90:110 s. 678, SOU 1998:116 s. 58 och prop. 1999/2000:15 s. 49.

¹⁷¹ För mer om detta, se *infra* avsnitt 6.3.

¹⁷² För denna situation kan jämföras med när en person överlätit rätten till aktieutdelning till annan.

det relevanta torde vara den som har rätten som tillkommer andelen snarare än faktiska möjligheten att nyttja det, jfr *infra* avsnitt 4.1, bör detta inte ha någon inverkan. Gränsdragningsproblematik i särskilda situationer kan dock inte uteslutas.

3.2.4 Interimsbevis m.m.

Utöver vad som sagts hitintills finns dock andra situationer som liknar ägande, men som ligger lite längre ifrån den situation om testamentariska förordnanden som angavs i motivuttalandena. Skatteverket anger i sina allmänna råd att:

Innehav av interimsbevis bör jämföras med ägande, om interimsbeviset är bärare av samma rättigheter som en aktie. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan med ägande i vissa fall även jämföras rätt till förvärv av aktier i bolaget, t.ex. genom optioner eller konvertibla skuldebrev.¹⁷³

I förarbetena noterades Skatteverkets rekommendationer i denna del men kommenterades inte annat än att det konstaterades att frågan inte syntes varit uppe till prövning. Lagstiftaren verkar här snarare önskat redogöra för förslag på tolkningar av gällande rätt i stället för att göra anspråk på att ändra något. Uppgiften att närmare precisera innehållet i gällande rätt verkar lagstiftaren lämnat öppen åt rättstillämparen att göra.¹⁷⁴

Tjernberg ställer sig frågande till Skatteverkets uppfattning och konstaterar att begreppet enligt deras tolkning ges en ganska vid innebörd i och med att paragrafen anger att andelen ska *innehas* samt att röstinflytandet och bestämmanderätten är centralt.¹⁷⁵ Ingen av dessa innebär att andelarna innehas och vare sig optionsrätter eller konvertibla skuldebrev ger någon möjlighet till röstinflytande. Även Pålsson har noterat att Skatteverkets uppfattning ligger i gränslandet för vad som kan utgöra lagregelns kärnområde.¹⁷⁶

Tjernbergs uppfattning vinner till stor del även stöd utifrån vad som sagts ovan vid den närmare granskningen av förarbetsuttalandena. Vissa utvidgningar tål dock att göras i samband med detta.

¹⁷³ SKV A 2015:9. Före HFD 2015 ref. 13 var Skatteverket av en annan uppfattning, se SKV A 2006:12 och ännu tidigare exempelvis RSV 2001:19, RSV S 1999:21, RSV S 1998:29, RSV S 1997:6. Jfr Skatteverkets rättsfallskommentar: ”Detta innebär att uttalandet i SKV A 2006:12 p. 1.2 gällande att endast ägande genom förmedling av annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag [medräknas (sic!)] kommer att ses över.”

¹⁷⁴ SOU 1998:116; prop. 1999/2000:15 s. 49.

¹⁷⁵ Tjernberg 2026 s. 29. Här kan noteras att Tjernberg 1999 s. 118 (jfr även Tjernberg 1995 s. 472) i stället skrev: ”Detta synes vara en alltför vid tolkning med hänsyn till att lagtexten anger att aktierna skall innehas.” Om ändringen från ”en *alltför* vid” till ”en *ganska* vid” ska tolkas som att Tjernberg numera är något mindre kritisk till Skatteverkets uppfattning eller att det främst är av ödmjukhetskäl låter jag vara osagt.

¹⁷⁶ Pålsson 1995 s. 225.

Interimsbevisinnehavaren kan efter anteckning i aktieboken utöva aktierätten.¹⁷⁷ Beroende på vad som anges i prospektet kan interimsaktieinnehavaren ibland ges rösträtt och ekonomiska rättigheter.¹⁷⁸ Interimsaktieinnehavarens situation skiljer sig då i praktiken inte alltför mycket från den personen som fått rätten genom det testamentariska förordnandet. Sett till vilken typ av situation lagstiftaren avsåg skulle omfattas så är det inte omöjligt att tänka sig att även detta ska likställas med innehav liknande ägande.¹⁷⁹ Det är sannolikt detta som Skatteverket avser när de säger att interimsbevis bör jämföras med ägande om ”interimsbeviset är bärare av samma rättigheter som en aktie.”¹⁸⁰

Det är dock inte vilket innehav likt ägande som helst som avses utan det ska röra sig om innehav av *andelar*. Vid en nyemission ges aktieägare teckningsrätter. Utnyttjas dessa omvandlas de till interimsbevis, även kallat interimsaktie eller BTA (betald tecknad aktie). Interimsbevis är ett överlåtbart värdepapper som kan utges som bevis på aktierätt i väntan på att aktierna eller nyemissionen ska registreras, 6 kap. 9 §, jfr 13 kap. 27–30 §§ ABL. Detta innebär att interimsbevisinnehavaren inte innehar *aktierna* utan snarare rätt till ännu inte registrerade aktier. Även om Tjernberg inte motiverar sin ståndpunkt särskilt får det hållas för troligt att det åtminstone delvis är detta som enligt Tjernberg gör att ett likställande av interimsbevis hade varit att tolka kravet på innehav av andelar extensivt.¹⁸¹ Ett innehav av interimsbevis kan inte likställas med innehav av aktier.¹⁸² Likaså är lagtexten ganska tydlig med att delägaren ska inneha *andelar*. Frågan blir då hur andelsbegreppet ska tolkas.

Tidigare angavs att som fåmansföretag räknas aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag, vari *aktierna eller andelarna* till övervägande del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas. Eftersom aktier bara finns i aktiebolag och de andra sker genom andelsinnehav får det antas att begreppet andelar då primärt syftade på ägarandelar i ekonomiska föreningarna och handelsbolagen.¹⁸³ Detta delvis eftersom aktier är en subkategori till andelar och nämnandet av aktier särskilt annars hade varit överflödigt.¹⁸⁴ Det framgår även av motivuttalandena att det är aktierna, eller snarare rösterna för aktierna som är avgörande.¹⁸⁵ Till detta kan tilläggas att 57 kap. 2 § andra stycket IL anges att

¹⁷⁷ Se prop. 1975:103 s. 319 f., jfr prop. 2004/05:85 s. 589.

¹⁷⁸ Oavsett förekomsten av de ekonomiska rättigheterna är interimsbeviset alltså ett överlåtbart finansiellt instrument och kan därmed resultera i kapitalvinst, jfr t.ex. RÅ 1994 ref. 1.

¹⁷⁹ Se mer utförligt *infra* avsnitt 6.3.

¹⁸⁰ SKV A 2015:9.

¹⁸¹ Tjernberg 2026 s. 29; Tjernberg 1999 s. 118.

¹⁸² Jfr t.ex. RÅ 1994 ref. 1, som dock inte är alltför relevant.

¹⁸³ Uppdelningen behölls även när fåmanshandelsbolag gavs egna bestämmelser, se t.ex. SOU 1989:2 s. 20.

¹⁸⁴ Jfr prop. 1999/2000:2 del 1 s. 506. Det kan förvisso visserligen även finnas ett visst intresse i att nämna aktier särskilt enbart av förtydligande skäl. Detta förtar dock inte tyngden i resonemanget alltför nämnvärt.

¹⁸⁵ Se prop. 1975/76:79 s. 41, jfr s. 70. Jfr även t.ex. SOU 1998:116 s. 61; Grosskopf 1976 s. 32. Jfr även framställan i övrigt.

vid tillämpning av det kapitlet (alltså 57 kap.) likställs med andelar även andra delägar rättigheter. Med andra delägar rättigheter förstås här vad som anges i 48 kap. 2 § IL (exempelvis interimisbevis).¹⁸⁶ En *e contrario* tolkning lämpar sig visserligen inte men det kan likväl åtminstone konstateras att i vart fall lagstiftaren verkar haft uppfattningen att andelsbegreppet för aktiebolagens del allenast avser aktier.

Numera anges dock i paragrafen inte ”aktier eller andelar” utan enbart andelar. Detta ska dock inte tolkas som en utvidgning. Vid inkomstskattelagens tillkomst uttalades särskilt att:

Ordet *andel* används som en samlingsbeteckning för aktier och andra andelar. [...] Det medför att ordet aktie stryks eller byts ut mot andel i de flesta bestämmelserna [...] I de fall en bestämmelse gäller bara för andelar i aktiebolag behålls emellertid ordet aktie.¹⁸⁷

Detta framstår således ha varit en redaktionell ändring och bestämmelsen kan alltså läsas som *aktier eller andel*.¹⁸⁸ Med ordet *andel*, och numera samlingsbeteckningen för både aktier och andelar, ger detta att kravet på att delägaren ”innehåller andel” ska tolkas som att det för aktiebolagens del avser aktier, eller mer korrekt: innehav av rösträtt från aktie. Följden härav blir att ett testamenteriskt förordnande om nyttjande- eller avkomsträtt till aktier inbegrips inom lagtextens lydelse som sådant innehav som avses. Detsamma gäller dock inte interimisbevis eftersom dessa visserligen ger rösträtt men att rösträtten inte är härrör från aktien utan interimisbeviset. Skillnaden måhända vara marginell, men synes utifrån lagtexten alltså vara avgörande. Detta förutsätter dock den mer snävare av de två presenterade tolkningsvarianterna som avses.

Även om mycket talar för att så är fallet är det inte med nödvändighet att andelsinnehavskravet måste läsas som begränsat till aktier. I exempelvis RÅ 2007 ref. 81 valde domstolen en tolkning som var förenlig med lagstiftningens syfte men i utkanten av bestämmelsens betydelseområde. Det kan tänkas att domstolen skulle göra samma bedömning här och då likställa innehav av interimisbevis med ägande av andel. Detta förutsätter förstås att ett interimisbevis ens kan anses inrymmas i möjliga tolkningar av vad som förstås med

¹⁸⁶ I 48 kap. 2 § första stycket 2 IL kallas dessa för ”rätt på grund av teckning av aktier”, se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 559.

¹⁸⁷ Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 506.

¹⁸⁸ Notera dock 1.5.1.2 om att ordalydelsen likväl har företräde framför en lagstiftarvilja om att någon ändring inte varit avsedd. Detta skulle då vara ett skäl till att numera tolka begreppet bredare än att bara inkludera aktier.

begreppet ”andel”.¹⁸⁹ Rättsläget får i väntan på närmare förtydligande ses som något ovisst.¹⁹⁰

I fråga om konvertibler och optioner, men även exempelvis vinstandelsbevis o.s.v. kan kort noteras att det är än mer vanskligt att tänka sig att dessa kan medräknas eftersom de, till skillnad från (vissa) interimssaktier, inte ens ger rösträtt.¹⁹¹

Ytterligare en viss anmärkning kan göras kring bland annat optioner. En tidigare reglering som var i princip identiskt formulerad som nuvarande 56 kap. 6 § IL var de spärregler för förlustutjämning som tidigare fanns i 8 § tredje stycket lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.¹⁹² Hur denna bestämmelse skulle förstås har prövats i flera mål. I RÅ80 1:2 och RÅ80 1:50 ansågs andelar inte vara ägda på jämförligt sätt innan aktierna lämnats över. Utgången blev den motsatta i RÅ80 1:91 I & II där förvärvaren redan genom avtalet ansågs inneha på jämförligt sätt. Rättsfallen avsåg bl.a. optionsrätt. Pålsson anser att ”det klart framgår av denna

¹⁸⁹ I kapitel 4 förs medelbarhetsresonemang till stöd varför även exempelvis huvudmän i bulvanförhållanden m.m. kan betraktas som delägare. Liknande resonemang skulle kunna tänkas kunna göras här. Särskiljande mellan dessa är dock att det i de fallen rör medelbarhet kopplat till rösträtten för aktierna snarare än medelbar möjlighet att i utbyte mot interimssbeviset få aktier. Det är dock högst tveksamt huruvida en sådan åtskillnad verkligen kan anses framgå av lagen. Möjligen talar det för att även interimssbevis bör omfattas.

¹⁹⁰ I vilken utsträckning den särskilda situation som gäller för interimssbevis överhuvudtaget får någon praktisk effekt beror på hur vanligt det är att interimssbevis utfärdas. Se här olika uppfattningarna i Dahlberg 2011 s. 170 resp. Tivéus 2012 s. 248.

¹⁹¹ En annan bedömning kan förstås tänkas göras ifall det rör konvertibla skuldebrev, optioner m.m. om rösträtt eller liknande tillkommer till följd av en utländsk rätt som är tillämplig. Detsamma gäller även i övrigt för vad som anges i detta kapitel.

Se t.ex. SOU 1971:15 s. 157 f. För svenskt vidkommande ger de visserligen visst borgenärsskydd, Johansson 1990 s. 66 f., men detta är som en ren självklarhet inte i närheten av att vara tillräckligt. En person i sin egenskap av borgenär kan på intet vis ge delägarskap redan på denna grund.

¹⁹² Lydelsen var: ”Med ägare till aktier avses fysisk person som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna.” Bestämmelsen kom att överföras till 2 § 15 mom. SIL men upphävdes i samband med tillkomsten av lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, jfr SOU 1993:29; prop. 1993/94:50. Denna kom sedan också att upphävas när den nuvarande inkomstskattelagen trädde i kraft.

Formuleringen i 56 kap. 6 § IL om innehav som liknar ägande är i skatterättsligt hänseende ej unik för fåmansföretagsreglerna, även motsvarande regler finns eller har funnits i andra bestämmelser på skatterättsens område. Möjligen kan inspiration eller vägledning ges utifrån dessa om vad som kan tänkas omfattas. Ett exempel som kan nämnas är 7 § lagen (2011:1268) om investeringssparkonto. Där förekommer också uttrycket ”äger eller på liknande sätt innehar” och i förarbetena hänvisas till just stadgandet i 56 kap. 6 § IL, Prop. 2011/12:1 s. 293 ff. SRN har i förhandsbesked 7-24/D funnit att andelar i en depå inom ramen för en kapitalförsäkring kan beaktas vid bedömningen av vad som är en investeringstillgång på ett investeringssparkonto. (Skatteverket var redan sedan tidigare av denna uppfattning, se Skatteverkets ställningstagande 2013; Skatteverkets ställningstagande 2012.) Även om de olika regelverken inte skiljer sig extremt vad gäller bestämmelsernas syfte och kopplingen genom ägarbegränsningsregeln till personer som har inflytande i bolaget så skulle det vara ytterst vanskligt att göra analogislut mellan dessa två regelverk och dessutom dra långtgående slutsatser utifrån ett icke prejudicerande förhandsbesked, jfr prop. 2011/12:1 s. 293 ff.

rättspraxis att optionsrätt kan vara att jämställa med äganderätt.”¹⁹³ Därefter fortsätter Pålsson att det kunde ”typiskt sett vara fördelaktigt för den skattskyldige att på ’jämförligt sätt’ inneha aktier. Detta är normalt inte fallet i fråga om fåmansföretagsreglerna i KL. Mot denna bakgrund är det inte självklart att referatens prejudikatsverkan bör anses omfatta även den nu föreliggande situationen.”¹⁹⁴

Tjernberg (som dock felaktigt hänvisar till RÅ80 1:19 men avser RÅ80 1:91)¹⁹⁵ å sin sidan framhåller precis som Pålsson att jämförelser mellan regelkomplex bör ske med försiktighet och att de ramar som uppställs genom legalitetsprincipen måste förhållas till,¹⁹⁶ men är något mindre tveksam än Pålsson till att låta avgörandena vara till vägledning för tolkningen av nuvarande 56 kap. 6 §.¹⁹⁷ I vilken mån rättsfallen talar för dels optionsrättsinnehavares möjlighet att inkluderas, dels vilken betydelse den faktiska äganderättsövergången till aktier har och i förlängningen då även äganderätten som sådan låter jag vara osagt. Skulle innehav av optionsrätt anses vara att likställa med ägande torde även exempelvis interimisbevis vara det.

3.2.5 Dödsbodeläganden

Till det som ovan sagts kan även tänkas tillkomma andra delar som av andra skäl är att bedöma som likt ägande. Vilka detta skulle kunna tänkas vara är dock svårt att ens försöka spekulera kring i brist på vägledande motivuttalanden eller praxis. Dödsbodelägares andelsägande kan anses vara en sådan situation som faller inom denna kategori. Detta eftersom dessa drastiskt särskiljer sig från situationerna som angivits ovan. Den ideella andel som ägs innebär visserligen en rätt till del i samförvaltningen av dödsboet samt ekonomiska rättigheter vid boets skifte (likt testamentsförordnandena). För den ideella andelen följer dock inget *direkt* innehav av rösträtten m.m. eftersom detta alltså tillkommer dödsboet. Det kan därför svårligen vara så att det på denna grund går att inräkna dödsbodelägarnas andelsägande som direkt innehav av andelarna i företaget.

Lagtextens ordalydelse är dock vag och öppnar för många tolkningar. Det faktum att ingen av de ovan angivna situationerna tar sikte på en snarlik situation som denna behöver inte betyda att detta inte alltså kan inkluderas. Rättsläget får anses oklart även om det inte är särskilt mycket som talar för att dödsbodelägarnas indirekta ägande skulle kunna räknas som *direkt* innehav som avses – vilket var huvudfrågan för utläggningen i detta avsnitt.

¹⁹³ Pålsson 1995 s. 225.

¹⁹⁴ Pålsson 1995 s. 225. En viss förskjutning har dock skett angående det som sägs om fåmansföretagen. I vilken utsträckning den senare utvecklingen kan tänkas påverka Pålssons ståndpunkt numera låter jag vara osagt.

¹⁹⁵ Se Tjernberg 2026 s. 29; Tjernberg 1999 s. 118; Tjernberg 1995 s. 472.

¹⁹⁶ Tjernberg 2026 s. 29; Tjernberg 1999 s. 118; Tjernberg 1995 s. 472 & not 13; Pålsson 1995 s. 225 f.

¹⁹⁷ Tjernberg 1999 s. 118; jfr Tjernberg 2026 s. 29; Tjernberg 1995 s. 472.

Följden härav blir att *ifall en person avlider kan dödsbodelägarerna enbart vara delägare genom indirekt ägande* (annat än i bulvanförhållanden).¹⁹⁸ En testamentstagare däremot som genom testamente får aktierna eller åtminstone nyttjande- eller avkomsträtten därtill kan dock räknas som direktägande eller direktinnehavande delägare. Notera dock att testamentstagande inte ger rätt till dödsbodelägarskap. Det är alltså inte personen i egenskap av dödsbodelägare som direkt äger eller innehar aktierna även om personen också måhända skulle råka vara dödsbodelägare.¹⁹⁹

3.2.6 Bulvanförhållanden

Till sist kan nämnas något om bulvanskap. Förhållningssättet till bulvanskap härrör ur civilrätten men genomsyrar också skatterätten.²⁰⁰ Grosskopf anför angående bulvanförhållanden kopplat till fåmansföretagsregleringen att ett bulvanförhållande anses föreligga om bulvanen intar sin ställning på grund av huvudmannens åtgöranden och handlar i eget namn men för huvudmannens räkning – detta för att dölja huvudmannen.²⁰¹ De rättsliga befogenheterna utövas av bulvanen, medan den faktiska dispositionen tillkommer huvudmannen.²⁰² Även om huvudregeln är att bulvaners rättshandlingar inte binder huvudmannen anser Grosskopf att det faktum att det i rättspraxis gjorts undantag för exempelvis avseende drivande av rörelse, ägandeskap vid förvärv samt vid transaktioner som är illojala mot skatteverket gör att de av bulvanen ägda aktierna ska anses ägda av huvudmannen.²⁰³ Som ett ytterligare skäl anges att det dessutom är vanligare i skatterätten än civilrätten att bulvanen bortses ifrån.²⁰⁴ Uppfattningen överensstämmer med doktrinen i övrigt.²⁰⁵ Även lagstiftaren har vid flera tillfällen påpekat att bulvanen bortses ifrån vid andelsinnehav.²⁰⁶

Bulvanskapet är dock något annat än vad som här diskuteras om innehav liknande ägande. Detta eftersom huvudmannen betraktas som *ägare*. Förekomsten av utvidgningen av situationen till inte bara ägande utan även liknande

¹⁹⁸ Det finns många situationer när bulvanskap genom dödsbo kan tänkas föreligga. En situation som kan nämnas och som länkar samman flera av de ovan redovisade företeelserna är om exempelvis ett dödsbo säljer hembudsandelar till utomstående, men för att inte utlösa inlösningsrätten hemlighåller överlåtelsen tills det gått ett år. Inspirationen till exemplet kommer från ett inte alltför olikt exempel i Johansson 1990 s. 267. En sådan situation är dock sannolikt högst ovanlig. Det skulle dessutom sannolikt gå att lösa på annat vis och mer öppet genom exempelvis dödsbodelägarandelsöverlåtelser, se dock not 244 om att sådana andelsöverlåtelser stundom inte godtagits.

¹⁹⁹ Fler spörsmål kopplat till legat behandlas *infra* avsnitt 4.3.

²⁰⁰ Se t.ex. Grosskopf 1976 s. 29 f.

²⁰¹ Se Grosskopf 1976 s. 30 f. Redogörelsen är en sammanfattning av Grönfors s. 282 ff., se Grosskopf s. 31 not 81.

Se dock Johansson 1990 s. 219 f. om huruvida ett döljande verkligen är en nödvändig betingelse.

²⁰² Jfr även t.ex. Johansson 1990 s. 219.

²⁰³ Grosskopf 1976 s. 30 f. not 80.

²⁰⁴ Grosskopf 1976 s. 30 f.

²⁰⁵ Se t.ex. Tjernberg 1999 s. 117; Sund 2001 s. 149; Pelin 1994 s. 665.

²⁰⁶ Se SOU 1989:2 s. 212; prop. 1989/90:110 s. 678; SOU 1998:116 s. 57 f., 288; prop. 1999/2000:15 s. 49, 149.

innehav torde därför inte ta sikte på att omfamna denna situation – även om det i förarbetena förvisso anges att aktier ägda av en bulvan ska anses ”innehavda” av huvudmannen.²⁰⁷ Detta behöver därför inte beröras ytterligare här.

3.2.7 Slutsats

Utifrån vad som sagts ovan kan sammanfattningsvis konstateras att 56 kap. 6 § IL genom likställandet av jämförligt innehav omfattar bestämmelsen uttryckligen mer än bara ägande. Utgångspunkten synes även vara att ägandet eller innehavet åtminstone ska avse rösträtten och möjligen även eller alternativt de ekonomiska rättigheterna snarare än att blint fokusera på vem den civilrättsliga äganderätten tillkommer. Det krävs härvid att innehavet av rättigheterna till aktien är av viss dignitet. Testamentstagare av nyttjande- eller avkomsträtt till aktie uppfyller troligen detta krav genom sitt innehav av både rösträtten och de ekonomiska rättigheterna för aktien. Huruvida en person som enbart innehar exempelvis rösträtten eller de ekonomiska rättigheterna uppfyller detta är något mer vanskligt att bedöma. Det olika situationerna kan illustreras genom följande tabell där grå markering:

		Person A			Person B		
1	Normalt ägande (A)	Äganderätt	Rösträtt	Ekonom. rätt.			
2	Testamentariskt förordnande (till A)		Rösträtt	Ekonom. rätt.	Äganderätt		
3	Hembudsklausul (A förvärv. B överlåt.)	Äganderätt		Ekonom. rätt.		Rösträtt	
4	ex Överlåtelse av utdelning (A→B)	Äganderätt	Rösträtt				Ekonom. rätt.
6	ex Överlåtelse av utdelning (B→A)			Ekonom. rätt.	Äganderätt	Rösträtt	
7	Hembudsklausul (B förvärv. A överlåt.)		Rösträtt		Äganderätt		Ekonom. rätt.
8	Testamentariskt förordnande (till B)	Äganderätt				Rösträtt	Ekonom. rätt.
8	Normalt ägande (B)				Äganderätt	Rösträtt	Ekonom. rätt.

²⁰⁷ SOU 1989:2 s. 212. Ägande kan dock ses som en subkategori av innehav, varför det inte ens är säkert att uttalandet ska anses tala i någon motgående riktning.

Tabell 1: De rutor med grå markering som löper över både person A och B ska tolkas som att det är oklart vilken av personerna som har ett innehav som mest liknar ägande, men att det eventuellt kan tänkas luta något åt ett visst håll.

I tabellen finns samtliga alternativ presenterade. Notera att de nedre fyra är de övre fyras spegelbild. I exemplet visas där en splittring råder mellan person A och B. I vissa fall finns dock ingen person B.²⁰⁸ Frågan kan ställas huruvida situationen ska bedömas något annorlunda för A i de situationer då A enbart innehar vissa delar men någon person B inte finns. Exempelvis nr. 6 överensstämmer med konvertibla skuldebrev och optioner, med den skillnad att någon B ej finns. Av bestämmelsen synes saknas stöd för en sådan uppdelning. I de fallen kommer då ingen att betrakta som delägare.

Detta är dock inte det enda som måste uppfyllas. Vidare måste det röra sig om innehav av *andelar*, vilket här torde vara begränsat till aktier. Den som exempelvis innehar röst- och ekonomiska rättigheter till följd av villkoren för ett interimsbevis uppfyller då inte detta krav eftersom detta innebär ett innehav av rätt till aktier snarare innehav av aktier. För det tredje krävs troligen även att rätten måste vara aktiebolagsrättsligt grundad. Den som exempelvis givits rösträtten för en andel i gåva där gåvogivaren själv behåller äganderätten kan inte framgång hävda sin rätt att bli inskriven i aktieboken och rösta för andelen. Personen innehar därför inte den rätt som krävs gentemot bolaget. Motsvarande bör gälla om annat såsom exempelvis röstbindningsavtal m.m., mer om detta *infra* avsnitt 4.1. I förhållande till olika exempel som nämnts kan detta sammanfattas på följande vis.

Situation	Rösträtt	Ek. rätt.	Från aktier	ABL-verkan	Kan medräknas?
Normalt ägande					Ja
Testamentarisk nyttjande-/avkomsträtt					Högst troligen
Gåvo-/pantsättningsvillkor					Troligen, men bara utländska företag där det ges ABL-verkan
Hembudsklausul (överlåtaren)					Kanske
Hembudsklausul (förvärvarn)					Kanske
Interimsbevis					Eventuellt
Konvertibla skuldebrev & optioner					Sannolikt inte (om inte ges ABL-verkan enl. utländsk rätt)
Aktieägaravtal					Ganska troligen inte (om inte ges ABL-verkan enl. utländsk rätt)

²⁰⁸ Rent teoretiskt skulle situationen kunna tänkas att det även finns en person C.

Dödsbodelägare	(indirekt)	(indirekt)		(indirekt)	Ganska troligen inte (om inte ges ABL-verkan enl. utländsk rätt)
----------------	------------	------------	--	------------	--

Tabell 2: Gråmarkerade rutor innebär att förutsättningar kan uppfyllas i dessa fall. Vitmarkerade rutor skulle kunna bli gråmarkerade om de tillerkänns sådan verkan enligt utländsk tillämplig rätt.

Som kan utläsas ur tabellen saknar alla utom nyttjande- eller avkomsträtt från testamente en eller flera delar. Eftersom det inte är möjligt att helt klart säga vilka aspekter som är nödvändiga respektive tillräckliga blir det svårt att avgöra vad som kan likställas med ägande. Flera av de icke ifyllda rutorna skulle även kunna tänkas uppfyllas för innehav i utländska företag givet att de kan uppfyllas enligt det landets associationsrätt.

Vad som däremot torde stå klart är att lagstiftaren varit av uppfattningen att åtminstone situationer som faller inom dagens 4 kap. 43 § ABL om testamentariska förordnanden bör omfattas, men lämnat till rättstillämparen att närmare precisera innebörden av bestämmelsen.

Förarbetsuttalandena i fråga om testamentsförordnandena kan dock inte antas okritiskt. Beroende på hur lagtextens ordalydelse tolkas kan det vara så att exemplet om testamentariska förordnanden som anges i förarbetena anses oförenligt med lagtexten och därmed behöver ge vika i och med lagtextens starkare ställning. Samtidigt är detta dock inte sannolikt i och med lagtextens vaga formulering och det faktum att denna typ av testamentariska förordnanden där såväl rösträtten, avkomsträtten och stundom även besittningsrätten²⁰⁹ tillkommer annan än ägaren är i princip så likt ägande det går att komma utan att vara ägande.

Viss antydning till att även mer än detta ska omfattas kan skönjas. Även det faktum att lagtexten är vagt formulerad och med en lydelse som inte nödvändigtvis talar specifikt för testamentstaganden av röst- & ekonomiska rättigheter tyder på att så är fallet. Närmast till hands är att tänka sig att exempelvis vissa gåvo-, pantsättnings- och liknande avtal för utländska juridiska personer kan vara aktuella att inkludera. Likaså möjligen vissa situationer där hembudsklausuler skapar splittrad rättighetsinnehavarbild för en aktie. Mer tvivelaktigt är inkluderingen av annat såsom för vissa interimbevis m.m.

I fråga om ifall dödsbodelägares andelsägande kan betraktas som sådant direkt innehav liknande ägande talar inte särskilt mycket för att så skulle vara möjligt annat än att paragrafen synes kunna ha ett brett tolkningsspektrum där många olika tolkningar kan inrymmas. Att många olika situationer ryms inom de möjliga tolkningarna av begreppet betyder dock inte att alla faktiskt ska anses omfattas. I brist på uttalanden som talar i någon särskild riktning för specifikt dödsbodelägares andelsägande kan därför inga slutsatser dras.²¹⁰

²⁰⁹ Jfr not 142.

²¹⁰ Undantag kan tänkas göras för bulvanförhållanden, se dock not 216.

3.3 Förhållandet mellan 56 kap. 2 & 6 §§ IL

Definitionen av delägare återfinns i 56 kap. 6 § IL och den utförliga redogörelsen ovan i detta kapitel har varit ägnad att reda ut bland annat vad som menas med indirekt ägande och direkt innehav av andelar. Delägardefinitionen används därefter i 56 kap. 2 § IL varigenom anges att ett fåmansföretag anses föreligga ifall ”fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget”.

2 § Med fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna [...]

6 § Med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Stoppas definitionen in i andra paragrafen ges följande formulering: ”[...] där fyra eller färre *fysiska personer som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget* äger andelar motsvarande mer än 50 procent av rösterna [...]”.²¹¹

Här blir det omedelbart tydligt att 6 § definierar delägare som den som direkt eller indirekt *äger eller på liknande sätt innehar* andelar, medan 2 § anger att vid beräkningen ska fyra eller färre delägare *äga* andelarna för att ett fåmansföretag ska anses föreligga. Möjligen skulle detta kunna tolkas så att det för att ett fåmansföretag ska föreligga krävs att fyra eller färre delägare faktiskt *äger* mer än hälften av rösterna, men att det vid bedömningen av vad som anses vara en delägare på det stora hela inräknas även annat än ägande. Det finns således en möjlighet att frikoppla de två bestämmelserna. Sett till sitt sammanhang framstår detta resonemang dock som haltande. Det kan svårigen vara så att som delägare skulle förstås de som äger eller på liknande sätt innehar men att fåmansföretagsdefinitionsmissigt skulle en inskränkning till enbart vissa av dessa delägare gälla. Att en tolkning leder till ett orimligt utfall behöver inte innebära att den tolkningen är felaktig. Som konstaterats i metodavsnittet har HFD sällan frångått en tydlig lagtext enbart på den grund att den ger ett materiellt otillfredsställande resultat, möjligen skulle detta fall kunna vara ett undantag. Mer sannolikt är att en domstol genom en tolkning av begreppet utifrån en läsning i sitt sammanhang får ägandebegreppet i 2 § till att innefatta båda delarna av 6 § IL (ägande och innehav).²¹²

²¹¹ Jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 606.

²¹² Se även t.ex. RÅ85 1:85; Hultqvist 1995 s. 110 ff. om att domstolar försöker lösa felformuleringar genom lagtolkning. Jfr även Tjernberg 2018 s. 47 ff.

En annan tolkning är att det här är olika ägandebegrepp med samma terminologi i 2 respektive 6 §§ IL som tar sikte på olika saker, men som inte hämmar varandras tillämpning. Av 2 § framgår att delägaren ska äga andelarna. Det handlar kanske dock här inte om ägandet av andelarna per se utan snarare den som äger rösträtten för andelarna. Med denna läsning förklarar det inte bara varför orden *äger* och *röster* används utan talar då även för att vad som sagts i ovanförvarande kapitel om att det är den som innehar rösträtten som är centralt element vid delägarklassificeringen. Oavsett utgångspunkt för tolkningen blir resultatet dock detsamma, nämligen att det knappast kan tänkas råda någon inskränkning till bara till ägande med ej innehav för kravet på fåmansföretagsdefinitionens uppfyllnad.

Här kan parentetiskt noteras att inte heller *indirekt ägande* framgår direkt av 2 § som något som ska inbegripas i paragrafens ägandebegrepp. Tveklöst är dock att så är fallet.²¹³ Slutsatsen som kan dras härav är att det knappast kan vara frågan om att göra någon annan bedömning än att 52 kap. 2 § IL måste läsas tillsammans med, och i ljuset av, 6 § och inte förstås som mer inskränkt än 6 §.²¹⁴ Det kan dessutom tilläggas att det inte är främmande för 2 § att läsa in element. Rent strikt semantiskt framgår av paragrafen att fyra eller färre delägares andelar motsvarar mer än 50 procent av rösterna, men det anges aldrig om det är det samlade innehavet eller varje delägares andel som måste överstiga detta. Det följer dock underförstått och med nödvändighet som en ren självklarhet att ordet *sammanlagt*; måste läsas in (alltså: ”delägare [sammanlagt] äger andelar som motsvarar”) eftersom det skulle vara en omöjlighet för två eller fler personer att båda äga mer än 50 procent av rösterna vardera och en nödvändighet att en delägare gör det om det bara finns en.²¹⁵

3.4 Slutsats

I kapitlet har framför allt behandlats hur rekvisitet indirekt ska förstås, vad som menas med liknande innehav samt vad som faktiskt ska innehas. Även förhållandet mellan delägardefinitionen och grunddefinitionen av fåmansföretag har redogjorts för. Slutsatserna från detta är att grundutformningen på dödsboet och sambandet mellan delägare och fåmansföretag är sådant att det

²¹³ Se t.ex. NJA 2025 ref. 42; NJA 2015 ref. 13. Här kan intressanta paralleller dras till HFD 2015 ref. 30 om medräknande av indirekt ägande i handelsbolag vid uttagsbeskattning enligt 22 kap. 3 § IL. Jämförelsen saknar dock betydelse annat än att det visar att HFD i ett annat sammanhang och kontext där ett delägarbegrepp analyserats valt att gå ganska långt i sin tolkning (jfr Tjernberg 2015 s. 749 f.) att indirekt ägande kan intolkas. Jfr i allmänhet även t.ex. RÅ 2007 ref. 81.

²¹⁴ Notera här att det inte bara är 56 kap. 2 § första punkten och 6 §§ IL som ska läsas tillsammans. 56 kap. 2 § IL måste även läsas tillsammans med 3, 5 & 7 §§. Med en sådan läsning blir det hela Med *fåmansföretag* avses aktiebolag och ekonomiska föreningar (som inte är aktiebolag vars aktier är marknadsnoterade, 3 §) där fyra eller färre (fysiska personer, [annat än dödsbon, 7 §], [eller deras närstående, 5 §] som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget, 6 §) äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, 2 §. Den enda rimliga tolkningen är att uppdelningen på flera paragrafer enbart är ett lagtekniskt val och inte ämnat att göra respektive paragraf fristående.

²¹⁵ Se dock resonemanget i stycket om rösträttsbegränsningsregler *infra* avsnitt 6.2.

som utgångspunkt inte finns några hinder att medräkna ägande genom dödsbon. Dödsbodelägare som indirekt genom dödsbo, som i sin tur direkt eller indirekt äger andelar i företaget, kan som utgångspunkt räknas som delägare enligt 56 kap. 6 § och då i förlängningen även exempelvis 56 kap. 2 § – trots att den paragrafen enbart anger *äger* men ej *på liknande sätt innehar*. Det kan dock tänkas att det finns vissa särskilda situationer som är så atypiska att medräkande inte kan ske. I kapitel 4 redogörs därför vilken påverkan några, inte alltför ovanliga, särskilda situationer kan tänkas ha.

Det saknas stöd för att betrakta dödsbodelägareshav av ideell andel i dödsboet som sådant direkt innehav likt ägande av andelarna som krävs för att anses vara direkt delägare. Bestämmelsen i denna del kan snarare tänkas ta sikte på olika situationer då de rättigheter som följer av en aktie är splittrad av ett eller annat skäl eller möjligen av annat skäl är likt ägande. Testamentariska nyttjande- eller avkomsträttsförordnanden torde kunna betraktas som liknande innehav. Detsamma torde gälla även andra situationer (exempelvis gåva och pantsättning) när nyttjande- eller avkomsträtten, tillsammans med rösträtten, tillkommer annan än ägaren. Härvid krävs dock att dessa har aktiebolagsrättslig verkan, vilket inte alltid finns enligt svensk rätt. Då kan det liknande innehavet bara föreligga om det är i ett utländskt företag reglerat av en mer tillåtande utländsk rätt i denna del. Exempelvis om de tillerkänner denna typ av gåvo- eller pantsättningsvillkor aktiebolagsrättslig verkan.

Bortom testamentariska förordnanden är rättsläget mer oklart. Det har i doktrin och förarbeten diskuterats huruvida innehavare av exempelvis interimisbevis, konvertibla skuldebrev eller optioner skulle räknas som liknande innehav. I denna del finns inget tydligt svar. Mer talar dock för interimisbevisens medräkande än exempelvis konvertiblernas eller optionernas. Motsvarande oklarhet finns även exempelvis när en aktie som omfattas av en hembudsklausul överlåtits och det antingen är oreglerat eller i bolagsordningen särskilt angivet vem av överlåtaren och förvärvaren som ska äga rösta för aktien under hembudstiden.

4 Dödsboets m.fl. särdrag i vissa fall

I kapitel 3 konstaterades att det som utgångspunkt är möjligt att räkna bl.a. dödsbodelägare som delägare. Det kan dock tänkas att vissa situationer är så pass särskiljande att personen i fråga inte uppfyller de krav som ställs för medräknande. I efterföljande avsnitt ska därför några särskilda situationer och betänkligheter kort beröras.

4.1 En-/flerpersonsdödsbon

4.1.1 Inflytandekrav? – om vetorätt m.m.

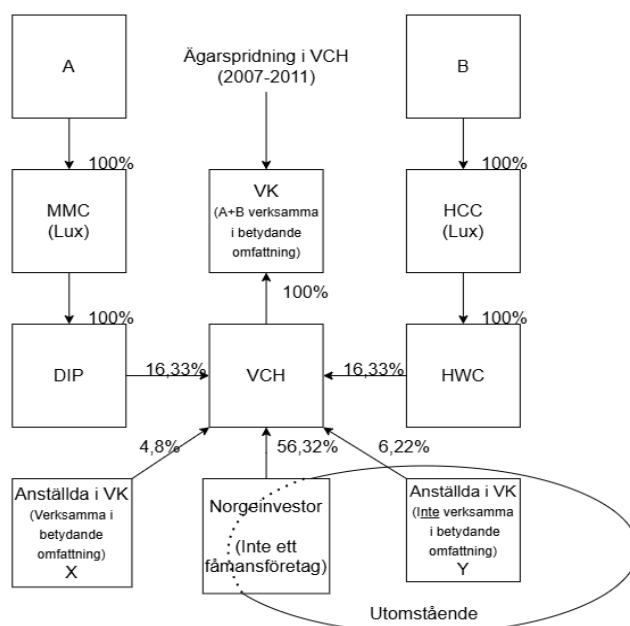
Visserligen särskiljer sig dödsbon på det sättet att dödsbodelägarna förvaltar boet gemensamt och att det genom kravet på enhetlighet i praktiken innebär att alla har vetorätt.²¹⁶ I alla andra fall än enpersonsdödsbon innebär detta att ingen därför kan sägas ha egen bestämmanderätt. I HFD 2015 ref. 13, som behandlats ovan angående indirekt ägarskap, gjordes även uttalanden i en annan rättsfråga, nämligen vad som krävs i form av faktiskt inflytande.²¹⁷ I

²¹⁶ En annan särskiljande aspekt är att dödsboförvaltningen ska syfta till avveckling, jfr 18 kap. 1 & 3 §§ ÄB. Detta innebär dock inte på något sätt att dödsbodelägarna skulle vara förhindrade att omfattas av bestämmelsen. Jfr även 24 kap. ÄB om samlevnad i oskiftat bo.

²¹⁷ Notera att det finns en distinktion mellan reellt inflytande och faktiska rösträtt. Denna kan belysas genom att notera vad som gäller för bulvanskap. För att få rösta för en aktie krävs dels att personen är införd i aktieboken, dels att personen är rättmätig ägare till aktien som denna är antecknad för, 4 kap. 37 § ABL. I bulvansituationer är bulvanen antecknad i aktieboken men inte ägare. Huvudmannen å sin sida är ägare men ej antecknad i aktieboken. Således har ingen av dem egentlig rösträtt i den givna situationen. Om den faktiska rösträtten (obs, inte detsamma som faktiska inflytandet) var avgörande faktor hade vare sig bulvanen eller huvudmannen kunnat betraktas som delägare. Lagstiftaren har dock vid flera tillfällen påpekat att bulvanen bortses ifrån vid andelsinnehav och att huvudmannen då är att betrakta som delägaren, se SOU 1989:2 s. 212; prop. 1989/90:110 s. 678; SOU 1998:116 s. 57 f., 288; prop. 1999/2000:15 s. 49, 149. Uppfattningen är även förhärskande i doktrinen, se t.ex. Grosskopf 1976 s. 30; Tjernberg 1999 s. 117; Sund 2001 s. 149; Pelin 1994 s. 665. Detta torde, givet att det inte utgör ett undantag, kunna förklaras med antingen personens faktiska inflytande (mindre troligt, se avsnittet i övrigt) eller utifrån det faktum att huvudmannen, trots brist på inskrivning i aktieboken och därmed inte ska kunna rösta för aktien står personen fritt att när som helst ge sig till känna och utifrån sin faktiska äganderätt bli inskriven i aktieboken och därefter utöva rösträtten under eget namn. Huvudmannen har trots bulvanförhållandet därför alltså rösträtten som följer av aktien, om än *de jure* en latent sådan. Även detta talar då för att det inte uppställs något krav på att personen vid en viss given tidpunkt måste ha möjlighet att juridiskt utöva rösträtten i eget namn. Det räcker snarare att denna rätt åtminstone latent tillkommer denna person. Medelbarheten måste dock sannolikt alltså vara av rösträtten till aktien, snarare än att vilken som helst typ av medelbarhet (ex interimbevisituationen, *supra* avsnitt 3.2.1) skulle godkännas.

Det finns flera tillfällen då faktiska inflytandet är inskränkt. Det kan exempelvis tänkas att en boutredningsperson eller testamentsexekutor finns förordnad. Denna typ av särskild förvaltning innebär att den eller de särskilt förordnade personerna övertar förvaltningen från dödsbodelägarna, 19 kap. 1 §. På samma sätt som vid bulvanskap är dock den inskränkta kontrollen bara en fasad eftersom dödsbodelägarna enhälligt, dock beaktat 19 kap. 1 § andra stycket ÄB, kan ansöka om en förordnad persons entledigande, 19 kap. 6 & 20 §§ ÄB. Slutsatsen är alltså att detta inte torde hindra från medräknande även om dödsbodelägarnas inflytande skulle vara inskränkt. Motsvarande gäller rimligen när dödsbodelägarna givit någon annan, exempelvis en dödsbodelägare eller utomstående, fullmakt att företräda dem alla (d.v.s. sysslopersone). En sådan fullmakt kan återkallas när som helst och kan dessutom

målet ägdes andelarna i företaget VK (företaget som var föremål för fåmansföretagsprövningen) till 37,46 % av flera personer som alla var verksamma i betydande omfattning och därför räknades som en delägare enligt 57 kap. 3 §. I övrigt var ägandet uppdelat på många aktörer som inte var verksamma i betydande omfattning. För att VK skulle räknas som fåmansföretag krävdes då att det finns tre delägarkretsar som tillsammans innehade mer än 12,54 % av VK.²¹⁸ Det fanns tre närståendekretsar som indirekt genom företaget Norgesinvestor innehade mer än detta. Sammanlagt hade därför fyra delägare mer än 50 % av rösterna i företaget VK, varför detta då var ett fåmansföretag. Rättsfallet kan illustreras enligt följande figur:



Figur 6: Figuren visar ägarstrukturen i HFD 2015 ref. 13. Bolaget VK var föremål för prövningen och en rättsfråga var ifall ägande genom Norgesinvestor kunde medräknas.

Den särskilda omständighet som gav upphov till rättsfrågan var det faktum att de tre närståendekretsarna som tillsammans ägde mer än 12,54 % indirekt genom Norgesinvestor *inte* ägde bestämmande inflytande över Norgesinvestor. A & B hävdade att denna omständighet skulle innebära att något medräknande av N:s innehav därför inte kunde ske. SRN och senare även HFD ansåg dock att det indirekta innehavet kunde medräknas trots att de saknade bestämmande inflytande över företaget varigenom det indirekta ägandet skedde.²¹⁹

jämföras med en ställföreträdarens situation. Inte heller den provisoriska förvaltning av den som har egendomen i sin närhet som sker innan den mer definitiva förvaltningen kan tas över hindrar medräknande.

²¹⁸ Kravet enligt 56 kap. 2 § IL är att fyra eller färre delägare ska inneha mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar i företaget. I detta fall krävs alltså ett andelsinnehav som överstiger 50 % minus 37,46 %, alltså 12,54 %.

²¹⁹ Se även SRN 3-14/D. Jfr även prop. 1995/96:109 s. 66, som dock inte talar i någon särskild riktning.

Detta talar starkt för att det inte uppställs något krav på andelens storlek för att kunna medräkna det som indirekt ägande. Således skulle detta innebära att avsaknaden av bestämmande inflytande i flerpersonsdödsbon inte behöver hindra indirekt ägande från att medräknas. Det är dock inte säkert att prejudikatvärdet av HFD 2015 ref. 13 (som gäller icke-fåmansägt aktiebolag) kan sträcka sig så till att även omfatta dödsbon, särskilt i och med de särdrag som gäller för dödsboförvaltningen om gemensam förvaltning och en vetorätt för varje dödsbodelägarare i praktiken. Att det inte krävs bestämmande inflytande är inte detsamma som den särskilda situationen när vetorätt föreligger. I HFD 2015 ref. 13 saknade de tre närståendekretsarna bestämmande inflytande. De hade alltså inflytande på så sätt att de genom att rösta på ett visst sätt tillsammans med vissa andra kan få sin vilja igenom.²²⁰ Inflytande, men inte bestämmande inflytande, förelåg då över det mellanliggande företaget. I situationen då det är ett dödsbo saknar varje delägarare på samma sätt som i rättsfallet bestämmande inflytande. Skillnaden är dock att de inte bara saknar bestämmande inflytande utan i viss mån kan sägas även sakna inflytande över huvudtaget. Om exempelvis en delägarare vill genomföra en åtgärd kommer dennes ”inflytande” vara helt irrelevant eftersom alla måste vara överens om den gemensamma förvaltningsåtgärden. Det enda inflytande de har är den *negativa makt* de får genom sin vetorätt, d.v.s. möjligheten att stoppa en viss förvaltningsåtgärd. Delägararen kan förvisso ansöka om att få en boutredningsperson förordnad m.m., men detta kommer på inget sätt göra att delägararen i det särskilda fallet får sin vilja igenom. Det enda det innebär är att det finns en boutredningsperson som kommer ta dödsboet och alla dödsbodelägarares, inklusive den delägarare som är missnöjd med förvaltningen, intresse i beaktande.²²¹

Den skillnad som är mellan rättsfallet och dödsbosituationen är att det i ena situationen krävs medhåll från vissa (ibland alltså väldigt många) och i den andra samtliga personer för att kunna ha sitt bestämmande inflytande. Även om HFD inte särskilt utförligt motiverar sin dom framgår det av domslutet att HFD här intagit en lagtexttrogen tolkning. Lagtexten är tydligt formulerad på så sätt att den som indirekt äger andelar ska räknas som delägarare. Någon större otydlighet torde inte råda här. Enligt HFD går det i detta inte läsa in ett krav på bestämmande inflytande. Det kan svårligen anföras några starka skäl som talar emot domstolens bedömning eller möjliggör en inläsning av ett krav på att vetorätt inte får föreligga för medräknande. Detta särskilt eftersom inflytande som relevant aspekt inte ens kommer till uttryck i lagtexten och svårligen kan anses vara särskilt lätt att läsa in i den ordalydelse som på inget sätt

²²⁰ Reellt sett är förvisso bestämmanderätten inte hos den absoluta aktieägarmajoriteten utan snarare den kontrollerande majoriteten av rösterna på den aktuella stämman, jfr Johansson 1990 s. 66. I 56 kap. 2 § första punkten IL anges dock att ägandet måste motsvara mer än 50 procent av rösterna för *samtliga* andelar i företaget.

²²¹ Jfr 19 kap. 11 § ÄB.

framstår som särskilt oklar.²²² Det får därför ses som sannolikt att HFD 2015 ref. 13 starkt talar för en tolkning av lagen där den inneboende vetorätten saknar betydelse. Slutsatsen blir då att inte bara dödsbodelägare i enpersons-dödsbon utan även de i flerpersonsdödsbon kan räknas som delägare.

Här kan parentetiskt också konstateras att det finns situationer då skillnaderna mellan ägande genom ett mellanliggande företag eller dödsbo i princip är obefintliga. Den kanske vanligaste är så kallade 50/50-bolag där det finns två fåmansföretagsägare som vardera äger 50 procent. Detta att jämföra med när ett dödsbo består av två dödsbodelägare. I båda fall krävs konsensus i alla beslut.²²³ Ett annat exempel på detta är när det i en bolagsordning föreskrivs att det krävs enhällighet vid beslutsfattande.²²⁴ Dessa situationer torde hantearas på samma sätt som vad som ovan sagts, nämligen att vetorätten inte hindrar att indirekt ägande likväl kan medräknas. Detsamma gäller situationen när två eller fler personer samäger en aktie. Enligt den aktiebolagsrättsliga odelbarhetsprincipen kan rätten som följer med en aktie som utgångspunkt inte uppdelas. I 4 kap. 42 § ABL föreskrivs därför att om en aktie har flera ägare, kan dessa endast genom en gemensam företrädare utöva aktieägares rätt gentemot bolaget.²²⁵ Detta följer även som dispositiv utgångspunkt enligt samägarförvaltningen enligt 2 § SamägL. Även här finns alltså som utgångspunkt en vetorätt likt den för dödsbon.²²⁶ Inte heller den situationen torde dock hindra medräknande.²²⁷ Frågan synes dock inte prövats.

4.1.2 Proportionering

Efter att det konstaterats att dödsbodelägare i dödsbo med fler än en ägare kan medräknas blir nästa steg att reda ut hur proportioneringen dem emellan och gentemot företaget fåmansföretagsprövningen avser beräknas och därefter i vilken utsträckning flera delägarkretsar kan anses föreligga inom dödsboet.

Lagtexten anger att fyra eller färre delägare ska äga andelar motsvarande mer än 50 procent av *rösterna*, 56 kap. 2 § IL. I prop. 1989/90:110 s. 602 konstaterades att lagtexten dessförinnan inte varit helt tydlig om att så är fallet men att detta hade utkristalliserats i RÅ 1986 ref. 47 som byggde sin motivering på att det i förarbeten till särregleringens tillkomst angavs att den reella beslutanderätten var avgörande.²²⁸ HFD har även på senare tid genom HFD 2025 ref. 42 återupprepat att lagtexten ska förstås så att det är röstandelarna

²²² Detta syftar på det indirekta ägandet och ska inte förväxlas med det hänsyn som bestämmelsen tar till inflytande genom 56 kap. 2 § IL om att det är röstandelen som är avgörande, se *infra* avsnitt 4.1.2.

²²³ I praktiken kan detta dock tänkas lösas i 50/50-bolag genom aktieägaravtal. Detsamma gäller genom sysslopersonskap i dödsbon.

²²⁴ Detta skulle alltså vara en avvikelse från utgångspunkten som gäller genom den associationsrättsliga majoritetsprincipen i 7 kap. 40 & 41 §§ och 18 kap. 1 § ABL. Jfr även exempelvis många *joint-ventures*-bolag, jfr prop. 1975:103 s. 187.

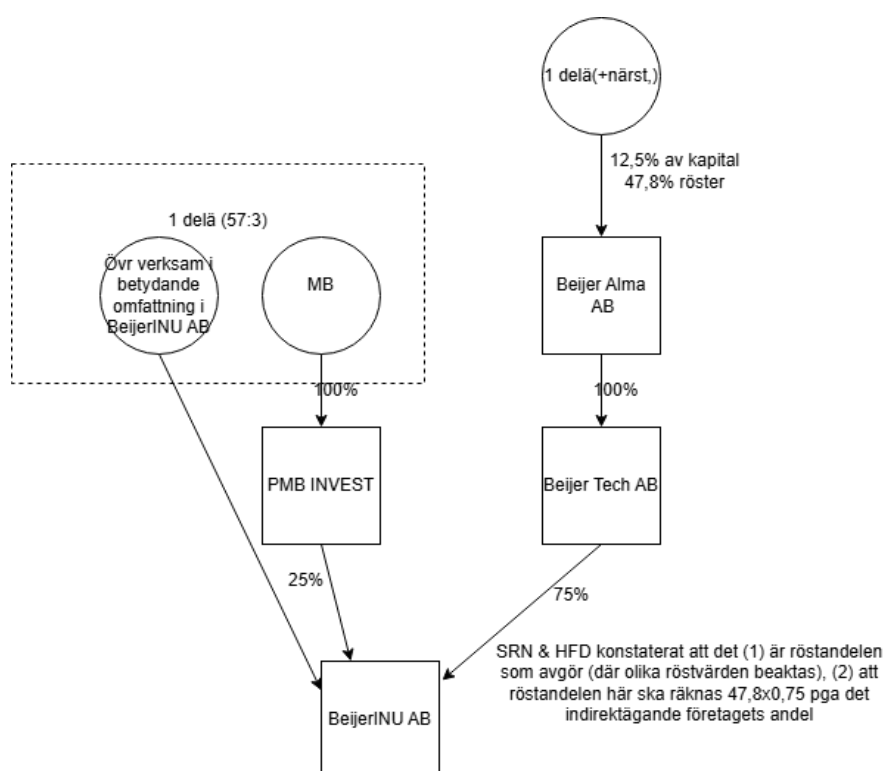
²²⁵ Jfr prop. 2004/05:85 s. 569.

²²⁶ Dödsbogemenskapen träffas inte av samägendelagen, se not 126.

²²⁷ Hur proportioneringen ska ske i detta fall, se *infra* avsnitt 4.1.2.

²²⁸ Prop. 1975/76:79 s. 70.

som är avgörande. I rättsfallet ägdes ett företag till 25 % av personer som alla var verksamma i betydande omfattning och därmed enligt 57 kap. 3 § IL räknades som en delägare. Bolaget ägdes till resterande 75% av ett företag vari en delägarkrets innehade 47,8 % av rösterna, men bara 12,5 % av kapitalet. Sökanden, som inte önskade att andelarna skulle vara kvalificerade, menade att beräkningen av delägarkretsens innehav skulle göras utifrån kapitalandelen eller ägarandelen. Både Skatterättsnämnden och HFD fann dock att bedömningen skulle göras utifrån röstandelen. Det konstateras ytterligare att den del som ska medräknas för denna delägares ägande är med faktorn 0,75 eftersom Beijer Tech enbart ägde 75 % av andelarna i BeijerINU.²²⁹



Figur 7: Figuren visar ägarstrukturen i BeijerINU AB, det företag som var föremål för fåmansföretagsprövning i HFD 2025 ref. 42.

Det prejudikat som därmed kan utläsas är att det (1) är röstandelen som avgör och olika röstvärden beaktas samt (2) att indirekt ägande ska räknas och proportioneras i varje led av ägande.²³⁰ Även om dödsbodeläggande inte kretsar kring röstandelar ligger det nära till hands att likväl sträcka lagtexten och prejudikatet till att omfatta dödsbodelägarandelarnas särskilda situation. En sådan ordning leder till att varje dödsbodeläggare ska anses ha lika andelar, d.v.s.

¹ antal dödsbodeläggare vardera. De andra tolkningarna nära till hands är att

²²⁹ Jfr liknande redan i exempel som ges i prop. 2001/02:46 s. 48 f.; prop. 2021/22:27 s. 27 f., som dock rör andra regler.

²³⁰ Även om det inte uttryckligen nämns av HFD (dock av Skatterättsnämnden) beaktas ägandefaktorn för varje led. I detta fall ägde Beijer Alma 100 procent av Beijer Tech varför den bit av ekvationen där multiplikation med talet ett sker inte redovisades. Hade Beijer Alma däremot enbart ägt 90 procent av Beijer Tech hade ägandet som medräknas varit $0,9 \times 0,75$ x röstandel. I fråga om ägande genom dödsbo i flera led, se *supra* avsnitt 3.1.

andelen är den procentuella storleken på dödsbodelägares lott i boet, att något medräknande inte kan ske eftersom alla har vetorätt eller slutligen att alla ska betraktas som samma delägare. Det förstnämnda torde kunna avfärdas baserat på domstolens avvisande av kapitalandelen som utgångspunkt. Den andra kan avfärdas utifrån vad som sagts i framställningen i övrigt i detta kapitel om möjligheten att medräkna dödsbodelägares ägande. Den sistnämnda, att räkna alla delägare som en, rimmar visserligen väl med aktierättsliga odelbarhetsprincipen och grundtankar om samäganderätt. Samtidigt stadgar 56 kap. 6 § tydligt att den som äger en andel som räknas som delägare. I brist på stadganden i stil med 56 kap. 5 § och 57 kap. 3 § andra stycket IL om sammanklumpning för samägande får en sådan sammanslagning anses sakna lagstöd. Därav vinner inget annat tolkningsutfall än att dödsbodelägarerna anses äga

$$\frac{1}{\text{antal dödsbodelägare}}$$
 stöd i rättskällorna.

Tolkningen ligger även i linje med vad som gäller enligt 57 kap. 3 § fjärde stycket IL vari framgår att om flera delägare tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren ska delägarerna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Bestämmelsen avser ägarlösa juridiska personer såsom exempelvis stiftelser och kan därför inte tillämpas på dödsbon. Även om analogislut inte tillåts i skatterätten det kan åtminstone noteras att den lösning som finns för stiftelser alltså inte skiljer sig våldsamt mycket från vad som kan tänkas gälla dödsbon.

Motsvarande proportionering för vad som sagts om dödsbon torde av samma skäl gälla även vid exempelvis samägande av andel eftersom situationen då är i princip identisk med dödsbodelägarernas situation – och så oavsett om den dispositiva presumptionen om lika lott i 1 § SamägL frångåtts eller ej.²³¹ Detta har emellertid inte heller prövats.

4.1.3 Sammanräkning av dödsdelägare

När det nu är känt vilken andel som respektive dödsbodelägare anses ha så blir slutliga frågan i denna del att utreda i vilka situationer flera delägare kan räknas samman som en delägare. Vid bedömningen av antalet delägare ska varje person och dennes närstående (d.v.s. närståendekretsen) räknas som en enda delägare, 56 kap. 5 § IL. Som närstående räknas make, föräldrar, mor- och farföräldrar, barn (inklusive styvbarn och fosterbarn) och barnets make, syskon, syskons make och avkomling samt även dödsbon där den skattskyldige eller någon av de nyss nämnda personerna är delägare i.²³² Ett dödsbo

²³¹ Det får här antas att samägande träffas av ägarbegreppet i 56 kap. IL, jfr resonemang *supra* kapitel 3 om dödsbon.

Viss skillnad mellan samägande och dödsbosamägande finns dock alltså. I det första fallet rör samägandet en del i en aktie och det senare samägande av ett dödsbo vari aktierna ingår i. Detta torde dock inte vara av avgörande betydelse i detta fall.

²³² Andra juridiska personer än dödsbon kan dock inte vara närstående, RÅ 1992 ref. 56, jfr Tjernberg 2026 s. 35; Melz m.fl. s. 406; Pelin 1994 s. 667. Se dock not 274.

kan alltså vara närstående. Däremot kan det inte *ha* närstående.²³³ Undantaget till detta är dock 57 kap. 4 § *in fine*, som behandlas i avsnitt 5.1.

Utöver sammanklumpningen av närstående till en och samma delägare så ska vid bedömningen av vad som utgör ett fåmansföretag i 57 kap. alla delägare eller närstående som är eller någon gång under de närmast föregående fyra beskattningsåren varit verksamma i betydande omfattning i företaget som är föremål eller ett moder-, syster- eller dotterbolag till detta räknas som en delägare, 57 kap. 3 § IL.²³⁴

Utifrån vad som sagts i föregående avsnitt kan konstateras att det, annat än 57 kap. 4 § *in fine*, saknas en särskild reglering för specifikt dödsbodelägare som grund för sammanklumpning. Således finns ingen allmängiltig särskild sammanbindande länk som tillkommer enbart genom dödsbodelägarskap. Samtidigt är det förstås ofta naturligt att dödsbodelägarskap korrelerar med närståendeskap eftersom kategorierna inte sällan överlappar.

²³³ 2 kap. 22 § IL *e contrario*. Jfr prop. 1995/96:109 s. 89.

²³⁴ För en närmare utläggning om vilka företag som träffas av detta och vad det innebär att vara verksam i betydande omfattning, se t.ex. prop. 1989/90:110 s. 703 ff. och sammanställningen av rättspraxis i exempelvis Tjernberg 2026 s. 60 ff.; jfr även t.ex. figuren i prop. 2017/18:8 s. 10. Notera att delägarbegreppet utgår ifrån 56 kap. 6 § där en generellt tillämplig definition ges över vem som anses som delägare, se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 606; jfr HFD 2017 ref. 1. Som redan konstaterats kan inte ett dödsbo vara delägare, 56 kap. 7 §, däremot dödsbodelägarna.

Enligt 57 kap. 3 § andra stycket andra punkt IL kan verksamhet i "ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget" anses uppfylla kravet på verksamhet i betydande omfattning. Ett dödsbo kan dock inte betraktas som ett sådant "företag". Det har i doktrin länge diskuterats vad ett dödsbo är. I SOU 1932:16 s. 132 f. sades att dödsboets rättsliga figur varit oklar men att gängse uppfattning var att dödsboet betraktades som en samfällighet utan rättspersonlighet. Jfr Karlgren 1929 s. 284 not 3, jfr dock *ibid* s. 284 ff.; jfr Karlgren 1956 s. 620 not 13. Efter SOU 1932:16 stod det dock klart att dödsbon i fortsättningen erkänns som juridiska personer, SOU 1932:16 s. 115. Att ett dödsbo är en juridisk person betyder dock inte per automatik att det också anses vara en association, än mindre ett företag. Visserligen saknas en legal definition av associationsbegreppet men i praxis och doktrin har rekvisit utvecklats som gör att dödsbon inte kan anses vara en association eftersom det bland annat är en framtvingad övergångsform när det krävs ett frivilligt rättsförhållande. De öppnar dock upp för att ett enkelt bolag kan föreligga exempelvis om en utomstående förvärvar andelar i boet eller i vissa fall när egendom tillförs boet, Dotevall s. 18; Nial m.fl. s. 44 f.; Johansson 2026 s. 33 ff.; T. Sandström s. 11, 20 ff. Oavsett om dödsboet är en association eller ej kommer det på sin höjd betraktas som ett enkelt bolag. Detta kan inte anses uppfylla kravet på att vara ett "företag" i bestämmelsens bemärkelse, jfr *supra* avsnitt 2.2. Det kan därför på intet sätt vara möjligt att genom aktivitet i ett dödsbo uppfylla kravet på att ha varit verksam i betydande omfattning i det som anges i 57 kap. 3 § andra styckets andra punkt IL. Dels eftersom dödsbon inkomstskatterettsligt inte är ett företag, dels eftersom det svårigen går att se hur någon dödsbodelägare genom aktivitet i ett dödsbo kan vara verksam på ett sätt som uppfyller kravet på verksam i betydande omfattning.

En annan fråga är ifall dödsboet som sådant kan vara verksam i betydande omfattning. Däremot kan detta tänkas sakna betydelse. Detta eftersom delägarbegreppet i 57 kap. 3 § utgår ifrån 56 kap. 6 § där en generellt tillämplig definition ges över vem som anses som delägare, se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 606, jfr HFD 2017 ref. 1. Som redan konstaterats kan inte ett dödsbo vara delägare, 56 kap. 7 §. Denna kan därför redan på denna grund sägas vara utesluten från att medräknas som verksam i betydande omfattning även om det mot förmodan av något underligt skäl skulle kunna vara det rent faktiskt.

4.1.4 Slutsats

Slutsatsen blir då att inte bara dödsbodelägare i enpersons dödsbo utan även de i flerpersons dödsbo kan räknas som delägare. Finns flera delägare ska de räknas ha lika andelar, d.v.s. $\frac{1}{\text{antal dödsbodelägare}}$ vardera – oavsett storleken på den ideella andelen. Det finns ingen särskild men generellt tillämplig grund för att räkna samman flera dödsbodelägare till en delägare – även om de naturligt kanske ofta är närstående enligt 2 kap. 22 § IL.²³⁵

Av detta följer då att det som innan fysiska personens död otvivelaktigt ägdes av *en* delägare (den numera avlidna personen) efteråt potentiellt kan vara uppdelat på flera delägare (dödsbodelägarnärståendekretsar), trots att allt för stunden ägs av *ett* dödsbo. Så är fallet om de inte alla tillhör samma närståendekrets enligt 2 kap. 22 § IL. Dödsbosuccessionen kan därför alltså få direkta konsekvenser för fåmansföretagsdefinitionens uppfyllnad ifall successionen innebär att ägandet splittras på så många närståendekretsar att fyra eller färre delägare inte längre äger mer än 50 procent. I 57 kap. 6 § finns dock en karensregel som innebär att andelarna ska fortsätta att anses vara kvalificerade upp till fyra beskattningsår efter att företaget upphört att vara fåmansföretag. Det faktum att fåmansföretagsdefinitionen därmed inte längre är uppfyllt får därför åtminstone inte omedelbara konsekvenser för de redan kvalificerade andelarna i boet.

Även om ett fåmansföretag inte längre anses föreligga kan detta likväl påverka förutsättningarna för att andelar ska kunna vara kvalificerade. Alla *fysiska personer* (dödsbo inkluderat, 4 kap. 1 & 2 §§ IL)²³⁶ som inte äger en kvalificerad andel i företaget eller andra företag som omfattas av bestämmelsen ska betraktas som utomstående. Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning (30 %)²³⁷ äger del i företaget och direkt eller indirekt har rätt till utdelning ska andelarna i företaget oftast inte anses kvalificerade annat än om särskilda skäl föreligger. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren beaktas – vilket i princip är ett krav på att utomstående ska ha ägt minst 30 % under hela denna period, 57 kap. 5 § IL.²³⁸ Det ”företag” som avses är det i vilket *delägaren eller någon närstående* varit verksam i betydande omfattning. Om det med ”delägaren eller någon närstående” här avses dödsboet och dess närstående, dödsbodelägarna och dess närstående eller båda delar framgår inte med all önskvärd tydlighet direkt av paragrafen. Troligen ska här definitionen i 56 kap. 6 § tillämpas med stöd av den generella tillämpningen enligt prop. 1999/2000:2 del 2 s. 606. Som *delägaren och dess närstående* räknas då dödsbodelägarna och deras närstående, inte dödsboet med sin närståendekrets.

²³⁵ Motsvarande torde gälla även vid exempelvis samägande av aktie.

²³⁶ Jfr prop. 2001/02:46 s. 46 ff., 80, 106.

²³⁷ Prop. 1989/90:110 s. 468. Jfr t.ex. RÅ 2009 ref. 53, SRN 28-21/D om att denna gräns uppfattats som skarp.

²³⁸ Jfr t.ex. RÅ 2001 ref. 37 I & II; RÅ 2008 ref. 58; RÅ 2010 ref. 4; HFD 2014 ref. 2.

4.2 Ändringar i delägarkretsen

I fråga om dödsbodelägarskap för efterlevande make eller sambo (som inte också är arvinge eller universell testamentstagare) så skall dessa bara betraktas som dödsbodelägare, med lika rätt att delta som övriga delägare, fram till bodelning skett eller konstateras inte kommer ske,²³⁹ 18 kap. 1 § andra stycket ÄB.²⁴⁰ Detta eftersom de ekonomiska förhållandena som gällde till följd av äktenskapet därefter är avvecklade.²⁴¹ I denna del torde den skatterättsliga dödsbodelägardefinitionen sammanfalla med den civilrättsliga genom att en efterlevande make eller sambo betrakta som delägare åtminstone fram till bodelning skett eller inte kommer ske, just av skälet att de då både har företräddarintresse och potentiella ekonomiska rättigheter (om än indirekt). Det skulle kunna funderas kring huruvida detta gäller även om andelarna och eventuell avkastning eller surrogat därav skulle vara enskild egendom. I sådana fall har visserligen efterlevande make/sambo alltså samma rätt att delta i förvaltningen men saknar de indirekta ekonomiska rättigheterna som hör därtill. En sådan uppdelning synes dock inte rimma alltför väl med vad som sagts i kapitlet i övrigt om vad som är avgörande för att betraktas som delägare.

Till detta kommer att även dödsbodelägarkretsen kan tänkas ändras under boets bestånd på andra vis. Avlider en dödsbodelägare skapas ett dödsbo med en eller flera dödsbodelägare. Dessa kommer vara indirekta delägare, enligt vad som sagts *supra* avsnitt 3.1. Utöver detta är även dödsbodelägarnas ideella andelar en förmögenhetsrättslig tillgång som är överlåtbar. Det är därför möjligt för en dödsbodelägare att exempelvis oneröst eller benefikt överlåta eller avstå hela eller en del av sin ideella andel i boet. Om en dödsbodelägare, helt eller till en kvotdel,²⁴² överlåter sin andel kommer förvärvaren överta dödsbodelägarskapet avseende de andelar andelsöverlåtelsen avser. Den nya andelsägare inträder då i överlåtarens ställe i fråga om befogenheter och skyldigheter och anses vid arvskiftet förvärvat egendomen enligt sin andel genom arv.²⁴³ Något skäl för att avvika från att betrakta dessa som delägare skatterättsligt torde inte finnas. Undantag kan förstås tänkas göras när den verkliga innebörden av en handling är annan än den civilrättsliga transaktionen som gjorts.²⁴⁴

²³⁹ Notera här att det likt 4.2–3 även här finns en *ex ante/ex post*-problematik. I detta fall är det dock dödsbodelägaren själv (sambon) som påverkar utfallet.

²⁴⁰ Bestämmelsen ändrades, dock i stort sett bara redaktionellt, 1987, se SOU 1981:85 s. 420; prop. 1986/87:1 s. 86, 99.

Mer om beskattningsekvenser vid bodelning, dock med särskilt fokus på bostäder, se Magnusson s. 161 ff., 232 ff.

²⁴¹ Jfr SOU 1981:85 s. 107 ff.

²⁴² Jfr NJA 1963 s. 57.

²⁴³ Jfr SOU 1932:16 s. 34, 96, 119, 168 f., 565; NJA 1972 s. 512. Dock NJA 2001 s. 59.

²⁴⁴ Se t.ex. NJA 2001 s. 59. Se även exempelvis när andelsförvärvet är nära sammanbunden med arvskiftet, se NJA 1966 s. 66 där majoriteten tog fasta på kringgåendeförsöken kopplat till förvärvstillståndskravet i jordförvärvslagen. Jfr Bergström s. 242 ff. Se här även NJA 1957 s. 733 och RÅ 1962 ref. 2 om kringgåenden i övrigt samt vad en andelsöverlåtelse kan få för betydelse för dödsboets skifte. Ett annat exempel är i fråga om arvsavstående. I

4.3 Påverkan av legat

Hitintills i framställningen har utgångspunkten varit att aktierna är sådana att de faller inom det som ingår i den del av dödsboets förmögenhetsmassa som ska tillfalla dödsbodelägarna. Detta träffar dock inte legat eftersom legatet ska utges till legatarien, som inte är dödsbodelägare. I detta avsnitt redogörs därför kort för vad som gäller om en fysisk person valt att testamentera aktier.

Det finns två typer av testamentsförordnanden: universella förordnanden och legat. Universella testamentstagare betraktas som dödsbodelägare och hantearas likt övriga delägare som äger en ideell andel i boet.²⁴⁵ Det som sagts ovan för dödsbodelägare gäller för både de enligt den legala arvsordningen och universella testamentstagare. Vad gäller legat kan detta avse visst bestämt penningbelopp (penninglegat), viss sak (saklegat) eller exempelvis rätt till nyttjande- eller avkomsträtt (här: rättighetslegat). Penninglegatarier ger bara rätt till ett visst penningbelopp, inte andelarna. De saknar vidare genom enbart legatarieskapet status som dödsbodelägare varför de inte heller den vägen ha någon rätt till andelarna. Penninglegat är därför irrelevant för bedömningen. Vad gäller rättighetslegat har i avsnitt 3.2 konstaterats att ett sådant testamenteriskt förordnande gör att rättighetsinnehavaren ska betraktas som direktinnehavande delägare. Detsamma gäller rent naturligt även för saklegatarier. När legatet givits ut finns nämligen inget tvivel om att legatarien är att anse som direktägande delägare.²⁴⁶ Frågan blir dock från vilken tidpunkt som legatarien ska betraktas som delägare.

En legatarie betraktas civilrättsligt inte som en dödsbodelägare och det finns knappast skäl att göra en annan bedömning på skatterättens område.²⁴⁷ Eftersom en legatarie inte är dödsbodelägare saknar denna även rätt att delta i förvaltningen och företrädandet av dödsboet. Detta utesluter då denna från att genom ägande i dödsboet betraktas som en fysisk person som indirekt äger eller innehar andelar i företaget som dödsboet äger röstandel i.²⁴⁸

exempelvis NJA 2001 s. 59 förekom vissa villkor i samband med ett arvsavstående som gjorde att arvsavståndet inte beaktades vid beskattningen. Detta avsåg dock arvsbeskattning. Se härom även t.ex. NJA 1966 s. 424.

²⁴⁵ 11 kap. 10 § och 18 kap. 1 § första stycket ÄB; jfr NJA 2021 s. 1073; RÅ 1947 ref. 5. Se dock särskilt vad som anges *infra* avsnitt 5.1.2 om innebörden av 18 kap. 1 § fjärde stycket ÄB. Jfr då även not 82 om att gränsdragningen stundom kan vara svår. Detta kan ge upphov till att en legatarie, åtminstone *ex ante*, betraktas som dödsbodelägare genom status som universell testamentstagare. Vilken betydelse detta får, se *infra* avsnitt 4.2 & 5.1.2.

²⁴⁶ Det saknas här betydelse om detta sker i form av full äganderätt eller bara fri förfoganderätt, jfr Agell & Brattström s. 29 f. Jfr härom den fria förfoganderätt som efterlevande make i enpersons dödsbon har.

²⁴⁷ 11 kap. 10 § första stycket och 18 kap. 1 § *e contrario* ÄB.

²⁴⁸ Med det sagt betyder det inte att ägandet inte likväl kan betraktas som indirekt i och med att egendomen står under dödsboets förvaltning, men exempelvis äganderätten tillkommit legatarien. Huruvida så är fallet beror på hur begreppet delägare ska tolkas. I denna del hänvisas till rekvisitet *på liknande sätt innehar* som har redogjorts för *supra* avsnitt 3.2, med den modifikation att anspråket både är starkare, men också företrädar rättigheterna till aktien mycket svagare. Troligen kan de inte betraktas som indirekt ägare eller innehavare.

Den förhärskande uppfattningen är att äganderätten för saklegat *civilrättsligt* övergår redan vid dödsfallet.²⁴⁹ Eftersom denna rätt dock bara kan konstateras först när testamentet vinner laga kraft betyder det att dödsboet borträknas ur fångeskedjan först *ex post*.²⁵⁰ Denna civilrättsliga utgångspunkt för äganderätten skulle kunna vara vägledande för tolkningen av vem av dödsboet eller legatarien som vid en given tidpunkt är att betrakta som delägare enligt 56 kap. 6 § IL. Är så fallet betraktas legatarien som delägare redan i samband med dödsfallet.

Ett annan tolkning är att ta fasta på en särskilt skatterättslig övergångstidpunkt. I RÅ 1965 ref. 11 och RÅ 1968 ref. 79 var det uppe till prövning vem av dödsboet eller legatarien som skulle förmånsbeskattas för legat eller avkastning därav. I RÅ 1965 ref. 11 ansågs vissa aktier ej ingå i dödsboets förmögenhet, trots att de ännu inte faktiskt hade utgivits till legatarien vid beskattningsårets utgång. Utgången blev den motsatta i RÅ 1968 ref. 79 då testamentet vid beskattningsårets utgång ännu inte hade vunnit laga kraft.

Skatteverket tolkar rättsfallen som att de inte ger en entydig vägledning om när legatet inkomstskatterättsligt faktiskt ska anses övergå till legatarien.²⁵¹ Samtidigt drar de slutsatsen att dödsboet ska anses vara skatterättslig ägare fram till den tidpunkt då någon formellt hinder mot legatets utlämnande inte längre föreligger och att det därefter är legatarien som blir ägare – även om legatet inte utgivits.²⁵² Något hinder mot att utge legatet finns inte då testamentet vunnit laga kraft, d.v.s. varken ogiltighetsgrunder eller laglottsskyddet kan angripa situationen (jfr 13-14 kap. ÄB) och skulderna blivit täckta.²⁵³ Fram till denna tidpunkt anser Skatteverket att legatarien har ett förmögenhetsrättsligt fordringsanspråk gentemot dödsboet. Utöver detta anser Skatteverket att äganderätten skatterättsligt övergått till dödsboet om legatet verkställts trots att det inte klarlagts att något hinder inte föreligger.²⁵⁴

Tillämpas denna syn på äganderättsövergången blir dödsboet att betrakta som ägare och i förlängningen dödsbodelägarna (alternativt möjligen ingen alls) som är delägare fram till den tidigaste av tidpunkterna: testamentets lagakraftvinnande eller dess verkställande. Därefter är legatarien delägare.²⁵⁵ Exempelvis Emblad & Martinson och Sund är inne på en liknande linje som Skatteverket, men någon mer öppen för att skattskyldigheten ska anses övergå redan i samband med dödsfallet.²⁵⁶

²⁴⁹ SOU 1932:16 s. 96. Se även t.ex. Englund 1960 s. 48 f.; Sund 2001 s. 190; Skatteverket »Civilrätt».

²⁵⁰ Mutén s. 353.

²⁵¹ Skatteverkets ställningstagande 2022.

²⁵² Jfr 22 kap. 1 § och 11 kap. 2 § ÄB; Skatteverket »Generella dödsboskatteregler». Jfr Källström s. 56. Se dock Englund 1981 s. 189 ff.; Emblad & Martinson s. 421 ff.

²⁵³ Se 13-14 kap. ÄB; NJA 1940 s. 349. Jfr även 11 kap. 3 § ÄB.

²⁵⁴ Skatteverkets ställningstagande 2022.

²⁵⁵ Detta sammanfaller alltsomoftast även med vad som sägs i efterföljande stycke.

²⁵⁶ Emblad & Martinson s. 424; Sund 2001 s. 190.

Samtidigt är det långt ifrån säkert att motsvarande det som gällde vid förmögenhetsbeskattningen eller den civilrättsliga äganderättsövergången även ska tillämpas för fåmansföretagsbeskattningsreglerna. Som blivit tydligt i framställan (*supra* kapitel 3.2) tar *äger eller på liknande sätt innehar* snarare sikte på innehavet av åtminstone rösträtten för andelen. Det kan då tänkas att delägarskapet sammanfaller med den som äger eller innehar aktierätten.²⁵⁷

Motsvarande betänkligheter som gäller för legat finns även för dödsbodelägare. Inte heller då är det helt tydligt från vilken tidpunkt som dödsbodelägare ska betraktas som delägare. För deras rätt att företräda dödsboet krävs att de kan styrka sin rätt. Detta kan ske exempelvis genom användandet av en bouppteckning som legitimationshandling.²⁵⁸ Som noterats *supra* (kapitel 4) krävs dock rimligen inte faktisk möjlighet att företräda boet utan själva rätten att företräda är tillräckligt. Denna rätt, oavsett om den av praktiska kan göras gällande först vid ett senare tillfälle, gör att de likväl är att betrakta som indirekt ägare av andelen på objektiv grund. De torde därför betraktas som delägare redan från dödstillfället eftersom det är då rätten till arv uppkommer.²⁵⁹ Detsamma kan på samma grund som för dödsbodelägare tänkas gälla även för legatarier. Skillnaden är dock att en dödsbodelägars (annat än t.ex. universella testamentstagare och avlade arvingar som sedermera föds vid liv, 1 kap. 1 § ÄB) rätt till egendom grundas på omständigheter som objektivt kunnat vara kända *ex ante*. För legatarier däremot kan denna vara beroende på huruvida en legal arvinge väljer att göra gällande ett laglotsanspråk eller ej, 7 kap. 3 § ÄB. I många fall när någon sådan laglotsinvändning eller klander-talan för ogiltighet inte kan göras gällande skulle det objektivt redan *ex ante* vara möjligt att fastställa legatariens rätt. Att i sådana fall skilja mellan dessa två kategorier kan kännas något vanskligt. Samtidigt verkar de ovan nämnda rättsfallen, RÅ 1965 ref. 11 och RÅ 1968 ref. 79, inte tala i en alltför divergerande riktning från detta i och med sin prognostiserande bedömning.

Slutsatsen av detta är att det råder viss oklarhet kring när delägarskapet uppkommer eller överförs. Att det sker senast i samband med att testamentet vunnit laga kraft och legatet givits ut är givet, men kanske kan det anses skett

Jfr 20 kap. 1 § andra stycket jordabalken (1970:994), som dock gäller fast egendom. I fråga om aktier, jfr t.ex. NJA 1954 s. 445, jfr Sund 2008 s. 185.

²⁵⁷ Det får antas att detta då förstås utifrån det aktiebolagsrättsliga svaret för vem som anses ha (latent eller ej, se *supra* avsnitt 3.2.3) rösträtten. Observera att latent rösträtt här ej ska förväxlas med spekulativ rösträtt. Rösträtten är latent om exempelvis dödsboet ännu inte givit ut ett lagakraftvunnet legat, medan den är spekulativ ifall ett icke utgivet legat ännu inväntar lagakraftvinnande och detta lagakraftvinnande är beroende på om exempelvis en dödsbodelägare gör anspråk på sin laglott eller ej.

²⁵⁸ En registrerad bouppteckning är en legitimationshandling och även en förutsättning för att dödsboet ska kunna skiftas, SOU 1996:160 s. 77 f., jfr NJA 2009 s. 717; HFD 2025 ref. 7; 20 kap. 5 § första stycket JB, 18 kap. 4 § första stycket ÄB. I övrigt kan även exempelvis ett släkfallsintyg med släktutredning vara behjälpligt.

²⁵⁹ Vilken betydelse avsaknaden av att i reell mening kunna ta del av förvaltningen får, se *supra* avsnitt 4.1.1.

redan tidigare. För denna bedömning kan även huruvida bedömningen görs *ex ante* eller *ex post* påverka utfallet.

4.4 Slutsats

Redan i kapitel 3 konstaterades att dödsbodelägares ägande genom dödsbon högst sannolikt kan räknas som sådant indirekt deläggande som kan medräknas för bedömningen av grunddefinitionen av fåmansföretag eftersom något särskilt formkrav på det mellanliggande ledet troligen inte förekommer och dödsbodelägarernas koppling till dödsboets andelar är tillräckligt starkt.²⁶⁰ I kapitel 4 har därför vissa särskilda situationer berörts vid särskilda betänkligheter eller i förtydligande syfte. De slutsatser som kan dras i denna del är att medräknande vara möjligt alldeles oavsett om det är ett en- eller flerpersonsdödsbo och oavsett förekomsten av exempelvis boutredningsperson. Detta bygger på resonemanget att något faktiskt inflytande inte krävs utan att "äger eller på liknande sätt innehar" i 56 kap. 6 § IL snarare tar sikte på den som objektivt är att betrakta som innehavare till åtminstone rösträtten, kanske i kombination med de ekonomiska rättigheterna.²⁶¹ Av samma skäl kan exempelvis en huvudman i ett bulvanförhållande eller dödsbodeläggare (trots att boutredningsperson förordnats) betraktas som deläggare i företaget.

Varje dödsbodeläggare ska troligen, oberoende av storleken på respektive dödsbodelägares ideella andel, anses äga dödsboet i lika delar. Flera dödsbodeläggare kan räknas som en deläggare givet att de ingår i samma närstående-krets eller är verksamma i betydande omfattning, men det finns ingen särskild grund för att allmänt räkna flera dödsbodeläggare som samma deläggare.²⁶² I många fall kommer dock flera att av naturliga skäl vara närstående till varandra i och med den korrelation som finns mellan vem som är dödsbodeläggare och närståendedefinitionen. Om en person efterlämnar ett dödsbo som ägs av flera dödsbodeläggare som inte kan räknas som samma deläggare får det som följd att deläggarkretsen splittras. Detta kan få konsekvenser för huruvida företaget anses ägas av fyra eller färre deläggare, utomståenderegeln tillämplighet och andelarnas kvalifikation i övrigt.²⁶³ Även ändringar i dödsbodeläggarkretsen kan komma att ske av ett eller annat skäl. Även sådana omständigheter kan då påverka klassificering och tillämpliga regler m.m.

Deläggarskapet torde normalt uppstå redan i samband med dödsfallet. Möjliggen görs en annan bedömning för exempelvis testamentstagare, se *supra* avsnitt 4.3. Legatarien ska åtminstone betraktas som deläggare sedan testamentet vunnit laga kraft och verkställts.

²⁶⁰ Se *supra* 3.1.

²⁶¹ Se *supra* avsnitt 4.1.

²⁶² Undantaget är 57 kap. 4 § tredje stycket IL. Detta behandlas *infra* avsnitt 5.1.

²⁶³ Se *infra* kapitel 5.

5 Kvalificerade andelar

Om ett fåmansföretag konstateras föreligga blir nästa steg att bedöma om andelarna kan anses kvalificerade. Andelar kan anses kvalificerade om *andelsägaren* eller någon närstående under beskattningsåret eller de fyra föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller vissa andra företag med visst släktskap eller besittning, 57 kap. 4 §.²⁶⁴ I bestämmelsen används begreppet *andelsägaren*.²⁶⁵ Tidigare angavs: *skattskyldige* eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning. Genom en lagändring 1996 kom detta att ändras till *aktieägaren* (och sedan inkomstskattelagens tillkomst: *andelsägaren*).²⁶⁶ Ändringen 1996 kommenterades inte särskilt och lagstiftaren synes i sin användning av begreppen betrakta dem som synonymer.²⁶⁷ Således framstår det inte som om lagändringen var något annat än redaktionell i detta avseende. Följden härav blir att begreppet andelsägaren troligen ska tolkas som att det tar sikte på den skattskyldige. Detta följer även naturligt av det faktum att det är den skattskyldige som reglerna i 57 kap. riktar sig mot.

Om begreppet "andelsägaren" avser skattesubjektet innebär detta att andelarna som beskattas hos dödsboet också utgår ifrån dödsboet vid tillämpningen av bestämmelserna. Andelarna ska då vara kvalificerade om dödsboet eller någon av dödsboets närstående varit verksam i betydande omfattning. Ett dödsbo kan dock inte rimligen ha något sätt varpå det kan vara verksamt i betydande omfattning.²⁶⁸ Vidare saknar dödsboet närstående varför inte heller någon sådan kan kvalificera andelarna.²⁶⁹ Följden härav blir att det inte finns någon som kan kvalificera eller hålla andelarna kvalificerade. Dödsåret tillämpas visserligen det som skulle gällt för den fysiska personen (4 kap. 1 § IL), då kan andelarna hållas i gång tack vare fysikern eller fysikerns närstående, men efterföljande år måste dödsboet stå på egna ben. Detta skulle då innebära att kvalifikationen skulle upphöra året efter dödsåret.²⁷⁰ Av detta skäl har därför i 57 kap. 4 § tredje stycket *in fine* IL införts ett stadgande om

²⁶⁴ Det är för denna framställning inte nödvändigt att närmare redogöra för hur 57 kap. 4 § första styckets andra och tredje punkten IL ska tolkas.

²⁶⁵ Detta skiljer sig från terminologin i 56 kapitlet där i stället begreppet *delägare* används. Det begreppet utgår från 56 kap. 6 § och anses ha generell tillämplighet för hela fåmansföretagsregleringen där det används, jfr not. 234. Undantaget är dock 57 kap. 4 § tredje stycket där delägare avser dödsbodelägare, jfr *infra* avsnitt 5.1.2; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 624.

²⁶⁶ Se lag (1995:1626) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt; prop. 1995/96:109 s. 20.

I fråga om ändringen från *aktieägare* till *andelsägare* avsågs ingen ändring. Se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 506.

²⁶⁷ Prop. 1995/96/109 s. 88.

²⁶⁸ Se not 234.

²⁶⁹ Se t.ex. RÅ 1987 ref. 125.

²⁷⁰ 4 kap. 2 § IL.

att ifall en person avlider ska andelarna *anses kvalificerade även hos dödsboet*. Vidare ska *delägare i dödsboet likställas med närstående*.²⁷¹

Redan genom dessa två stadganden uppkommer dock flera frågor: Vad menas med att andelarna ska vara kvalificerade även hos dödsboet? Vilka räknas som närstående och vad menas med delägare i dödsboet? Detta behandlas i de kommande två avsnitten. I avsnitt 5.1 behandlas vilka som räknas som dödsboets närstående samt dödsbodelägarbegreppet och i avsnitt 5.2–3 vad det innebär att kvalifikationen övergår från den avlidna till dödsboet.

5.1 Dödsboets närstående i *lex specialis*

5.1.1 Vem är närstående till dödsbo?

För dödsåret tillämpas enligt 4 kap. 1 § IL för dödsboet det som skulle gälla för den döde, som om denna fortfarande var vid liv. Som dödsboets närstående räknas därför den avlidnas närstående enligt 2 kap. 22 § IL. Dödsboet kan dock som utgångspunkt inte ha egna närstående.²⁷² I 57 kap. 4 § tredje stycket IL anger därför att som närstående till dödsbo *likställs* (tidigare jämsställs)²⁷³ delägare i dödsboet. Följden härav blir att för dödsåret anses som närstående till andelsägaren både den avlidnas närstående såväl som dödsbodelägarna. Efterföljande år gäller dock 4 kap. 2 § IL vilket får som följd att dödsboet ska betraktas självständigt på så sätt att enbart den som är närstående till dödsboet kan betraktas som delägare enligt 57 kap. 4 § första stycket.

²⁷¹ Se prop. 1995/96:109 s. 89; jfr Tjernberg 2026 s. 70. SOU 2024:36 s. 409 ff. föreslog ett snävare närståendebegrepp (specifikt för 57 kap.), jfr även förslagen som lades fram i SOU 1993:29 men som inte röstades igenom då heller.

²⁷² 2 kap. 22 § *e contrario* IL.

²⁷³ Ändrades i samband med inkomstskattelagens tillkomst. Regeringen uttalade i prop. 1999/2000:2 del 2 s. 609 att: ”stycket i regeringens förslag formulerats på motsvarande sätt som lagtexten i dag i 3 § 12 a mom. sista stycket [SIL].” Detta talar för att regeringen inte ansåg att någon förskjutning av innebörden skulle följa av att byta ut *jämsställs* mot *likställs*. Se även *infra* samma kapitel. Rent språkligt skulle det vara möjligt att hävda att det möjligen finns en ytterst något liten nyansskillnad mellan de båda begreppen (jfr även om språkmedvetenheten hos HFD, Brickman s. 52 ff.), men att påstå att det helt skulle ändra hur bestämmelsen ska tolkas är att dra det för långt.

Här kan jämföras ordalydelsen i 51 kap. 8 § IL som har liknande syfte i att inkludera dödsbodelägare. Däri anges att ”[o]m överlåtaren är ett dödsbo, anses vid tillämpning av detta kapitel *också* [min kursivering] delägare i dödsboet som närstående.” I SOU 1997:2 del 1 s. 248 föreslogs en annan formulering, dock enbart redaktionellt annorlunda, se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 590. Av motivuttalandena framgår att denna regel är tänkt att motsvara den regel som tidigare fanns i 4 § lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall, se SOU 1997:2 del 2 s. 451; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 590. I 4 § angavs dock att: ”när överlåtelse sker från ett dödsbo [skall] delägare i dödsboet *likställas* [min kursivering] med närstående.” Någon närmare vägledning gavs ej i författningskommentarerna, se prop. 1992/93:151 s. 20; jfr Pelin 1994 s. 667 not 27. Att dra långtgående analogier mellan dessa två vore dock att tänja det något. Däremot ger detta en fingervisning om att oavsett vad är det sannolikt att även om exempelvis ordet ”också” hade använts i stället hade detta likväl bara tagit sikte på en komplettering av närståendedefinitionen med dödsbodelägare snarare än att öppnat upp för att även läsa in den avlidnes närstående, jfr *infra* samma kapitel. Att därför tolka in några andra än dödsbodelägarna kan därför knappast komma på tal.

Detta skulle innebära att enbart dödsbodelägarna,²⁷⁴ men inte den avlidnas närstående (om inte också dödsbodelägare) anses som närstående. Det är då bara dessa som kan kvalificera dödsboets andelar genom verksamhet i betydande omfattning.

I prop. 1995/96:109 s. 89 angavs kort och koncist att införande av regeln om att jämställa delägare i dödsbo med närstående var en följd av att dödsbon inte kan ha närstående. Någon närmare motivering gavs inte av förarbetena men formuleringen ger ändå stöd för att lagstiftaren verkat vara av uppfattningen att den avlidnas närstående inte ska räknas som närstående åren efter dödsfallet utan snarare dödsbodelägarna. En sådan ordning är även rimlig sett till att det är dessa som har ett direkt ekonomiskt intresse i boet.

Det kan visserligen tänkas att ordvalet *likställs* i stället för exempelvis *ersätts* öppnar upp för att även exempelvis den avlidnas närstående kan betraktas som närstående efterföljande år. En sådan tolkning får dock rimligen anses alltför extensiv. Den är inte heller förenlig med förarbetsuttalandet.

I arbetet med den nuvarande inkomstskattelagen lämnade Skattelagskommittén, SLK, i sitt huvudbetänkande (SOU 1997:2) förslaget att det som i dag är 57 kap. 4 § tredje stycket IL skulle formuleras enligt följande:

Dör ägaren till en kvalificerad aktie, anses aktien kvalificerad även hos dödsboet, om den avlidna, närstående till den avlidna eller någon delägare i dödsboet varit verksam på det sätt som anges i första stycket.²⁷⁵

Formuleringen överensstämmer exakt med vad som gäller för dödsåret enligt vad som konstaterats ovan vid en samläsning av 4 kap. 1 § och 57 kap. 4 § IL. Ingenstans i förslaget till bestämmelsen framgår dock att bestämmelsen skulle vara begränsad till enbart dödsåret. Vidare motiverades aldrig ändringsförslaget särskilt. Det får därför antas att en eventuell ändring i sådana fall var oavsiktlig.²⁷⁶ Skatteverket noterade detta och skrev i sitt remissyttrande att den föreslagna lydelsen dels var svårare att förstå, dels oklart huruvida någon materiell ändring genom den föreslagna lydelsen var åsyftad.²⁷⁷ I propositionen valde regeringen därför att behålla den tidigare lydelsen i stället för att anamma SLK:s förslag. Några närmare angivelser om hur bestämmelsen förslagsvis skulle tolkas eller liknande framfördes aldrig.²⁷⁸

²⁷⁴ I RÅ 1992 ref. 56 uttalas visserligen att inga andra än fysiska personer och vissa dödsbon kan vara närstående. Uttalandet gällde dock den grundläggande närståendedefinitionen och kan inte sägas ha något prejudikatvärde avseende 57 kap. 4 § tredje stycket IL. Därav torde även juridiska personer som är dödsbodelägare kunna vara närstående till dödsboet. Detta saknar dock betydelse i praktiken eftersom de sannolikt ej kan vara verksamma i betydande omfattning, se not 234.

²⁷⁵ SOU 1997:2 del 1 s. 256.

²⁷⁶ SOU 1997:2 del 2. s. 463.

²⁷⁷ Riksskatteverkets remissyttrande s. 49 f.

²⁷⁸ Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 609 f.

Den sannolika tolkningen, särskilt i och med att någon materiell ändring aldrig uttryckligen föreslogs i vare sig SLK eller propositionen samt det faktum att lagstiftaren valde att behålla den tidigare lydelsen efter detta påpekandes, talar mycket starkt för att formuleringen i dess nuvarande form ska tolkas i ljuset av prop. 1995/96:109 s. 89. Detta i stället för att betrakta bestämmelsen som en omformulering av SLK:s förslag med dess tillhörande föreslagna innebörd.²⁷⁹ Det avvikande förslaget i SOU 1997:2 saknar därför relevans för tolkningen av bestämmelsen. Följden härav blir att åren efter personens död betraktas enbart dödsbodelägare som närstående enligt 57 kap. 4 § första stycket IL.

Slutsatsen är att under *dödsåret* kan en andel vara kvalificerad till följd av den (1) avlidna, (2) den avlidnas närstående eller (3) dödsboets delägare. *Efterföljande år* är det bara (1) dödsboets närstående som kan göra att kvalifikationen föreligger av annat skäl än att någon varit verksam i betydande omfattning tidigare beskattningsår.

5.1.2 Delägare i dödsbo

Om det nu står klart att det efterföljande år är delägare i dödsboet som avses som närstående blir frågan vilka dessa är. I inkomstskattelagen anges lite olika sätt på vilket dödsbodelägare hänvisas till. 57 kap. 4 § tredje stycket IL anger att som närstående till dödsbo likställs *delägare i dödsboet*. Bortsett från specifikt 66 kap. 9 § IL där termen *ensam dödsbodelägare* används så är lagtexten konsekvent utformad så att den hänvisar till ”delägare i dödsboet” snarare än ”dödsbodelägare”.²⁸⁰ Detta har sin naturliga förklaring i att det vid formuleringar såsom ”delägare i dödsboet” i substantivets bestämda form tydligt markerar att det är delägare i det *specifika* dödsboet som avses snarare än om 57 kap. 4 § tredje stycket IL generellt skulle ange: ”*dödsbodelägare* likställs med närstående” där en sådan formulering rent strikt bjuder in till att inkludera alla som är dödsbodelägare i något dödsbo.²⁸¹ Även om det föga utgör annat än en liten indikation på vad som skatterättsligt kan subsumeras in under dödsbodelägarbegreppet så är det samtidigt, med utgångspunkt i vad som sagts i delen om dödsbon (avsnitt 2.2), nära till hand att tänka sig att begreppen följer den civilrättsliga definitionen.²⁸² Lagtexten i 57 kap. 4 §

²⁷⁹ Sedan inkomstskattelagens tillkomst har bestämmelsen endast ändrats redaktionellt genom lagen (2005:1136) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) och lagen (2007:1419) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), se prop. 2005/06:40 s. 86; prop. 2007/08:27 s. 46.

²⁸⁰ En mycket snarlik formulering till 57 kap. 4 § tredje stycket finns i 51 kap. 8 § IL. Jfr även 2 kap. 22 § och 27 kap. 12 § IL. I de här fallen är det förvisso dödsboet och inte dödsbodelägarna som är i fokus.

²⁸¹ I 66 kap. 9 § IL fungerar formuleringen eftersom bestämmelsen i övrigt är formulerad och tillämpbar på ett sätt som möjliggör detta. Som ett alternativ på hur paragrafen hade kunnat formuleras utan att använda dödsbodelägarbegreppet kan jämföras med 47 kap. 14 & 15 §§ IL.

²⁸² Civilrättsligt anses som dödsbodelägare de som äger del i dödsboet och kan därför omfatta efterlevande make/maka, registrerad partner, sambo, arvtagare enligt den legala arvsordningen och universella testamentstagare, 18 kap. 1 § och 11 kap. 10 § andra stycket ÄB.

tredje stycket IL är tydlig i att delägare i dödsbo betraktas som närstående. Inte heller i förarbetena eller praxis finns indikationer på en avvikande skatterättslig begrepps innebörd.²⁸³ Således får det antas att de som avses i bestämmelsen som närstående är dödsbodelägarna och att detta sammanfaller med den civilrättsliga definitionen.²⁸⁴

I fråga om ändringar i delägarkretsen hänvisas till avsnitt 3.4.²⁸⁵ Kort här till kan tilläggas att även en upphörd närståenderelation kan göra att andelarna ska anses kvalificerade. I RÅ 2007 ref. 81 gjorde domstolen bedömningen, baserat en tolkning utifrån lagregleringens grundläggande syfte, att lagtexten skulle uppfattas så att det var tillräckligt att personen vid verksamhetstidpunkten som kvalificerar andelarna då var närstående. Följden av detta blir att om en närståenderelation upphör till den som gör att andelarna är kvalificerade ska inte också kvalifikation upphöra omedelbart. Det går således inte att omedelbart avsluta en kvalifikation på grund av närståendes verksamhet i betydande omfattning genom att kapa banden till den närstående.²⁸⁶

Tidigare i uppsatsen har framgått att de vars rätt till del av kvarlåtenskapen uppkommer redan i samband med dödsfallet ska betraktas som indirektägande delägare omedelbart. Det möjliga hindret var dock den faktiska avsaknaden av reell möjlighet att utöva röstinflytande. Situationen i 57 kap. 4 § tredje stycket *in fine* IL är något annorlunda på så sätt att den bara tar sikte på

²⁸³ Jfr t.ex. RÅ 2001 not. 196; RÅ81 1:1. I det förstnämnda fallet används dessutom begreppen delägare i dödsbo och dödsbodelägare synonymt. Detsamma gäller i förarbetsuttalandena, se t.ex. prop. 1999/2000:2 del 2 s. 29, 593; prop. 1989/90:110 s. 502.

Det kan samtidigt inte uteslutas att bedömningen i vissa särpräglade kringgåendefall tolkas in andra som dödsbodelägare givet att det ses till den verkliga innebörden av de förhållanden som företagits i dödsboet för att åstadkomma den situation där någon skatterättsligt bör betraktas som delägare.

²⁸⁴ Se *supra* avsnitt 2.2.

Detta inkluderar då sannolikt även andra juridiska personer än dödsbon, som då är ett undantag från RÅ 1992 ref. 56 om att juridiska personer inte kan vara närstående. Detta saknar dock betydelse eftersom juridiska personer inte torde kunna vara verksam i betydande omfattning, jfr prop. 1995/96:109 s. 67; Pelin 1994 s. 666.

²⁸⁵ Vissa nyansskillnader kan dock tänkas föreligga om ägande-/innehavskravet i 56 kap. 2 & 6 §§ IL inte är tillräckligt snarlikt vad som anges om delägarskap i 57 kap. 4 § IL. Skatterättsligt har klassificeringen som dödsbodelägare ingen betydelse. Detta eftersom 56 kap. 6 § IL tar sikte på ägande. Ett dödsbodelägarskap ger inte äganderätt utan kan endast inget annat än ge indikationer på att ett visst äganderättsförhållande sannolikt föreligger. Det kan funderas kring vad detta presumtiva dödsbodelägarskap får för betydelse i förhållande till andelarnas kvalifikation enligt 57 kap. 4 § tredje stycket *in fine* IL där uttrycket delägare i dödsbo används.

En tydlig skillnad mellan delägarkretsen och närståendekretsen är ifall en dödsbodelägare avlider. Dödsbodelägarna i det dödsbodeläggande dödsboet kommer vara indirekta delägare enligt definitionen i 56 kap. 6 § IL, se *supra* avsnitt 3.1. Däremot kommer dessa dödsbodelägare (sannolikt) inte få statusen som delägare i det första dödsboet. De kommer därför inte betraktas som närstående.

²⁸⁶ Jfr Skatteverket »Närståenderelationen». Kapandet av sådana band är dock förstås bara möjligt i vissa fall, exempelvis gentemot make.

Det tål att funderas kring huruvida detta kan tillämpas även för dödsbon mellan år ett och två. Här verkar dock vad som anges om karaktärskontinuiteten, se *infra* avsnitt 5.2, vara utgångspunkten.

delägarskapet i dödsboet. Eftersom detta delägarskap civilrättsligt uppstår i samband med dödsfallet och någon skillnad inte torde gälla skatterättsligt innebär det att de som ska ärva efter den avlidna personen betraktas som delägare i dödsboet från dag ett – även om den faktiska dödsbodelägaraktsen kanske kartläggs först senare och ”fastställs” i samband med bouppteckningen. Härtill kan noteras att för det fall att det är tvistigt om en person ska betraktas som exempelvis legatarie, dödsbodelägar, båda eller inget av det ska denna, fram tills saken klarlagts, betraktas personen som delägar, 18 kap. 1 § fjärde stycket ÄB.²⁸⁷ Person må då visserligen ”anses som delägar”, men som Lind & Walins lagkommentar noterar är inte det detsamma som att ifrågavarande person under tiden som denna innehar ett provisoriskt dödsbodelägarskap inte även är materiell delaktig i kvarlåtenskapen.²⁸⁸ 57 kap. 4 § tredje stycket *in fine* IL är visserligen till sin ordalydelse sådan att den anger att *delägar* i dödsboet jämfställs med närstående. En full överensstämmelse med den civilrättsliga definitionen skulle innebära att den som är provisorisk dödsbodelägar också då räknas som närstående, även om det i slutändan skulle visa sig att denna inte äger någon rätt i boet.²⁸⁹ Det kan samtidigt också tänkas att den skatterättsliga definitionen inte nödvändigtvis omfattar denna del eftersom 18 kap. 1 § fjärde stycket ÄB främst har till syfte att personen med den spekulativa rätten inte ska vara utesluten från delaktighet. Fåmansföretagsregleringen däremot avser troligen snarare vem som objektivt är rättighetsinnehavare. En sådan begränsning, om än möjligen materiellt tillfredsställande, saknar dock stöd i förarbetena och skulle kanske inte kunna gå att tolka in i bestämmelsen – en bestämmelse som dessutom inte är alltför otydligt formulerad. Vem som kommer betraktas som delägar (alltså närstående) beror således på om bedömningen görs *ex ante* eller *ex post* och hur tätt förbunden den är med den civilrättsliga klassificeringen.²⁹⁰

Sammanfattat kan alltså sägas att delägar i dödsboet anses som närstående till boet. Med delägar förstås i detta sammanhang sannolikt detsamma som den civilrättsliga dödsbokaktsen och att denna följs även vid ändringar därav. Centralt är troligen vem som objektivt är att betrakta som delägar. Den som preliminärt betraktas som dödsbodelägar men som sedan fastställs ej vara det kommer då inte vara delägar och då närstående.²⁹¹

²⁸⁷ Jfr SOU 1932:16 s. 101.

²⁸⁸ Lind & Walins lagkommentar till 18 kap. 1 § ÄB.

²⁸⁹ Om så är fallet skulle detta innebära att en person som äger andelar i ett företag genom att göra anspråk på att vara dödsbodelägar (med full vetskap om att så inte är fallet) exempelvis då kan komma in i en krets där ens andelar möjligen således skulle kunna betraktas som kvalificerade. Notera dock att NJA 1995 s. 148 förtydligat att ribban för att tillräckliga skäl föreligger för antagande om att en viss person ska betraktas som exempelvis universell testamentstagare är hög och att ett sådant påstående endast kan godtas undantagsvis. Det krävs i princip att det dels föreligger en pågående process om frågan, dels att det är sannolikt att utfallet blir jakande om personens dödsbodelägarskap.

²⁹⁰ Motsvarande slutsats drogs *supra* avsnitt 4.2–3.

²⁹¹ Motsvarande gäller för vad som sagts om delägarskapet i kapitel 3 och 4.

Undantag kan tänkas göras sett till de fall då en viss situations verkliga innebörd är sådan att någon annan än den civilrättsliga dödsbodelägaren bör betraktas som delägare. Närmast till hands, sett till den praxis som redan finns, är exempelvis situationer då andelsöverlåtelse eller arvsavståenden bortses ifrån.²⁹²

5.1.3 Närståendebegreppets tillämpningsomfång

Det framgår varken av bestämmelsen eller de bakomliggande motivuttalandena huruvida 57 kap. 4 § tredje stycket *in fine* IL, som utgör *lex specialis* framför närståendebegreppet i 2 kap. 22 § IL, ska tillämpas begränsat till tredje stycket, hela paragrafen eller hela kapitlet.²⁹³ Skattelagskommittén föreslog i sitt betänkande till inkomstskattelagen en formulering som indikerar att bestämmelsen enbart ska tillämpas avseende närståendebegreppet i just 57 kap. 4 §.²⁹⁴ Som konstaterats *supra* avsnitt 5.1 kan detta förslag från utredningen i denna del inte tillmätas något särskilt värde.

Bestämmelsens placering inom paragrafen talar av lagtekniska skäl möjligen för att den bara är tänkt att tillämpas inom 4 §.²⁹⁵ I SOU 2024:36 s. 51 föreslogs att nuvarande 57 kap. 4 § tredje stycke IL skulle flyttas ut till en egen paragraf, men någon materiell ändring verkar inte varit avsedd.²⁹⁶ Detta talar åtminstone för att de finner bestämmelsens placering materiellt betydelselös och möjligen att de anser den tillämplig på hela kapitlet. Prop. 2025/26:1 s. 238 valde, utan närmare motivering, att inte gå vidare med förslaget. Uttalandet kan därför inte tillmätas något värde annat än likt doktrin i övrigt.

Annat än bestämmelsens placering finns inte särskilt mycket som talar för att den enbart skulle vara begränsad till 4 §. Inte heller anges direkt i paragrafen att den ska vara tillämplig för hela kapitel. Detta att jämföra med exempelvis 51 kap. 8 § IL där detta är en egen paragraf och även direkt anger att närståendebegreppet ska tillämpas på hela kapitlet – vilket motsvarar hur det var redan tidigare, se 4 § lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.²⁹⁷ Hur 51 kap. 8 § IL är formulerad påverkar dock inte nämnvärt tolkningen av 57 kap. 4 § tredje stycket IL.

²⁹² Se t.ex. Bergström s. 242 ff. med vidarehänvisningar, jfr not. 244.

²⁹³ Jfr prop. 1995/96:109 s. 89 där enbart anges att det ”finns inte någon bestämmelse som innebär att ett dödsbo kan ha närstående. I sista meningen finns därför en regel om att delägare i dödsbo jämställs med närstående.” Att försöka intolka alltför mycket häri vore att dra för stora växlar. Jfr dock SOU 1997:2 del 1 s. 265; del 2 s. 463.

²⁹⁴ SOU 1997:2 del 1 s. 256. Förslaget utformades på följande vis: ”Dör ägaren till en kvalificerad aktie, anses aktien kvalificerad även hos dödsboet, om den avlidne, någon närstående till den avlidne eller någon delägare i dödsboet varit verksam *på det sätt som anges i första stycket*.”, ibid. s. 256, min kursivering. Härav blir det tydligt att den inte var tänkt att påverka närståendebegreppen i kapitlets övriga bestämmelser.

²⁹⁵ Om denna typ av resonemang, men i en annan fråga, se t.ex. HFD 2016 ref. 20.

²⁹⁶ SOU 2024:36 s. 684.

²⁹⁷ Jfr not 273.

Rättsläget får här anses oklart. Huruvida dödsbodelägarerna ska medräknas eller ej är av stor betydelse för exempelvis karensregeln i 57 kap. 6 §.²⁹⁸

Här kan noteras att det i vissa bestämmelser, exempelvis 57 kap. 20 a & 22 §§ om takregler för vilken del som ska upptas i inkomstslaget tjänst, framgår att för dessa två bestämmelser är det den närståendekrets som anges i 56 kap. 5 § som är vägledande. Detta handlar dock främst om att en närstående inte ska kunna räknas i flera närståendekretsar. I andra situationer, såsom 57 kap. 3 & 16 §§ används visserligen närståendebegreppet, dock utifrån *delägarens* närstående. Med delägare förstås här de som omfattas enligt 56 kap. 5 §. Genom 56 kap. 7 § utesluts dödsbon från detta vilket då undanröjer betänkligheterna åtminstone kopplat till huruvida dödsboets närstående ska betraktas som närstående enligt bestämmelsen eftersom detta då inte blir aktuellt.

5.2 Kvalifikationssuccession vid dödsfall

Av 4 kap. 1 § IL framgår att det som hade gällt för den döda fysiska personen som huvudregel ska gälla även för dödsboet under dödsåret. Förenklat kan det i princip sägas innebära att den avlidna personen ska betraktas som alltså levande. Som konstaterats i 5.1 innebär detta att det första året kommer dödsboets andelar vara kvalificerade om den fysiska personen, dess närstående eller dödsboets närstående (d.v.s. dödsbodelägarerna) varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fyra närmast föregående, 57 kap. 4 § IL.

Efterföljande år gäller dock enligt 4 kap. 2 § IL att dödsboet är utgångspunkten för prövningen och således ett eget subjekt, frikopplat från den avlidna – även om reglerna för fysiska personer alltså som huvudregel tillämpas.²⁹⁹ Andelarna ska då anses kvalificerade om andelsägaren (dödsboet) eller närstående (dödsbodelägarerna) är eller varit verksam i betydande omfattning. Den avlidna personen ingår inte i någon av dessa kategorier och kan därför inte hålla kvalifikationen i gång enligt 57 kap. 4 § första stycket IL. Eventuellt kan prejudikatet i RÅ 2007 ref. 81 om att det är tillräckligt att personen vid verksamhetstidpunkten som kvalificerar andelarna var närstående. Skulle så ej vara fallet får det som följd att kvalifikationen upphör beskattningsåret efter dödsåret. För att lösa denna situation införde lagstiftaren bestämmelsen om kvalifikationssuccession i 57 kap. 4 § tredje stycket om att andelen, ifall andelsägaren till en kvalificerad andel dör, ska anses kvalificerad även hos dödsboet.³⁰⁰

²⁹⁸ Se mer *supra* avsnitt 4.1.4.

²⁹⁹ Tanken är att full kontinuitet ska gälla såväl mellan fysiska personen och dödsboet genom dödsbosuccessionen som mellan dödsboet år ett och två efter dödsfallet, jfr Persson Österman s. 73.

³⁰⁰ Ett dödsbo kan knappast vara verksam i betydande omfattning, jfr not 234. Vidare torde en person som avlider automatiskt anses upphöra att vara verksam i betydande omfattning. Frågan har dock inte särskilt behandlats i förarbetena. Se även Pelin 1994 s. 666.

Någon tidsangivelse för när denna kvalifikation till följd av den avlidnas innehav av kvalificerade andelar framgår ej av bestämmelsen. Det faktum att bestämmelsen finns torde kunna utesluta att kvalifikationen skulle upphöra år två. I annat fall hade 57 kap. 4 § tredje stycket IL varit överflödigt för första året och verkningslöst år två och framåt.³⁰¹ Att påstå att kvalifikation gäller utan borte gräns med stöd härav skulle vara än mer absurt. Nilsson m.fl. kommer till samma slutsats.³⁰² I författningskommentaren till bestämmelsens införande angavs att den är tänkt att tolkas så att det som gällt för den fysiska personen även ska fortsätta att gälla för dödsbon.³⁰³ Detta talar för att dödsboet inte bara övertar andelarnas kvalificerade status utan även eventuella egenskaper denna kvalifikation har. Om exempelvis personens andelar var kvalificerade för att en närstående till denna var verksam i betydande omfattning för 2 år sedan kommer dödsboet överta de kvalificerade andelarna i samma skick, snarare än att ”fyra plus ett”-årsfristen begynner på nytt i samband med dödsbosuccessionen.

Det går alltså att tala om en tröghetseffekt som löper parallellt med dödsboets och dess närståendes egna kvalifikationsmöjligheter. Denna tolkning är möjligen något mer extensiv sett till ordalydelsen än att tänka sig att kvalifikationen skulle fortsätta för evigt. Detta torde dock inte hindra den från att vara korrekt. Dessutom är det inte bara paragrafen som sådan som talar för denna ordning utan tänkbart även RÅ 2007 ref. 81.

5.3 Skattemässig kontinuitet

Att kvalifikationen inte upphör genom dödsbosuccessionen framgår av avsnittet ovan.³⁰⁴ Hur utdelning och kapitalvinst på andelarna i sin tur beskattas framgår av bestämmelserna i kapitlet i övrigt.³⁰⁵ Utdelning och kapitalvinst på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet.³⁰⁶ Utdelning upp till gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, 57 kap. 20–21 §§ IL. Gränsbeloppet utgörs av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme, 57 kap. 10 §. Årets gränsbelopp för en kvalificerad andel är summan av fyra inkomstbasbelopp (grundbeloppet) kvoterat till andelsinnehavet, lönebaserat utrymme och ränta på omkostnadsbelopp. Outnyttjat gränsbelopp sparas i det sparade utdelningsutrymmet, som skrivs upp varje år, 57 kap. 13 §. Utdelning som

³⁰¹ Om legitimiteten av denna typ av resonemang men i en annan fråga, se t.ex. HFD 2016 ref. 20.

³⁰² Nilsson m.fl. s. 193. Se detsamma, om än inte lika utförligt i Pålsson m.fl. s. 297 och Melbi s. 719 ff. Jfr även SOU 2002:52 s. 324.

³⁰³ Prop. 1995/96:109 s. 89.

³⁰⁴ Jfr även Persson Österman s. 73.

³⁰⁵ Notera att reglerna ändrades genom lag (2025:1361) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) från och med beskattningsåret 2026. Här redogörs för de nya reglerna, som alltså inte helt överensstämmer med vad som gäller för beskattningsåret 2025 och tidigare.

³⁰⁶ Notera att från och med fjärde beskattningsåret ska all inkomst hos dödsbon som är hänförligt till inkomstslaget beskattas med statlig inkomstskatt (alltså som om skiktgränsen var satt till 0 kr), 65 kap. 6 § IL.

den skattskyldige och närstående³⁰⁷ upptagit under beskattningsåret beskattas till den del det sammantaget överstiger 90 IBB i inkomstslaget kapital till 30 procent, 57 kap. 20 a §. Motsvarande gäller för kapitalvinstbeskattningen, fast med gränsen 100 IBB och beräknat utifrån avyttringsåret och de fem föregående åren, 57 kap. 22 §.³⁰⁸

Som kan ses påverkas den effektiva skatten av många olika faktorer. Samtliga av dessa är bakåtblickande genom att de utifrån vad som tidigare gällt (exempelvis sparad utdelningsutrymme, utbetald lön, tidigare utdelning eller försäljning o.s.v.) påverkar hur stor del som beskattas med respektive skattesats. Genom att vara tillbakablickande men samtidigt ställa vissa krav för att få tillgodoräkna parametrarna vid höjande av gränsbeloppet uppstår komplikationer när andelarna övergår till dödsboet. I samband med dödsbosuccessionen övergår visserligen kvalifikationen till dödsboet.³⁰⁹ Detta behöver dock inte betyda att även dödsboet kan dra nytta av den skattemässiga karaktär de kvalificerade andelarna har i övrigt. Lagstiftaren har visserligen genom prop. 1995/96 s. 89 givit uttryck för att tanken med bestämmelsen om kvalifikationskontinuitet vid dödsbosuccession är att motsvarande som gällt för den fysiska personen ska fortsätta gälla även efter den avlidnas död. Detta talar förvisso för att även de attribut som tillhör kvalifikationen torde övergå. Det är dock inte helt klart att lagtexten utifrån sin ordalydelse ska tolkas så.

I 57 kap. finns vissa andra bestämmelser som tydligare gör kontinuitet möjligt. I 57 kap. 11 § fjärde stycket *in fine* IL anges att om en andel förvärvas genom benefikt fång (arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande sätt) inträder förvärvarn i den tidigare ägarens situation gällande beräkningen av årets gränsbelopp.³¹⁰ Förvärvarn övertar även den tidigare ägarens sparade utdelningsutrymme, 57 kap. 14 §.³¹¹

I RÅ 2007 ref. 81 var frågan om tre syskon som ärvt andelar i ett fåmansföretag efter en avliden person vars andelar var kvalificerade skulle få tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme. Enligt lydelsen i bestämmelsen krävdes för detta att andelen ägts sedan årets ingång.³¹² Skatterättsnämnden gjorde en bokstavstrogen tolkning och fann därför att tillgodoräknande för de tre syskonen inte var möjligt eftersom de inte ägde andelarna vid årets ingång. Domstolen å sin sida uttalade dock att:

³⁰⁷ Notera här att dödsbon enligt 56 kap. 7 § inte räknas som fysisk person.

³⁰⁸ Inkomstbasbeloppets storlek fastställs utifrån 58 kap. 26 & 27 §§ socialförsäkringsbalken, SFB. Enligt 1 § förordningen (2025:1002) om inkomstbasbelopp för år 2026 uppgår inkomstbasbeloppet 2026 till 83 400 kr.

³⁰⁹ Se *supra* avsnitt 5.2.

³¹⁰ Här i inbegrip t.ex. även tillgodoräkandet av lönebaserat utrymme, RÅ 2007 ref. 81.

³¹¹ Jfr HFD 2011 ref. 24. Bestämmelsen tillkom i förtydligande syfte, prop. 1996/97:45 s. 60. Möjligen ska detta tolkas som att det då rör sig om en av lagstiftaren gjord kodifiering.

³¹² Dåvarande 57 kap. 11 § tredje stycket *in fine* IL.

Det framstår som osannolikt att avsikten varit att rätten till lönebaserat utrymme skulle kunna gå förlorad vid ett ägarskifte av det aktuella slaget. Enligt Regeringsrättens mening behöver bestämmelsen inte heller läsas på det sätt som Skatterättsnämnden gjort. Mot bakgrund av regleringen i övrigt vid benefika förvärv bör rätten till lönebaserat utrymme inte gå förlorad av den anledningen att döttrarna vid ingången av år 2006 ännu inte tillskiftats andelarna.³¹³

Genom denna dom stod alltså klart att lönebaserat utrymme kunde medräknas även om andelarna inte ägts vid årets ingång, givet att förvärvet varit benefikt. Utgången kom sedan att kodifieras med motiveringen att kontinuitet bör gälla.³¹⁴ Skatteverket anförde i sitt remissyttrande till lagändringen att det i stället borde införts en generell regel om att kontinuitetsprincipen gäller. Lagstiftaren ansåg dock att en sådan ändring skulle behöva behandlas mer ingående, vilket inte var möjligt inom det lagstiftningsarbetet. Konstaterandet att en sådan generell regels införande kräver ytterligare utredning säger dock föga huruvida en generell kontinuitet redan ska anses gälla eller ej och då innebära en kodifiering respektive faktisk lagändring. Tvärtom indikerar det på att även lagstiftaren möjligen hade svårt att avgöra huruvida i vilken utsträckning en generell kontinuitetsregel skulle innebära en ändring.

RÅ 2007 ref. 81 var ganska fri i sin prövning och tillmätte kontinuitetsprincipen och den av domstolen rimliga tolkningen stor vikt snarare än att använda sig av en restriktiv ordalydelsestolkning. Det får utifrån detta inte anses alltför osannolikt att samma bedömning skulle göras kring andra aspekter, trots att de saknar en uttrycklig paragraf som stadgar att kontinuitet ska gälla.³¹⁵ Det kan därför tänkas att en benefik förvärvare inte bara övertar sparad utdelningsutrymme, lönebaserat utrymme och årets gränsbelopp utan även andra aspekter nära sammanslutna med kvalifikationen. Liknande tolkningsoperation kan tänkas göra även för andra bestämmelser då det även för dem skulle vara osannolikt att avsikten varit att rätten skulle gå förlorad. Inte heller tycks någon av de lydelseerna tarva en mycket mer långtgående tolkning än vad som gjordes i RÅ 2007 ref. 81 för att åstadkomma motsvarande resultat.

Märk väl att det som sägs här främst tar sikte på förvärv såsom arv, gåva, testamente eller bodelning – alltså när egendomen (i detta fall) går från dödsboet till arvtagaren. Det nämns inte uttryckligen att samma kontinuitet skulle gälla även för överföringen mellan personen som avlidit och dödsboet. Att sådan kontinuitet inte skulle råda givet vad som sagts ovan framstår dock inte som särskilt sannolikt. Dessutom kan tänkas att detta skulle kunna inrymmas i vad som i de särskilda bestämmelserna om kontinuitet (57 kap. 11 & 14 §§ IL) avser när de utöver arv m.m. även nämner sådant som förvärvats på

³¹³ RÅ 2007 ref. 81.

³¹⁴ Prop. 2008/09:40 s. 36 f., 41 f.

³¹⁵ Jfr dock RÅ 2001 not. 196 som talar i en annan riktning, se Tjernberg 2012 s. 372.

”liknande sätt”. Innebörden av den formuleringen har dock inte preciserats i rättskällorna i denna del. Motsvarande formulering finns dock i kontinuitetsprincipen i 44 kap. 21 § och däri anses dödsbosuccessionen inräknas som förvärv på *liknande sätt*.³¹⁶ Det finns goda skäl att göra samma bedömning här. Vidare måste gälla att om det skulle vara någon skillnad mellan vilka aspekter av kontinuiteten som följer med vid dödsbosuccessionen respektive arvskiftet så sträcker den sig i sådana fall högst troligen den förstnämnda dessutom längre eftersom det här ligger närmare ett identitetsövertagande än någon egentlig övergång.³¹⁷

Slutligen bör noteras kontinuitetsprincipen i 44 kap. 21 § IL. Denna innebär att ifall en tillgång förvärvas genom benefikt fång så inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Det som här avses är att förvärvaren övertar överlåtarens, i detta fall dödsboet (som i sin tur övertagit den avlidnes) omkostnadsbelopp.³¹⁸ Däremot övergår inte kvalifikationen automatiskt till förvärvaren. Detta framgår av HFD 2016 ref. 20 vari andelarna inte ansågs kvalificerade hos gåvomottagare bara för att de var kvalificerade hos gåvogivaren. Förvärvaren (undantaget dödsboet, enligt 57 kap. 4 § tredje stycket första mening IL) måste således alltså själv uppfylla kvalifikationen för att den ska gälla och därmed kunna tillgodoräkna de attribut som eventuellt tillkommer med kvalifikationen.

5.4 Slutsats

En andel kan vara kvalificerad om den skattskyldige eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren. För dödsåret tillämpas reglerna som om den avlidne fortfarande levde (4 kap. 1 §), men med tillägget i 57 kap. 4 § tredje stycket *in fine* IL om att dödsbodelägare likställs med närstående. Efterföljande år är det dödsboet eller dödsbodelägarna som kan fortsätta uppfylla kvalifikationen på nytt.³¹⁹ Andelarna kan dock alltså vara kvalificerade från tidigare år eftersom kvalifikationskontinuitet gäller enligt 57 kap. 4 § tredje styckets första mening IL. Vid denna kvalifikation övertar dödsboet andelarna i samma skick som de var i fråga om tidsaspekten. Mycket talar för att kvalifikation även i övrigt övergår på så sätt att dödsboet kan tillgodoräkna sig separat utdelningsutrymme, beräkningen av gränsbeloppet o.s.v.

Lämnar egendomen boet benefikt väg, genom exempelvis genom bodelning, utskiftning av arv eller verkställande av legat, gäller kontinuitetsprincipen i 44 kap. 21 § IL och förvärvaren övertar då överlåtarens omkostnadsbelopp. Däremot övergår inte andelarnas status av att vara kvalificerade automatiskt.

³¹⁶ Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 523.

³¹⁷ Jfr Persson Österman s. 73.

³¹⁸ Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 523.

³¹⁹ Begreppet dödsbodelägare ska tolkas utifrån sin civilrättsliga innebörd där den som objektivt är delägare enligt 18 kap. 1 § ÄB är delägare. Avvikelse kan dock ske i vissa särskilda fall – exempelvis vid kringgåendeförsök.

Förvärvaren måste då själv eller genom närstående uppfylla denna. I många fall faller det sig dock naturligt att den avlidna var närstående till förvärvaren. I sådana fall är enligt 2 kap. 22 § IL även den avlidnas dödsbo (här tillika överlåtaren) närstående till förvärvaren. Om kraven för andelarnas kvalifikation är uppfyllda kan förvärvaren även nyttja sparat utdelningsutrymme och beräkna årets gränsbelopp. Det är ej helt otänkbart att även andra aspekter av kvalifikationen övergår. Frågan har dock inte ställts på sin spets i HFD:s prövning.

6 Slutsats, analys & diskussion

I kapitel 3–5 har stegvis och i kronologisk ordning behandlats först vad ett dödsbo är och utgångspunkterna för deras beskattning (kapitel 2), därefter en redogörelse för förutsättningarna för att ett fåmansföretag föreligger (kapitel 3–4) och slutligen i vilka situationer en andel ska anses vara kvalificerad samt kort vad denna kvalifikation innebär (kapitel 5). Det som sagts har sammanfattats i respektive kapitelns slutsatsavsnitt.³²⁰ För att inte återupprepa allt som redan sagts anges i tidigare kapitelns sammanfattningar sammanfattas här de mest centrala, viktiga, eller på annat sätt relevanta, slutsatserna. Detta sker i anslutning till rättsanalysen och diskussionen.

6.1 Dödsboets utgångspunkter

Begreppet ”dödsbo” definieras högst troligen som utgångspunkt skatterättsligt enligt sin allmänt vedertagna innebörd inom civilrätten. Detta eftersom en uttryckligen angiven särskild skatterättslig definition saknas och motivuttalandena då anger den allmänna civilrättsliga innebörden som utgångspunkt. Vidare talar såväl sättet på vilket dödsbon behandlas och skattemässigt regleras samt en mycket omfattande praxisbildning för att någon avvikelse från den civilrättsliga innebörden på fundamental nivå inte råder.

Den skatterättsliga klassificeringen avviker dock stundom när de rättshandlingar som företagits setts till sin verkliga innebörd snarare än formella beteckning. Det finns flera exempel på detta i praxis. Främst har dessa tagit sikte på kringgående av arv- eller fastighetsbeskattning. Det är inte alls otänkbart att flera av de situationer som berörs i texten kopplat till fåmansföretag kan tänkas påverkas i de särskilda situationer den verkliga innebörden inte återspeglar den formella civilrättsliga beteckningen.³²¹ På samma grund kan flertalet av de exempel på kringgåenden och liknande som nämns i detta kapitel komma att tolkas på ett sätt så att kringgåendeförsöken stoppas.

Även om definitionen följer den civilrättsliga behandlas dock dödsbon skatterättsligt som utgångspunkt som fysiska personer. Detta gör att samma regler som tillämpas för fysiska personer även gäller dödsbon. Relaterat till fåmansföretagsreglerna gäller för dödsåret exakt det som hade gällt för den fysiska personen, annat än att 56 kap. IL inte är tillämplig och att även dödsbodeläggare likställs med närstående beträffande vem som kan kvalificera andelarna, 56 kap. 7 § & 57 kap. 4 § tredje stycket IL.³²²

³²⁰ Se *supra* avsnitt 2.4, 3.2.7, 3.4, 4.1.4, 4.4, 5.4.

³²¹ Sammanfattning av kapitel 2.

³²² Se mer *infra* avsnitt 6.5. Notera att skillnaden i behandlingen av dödsbon mellan 56 och 57 kapitel skapar viss kluvenhet i regleringen. Samtidigt är det även så att dessa kapitel inte är oberoende av varandra. Som vi sett skapar detta exempelvis problem kopplat till det faktum att 56 kap. 6 § om delägarskap äger generellt tillämpning.

6.2 Fåmansföretagsdefinitionen och dödsbon

6.2.1 Indirekt ägande och delägarskap

Ett fåmansföretag föreligger om fyra eller färre delägare äger andelar motsvarande mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, 56 kap. 2 § IL. Som ”delägare” avses i sin tur fysiska personer som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget, 56 kap. 6 §. Härigenom utesluts dödsbon, 56 kap. 7 §.

Slutsatsen som dras är att väldigt mycket talar för att ifall ett dödsbo innehar andelar, direkt eller indirekt, i ett företag så ska dödsbodelägarna betraktas som delägare i företaget genom att de då indirekt äger andelarna. Detta gäller såväl för en- som flerpersonsdödsbon och även om exempelvis boutredningsperson eller liknande förordnats.³²³

En övergripande målsättning med skatterätten är likvärdig beskattning oavsett form.³²⁴ Detta innebär att det exempelvis funnits en strävan efter att arbetsinkomster ska beskattas lika alldeles oavsett inom vilken typ av form det bedrivs. Avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande har resulterat i den särreglering för fåmansföretag som gäller för att försöka hindra oönskad inkomstomvandling av arbetsinkomst till den lägre beskattade kapitalinkomsten. Reglerna om indirekt ägande kan ses i ljuset av detta. Avgörande bör inte exakt hur ägandet ser ut utan snarare huruvida ett reellt tvåpartsförhållande saknas och därmed en risk för inkomstomvandling föreligger. I detta hänseende är den slutsats som dras om att det inte ställs några särskilda krav på det indirekta ägandet rimlig i förhållande till vad det allmänna syftet med bestämmelsen är. *De lege lata* är därför *de lege ferenda* i detta fall.

Vid indirekt ägande finns två eller fler sambandsled. Ett mellan delägaren och en mellanliggande person, ett mellan mellanledet och företaget (samt eventuellt ytterligare led mellan fler mellanled däremellan, om så finns). Så som 56 kap. 6 § är utformad tar den dock sikte på sambandet mellan delägaren och företaget. Detta samband måste bestå i att personen direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Det följer emellertid som en nödvändighet att någon form av samband måste finnas även för varje del i kedjan. Exakt vad detta samband skulle vara framgår inte av lagtexten eller förarbetena. Även om det är lockande att tänka sig att det för respektive led

³²³ Om det inte skulle vara möjligt att räkna delägarskap vid flerpersonsdödsbon skulle detta öppna upp för kringgåenden. En enpersonsdödsbodelägare skulle kunna överlåta en försumbar kvotdel av sitt ideella andelsinnehav i dödsboet och på så sätt få till stånd en situation där vetorätt föreligger. Skulle detta då utgöra ett hinder för delägarskap får det följden att dödsbodelägarna då genom denna transformation undviker att betraktas som delägare och då eventuellt kan påverka huruvida ett fåmansföretag föreligger eller ej.

³²⁴ Om neutraliteten kopplat till detta, se t.ex. Melz m.fl. s. 43; Gunnarsson s. 88; Pahlsson m.fl. s. 67; se dock även Melz 2019 s. 207 ff.

krävs att andelen ägs eller innehas på liknande sätt så hade det varit önskvärt med ett förtydligande i rättskällorna.

Vid dödsbodelägare ska var och en betraktas som delägare, om de inte kan räknas som samma delägare på grund av närståendeskap eller att de varit verksamma i betydande omfattning, 56 kap. 5 § & 57 kap. 3 §. Finns alltså flera delägare genom dödsboet ska de troligen anses äga lika delar, alltså

¹
antal dödsbodelägare. Motsvarande torde även gälla för samägande av aktie.³²⁵

Situationen kan uppstå där den andel som före dödsfallet ägdes av *en* person plötsligt ägs av flera dödsbodelägare och då eventuellt *flera* delägare. Väl i dödsboet kan därefter delägarkretsen ytterligare ändras genom att den ideella andelen eller i dödsboet överläts eller avstås till annan. Dödsbodelägaren kan även avlida och då efterlämna ytterligare ett dödsbo med en eller flera dödsbodelägare. Även detta kan då få påverkan på fåmansföretagsdefinitionens m.m. uppfyllnad. Behandlingen blir då i praktiken densamma som om exempelvis mellanliggande ledet varit ett företag – vilket framstår som rimligt givet neutraliteten samt vad lagen eftersträvar. Dessa förändringar kan påverka huruvida fåmansföretagsdefinitionen om fyra eller färre delägare anses uppfyllt. Det kan även göra att andelar till mer än 30 % ägs av utomstående, vilket påverkar kvalifikationen, 57 kap. 5 §. På ett övergripande plan skiljer sig inte detta jättemycket från exempelvis ägande genom ett mellanliggande företag. Som tydliggörs i avsnitt 6.5 finns dock vissa olikheter som gör att dödsbon kan nyttjas för kringgåenden.

6.2.2 Inflytande & proportionering m.m.

Angående proportioneringen anses dödsbodelägare äga lika delar, trots att deras inbördes ideella andelar kan tänkas vara olika. Detta kan te sig något underligt eftersom även det ekonomiska intresset har stor betydelse för reglerna. Tolkningen är dock i linje med vad som gäller i normala fall eftersom HFD i flera fall kommit fram till att det är röstandelen som är avgörande för ifall ett fåmansföretag föreligger eller ej.³²⁶ Det överensstämmer även med vad som gäller för ideella föreningar. Samtidigt bygger detta synsätt i sin tur på fiktionen att det finns ett faktiskt inflytande (som är det lagstiftaren önskar hantera) redan av ägandet av en röstandel. Genom HFD 2015 ref. 13 är det emellertid tydligt att indirekt ägande ska beaktas oavsett huruvida inflytande faktiskt finns eller ej. Reellt inflytande kan även tänkas vara uteslutet av andra skäl. Inte heller dessa verkar lagstiftaren tagit höjd för. Risken med detta är att fåmansföretagsreglerna tillämpas i onödan i vissa fall där risk för inkomstomvandling inte finns. Å andra sidan är regleringen som den är delvis nödvändig för att dödsbodelägare ska betraktas som delägare och för att tillse så att inte alltför många kringgåendemöjligheter öppnas upp i onödan.

I samma anda kring faktiskt inflytande, proportionering och andelsinnehav är spörsmål kring rösträttsbegränsningsklausuler i bolagsordningar, jfr 7 kap. 8 § ABL. I uppsatsen noteras att det är röstandelen i förhållande till *samtliga*

³²⁵ Sammanfattning av 3.1 & 4.1.

³²⁶ Se ex HFD 2025 ref. 42.

andelar i företaget som är avgörande, se uttryckligen i 56 kap. 2 § IL. Frågan blir dock vad som avses med ”samtliga andelar”. Som utgångspunkt kan tänkas finnas två olika tolkningar. Ena är att det avser andelen röster av det *totala antalet röster i bolaget* (beaktat t.ex. olika andelars röststyrka). Den andra tolkningen är att andelen röster inte jämförs med det totala antalet röster utan i stället det *verkliga antalet röster som kan röstas för*. Så som 56 kap. 2 § är formulerad lutar det mycket åt att den första tolkningen är den korrekta. Denna tolkning kan emellertid skapa stora bekymmer. Om exempelvis en delägare äger 80 % av andelarna och en annan 20 %, men där det i bolagsordningen stadgas att ingen aktieägare får rösta för mer än en femtedel av aktierna i bolaget, skapar detta en knepig bedömningssituation. Om rösträttsbegränsningen beaktas skulle detta innebära att de båda delägarna innehar 50 % av röststyrkan vardera. Samtidigt äger delägarna alltså motsvarande 80 % respektive 20 % av rösterna för *samtliga andelar* i företaget. Hur denna situation ska tolkas synes inte varit uppe till prövning. 56 kap. 2 § IL kan genom sin formulering ta höjd för andelar med differentierad rösträtt (jfr 4 kap. 5 § ABL), men är sämre anpassad för att hantera rösträttsbegränsningsregler. Detta är ytterligare ett exempel på att lagstiftningen i sitt försök att hindra inkomstomvandling vid avsaknad av ett tvåpartsförhållande utgått ifrån en typsituation där ett tvåpartsförhållande presumeras saknas och därefter inte tagit höjd för de faktiska förhållandena i vissa fall.

Dessa är dock inte de enda situationerna när faktiskt inflytande inte alltid föreligger men att delägarskap likväl ska räknas. Så är även fallet exempelvis om förvaltningen begränsas av legatarie- eller borgenärsintressen samt ifall det avträtts till konkursbo. I samtliga av dessa fall kommer delägaren alltså att äga röstandelarna.³²⁷ Det faktum att de ibland dock saknar möjlighet att rösta för dem saknar betydelse.³²⁸ Som ovan konstaterats är inte alltid detta helt önskvärt *de lege ferenda* sett till lagstiftningens syfte. I vissa situationer är det dock rimligt att lagstiftningen inte är mer långtgående på denna front.

³²⁷ Motsvarande gäller även om det finns ett röstbindningsavtal eller ett avtal om att ej utöva rösträtt kan detta påverka huruvida faktisk rösträtt föreligger. Denna situation är dock inte reglerad i aktiebolagslagen utan är primärt en avtalsrättslig fråga, jfr Hessler s. 461; Roos s. 321; NJA 1915 s. 590. Röstbindningsavtal eller avtal om att ej utöva rösträtt kan därför av flera skäl inte utgöra hinder för medräknande, särskilt eftersom de inte kan göras gällande mot bolaget, se t.ex. Johansson 1990 s. 215 ff.; Roos 332 ff. Denna ordning förefaller rimlig i och med att det dels bara är ett avtalsrättsligt brott om inflytande utövas, dels att det riskerar öppna upp för många skenkonsortieavtal om det hade kunnat hindra medräknande av delägarskap.

Parentetiskt kan noteras i förhållande till dödsbon att Roos poängterat att det råder delade meningar om huruvida ett dödsbo ens kan bli bunden av ett röstbindningsavtal, Roos s. 326 ff. Spörsmål häromkring lämnas dock därhän.

³²⁸ Med det sagt är det, trots lagtextens relativa tydlighet, inte säkert att denna slutsats håller i alla delar. En domstol skulle kunna tänkas komma fram till att en viss situation är så pass säregen att det inte kan anses rymmas inom lagtexten. Om så är fallet lär det i första hand träffa den mer långtgående skillnaden, primärt exempelvis när boets egendom avträds till konkurs. En redogörelse för vad som gäller i respektive angiven situation ligger varken i fokus för uppsatsen eller skulle vara särskilt meningsfullt och knappt resultera i mer än gissningar i och med den fattiga mängd information som ges av rättskällorna.

6.3 Rekvisitet: ”äger eller på liknande sätt innehar”

Rekvisitet ”äger eller på liknande sätt innehar” i 56 kap. 6 § tar genom ordalydelsen inte bara sikte på *äga* utan även sådant som *liknar äga*. Utifrån redogörelsen för bland annat motivuttalandena och praxis dras i avsnitt 3.2 slutsatsen att vad som avses i paragrafen som centralt element för att räknas som delägare är att personen sannolikt behöver inneha rösträtten, kanske i kombination med de ekonomiska rättigheterna. Huruvida enbart ekonomiska rättigheterna är tillräckligt är oklart. Vidare kan det tänkas krävas att rättigheterna är sprungna ur just andelarna. Det är i sådana fall inte tillräckligt att ha rösträtt exempelvis till följd av innehav av interimbevis.

Sammantaget blir utfallet att testamentarisk nyttjande- eller avkomsträtt mycket troligen kan räknas som liknande innehav. Motsvarande torde gälla även nyttjande-/avkomsträtt som någon innehar, exempelvis till följd av gåva eller pantsättning, i utländskt företag där detta ges aktiebolagsrättslig verkan. Saken är mer oklar huruvida medräknande kan ske vid rätt i vissa särskilda typer av hembudsklausulförhållanden med särskilda stadganden i bolagsordningen om rösträtten. Däremot torde inte innehavare av interimbevis, konvertibla skuldebrev eller optioner räknas som delägare. Inget av detta har dock varit föremål för prövning varför rättsläget får anses oklart. I vart fall torde exempelvis dödsbodeläggande inte anses vara innehavare på liknande sätt som äga direkt i företaget.

Det kan noteras att för det fall en person skulle inneha exempelvis ett interimbevis och interimbeviset ger rösträtt och ekonomiska rättigheter,³²⁹ eller har motsvarande rättigheter till följd av exempelvis gåvovillkor, pantsättning m.m., kan denna därmed *de facto* likställas med den som äger eller genom testamentariskt förordnande innehar andelar. *De jure* betraktas däremot dessa, till skillnad från ägaren eller testamentstagaren, något mindre sannolikt som delägare. Det skulle strida mot principen om symmetri att som delägare bara räkna vissa men inte alla som innehar rösträtt och ekonomiska rättigheter i företaget. Skillnaden rimmar även illa med reglernas syfte. Ett syfte med särregleringen är att hindra inkomstomvandling där ett reellt tvåpartsförhållande presumeras saknas. Det borde vid denna bedömning vara irrelevant huruvida avsaknaden av det reella tvåpartsförhållandet är till följd av röstinflytande och åtnjutna ekonomiska rättigheter tillkommit en person genom testamente eller gåva alternativt om rättigheterna är till följd av aktieinnehav eller annat instrument såsom exempelvis interimbevis. Skillnaden i behandling som uppstår kan därför svårligen vara i linje med lagstiftarens vilja och reglernas syfte. Dessutom skulle det öppna upp för kringgåendeförsök om en person kunde utöva rösträtt och ekonomiska rättigheter utan att medräknas som delägare vid bedömningen ifall ett företag är ett fåmansföretag eller ej.³³⁰

³²⁹ Lägg här till interimbevisets överlåtbarhet som därigenom kan ge kapitalvinst.

³³⁰ Att kringgåendeförsöken sannolikt skulle stoppas av skatteflyktslagen är en annan sak.

En sista del som tål att uppehålla sig något vid är hur begreppet *äger* i 56 kap. 2 § förhåller sig till *äger eller på liknande sätt innehar* i 56 kap. 6 §. Det torde inte råda något särskilt tvivel om att delägare som på med ägande liknande sätt innehar andelar kan medräknas för uppfyllandet av fåmansföretagsdefinitionen i 2 §. Av tydlighetsskäl kan det önskas att lagstiftaren överväger att vara konsekvent i sin begreppsanvändning, särskilt eftersom lagtexten har en sådan central betydelse. Risker är annars att begreppet vid en textuell tolkning tolkas på ett sätt där deläggande genom sådant som är liknande innehav aldrig kan uppfylla fåmansföretagsdefinitionen.³³¹ En sådan ordning skulle även kunna användas för kringgående av fåmansföretagsreglerna genom att låta delägare i företaget inneha andelarna på sätt som liknar ägande och därigenom tillse att det inte finns fyra eller färre delägare som *äger* mer än 50 procent av rösterna för andelarna.

6.4 Legat

I avsnitt 4.3 om legat noterades att det inte är helt klart när en legatarie ska betraktas som delägare enligt 56 kap. 6 § IL. En intressant aspekt att undersöka i detta sammanhang är om detta sammanfaller med vem som är skattesubjekt – dödsboet/dödsbodelägarna eller legatarien. I 4 kap. 1 § IL framgår att dödsboet ska beskattas för den dödes och dödsboets inkomster. Detta talar för att skattskyldigheten inte är placerad på legatarien. Å andra sidan anges aldrig när skattskyldigheten anses övergå till legatarien.³³² Att den övergått senast i samband med att legatet utgivits och äganderätten övergått är givet. Skatteverket har publicerat ställningstagandet: *Ska dödsboet eller legatarien beskattas för kapitalvinst och avkastning i inkomstslaget kapital?*³³³ I det betyder Skatteverket att skattskyldigheten för kapitalvinst åvilar den som är ägare till tillgången. Här anser Skatteverket att det, som ovan angivits, är dödsboet som ska beskattas för en kapitalvinst fram till testamentet vinner laga kraft eftersom detta då betraktas som ägare och därefter legatarien som beskattas. Undantaget är om egendomen antingen givits ut eller om dödsboet säljer egendomen för legatariens räkning.

För avkastning är utgångspunkten om inget annat anges att denna ska tillfalla legatarien. Detta behöver dock inte betyda att även legatarien är skattesubjekt. Skatteverket skriver i sitt ställningstagande att:

Utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras (42 kap. 12 § IL). Dödsboet är därmed skattskyldigt för erhållen utdelning på ett legat, även om legatet kan anses

³³¹ En sådan tolkning skulle dock kunna tänkas vara felaktig redan på den grund att ägandet tar sikte på rösterna, inte andelarna. Samtidigt måste ihågkommas att det i 32 § anvisning 14 KL var att fåmansföretag förelåg om tillräckligt få personer ”äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget”. Denna formulering tyder på att ägandet likväl avser andelarna.

³³² Se Emblad & Martinson s. 423 f.

³³³ Skatteverkets ställningstagande 2022.

*ha getts ut till legatarien. Skatteverket anser att motsvarande också gäller för annan avkastning i inkomstslaget kapital, t.ex. för ränta på en obligation eller ett konvertibelt skuldebrev.*³³⁴

Samtidigt skriver Skatteverkets i sin rättsliga vägledning att:

*Äganderätten till saklegat övergår i princip på testamentstagaren redan i och med dödsfallet. Avkastningen på sådana tillgångar ska därför inte beskattas hos dödsboet utan hos mottagaren även för tiden innan boet skiftats (RÅ 1965 ref. 11 och RÅ 1968 ref. 79).*³³⁵

Uppgifterna är direkt motstridiga, även om de bygger på exakt samma rättsfall. Vilken som är Skatteverkets position får därför anses oklart. Möjligen ska, givet att det inte rör sig om en felskrivning, det förstnämnda uttalandet tolkas som att det avser sådan avkastning som avser legat men som enligt testamentet inte ska tillfalla legatarien.

Oavsett vem som beskattas innebär dock betald skatt en nödvändig kostnad som dödsboet haft. Denna kostnad har legatarien att återgälda till dödsboet innan legatet ges ut, 22 kap. 4 § ÄB. Vem som än är skattesubjektet kommer skatten i praktiken att betalas av legatarien. Skillnaden är dock den att beroende på vem som är beskattningssubjekt kan dock beskattningskonsekvenserna bli olika eftersom beskattningseffekterna för kvalificerade aktier påverkas av omständigheter som kan vara olika beroende på vem som är skattesubjektet.³³⁶ Vidare får det anses som *de lege ferenda* att lagstiftningen är utformad så att skattesubjektet och delägarskapet sammanfaller. Så verkar ofta vara fallet, men det faktum att reglerna är delvis fristående från varandra och utgår från något skilda bedömningar gör att så inte nödvändigtvis alltid är fallet.

Önskvärt hade varit ifall lagstiftaren kunde tydliggöra vad som krävs för att räknas som delägare. Detta hade inte bara underlättat bedömningen kopplat till legat utan även andra situationer där det med rådande sparsamma information från rättskällorna gör det svårt att veta av de som på ett eller annat sätt har intressen i företaget ska betraktas som delägare. Härvid kan exempelvis nämnas efterlevande make som inte är dödsbodelägare och andelarna enskild egendom, se avsnitt 4.2.

6.5 Kvalificerade andelar och kontinuitet

Andelarna kan vara kvalificerade om andelsägaren eller närstående är eller varit verksam i betydande omfattning, 57 kap. 4 § IL. Begreppet

³³⁴ Skatteverkets ställningstagande 2022, min kursivering.

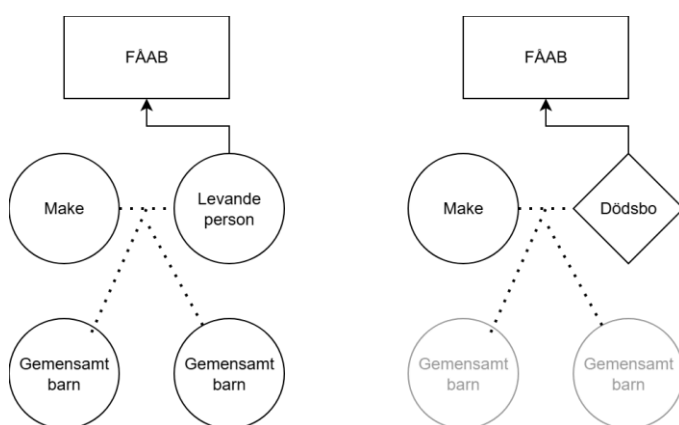
³³⁵ Skatteverket »Generella dödsboskatteregler», min kursivering. Se även t.ex. Pelin 1993 s. 219 not 2.

³³⁶ Jfr *supra* kapitel 5.

”andelsägaren”, varvid förstås den skattskyldige, är dock något problematiskt. Detta eftersom begreppet ”andelsägaren” åtminstone allmänspråkligt bjuder in till tolkningen att det skulle vara *ägaren* av andelen som avses. Stundom tillkommer dock exempelvis de ekonomiska rättigheterna tillsammans med beskattningssubjektsstatusen för andelen annan än den som är formell ägare av andelen (exempelvis testamentariska nyttjanderättsförordnanden). Precis som för 56 kap. 2 § måste därför en något mer extensiv tolkning göras än vad som kanske är önskvärt *de lege ferenda*. Det får sägas vara önskvärt att språkbruket överensstämmer med innebörden – särskilt i och med lagtextens centrala status.

Om begreppet *andelsägaren* var något olyckligt är det åtminstone tacknämligt att närståendebegreppet i ”andelsägaren eller närstående varit verksam [...]” är betydligt närmare dess språkliga förståelse.³³⁷ I denna del konstaterades att under dödsåret gäller att andelarna kan kvalificeras om den avlidne, dennes närstående eller dödsbodelägare varit verksam i betydande omfattning. Efterföljande år är det bara dödsboet eller dödsboets närstående som kan kvalificera andelarna, 4 kap. 2 §. I uppsatsen konstateras att med dödsboets närstående avses dödsbodelägarna men inga andra. Härvid torde inte ett dödsbo kunna vara verksam i betydande omfattning. Följden blir då att endast dödsbodelägarna på nytt kan kvalificera andelarna.³³⁸

Vid en första anblick kan denna situation verka tilltalande. Det är bara dödsbodelägarna som har ett direkt ekonomiskt intresse i dödsboet. Således borde det vara utifrån dem som kvalifikation bör betraktas. Samtidigt uppstår här en skillnad mellan vad som hade gällt för den avlidna respektive vad som gäller för dödsboet. Detta kan illustreras på följande vis:



Figur 8: Den vänstra figuren visar vilka som är närstående till den levande personen som äger andelarna. I den högra figuren kan ses vad som gäller när personen avlidit och detta då blivit ett dödsbo.

³³⁷ Åtminstone delvis. Närstående är något främmande som begrepp i alldagligt tal om dödsbodelägare till ett dödsbo. Detta är dock en detalj som inte ska läggas alltför stor vikt vid i och med att bestämmelsen (57 kap. 4 § tredje stycket *in fine* IL) tydligt anges att de ska betraktas som närstående.

³³⁸ Redan kvalificerade andelar fortsätter dock att vara kvalificerade, 57 kap. 4 § tredje stycket första mening IL.

De svagt färgade cirkelarna som indikerar barnen visar på att de inte ingår i närståendekretsen året efter beskattningsåret.

I den vänstra figuren ses att fysikern har en make och två barn. Dessa fyra personer utgör en närståendekrets. Är en av personerna verksam i betydande omfattning kan samtligas andelar att vara kvalificerade. I den högra figuren har därefter innehavaren avlidit en dag i slutet av december. Något testamente finns inte. När andelarna är i dödsboet och dödsboet är skattesubjekt har egentligen inte särskilt mycket förändrats i praktiken. En liknande intressegemenskap som fanns före dödsfallet finns i princip fortfarande. Samtidigt har dock närståendekretsen inskränkts till enbart make och vännen. De gemensamma barnen som kort tid tidigare var att betrakta som närstående har (beroende på omständigheterna) alltså en intressegemenskap med dödsboet och aktierna däri.

Å andra sidan är inte heller den motsatta situationen helt perfekt. Väljer exempelvis en person att testamentera egendom till annan ges även de inflytande i boet. Att då likväl betrakta en avlägsen släkting som närstående framstår inte särskilt relevant. Situationen där dödsbodelägare betraktas som närstående är dock inte heller den helt tillfredsställande eftersom det öppnar för kringgåendeförsök genom dödsbon.

Förenklat kan sägas att utdelning och kapitalvinst understigande gränsbeloppet beskattas i inkomstlaget kapital med 20 %. Överskridande belopp beskattas i inkomstlaget tjänst med cirka 32–52 % (eller i vissa fall kapital, 30 %). Detta att jämföra med de 25 % som gäller onoterade andelar.³³⁹ De som kan dra större nytta av den lägre procentsatsen och därigenom få en lägre effektiv skatt än om andelarna är icke-kvalificerade onoterade andelar kan därför komma att anpassa sitt agerande för att träffas av bestämmelserna, medan den motsatta gruppen önskar inte omfattas. Härmed kan alltså finnas incitament både att inkluderas såväl som exkluderas från regelverket.³⁴⁰

Om andelarna i ett företag är okvalificerade, men det hade varit mer förmånligt ifall de var kvalificerade så kan antingen den som senare kommer avlida testamentera 0,1 % av sin kvarlåtenskap till någon denne vet är verksam i betydande omfattning. Denna möjlighet tillkommer även dödsbodelägare (och så oavsett vad övriga dödsbodelägare önskar)³⁴¹ genom andelsöverlåtelse, om än bara till en försumbar kvotdel, till den verksamma personen. Eftersom denna person är närstående till dödsboet kommer andelarna vara kvalificerade så länge de är kvar i boet och kvalifikationen består.

Även det motsatta är möjligt att åstadkomma genom att testamentera till en eller fler personer och då göra så att fyra eller färre personer inte längre äger fler andelar än motsvarande mer än 50 procent av rösterna i företaget.

³³⁹ 42 kap. 15 a §, 57 kap. 20–22 §§ och 65 kap. 5 & 7 §§ IL.

³⁴⁰ Inte sällan vill fåmansföretagare hellre bjuda upp fogden till match än att stilla stirra in i Miman när körkarlens vagn närmar sig. Är det för sent kan det dock likväl lösas genom andelsöverlåtelser m.m.

³⁴¹ Se dock särskilt i sammanlevnad i oskiftat dödsbo, 24 kap. ÄB.

Den första situationen hade kunnat lösas genom att sätta en gräns för hur liten ideell andel som kan räknas. Den andra kan lösas genom att beakta storleken på det ideella innehavet snarare än att betrakta alla dödsbodelägare som delägare till lika delar – alternativt att gruppera dödsbodelägare som en delägare avseende fåmansföretagsdefinitionen.

7 Avslutning

Genom uppsatsen har flera aspekter av dödsborelaterad fåmansföretagsbeskattning berörts. I vissa delar finns rikligt med stöd för att en viss uppfattning om gällande rätt är den korrekta. Så är exempelvis fallet kring att dödsbodelägare ska räknas som indirektägande delägare; att testamentariska nyttjanderätter räknas som liknande innehav; att kontinuitet mellan den avlidne, dödsboet och dödsbodelägarna i många delar råder; att dödsbodelägarna är dödsboets närstående *lex specialis* o.s.v.

Det finns alltså fortfarande många oklarheter. Vissa av dessa har behandlats någorlunda utförligt, såsom vad som i övrigt kan anses som ”äger eller på liknande sätt innehar”, men där rättsläget helt enkelt får anses något oklart i brist på informationsmåttade rättskällor. Andra frågor har för avgränsningens skull inte berörts, exempelvis kopplat till fåmanshandelsbolag samt dödsbon efter utländska dödsbon. Även här finns dock lika mycket att ta itu med.

En lagstiftning som är utformad för en viss typsituation, trots försök att ta höjd för en bredd av alternativa situationer, ger inte alltid önskade eller förutspådda effekter vid generella bestämmelsers tillämpning på säregna situationer. Lagstiftare har här en god möjlighet att genomföra en översyn av regelverkets effekter i dödsbosituationer. Kanske skulle detaljer och uttalanden som framkommer i samband med en sådan genomgång kunna vara av mycket stort intresse även för förståelsen av reglerna i allmänhet. Denna uppsats har behandlat några av dessa särskilda situationer och därtill uppmärksammat många fler. Nu är det upp till lagstiftaren eller andra modiga att ta stafettpinnen vidare för dessa frågor som så ofta hamnar i skymundan – trots att de berör många intressanta och högst relevanta frågor som är av central betydelse för förståelsen av de mest fundamentala bitarna kring regelverket.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1904:86	med förslag till lag om samäganderätt, till lag om ändrad lydelse af 94 § skiftesstadgan samt till lag om ändrad lydelse af 29 § i lagen den 27 juni 1896 om hemmansklyfning, ägostyckning och jordafsöndring
Prop. 1928:213	med förslag till kommunalskattelag m. m.
Prop. 1944:5	med förslag till lag om aktiebolag, m. m.
Prop. 1975:103	med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.
Prop. 1975/76:79	om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
Prop. 1979/80:143	med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m.m.
Prop. 1980/81:48	om dödsbodelägares ansvar för den dödes skulder m.m.
Prop. 1986/87:1	om äktenskapsbalk m. m.
Prop. 1986/87:79	med förslag till lag om dödens inträde, m.m.
Prop. 1987/88:61	om ändringar i arvs- och gåvoskattelagstiftningen med anledning av äktenskapsbalken, m. m.
Prop. 1987/88:124	om god man och förvaltare
Prop. 1988/89:141	om beskattning av dödsbos skogskontomedel m.m. vissa fall
Prop. 1989/90:110	om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1992/93:151	om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
Prop. 1993/94:50	Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Prop. 1995/96:109	Skattelättnad för riskkapital, m.m
Prop. 1996/97:45	Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag
Prop. 1996/97:170	Reformerad skatteflyktslag
Prop. 1999/2000:2	Inkomstskattelagen
Prop. 1999/2000:15	Slopade stoppregler
Prop. 2001/02:46	Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag m.m.

Prop. 2004/05:85	Ny aktiebolagslag
Prop. 2004/05:88	Nya regler om dödförklaring
Prop. 2005/06:40	Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag
Prop. 2007/08:27	Avskaffad statlig fastighetsskatt, m.m.
Prop. 2008/09:40	Vissa förenklningar på företagsskatteområdet
Prop. 2011/12:1	Budgetpropositionen för 2012
Prop. 2017/18:8	Justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen
Prop. 2025/26:1	Budgetpropositionen för 2026

Statens offentliga utredningar

SOU 1929:22	Lagberedningens förslag till revision av ärvdabalken III – Förslag till lag om testamente m. m.
SOU 1932:16	Lagberedningens förslag till revision av ärvdabalken IV – Förslag till lag om boutredning och arvskifte m. m.
SOU 1958:27	Förslag till förenklningar i vissa delar av aktiebolagslagen
SOU 1971:15	Förslag till aktiebolagslag m.m.
SOU 1975:54	Fåmansbolag
SOU 1981:85	Äktenskapsbalk
SOU 1989:2	Beskattning av fåmansföretag – Översyn av 1976 års lagstiftning
SOU 1991:100	Neutral företagsbeskattning
SOU 1993:29	Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
SOU 1996:160	Bouppteckningar och arvsskatt
SOU 1997:2	Inkomstskattelag – Del I–III Huvudbetänkande av Skattelagskommittén
SOU 1998:116	Stoppreglerna
SOU 2001:1	Ny aktiebolagslag
SOU 2002:52	Beskattning av småföretag
SOU 2024:36	Förenkla och förbättra!

Myndighetspublikationer

Riksskatteverket. (1997). Riksskatteverkets remissyttrande dnr A3000-400-97190 den 29 maj 1997 över Betänkandet (SOU 1997:2) Inkomstskattelag Dnr Fi97/79. (cit. Riksskatteverkets remissyttrande).

- Riksskatteverket. (1997). Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag. (cit. RSV S 1997:6).
- Riksskatteverket. (1998). Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag. (cit. RSV S 1998:29).
- Riksskatteverket. (1999). Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag. (cit. RSV S 1999:21).
- Riksskatteverket. (2001). Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag; (Inkomsttaxering). (cit. RSV 2001:19).
- Skatteverket. (2006). Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag. (cit. SKV A 2006:12).
- Skatteverket. (2012). Kontrolluppgiftsskyldighet för schablonintäkt och överföring till ett investeringssparkonto. Ställningstagande 2012-12-17 dnr 131 829388-12/111.
www4.skatteverket.se/download/18.129e67831531c34942b1561/1698823079907/Fr%C3%A5gor+och+svar+UL+dec+2012.pdf. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverkets ställningstagande 2012).
- Skatteverket. (2013). Kontrolluppgiftsskyldighet för schablonintäkt och överföring till ett investeringssparkonto. Ställningstagande 2013-12-20 dnr 131 758113-13/111.
<https://www.skatteverket.se/download/18.8dcbbe4142d38302d77390/1708608214970/St%C3%A4llningstagande%202013.12.20.pdf>. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverkets ställningstagande 2013).
- Skatteverket. (2015). Fåmansföretagsdefinitionen samt utomstående regeln. Rättsfallskommentar 2015-04-20 dnr 131 216037-15/111.
<https://www.faronline.se/dokument/skatteverket/rattsfallssamling/2015/skvr2015042001/>. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverkets rättsfallskommentar).
- Skatteverket. (2015). Skatteverkets allmänna råd om beskattning av delägare m.fl. i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. (cit. SKV A 2015:9).
- Skatteverket. (2018). Begreppet ägare och rätten att beräkna gränsbelopp enligt 57 kap. 11 § IL. Ställningstagande 2018-02-28, 20297351-18/111.
www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/368729.html. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverkets ställningstagande 2018-02).
- Skatteverket. (2018). Vad är ett dödsbo enligt inkomstskattelagen och kupongskattelagen och hur ska det beskattas?. Ställningstagande 2018-12-14 dnr 202 492435-18/111.

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/373992.html>>.
 (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverkets ställningstagande 2018-12-14).
 Skatteverket. (2018). Vem ska kapitalvinstbeskattas - dödsboet eller dess
 ende delägare?. Ställningstagande 2018-12-21 dnr 202 144959-18/111.
 <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/374369.html>. (Hämtad
 2026-05-20). (cit. Skatteverkets ställningstagande 2018-12-21).
 Skatteverket. (2022). Ska dödsboet eller legatarien beskattas för kapitalvinst
 och avkastning i inkomstslaget kapital?. Ställningstagande 2022-12-07
 dnr 8-2012388. <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/420544.html>.
 (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverkets ställningstagande 2022).
 Skatteverket. (2025). När en anhörig dör: Information till dig som är
 delägare i ett dödsbo. SKV 459 utgåva 2, dec 2025.
 <[www.skatteverket.se/download/18.1522bf3f19aea8075ba3a15/1770380
 315224/nar-en-anhorig-dor-skv459-utgava02.pdf](https://www.skatteverket.se/download/18.1522bf3f19aea8075ba3a15/1770380315224/nar-en-anhorig-dor-skv459-utgava02.pdf)>. (Hämtad 2026-05-
 20). (cit. SKV 459).
 Skatteverket. (2026). Beräkning av gränsbelopp.
 <[https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2026.7/331735.
 html](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2026.7/331735.html)>. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverket »Beräkning av
 gränsbelopp»).
 Skatteverket. (2026). Civilrätt.
 <[https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2026.7/331687.
 html](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2026.7/331687.html)>. (Hämtad 2026-05-20). (Skatteverket »Civilrätt»).
 Skatteverket. (2026). Dödsbo efter en begränsat skattskyldig person.
 <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2026.7/350174.html>.
 (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverket »Begränsat skattskyldig»).
 Skatteverket. (2026). Generella regler oavsett beskattningsår.
 <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2026.7/331700.html>.
 (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverket »Generella
 dödsboskatteregler»).
 Skatteverket. (2026). Grundläggande begrepp.
 <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2026.7/331728.html>.
 (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverket »Grundläggande begrepp»).
 Skatteverket. (2026). När är en andel kvalificerad?.
 <www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2026.7/331732.html>.
 (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverket »Närstående relationen»).
 Statistiska centralbyrån (SCB). (2022). *Sveriges framtida befolkning,
 Demografiska rapporter 2022:4*. Statistiska centralbyrån. [elektronisk
 resurs]. ISSN: 1654-1510. (cit. SCB »Framtida befolkning»).

Rättspraxis

Högsta domstolen (NJA)

NJA 1915 s. 590

NJA 1940 s. 349

NJA 1940 s. 598

NJA 1940 s. 698

NJA 1946 s. 293

NJA 1954 s. 445

NJA 1957 s. 733	NJA 1963 s. 57	NJA 1966 s. 66
NJA 1966 s. 424	NJA 1972 s. 29	NJA 1972 s. 512
NJA 1973 s. 445	NJA 1989 s. 342	NJA 1995 s. 148
NJA 2001 s. 59	NJA 2009 s. 143	NJA 2009 s. 717
NJA 2021 s. 1073		

Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ/HFD)

RÅ 1934 Fi 103	RÅ 1937 ref. 51	RÅ 1947 ref. 5
RÅ 1948 ref. 34	RÅ 1960 ref. 27	RÅ 1962 ref. 2
RÅ 1964 Fi 2037	RÅ 1965 ref. 11	RÅ 1968 ref. 59
RÅ 1968 ref. 79	RÅ 1971 ref. 8	RÅ 1974 A 1607
RÅ 1974 A 1660	RÅ 1976 ref. 75	RÅ77 1:35
RÅ 1977 ref. 66	RÅ78 1:52	RÅ78 1:70
RÅ78 1:97	RÅ 1979 Aa 240	RÅ80 1:2
RÅ80 1:19	RÅ80 1:50	RÅ80 1:91 I & II
RÅ81 1:1	RÅ81 1:30	RÅ81 1:89
RÅ83 1:3	RÅ85 1:9	RÅ85 1:85
RÅ 1986 ref. 47	RÅ 1987 ref. 125	RÅ 1992 ref. 56
RÅ 1993 ref. 49	RÅ 1994 ref. 1	RÅ 1994 ref. 3
RÅ 1994 ref. 31	RÅ 1994 not. 407	RÅ 1996 ref. 16
RÅ 1996 ref. 101	RÅ 1997 ref. 18	RÅ 2001 ref. 37 I & II
RÅ 2001 not. 196	RÅ 2004 ref. 1	RÅ 2007 ref. 81
RÅ 2008 ref. 58	RÅ 2009 ref. 77	RÅ 2010 ref. 4
HFD 2011 ref. 24	HFD 2011 ref. 55	HFD 2014 ref. 2
HFD 2014 ref. 25	HFD 2014 ref. 26	HFD 2015 ref. 13

HFD 2015 ref. 30	HFD 2016 ref. 20	HFD 2017 ref. 1
HFD 2019 ref. 4	HFD 2019 not. 31	HFD 2020 ref. 39
HFD 2021 ref. 21	HFD 2022 ref. 5	HFD 2022 not. 25
HFD 2023 ref. 17	HFD 2023 ref. 59	HFD 2024 ref. 47
HFD 2025 ref. 7	HFD 2025 ref. 42	

Skatterättsnämnden (SRN)

SRN 77-10/D, 2011-06-29

SRN 3-14/D, 2015-03-19

SRN 84-19/D, 2020-07-13

SRN 28-21/D, 2022-06-28

Litteratur

- Agell, A. & Brattström, M. (2025). *Testamentsrätt: en lärobok om rättshandlingar för dödsfalls skull*. 4 uppl. Uppsala: Iustus 2025. (cit. Agell & Brattström).
- Ahrnborg, B. (1930). *Om aktiebok, inregistrering av aktier och aktieförvärv. Om aktiebrev och andra aktierättsliga dokument*. Svensk Juristtidning (SvJT) 1930 s. 129–134. (cit. Ahrnborg).
- Alhager, M. (1998). *Administrativ praxis och tolkning av skattelag*. Skattenytt (SN) nr. 9 1998, s. 567–576. (cit. Alhager).
- Berglund, M. (2013). *Avräkningsmetoden: en skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning*. Ak. avh. Uppsala universitet. Uppsala: Iustus 2013. (cit. Berglund).
- Bergström, S. (1978). *Skatter och civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*. Ak. avh. Uppsala universitet. Stockholm: LiberFörlag 1978. (cit. Bergström 1978).
- Bogdan, M. (2014). *Svensk internationell privat- och processrätt*. 8 uppl. Stockholm: Norstedts juridik 2014. (cit. Bogdan 2014).
- Bogdan, M. (2020). *Svensk internationell privat- och processrätt*. 9 uppl. Stockholm: Norstedts juridik 2020. (cit. Bogdan 2020).
- Bokelund Svensson, U. (2025). *Fåmansföretag & skatteplanering*. 4 uppl. Hudiksvall: Björn Lundén 2025. (cit. Bokelund Svensson 2025).
- Bokelund Svensson, U. (2026). *Aktiebolag: Skatt, ekonomi och juridik*. 28 uppl. [elektronisk resurs]. ISBN: 9789176953402. (cit. Bokelund Svensson 2026).
- Boström, V. (2003). *Tolkning av testamente*. Ak. avh. Umeå universitet. Umeå: Juridiska institutionen 2003. (cit. Boström).

- Brickman, A. (2009). 'Några språkpolisiära betraktelser' s. 51–58 i: Lundin, A.-K., Fernlund, C. G., Ståhl, K., Runsten, A. & Weding, C. [red.]. *Regeringsrätten 100 år*. Uppsala: Iustus 2009. (cit. Brickman).
- Croneberg, R. (2017). 'Något om inkomstskatterättsliga reglers konstruktion' s. 71–82 i: Tjernberg, M., Rendahl, R. & Wenander, H. [red.]. *Festskrift till Christina Moëll*. Lund: Juristförlaget i Lund 2017. (cit. Croneberg).
- Dahlberg, M. (2004). *Om principer vid tolkningen av skattelag*. Skattenytt (SN) nr. 11 2004, s. 664–666. (cit. Dahlberg 2004).
- Dahlberg, M. (2011). *Ränta eller kapitalvinst: grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen - särskilt vad gäller finansiella instrument i gränslandet mellan lånekapital och eget kapital*. Uppsala: Iustus 2011. (cit. Dahlberg 2011).
- Dahlberg, M. (2025). *Inkomstskatterätt: mål, principer och struktur*. Stockholm: Norstedts juridik 2025. (cit. Dahlberg 2025).
- Dahlman, C. (2006). *Neutralitet i juridisk forskning*. Lund: Studentlitteratur 2006. (cit. Dahlman 2006).
- Dahlman, C. (2019). 'Begreppet rättskälla' s. 55–74 i: Dahlman, C. & Wahlberg, L. [red.]. *Juridiska grundbegrepp: En vänbok till David Reidhav*. Lund: Studentlitteratur 2019. (cit. Dahlman 2019).
- Dotevall, R. (2025). *Samarbete i bolag: om personbolag*. 4 uppl. Stockholm: Norstedts juridik 2025. (cit. Dotevall).
- Ekelöf, P. O., Edelstam, H., Heuman, L. & Pauli, M. (2016). *Rättegång Första häftet*. 9 uppl. Stockholm: Wolters Kluwer 2016. (cit. Ekelöf m.fl.).
- Emblad, P. (2020). *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*. Ak. avh. Göteborgs universitet. Göteborg: Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet 2020. (cit. Emblad).
- Emblad, P. & Martinson, C. (2022). *Skattefusk efter döden? – en studie av hur skatterättslig argumentation kan missa målet*. Skattenytt (SN) nr. 4 2022, s. 415–433. (cit. Emblad & Martinson).
- Emblad, P. & Tjernberg, M. (2023). *Till frågan om skatterättslig tolkning i ljuset av senare års praxis – om att förstå ordalydelsen i sitt teleologiska sammanhang*. Skattenytt (SN) nr. 5 2023, s. 506–526. (cit. Emblad & Tjernberg).
- Englund, G. (1960). *Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv*. Ak. avh. Lunds universitet. Stockholm: Norstedt & Söners förlag 1960. (cit. Englund 1960).
- Englund, G. (1981). *Dödsbos skattskyldighet för icke verkställt samt periodiskt utgivet legat*. Skattenytt (SN) nr. 4 1981, s. 189–208. (cit. Englund 1981).
- Grosskopf, G. (1976). *Beskattning av fåmansbolag: en inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansföretag*. Ak. avh. Stockholms universitet. Stockholm: Norstedt 1976. (cit. Grosskopf 1976).

- Grosskopf, G. (1991). 'Finns det en särskild skatterättslig civilrätt?' s. 211–228 i: Gorton, L., Ramberg, J. & Sandström, J. [red.]. *Festskrift till Kurt Grönfors*. Stockholm: Norstedt 1991. (cit. Grosskopf 1991).
- Grosskopf, G. & Grönfors, K. (1990). *Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget*. Skattenytt (SN) nr. 6 1990, s. 353–367. (cit. Grosskopf & Grönfors).
- Gräns, M. (2025). 'Allmänt om användningen av andra vetenskaper inom juridiken' s. 577–596 i: Nääv, M. & Zamboni, M. [red.]. *Juridisk metodlära*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur 2025. (cit. Gräns).
- Grönfors, K. (1961). *Ställningsfullmakt och bulvanskap*. Stockholm: Norstedts & Söners förlag 1961. (cit. Grönfors).
- Gunnarsson, Å. (2003). *Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner*. Uppsala: Iustus 2003. (cit. Gunnarsson).
- Gunnarsson, Å. & Svensson, E.-M. (2023). *Rättsdogmatik – som rättsvetenskapligt perspektiv och metod*. Lund: Studentlitteratur 2023. (cit. Gunnarsson & Svensson).
- Gäverth, L. (1996). *Beskattningsutdelning till annan än aktieägare (eller kuponginnehavare)*. Skattenytt (SN) nr. 10 1996, s. 587–603. (cit. Gäverth).
- Hellner, J. (2001). *Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt*. Stockholm: Jure 2001. (cit. Hellner).
- Hessler, H. (1973). *Allmän sakrätt: om det förmögenhetsrättsliga tredjemansskyddets principer*. Stockholm: Norstedt & Söners förlag 1973. (cit. Hessler).
- Hjertstedt, M. (2019). 'Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt' s. 165–173 i: Mannelqvist, R. Ingmanson, S. & Ulander-Wänman, C. [red.]. *Festskrift till Örjan Edström*. Umeå: Juridiska institutionen, Umeå universitet 2019. (cit. Hjertstedt).
- Hultqvist, A. (1995). *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Ak. avh. Stockholms universitet. Stockholm: Juristförlaget 1995. (cit. Hultqvist 1995).
- Hultqvist, A. (2013). *Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*. Skattenytt (SN) nr. 1/2 2016, s. 10–21. (cit. Hultqvist 2013).
- Hultqvist, A. (2016). *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*. Skattenytt (SN) nr. 10 2016, s. 730–748. (cit. Hultqvist 2016).
- Håkansson, K. (1999). *Var för sig eller som en enhet?*. Skattenytt (SN) nr. 12 1999, s. 772–782. (cit. Håkansson).
- Höglund, M. (2017). 'Högsta förvaltningsdomstolens källhänvisningar' s. 153–168 i: Tjernberg, M., Rendahl, R. & Wenander, H. [red.]. *Festskrift till Christina Moëll*. Lund: Juristförlaget i Lund 2017. (cit. Höglund 2017).
- Höglund, M. (2023). *Personlig integritet och skattekontroll*. Skattenytt (SN) nr. 2 2023, s. 147–169. (cit. Höglund 2023).

- Jareborg, N. (2004). *Rättsdogmatik som vetenskap*. Svensk Juristtidning (SvJT) 2004 s. 1–10. (cit. Jareborg).
- Johansson, S. (1990). *Bolagsstämma*. Ak. avh. Stockholms universitet. Stockholm: Juristförlaget 1990. (cit. Johansson 1990).
- Johansson, S. (2026). *Svensk associationsrätt i huvuddrag*. 14 uppl. Stockholm: Norstedts juridik 2026. (cit. Johansson 2026).
- Karlgren, H. (1929). *Studier över privaträttens juridiska personer och samfälligheter utan rättspersonlighet*. Ak. avh. Stockholms universitet. Göteborg: Erlanders boktryckeri 1929. (cit. Karlgren 1929).
- Karlgren (1956). *En bok om bolag: några randanteckningar*. Svensk Juristtidning (SvJT) 1956 s. 609–623. (cit. Karlgren 1956).
- Kellgren, J. (1997). *Mål och metoder vid skatterättslig tolkning – med särskild inriktning på användning av förarbeten*. Ak. avh. Uppsala universitet 1997. Uppsala: Iustus förlag 1997. (cit. Kellgren)
- Kleineman, J. (2025). 'Rättsdogmatisk metod' s. 25–56 i: Nääv, M. & Zamboni, M. [red.]. *Juridisk metodlära*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur 2025. (cit. Kleineman).
- Kristoffersson, M. (2022). 'Något om vetenskapsteori, rättsdogmatik och skatterättsliga avhandlingar under 2010-talet' s. 253–275 i: Dimitrievski, N., Johansson, K., Kleist, D. & Olsson, S. [red.]. *Festskrift till Robert Pålsson*. Uppsala: Iustus 2022. (cit. Kristoffersson).
- Krzymowska, A. (2018). *Skattepliktiga överlåtelse i inkomstlagen kapital*. Ak. avh. Stockholms universitet. Stockholm: Jure 2018. (cit. Krzymowska).
- Källström, K. Om testamentsförordnande. Stockholm Norstedts juridik 2015. (cit. Källström).
- Lando, O. (2014). *Om han eller hon eller den*. Svensk Juristtidning (SvJT) 2014 s. 675–686. (cit. Lando).
- Lavin, R. (2017). 'En lekman's funderingar om skatterättslig praxis' s. 195–204 i: Tjernberg, M., Rendahl, R. & Wenander, H. [red.]. *Festskrift till Christina Moëll*. Lund: Juristförlaget i Lund 2017. (cit. Lavin).
- Lehrberg, B. (2025). *Praktisk juridisk metod*. 15 uppl. Uppsala: Iusté 2025. (cit. Lehrberg).
- Lind, G. & Walin, G. (2026). *Ärvdabalken: En kommentar: Del II (18–25 kap.) Boutredning och arvskifte, försäkringar, EU:s arvsförordning m.m.* JUNO Norstedts lagkommentar till 18 kap. 1 § ÄB. [elektronisk resurs]. (cit. Lind & Walins lagkommentar).
- Lohela, M. (2014). *Skatterättsnämndens förhandsbesked*. Svensk Skattetidning (SvSkt) 2014:9 s. 695–696. (cit. Lohela).
- Löfgren, W. (2024). *Kvalificerad vid döden – Tillämpning av fåmansföretagsbeskattningsreglerna på dödsbon och dess delägare*. Lunds universitet JUDN09 Examinationsuppsats i allmän företagsbeskattning. (cit. Löfgren 2024).
- Lönn Dahl, F. 'Betydelsen av skiljaktiga meningar – en underrättsdomares tankar' s. 297–300 i: Lundin, A.-K., Fernlund, C. G., Ståhl, K., Runsten,

- A. & Weding, C. [red.]. *Regeringsrätten 100 år*. Uppsala: Iustus 2009. (cit. Lönndahl).
- Magnusson, A. *Kapitalvinstbeskattning vid bostadsöverlåtelser: samspelet mellan familjerätten och skatterätten*. Ak. avh. Umeå universitet. [elektronisk resurs]. ISBN: 978-91-8070-995-8. (cit. Magnusson).
- Melbi (1995). *Beskattningen av fåmansföretagsdelägare* Svensk Skattetidning (SvSkt) 1995:10 s. 715–722. (cit. Melbi).
- Melz, P. (2003). 'Några reflexioner om lagstiftningsteknik i skattelagar – främst i inkomstskattelagen' s. 271–286 i: Arvidsson, R., Melz, P. & Silfverberg, C. [red.]. *Festskrift till Gustaf Lindencrona*. Stockholm: Norstedts juridik 2003. (cit. Melz 2003).
- Melz, P. (2004). 'Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen: RÅ 2004 ref. I som illustration' s. 223–243 i: Gäverth, L. & Lindgren, P. A. [red.]. *Vänbok till Per Anclow*. Uppsala: Iustus 2004. (cit. Melz 2004).
- Melz, P. (2014). 'Något om lagstiftningstekniken i inkomstskattelagen' s. 45–60 i: Hultqvist, A., Melz, P. & Pålsson, R. [red.]. *Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt*. Stockholm: Norstedts juridik 2014. (cit. Melz 2014).
- Melz, P. (2019). 'Val av företagsform för småföretagare' s. 207–220 i: Bjuvberg, J. & Monsenego, J. [red.]. *Vänbok till Bertil Wiman*. Stockholm: Norstedts juridik 2019. (cit. Melz 2019).
- Melz, P., Silfverberg, C., Simon-Almendal, T. & Persson Österman, R. (2025). *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 1*. 20 uppl. Lund: Studentlitteratur 2025. (cit. Melz m.fl.).
- Melz, P., Silfverberg, C., Simon-Almendal, T. & Persson Österman, R. (2025). *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt Del 2*. 20 uppl. Lund: Studentlitteratur 2025. (cit. Melz m.fl.).
- Munck, J. (2014). *Rättskällor förr och nu*. Juridisk Publikation (JP) 2014 s. 199–208. (cit. Munck).
- Mutén, L. (1960). *Inkomstskatteproblem vid arv och gåva: Kommentarer till gradualavhandling*. Skattenytt (SN) nr. 11-12 1960, s. 351–365. (cit. Mutén).
- Månson, C. & Sjören, N. *Beskattning av enmansdödsbo*. Skattenytt (SN) nr. 5 1980, s. 195–206. (cit. Månson & Sjören).
- Nerep, E. Adestam, J. & Samuelsson, P. *Aktiebolagslag (2005:551) 4 kap. 43 §, Lexino 2019-07-01*. JUNO Lexino lagkommentar till 4 kap. 43 § ABL. [elektronisk resurs]. (cit. Nerep m.fl. lagkommentar).
- Nial, H. (1929). *Om aktiebrev och andra aktierättsliga dokument*. Ak. avh. Stockholms universitet. Stockholm: Norstedt & Söners förlag 1929. (cit. Nial).
- Nial, H., Hemström, C. & Stattin, D. (2022). *Om handelsbolag och enkla bolag*. 5 uppl. Stockholm: Norstedts juridik 2022. (cit. Nial m.fl.).
- Nilsson, P. (2020). 57 kap. 3 § andra stycket 3 Inkomstskattelag (1999:1229). JUNO Karnov lagkommentar till 57 kap. 3 § andra stycket 3 IL. [elektronisk resurs]. (cit. Nilssons lagkommentar).

- Nilsson, P., Rommerud, M., Rydin, U., Silfverberg, C. & Stenman, O. (2016). *Generationsskiften och blandade fång: en praktisk handledning*. 4 uppl. Stockholm: Wolters Kluwer 2016. (cit. Nilsson m.fl.).
- Olsen, L. (2004). *Rättsvetenskapliga perspektiv*. Svensk Juristtidning (SvJT) 2004 s. 105–145. (cit. Olsen)
- Olsson, K. (2017). 'Trusten: om en udda figur i vårt rättssystem och särskilt om skattedomstolarnas hantering av civilrätten' s. 303–322 i: Tjernberg, M., Rendahl, R. & Wenander, H. [red.]. *Festskrift till Christina Moëll*. Lund: Juristförlaget i Lund 2017. (cit. K. Olsson).
- Olsson, S. (2019). *Rättsvetenskaplig termbildning - ännu en gång*. Skattenytt (SN) nr. 10 2019, s. 733–749. (cit. S. Olsson).
- Peczenik, A. (1995). *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Stockholm: Fritze 1995. (cit. Peczenik 1995).
- Peczenik, A. (1998). *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*. Skattenytt (SN) nr. 9 1998, s. 536–540. (cit. Peczenik 1998).
- Peczenik, A. (2005). *Juridikens allmänna rättsläror*. Svensk Juristtidning (SvJT) 2005 s. 249–272. (cit. Peczenik 2005).
- Pelin, L. (1993). *Överlåtelse av företag: med särskild inriktning på generationsskifte: en skatterättslig studie*. Lund: Juristförlaget 1993. (cit. Pelin 1993).
- Pelin, L. (1994). *Dödsbo och vissa centrala fåmansföretagsregler*. Skattenytt (SN) nr. 11 1994, s. 663–668. (cit. Pelin 1994).
- Persson Österman, R. (1997). *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*. Ak. avh. Stockholms universitet. Stockholm: Juristförlaget 1997. (cit. Persson Österman).
- Påhlsson, P. (1995). *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*. Ak. avh. Uppsala universitet. Uppsala: Iustus 1995. (cit. Påhlsson 1995).
- Påhlsson, P. (2011). *Skatterättspraxis i utveckling - principer för rättsfallsanalys*. Skattenytt (SN) nr. 3 2011, s. 113–125. (cit. Påhlsson 2011).
- Påhlsson, R. (2014). *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. Skattenytt (SN) nr. 7/8 2014, s. 554–570. (cit. Påhlsson 2014).
- Påhlsson, R. (2018). *Konstitutionell skatterätt*. 4 uppl. Uppsala: Iustus förlag 2018. (cit. Påhlsson 2018).
- Påhlsson, R., Emblad, P., Kleist, D., Rendahl, P. & Svensson, B. (2025). *Grundläggande inkomstskatterätt*. 3 uppl. Uppsala: Iustus förlag 2025. (cit. Påhlsson m.fl.).
- Ramberg, C. (2017). *Prejudikat som rättskälla*. Svensk Juristtidning (SvJT) 2017 s. 773–782. (cit. Ramberg 2017a).
- Ramberg, C. (2017). *Prejudikat som rättskälla i förmögenhetsrätten*. Stockholm: Wolters Kluwer 2017. (cit. Ramberg 2017b).
- Roos, C. M. (1969). *Avtal och rösträtt: en aktieföretagsrättslig studie*. Ak. avh. Lunds universitet. Uppsala: Almqvist & Wiksells Boktryckeri AB 1969. (cit. Roos).

- Rydin, U., Båvall, B. & Bartels, K. (2022). *Beskattning av ägare till fåmansföretag*. 5 uppl. Stockholm: Norstedts juridik 2022. (cit. Rydin m.fl.).
- Sandgren, C. (2025). *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod, argumentation och språk*. 6 uppl. Stockholm: Norstedts juridik 2025. (cit. Sandgren).
- Sandström, J. (1976). *Hembud och lösningsrätt vid övergång av aktie*. Stockholm: Norstedt & Söners förlag 1976. (cit. J. Sandström).
- Sandström, T. (2020). *Handelsbolag och enkla bolag: en lärobok*. 9 uppl. Stockholm: Norstedts juridik 2020. (cit. T. Sandström).
- Silfverberg, C. (2004). 'Några civilrättsliga och skatterättsliga aspekter på arvsavstående – särskilt med inriktning på arvsavståenden som företas av efterlevande make' s. 303–322 i: Gäverth, L. & Lindgren, P. A. [red.]. *Vänbok till Per Anclow*. Uppsala: Iustus 2004. (cit. Silfverberg).
- Silfverberg, C. & Stenman, O. (2014). 'Generationsskiften och blandade fång' s. 359–370 i: Stenman, O., Urwitz, G., Nord, G. & Melz, P. [red.]. *Blandade fång – En vänbok till Magnus Carlsson*. Visby: Eddy.se 2014. (cit. Silfverberg & Stenman).
- Simon-Almendal, T. (2012). *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom. Eller vad är karta, vad är verklighet?*. Juridisk Tidskrift (JT) nr. 3 2012/13 s. 598–619. (cit. Simon-Almendal).
- Skärlund, S. (2017). *Man, en och du: Generiska pronomen i svenskans historia*. Ak. avh. Lunds universitet. Lund: Lunds universitet 2017. (cit. Skärlund 2017).
- Skärlund, S. (2023). *När mannen blev en person: Personbeteckningar med och utan efterledet -man i svensk tidningstext*. HumaNetten, (50) s. 213–260. [elektronisk resurs]. <doi.org/10.15626/hn.20235010>. (cit. Skärlund 2023).
- Spaak, T. (2025). 'Rättspositivism och juridisk metod' s. 57–98 i: Nääv, M. & Zamboni, M. [red.]. *Juridisk metodlära*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur 2025. (cit. Spaak).
- Starberg, D. (2016). *A6 Beskattning av fåmansföretag*. Skattenytt (SN) nr. 6 2016, s. 342–349. (cit. Starberg).
- Strömholm, S., Lyles, M. & Valguarnera, F. (2020). *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: En lärobok i allmän rättslära*. 6 uppl. Stockholm: Norstedts Juridik 2020. (cit. Strömholm m.fl.).
- Sund, L.-G. (2001). *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag: en studie i ekonomisk familjerätt, associations- och skatterätt samt rättsekonomi*. Uppsala: Iustus 2001. (cit. Sund 2001).
- Sund, L.-G. (2008). *Skydd av ägarpositioner i familjeägda små och medelstora aktiebolag: en studie i familje- och associationsrätt*. Uppsala: Iustus 2008. (cit. Sund 2008).
- Söderholm, U. & Grosskopf, G. (1993). *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*. Malmö: Beyrond 1993. (cit. Söderholm & Grosskopf).

- Temple Franklin, W. [red.]. (1817). *The private correspondence of Benjamin Franklin LL.D. F.R.S. &c. Minister plenipotentiary from the United States of America at the Court of France and for the Treaty of France and independence with Great Britain, &c. &c. Comprising a series of letters on miscellaneous, literary, and political subjects: Written between the years 1753 and 1790; illustrating the memoirs of his public and private life, and developing the secret history of his political transactions and negociations. Published from the originals, by his grandson William Temple Franklin.* 2 uppl. Google Böcker. [elektronisk resurs]. <books.google.co.uk/books?id=pRY3AAAAYAAJ>. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Temple Franklin 1817).
- Temple Franklin, W. [red.]. (1818). *The private correspondence of Benjamin Franklin LL.D. F.R.S. &c. Minister plenipotentiary from the United States of America at the Court of France and for the Treaty of France and independence with Great Britain, &c. &c. Comprising a series of letters on miscellaneous, literary, and political subjects: Written between the years 1753 and 1790; illustrating the memoirs of his public and private life, and developing the secret history of his political transactions and negociations. Published from the originals, by his grandson William Temple Franklin.* 3 uppl. Internet Archive. [elektronisk resurs]. <archive.org/details/privatecorrespo01frangoog>. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Temple Franklin 1818).
- Tikka, K. S. (2004). *Om principer vid tolkningen av skattelag*. Skattenytt (SN) nr. 11 2004, s. 656–663. (cit. Tikka).
- Tivéus, U. (2012). *Recension av Mattias Dahlberg, "Ränta eller kapitalvinst Grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen - särskilt vad gäller finansiella instrument i gränslandet mellan lånekapital och eget kapital"*. Skattenytt (SN) nr. 4 2012, s. 246–252. (cit. Tivéus 2012).
- Tivéus, U. (2019). *Tretolv: skatt på kvalificerade andelar*. 2 uppl. Stockholm: Norstedts juridik 2019. (cit. Tivéus 2019).
- Tjernberg, M. (1995). *Delägare, närstående och utomstående i fåmansföretag*. Skattenytt (SN) nr. 7/8 1995, s. 470–476. (cit. Tjernberg 1995).
- Tjernberg, M. (1999). *Fåmansaktiebolag: En skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* Ak. avh. Lunds universitet. Uppsala: Iustus 1999. (cit. Tjernberg 1999).
- Tjernberg, M. (2003). *Regeringsrättens strikta lagtolkning*. Skattenytt (SN) nr. 1/2 2003, s. 14–22. (cit. Tjernberg 2003).
- Tjernberg, M. (2011). *Avgöranden i HFD om båtformån*. Svensk Skattetidning (SvSkt) 2011:8 s. 688–691. (cit. Tjernberg 2011).
- Tjernberg, M. (2012). *A 14 Tolkning och tillämpning av skattelag*. Skattenytt (SN) nr. 6 2012, s. 370–373. (cit. Tjernberg 2012).
- Tjernberg, M. (2015). *Intressant tolkningsavgörande från HFD om uttagsbeskattning vid indirekt ägande i överlåtande handelsbolag*. Skattenytt (SN) nr. 10 2015, s. 744–750. (cit. Tjernberg 2015).

- Tjernberg, M. (2016). *Högsta förvaltningsdomstolen och principföljsam prejudikatbildning i skattemål*. Skattenytt (SN) nr. 1/2 2016, s. 42–67. (cit. Tjernberg 2016a).
- Tjernberg, M. (2016). *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område - lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*. Skattenytt (SN) nr. 4 2016, s. 167–184. (cit. Tjernberg 2016b).
- Tjernberg, M. (2017). 'Myten om *in dubio contra fiscum*' s. 437–448 i: Tjernberg, M., Rendahl, R. & Wenander, H. [red.]. *Festskrift till Christina Moëll*. Lund: Juristförlaget i Lund 2017. (cit. Tjernberg 2017).
- Tjernberg, M. (2018). *Skatterättslig tolkning*. Uppsala: Iustus förlag 2018. (cit. Tjernberg 2018).
- Tjernberg, M. (2019). 'Fåmansföretagsgrupper och beskattning' s. 329–342 i: Bjuvberg, J. & Monsenego, J. [red.]. *Vänbok till Bertil Wiman*. Stockholm: Norstedts juridik 2019. (cit. Tjernberg 2019).
- Tjernberg, M. (2022). 'Kan skatterättsforskningen påverka HFD:s praxisutveckling?' s. 465–478 i: Dimitrievski, N., Johansson, K., Kleist, D. & Olsson, S. [red.]. *Festskrift till Robert Pahlsson*. Uppsala: Iustus 2022. (cit. Tjernberg 2022).
- Tjernberg, M. (2026). *Fåmansföretag & beskattning*. 2 uppl. Uppsala: Iustus Förlag 2026. (cit. Tjernberg 2026).
- Zetterquist, O. (2019). 'Begreppet prejudikat' s. 165–190 i: Dahlman, C. & Wahlberg, L. [red.]. *Juridiska grundbegrepp: En vänbok till David Reidhav*. Lund: Studentlitteratur 2019. (cit. Zetterquist).
- Örbom, E. (2015). *Nytt från högsta förvaltningsdomstolen*. Svensk Skattetidning (SvSkt) 2015:3 s. 280–283. (cit. Örbom).

Databaser

Skatteverkets statistikportal. *Kvalificerade andelar fåmansföretag (K10, K10A) - Tabell*. [Databas] <www6.skatteverket.se/sense/app/91a2b3cf-4e65-4285-a51f-fbcc87578d3f/sheet/a7df3c1d-2527-4bd7-8677-d7cc5159729a/state/analysis/select/%25Dimension1/Fysisk%20eller%20juridisk%20person/select/%25Dimension2/Ingen%20gruppering/select/%25Dimension3/Ingen%20gruppering/select/%25Dimension4/Ingen%20gruppering/select/Vald%20utdelning%20eller%20kapitalvinst/Summa%20utdelning;Summa%20kapitalvinst;Sparat%20utdelningsutrymme/select/Valt%20inkomst%25r/V%25A4lj%20alla/select/Typ%20av%20bilaga/K10%20-%20Kvalificerade%20andelar%20f%C3%A5mansf%C3%B6retag;K10A%20-%20Kvalificerade%20%C3%B6vriga%20del%C3%A4garr%C3%A4tter;Totalt/select/%25V%C3%A4ljM%C3%A5tt/Totalbelopp;Antal%20bilagor;Antal%20skattebetalare>. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Skatteverkets statistikportal).

Webbsidor

Statistiska centralbyrån (SCB). *Befolkningsutveckling i riket efter kön. År 1749 - 2025*.

statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START_BE_BE0101_BE0101G/BefUtvKon1749. (Hämtad 2026-05-20). (cit. SCB »Befolkningsutveckling»).

Svenska Akademiens ordböcker <svenska.se/?q=dödsbo>. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Svenska Akademiens ordböcker).

Nationalencyklopedin <ne.se/dödsbo>. (Hämtad 2026-05-20). (cit. Nationalencyklopedin).