

|                        |   |                   |   |
|------------------------|---|-------------------|---|
| <b>Målnummer:</b>      | 5338-96   | <b>Avdelning:</b> | 1 |
| <b>Avgörandedatum:</b> | 1997-06-13  |                   |   |
| <b>Rubrik:</b>         | Ett fåmansföretag, som har ett moderbolag vars aktier kan vara kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, avser att till ett annat fåmansföretag överlåta näringsbetingade aktier (I) resp. en rörelsefastighet (II) till ett pris under marknadsvärdet. Vid bedömningen av om särskilda skäl att underlåta uttagsbeskattning föreligger har fråga uppkommit om även aktierna i det förvärvande bolaget efter överlåtelsen blir kvalificerade enligt nämnda lagrum, vilket i det aktuella fallet är beroende av om överlåtande och mottagande bolag kommer att bedriva "samma eller likartad verksamhet" i lagrummets mening. Förhandsbesked angående inkomstskatt. |                   |   |
| <b>Lagrum:</b>         | <ul style="list-style-type: none"><li>• 22 § anvisningarna punkt 1 fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 3 § 12-12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt</li></ul>  |                   |   |
| <b>Rättsfall:</b>      | RÅ 1992 ref. 56   |                   |   |

---

**REFERAT**

## I.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB följande: - Bakgrund. - X AB var helägt dotterbolag till Y AB. X AB var även moderbolag i en underkoncern bestående av fem dotterbolag. I hela koncernen bedrevs en ymnig flora av verksamheter. - Y AB var ett renodlat holdingbolag med aktieinnehavet i X AB som enda dominerande tillgång. - X AB hade tidigare bedrivit bl.a. leasingverksamhet och ägnade sig nu åt bl.a. konsultverksamhet inom det finansiella området. Bolaget erhöll också royaltyintäkter för tidigare utfört utvecklingsarbete. Vidare idkade X AB handel med värdepapper, vilka således utgjorde lager i skattemässig mening. Verksamheten skulle avvecklas eller överföras på ett särskilt koncernbolag. Härutöver förvaltade man en stor aktieportfölj bestående av aktier i börsnoterade T AB. Dessa aktier utgjorde anläggningstillgångar i skattemässig mening. - Ägare till moderbolaget Y AB var tre fysiska personer. - Problem. - Koncernen hade vuxit på ett ganska ostrukturerat sätt och olika affärsidéer hade inte alltid hållits isär. Det var naturligtvis inte bra från företagsekonomisk synpunkt. Exempel på nackdelar var att resultatmätning och rationalisering försvårades. Icke lönsamma verksamheter åkte snålskjuts på lönsamma, vilket i sin tur medförde felaktig allokering av resurser och investeringar. Vidare fördröjades administrationen och överblicken försämrades. Nu hade ledningen under några år trimmat hela koncernen samtidigt som en ändamålsinriktad omorganisation av hela koncernen genomfördes. Avsikten var därvid att uppnå klara affärsområden med tydliga affärsidéer och väl avgränsat resultatansvar. Detta hade skett och skulle ske genom att i princip varje affärsområde placerades i ett eget aktiebolag. - I rationaliseringsarbetet hade man funnit att X AB:s värdepappersförvaltning, dvs. förvaltningen av aktieposten i T AB, intog en särställning i koncernens verksamhet. Den krävde inget egentligt arbete och utgjorde inte affärsverksamhet i egentlig mening. De utdelningsinkomster denna aktiepost genererade hade bl.a. bidragit till att hålla övriga verksamheter under armarna. Denna avkastning verkade därför närmast rationaliseringshämmande på övriga verksamhetsområden. För att öka kraven på företagsekonomisk effektivitet skulle därför värdepappersförvaltningen lyftas

ut ur koncernen om skattereglerna inte lade hinder i vägen. Nuvarande tre ägare av koncernen önskade fortsätta med förvaltningen i ett annat av dem för ändamålet bildat aktiebolag (NYAB). Detta nya bolag avsågs ägas på identiskt lika sätt som Y AB både vad avser kapital och rösträtt. Bolaget skulle enbart ägna sig åt värdepappersförvaltning. - Fråga. - Överföringen av X AB:s värdepappersförvaltning - f.n. bestående enbart av aktier i T AB - till NYAB skulle ske genom försäljning. De ifrågavarande aktiernas nuvarande marknadsvärde översteg betydligt de värden till vilka aktierna var upptagna i X AB:s räkenskaper. Dessa överensstämde för övrigt med aktiernas skattemässiga anskaffningsvärden. - Skulle en försäljning till NYAB för pris motsvarande det bokförda värdet komma att medföra s.k. uttagsbeskattning för X AB?

Skatterättsnämnden (1996-06-26, Sandström, ordförande, Nordling, Melz, Nord, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - X AB skall inte uttagsbeskattas. - Motivering. - A äger tillsammans med en son och en dotter samtliga aktier i Y AB som i sin tur äger samtliga aktier i X AB. X AB bedriver viss egen verksamhet men är också moderbolag i en underkoncern i vilken ingår bl.a. företag med anknytning till lantbruk. - X AB:s dominerande tillgång är emellertid ett innehav om ca 5 procent av aktierna i det börsnoterade företaget T AB. Aktierna, som enligt vad som uppgetts i ärendet har bedömts som näringsbetingade vid taxeringen, skall nu överlåtas till ett aktiebolag (Nya Bolaget) som ägs på samma sätt som Y AB. Nya Bolaget avses vara enbart förvaltande. Frågan i ärendet är om aktieöverlåtelsen, som sker till underpris, skall föranleda uttagsbeskattning av X AB. - A, B och C:s aktier i Y AB är kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, och underkastade de s.k. 3:12-reglerna. Nämndens uppfattning är att omständigheterna är sådana att uttagsbeskattning inte bör aktualiseras om också aktierna i Nya Bolaget blir kvalificerade. I den delen gör nämnden följande bedömning. - Syftet med 3:12-reglerna är att arbetsinsatser utförda i ett fåmansägt aktiebolag skall beskattas likvärdigt oavsett om värdet av arbetsinsatserna kommer ägaren till godo i form av lön, utdelning eller reavinst. Detta uppnås schablonartat genom att utdelning och del av reavinst över en viss nivå beskattas i inkomstslaget tjänst. - Enligt den tidigare regeln i 3 § 12 mom. femte stycket SIL kunde den tid som gäller för en tillämpning av 3:12-reglerna förlängas i sådana fall då den skattskyldige eller närstående till honom påbörjat "samma eller likartad verksamhet i ett nytt företag inom en tioårsperiod efter det att verksamheten i det andra företaget upphörde". Det får av sammanhanget anses framgå att med "verksamheten" här avsågs endast sådan verksamhet i vilken aktieägaren/närstående varit verksam men däremot inte exempelvis en helt passiv förvaltning av fastigheter, aktier m.m. En överlåtelse av sådana "passiva" tillgångar torde således inte ha lett till en förlängning av tillämpningstiden avseende aktierna i det överlåtande bolaget. Överlåtelsen gjorde inte heller att 3:12-reglerna blev tillämpliga på aktierna i det bolag som övertog tillgångarna. En sådan tillämpning kunde komma till stånd först om och när aktieägaren/närstående blev verksam i det övertagande bolaget (den övertagande koncernen). - Regeln i 3 § 12 mom. femte stycket SIL har nu slopats och ersatts av en regel i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL. Enligt denna nya regel är en aktie i ett fåmansföretag 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". I förarbetena sägs att regeln kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag (prop. 1995/96:109 s. 88). - Enligt nämndens uppfattning bör begreppet samma eller likartad verksamhet i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL ges motsvarande innebörd som begreppet, såvitt framgår, hade i den tidigare regeln. Endast sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående bedrivna verksamheten bör därför anses som "samma eller likartad". Samma eller likartad verksamhet kan föreligga om ett bolag t.ex. övertagit ett aktieinnehav som betingats av den

verksamhet i vilken aktieägaren/närstående varit aktiv. - Mot denna bakgrund anser nämnden att även aktierna i Nya Bolaget blir kvalificerade. Därmed bör uttagsbeskattning kunna underlåtas.

Ledamöterna Wingren och Johansson var skiljaktiga såvitt avsåg motiveringen och anförde: Enligt 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL, som trädde i kraft den 1 januari 1996, är en aktie i ett fåmansföretag 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". - Bestämmelsen kräver enligt sin ordalydelse - i motsats till vad som gällde enligt motsvarande tidigare bestämmelse i 3 § 12 mom. femte stycket SIL - endast att aktieägaren (i fortsättningen avses därmed även någon honom närstående) varit verksam i ett av företagen under förutsättning att de bedriver samma eller likartad verksamhet. Vad som skall förstås med samma eller likartad verksamhet har inte definierats i bestämmelserna och inte heller närmare berörts i förarbetena. - Enligt flera uttalanden i förarbetena till de ursprungliga bestämmelserna skulle de särskilda reglerna i 3 § 12 mom. SIL endast tillämpas om aktieägaren varit verksam i företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen, dvs. varit verksam i företaget i betydande omfattning (jfr prop. 1989/90:110 s. 468 och s. 703). - Det förefaller mot bakgrund härav något oklart varför reglerna ändrats till att också avse fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet i vilket aktieägaren inte varit verksam eller varit verksam i obetydlig omfattning. I specialmotiveringen till bestämmelsen anges att regeln kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt företag (prop. 1995/96:109 s. 88). - Mot bakgrund av nämnda uttalande och reglernas syfte får anses gälla som en grundförutsättning för att verksamhet i ett företag skall anses vara samma eller likartad den verksamhet som bedrivs i ett annat företag, i vilket aktierna är kvalificerade på grund av att aktieägaren varit verksam i företaget i betydande omfattning, att verksamheten i det förstnämnda företaget i sig är eller kan förväntas bli sådan att aktierna skulle kunna bli kvalificerade på nämnda grund. Kan det antas att så inte är fallet på grund av de ringa arbetsinsatser som företagets verksamhet kräver, t.ex. därför att den avser ren förvaltning, kan denna verksamhet inte anses vara samma eller likartad verksamheten i det företag, där aktieägarna varit verksam i betydande omfattning på grund av att detta företags verksamhet till sin natur krävt betydande arbetsinsatser. Detta får anses gälla även för det fallet att de förvaltade tillgångarna tidigare tillhört det sistnämnda företaget. - Av handlingarna i ärendet framgår att Nya Bolagets förvaltning av aktierna i T AB inte kommer att kräva en arbetsinsats som, om den utförs av aktieägaren, innebär att han skall anses bli verksam i bolaget i betydande omfattning. Verksamheten kan med den ovan gjorda bedömningen då inte heller, även om X AB tidigare förvaltat aktierna och innehavet varit betingat av dess verksamhet - anses vara samma eller likartad den verksamhet som bedrivs i detta bolag. Med hänsyn härtill är aktierna i Nya Bolaget inte kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL. - Fråga uppkommer då - under förutsättning att aktierna inte heller är kvalificerade på annan grund - om uttagsbeskattning ändå kan underlåtas. För detta krävs i princip att överlåtelsen kan uppfattas som ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur. Ett ytterligare villkor som uppställs är att omstruktureringen inte direkt eller indirekt medför någon otillbörlig skatteförmån (jfr prop. 1990/91:167 s. 14-15). - I RÅ 1992 ref. 56 uttalade Regeringsrätten i sistnämnda hänseende (årsboken s. 241 f.) att det borde anses föreligga en otillbörlig skatteförmån om det med hänsyn till omständigheterna fanns grundad anledning antaga att omstruktureringen medförde befrielse från betydande beskattning som annars skulle utgått enligt andra regler; det borde inte vara nödvändigt att skattebefrielsens exakta belopp kunde fastställas. Domstolen fann vidare att det var av särskild betydelse att bedöma om omständigheterna gav grundad anledning att antaga

att den tilltänkta aktieöverlåtelsen som det var fråga om i rättsfallet var ett led i ett kringgående av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL och om kringgåendet ledde till betydande skattefördelar. - Som ovan nämnts är syftet med reglerna i 3 § 12-12 e mom. SIL att beskatta arbetsinkomst i fåmansföretag som utfaller som kapitalinkomst likvärdigt med högre beskattad löneinkomst. Detta syfte framgick än tydligare i den ursprungliga lagstiftningen som innehöll en undantagsregel av innebörd att reglerna inte skulle tillämpas på realisationsvinst i den mån den skattskyldige visade att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antalet anställda, företagets verksamhet samt övriga omständigheter uppenbarligen inte var hänförlig till den skattskyldiges eller någon honom närstående arbetsinsats (jfr prop. 1989/90:110 s. 469). - Undantagsregeln ansågs alltför oprecis och ersattes med en regel om beloppstak som maximerade den realisationsvinst som skulle redovisas som inkomst av tjänst. Reglerna är således schabloniserade och träffar kapitalinkomster oavsett om den skattskyldige kan visa att dessa uppenbarligen inte kan hänföras till arbetsinkomster. Detta förhållande bör emellertid vid bedömningen av om en skatteförmån som är otillbörlig uppkommer i samband med en omstrukturering inte utgöra hinder mot att beakta det bakomliggande syftet med reglerna och om detta syfte förfelas om uttagsbeskattning underlåts. - Enligt ingivna räkenskapsutdrag har X AB stora tillgångar utöver aktierna i T AB och ett betydande resultat även om utdelningen på dessa aktier inte beaktas. - Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som uppgetts om skälen för omstruktureringen saknas anledning att anta att avyttringen av aktierna i T AB till Nya Bolaget är ett led i ett förfarande avsett att kringgå reglerna i 3 § 12-12 e mom. SIL för att uppnå betydande skattefördelar. - Med hänsyn till det anförda anser vi att uttagsbeskattning kan underlåtas.

Riksskatteverket (RSV) överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att X AB skulle uttagsbeskattas. Till stöd för sitt yrkande anförde RSV bl.a. följande. Om Regeringsrätten skulle finna att bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. SIL inte blev tillämpliga på det nya bolaget skulle omstruktureringen komma att leda till en otillbörlig skatteförmån. I så fall borde särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte anses föreligga. Även om Regeringsrätten skulle finna att nämnda bestämmelser skulle komma att bli tillämpliga på det nya bolaget borde dock uttagsbeskattning ske eftersom det var fråga om överföring av en enstaka tillgångspost och inte av en verksamhet i egentlig mening.

X AB bestred bifall till ändringsyrkandet.

Regeringsrätten (1997-06-13, Björne, Sjöberg, Swartling, Eliason, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om överlåtelsen av aktier från X AB till det nya bolaget skall föranleda uttagsbeskattning eller om det finns särskilda skäl att underlåta en sådan beskattning.

För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas krävs att vissa villkor är uppfyllda såvitt avser förekomsten av organisatoriska skäl för överlåtelsen, ägarsamband mellan överlåtande och förvärvande företag, tillgångarnas karaktär och deras befintlighet i bolagssektorn. Regeringsrätten finner att dessa villkor är uppfyllda.

Ett ytterligare villkor är att överlåtelsen inte får medföra någon otillbörlig skatteförmån. Av särskild betydelse är att bedöma om omständigheterna ger grundad anledning att anta att överlåtelsen är ett led i ett kringgående av bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. SIL (jfr bl.a. RÅ 1992 ref. 56).

De förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet innebär att aktieägarna eller dem närstående kan ha varit verksamma i X AB i sådan omfattning att aktierna i moderbolaget är kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL. Av betydelse för bedömningen av villkoret rörande skatteförmån är om också aktierna i det nya bolaget blir kvalificerade eller inte. Såvitt framgår av handlingarna kommer

aktieägarna eller närstående till dem inte att vara verksamma i det nya bolaget i den omfattning som anges i lagrummet. För att aktierna i bolaget ändå skall bli kvalificerade fordras att X AB och det nya bolaget bedriver "samma eller likartad verksamhet". Det nya bolagets verksamhet kommer att avse innehav och förvaltning av en värdemässigt betydande aktiepost vars innehav varit betingat av X AB:s verksamhet. Med hänsyn härtill och då det får antas att anknytningen mellan aktieinnehavet och X AB:s rörelse kommer att bestå efter aktieöverlåtelsen ansluter sig Regeringsrätten till Skatterättsnämndens bedömning att rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" kommer att vara uppfyllt.

Vid denna bedömning och med hänsyn till omständigheterna i övrigt saknas anledning att anta att överlåtelsen kommer att leda till ett kringgående av bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. SIL. Något annat skäl för att anta att överlåtelsen kommer att medföra en otillbörlig skatteförmån har inte framkommit.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## II.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde D AB följande. Samtliga aktier i bolaget ägdes av M AB som var ett renodlat holdingbolag. Aktierna i moderbolaget skulle, efter vissa förändringar i nuvarande innehav, komma att ägas av tre fysiska personer. - D AB drev verksamhet genom utveckling och produktion av beredningsmaskiner för kommersiellt bruk. Verksamheten bedrevs från en av bolaget ägd fastighet. All personal var anställd i D AB. Planer fanns på att införa ett vinstdelningssystem som skulle baseras på utfallet av verksamheten i D AB. Vidare planerades att möjliggöra för vissa nyckelpersoner att bli delägare i bolaget. I syfte att få D AB:s resultat att bättre återspegla den verkliga resultatnivån och för att få ner substansen i bolaget planerades att överföra bolagets fastighet till bokfört värde, ca 6 milj. kr, till ett nybildat aktiebolag. Enligt en värdering i april 1996 uppgick fastighetens marknadsvärde till 12 milj. kr. Övervärdet i fastigheten kunde således uppskattas till ca 6 milj. kr. Med den rådande uppläggningsen, där fastigheten till ett lågt värde låg kvar i D AB, skapades en felaktig uppfattning om bolagets verkliga resultatnivå vilket skulle medföra problem när ett rättvisande vinstdelningssystem skulle fastställas. Strukturen gjorde det också svårt att släppa in nyckelpersoner som delägare på grund av den ökning av aktiernas substansvärde som övervärdet i fastigheten medförde. Ett rättvist vinstfördelningssystem och nyckelpersonernas möjligheter till inträde som ägare skulle på sikt komma att förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten. - Aktierna i det nybildade aktiebolaget skulle ägas av samma tre fysiska personer som ägde aktierna i M AB och deras andelar skulle vara desamma i båda bolagen. - Sökandebolaget ansåg att den planerade fastighetsöverlåtelsen från D AB till det nybildade aktiebolaget i flera hänseenden skulle förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten och att den inte skulle medföra någon otillbörlig skatteförmån. - Bolaget önskade få svar på frågan om överlåtelsen till bokfört värde skulle utlösa uttagsbeskattning hos bolaget eller ej.

Skatterättsnämnden (1996-06-26, Sandström, ordförande, Nordling, Melz, Nord, Virin) yttrade: - Förhandsbesked. - Någon uttagsbeskattning av D AB skall inte ske. - Motivering. - Tre fysiska personer äger aktier i M AB, ett bolag vars enda tillgång utgörs av aktierna i D AB. D AB bedriver verksamhet avseende utveckling och produktion av beredningsmaskiner i en av bolaget innehavd fastighet. Avsikten är att fastigheten skall överlåtas till ett aktiebolag (Nya Bolaget) som ägs på samma sätt som M AB. Överlåtelsen sker till underpris. Den fråga som ställs gäller om överlåtelsen föranleder uttagsbeskattning av D AB. - Nämndens uppfattning är att omständigheterna är sådana att uttagsbeskattning bör aktualiseras endast om förutsättningarna att

tillämpa de s.k. 3:12-reglerna, dvs. de regler som numera finns i 3 § 12-12 e mom. SIL, är mer begränsade vad gäller aktierna i Nya Bolaget än vad gäller aktierna i M AB. I den delen gör nämnden följande bedömning. - Syftet med 3:12-reglerna är att arbetsinsatser utförda i ett fåmansägt aktiebolag skall beskattas likvärdigt oavsett om värdet av arbetsinsatserna kommer ägaren till godo i form av lön, utdelning eller reavinst. Detta uppnås schablonartat genom att utdelning och del av reavinst över en viss nivå beskattas i inkomstslaget tjänst. - Enligt den tidigare regeln i 3 § 12 mom. femte stycket SIL kunde den tid som gäller för en tillämpning av 3:12-reglerna förlängas i sådana fall då den skattskyldige eller närstående till honom påbörjat "samma eller likartad verksamhet i ett nytt företag inom en tioårsperiod efter det att verksamheten i det andra företaget upphörde". Det får av sammanhanget anses framgå att med "verksamheten" här avsågs endast sådan verksamhet i vilken aktieägaren/närstående varit verksam men däremot inte exempelvis en helt passiv förvaltning av fastigheter, aktier m.m. En överlåtelse av sådana "passiva" tillgångar torde således inte ha lett till en förlängning av tillämpningstiden avseende aktierna i det överlåtande bolaget. Överlåtelsen gjorde inte heller att 3:12-reglerna blev tillämpliga på aktierna i det bolag som övertog tillgångarna. En sådan tillämpning kunde komma till stånd först om och när aktieägaren/närstående blev verksam i det övertagande bolaget (den övertagande koncernen). - Regeln i 3 § 12 mom. femte stycket SIL har nu slopats och ersatts av en regel i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL. Enligt denna nya regel är en aktie i ett fåmansföretag 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". I förarbetena sägs att regeln kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag (prop. 1995/96:109 s. 88). - Enligt nämndens uppfattning bör begreppet samma eller likartad verksamhet i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL ges motsvarande innebörd som begreppet, såvitt framgår, hade i den tidigare regeln. Endast sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående bedrivna verksamheten bör därför anses som "samma eller likartad". Vid prövningen av vad som skall anses utgöra "samma eller likartad verksamhet" bör även verksamhet bedriven genom dotterföretag beaktas. Samma eller likartad verksamhet kan föreligga om ett bolag t.ex. övertagit en fastighet som använts i en verksamhet i vilken aktieägaren/närstående varit aktiv. - Är aktierna i M AB kvalificerade bör mot denna bakgrund också aktierna i Nya Bolaget bli kvalificerade. Därmed bör uttagsbeskattning kunna underlåtas.

Ledamöterna Wingren och Johansson var skiljaktiga såvitt avsåg motiveringen och anförde: Enligt 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL, som trädde i kraft den 1 januari 1996, är en aktie i ett fåmansföretag 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". - Bestämmelsen kräver enligt sin ordalydelse - i motsats till vad som gällde enligt motsvarande tidigare bestämmelse i 3 § 12 mom. femte stycket SIL - endast att aktieägaren (i fortsättningen avses därmed även någon honom närstående) varit verksam i ett av företagen under förutsättning att de bedriver samma eller likartad verksamhet. Vad som skall förstås med samma eller likartad verksamhet har inte definierats i bestämmelserna och inte heller närmare berörts i förarbetena. - Enligt flera uttalanden i förarbetena till de ursprungliga bestämmelserna skulle de särskilda reglerna i 3 § 12 mom. SIL endast tillämpas om aktieägaren varit verksam i företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen, dvs. varit verksam i företaget i betydande omfattning (jfr prop. 1989/90:110 s. 468 och s. 703). - Det förefaller mot bakgrund härav något oklart varför reglerna

ändrats till att också avse fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet i vilket aktieägaren inte varit verksam eller varit verksam i obetydlig omfattning. I specialmotiveringen till bestämmelsen anges att regeln kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt företag (prop. 1995/96:109 s. 88). - Mot bakgrund av nämnda uttalande och reglernas syfte får anses gälla som en grundförutsättning för att verksamhet i ett företag skall anses vara samma eller likartad den verksamhet som bedrivs i ett annat företag, i vilket aktierna är kvalificerade på grund av att aktieägaren varit verksam i företaget i betydande omfattning, att verksamheten i det förstnämnda företaget i sig är eller kan förväntas bli sådan att aktierna skulle kunna bli kvalificerade på nämnda grund. Kan det antas att så inte är fallet på grund av de ringa arbetsinsatser som företagets verksamhet kräver, t.ex. därför att den avser ren förvaltning, kan denna verksamhet inte anses vara samma eller likartad verksamheten i det företag, där aktieägaren varit verksam i betydande omfattning på grund av att företagets verksamhet till sin natur krävt betydande arbetsinsatser. Detta får anses gälla även för det fallet att de förvaltningsåtgångarna tidigare tillhört det sistnämnda företaget. - Av handlingarna i ärendet framgår inte att Nya Bolagets förvaltning av fastigheten kommer att kräva en arbetsinsats som, om den utförs av aktieägare, innebär att han skall anses verksam i företaget i betydande omfattning. Verksamheten i företaget kan med den ovan gjorda bedömningen då inte heller, även om D AB tidigare förvaltat fastigheten och bedriver sin verksamhet i den, anses vara samma eller likartad den verksamhet som bedrivs i D AB. Med hänsyn härtill är aktierna i Nya Bolaget inte kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL. - Fråga uppkommer då om uttagsbeskattning ändå kan underlåtas. För detta krävs i princip att överlåtelsen kan uppfattas som ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur. Ett ytterligare villkor som uppställs är att omstruktureringen inte direkt eller indirekt medför någon otillbörlig skatteförmån (jfr prop. 1990/91:167 s. 14-15). - I RÅ 1992 ref. 56 uttalade Regeringsrätten i sistnämnda hänseende (årsboken s. 241 f.) att det borde anses föreligga en otillbörlig skatteförmån om det med hänsyn till omständigheterna fanns grundad anledning antaga att omstruktureringen medförde befrielse från betydande beskattning som annars skulle utgått enligt andra regler; det borde inte vara nödvändigt att skattebefrielsens exakta belopp kunde fastställas. Domstolen fann vidare att det var av särskild betydelse att bedöma om omständigheterna gav grundad anledning att antaga att den tilltänkta aktieöverlåtelsen som det var fråga om i rättsfallet var ett led i ett kringgående av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL och om kringgåendet ledde till betydande skattefördelar. - Som ovan nämnts är syftet med reglerna i 3 § 12-12 e mom. SIL att beskatta arbetsinkomst i fåmansföretag som utfaller som kapitalinkomst likvärdigt med högre beskattad löneinkomst. Detta syfte framgick än tydligare i den ursprungliga lagstiftningen som innehöll en undantagsregel av innebörd att reglerna inte skulle tillämpas på realisationsvinst i den mån den skattskyldige visade att vinsten med hänsyn till gjorda löneuttag, antalet anställda, företagets verksamhet samt övriga omständigheter uppenbarligen inte var hänförlig till den skattskyldiges eller någon honom närståendes arbetsinsats (jfr prop. 1989/90:110 s. 469). - Undantagsregeln ansågs alltför oprecis och ersattes med en regel om beloppstak som maximerade den realisationsvinst som skulle redovisas som inkomst av tjänst. Reglerna är således schabloniserade och träffar kapitalinkomster oavsett om den skattskyldige kan visa att dessa uppenbarligen inte kan hänföras till arbetsinkomster. Detta förhållande bör emellertid vid bedömningen av om skatteförmån som är otillbörlig uppkommer i samband med en omstrukturering inte utgöra hinder mot att beakta det bakomliggande syftet med reglerna och om detta syfte förfelas om uttagsbeskattning underlåts. - Enligt ingivna räkenskapsutdrag avseende D AB framgår att bolaget har stora tillgångar utöver fastigheten och ett betydande resultat i sin verksamhet. - Mot denna bakgrund saknas anledning att anta att avyttringen av fastigheten till Nya Bolaget är ett led i ett förfarande avsett att kringgå reglerna i 3 § 12-12 e mom. SIL för att uppnå betydande skattefördelar. - Med hänsyn till det anförda anser vi att uttagsbeskattning kan underlåtas.

RSV överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att D AB skulle uttagsbeskattas. Till stöd för sitt yrkande anförde RSV bl.a. följande. Om Regeringsrätten skulle finna att bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. SIL inte blev tillämpliga på det nya bolaget skulle en omstrukturering komma att leda till en otillbörlig skatteförmån. I så fall borde särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte anses föreligga.

D AB bestred bifall till ändringsyrkandet.

Regeringsrätten (1997-06-13, Björne, Sjöberg, Swartling, Eliason, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om överlåtelsen av en fastighet från D AB till det nya bolaget skall föranleda uttagsbeskattning eller om det finns särskilda skäl att underlåta en sådan beskattning.

För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas krävs att vissa villkor är uppfyllda såvitt avser förekomsten av organisatoriska skäl för överlåtelsen, ägarsamband mellan överlåtande och förvärvande företag, tillgångarnas karaktär och deras befintlighet i bolagssektorn. Regeringsrätten finner att dessa villkor är uppfyllda.

Ett ytterligare villkor är att överlåtelsen inte får medföra någon otillbörlig skatteförmån. Av särskild betydelse är att bedöma om omständigheterna ger grundad anledning att anta att överlåtelsen är ett led i ett kringgående av bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. SIL (jfr bl.a. RÅ 1992 ref. 56).

De förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet innebär att aktieägarna eller dem närstående kan ha varit verksamma i D AB i sådan omfattning att aktierna i moderbolaget är kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL. Av betydelse för bedömningen av villkoret rörande skatteförmån är i så fall om också aktierna i det nya bolaget blir kvalificerade eller ej. Såvitt framgår av handlingarna kommer aktieägarna eller närstående till dem inte att vara verksamma i det nya bolaget i den omfattning som anges i lagrummet. För att aktierna i bolaget ändå skall bli kvalificerade fordras att D AB och det nya bolaget bedriver "samma eller likartad verksamhet". Det nya bolagets verksamhet kommer att avse innehav och förvaltning av bl.a. den fastighet som används i D AB:s rörelse. Med hänsyn härtill och då fastigheten även efter överlåtelsen skall användas i denna rörelse ansluter sig Regeringsrätten till Skatterättsnämndens bedömning att rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" kommer att vara uppfyllt.

Vid denna bedömning och med hänsyn till omständigheterna i övrigt saknas anledning att anta att överlåtelsen kommer att leda till ett kringgående av bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. SIL. Något annat skäl för att anta att överlåtelsen kommer att medföra en otillbörlig skatteförmån har inte framkommit.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredragna 1997-05-27, föredragande Hartzell, målnummer 5338-1996 och 5339-1996

Samma dag avgjorde Regeringsrätten ett mål angående förhandsbesked, nr 5340-1996, där förhållandena var likartade och utgången densamma.

---

**Sökord:** Inkomst av näringsverksamhet; Förhandsbesked

**Litteratur:** prop. 1989/90:110, s. 467- 469, 703-704; prop. 1995/96:109, s. 66-68,



88; Bertil Wiman, Koncernbeskattning, 3:e uppl. 1995, s. 90-92, 107-112, 119-134.

---