

Målnummer:	1646-09	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2010-01-26		
Rubrik:	Fråga om innebörden av begreppet "samma eller likartad verksamhet" i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (I-V). Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1299)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1997 ref. 48• RÅ 1999 ref. 28• RÅ 2005 ref. 3		

REFERAT

I.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav A bl.a. följande. A äger samtliga aktier i MB som i sin tur äger samtliga aktier i DB. MB bedriver ingen egen verksamhet utan utgör i stället endast ett holdingföretag vars enda uppgift är att äga aktierna i det rörelsedrivande DB. DB bedriver konsultverksamhet inom fastighetsekonomiska frågor samt bedriver kapitalförvaltning med de i konsultverksamheten genererade vinstmedlen. A är verksam i betydande omfattning i DB vilket medför att hans andelar i MB är kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Detta innebär att en utdelning eller en kapitalvinst på aktierna i MB helt eller delvis kan komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. A önskar att under inkomståret 2008 avskilja medel från DB, till MB i alternativ 1 eller till ett nytt bolag (Nyab) i alternativ 2, för att därefter vara passiv i antingen MB eller Nyab under fem kalenderår (inkomståren 2009-2013). Genom detta förfarande anser A att dessa aktier icke längre ska anses som kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. De utdelningar som därefter (inkomståret 2014 och framåt) erhålls kommer då helt att beskattas i inkomstslaget kapital. - A bifogade en närmare beskrivning över de två alternativa tillvägagångssätt som skulle användas för att separera kapitalförvaltningen från konsultverksamheten i DB. - A ställde följande frågor till Skatterättsnämnden.

1. Kommer A efter det att aktierna i DB har avyttrats och kapitalförvaltningen har påbörjats att anses verksam i betydande omfattning i MB i enlighet med 57 kap. 4 § första stycket 1 IL?
2. Är skatteflyktslagen eller annan alternativ bedömningsgrund, såsom den så kallade genomsynsprincipen, tillämplig på förfarandet enligt alternativ 1?
3. Kommer MB efter att ha avyttrat aktierna i DB att anses bedriva samma eller likartad verksamhet i enlighet med 57 kap. 4 § första stycket 1 som i Nyab med dotterbolaget DB?
4. Hur aktiv får A vara i det passiva bolaget utan att han anses vara verksam i betydande omfattning? Kan A sitta kvar i styrelsen i det bolag som avses läggas vilande (MB i alternativ 1 och Nyab i alternativ 2)? Är det möjligt för A att själv sköta kapitalförvaltningen i det vilande bolaget (MB i alternativ 1 och Nyab i alternativ 2)?
5. Om svaret på fråga 1 är jakande, önskas svar på huruvida A anses verksam i betydande omfattning i Nyab efter genomförandet av alternativ 2?

6. Är skatteflyktlagen eller annan alternativ bedömningsgrund, såsom den så kallade genomsynsprincipen, tillämplig på förfarandet enligt alternativ 2?

7. I alternativ 2, kan Nyab efter det att aktierna i DB blivit inlösta och Nyab påbörjat kapitalförvaltningen anses bedriva samma eller likartad verksamhet i enlighet med 57 kap. 4 § första stycket 1 IL som MB med dotterbolaget DB?

Skatterättsnämnden (2009-02-23, André, ordförande, Dahlberg, Jönsson, Pålsson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 3 (alternativ 1) och fråga 7 (alternativ 2) - Såväl aktierna i MB i alternativ 1 som i Nyab i alternativ 2 är kvalificerade andelar. - Motivering - A äger MB med dotterbolaget DB. Den verksamhet som bedrivs i DB består av konsultverksamhet samt förvaltning av de i konsultverksamheten genererade vinstmedlen. A önskar avskilja likvida medel i DB för separat förvaltning. Konsultverksamheten ska fortgå i DB som tidigare. Två alternativ för förändringen övervägs. Det ena innebär att en utdelning görs från DB till MB varefter MB överlåter aktierna i DB till underpris till Nyab, som också ska ägas av A (alternativ 1). Enligt det andra alternativet avyttrar MB en viss andel av aktierna i DB till Nyab likaså till underpris. Därefter löses de av Nyab ägda aktierna i DB in till marknadspris (alternativ 2). Överförda likvida medel ska förvaltas diskretionärt genom en extern förvaltare. A är enligt förutsättningarna verksam i betydande omfattning i DB. - Som Skatterättsnämnden uppfattar ansökan tar den i första hand sikte på att få klarlagt om aktierna i MB, alternativt Nyab, är kvalificerade på grund av att bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet som DB (frågorna 3 och 7). En utgångspunkt för ansökan är att prövningen ska göras med bortseende från att A:s aktier i de aktuella bolagen enligt båda alternativen är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 IL under den tidsperiod som framgår av bestämmelsen till följd av att bolagen i fråga ägt DB helt eller delvis. - Skatteverket anser att aktierna inte är kvalificerade andelar, dock förutsatt att A inte själv sköter kapitalförvaltningen i bolagen. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Frågorna 3 och 7 - Enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL är en andel i ett fåmansföretag kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. - Av praxis framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet 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 verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (RÅ 1999 ref. 28). - 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 (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.; jfr RÅ 1997 ref. 48 I och II). - Frågan är om MB, alternativt Nyab, och DB kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet efter det att aktierna i DB avyttras alternativt inlöses. - Den verksamhet som tidigare endast bedrevs i DB kommer att fortsätta men delas upp på ytterligare ett bolag. Konsultverksamheten ska bedrivas i DB medan MB:s verksamhet kommer att avse förvaltning av kapital som bolaget får från DB genom utdelning. Enligt alternativet gäller motsvarande för Nyab avseende det kapital som bolaget får när dess aktier i DB inlöses. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning följer av det anförda att förutsättningarna är uppfyllda för att MB, alternativt Nyab, och DB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. - Mot bakgrund härav ska A:s aktier i MB i alternativ 1 och i Nyab i alternativ 2 anses som kvalificerade andelar. - Vid denna bedömning av frågorna 3 och 7 får övriga frågor anses förfalla.

Ledamoten Werkell var skiljaktig och anförde följande. Verksamheten i MB i alternativ 1 respektive Nyab i alternativ 2 kommer efter aktuella förfaranden att bestå av förvaltning av kapital. Fråga är om den verksamheten är samma eller likartad den som bedrivs i DB i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. - Bestämmelsen infördes ursprungligen i 3 § 12 mom. femte stycket i dåvarande lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Där angavs att bestämmelsen skulle tillämpas 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. Dessa bestämmelser skulle dock gälla 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. - Av det andra ledet i bestämmelsen följde att karenstiden förlängdes för det fall verksamheten överfördes till annat bolag. Det innebar att så länge verksamheten fortsatte i det senare bolaget upphörde inte fåmansföretagsreglerna att gälla för aktieinnehavet i det överförande bolaget även om verksamheten hade avslutats i det bolaget för mer än tio år sedan. - Av förarbetena (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.) framgår att avsikten med det andra ledet i bestämmelsen var att de särskilda fåmansföretagsreglerna skulle tillämpas även när arbetsinsatsen i ett fåmansföretag upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i ett annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet. Detta för att förhindra möjligheten att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Den tioåriga karenstiden skulle i sådana fall räknas först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört. Bestämmelsen medförde således att tiden för tillämpningen av de s.k. 3:12-reglerna avseende det ursprungliga företaget förlängdes så länge verksamheten fortsatte i ett annat fåmansföretag. - Bestämmelserna i fråga ändrades genom SFS 1995:1626 och fick följande lydelse. 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, eller 2. företaget - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. - I författningskommentaren (prop. 1995/96:109 s. 88) uttalas bl.a. följande med anledning av ändringen. "En aktie kan också anses kvalificerad om den skattskyldige eller närstående tidigare varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Bestämmelsen - som har sitt ursprung i nuvarande 12 mom. femte stycket sista meningen - slopades i promemoriaförslaget eftersom den ansågs obehövlig. Den har nu ändrats och innebär att aktier i ett företag kan anses kvalificerade beroende på att verksamhet tidigare har bedrivits i ett annat företag. Bestämmelsen kan exempelvis ha betydelse för att undanröja oklarheter i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.". - Efter de aktuella förfarandena bedriver varken MB eller Nyab någon verksamhet som överförts från andra bolag. Verksamheten kommer då enbart bestå i kapitalförvaltning som i sig inte kan anses samma eller likartad med den verksamhet som bedrivs i DB. Karaktären på A:s innehav av aktier i MB alternativt Nyab ska därmed inte påverkas av den i DB bedrivna verksamheten. Jag anser således att frågorna 3 och 7 borde ha besvarats nekande.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa det såvitt avsåg frågorna 3 och 7. För det fall Regeringsrätten inte fastställde förhandsbeskedet i dessa delar yrkade verket att även frågorna 2 och 6 skulle prövas och besvaras jakande. I sista hand

yrkade Skatteverket, för det fall Regeringsrätten inte fann att andelarna skulle anses kvalificerade i enlighet med frågorna 3 och 7 respektive frågorna 2 och 6, att även fråga 4 skulle prövas och besvaras med att normalt styrelsearbete inte medförde att A skulle anses vara verksam i betydande omfattning men att detta var fallet om arbetsinsatsen hade stor betydelse för vinstgenereringen.

Skatteverket anförde bl.a. följande. Aktuell kapitalförvaltning härrör från det aktivt bedrivna företaget DB och då "smittar" den verksamhetsgrenen MB alternativt Nyab. Om förfarandena godtas är det inget som hindrar att A varje år lyfter ut vinstmedel från det kvalificerade företaget och placerar ett års vinstmedel i ett nytt företag, nästa års vinst i ytterligare ett nytt företag osv. Därefter väntar han ut karenstiden för att sedan lyfta utdelningen som lågbeskattad kapitalinkomst oaktat den härrör från arbetsinsatser. På så sätt kan han från det att karenstiden löpt ut i det första företaget år efter år lyfta lågbeskattad utdelning samtidigt som han hela tiden har kvar det kvalificerade företaget.

Även A överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet på så sätt att bestämmelserna avseende samma eller likartad verksamhet inte skulle anses tillämpliga. Han ansåg vidare att lagen (1995:575) mot skatteflykt inte skulle anses tillämplig på förfarandena och att fråga 4 skulle besvaras med att han inte skulle anses vara verksam i betydande omfattning. A begärde muntlig förhandling i målet. Han anförde bl.a. följande. Pengar i sig kan inte anses som en verksamhet. Om så ändå vore fallet skulle detta få den orimliga konsekvensen att alla företag som har en krona på banken driver denna verksamhet eftersom företaget då förvaltar detta kapital. Den ringa arbetsinsats en kapitalförvaltning kräver kan inte anses vara samma eller likartad som den verksamhet där aktieägaren i betydande omfattning varit verksam på grund av att detta företags verksamhet till sin natur kräver betydande arbetsinsatser. Det är uppenbart att kapitalförvaltning i MB respektive Nyab inte ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten, nämligen konsultverksamhet avseende fastighetsekonomiska frågor i DB. Verksamheten som bedrivs i det passiva bolaget är efter fem kalenderår inte på något sätt samma eller likartad den verksamhet som bedrivs i det aktiva bolaget. Beträffande fråga 4 kan han inte vara att anse som verksam i betydande omfattning om kapitalförvaltningen i det passiva bolaget ombesörjs genom ett diskretionärt avtal.

Regeringsrätten (2010-01-26, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten finner ingen anledning att hålla muntlig förhandling i målet. Yrkandet härom ska därför avslås.

Regeringsrätten gör i sakfrågan samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrådet Stenman var av skiljaktig mening och anförde: A äger aktierna i MB med dotterbolaget DB. DB bedriver konsultverksamhet och förvaltning av i konsultverksamheten genererade vinstmedel. A önskar avskilja likvida vinstmedel i DB för separat förvaltning. Konsultverksamheten ska fortgå i DB som tidigare. Två alternativa förändringar övervägs. Den ena innebär att en utdelning görs från DB till MB varefter MB överlåter aktierna i DB till underpris till Nyab, som också ägs av A. Enligt det andra alternativet avyttrar MB viss andel av aktierna i DB till Nyab likaså till underpris. Därefter löses de av Nyab ägda aktierna in till marknadspris. Överförda medel ska förvaltas diskretionärt genom en extern förvaltare. A är enligt förutsättningarna verksam i betydande omfattning i DB. De ställda frågorna tar sikte på att få klarlagt om A:s aktier i MB alternativt Nyab är kvalificerade på grund av att bolagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet som DB. - Enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL är en andel i fåmansföretag kvalificerad om 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. - Enligt förutsättningarna för ansökan om förhandsbesked förvaltar A enbart kapital genom MB alternativt Nyab och på ett sådant sätt att andelarna inte redan därigenom kan anses vara kvalificerade i hans hand. Det är därför som tillämpningen av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL aktualiseras. Det framgår inte annat av bestämmelsens ordalydelse än att det är verksamheten under beskattningsåret i MB alternativt Nyab som ska jämföras med verksamheten i DB. Frågan i målet är således om andelarna i MB alternativt Nyab är kvalificerade hos A därför att nämnda kapitalförvaltning ska anses utgöra samma eller likartad verksamhet som den konsultverksamhet som oförändrat kommer att bedrivas i DB. Av ansökan om förhandsbesked framgår att MB alternativt Nyab inte ska finansiera eller på annat sätt delta i verksamheten i DB varigenom andelarna av den anledningen skulle kunna anses kvalificerade (jfr RÅ 1997 ref. 48 I och II). Vid angivna förhållanden och då kapitalförvaltningen i sig inte kan anses utgöra samma eller likartad verksamhet som den konsultverksamhet som ska bedrivas av A i DB ska andelarna i MB alternativt Nyab inte anses kvalificerade. Andelarna i MB alternativt Nyab kommer därmed att omfattas av den karenstid om fem år som gäller i andra fall när vinster upparbetats i bolag där andelarna är kvalificerade men ägaren eller honom närstående upphört att vara verksamma i betydande omfattning i bolaget. Frågorna 3 (alternativ 1) och 7 (alternativ 2) borde följaktligen ha besvarats med att varken aktierna i MB eller Nyab är kvalificerade andelar.

II.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A och B bl.a. följande. A och B äger vardera hälften av andelarna och rösterna i X AB (tidigare X Förvaltning AB). A och B är sambor men är inte enligt definitionen i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, närstående varandra eftersom de inte tidigare varit gifta med varandra eller har eller haft gemensamma barn. - Bolaget bedrev detaljhandel inom möbelbranschen t.o.m. år 2000 genom ett helägt dotterbolag med dåvarande namn X AB. Den 1 januari 2001 överlät X AB verksamheten till Z AB och Y AB. Verksamheten bedrivs på förhyrd fastighet i byggnader som ägs av X AB. Byggnaderna hyrs ut i andra hand till Z AB och Y AB. Hyresnivån är anpassad till X AB:s hyreskostnader jämte avskrivningar. - Andelarna i Y AB och Z AB ägdes initialt av A och B med hälften vardera. Per den 3 januari 2001 överläts andelarna i Z AB till lika delar till B:s två barn. Detta bolag bedriver X AB:s tidigare försäljning av utemöbler. Samma dag överläts andelarna i Y AB till lika delar till A:s två barn. Y AB bedriver X AB:s tidigare försäljning av innemöbler. Samtliga barn var tidigare anställda i X AB. A och B har efter den 3 januari 2001 aldrig haft några ägarintressen i barnens bolag eller på något sätt varit verksamma i dessa. X AB äger inte och har inte heller ägt andelar i barnens bolag. - X AB uppbär sedan år 2001 royalty från Z AB och Y AB med en procent av dessa bolags omsättning för utnyttjande av bolagsnamnet X AB såsom "varukännetecken". Sökandena ställde följande frågor till Skatterättsnämnden.

1. Är A:s och B:s andelar i X AB att betrakta som kvalificerade i den mening som avses i 57 kap. IL?

2. Om Skatterättsnämnden finner att andelarna fortfarande är kvalificerade enligt fråga 1, önskar sökandena erhålla besked om, under oförändrade förhållanden vad gäller verksamhetens bedrivande och om ägarförhållandena kvarstår, andelarna är att anse som kvalificerade även under beskattningsåret 2008 (taxeringsår 2009).

3. Om Skatterättsnämnden skulle finna att andelarna är kvalificerade enligt fråga 1 och 2, önskar sökandena erhålla besked i följande fråga. A och B bildar ett nytt bolag som de äger med 50 procent vardera, benämnt "Nyab" som inte kommer att bedriva någon verksamhet utan är ett rent förvaltningsföretag. Nyab förvärvar sedan andelarna i X AB för A:s och B:s omkostnadsbelopp. Är

andelarna i Nyab kvalificerade?

4. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) tillämplig på den beskrivna transaktionen i fråga 3?

Skatterättsnämnden (2009-02-23, André, ordförande, Dahlberg, Diurson, Gäverth, Jönsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2 - Aktierna i X AB är kvalificerade andelar. Frågorna 3 och 4 - Aktierna i Nyab är inte kvalificerade andelar. Skatteflyktslagen medför ingen annan bedömning. - Motivering - A och B (sökandena) äger hälften var av aktierna i X AB (tidigare X Förvaltning AB). Bolaget bedrev t.o.m. utgången av år 2000 detaljhandel avseende möbler genom ett helägt dotterbolag, då med namnet X AB. Sökandenas fyra barn, två barn vardera, arbetade samtliga i verksamheten. - Som ett led i ett generationsskifte bildade sökandena i slutet av år 2000 två nya bolag, Y AB och Z AB. Den 1 januari 2001 överlät dotterbolaget den del av verksamheten som avsåg möbler för inomhusbruk till Y AB och den del som avsåg möbler för utomhusbruk till Z AB. Dotterbolaget gick därefter genom fusion upp i moderbolaget, som ändrade namn till X AB. - Den 3 januari 2001 överlät sökandena aktierna i Y AB och Z AB till barnen så att vart och ett av bolagen kom att ägas av en syskongrupp. De nya ägarna har därefter fortsatt bolagens verksamheter. - Båda verksamheterna har sedan länge bedrivits på en hyrd fastighet i byggnader som ägs av X AB. Byggnaderna hyrs ut till Y AB och Z AB för en ersättning som motsvarar X AB:s egen hyreskostnad jämte avskrivningar på byggnaderna. Y AB och Z AB betalar vidare royalty till X AB för rätten att använda "varukännetecknet" X AB. Den avtalade ersättningen uppgår till en procent av respektive bolags omsättning. Under de senaste åren har X AB erhållit sammanlagt drygt en miljon kr per år i hyra och royalty. - I ärendet aktualiseras en tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. 4 § första stycket 1 och 2 IL. Enligt första stycket 1 är en andel i ett fåmansföretag kvalificerad om 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. - Första stycket 2 föreskriver att en andel i ett fåmansföretag även är kvalificerad om företaget, direkt eller indirekt, under motsvarande tidsperiod som avses i första stycket 1 har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under tidsperioden ifråga varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. - Sökandena frågar om deras aktier i X AB är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL (frågorna 1 och 2). - Ett tillvägagångssätt, som övervägs om svaren på frågorna 1 och 2 är ja, är att sökandena gemensamt bildar ett nytt bolag, Nyab, till vilket bolag de avyttrar sina aktier i X AB för omkostnadsbeloppet. Nyab ska inte bedriva annan verksamhet än förvaltning av aktierna. De frågor som då tillkommer är om aktierna i Nyab utgör kvalificerade andelar (fråga 3) och, vid nekande svar på den frågan, om skatteflyktslagen är tillämplig (fråga 4). - Skatteverket anser att frågorna 1 och 2 ska besvaras med ja, dvs. att aktierna i X AB utgör kvalificerade andelar. Beträffande frågorna 3 och 4 anser Skatteverket att även aktierna i Nyab är att betrakta som kvalificerade andelar, i vart fall med tillämpning av skatteflyktslagen. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Frågorna 1 och 2 - X AB:s verksamhet består sedan år 2001 av att hyra ut lokaler samt att upplåta nyttjanderätt till varukännetecknet X AB. Sökandenas arbetsinsatser i bolaget har begränsats till att avse styrelsearbete. Det har inte haft den omfattningen eller varit av sådan betydelse för vinstgenereringen att aktierna kan anses som kvalificerade andelar enligt definitionen i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Frågan är då om sökandenas aktier i X AB är kvalificerade andelar till följd av de verksamheter som bedrivs i Y AB och Z AB. - Enligt lagtexten är så fallet om andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. - Av praxis framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet 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 verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (RÅ 1999 ref. 28). - 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 (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.; jfr RÅ 1997 ref. 48 I och II). - I förevarande fall har sökandena själva inte tagit del i verksamheterna i vare sig Y AB eller Z AB. Däremot är kravet att närstående varit verksam i betydande omfattning i annat fåmansföretag uppfyllt genom den verksamhet som barnen till var och en av sökandena bedriver i bolagen ifråga. - Den verksamhet som bedrevs i X AB:s (och dessförinnan av dess dotterbolag) är numera uppdelad på tre bolag. Försäljningen av möbler finns i barnens bolag medan kvarvarande verksamhet i X AB består av uthyrning av de byggnader där Y AB och Z AB bedriver sina verksamheter samt upplåtelse av rätten till det varukännetecken som dessa bolag använder i sin marknadsföring. - Enligt Skatterättsnämndens uppfattning följer av det anförda att förutsättningarna är uppfyllda för att X AB å ena sidan och Y AB respektive Z AB å den andra ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. - Mot bakgrund härav ska sökandenas aktier i X AB anses som kvalificerade andelar. - Fråga 3 - Bestämmelserna i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL aktualiseras även vid prövningen av om aktierna i Nyab kan anses som kvalificerade andelar. Sökandena kommer inte att bli verksamma i betydande omfattning i Nyab, vars verksamhet enbart kommer att bestå av att äga och förvalta aktierna i X AB. - Karaktären på aktierna i Nyab påverkas inte heller av den detaljhandel som närstående till var och en av sökandena bedriver i Y AB och Z AB eftersom inte någon av dessa verksamheter kan anses som samma eller likartad som den beskrivna verksamheten i Nyab. Aktierna i Nyab kan således inte anses kvalificerade enligt lagrummet ifråga. - Vid bedömningen av frågan om karaktären på aktierna i Nyab enligt första stycket 2 i paragrafen är det endast det arbete som sökandena, under den i lagtexten angivna tidsperioden, har utfört i det av Nyab förvärvade X AB som kan beaktas, inte närståendes arbetsinsatser i annat fåmansföretag (jfr RÅ 2005 ref. 3). Mot bakgrund av vad som anges under motiveringen till svaret på frågorna 1 och 2 framgår att inte någon av dem har varit verksam i betydande omfattning i det bolaget under den tidsperioden. Aktierna i Nyab kan därmed inte heller enligt punkten 2 anses som kvalificerade andelar. - Fråga 4 - Som framgår av svaret på fråga 3 kommer aktierna i Nyab inte att bli kvalificerade andelar efter förvärvet av aktierna i X AB. - Att en intern aktieöverlåtelse som innebär att direkt innehavda aktier i stället kommer att ägas indirekt i sin tur kan leda till att aktierna i moderbolaget inte blir kvalificerade andelar i aktieägarens hand följer som framgår av motiveringen till svaret på fråga 3 av lydelsen av 57 kap. 4 § första stycket 2 IL. Vid en jämförelse med den redaktionella utformningen av paragrafens första stycke 1 framstår frånvaron av anknytning i första stycket 2 till företag som bedriver samma eller likartad verksamhet närmast som en avsiktligt vald reglering (jfr RÅ 2005 ref. 3). Med hänsyn härtill kan ett sådant förfarande inte anses medföra att skatteflyktslagen blir tillämplig. - Beskedet avser 2008-2012 års taxeringar.

Föredraganden Alfreds var av avvikande mening avseende frågorna 1 och 2 och anförde följande. Frågan i ärendet är om den verksamhet som bedrivs i X AB är samma eller likartad den som bedrivs i Y AB respektive Z AB i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. - I de ursprungligen införda särskilda fåmansföretagsreglerna vid 1990 års skattereform uttrycktes i 3 § 12 mom. femte stycket i dåvarande lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt att de skulle tillämpas 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. Dessa bestämmelser skulle dock gälla 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. - Av det andra ledet i bestämmelsen följde att karenstiden förlängdes för det fall verksamheten överfördes till annat bolag. Det innebar att så länge verksamheten fortsatte i det senare bolaget upphörde inte fåmansföretagsreglerna att gälla för aktieinnehavet i det överförande bolaget även om verksamheten hade avslutats i det bolaget för mer än tio år sedan. - Av förarbetena (prop. 1989/90:110 del 2 s. 468 och 703 f.) framgår att avsikten med det andra ledet i bestämmelsen var att de särskilda fåmansföretagsreglerna skulle tillämpas även när arbetsinsatsen i ett fåmansföretag upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i ett annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet. Detta för att förhindra möjligheten att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Den tioåriga karenstiden skulle i sådana fall räknas först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört. Bestämmelsen medförde således att tiden för tillämpningen av de s.k. 3:12-reglerna avseende det ursprungliga företaget förlängdes så länge verksamheten fortsatte i ett annat fåmansföretag. - Bestämmelserna i fråga ändrades genom SFS 1995:1626 och fick följande lydelse. En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om 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, eller företaget - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. - I författningskommentaren (prop. 1995/96:109 s. 88) uttalas bl.a. följande med anledning av ändringen. "En aktie kan också anses kvalificerad om den skattskyldige eller närstående tidigare varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Bestämmelsen - som har sitt ursprung i nuvarande 12 mom. femte stycket sista meningen - slopades i promemoriaförslaget eftersom den ansågs obehövlig. Den har nu ändrats och innebär att aktier i ett företag kan anses kvalificerade beroende på att verksamhet tidigare har bedrivits i ett annat företag. Bestämmelsen kan exempelvis ha betydelse för att undanröja oklarheter i ett inledningskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.". - Fråga är om ändringen innebär en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde eller om bestämmelsen genom ändringen numera endast omfattar bedömningen av andelar i det företag där den nya verksamheten har påbörjats. Det kan konstateras att bestämmelsens ordalydelse har ändrats och att skälet till detta enligt förarbetena är att andelar i ett nybildat företag ska kunna bli kvalificerade på grund av tidigare bedrivna verksamhet i ett annat företag. - Därmed förhindras att en verksamhet förs över till ett nytt bolag i avsikt att omedelbart undvika effekterna av 3:12-reglerna. Som framgår av förarbetsuttalandet ansågs det inte längre behövt att ha kvar en bestämmelse om att karaktären av kvalificerade andelar kan fortsätta utöver karenstiden när verksamheten har upphört. Skälet för slopandet av den bestämmelsen berörs inte närmare men kan ha berott på att en karenstid ändå skulle gälla för andelsinnehavet i det upphörande bolaget. - Av det anförda följer enligt min mening att andra ledet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL endast tar sikte på andelar i det företag dit verksamheten har överlåtits. Andelar i detta företag kan således "smittas" av verksamhet som tidigare bedrivits i ett annat företag men "smittan" går inte i motsatt riktning (jfr SOU 2002:52 s. 290 f.). - Karaktären på sökandenas innehav av andelar i X AB ska således inte påverkas av de i Y AB och Z AB bedrivna verksamheterna. Deras innehav av aktier i X AB är därmed inte kvalificerade andelar.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att

det skulle fastställas såvitt avsåg frågorna 1, 2 och 3 samt hemställde att Regeringsrätten, med ändring av svaret på fråga 4, skulle förklara att skatteflyktslagen var tillämplig.

Även A och B överklagade och yrkade att Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gällde frågorna 1 och 2 skulle ändras på så sätt att andelarna i X AB inte skulle betraktas som kvalificerade.

Parterna bestred bifall till varandras yrkanden beträffande frågorna 1 och 2. A och B bestred vidare bifall till Skatteverkets yrkande beträffande fråga 4.

A och B anförde bl.a. följande. I en situation som denna måste skattskyldiga kunna göra en bokstavstolkning av lagtexten och utgå från denna. Efter överlåtelsen av verksamheterna kom X AB att bedriva förvaltning av byggnad och ett varukännetecken, medan företagen som överläts till barnen bedrev försäljning av möbler. Förvaltning av en byggnad och ett varukännetecken utgör inte samma eller likartad verksamhet som försäljning av möbler. Aktierna i X AB ska därför inte vara kvalificerade. Det bör vidare understrykas att förfarandet inte syftar till att uppnå någon skatteförmån och inte heller uppkommer någon positiv skatteeffekt som inte hade kunnat uppnås på annat sätt.

Regeringsrätten (2010-01-26, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör beträffande frågorna 1-3 samma bedömning som Skatterättsnämnden.

I fråga 4 önskar A och B få besked om skatteflyktslagen är tillämplig på den i fråga 3 beskrivna transaktionen. Enligt Regeringsrättens mening saknas tillräckligt underlag för att besvara den frågan. Något förhandsbesked borde därför inte ha lämnats i denna del.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 1-3.

Regeringsrätten undanröjer förhandsbeskedet såvitt avser fråga 4 och avvisar ansökningen i den delen.

III.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A bl.a. följande. Under flera år fram till och med sommaren 2005 bedrev A verksamhet i sitt helägda bolag X AB. Verksamheten bestod av konsultationer inom området konstruktion och produktutveckling. Verksamheten bedrevs fullt ut genom A:s egna arbetsinsatser. Aktierna i bolaget var således kvalificerade då A var verksam i betydande omfattning i bolaget. Sommaren 2005 beslutade A att avveckla sin verksamhet i bolaget och han påbörjade en anställning som konstruktionschef i ett annat aktiebolag. Varken A eller någon honom närstående person har ägarintressen i detta bolag. De arbetsuppgifter han kom att utföra bestod av projektledningsinsatser samt personalansvar och att vara kontaktperson gentemot leverantörer. Arbetet skilde sig markant från verksamheten i X AB. Från hösten 2005 har X AB inte bedrivit någon verksamhet förutom förvaltning av det kapital som fanns kvar i bolaget från den tidigare verksamheten. Skatterättsnämnden kan utgå från att A efter sommaren 2005 inte är "verksam i betydande omfattning" i detta bolag. - A har under 2007 avslutat sin anställning och har återupptagit en verksamhet som i huvudsak motsvarade den verksamhet som han tidigare bedrev i X AB. Emellertid har han hittills bedrivit denna verksamhet som enskild näringsverksamhet (dvs. ej i aktiebolagsform) för att inte riskera att hans "i karantän" liggande bolag ska kunna "smittas" av hans nya verksamhet. Hans önskemål är emellertid att fortsättningsvis bedriva denna verksamhet i ett annat bolag, Y AB, som han sedan tidigare äger men som aldrig tidigare bedrivit verksamhet av någon betydelse. A kommer att vara "verksam i betydande omfattning" i det nya bolaget. Mot bakgrund av det anförda ställde A

följande frågor till Skatterättsnämnden.

1. Blir aktierna i X AB under ovan angivna förutsättningar under det år verksamhet enligt ovan påbörjas i ett nytt aktiebolag kvalificerade på annan grund än det förhållandet att A under år 2005 de facto var för sista gången "verksam i betydande omfattning" i bolaget (dvs. blir aktierna kvalificerade på annan grund än att "karenstiden" om fem år löper t.o.m. år 2010?)

2. Om svaret på fråga 1 är jakande, skjuts "karenstiden" framåt för varje år som verksamheten i det nya bolaget pågår eller blir "karenstiden" endast förlängd på så sätt att karenstiden går ut fem år efter det år då den nya verksamheten påbörjas?

Skatterättsnämnden (2009-02-23, André, ordförande, Dahlberg, Diurson, Pålsson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1-2 - Aktierna i X AB är kvalificerade andelar. - Motivering - A äger samtliga aktier i X AB. Som enda anställd var han verksam i betydande omfattning i den konsultverksamhet inom området konstruktion och produktutveckling som bolaget bedrev fram till hösten år 2005. Sedan dess har bolagets verksamhet bestått av att förvalta kvarvarande kapital. Efter att ha varit anställd med andra arbetsuppgifter i ett bolag ägt av utomstående återupptog A under år 2007 en konsultverksamhet som i huvudsak motsvarar den som han tidigare bedrev i X AB. Han har hittills bedrivit verksamheten som enskild näringsverksamhet men överväger att överföra den till det av honom ägda Y AB. - De ställda frågorna tar sikte på att få klarlagt om A:s aktier i X AB i fortsättningen ska anses som kvalificerade andelar på grund av att han kommer att vara verksam i betydande omfattning i den konsultverksamhet som han avser att bedriva i Y AB (frågorna 1 och 2). - En utgångspunkt för ansökan är att prövningen ska göras med bortseende från att A:s aktier i X AB är kvalificerade andelar fram till år 2011 på grund av att han var verksam i betydande omfattning i bolaget när konsultverksamheten ifråga bedrevs där. - Skatteverket anser att frågorna ska besvaras jakande. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL är en andel i ett fåmansföretag kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. - Av praxis framgår att jämförelse med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet 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 verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (RÅ 1999 ref. 28). - 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 (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.; jfr RÅ 1997 ref. 48 I och II). - Frågan är om X AB och Y AB kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet efter det att konsultverksamheten ifråga påbörjas i Y AB. Sistnämnda bolag har inte tidigare bedrivit någon verksamhet av betydelse. - Båda bolagen ägs i sin helhet av A. Verksamheten i X AB består av att förvalta det från konsultverksamheten upparbetade kapitalet. X AB får därmed anses ha behållit en del av sin ursprungliga verksamhet. Den återupptagna konsultverksamheten kommer att bedrivas i Y AB. - A anser att den konsultverksamhet som ska bedrivas i Y AB inte kan anses överförd från X AB, även om verksamhetens innehåll är i princip densamma, eftersom några tillgångar inte ska överlåtas mellan bolagen. - Den konsultverksamhet som ska bedrivas i Y AB är knuten till A:s person genom hans kunskaper och affärskontakter etc. som han tidigare utnyttjade i X AB. Med hänsyn härtill får konsultverksamheten i X AB enligt

Skatterättnämnden anses överförd till Y AB när verksamheten startar där trots att några tillgångar i form av byggnader, inventarier eller liknande egendom inte förs mellan bolagen. Att verksamheten inte flyttas direkt från det ena bolaget till det andra eller att den varit nedlagd under en kortare tidsperiod föranleder ingen annan bedömning. - Den verksamhet som tidigare bedrevs i X AB kommer alltså att fortsätta men delas upp på två bolag. Enligt Skatterättnämndens uppfattning följer av det anförda att förutsättningarna är uppfyllda för att X AB och Y AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. - Mot bakgrund härav ska A:s aktier i X AB anses som kvalificerade andelar.

Ledamöterna Gäverth och Werkell var skiljaktiga och anförde följande. X AB:s verksamhet består enligt ansökan numera i förvaltning av kapital medan Y AB:s verksamhet kommer att avse konsultverksamhet av samma slag som tidigare bedrivits i X AB. -Frågan i ärendet är om den verksamhet som ska bedrivas i Y AB är samma eller likartad den som bedrivs i X AB i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. - Bestämmelsen infördes ursprungligen i 3 § 12 mom. femte stycket i dåvarande lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Där angavs att bestämmelsen skulle tillämpas 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. Dessa bestämmelser skulle dock gälla 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. - Av det andra ledet i bestämmelsen följde att karenstiden förlängdes för det fall verksamheten överfördes till annat bolag. Det innebar att så länge verksamheten fortsatte i det senare bolaget upphörde inte fåmansföretagsreglerna att gälla för aktieinnehavet i det överförande bolaget även om verksamheten hade avslutats i det bolaget för mer än tio år sedan. - Av förarbetena (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.) framgår att avsikten med det andra ledet i bestämmelsen var att de särskilda fåmansföretagsreglerna skulle tillämpas även när arbetsinsatsen i ett fåmansföretag upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i ett annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet. Detta för att förhindra möjligheten att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Den tioåriga karenstiden skulle i sådana fall räknas först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört. Bestämmelsen medförde således att tiden för tillämpningen av de s.k. 3:12-reglerna avseende det ursprungliga företaget förlängdes så länge verksamheten fortsatte i ett annat fåmansföretag. - Bestämmelserna i fråga ändrades genom SFS 1995:1626 och fick följande lydelse. 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, eller 2. företaget - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. - I författningskommentaren (prop. 1995/96:109 s. 88) uttalas bl.a. följande med anledning av ändringen. "En aktie kan också anses kvalificerad om den skattskyldige eller närstående tidigare varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Bestämmelsen - som har sitt ursprung i nuvarande 12 mom. femte stycket sista meningen - slopades i promemoriaförslaget eftersom den ansågs obehövlig. Den har nu ändrats och innebär att aktier i ett företag kan anses kvalificerade beroende på att verksamheten tidigare har bedrivits i ett annat företag. Bestämmelsen kan exempelvis ha betydelse för att undanröja oklarheter i ett inledningskedje när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag." -

Fråga är om ändringen innebär en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde eller om bestämmelsen genom ändringen numera endast omfattar bedömningen av andelar i det företag där den nya verksamheten har påbörjats. Det kan konstateras att bestämmelsens ordalydelse har ändrats och att skälet till detta enligt förarbetena är att andelar i ett nybildat företag ska kunna bli kvalificerade på grund av tidigare bedrivna verksamhet i ett annat företag. - Därmed förhindras att en verksamhet förs över till ett nytt bolag i avsikt att omedelbart undvika effekterna av 3:12-reglerna. Som framgår av förarbetsuttalandet ansågs det inte längre behövt att ha kvar en bestämmelse om att karaktären av kvalificerade andelar kan fortsätta utöver karenperioden när verksamheten har upphört. Skälet för slopandet av den bestämmelsen berörs dock inte närmare. - Av det anförda följer enligt vår mening att andra ledet i 5 kap. 4 § första stycket 1 IL endast tar sikte på andelar i det företag dit verksamheten har överlåtits eller där verksamheten har påbörjats. Andelar i detta företag kan således "smittas" av verksamhet som tidigare bedrivits i ett annat företag men "smittan" går inte i motsatt riktning i de fall den förutvarande verksamheten i det tidigare bolaget överlåtits i sin helhet och därmed upphört i detta bolag (jfr SOU 2002:52 s. 290 f.). - Karaktären på A:s innehav av andelar i X AB ska därmed inte påverkas av den i Y AB bedrivna verksamheten.

Föredraganden Alfreds var av avvikande mening och anförde följande. Jag instämmer i de skiljaktigas motivering men kommer till den slutsatsen att "smittan" inte i något fall går från det företag dit verksamheten eller delar av verksamheten har överlåtits till det överlåtande företaget.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att det skulle fastställas.

Även A överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att aktierna i X AB inte skulle anses vara kvalificerade på annan grund än den pågående karenstiden som löper ut vid årsskiftet 2010/2011. Han hemställde även att Regeringsrätten, för det fall att andelarna i X AB skulle anses vara kvalificerade därför att detta bolag och Y AB skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet, skulle besvara frågan om aktierna skulle anses vara "smittade" så länge verksamheten i Y AB bedrevs.

Parterna bestred bifall till varandras yrkanden.

Regeringsrätten (2010-01-26, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrådet Stenman var av skiljaktig mening och anförde: A äger samtliga aktier i X AB. Han var verksam i betydande omfattning i den konsultverksamhet inom området konstruktion och produktionsutveckling som bolaget bedrev fram till hösten 2005. Sedan dess har bolagets verksamhet bestått av att förvalta kvarvarande kapital. Efter att ha varit anställd med andra arbetsuppgifter i ett bolag ägt av utomstående återupptog A år 2007 en konsultverksamhet som i huvudsak motsvarar den som han tidigare bedrev i X AB. Han har hittills bedrivit verksamheten som enskild näringsverksamhet men överväger att överföra den till det av honom ägda Y AB. Inga inventarier eller verksamhetstillgångar som praktiskt sett är möjliga att överföra, har övertagits av Y AB. Eftersom Y AB kommer att bedriva en verksamhet som kan sägas motsvara den som intill år 2005 bedrevs i X AB är det ofrånkomligt att kunskap, "know-how", affärskontakter och liknande delvis härstammar från den tidigare nu avslutade verksamheten. De ställda frågorna tar sikte på att få klarlagt om A:s aktier i X AB i fortsättningen ska anses som kvalificerade på grund av att han kommer att vara verksam i betydande omfattning i den konsultverksamhet som han avser att bedriva i Y AB. - Enligt 57 kap. 4 § första

stycket 1 IL är en andel i fåmansföretag kvalificerad om 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. - Enligt förutsättningarna för ansökan om förhandsbesked förvaltar A enbart kapital genom X AB och på ett sådant sätt att andelarna inte redan därigenom kan anses vara kvalificerade i hans hand. Det är därför som tillämpningen av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL aktualiseras. Det framgår inte annat av bestämmelsens ordalydelse än att det är verksamheten under beskattningsåret i X AB som ska jämföras med verksamheten i Y AB. Frågan i målet är således om andelarna i X AB är kvalificerade hos A därför att nämnda kapitalförvaltning ska anses utgöra samma eller likartad verksamhet som den konsultverksamhet som det andra fåmansföretaget, Y AB, bedriver. Av ansökan om förhandsbesked framgår emellertid att X AB inte ska finansiera eller på annat sätt delta i verksamheten i Y AB varigenom andelarna av den anledningen skulle kunna anses kvalificerade (jfr RÅ 1997 ref. 48 I och II). Vid angivna förhållanden och då kapitalförvaltningen i sig inte kan anses utgöra samma eller likartad verksamhet som den konsultverksamhet som ska bedrivas av A i Y AB ska andelarna i X AB inte anses kvalificerade. Andelarna i X AB kommer därmed att omfattas av den karenstid om fem år som gäller i andra fall när vinster upparbetats i bolag där andelarna är kvalificerade men ägaren eller honom närstående upphört att vara verksamma i betydande omfattning i bolaget. Frågorna 1 och 2 borde följaktligen ha besvarats med att aktierna i X AB inte är kvalificerade andelar.

IV.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A bl.a. följande. Han och hans syster äger hälften var av aktierna i Y AB. Detta bolag äger i sin tur samtliga akter i Z AB och 49 procent av aktierna i X AB. Resterande aktier i X AB ägs av honom och systemen med 25,5 procent vardera. Aktierna i Y AB, bortsett från 320 aktier som de fick i gåva 1988 och aktierna i X AB har ärvts efter vår fars bortgång år 2006. - A är verksam i betydande omfattning i Z AB och har varit det sedan våren 2007. Under perioden 2003-2005 var han anställd och arbetade i Z AB under faderns ledning. Systemen har aldrig varit verksam i något av bolagen. - Fadern var verksam i X AB fram till år 1986 då rörelsen flyttades till Y AB. Fastigheten som rörelsen bedrevs i behölls av X AB och finns kvar där än idag. Under år 1993 flyttades rörelsen från Y AB till Z AB. Y AB bedriver därefter fastighetsförvaltning och hyr ut en fastighet till externa hyresgäster. Fastigheten har inte använts i Z AB:s eller X AB:s verksamhet. Verksamheten i Z AB består i handel med lyftkranar, uthyrning och försäljning av lyftkranar. Fadern bedrev verksamheten i Z AB fram till sin bortgång år 2006. - X AB har sedan år 1986 endast bedrivit fastighetsförvaltning. Fastigheten har hyrts ut till Z AB till cirka 90 procent och i övrigt till andra hyresgäster. All administration, bokföring etc. i X AB har skötts av Z AB. Mot bakgrund av det anförda frågade A Skatterättsnämnden om hans aktier i X AB är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. 4 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:129), IL?

Skatterättsnämnden (2009-02-23, André, ordförande, Diurson, Gäverth, Hellenius, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Aktierna i X AB är kvalificerade andelar. - Motivering - A och hans syster äger hälften var av aktierna i Y AB som i sin tur har dotterbolaget Z AB. Tillsammans med Y AB äger syskonen även aktierna i X AB. Syskonens aktier innehades tidigare av deras far som avled år 2006. - Verksamheten i företagsgruppen består i allt väsentligt av handel med och uthyrning av lyftkranar. Efter att ha bedrivits i X AB överfördes den år 1986 till Y AB. Under år 1993 fördes den vidare till Z AB där den fortfarande bedrivs. Fadern var fram till sin död verksam i betydande omfattning i verksamheten ifråga. A är sedan år 2007 verksam i betydande omfattning i Z AB. - Kvar i X AB finns den fastighet på vilken den aktuella verksamheten hela tiden har bedrivits. Sedan verksamheten flyttades från X AB har bolaget hyrt ut fastigheten för samma ändamål till det bolag där

verksamheten bedrivs. En mindre del av fastigheten hyrs ut till andra hyresgäster. X AB bedriver endast fastighetsuthyrning. De arbetsuppgifter som fastighetsuthyrningen föranlett utförs numera av Z AB. Utöver att inneha aktier enligt vad som redovisats innehar Y AB endast en fastighet som hyrs ut till utomstående. - A frågar om hans aktier i X AB är kvalificerade andelar. Skatteverket anser att frågan ska besvaras jakande. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - X AB:s verksamhet består sedan år 1986 av att hyra ut en fastighet. Utgångspunkten för prövningen är att det sedan dess inte har förekommit några sådana arbetsinsatser i bolaget som skulle kunna medföra att A:s aktier är kvalificerade andelar på den grunden. Frågan är då om A:s aktier i X AB är kvalificerade andelar till följd av den verksamhet som bedrivs i Z AB. - Enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL är en andel i ett fåmansföretag kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. - Av praxis framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet 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 verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (RÅ 1999 ref. 28). - 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 (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.; jfr RÅ 1997 ref. 48 I och II). - I förevarande fall är kravet att andelsägaren varit verksam i betydande omfattning i annat fåmansföretag uppfyllt genom de arbetsinsatser som A utför i Z AB, ett arbete som tidigare utfördes av hans far. - Företagsgruppens huvudverksamhet bedrevs ursprungligen i X AB men är sedan år 1986 uppdelad på två bolag. Verksamheten med handel och uthyrning av lyftkranar finns i Z AB medan X AB:s verksamhet består av att hyra ut den fastighet på vilken verksamheten i Z AB bedrivs. - Enligt Skatterättsnämndens uppfattning följer av det anförda att förutsättningarna är uppfyllda för att X AB och Z AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Att verksamheten i Z AB avskiljdes från X AB redan år 1986 medför ingen annan bedömning. - Mot bakgrund härav ska A:s aktier i X AB anses som kvalificerade andelar.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa det.

A bestred bifall till överklagandet varvid han vidhöll uppfattningen att hans aktier i X AB inte var kvalificerade.

Regeringsrätten (2010-01-26, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

V.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A bl.a. följande. A äger det nybildade X AB. Han äger även hälften av andelarna i Y AB. Den andra hälften ägs av en systerdotter till honom. Det senare bolaget är moderbolag i en koncern som bedriver fastighetsförvaltning. A kommer även att äga samtliga andelar i ytterligare ett nybildat bolag, Nyab, vilket kommer att bedriva fastighetsförvaltning. Skatterättsnämnden kan utgå ifrån att A:s

andelar i såväl X AB som Nyab kommer att vara kvalificerade eftersom han i dessa bolag kommer att vara verksam i betydande omfattning. Enligt planerna kommer ett av Y AB:s dotterbolag att säljas externt till marknadspris via X AB och ett annat bolag som ägs av en A närstående person. Överlåtelse av dotterbolaget görs först till X AB till underpris med tillämpande av reglerna om underprisöverlåtelser. Därefter säljs dotterbolaget externt till marknadsmässigt pris. Skatterättsnämnden kan utgå ifrån att underprisöverlåtelserna inte innebär uttagsbeskattning, utdelningsbeskattning eller lönebeskattning för någon av parterna i underprisöverlåtelserna. X AB kommer efter ovanstående transaktioner att bli ett bolag som endast innehåller likvida medel. Därefter avser X AB att låna ut hela eller delar av de likvida medlen till de fastighetsförvaltande bolagens (Nyab samt Y AB med dotterbolag) rörelser. Mot bakgrund av det anförda ställde A följande frågor:

1. Kommer A, efter det att X AB avyttrat sina aktier i Z AB och startat ovanstående utlåningsverksamhet, att anses verksam i betydande omfattning i X AB i enlighet med 57 kap. 4 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229), IL?
2. Kommer X AB, efter att ha avyttrat aktierna i Z AB och startat utlåningsverksamheten, att anses bedriva samma eller likartad verksamhet i enlighet med 57 kap. 4 § första stycket 1 IL som de fastighetsförvaltande bolagen i Y AB med dotterbolag och Nyab?

Skatterättsnämnden (2009-02-23, André, ordförande, Diurson, Pålsson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 2 - Aktierna i X AB är kvalificerade andelar. - Motivering - A äger det nybildade X AB. Han innehar även hälften av aktierna i Y AB där en systerdotter äger resterande aktier. Y AB är moderbolag i en koncern som bedriver fastighetsförvaltning. A ska även bilda ytterligare ett bolag, Nyab, som ska bedriva fastighetsförvaltning. - Y AB avser att avyttra aktierna i ett av sina dotterbolag, Z AB. Hälften av aktierna överlåts till X AB och resterande aktier till ett bolag ägt av systerdottern. Överlåtelserna sker till underpris. X AB kommer härefter att avyttra de förvärvade aktierna till marknadspris till utomstående. Efter försäljningen av aktierna kommer X AB:s tillgångar att bestå av likvida medel. - Dessa medel ska helt eller delvis lånas ut till Y AB med dotterbolag och till Nyab för att användas i bolagens fastighetsförvaltning. - A:s andelar i de sistnämnda bolagen kommer, som Skatterättsnämnden uppfattar ansökan, att vara kvalificerade andelar på grund av att han är verksam i betydande omfattning i dem. - Ansökan får vidare i första hand anses ta sikte på att få klarlagt om aktierna i X AB är kvalificerade på grund av att bolaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB alternativt Nyab (fråga 2). - En utgångspunkt för ansökan är att prövningen ska göras med bortseende från att A:s aktier i X AB är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 IL under den tidsperiod som framgår av bestämmelsen till följd av bolagets tillfälliga innehav av aktier i Z AB. - Skatteverket anser att aktierna inte är kvalificerade andelar. Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Fråga 2 - Enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL är en andel i ett fåmansföretag kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Av praxis framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet 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 verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (RÅ 1999 ref. 28). - 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 (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.; jfr RÅ 1997 ref. 48 I och II). - En första fråga är om X AB kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB efter det att aktierna i Z AB avyttras externt. På grund av att ifrågavarande aktier i Z AB avyttras externt via X AB kommer överskottet från försäljningen att tillfalla det bolaget i stället för att vara kvar hos Y AB. Den verksamhet som tidigare bedrevs i Y AB med dotterbolag kommer därmed att delas upp på ytterligare ett bolag. X AB:s verksamhet kommer att avse utlåning av kapitalet ifråga för användning i bl.a. den fastighetsförvaltning som Y AB bedriver. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning följer av det anförda att förutsättningarna är uppfyllda för att X AB och Y AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. - Mot bakgrund härav ska A:s aktier i X AB anses som kvalificerade andelar. - Vid denna bedömning förfaller motsvarande fråga avseende förhållandet till verksamheten i Nyab. Även övriga frågor får därmed anses förfalla.

Ledamöterna Gäverth, Hellenius och Werkell var skiljaktiga och anförde följande. Fråga 2 - X AB:s verksamhet består efter överlåtelsen av aktierna i Z AB av förvaltning och utlåning av kapital. Frågan i ärendet är om den verksamheten är samma eller likartad den fastighetsförvaltning som bedrivs i Y AB och Nyab i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. - Bestämmelsen infördes ursprungligen i 3 § 12 mom. femte stycket i dåvarande lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Där angavs att bestämmelsen skulle tillämpas 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. Dessa bestämmelser skulle dock gälla 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. - Av det andra ledet i bestämmelsen följde att karenstiden förlängdes för det fall verksamheten överfördes till annat bolag. Det innebar att så länge verksamheten fortsatte i det senare bolaget upphörde inte fåmansföretagsreglerna att gälla för aktieinnehavet i det överförande bolaget även om verksamheten hade avslutats i det bolaget för mer än tio år sedan. - Av förarbetena (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.) framgår att avsikten med det andra ledet i bestämmelsen var att de särskilda fåmansföretagsreglerna skulle tillämpas även när arbetsinsatsen i ett fåmansföretag upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i ett annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet. Detta för att förhindra möjligheten att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Den tioåriga karenstiden skulle i sådana fall räknas först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört. Bestämmelsen medförde således att tiden för tillämpningen av de s.k. 3:12-reglerna avseende det ursprungliga företaget förlängdes så länge verksamheten fortsatte i ett annat fåmansföretag. - Bestämmelserna i fråga ändrades genom SFS 1995:1626 och fick följande lydelse. 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, eller 2. företaget - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. - I författningskommentaren (prop. 1995/96:109 s. 88) uttalas bl.a. följande med anledning av ändringen. "En aktie kan också anses kvalificerad om den skattskyldige eller närstående tidigare varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Bestämmelsen - som har sitt ursprung i nuvarande 12 mom. femte stycket sista meningen - slopades i promemorieförslaget eftersom den ansågs obehövlig. Den har nu ändrats och innebär att aktier i ett företag kan anses kvalificerade beroende på att verksamhet tidigare har bedrivits i ett annat företag. Bestämmelsen kan exempelvis ha betydelse för att undanröja oklarheter i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag." - Efter avyttringen av aktierna i Z AB bedriver X AB inte någon verksamhet som överförs från andra bolag. Verksamheten kommer då enbart bestå av kapitalförvaltning som i sig inte kan anses samma eller likartad med de verksamheter som bedrivs i Y AB och Nyab även om utlåning av kapital sker till dessa bolag. Karaktären på A:s innehav av aktier i X AB ska därmed inte påverkas av de i Y AB eller Nyab bedrivna verksamheterna. Vi anser således att fråga 2 borde ha besvarats nekande.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa det. För det fall Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet hemställde verket att fråga 1 skulle prövas och besvaras med att kapitalförvaltningen i X AB inte skulle medföra att A ansågs verksam i betydande omfattning i bolaget.

Även A överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att han inte skulle anses som verksam i betydande omfattning i X AB samt att detta bolag, efter att ha avyttrat aktierna i Z AB och startat utlåningsverksamheten, inte skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet som de fastighetsförvaltande bolagen Y AB med dotterbolag och Nyab. Vidare yrkade A att Regeringsrätten skulle förklara att lagen (1995:575) mot skatteflykt inte var tillämplig på förfarandet.

Regeringsrätten (2010-01-26, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredragna 2009-11-25, föredragande Malmgren, målnummer 1626-09, 1646-09, 1452-09, 1454-09 och 1455-09

Sökord: Förhandsbesked skatter; Fåmansföretag

Litteratur: Prop. 1995/96:109 s. 88 f.; SOU 2002:52 s. 279 f., 289 ff., 324 f.; prop. 1989/90:110 del 1 s. 468
