



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Samma eller likartad verksamhet

Hur långt sträcker sig rekvisitet i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL?

Filosofie kandidatuppsats inom affärsjuridik

Författare: Andreas Karlsson

Handledare: Peter Krohn

Framläggningsdatum 2010-05-20

Jönköping Maj 2010

## Kandidatuppsats inom affärsjuridik

Titel: Samma eller likartad verksamhet

Författare: Andreas Karlsson

Handledare: Peter Krohn

Datum: 2010-05-20

Ämnesord **Samma eller likartad verksamhet, fåmansföretag, kvalificerade andelar, karensbolag**

---

### Sammanfattning

Efter fem domar från Regeringsrätten från januari 2010 har rättsläget klarnat kring hur begreppet ”samma eller likartad verksamhet” i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL skall tolkas. I min mening är dock Regeringsrättens tolkning av lagen ej helt korrekt. Domarna har betydelse för huruvida andelar i fåmansföretag kan ”avkvalificeras” eller ej, vilket i sin tur har betydelse för om andelsägare i fåmansföretag skall kunna tillgodogöra sig utdelning eller kapitalvinst till en lägre beskattning än om andelarna är kvalificerade.

Vad som skall ses som ”samma eller likartad verksamhet” definieras varken i lagtext eller i förarbeten. Detta har lett till osäkerhet kring hur begreppet skall tolkas. Vidare har osäkerhet kring begreppets tillämpningsområde uppkommit sedan ordalydelsen i lagen ändrades 1995. Syftet med denna kandidatuppsats är att utreda det gällande rättsläget för tolkningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL samt dess tillämpningsområde med utgångspunkt i Regeringsrättens domar från januari 2010. Vidare diskuteras Regeringsrättens domar kritiskt och jämförs med lagens syfte och förarbeten. Slutligen analyseras möjligheten att ”avkvalificera” andelar i fåmansföretag i det gällande rättsläget.

## **Abstract**

After five judgements by the Swedish Supreme Administrative Court from January 2010 the legal situation surrounding the interpretation of the concept of "same or similar activity" in Chapter 57 § 4 subsection 1 dot 1 IL has clarified. In my view, however, the court's interpretation of the law is not entirely correct. The judges have a bearing on whether the shares in close companies can be "de-qualified" or not, which in turn will affect whether shareholders in close companies can benefit from dividends or capital gains at a lower tax rate than if the shares are qualified.

What is to be seen as "same or similar activity" is defined neither by legislation nor in the preparatory works. This has led to uncertainty about how the term is to be interpreted. Moreover, uncertainty about the scope of this concept occurred since the wording of the law amended in 1995. The purpose of this bachelor's thesis is to investigate the legal position of interpreting the concept of "same or similar activities" in Chapter 57 § 4 subsection 1 dot 1 IL, and its coverage on the basis of the judgements from the Swedish Supreme Administrative Court from January 2010. Further the Swedish Supreme Administrative Court's decisions are discussed critically and compared to the law's purpose and legislative history. Finally, it analyzes the possibility of "de-qualifying" shares in close companies in the current legal situation.

## Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsning .....	2
1.4	Metod och material.....	3
<b>2</b>	<b>Historik och definitioner .....</b>	<b>4</b>
2.1	Kort historik .....	4
2.2	Grundläggande definitioner .....	5
2.2.1	Fåmansföretag.....	5
2.2.2	Delägare .....	6
2.2.3	Kvalificerade andelar .....	7
<b>3</b>	<b>3:12-reglerna och ”samma eller likartad verksamhet” .....</b>	<b>9</b>
3.1	Inledning.....	9
3.2	Ägarbeskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag.....	10
3.3	Samma eller likartad verksamhet fram till januari 2010 .....	12
3.3.1	3:12 reglerna fram till nuvarande lydelsen av 57 kap 4 § 1 st IL .....	12
3.3.2	Tidigare praxis .....	14
3.3.3	Sammanställning av rättsläget fram till 2010 .....	16
3.4	Regeringsrätten januari 2010 .....	18
3.4.1	Mål 1452-09.....	18
3.4.2	Mål 1454-09.....	19
3.4.3	Mål 1455-09.....	20
3.4.4	Mål 1626-09.....	20
3.4.5	Mål 1646-09.....	21
3.4.6	Sammanfattning av målen .....	22
<b>4</b>	<b>Analys .....</b>	<b>24</b>
4.1	Innebörden av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” .....	24
4.2	Stämmer ordalydelsen i- och förarbetena till 57 kap 4 § 1 st 1 p IL överens med Regeringsrättens domar? .....	26
4.3	Vad innebär Regeringsrättens ställningstagande för ”avkvalificering” av andelar i fåmansföretag?.....	28
<b>5</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>31</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>33</b>

## Förkortningar

AB	Aktiebolag
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Mom	Moment
P	Punkt
Prop	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Möjligheten att dela ut vinster ur sitt företag till så låg beskattning som möjligt är en intressant fråga för de allra flesta företagsägare. Aktiebolag har sedan länge dubbelbeskattats i Sverige. Generellt innebär dubbelbeskattningen att ett företag först beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för dess skattemässiga nettovinst. När sedan ägarna väljer att dela ut en del av den vinst som är kvar efter skatt så beskattas mottagaren, om han är en fysisk person, i inkomstslaget kapital. För mindre företag, så kallade fåmansföretag<sup>1</sup>, gäller dock särskilda dubbelbeskattningsregler.

Förenklat ger de så kallade 3:12-reglerna<sup>2</sup> vid handen att om andelarna i bolaget är kvalificerade enligt huvudregeln i 57 kap 4 § IL<sup>3</sup> skall utdelning upp till gränsbeloppet beskattas till 20/30 i inkomstslaget kapital<sup>4</sup> och den del som överstiger gränsbeloppet<sup>5</sup> i inkomstslaget tjänst. Om andelarna inte är kvalificerade skall hela utdelningen beskattas till 5/6 i inkomstslaget kapital.<sup>6</sup>

Antag att A, efter att som ensam ägare ha bedrivit en framgångsrik verksamhet i det onoterade bolaget X AB under ett antal år, vill dela ut en del av den sparade vinsten i bolaget. A:s andelar ses som kvalificerade eftersom A är verksam i betydande omfattning i bolaget. Utdelningen skall då beskattas i inkomstslaget kapital med 20 % ( $20/30 * 30\%$ ) upp till gränsbeloppet och överskjutande del beskattas i inkomstslaget tjänst med upp till 57 %<sup>7</sup>. Anta att A vill dela ut 4 000 000 kr, att årets gränsbelopp är 200 000 kr och att A årligen tar ut en lön på 550 000 kr vilket gör att A:s inkomster redan överstiger den övre skiktgränsen. Den totala skatten som A skall betala på utdelningen blir då 2 206 000 kr ( $200\,000 * 20\% + 3\,800\,000 * 57\%$ ).

---

<sup>1</sup> Se avsnitt 2.2.1 för en närmare definition av fåmansföretag.

<sup>2</sup> 3:12-reglerna beskrivs närmare i avsnitt 3.

<sup>3</sup> Inkomstskattelag (1999:1229).

<sup>4</sup> 57 kap 20 § IL.

<sup>5</sup> Gränsbelopp räknas ut enligt 57 kap 10 § IL.

<sup>6</sup> 42 kap 15a § IL.

<sup>7</sup> 65 kap 3 och 5 §§.

Om A:s andelar inte skulle ses som kvalificerade så skulle beskattningen istället ha uppgått till 1 000 000 kr ( $4\,000\,000 * 5/6 * 30\%$ ). A skulle alltså då betala 1 206 000 kr mindre i skatt om A:s andelar inte skulle ses som kvalificerade.

Det enklaste sättet att ”avkvalificera” andelarna är att lägga ner verksamheten och sedan vänta fem år efter beskattningsårets slut med att dela ut vinsterna eller avyttra andelarna. I 57 kap 4 § 1 st 1 p IL sägs nämligen att ”[m]ed kvalificerad andel avses andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att 1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet”. I doktrin och skattekon-sultkretsar har emellertid de senaste åren diskuterats i synnerhet en modell för att ”avkvalificera” andelarna. Förenklat fungerar modellen som så att verksamheten i ett bolag säljs till ett nytt bolag där den drivs vidare samtidigt som den upparbetade vinsten lämnas kvar i det ursprungliga bolaget där karenstiden väntas ut för att sedan dela ut vinst eller avyttra andelarna i bolaget.<sup>8</sup>

Denna modell är beroende av tolkningen av innebörden av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. Det ges ingen närmare vägledning i förarbetena om hur rekvisitet skall tolkas men frågan var föremål för Regeringsrätten i fem fall som avgjordes den 26 januari 2010.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda innebörden av och tillämpningsområdet för begreppet ”samma eller likartad verksamhet” i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL samt att kritiskt analysera det gällande rättsläget. Vidare skall med hjälp av denna definition utredas huruvida det finns någon möjlighet att ”avkvalificera” andelar i fåmansföretag sett till gällande rättsläge.

## 1.3 Avgränsning

Uppsatsen behandlar endast 3:12-reglernas betydelse för aktiebolag då detta är den bolagsform som är mest aktuell för diskussionen kring den relevanta regeln. På grund av

---

<sup>8</sup> Se t ex Rydin, Urban; Båvall, Bertil, ”Beskattning av ägare till fåmansföretag”, Norstedts Juridik, 2:a upplagan 2008, s 395 f.

uppsatsens omfattning är den endast fokuserad på att utreda begreppet ”samma eller likartad verksamhet” i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. Lagrummet innehåller även begreppet ”verksam i betydande omfattning” vilket även det är oklart hur det skall tolkas och därför intressant att utreda. Begreppet berörs dock ej närmre i den här uppsatsen på grund av utrymmesskäl.

Med andelar i uppsatsen åsyftas andelar som anskaffats efter år 1992.

## **1.4 Metod och material**

Utgångspunkten i uppsatsen är relevant lagtext. I de fall lagtexten behövs förtydligas används i angiven ordning förarbeten, praxis och doktrin. Då den aktuella frågan ej behandlats i någon större utsträckning i litteraturen så baseras uppsatsen till stora delar på jämförelser av lydelseerna i de olika versionerna av den relevanta lagen samt dess förarbeten och praxis.

För att ge en grundläggande förståelse för fåmansföretagsbeskattningen inleds uppsatsen med en kort genomgång av fåmansföretagsbeskattningens historia samt några definitioner av relevanta begrepp. För en djupare förståelse av problematiken ges sedan en redogörelse för beskattningsreglerna för ägare av fåmansföretag. Därefter utreds gällande rätt för tolkningen av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” fram till 2010 i syfte att identifiera de oklarheter som fanns före Regeringsrättens domar från januari 2010. Vidare analyseras Regeringsrättens domar från januari 2010 i syfte att sammanställa det nu gällande rättsläget och identifiera eventuella fortsatta oklarheter. Därefter analyseras och diskuteras det gällande rättsläget kritiskt. I synnerhet jämförs Regeringsrättens tolkning av innebörden av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” med andra tolkningar av begreppet. Avslutningsvis utreds några eventuella möjligheter att ”avkvalificera” andelar i fåmansföretag mot bakgrund av det gällande rättsläget.



## 2 Historik och definitioner

### 2.1 Kort historik

För att ge en större förståelse för fåmansföretagsbeskattningsreglerna ges här en kortare genomgång av reglernas historia. Genomgången är inte djupgående utan är endast ämnad att förklara varför fåmansföretagen har egna beskattningsregler samt belysa det viktigaste som hänt i utveckling av fåmansföretagsbeskattningen i allmänhet från dess införande.

Aktiebolaget är en självständig juridisk person med rätt att förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter. Civilrättsligt ses därför förhållandet mellan aktiebolaget och dess ägare som ett tvåpartsförhållande. Aktiebolaget och dess ägare är med andra ord civilrättsligt två separata personer. I fåmansföretag föreligger dock i praktiken ett enpartsförhållande mellan aktiebolaget och dess ägare. Per definition har endast en eller ett fåtal ägare bestämmanderätt i bolaget vilket ger möjlighet att till exempel utbetala icke marknadsmässig lön eller utföra transaktioner till icke marknadsmässiga priser. Detta är en av huvudanledningarna till varför det i Sverige finns särskilda beskattningsregler för fåmansföretag.<sup>9</sup>

Fram till mitten av 1970-talet reglerades de särskilda reglerna för fåmansföretag till stor del i praxis.<sup>10</sup> Den praxis som fanns reglerade främst beskattning av förtäckta förmåner. I SOU 1975:54 utreddes fåmansföretagens möjligheter och metoder att tillförskansa sig skattelättnader med hjälp av det nära förhållandet mellan bolaget och ägarna. Detta resulterade i den första separata lagstiftningen för fåmansbolag.<sup>11</sup> Den nya lagstiftningen innebar att de transaktioner som tidigare beskattats som förtäckt utdelning, i inkomstslaget kapital, istället kom att beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet<sup>12</sup>.

De nya reglerna innehöll bland annat stoppregler som utformats för att avhålla delägare från att tillförskansa sig obehöriga skatteförmåner genom förmånliga transaktioner mellan bolaget och dem själva. De nya reglerna gav alltså fortfarande, precis som tidigare

---

<sup>9</sup> Tjernberg, Mats, "Beskattning av fåmansföretag", Thomson Fakta, 6:e upplagan 2005, s 15 f.

<sup>10</sup> A a s 16-18.

<sup>11</sup> SFS 1976:86.

<sup>12</sup> För de äldre inkomstslagsindelningarna och dess motsvarigheter i den nuvarande lagstiftningen se Tjernberg, "Beskattning av fåmansföretag", s 13.

praxis, uttryck för att den här typen av transaktioner skulle ses som förtäckt utdelning.<sup>13</sup> De ”nya” beskattningsreglerna för fåmansföretag blev föremål för en hel del kritik. De ansågs framförallt oklara och i viss mån omotiverat hårda. Lagen ändrades därför ett antal gånger men kritiken kvarstod.<sup>14</sup>

I samband med skattereformen 1991<sup>15</sup> infördes en ny uppdelning för beskattningen av utdelning i fåmansföretag. Denna uppdelning diskuteras närmare i avsnitt 3.1.

Det dröjde en bra bit in på 1990-talet innan en mer omfattande ändring av de kritiserade reglerna föranleddes av SOU 1998:116. Genom prop. 1999/2000:15 infördes så de nya reglerna som innebar att de flesta av särreglerna avskaffades och följaktligen att beskattningen av fåmansföretag blev mer jämställd med den vanliga företagsbeskattningen.<sup>16</sup>

Den senaste reformeringen av fåmansföretagsbeskattningsreglerna gjordes 2006. Bland annat gavs löneutbetalningar i företagen en ökad tyngd vid beräkningen av den inkomst som skall kapitalbeskattas hos ägaren. Vidare ändrades den del av kapitalvinsterna i bolaget, som tidigare beskattades med lika delar i inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital, till att beskattas i inkomstslaget tjänst. Skattesatsen för kapitalbeskattning på utdelning sänktes även för kvalificerade andelar från 30 % till 20 % och för okvalificerade andelar från 30 % till 25 %.<sup>17</sup>

Innan en djupare beskrivning av fåmansföretagsbeskattningsreglerna görs ges först några förklaringar av relevanta begrepp.

## **2.2 Grundläggande definitioner**

### **2.2.1 Fåmansföretag**

Definitionen av fåmansföretag kan delas in i en huvuddefinition, en subsidiär definition och en utvidgad definition.<sup>18</sup> Gemensamt för de tre definitionerna är att de omfattar

---

<sup>13</sup> Tjernberg, ”Beskattning av fåmansföretag”, s 17.

<sup>14</sup> Ibid.

<sup>15</sup> Prop 1989/90:110 och 1990/91:54.

<sup>16</sup> Tjernberg, ”Beskattning av fåmansföretag”, s 17 f.

<sup>17</sup> Prop 2005/06:40 s 1 f.

<sup>18</sup> Rydin; Båvall, ”Beskattning av ägare till fåmansföretag”, s 55 f.

även utländska bolag.<sup>19</sup> De två första definitionerna utgår från bolagets ägande och tar ej hänsyn till ägarnas aktivitet i bolaget. Den tredje, utvidgade, definitionen tar dock i beaktning även ägarnas aktivitet i bolaget, detta för att även fånga in bolag som per definition inte skall ses som fåmansföretag men där ägarna, på grund av verksamhetens art, bör beskattas enligt 3:12-reglerna.<sup>20</sup> Denna definition kommer ej att beskrivas djupare här då den ej är relevant för uppsatsens syfte. Även handelsbolag kan enligt 56 kap 4 § IL ses som fåmansföretag. Inte heller detta kommer diskuteras närmare i denna uppsats.

Bolag som är noterade, i Sverige såväl som i utlandet, och privatbostadsföretag kan aldrig ses som fåmansföretag enligt 56 kap 2 § IL. Vidare kan heller aldrig enskild firma, enkelt bolag, partrederi, stiftelse eller ideell förening ses som fåmansföretag.<sup>21</sup>

Enligt huvuddefinitionen skall ett företag enligt 56 kap 2 § 1 p IL anses vara ett fåmansföretag om det är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar i bolaget. Det är alltså röstvärdet och inte antalet aktier som är avgörande för definitionen vilket innebär att även bolag med stor ägarspridning men med olika röstvärden för aktierna kan definieras som fåmansföretag.<sup>22</sup>

Den subsidiära definitionen beskrivs i 56 kap 2 § 2 p IL. Den tar sikte på att fånga in bolag med en större ägarkrets än vad huvuddefinitionen tillåter men med en verksamhet som är uppdelad på ett sådant sätt att de olika verksamhetsgrenarna i själva verket bedrivs som separata fåmansföretag. Den här regeln tillämpas sällan och fungerar i praktiken som en stoppregel.<sup>23</sup>

## 2.2.2 Delägare

Vem som skall ses som delägare i ett fåmansföretag definieras i 56 kap 6 § 1 st IL som ”en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget”. Vad som skall ses som direkt ägande torde framgå tydligt av lagtexten som ju pekar ut en fysisk persons faktiska ägande. Detta innebär att ägande genom en juridisk person ej skall ses som direkt ägande. Däremot kan det ses som indirekt ägande om

---

<sup>19</sup> se 2 kap 2 § IL.

<sup>20</sup> Rydin; Båvall, ”Beskattnings av ägare till fåmansföretag”, s 55 f.

<sup>21</sup> Ibid.

<sup>22</sup> Tjernberg, ”Beskattnings av fåmansföretag”, s 26.

<sup>23</sup> Rydin; Båvall, ”Beskattnings av ägare till fåmansföretag”, s 58 f.

aktierna ägs genom förmedling av en juridisk person. Med juridisk person åsyftas här alla typer av juridiska personer.<sup>24</sup>

### 2.2.3 Kvalificerade andelar

För att en andel i ett fåmansföretag skall omfattas av de så kallade 3:12-reglerna så krävs det att andelarna är kvalificerade. Begreppet andel syftar i det här sammanhanget till aktier i aktiebolag, andelar i ekonomiska föreningar och andelar i handelsbolag.<sup>25</sup> En andel i ett fåmansföretag anses, enligt 57 kap 4 § 1 st IL, kvalificerad om:

”1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.”

Enligt huvudregeln är alltså en andel kvalificerad om andelsägaren själv är verksam i betydande omfattning i bolaget. För att anses som verksam i betydande omfattning skall andelsägaren enligt förarbetena<sup>26</sup> ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Skatteverket har här uttalat att verksam i betydande omfattning typiskt sätt syftar till verkställande direktör eller högre befattningshavare men att i mindre bolag även underordnade chefer och liknande arbetsledare kan ses som verksamma i betydande omfattning.<sup>27</sup> Det är alltså främst arbetsinsatsens betydelse för vinstgenereringen i bolaget och inte den mängd arbete som utförts som har betydelse för om andelsägaren skall anses vara verksam i betydande omfattning.<sup>28</sup> Det går dock inte att säga att ett visst förhål-

---

<sup>24</sup> A a s 86.

<sup>25</sup> A a s 62.

<sup>26</sup> Prop 1989/90:110 s 468.

<sup>27</sup> SKV A 2006:12 punkt 3.1.

<sup>28</sup> Rydin; Båvall, ”Beskattning av ägare till fåmansföretag”, s 66 f.

lande alltid/aldrig skall ses som verksam i betydande omfattning utan en fristående bedömning bör göras i varje enskilt fall.<sup>29</sup>

Andelarna i företaget anses även kvalificerade under en period på fem år efter det att bolaget upphört vara ett fåmansföretag. Denna karenstid syftar till att hindra kringgående av 3:12-reglerna genom att lägga ner verksamheten och sedan direkt efteråt sälja andelar eller dela ut vinst i bolaget till en lägre beskattning än normalt.<sup>30</sup>

Slutligen anses andelar kvalificerade om andelsägaren är verksam i betydande omfattning i ett bolag som bedriver *samma eller likartad verksamhet* som bolaget han är ägare i. Innebörden av denna regel diskuteras djupare i kapitel 3.

Punkt två i 57 kap 4 § 1 st IL syftar till att det inte skall gå att kringgå reglerna i punkt ett genom att äga andelar i ett fåmansbolag via ett annat bolag. Om andelarna i dotterbolaget ägs av ett andra bolag och ägaren till det bolaget är verksam i betydande omfattning i det förstnämnda bolaget så ”smittar” dotterbolaget moderbolaget och andelarna i moderbolaget blir således kvalificerade.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> För djupare analys av begreppet verksam i betydande omfattning se t ex Rydin; Båvall, ”Beskattning av ägare till fåmansföretag”, s 66 ff.

<sup>30</sup> A a s 64.

<sup>31</sup> A a s 65.

## 3 3:12-reglerna och ”samma eller likartad verksamhet”

### 3.1 Inledning

Beskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag regleras av de så kallade 3:12-reglerna. Reglerna återfinns i dag främst i 57 kap IL men även 56 kap IL kan till viss del räknas hit.<sup>32</sup> 3:12-reglerna har fått sitt namn efter det lagrum de tidigare fanns i, 3 § 12 mom lag (1947:576) om statlig inkomstskatt. Det grundläggande syftet med 3:12-reglerna är att ägare av fåmansföretag, som är verksamma i bolaget, skall få en liknande beskattning som om de vore anställda i ett större, börsnoterat bolag i vilket de äger aktier.<sup>33</sup>

Som nämnts är förhållandet mellan ett fåmansföretag och dess ägare i mångt och mycket ett enpartsförhållande.<sup>34</sup> Det är ofta svårt att skilja på vad som är faktisk förvärvsinkomst och vad som är ren kapitalinkomst för ägare som är verksamma i bolaget. Därför delar 3:12-reglerna upp beskattningen i inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital på ett schablonmässigt sätt.<sup>35</sup> Den här uppdelningen infördes i och med skattereformen 1991<sup>36</sup> och syftet med detta är att förhindra att utbetalningar som är att hänföra till arbete inte tas ut i form av utdelning till en lägre beskattning än om de skulle tas ut som lön.<sup>37</sup>

För att 3:12-reglerna skall bli tillämpliga krävs för det första att företaget är ett fåmansföretag enligt 56 kap 2 eller 4 § IL. Vidare krävs att ägaren är en fysisk person<sup>38</sup> som själv eller genom närstående är verksam i betydande omfattning i bolaget<sup>39</sup>. Slutligen krävs enligt 57 kap 5 § IL att utomstående inte äger andelar i betydande omfattning i bolaget. Om de två sistnämnda rekvisiten är uppfyllda skall andelarna i bolaget anses vara kvalificerade.

---

<sup>32</sup> A a s 51.

<sup>33</sup> SOU 2002:52 del 1 s 351.

<sup>34</sup> Se avsnitt 2.1.

<sup>35</sup> SOU 2002:52 del 1 s 351.

<sup>36</sup> Prop 1989/90:110 och 1990/91:54.

<sup>37</sup> Rydin; Båvall, ”Beskattning av ägare till fåmansföretag”, s 51.

<sup>38</sup> 56 kap 6 § 1 st IL.

<sup>39</sup> 57 kap 4 § IL.

I det här kapitlet ges först en redogörelse för beskattningsreglerna för utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag. Vidare utreder kapitlet rättsläget för tolkningen av begreppet *samma eller likartad verksamhet* i 57 kap 4 § 1 st IL fram till 2010. Slutligen analyseras Regeringsrättens domar från januari 2010.

### 3.2 Ägarbeskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag

När andelarna i ett fåmansföretag visat sig uppfylla rekvisiten för att vara kvalificerade och ägarna beslutar sig för att dela ut vinst från bolaget eller sälja andelar, så beskattas utdelningen eller kapitalvinsten på ett sätt som skiljer sig från normal kapitalbeskattning. Utdelning på kvalificerade andelar beskattas i inkomstslaget tjänst till den del utdelningen överstiger *gränsbeloppet*. Utdelning upp till gränsbeloppet beskattas till 2/3 i inkomstslaget kapital.<sup>40</sup> Samma beskattningsfördelning gäller för beskattning av kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar med det tillägget att om ett belopp, motsvarande 100 inkomstbasbelopp eller mer, har tagits upp av den skattskyldige eller honom närstående, i inkomstslaget tjänst under avyttringsåret och de fem föregående åren, så skall inkomsten beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>41</sup>

Gränsbeloppet är alltså den högsta gräns för vilken utdelning eller kapitalvinst kan beskattas i inkomstslaget kapital. Gränsbeloppet beräknas som summan av *årets gränsbelopp* och *sparat utdelningsutrymme* uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter.<sup>42</sup>

Årets gränsbelopp kan räknas ut på två olika sätt. Enligt schablonregeln är årets gränsbelopp ett belopp som motsvarar två och ett halvt inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i bolaget. Enligt huvudregeln beräknas årets gränsbelopp som summan av *underlaget för årets gränsbelopp*, multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och *lönebaserat utrymme* enligt 57 kap 16-19 §§ IL.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> 57 kap 20 § IL.

<sup>41</sup> 57 kap 21 och 22 §§ IL.

<sup>42</sup> 57 kap 10 § IL.

<sup>43</sup> 57 kap 11 § 1 st IL.

Underlaget för årets gränsbelopp beräknas som ”det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelarna hade avyttrats vid årets ingång”<sup>44</sup>. Det lönebaserade utrymmet får endast räknas med om andelsägaren tagit ut lön under året som uppgår till minst sex inkomstbasbelopp med tillägg för fem procent av den totala kontanta ersättningen i företaget och dess eventuella dotterbolag eller tio inkomstbasbelopp.<sup>45</sup> Om detta rekvisit är uppfyllt beräknas det lönebaserade utrymmet till 25 % av löneunderlaget och 25 % av det löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp.<sup>46</sup> Löneunderlaget syftar här på den kontanta ersättning som betalats ut till de anställda i bolaget och som skall tas upp i inkomstslaget tjänst.<sup>47</sup>

Det sparade utdelningsutrymmet är den del av tidigare års gränsbelopp som inte delats ut. I det sparade utdelningsutrymmet får sparad utdelning från och med inkomståret 1991, då regeln infördes, räknas in.<sup>48</sup> Även om begreppet sparad utdelningsutrymme antyder att det endast gäller vid utdelning så är så inte fallet. Det kan även användas då gränsbeloppet skall räknas ut vid beskattning av kapitalvinst på avyttrade andelar.<sup>49</sup>

Då skattesatsen för inkomst av kapital är 30 %<sup>50</sup> blir skattesatsen för kvalificerade andelar 20 % ( $2/3 \cdot 30\%$ )<sup>51</sup>. Den tjänstebesattade delen av utdelningen beskattas till cirka 32 % i kommunal skatt och eventuellt till ytterligare 20 % eller 25 % i statlig skatt.<sup>52</sup> Den statliga skatten inträder då årets förvärvsinkomst överstiger den nedre skiktgränsen som anges i 65 kap 5 § 2 st IL. Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag som inte är kvalificerade beskattas fullt ut till  $5/6$ <sup>53</sup> i inkomstslaget kapital vilket ger en skattesats på 25 % ( $5/6 \cdot 30\%$ )<sup>54</sup>.

Som synes varierar skatteeffekten väldigt mycket beroende på om andelarna som kapitalvinstbeskattas skall ses som kvalificerade eller ej. För att kunna tillgodogöra sig den

---

<sup>44</sup> 57 kap 12 § 1 st IL.

<sup>45</sup> 57 kap 19 § IL.

<sup>46</sup> 57 kap 16 § IL.

<sup>47</sup> 57 kap 17 § IL.

<sup>48</sup> Sandström, Kjell; Svensson, Ulf, ”Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering”, Björn Lundén Information AB, 8:e upplagan 2010, s 117.

<sup>49</sup> A a s 116.

<sup>50</sup> 65 kap 3 § IL.

<sup>51</sup> Formellt beräknas skatten som 30 % av utdelning upp till gränsbeloppet multiplicerat med  $2/3$ .

<sup>52</sup> 65 kap 5 § IL.

<sup>53</sup> 42 kap 15 a § IL.

<sup>54</sup> Formellt beräknas skatten som 30 % av kapitalvinsten multiplicerat med  $5/6$ .



lägre beskattningen har det framarbetats olika bolagskonstruktioner som syftar till att undvika den ofta mindre förmånliga beskattningen av kvalificerade andelar.<sup>55</sup>

Ett exempel är att tillgångar i ett fåmansföretag flyttas till ett nytt bolag, där endast kapitalförvaltning bedrivs, för att andelsägarna senare kunna tillgodogöra sig avkastning till den lägre beskattningen från det nya bolaget, där andelarna i utgångsläge inte är kvalificerade. Ett annat exempel är att verksamheten i ett fåmansföretag säljs till ett nytt bolag, varpå det gamla bolaget fortsättningsvis endast bedriver ren kapitalförvaltning eller fastighetsförvaltning och på så sätt gör ägarnas andelar ”avkvalificerade” efter fem års karenstid. Avgörande för om dessa bolagskonstruktioner skall godkännas skatterättsligt är tolkningen av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” i 57 kap 4 § 1 st IL. Denna regel analyseras djupare härnäst.

### **3.3 Samma eller likartad verksamhet fram till januari 2010**

#### **3.3.1 3:12 reglerna fram till nuvarande lydelsen av 57 kap 4 § 1 st IL**

3:12-reglerna infördes i svensk lagstiftning genom 1990 års skattereform. Den ursprungliga lydelsen i 3 § 12 mom 5 st SIL<sup>56</sup> var:

”Bestämmelserna i första – tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelserna gäller dock även om den skattskyldige eller den honom närstående under någon del av denna tidsperiod varit verksam i ett annat fåmansföretag, som bedriver samma eller likartad verksamhet, under förutsättning att denna verksamhet inte påbörjades senare än under det tionde beskattningsåret efter det år då verksamheten i det först avsedda företaget upphörde.”<sup>57</sup>

I förarbetena till lagen uttrycktes ett behov av att införa regler som tog hänsyn till ägar- och verksamhetsförhållanden, inte bara vid utdelnings- eller försäljningstillfället av andelar i bolaget, utan även till tiden som förflutit före utdelnings- eller försäljningstillfäl-

---

<sup>55</sup> Det skall påpekas att det ibland, beroende på det lönebaserade utrymmet, är förmånligare att andelarna är kvalificerade vid beskattningen.

<sup>56</sup> Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

<sup>57</sup> SFS 1991:1833.

let. En karenstid på 10 år ansågs lämplig men med det tillägget att karenstiden kunde förlängas om den skattskyldige eller någon honom närstående, efter det att verksamheten i bolaget avslutats, fortsatte med verksamheten i ett annat fåmansföretag.<sup>58</sup> Vidare förklarades följande i propositionen:

”Bestämmelserna i momentet skall tillämpas även när arbetsinsatsen i företaget upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet, eftersom det annars kunde bli möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Tioårsperioden räknas i sådant fall först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört. Som lagrådet påpekat är det en förutsättning för förlängning att det finns en kontinuitet i den meningen att den som är verksam i det senare företaget tidigare skall ha varit verksam i den skattskyldiges eget företag. Vidare skall inte mer än 10 år ha förflutit mellan den tidpunkt då verksamheten i den skattskyldiges företag upphörde och den tidpunkt då verksamheten i det andra företaget påbörjades.”<sup>59</sup>

Det följer alltså av förarbetena att en av huvudanledningarna till att reglerna även skulle gälla om samma eller likartad verksamhet drevs vidare i ett annat fåmansföretag var att vinster inte skulle kunna sparas i ett vilande företag samtidigt som verksamheten drevs vidare i ett annat företag. Om så skulle vara fallet skulle detta kunna sättas i system och efter den tioåriga karenstiden skulle arbetsinkomsterna kunna plockas ut till en lägre beskattning. I de här fallen syftade alltså 3:12-reglerna till att karenstiden i det ”ursprungliga” företaget skulle förlängas om verksamheten drevs vidare i ett nytt företag.

Det skedde ingen större förändring av lydelsen i 3 § 12 mom 5 st SIL fram till prop 1995/96:109 vilken sedermera utmynnade i SFS 1995:1626. I promemoriaförslaget till propositionen uttrycktes, utan någon direkt motivering<sup>60</sup>, att karensregeln vid överflyttning av verksamheten i 3 § 12 mom 5 st sista meningen SIL ansågs obehövlig och togs därför bort.<sup>61</sup> I propositionen ändrades dock endast lydelsen av lagen som även möblerades om något. Den omarbetade regeln som därefter återfanns i 3 § 12 a mom SIL löd:

---

<sup>58</sup> Prop 1989/90:110 s 468.

<sup>59</sup> A prop s 703 f.

<sup>60</sup> SOU 2002:52 s 290.

<sup>61</sup> Prop 1995/96:109 s 88.

”En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om

1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet”<sup>62</sup>

I samband med ändringen angavs att innebörden av den nya lydelsen var att ”aktier i ett företag kan anses kvalificerade beroende på att verksamhet tidigare har bedrivits i ett annat företag”<sup>63</sup>. Vidare förklarades att ”[b]estämmelsen kan exempelvis ha betydelse för att undanröja oklarheter i ett inledningsskede när verksamheten påbörjas i ett nytt bolag”<sup>64</sup>. Karenstiden ändrades sedermera genom prop 1996/97:45 till fem år. Regeringen ansåg nämligen att detta kunde göras utan att det påverkade möjligheten till skatteplanering.<sup>65</sup>

Lagen om statlig inkomstskatt ändrades till inkomstskattelagen genom SFS 1999:1229 och 3 § 12 a mom återfinns numera i 57 kap 4 § 1 st IL. Lagrummet ändrades marginellt<sup>66</sup> genom SFS 2005:1136 och det är den lydelsen som gäller idag.<sup>67</sup>

### **3.3.2 Tidigare praxis**

Det följer av ovan gjorda redogörelse av lagmotiven fram till nuvarande 57 kap 4 § 1 st IL att rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” inte närmare har definierats i varken lagtext eller förarbeten. Dock har Regeringsrätten bedömt rekvisitets innebörd i bland annat fallen RÅ 1997 ref 48 I och II, RÅ 1999 ref 28 samt RÅ 2007 not 66.

I RÅ 1997 ref 48 I begärdes förhandsbesked om huruvida en aktieöverlåtelse mellan X AB, som ägdes av Y AB som i sin tur ägdes av A, B och C, och NyAB, som även det ägdes av A, B och C, skulle uttagsbeskattas. Det som var avgörande för om transaktionen skulle uttagsbeskattas var om A, B och C:s andelar i NyAB skulle ses som kvalificerade enligt 3 § 12 a mom SIL. A, B och C var ej verksamma i betydande omfattning i

---

<sup>62</sup> SFS 1995:1626.

<sup>63</sup> Prop 1995/96:109 s 88 st 5.

<sup>64</sup> Ibid.

<sup>65</sup> Prop 1996/97:45 s 44.

<sup>66</sup> Se Prop 2005/06:40 s 85 f.

<sup>67</sup> För nuvarande lydelse se avsnitt 2.2.3.

NyAB som enbart bedrev kapitalförvaltning. Däremot var andelarna i X AB kvalificerade.<sup>68</sup> Omständigheterna i RÅ 1997 ref 48 II var desamma som i mål nummer I med den skillnaden att överlåtelsen avsåg en fastighet.<sup>69</sup>

För att andelarna i NyAB skulle ses som kvalificerade fordrades att NyAB ansågs bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som X AB. Regeringsrätten konstaterade i mål I att med hänsyn till att NyAB:s verksamhet kommer bestå av förvaltning av en för X AB betydande aktiepost och att anknytningen mellan innehavet och X AB:s verksamhet kommer att bestå efter aktieöverlåtelsen så skall rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” anses uppfyllt.<sup>70</sup>

I mål nummer II kom Regeringsrätten fram till ett liknande domslut. Då verksamheten i det nya bolaget avsåg förvaltning av en fastighet som även efter överlåtelsen skulle användas av det överlåtande bolaget så ansågs rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” vara uppfyllt.<sup>71</sup>

I RÅ 1999 ref 28 begärdes förhandsavgörande om huruvida utdelning i X AB och Y AB skulle tjänstebeskattas av andelsägarna. X AB ägdes av A, B, C, D, E och F varav A, B och C var verksamma i bolaget. Y AB ägdes till lika delar av samma personer som ägde X AB men endast A, D, E och F var verksamma i bolaget. X AB:s verksamhet bestod av finansiell rådgivning och Y AB:s verksamhet bestod av fondförvaltning.<sup>72</sup> Väsentligt för frågan var om de båda bolagen skulle anses bedriva likartad verksamhet.<sup>73</sup>

Regeringsrätten uttalade följande:

”I lagmotiven sägs (prop. 1995/96 s. 88) att sistnämnda bestämmelse [3 § 12 a mom 1 st SIL] kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. Detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna

---

<sup>68</sup> RÅ 1997 ref 48 s 1.

<sup>69</sup> RÅ 1997 ref 48 s 4.

<sup>70</sup> Ibid.

<sup>71</sup> RÅ 1997 ref 48 s 7.

<sup>72</sup> RÅ 1999 ref 28 s 1.

<sup>73</sup> RÅ 1999 ref 28 s 3.

verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (jfr RÅ 1997 ref. 48).”<sup>74</sup>

Regeringsrätten ansåg med hänsyn till detta att likartad verksamhet ej förelåg mellan X AB och Y AB.<sup>75</sup>

I RÅ 2007 not 66 begärdes förhandsbesked angående om ett franchisegivande företag, Z AB, skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet som ett franchisetagande företag, Y AB. Y AB ägdes av X Förvaltning AB som i sin tur ägdes av A.A. X Förvaltning AB var ett renodlat holdingbolag vars enda verksamhet var att förvalta andelarna i Y AB. A.A. var verksam i betydande omfattning Y AB som hade franchiseavtal med Z AB. A.A. var även styrelseledamot i Z AB i vilket han ägde 1/7 av andelarna.<sup>76</sup> Frågan i målet var om A.A:s andelar i Z AB skulle bli kvalificerade på grund av att bolaget bedrev samma eller likartad verksamhet som något annat fåmansföretag som A.A. var verksam i.<sup>77</sup>

Skatterättsnämnden konstaterade, vilket Regeringsrätten senare fastställde utan tillägg, att det av praxis framgår att bestämmelsen i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL i huvudsak tar sikte på sådana fall där verksamhet har överförs från ett bolag till ett annat och där det senare bolaget fortsättningsvis bedriver verksamhet inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten. Då någon verksamhet ej överförs mellan de aktuella bolagen i målet och med hänsyn till det faktum att verksamhet som bedrivs i form av franchising inte i sig är tillräckligt för att ett likartat samband skall föreligga mellan två bolag, så ansåg skatterättsnämnden att kraven för att samma eller likartad verksamhet skulle anses bedrivas ej var uppfyllda.<sup>78</sup>

### **3.3.3 Sammanställning av rättsläget fram till 2010**

Anledningen till att andelar i ett fåmansföretag skall anses kvalificerade om ”samma eller likartad verksamhet” tidigare har bedrivits i ett annat fåmansföretag är att förhindra att verksamheten flyttas mellan olika företag i syfte att spara arbetsinkomsterna i de vilande bolagen. Karensregeln, som anger att andelarna är kvalificerade under fem år efter

---

<sup>74</sup> RÅ 1999 ref 28 s 3 st 5.

<sup>75</sup> RÅ 1999 ref 28 s 3.

<sup>76</sup> RÅ 2007 not 66 s 1.

<sup>77</sup> Ibid.

<sup>78</sup> RÅ 2007 not 66 s 3.

det beskattningsår som verksamheten upphörde i företaget, är väldigt starkt knuten till rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” eftersom den anger när andelarna skall upphöra att vara kvalificerade. Detta är avgörande för när kapitalvinst på andelarna kan beskattas enbart i inkomstslaget kapital som kapitalvinst på onoterade andelar.

Vad som skall ses som ”samma eller likartad verksamhet” har främst definierats i praxis. Sammanfattningsvis kan sägas att det avgörande för om verksamheten i ett fåmansföretag skall ses som samma eller likartad den i ett annat fåmansföretag är att det, förutom ägarsamband, skall finnas någon form av konkret samband mellan företagen. Typiskt sett skall, som sägs i RÅ 1999 ref 28 och förstärks i RÅ 2007 not 66, verksamheten i det ena företaget härstamma från verksamheten i det andra företaget genom att verksamheten helt eller delvis överförts från det ena bolaget till det andra. Alternativt kan, som i RÅ 1997 ref 48, en för det ena företaget viktig tillgång ha överförts till det andra bolaget samtidigt som tillgången fortfarande har betydelse för det förra bolaget.

I SOU 2002:52 uttrycktes att, med hänsyn till 3:12-reglernas syfte, ”[d]et ligger i sakens natur att regler av detta slag måste vara allmänt formulerade för att vara effektiva”<sup>79</sup>. Med andra ord går det inte att definiera i lagtexten vad som skall ses som samma eller likartad verksamhet utan en bedömning bör göras i varje enskilt fall med utgångspunkt i den praxis som finns.

Vad gäller karensregeln så har den mig veterligen inte före 2010 diskuterats i praxis. Förarbetena till den ursprungliga lydelsen av regeln gav att andelarna i ett fåmansföretag, som lagt ner sin verksamhet, skulle fortsätta att vara kvalificerade om verksamheten återupptogs i ett nytt företag inom tio år efter det beskattningsår då verksamheten lades ner. När lydelsen, i den del av lagen som reglerade den här bestämmelsen, ändrades 1995 angavs ej huruvida tolkningen av lagen som gjordes i prop 1989/90:110 skulle fortsätta gälla. I SOU 2002:52 tolkades den nya lydelsen så här:

”Som framgår av karensregelns nya ordalydelse är det numera möjligt att bota fåmansföretag som smittats genom att verksamhet flyttats mellan olika företag. Om en person upphör med sin verksamhet i ett fåmansföretag och fortsätter med

---

<sup>79</sup> SOU 2002:52 s 315 st 2.

den i ett annat fåmansföretag är det första företaget numera botat från '3:12-smittan' så snart femårsperioden löpt ut."<sup>80</sup>

Med andra ord ansågs det alltså enligt den nya lydelsen av lagen vara möjligt att flytta verksamheten till ett nytt företag och driva vidare den där samtidigt som andelarna i det ursprungliga företaget blev "avkvalificerade" efter den femåriga karenstiden om andelsägaren inte var verksam i betydande omfattning i företaget under karenstiden. Det föreslogs på grund av detta i SOU 2002:52 att regeln ändrades så att det klart framgick att karenstiden avsåg såväl verksamheten i företaget som närståendeskapet och att den karensregel som innebar att karenstiden kunde bli förlängd om verksamheten flyttades till ett nytt företag återinfördes.<sup>81</sup> Trots att lagen sågs över i prop 2005/06:40 så har någon sådan ändring av lagen ännu ej skett.<sup>82</sup> Exakt hur rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" skall tolkas är därför fram till 2010 oklart men var föremål för prövning i fem rättsfall från januari 2010.

### **3.4 Regeringsrätten januari 2010**

#### **3.4.1 Mål 1452-09**

Omständigheterna i målet var följande. A ägde samtliga aktier i X AB och var ensam anställd. A ansågs därför verksam i betydande omfattning i företaget. X AB bedrev fram till 2005 konsultverksamhet och har efter det endast förvaltat kapital. Mellan 2005 och 2007 var A anställd av ett annat bolag ägt av utomstående. A återupptog efter det sin tidigare verksamhet och bedrev den som en enskild näringsverksamhet. A övervägde att överföra verksamheten till ett av A ägt Y AB. Frågan som ställdes i målet var om A:s aktier i X AB även efter karenstidens slut skulle anses som kvalificerade andelar på grund av att han kommer att vara verksam i betydande omfattning i Y AB.<sup>83</sup>

Skatterättsnämnden<sup>84</sup> hänvisade till tidigare praxis och slog fast att rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat fåmansföretag och där verksam-

---

<sup>80</sup> A SOU s 291.

<sup>81</sup> A SOU s 323 ff.

<sup>82</sup> Jfr SFS 2001:1176 och SFS 2005:1136.

<sup>83</sup> Dnr 69-08/D, s 1.

<sup>84</sup> Regeringsrätten fastställde skatterättsnämndens avgörande utan några tillägg. Se mål 1452-09 s 2.

heten i det nya företaget ligger inom ramen för verksamheten i det förra företaget.<sup>85</sup> Skatterättsnämnden yttrade vidare att:

”Beroende på vilka aktier som ska bedömas kan jämförelsen utgå från verksamheten i det överlåtande företaget eller i det förvärvande företaget. Lagtexten innehåller inte någon begränsning i detta avseende. Att en jämförelse kan avse båda fallen är vidare i linje med lagstiftningens syfte som innebär att det inte ska vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter”<sup>86</sup>.

Med hänvisning till detta konstaterade skatterättsnämnden att eftersom den verksamhet som skulle bedrivas i Y AB var knuten till A:s person genom hans kunskaper och affärskontakter etcetera som han tidigare utnyttjat i X AB, så skall verksamheten som bedrevs i X AB anses överförd till Y AB när verksamheten startar där. I det här fallet spelade det alltså ingen roll att några faktiska tillgångar inte hade överförts mellan bolagen. Rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” ansågs uppfyllt.<sup>87</sup>

### **3.4.2 Mål 1454-09**

I målet gällde förhandsbeskedet A och hans syster som ägde hälften var av aktierna i Y AB som i sin tur ägde dotterbolaget Z AB. Tillsammans med Y AB ägde syskonen även aktierna i X AB. Syskonens aktier var ärvda. Verksamheten bedrevs från början i X AB men överfördes först till Y AB och slutligen till Z AB. X AB bedrev därefter endast fastighetsförvaltning och hyrde ut den fastighet där Z AB:s verksamhet bedrevs till Z AB och andra hyresgäster. Y AB ägde även det en fastighet som hyrdes ut endast till utomstående. Frågan i målet var om A:s andelar i X AB skulle ses som kvalificerade på grund av att företaget bedrev samma eller likartad verksamhet som Z AB.<sup>88</sup>

Skatterättsnämnden ansåg, mot samma bakgrund som i mål 1452-09, att så var fallet. Motiveringen var att företagsgruppens huvudverksamhet ursprungligen bedrevs i X AB och att överlåtelsen av all del av verksamheten förutom fastighetsförvaltningen till Z

---

<sup>85</sup> Dnr 69-08/D, s 2.

<sup>86</sup> Dnr 69-08/D, s 2 st 2.

<sup>87</sup> Dnr 69-08/D, s 2.

<sup>88</sup> Dnr 57-08/D, s 2.



AB endast innebar att huvudverksamheten delades upp på två bolag. Vidare lade skatterättsnämnden vikt vid att Z AB bedrev sin verksamhet i X AB:s lokaler. Att uppdelningen skedde 1986 spelade ingen roll för bedömningen.<sup>89</sup>

### **3.4.3 Mål 1455-09**

Målet gäller A som ägde det nybildade företaget X AB. Han innehade även hälften av aktierna i Y AB där en systerdotter ägde resterande aktier. Y AB var moderbolag i en koncern som bedrev fastighetsförvaltning. A ämnade bilda ett nytt bolag, Nyab, som även det skulle bedriva fastighetsförvaltning. Y AB avsåg att avyttra aktierna i sitt dotterbolag Z AB till underpris till X AB och ett bolag ägt av systerdottern. X AB skulle sedan avyttra aktierna till marknadspris till utomstående. Därefter skulle tillgångarna i X AB bestå av likvida medel som skulle lånas ut till Y AB med dotterbolag och till Nyab. Frågan i målet var om aktierna i X AB skulle anses kvalificerade på grund av att bolaget ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB alternativt Nyab.<sup>90</sup>

Skatterättsnämnden uttalade, mot samma bakgrund som i tidigare nämnda mål, att vid avyttringen av Z AB kommer verksamheten som bedrivs i Y-koncernen att delas upp på ytterligare ett bolag, X AB. Verksamheten i X AB kommer att bestå av utlåning av kapital till den verksamhet som Y AB bedriver. Förutsättningarna skall därför anses uppfyllda för att X AB och Y AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. På grund av denna bedömning förföll frågan om rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” var uppfyllt i Nyab.<sup>91</sup>

### **3.4.4 Mål 1626-09**

A ägde X AB som hade dotterbolaget Y AB. A ämnade även starta ett nytt bolag, Nyab. A ville flytta likvida medel från Y AB för separat förvaltning och två olika förslag på tillvägagångssätt anfördes. Enligt det första förslaget skulle en utdelning från Y AB till X AB ske. Därefter skulle X AB:s aktier i Y AB överlåtas till underpris till Nyab som därefter, genom en extern förvaltare, skulle bedriva kapitalförvaltning. Enligt det andra förslaget skulle X AB avyttra en del av sina aktier i Y AB till Nyab som därefter skulle lösa in aktierna till marknadspris och bedriva kapitalförvaltning genom en extern förval-

---

<sup>89</sup> Ibid.

<sup>90</sup> Dnr 77-08/D, s 1.

<sup>91</sup> Dnr 77-08/D, s 2.

tare. Frågan i målet var om andelarna i X AB alternativt Nyab skulle ses som kvalificerade på grund av att de ansågs bedriva ”samma eller likartad verksamhet” som Y AB.<sup>92</sup>

Skatterättsnämnden<sup>93</sup> kom fram till, mot samma bakgrund som i ovan nämnda fall, att den verksamhet som bedrivs i Y AB kommer att fortsätta men delas upp på ytterligare ett företag. Konsultverksamheten som bedrivs i Y AB kommer att fortsätta där samtidigt som de upparbetade vinsterna i bolaget förvaltas i X AB alternativt Nyab. Rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” ansågs därmed uppfyllda.<sup>94</sup>

### **3.4.5 Mål 1646-09**

A och B ägde hälften var av aktierna i X AB. X AB hette från början X Förvaltning AB och hade då ett dotterbolag vid namn X AB i vilket A och B:s barn var verksamma. I samband med ett generationsskifte bildade A och B Y AB och Z AB till vilka verksamheten i X AB överläts och delades upp. X AB gick därefter upp i X Förvaltning AB genom fusion och hette därefter endast X AB. Aktierna i Y AB och Z AB överläts sedan till barnen så att varje bolag ägdes av en syskongrupp. Barnen bedrev därefter bolagens verksamhet vidare. Y AB:s och Z AB:s verksamheter bedrevs i en lokal ägd av X AB. Förutom hyra betalade Y AB och Z AB royalty, för användandet av ett varumärke, till X AB.<sup>95</sup>

Den första frågan i målet var om andelarna i X AB skulle ses som kvalificerade enligt 57 kap 4 § IL. Om svaret på den frågan var ja så begärdes förhandsbesked om effekten av en annan bolagskonstruktion. Bolagskonstruktionen gick ut på att A och B bildade ett nytt bolag, Nyab, som skulle köpa andelarna i X AB. Nyab skulle därefter endast bedriva förvaltning av aktierna. Frågan var alltså om andelarna i Nyab skulle anses kvalificerade och, om så inte var fallet, om bolagskonstruktionen skulle anses strida mot skatteflyktslagen<sup>96 97</sup>.

Den första frågan besvarades av skatterättsnämnden mot samma bakgrund som i ovan nämnda mål. Den verksamhet som tidigare bedrevs i X AB ansågs numera uppdelad på

---

<sup>92</sup> Dnr 112-08/D, s 1.

<sup>93</sup> Regeringsrätten fastställde skatterättsnämndens avgörande utan några tillägg. Se mål 1626-09, s 3.

<sup>94</sup> Dnr 112-08/D, s 2.

<sup>95</sup> Dnr 117-07/D, s 1.

<sup>96</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>97</sup> Dnr 117-07/D, s 2.

tre bolag<sup>98</sup>. Förutsättningarna ansågs därför uppfyllda för att X AB skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB och Z AB. Andelarna i X AB ansågs alltså kvalificerade.<sup>99</sup>

På grund av utfallet i den första frågan gick skatterättsnämnden vidare med att besvara den andra frågan. Skatterättsnämnden ansåg inte att verksamheten i Nyab kunde ses som samma eller likartad den i X AB och Y AB trots att verksamheten i de två sistnämnda bolagen bedrevs av närstående. Detta eftersom förhållandet mellan Y AB och Nyab endast var indirekt och eftersom X AB och Nyab ej kunde anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Andelarna i Nyab kunde därför inte ses som kvalificerade enligt 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. Andelarna ansågs inte heller kvalificerade enligt 57 kap 4 § 1 st 2 p IL. På frågan om skatteflyktslagen var tillämplig svarade skatterättsnämnden att regleringen, det vill säga uppdelningen mellan första och andra punkten, i 57 kap 4 § 1 st IL var avsiktlig och att lagen därför inte var tillämplig.<sup>100</sup> Regeringsrätten fastställde skatterättsnämndens angörande i sakfrågan utan några tillägg men ansåg att det ej fanns tillräckligt med underlag för att avgöra om den alternativa bolagskonstruktionen stred mot skatteflyktslagen och gav därför inget förhandsbesked i den frågan.<sup>101</sup>

### **3.4.6 Sammanfattning av målen**

Gemensamt för målen är den motivering som leder fram till domslutet. Skatterättsnämnden hänvisar till uttalandena i tidigare praxis som ger vid handen att rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” i huvudsak tar sikte på sådana fall då det skett en verksamhetsövergång och verksamheten i det förvärvande bolaget ligger inom ramen för verksamheten i det överlåtande bolaget. Vidare säger skatteverket att lagen inte hindrar att bedömningen kan göras både utifrån verksamheten i det överlåtande företaget och utifrån verksamheten i det förvärvande företaget och styrker detta genom att hänvisa till syftet med lagstiftningen.

Målen kan förenklat delas in i två typer av bolagsombildningar. I den första typen av bolagsombildningar flyttas verksamheten till ett nytt bolag medan kapitalförvaltning eller fastighetsförvaltning behålls i det gamla bolaget. I den andra typen av bolagsombild-

---

<sup>98</sup> Reglerna i 57 kap 4 § 1 st IL gäller även närstående.

<sup>99</sup> Dnr 117-07/D, s 2 f.

<sup>100</sup> Dnr 117-07/D, s 3.

<sup>101</sup> Mål 1646-09, s 3.

ningar flyttas kapital eller fastigheter till ett nytt bolag där de fortsättningsvis förvaltas medan verksamheten fortsätter i det gamla bolaget. Regeringsrätten ansåg att båda dessa grupper ligger inom ramen för att rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” skall anses uppfyllt.

I ett av målen prövades, inom ramen för den första typen av bolagsombildningar, om indirekt ägande av en verksamhet, som bedriver sådan kapitalförvaltning som skall ses som samma eller likartad verksamheten i ett annat bolag, skall omfattas av 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. Enligt Regeringsrätten var detta ett fall för bedömning enligt 57 kap 4 § 1 st 2 p IL eftersom 57 kap 4 § 1 st 1 p IL ej omfattar indirekt ägande. Då 57 kap 4 § 1 st 2 p IL ej omfattar rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” så ansåg Regeringsrätten att denna typ av bolagsombildningar ej kunde anses strida mot lagen. Regeringsrätten avstod dock från att utreda om denna typ av bolagsombildningar skall anses strida mot skatteflyktlagen<sup>102</sup>.

Härnäst redogörs för det gällande rättsläget för tolkningen av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. Vidare analyseras det gällande rättslägets förenlighet med lagstiftningens lydelse och syfte. Slutligen diskuteras vilka möjligheter det finns, enligt det gällande rättsläget, att ”avkvalificera” andelar i fåmansföretag.

---

<sup>102</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

## 4 Analys

### 4.1 Innebörden av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet”

Som nämnts ovan definieras inte vad som skall ses som samma eller likartad verksamhet i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. Någon djupare vägledning för tolkningen har ej heller lämnats i förarbetena till lagen.<sup>103</sup> Detta förefaller emellertid ej heller ha varit varken lagstiftningens eller förarbetenas syfte utan har medvetet lämnats till domstolarna att avgöra.<sup>104</sup> Av den praxis som finns fram till idag går följande att utläsa.

Utgångspunkten för bedömningen av om två bolag skall anses bedriva samma eller likartad verksamhet är att verksamheten helt eller delvis skall ha överförts från det ena bolaget till det andra.<sup>105</sup> Jämförelsen av bolagens verksamheter skall göras sett till det överlåtande bolagets ursprungliga verksamhet. Det vill säga att den verksamhet som bedrivs i det överlåtande företaget före verksamhetsöverlåtelsen skall jämföras med den verksamhet som fortsättningsvis bedrivs i det förvärvande bolaget.<sup>106</sup> Detta innebär att även kapitalförvaltning i ett bolag räknas som en del av verksamheten om kapitalet som förvaltas härrör från verksamheten i det andra bolaget.<sup>107</sup>

Även om någon faktisk del av verksamheten ej har överförts mellan två bolag så kan en andelsägares kunskaper och affärskontakter ses som en tillräcklig koppling mellan bolagen för att de skall anses bedriva samma eller likartad verksamhet.<sup>108</sup> Vidare krävs ingen fortsatt koppling mellan bolagen efter verksamhetsöverlåtelsen, förutom ägarförhållandet, för att rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” skall anses uppfyllt.

Den här ”andelssmittan” gäller på båda hållen, det vill säga även om verksamheten helt drivs vidare i ett nytt bolag medan det gamla bolaget inte har någon annan verksamhet än förvaltning av tidigare upparbetad vinst.<sup>109</sup> Detta innebär en liknande effekt som den som följde av den äldre lydelsen av lagen, det vill säga att karenstiden löper på tills

---

<sup>103</sup> Se avsnitt 3.3.1.

<sup>104</sup> SOU 2002:52 s 315.

<sup>105</sup> RÅ 1999 ref 28.

<sup>106</sup> Dnr 57-08/D.

<sup>107</sup> Se bland annat dnr 69-08/D och dnr 112-08/D.

<sup>108</sup> Dnr 69-08/D.

<sup>109</sup> Ibid.

verksamheten i det nya bolaget upphört för mer än fem år sedan, räknat från beskattningens slut det år verksamheten lades ner, och inte bedrivs vidare i ytterligare ett företag.<sup>110</sup>

I tidigare praxis har konstaterats att rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” som utgångspunkt inte skall anses uppfyllt om två bolag bedriver liknande verksamheter, utan att det har skett någon verksamhetsövergång mellan bolagen.<sup>111</sup> Regeringsrätten konstaterade vidare i ett av målen från 2010 att *indirekt* ägande av ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett annat företag inte omfattas av 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. Det indirekta ägandet kan därför inte bli ”smittat” på det sättet som beskrivs ovan. För detta krävs dock enligt 57 kap 4 § 1 st 2 p IL att bolaget som ägs indirekt inte bedriver sådan verksamhet som gör den indirekta andelsägaren verksam i betydande omfattning i det bolaget.<sup>112</sup>

Skatteverket har efter Regeringsrättens domar från 2010 gjort följande bedömning av rättsläget:

”Sammanfattningsvis uppfattar Skatteverket domarna som att om vinstmedel på något sätt överförs till ett nytt bolag samtidigt som man har kvar verksamheten som genererat vinstmedlen blir aktierna smittade, dvs. kvalificerade, så länge man har kvar verksamheten och ytterligare fem år därefter.”<sup>113</sup>

Även om Regeringsrätten nöjde sig med att fastställa skatterättsnämndens domar avseende tolkningen av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” i målen från 2010 så har rättsläget klarnat. Det går dock fortfarande inte att ge en allmän definition av vad som skall ses som samma eller likartad verksamhet utan en enskild bedömning bör göras i varje enskilt fall.

---

<sup>110</sup> Jfr tolkningen i prop 1989/90:110 s 703 f.

<sup>111</sup> RÅ 1999 ref 28 och RÅ 2007 not 66.

<sup>112</sup> Dnr 117-07/D.

<sup>113</sup> Rättsfall från regeringsrätten, ”Samma eller likartad verksamhet”, 26/1 2010 (10/5 2010), <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/2010/rattsfall2010/162609.5.50a6b4831275a0376d380003915.html>.

Domarna i målen var ej enhälliga och var ej heller helt förutsägbara<sup>114</sup>. Frågan är om Regeringsrättens domar stämmer överens med 57 kap 4 § 1 st 1 p IL:s ordalydelse och förarbeten.

#### **4.2 Stämmer ordalydelsen i- och förarbetena till 57 kap 4 § 1 st 1 p IL överens med Regeringsrättens domar?**

Tjernberg menar att Regeringsrätten, i frågor som rör fåmansföretag, under senare år strävat efter att i största möjliga mån tolka lagstiftningen enligt dess ordalydelse.<sup>115</sup> Motivuttalanden som inte ryms inom lagstiftningens ordalydelse har fästs liten eller ingen vikt vid.<sup>116</sup> Skatterättsnämnden menar i målen från 2010, vilket Regeringsrätten fastslår, att lagtexten inte begränsar att en jämförelse kan utgå från antingen det överlåtande bolaget eller det förvärvande bolaget. Skatterättsnämnden anser vidare att detta är i linje med lagstiftningens syfte.<sup>117</sup>

Regeringsrådet Stenman, som var skiljaktig i mål 1452-09 och mål 1626-09, ansåg att det inte framgår annat av bestämmelsens ordalydelse än att det är verksamheten under beskattningsåret i det ena bolaget som skall jämföras med verksamheten i det andra bolaget.<sup>118</sup> Stenman menade därför att frågan i målet var om kapitalförvaltningen i det ena bolaget skulle ses som samma eller likartad verksamhet som konsultverksamheten i det andra bolaget.<sup>119</sup> Stenman besvarade frågan nekande.

Vad Stenman troligen syftar på här är att det i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL anges att andelar i ett fåmansföretag blir kvalificerade om andelsägaren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som *bedriver* samma eller likartad verksamhet. Ordet ”bedriver” användes dock i samma form i den ursprungliga lydelsen av lagen<sup>120</sup> av vars förarbeten det klart framgår att hänsyn skall tas till tiden som förflutit före utdelnings eller försäljningstillfället.<sup>121</sup> Jag anser därför att lagen ej kan tolkas på detta sätt.

---

<sup>114</sup> Jfr till exempel SOU 2002:52 s 291 och Rydin; Båvall, ”Beskattning av ägare till fåmansföretag”, s 395 f.

<sup>115</sup> Tjernberg, Mats, ”Fåmansaktiebolag”, Iustus Förlag AB, 1999, s 51 ff. Se även Silfverberg, Christer, ”Samma eller likartad verksamhet”, SN 2009, s 440.

<sup>116</sup> Tjernberg, ”Fåmansaktiebolag”, s 58.

<sup>117</sup> Se avsnitt 3.4.1.

<sup>118</sup> Mål 1452-09 Skiljaktig mening s 2 och mål 1626-09 Skiljaktig mening s 2.

<sup>119</sup> Ibid.

<sup>120</sup> Se SFS 1991:1833.

<sup>121</sup> Prop 1989/90:110 s 468.

I den ursprungliga lydelsen av lagen får bedömningen av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” anses ha syftat på huruvida det verksamhetsförvärvande bolaget, efter verksamhetsöverlåtelsen, bedriver samma eller likartad verksamhet som den i det verksamhetsöverlåtande bolaget gör eller gjorde före överlåtelsen. Om så var fallet skulle andelarna i det förvärvande bolaget automatiskt bli kvalificerade. Att karenstiden sköts upp i det överlåtande bolaget bestämdes av det andra ledet av lagen<sup>122</sup>.<sup>123</sup> Detta framgår även av förarbetena:

”Tioårsperioden räknas i sådant fall först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört. Som lagrådet påpekat är det en förutsättning för förlängning att det finns en kontinuitet i den meningen att den som är verksam i det senare företaget tidigare skall ha varit verksam i den skattskyldiges eget företag. Vidare skall inte mer än 10 år ha förflutit mellan den tidpunkt då verksamheten i den skattskyldiges företag upphörde och den tidpunkt då verksamheten i det andra företaget påbörjades.”<sup>124</sup>

Att bedömningen av rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” skall syfta på någon annan verksamhet än den som bedrivs eller bedrevs i det överlåtande företaget har ej angetts i de senare förarbetena. I förarbetena till den nya lydelsen av lagen belystes till och med att ”samma eller likartad verksamhet” syftar på verksamheten i det överlåtande företaget:

”aktier i ett företag kan anses kvalificerade beroende på att verksamhet tidigare har bedrivits i ett annat företag.”<sup>125</sup>

I min mening skall alltså en tydlig åtskillnad göras vid bedömningen av ”samma eller likartad verksamhet” och karenregeln även om de är nära förknippade med varandra.<sup>126</sup> Dessa båda rekvisit tenderar normalt att klumpas ihop och bedömas tillsammans. Karenregeln ändrades de facto radikalt genom prop 1995/96:109. En del av den funktionen den tidigare hade, att skjuta upp karenstiden i ett bolag om verksamheten överläts till ett annat bolag, får anses ha försvunnit genom denna ändring. Bedömningen att ka-

---

<sup>122</sup> Se avsnitt 3.3.1.

<sup>123</sup> För en liknande tolkning se skiljaktiga i dnr 69-08/D, dnr 77-08/D, dnr 112-08/D samt dnr 117-07/D.

<sup>124</sup> Prop 1989/90:110 s 703 f.

<sup>125</sup> Prop 1995/96:109 s 88 st 5.

<sup>126</sup> För en liknande tolkning se SOU 2002:52 s 279-282 och 289-291.



renstiden inte längre skall skjutas upp har även uttryckts i en del av den doktrin som behandlat frågan fram till 2010, om än med frågetecken för Regeringsrättens eventuella behandling av frågan.<sup>127</sup>

Sett till ordalydelsen i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL skall alltså enligt min mening rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” anses ta sikte på det fall då verksamhet som tidigare bedrivits i ett bolag drivs vidare i ett annat bolag. Om andelsägaren fortsättningsvis ej är verksam i betydande omfattning i det överlåtande bolaget och någon fortsatt koppling till det förvärvande bolaget inte finns, mer än andelsägaren, så skall andelarna i det förstnämnda bolaget bli ”avkvalificerade” fem år efter det beskattningsår då verksamheten överfördes. För att lagen skall bli tillämplig på något annat sätt krävs enligt min mening en lagändring.

Jag anser därför att Regeringsrättens dom i mål 1452-09 var felaktig. I de övriga målen överfördes antingen endast en del av verksamheten till ett nytt bolag, varpå resterande del av verksamheten drevs vidare i det förstnämnda bolaget, eller så var det överlåtande bolaget, efter verksamhetsövergången, fortfarande beroende av verksamheten i det förvärvande bolaget på grund av till exempel fastighetsuthyrning. Till skillnad mot mål 1452-09 fanns det alltså i övriga mål en fortsatt koppling mellan det överlåtande bolaget och det förvärvande bolaget efter verksamhetsövergången. Dessa situationer får i min mening, sett till det anförda, anses ligga inom ramen för 57 kap 4 § 1 st 1 p IL:s tillämpningsområde.

### **4.3 Vad innebär Regeringsrättens ställningstagande för ”avkvalificering” av andelar i fåmansföretag?**

Efter Regeringsrättens domar står det klart att det inte går att ”avkvalificera” andelar i ett fåmansföretag genom att flytta verksamheten till ett nytt fåmansföretag och vänta ut karenstiden i det förstnämnda bolaget. Därmed är den bolagskonstruktion som förespråkats utav många skattekonsulter ej förenlig med 57 kap 4 § 1 st 1 p IL.

Ett alternativ till denna bolagskonstruktion är att överlåta verksamheten i ett fåmansföretag till en enskild firma eller till flera enskilda firmor som går ihop och bildar ett en-

---

<sup>127</sup> Se t ex Rydin; Båvall, ”Beskattning av ägare till fåmansföretag”, s 395 f.

kelt bolag.<sup>128</sup> Eftersom varken enskild firma eller enkelt bolag omfattas av fåmansföretagsbegreppet<sup>129</sup> så torde det vara möjligt att på så sätt kunna driva verksamheten vidare samtidigt som karenstiden i det ursprungliga bolaget väntas ut. Så länge tillgångar som fastigheter, bostadsrätter och värdepapper av olika slag behålls i aktiebolaget så kan den här ombildningen göras utan att någon uttagsbeskattning uppkommer.<sup>130</sup>

Det bör uppmärksammas att grundvillkoret för att någon uttagsbeskattning inte skall ske är att någon otillbörlig skatteförmån ej uppkommer.<sup>131</sup> Vidare krävs att hela verksamheten eller en delverksamhet överförs för att någon uttagsbeskattning ej skall ske. Huruvida hela verksamheten skall anses överförd om tillgångar som värdepapper eller fastigheter lämnas kvar i det överlåtande bolaget är oklart.<sup>132</sup> Lundén och Svensson anser dock att detta skall vara möjligt.<sup>133</sup> Att byta bolagsform från aktiebolag till enskild firma är inte helt okomplicerat och passar långt ifrån alla typer av verksamheter. Det är dock fullt möjligt om än med viss osäkerhet för vilka skattekonsekvenser det kan få för ägaren.

Ett annat, mindre komplicerat alternativ är att använda den typ av bolagsombildning som godkändes av Regeringsrätten i mål 1646-09. Metoden går ut på att verksamheten överförs från X AB till det nybildade Y AB där verksamheten drivs vidare medan verksamheten i det förstnämnda bolaget fortsättningsvis består av kapital- eller fastighetsförvaltning. X AB köps därefter upp av ytterligare ett nytt bolag, Z AB. Eftersom X AB därefter endast ägs indirekt av den ursprungliga andelsägaren så kan dennes andelar i Z AB ej bli ”smittade” av verksamheten i Y AB. Bolagskonstruktionen skulle efter ombildningen då så se ut så här:

---

<sup>128</sup> Lundén, Björn; Svensson, Ulf, ”Byte av företagsform”, Björn Lundén information AB, 6:e upplagan, 2005, s 180 f.

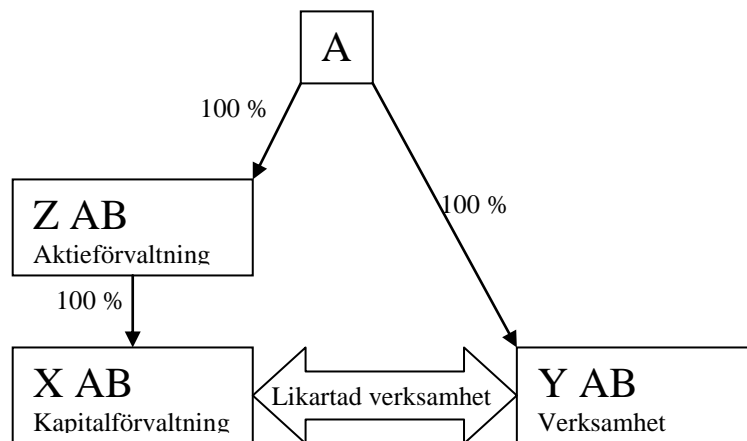
<sup>129</sup> Se avsnitt 2.2.1.

<sup>130</sup> Lundén; Svensson, ”Byte av företagsform”, s 180 och 183 f.

<sup>131</sup> A a s 181.

<sup>132</sup> A a s 184.

<sup>133</sup> Ibid.



Det är dock osäkert om detta förfarande skall anses strida mot skatteflyktslagen. Skatterättsnämnden ansåg att så ej är fallet. Även Tivéus anser, i en kommentar till domen<sup>134</sup>, att skatteflyktslagen inte är tillämplig med motiveringen att ”lagstiftaren uppenbarligen valt att inte ta med kravet på samma eller likartad verksamhet i 57 kap 4 § första stycket 2 IL”<sup>135</sup>. Regeringsrätten ansåg dock att det inte fanns tillräckligt med underlag i mål 1646-09 för att kunna avgöra frågan och valde därför att inte besvara den. Då bedömningen av om skatteflyktslagen skall vara tillämplig på detta fall främst rör en utredning av syftet med 57 kap 4 § 1 st 2 p IL och då en sådan utredning ligger utanför denna uppsats syfte så väljer jag ett ej ta ställning i denna fråga. Det skall dock sägas att som alltid med skatteplanering bör sådan göras med försiktighet, i synnerhet sådan skatteplanering som ej är prövad utav skatterättsnämnden och Regeringsrätten.

<sup>134</sup> Tivéus, Ulf, ”Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet”, SN 2010, s 236.

<sup>135</sup> A a s 244.

## 5 Slutsats

För att två fåmansföretag skall anses bedriva ”samma eller likartad verksamhet” i 57 kap 4 § 1 st 1 p IL:s mening så skall i typfallet hela eller delar av verksamheten i det ena bolaget ha överförts till det andra bolaget. Verksamheten i det förvärvande bolaget skall jämföras med den ursprungliga verksamheten som bedrevs i det överlåtande bolaget. Som en del av verksamheten räknas även kapital- och fastighetsförvaltning oavsett om detta är företagets huvudverksamhet eller ej. Även en andelsägares kunskaper och affärskontakter kan ses som en sådan tillgång som är en del av verksamheten i ett företag, detta gäller dock främst konsultverksamheter. Någon faktisk verksamhet behöver därför ej ha överförts utan det kan räcka att en andelsägare upphört med sin verksamhet i ett bolag men fortsätter driva den i ett annat bolag för att de båda bolagen skall anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Tillämpningsområdet för rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” sträcker sig på båda hållen. Det vill säga att de kvalificerade andelarna i det överlåtande bolaget kan ”smitta” andelarna i det förvärvande bolaget och tvärt om. Detta innebär att även om verksamheten som efter verksamhetsöverlåtelsen bedrivs i det överlåtande bolaget i normalfallet skulle göra andelarna i det bolaget ”avkvalificerade” efter karenstidens utgång så kommer de fortsatt att vara kvalificerade så länge hela eller en del av den ursprungliga verksamheten drivs vidare i det förvärvande bolaget.

I min mening stämmer detta rättsläge ej överens med ordalydelsen i och förarbetena till 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. I den ursprungliga lydelsen av lagen av lagen syftade, i min mening, rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” på att andelarna i ett verksamhetsförvärvande bolag skulle bli ”smittade” av andelarna i det verksamhetsöverlåtande bolaget om dessa var kvalificerade. Tanken var ej att andelarna i det förvärvande bolaget skulle kunna ”smitta” andelarna i det överlåtande bolaget, åtminstone inte om inte någon fortsatt koppling fanns mellan bolagen förutom ägarna. För att andelar inte skulle kunna ”avkvalificeras” fanns det en karensregel som innebar att karenstiden för andelarna i det överlåtande bolaget förlängdes till dess att verksamheten i det förvärvande bolaget lades ner.

Lydelsen av lagen har emellertid förändrats sedan dess och i synnerhet i den del som reglerar karensregeln. Det framgår inte av förarbetena till den nuvarande lydelsen av la-

gen att någon annan tolkning skall göras av förhållandet mellan rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” och karensregeln. Den nuvarande ordalydelsen får därför i min mening innebära att karenstiden ej förlängs för andelarna i det överlåtande bolaget om verksamheten drivs vidare i det förvärvande bolaget om det efter verksamhetsövergången ej finns någon vidare koppling mellan bolagen.

Det gällande rättsläget innebär att det ej går att ”avkvalificera” andelar i ett fåmansföretag genom att överlåta verksamheten till ett nytt fåmansföretag där verksamheten drivs vidare medan det förstnämnda bolaget fortsättningsvis endast bedriver kapital- eller fastighetsförvaltning. Däremot kan andelar i ett fåmansföretag ”avkvalificeras” genom att verksamheten överlåts till en eller flera enskilda firmor samtidigt som kapital- eller fastighetsförvaltning bedrivs vidare i fåmansföretaget. Detta är möjligt eftersom enskild firma ej omfattas av fåmansföretagsbegreppet och därmed ej omfattas av 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. Detta förfarande har emellertid ej prövats mot skatteflyktslagen av domstol.

Ett annat alternativ för att ”avkvalificera” andelar är att det verksamhetsöverlåtande bolaget, X AB, före överlåtelsen, köps upp av ett av ägarna nybildat bolag, Y AB. Efter detta kan verksamheten överlåtas och drivas vidare i ett annat bolag, Z AB, utan att andelarna i Y AB blir kvalificerade på grund av den verksamhet som bedrivs i Z AB, detta eftersom Z AB endast ägs indirekt av Y AB. Indirekt ägande omfattas nämligen ej av 57 kap 4 § 1 st 1 p IL. Detta förfarande har godkänts av Regeringsrätten, det är dock ej avgjort huruvida förfarandet skall anses strida skatteflyktslagen.

Avslutningsvis skall sägas att skatteplanering alltid ligger i farozonen att fångas upp av skatteflyktslagen. Detta innebär att oavsett om en viss bolagskonstruktion de facto inte medför viss beskattning enligt 3:12-reglerna så kan den medföra beskattning enligt skatteflyktslagen. Skatteplanering bör därför alltid göras med stor försiktighet.

## Referenslista

### Offentligt tryck

#### Svensk författningssamling

SFS 1976:86

SFS 1991:1833

SFS 1995:1626

SFS 2001:1176

SFS 2005:1136

### Propositioner

Prop 1989/90:110

Prop 1990/91:54

Prop 1995/96:109

Prop 1996/97:45

Prop 2005/06:40

### Statens offentliga utredningar

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare Del 1

### Skatteverket

SKV A 2006:12 Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag

### Rättspraxis

#### Mål från regeringsrätten

Mål 1452-09

Mål 1454-09

Mål 1455-09

Mål 1626-09

Mål 1646-09

### Referat

RÅ 1997 ref 48

RÅ 1999 ref 28

## Notiser

RÅ 2007 not 66

## Skatterättsnämndens förhandsbesked

Dnr 57-08/D

Dnr 69-08/D

Dnr 77-08/D

Dnr 112-08/D

Dnr 117-07/D

## Bibliografi

Lundén, Björn; Svensson, Ulf, ”Byte av företagsform”, Björn Lundén information AB, 6:e upplagan, 2005.

Rydin, Urban; Båvall, Bertil, ”Beskattning av fåmansföretag”, Norstedts Juridik AB, 2:a upplagan, 2008.

Sandström, Kjell; Svensson, Ulf; ”Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering”, Björn Lundén information AB, 8:e upplagan, 2010.

Silfverberg, Christer, ”Samma eller likartad verksamhet”, SN 2009, s 437.

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

Tjernberg, Mats, ”Beskattning av fåmansföretag”, Thomson Fakta, 6:e upplagan, 2005.

Tjernberg, Mats, ”Fåmansaktiebolag”, Iustus Förlag AB, 1999.

## Övrigt

### Internetkällor

Rättsfall från regeringsrätten, ”Samma eller likartad verksamhet”, 26/1 2010 (10/5 2010),

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/rattsfall/2010/rattsfall2010/162609.5.50a6b4831275a0376d380003915.html>