

<b>Målnummer:</b>	4009-12	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2012-11-16		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om innebörden av begreppet "samma eller likartad verksamhet" i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (I och II). Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1999 ref. 28</li><li>• RÅ 2010 ref.11</li><li>• HFD 2011 ref. 75</li></ul>		

---

**REFERAT**

## I.

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från A om förhandsbesked framgick bl.a. följande. A äger samtliga aktier i X AB. Bolaget ägde tidigare aktier i Z AB där A var verksam i betydande omfattning. År 2006 avyttrade X AB aktierna i Z AB till en extern köpare men A hade kvar sin anställning i bolaget till februari 2009. X AB har efter avyttringen av aktierna i Z AB inte bedrivit någon annan verksamhet än förvaltning av det vederlag om sammanlagt drygt 4 miljoner kr som erhöles för aktierna. I november 2008 bildade A tillsammans med en annan person W AB med lika fördelning på dem båda av aktierna i det nybildade bolaget. Senare samma månad avyttrade A 150 av sina aktier i X AB till underpris till W AB varefter dessa aktier löstes in till marknadsvärdet, 435 000 kr. Den 31 december 2008 förvärvade W AB samtliga aktier i Y AB för 570 000 kr. Förvärvet finansierades delvis med de medel som W AB erhållit vid inlösen av aktierna i X AB. Y AB tillhandahåller tjänster och varor avseende energibesparing för fastigheter. Z AB:s verksamhet gällde marknadsföring och försäljning av ett eget utvecklat databaserat system för administration och förenklad kommunikation. A och den andre delägaren i W AB är efter detta bolags förvärv av Y AB verksamma i betydande omfattning i det senare bolaget. W AB, som inte bedriver annan verksamhet än förvaltning av aktieinnehavet i Y AB, har under år 2009 tillskjutit 200 000 kr som aktieägartillskott till Y AB och lämnat ett lån till samma bolag om 150 000 kr. Senare har Y AB lämnat utdelning till W AB med belopp som sammanlagt överstiger 500 000 kr och återbetalat lånet. A ställde följande frågor till nämnden.

1. Kan aktierna i X AB anses vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, på den grund att samma eller likartad verksamhet anses bedrivas av A i ett annat fåmansföretag?

2. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, tillämplig på förfarandet?

Skatterättsnämnden (2012-06-28, André, ordförande, Bengtsson, Gäverth, Pålsson) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Aktierna i X AB utgör kvalificerade andelar enligt bestämmelserna i 57 kap. 4 § första stycket IL. - Motivering - (nämndens redovisning av bakgrund m.m. här utesluten) - Skatterättsnämndens bedömning - Ärendet gäller tillämpningen av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. I bestämmelsen sägs att en andel i ett fåmansföretag är 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. - 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 har överförts 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, RÅ 2010 ref. 11 I-V och HFD 2011 ref. 75). - Enligt lämnade förutsättningar har A varit verksam i betydande omfattning i X AB:s tidigare dotterbolag Z AB och är nu verksam i betydande omfattning i Y AB. - X AB avyttrade sina aktier i dotterbolaget år 2006 till en extern köpare varvid en kapitalvinst uppkom. I och med det får X AB anses ha tillgodogjort sig kapital som genererats i Z AB och som kan hänföras till A:s arbetsinsatser i bolaget. Därmed får verksamhet motsvarande den som bedrevs i Z AB anses ha förts över till X AB (jfr HFD 2011 ref. 75). - När sedan del av kapitalet ifråga vidareförts, först genom att viss del av aktierna i X AB överläts till underpris till W AB för att därefter lösas in till marknadsvärdet och sedan från W AB till dotterbolaget Y AB genom aktieägartillskott och i form av lån, får på motsvarande sätt de mottagande bolagen anses bedriva en verksamhet som ytterst härrör från Z AB. - Av det anförda följer att X AB och Y AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Den omständigheten att den verksamhet som Y AB bedriver är av annat slag än den som bedrevs i Z AB medför ingen annan bedömning. - Skatterättsnämnden finner alltså att fråga 1 ska besvaras jakande. Därmed förfaller fråga 2.

Ledamöterna Svanberg, Dahlberg och Werkell var skiljaktiga och anförde följande. Vi är ense med majoriteten i fråga om verkningarna sett till bestämmelserna i 57 kap. 4 § 1 IL av att kapital överförts mellan de aktuella bolagen. Emellertid anser vi att den jämförelse som ska göras i fråga om X AB och Y AB kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet ska grundas på den verksamhet som Y AB rent faktiskt bedriver. Den verksamheten avser åtgärder för energibesparing och är enligt vad som anges som en förutsättning av annat slag än den verksamhet som X AB i detta sammanhang anses bedriva. - Enligt vår mening uppfyller jämförelsen därmed inte det krav som i praxis uttrycks på det sättet att verksamheten i det bolag med vilket jämförelsen görs, här Y AB, ska ligga inom ramen för den verksamhet som jämförelsen utgår från, den i X AB, eller att annat likartat samband föreligger mellan bolagen. - Enligt vår mening borde fråga 1 ha besvarats nekande, dvs. att aktierna inte är kvalificerade på den omfrågade grunden.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att X AB och Y AB inte skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Skatteverket anförde bl.a. följande. Jämförelsen mellan X AB och Y AB bör utgå från den verksamhet som faktiskt bedrivs i Y AB. Denna torde inte ligga inom ramen för den i X AB bedrivna kapitalförvaltningen. Att verksamheten i Y AB, i vilken A är aktivt verksam, ska medföra att hans aktier i X AB anses kvalificerade torde gå utöver syftet med bestämmelserna i 57 kap. 1 IL.

A yrkade i eget överklagande att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att aktierna i X AB inte skulle anses utgöra kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL. Han framhöll bl.a. att Y AB bedriver energibesparing i fastigheter, vilket inte kan jämföras med den verksamhet som bedrivits i X AB.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-11-16, Melin, Sandström, Almgren, Ståhl, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

II.

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från N om förhandsbesked framgick bl.a. följande. N och hans bror äger X AB. Bolaget bedrev tidigare verksamhet i form av trädgårdsodling och blomsterhandel. År 2006 sålde X AB sin rörelse till ett fåmansföretag varefter detta bolag fusionerades med Y AB. Samtidigt sålde X AB den fastighet på vilken den avyttrade rörelsen bedrevs till fåmansföretaget Z AB. Båda köparbolagen, i vilka bröderna saknar ägarintressen, är helägda dotterbolag i en koncern. Vinsten från försäljningarna förvaltas i X AB. Varken N eller hans bror har från tidpunkten för försäljningarna varit verksamma i betydande omfattning i sistnämnda bolag. N var verksam i betydande omfattning i Y AB t.o.m. den 30 november 2007 medan brodern alltså är verksam där i betydande omfattning. Anställningarna har reglerats i enlighet med gängse kollektivavtal. Avtalet varigenom X AB överlät sin rörelse innehåller inte någon klausul om tilläggsköpeskillning eller liknande. N frågar Skatterättsnämnden om hans aktier i X AB är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL efter utgången av år 2011.

Skatterättsnämnden (2012-06-29, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson, Hellenius, Jönsson) yttrade: Förhandsbesked - N:s andelar i X AB utgör inte kvalificerade andelar. - Motivering - (nämndens redovisning av bakgrund m.m. här utesluten) - Rättsligt - Av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL framgår att en andel i ett fåmansföretag är 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 fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. - Det är enligt förarbetena enbart avkastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsatser som ska träffas av de särskilda reglerna (prop. 1989/90:110 del 1 s. 469). Bestämmelsen gäller emellertid också, enligt sin ordalydelse, i fråga om en sådan aktieägare som varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. - Uttrycket samma eller likartad verksamhet definieras inte i lagtexten. Det går tillbaka till lagstiftningens tillkomst år 1990 men har inte vare sig då eller vid senare lagändringar diskuterats närmare. I prop. 1995/96:109 s. 88 sägs dock att bestämmelsen kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. - Med hänvisning härtill och till motiven i övrigt till bestämmelsen har i praxis slagits fast att uttrycket 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, jfr RÅ 2010 ref. 11 I-V och HFD 2011 ref. 75). - Rättsfallet från år 1999 gällde två bolag med samme ägare. De som var aktiva delägare i det ena bolaget var passiva i det andra. Bolagen bedrev verksamhet av samma slag. Eftersom någon verksamhet inte hade överförts mellan bolagen kunde bolagen inte anses bedriva likartad verksamhet. - Med hänvisning till syftet med lagstiftningen har alltså uttrycket samma eller likartad verksamhet tillagts en betydelse som kan framstå som mer begränsad än vad dess normalspråkliga innebörd ger vid handen (jfr SOU 2002:52 del 1 s. 313-314 och Finansdepartementsrapporten Reformerad ägarbeskattning - effektivitet, prevention, legitimitet, s. 75-76). - Skatterättsnämndens bedömning - Enligt förutsättningarna i ärendet har inte vare sig N eller hans bror varit verksamma i betydande omfattning i X AB sedan rörelsen och fastigheten avyttrades år 2006. - Det ärendet gäller är därmed att pröva om N eller hans bror genom de fortsatta anställningarna i Y AB, där rörelsen numera bedrivs, har varit verksamma i betydande omfattning i ett

annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. - Vinsten från försäljningen av rörelsen förvaltas i X AB. Härigenom får X AB anses ha tillgodgjort sig kapital som fram till dess genererats i verksamheten och som kan hänföras till brödernas arbetsinsatser i bolaget. Det innebär att verksamhet ska anses ha förts mellan X AB och Y AB (RÅ 2010 ref. 11 I och HFD 2011 ref. 75). - Frågan är då om den omständigheten att inte vare sig N eller hans bror efter denna tidpunkt direkt eller indirekt varit ägare till några aktier i köparbolaget utgör ett hinder mot att anse att Y AB och X AB bedriver samma eller likartad verksamhet. - Lagtexten ger inte klart uttryck för att ett sådant ägarsamband är ett krav för att bestämmelsen ska kunna tillämpas och saken har inte ställts på sin spets i praxis. - Syftet med bestämmelserna i 57 kap. är att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktier (prop. 1989/90:110 del 1 s. 467). Omvänt gäller, som framgått, att enbart avkastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsatser ska träffas av de särskilda reglerna (a. prop. s. 469). - Det sagda tyder enligt Skatterättsnämndens uppfattning på att bestämmelsen i fråga i huvudsak tar sikte på fall där andelsägaren eller någon närstående i det ena företaget som under aktuell tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i det andra fåmansföretaget också ska vara delägare i det företaget. - I det aktuella fallet finns inget sådant ägarsamband. Enligt lämnade förutsättningar innehåller inte heller avtalet mellan X AB och det företag som förvärvade rörelsen från X AB någon förpliktelse för förvärvaren som innebär att brödernas fortsatta arbete i rörelsen beaktas på annat sätt än genom sedvanliga ersättningar i anställningsförhållanden. - Av det anförda följer att N:s aktier i X AB, under förutsättning att det inte finns annan grund för att tillämpa bestämmelsen, inte kan anses utgöra kvalificerade andelar efter utgången av år 2011.

Ledamöterna Gäverth och Lohela var skiljaktiga och anförde följande. Av RÅ 2010 ref.11 framgår att X AB och Y AB får anses bedriva samma eller likartad verksamhet i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1. Då N varit verksam i betydande omfattning i Y AB fram till december 2007 och hans bror fortfarande är verksam i detta bolag är andelarna i X AB kvalificerade under den tid som lagtexten anger.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att det skulle fastställas.

N ansåg också att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-11-16, Melin, Sandström, Almgren, Ståhl, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredragna 2012-10-03, föredragande M. Sundberg, målnummer 4008-12 och 4009-12

---

**Sökord:** Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Fåmansföretag

**Litteratur:**

---

