SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 11 1981

Praxis angående förlustavdrag då fåmansbolag ändrat ägarestruktur

Av bitr skattedirektören Lennart de Verdier

Inledning

I 8 § förlustutjämningslagen (1960:63) stadgas bl a följande.

Om aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening vid ingången av förluståret eller utgången av beskattningsår, för vilket taxering skall ske, till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt — direkt eller genom förmedling av juridisk person — innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, må vid sagda taxering förlustavdrag ej medgivas med mindre samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid nämnda båda tillfällen ägdes eller på angivet sätt innehades av samma fysiska person eller personer samt under förutsättning tillika, då fråga är om två eller flera aktie- eller andelsägare, att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid det ena som det andra tillfället.

Bestämmelsen innebär att fåmansbolag för att få utnyttja förlustavdrag måste ha varit fåmansbolag såväl vid ingången av förluståret som vid utgången av det beskattningsår då förlusten utnyttjas. Vidare skall ägarekretsen inte ha förändrats i någon större omfattning mellan nyss nämnda tidpunkter. Samma person eller personer skall ha ägt samtliga eller så gott som samtliga aktier vid de båda tillfällena. Det finns inget som hindrar att större förändringar finns under mellantiden. Huvudsaken är att den angivna förutsättningen finns vid de särskilt angivna tidpunkterna. Det finns inte heller något som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

hindrar att en aktieägare avyttrar hela sitt innehav då bedömningen sker efter de övriga aktieägarnas innehav i förhållande till den avyttrade andelen. Under förutsättning att den avyttrade andelen inte representerar för stor del av det totala antalet aktier utgör således det förhållande att en aktieägare stiger ur ägarekretsen inte hinder för förlustavdrag. Den tredje förutsättningen för avdraget är att envar av aktieägarna skall äga ungefärligen lika stor andel i kapitalet vid de båda angivna tillfällena. Den passusen avser överlåtelser inom ägarekretsen. Det vill säga att även om inga förändringar skett i ägarekretsen även varje delägare skall ha ungefärligen lika stor andel i bolaget. Det som ställt till problem vid tillämpningen av 8 § har varit frågan hur uttrycken ''samtliga eller så gott som samtliga'' och ''ungefärligen lika stor andel'' skall tolkas. Vilket procenttal har man avsett eller har man förutom procenttal även avsett andra omständigheter?

Den 26 mars 1981 avgjorde regeringsrätten fyra mål (RÅ 1981 1:14 — I — IV) angående tillämpningen av 8 §. I ett av målen var det även fråga om förutsättningar för eftertaxering (I). Innan redovisningen av rättsfallen är det lämpligt att erinra sig om förarbetena och tidigare praxis beträffande 8 §.

Förarbeten

Bestämmelsen i 8 § tillkom för att förhindra misbruk av rätten till förlustavdrag. I SOU 1958:35 s 102—104 anfördes:

''11. Förlustavdragets utnyttjande av annan än den som haft förlusten

Allmänna regler

I det föregående har angivits förlustutjämningsrättens anknytning till den skattskyldige hos vilken förlusten uppkommit och, vad angår fysiska personer, dess starkt personliga karaktär. Att skattskyldigs outnyttjade förlustavdrag i vissa fall kan övertagas av hans make eller, när han avlidit, av hans dödsbo följer närmast av de allmänna rättsprinciperna på området och innebär inte något egentligt avsteg från grundtanken. I övrigt bör alltså regeln vara, att förlustavdrag inte får utnyttjas av annan än den som haft förlusten.

I enlighet därmed får den, som övertar en rörelse av en annan person, inte räkna sig tillgodo dennes outnyttjade underskott i förvärvskällan. Inte heller kan, om en enskild rörelse ombildas till ett aktiebolag, underskottsavdrag överföras från den enskilde rörelseidkaren till aktiebolaget. Däremot står det givetvis i ett sådant fall den enskilde fritt att efter ombildningen enligt vanliga regler vid sin personliga taxering avräkna underskott, som uppkommit i den av honom tidigare bedrivna rörelsen, mot den lön eller utdelning han kan få från bolaget eller mot annan hans inkomst. Av det sagda följer också att, om ett aktiebolag avvecklas, outnyttjat förlustavdrag inte kan övertas av annan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

Ändras enskild rörelse till enkelt bolag, handelsbolag eller kommanditbolag, kan däremot den som drivit den ursprungliga rörelsen fortsätta att utnyttja de underskott som hänför sig till denna rörelse, när han deklarerar för sin andel i bolagets inkomst.

Om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening övergår i andra händer genom att aktierna i bolaget eller andelarna i föreningen byter ägare, bör detta i princip inte påverka aktiebolagets eller den ekonomiska föreningens rätt till utjämning av förluster, som uppkommit före överlåtelsen i fråga, mot vinster efter densamma, eftersom rättigheten tillkommer den juridiska personen som sådan.

Även om principen enligt utredningens mening sålunda bör vara, att full rätt till förlustutjämning skall gälla för den som ådragit sig förlusten — fråga må vara om fysisk eller juridisk person — lärer emellertid bli ofrånkomligt med vissa inskränkningar. Uppenbara missbruk skulle eljest kunna uppkomma och lagstiftningen skulle få osunda verkningar.

Här åsyftas det förhållandet, att om ett bolags eller en förenings verksamhet lämnat förlust och företagets ställning är undergrävd, den förefintliga förlusten från rena skattesynpunkter likväl representerar en tillgång, som med nuvarande skattesatser i allt fall inte understiger hälften av förlusten. Ett sådant värde är uppenbarligen, ehuru en i hög grad konstlad tillgång, något varifrån de skattskyldiga, med det utpräglade skattetänkande som råder, inte kommer att bortse. Det föreligger med andra ord stor risk för att en avveckling av företaget, som eljest bort vara en naturlig följd av det dåliga resultatet av verksamheten, inte kommer att ske. I den mån företaget, med i huvudsak samma aktie- eller andelsägare om än med nytillfört kapital, fortsätter sin verksamhet eller övergår till ny sådan samt därvid erhåller en vinst, mot vilken den tidigare förlusten avräknas, kan detta enligt utredningens mening inte föranleda någon principiell erinran. Vad som däremot i görligaste mån bör förhindras är att likvidations- eller konkursmässiga företag av detta slag börjar gå i handeln och utbjudes till nya aktieägare, som avser att igångsätta eller till företaget överföra vinstbringande verksamhet. Att i dylika fall fog helt saknas för en rätt att utnyttja företagets tidigare förlust är utan vidare uppenbart.

Tvekan kan emellertid råda hur den inskränkande bestämmelsen lämpligen bör utformas. Detta hänger i sin tur samman med var man principiellt vill dra gränsen för rätten till förlustutjämning.

Det kan erinras att i USA, där denna fråga synes ha i särskild grad uppmärksammats, för rätt att avdraga en tidigare förlust kräves att åtminstone halva antalet aktie- eller andelsägare visas vara desamma förluståret och året då förlustavdraget yrkas.

En regel av dylik eller liknande innebörd skulle medföra att man i praktiken skulle utanför rätten till förlustutjämning ställa åtskilliga företag, däri aktierna eller andelarna är spridda på ett stort antal händer. Ju mindre karaktär av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

fåmansbolag företaget har, desto större måste nämligen svårigheterna bli att styrka avdragsrätten. En sådan bestämmelse synes därför föga tilltalande.

Man bör här ställa frågan huruvida några egentliga skäl kan anföras för att förvägra ett företag av den allmänna typ, som karakteriseras av att antalet aktieägare är stort och att inte någon av dem eller någon grupp bland dem har en majoritetspost, bör förvägras avdragsrätt därför att ett större antal aktier — hälften eller vilken annan procentuell andel man nu väljer — bytt ägare under kvittningsperioden. Utredningen vill för egen del besvara denna fråga nekande; i dylikt fall framträder bolaget som en i förhållande till aktieägarna självständig, ekonomiskt verksam sammanslutning och inte som en organisationsform vilken aktieägarna valt för sitt bedrivande av ekonomisk verksamhet.

Om man med utredningen anser, att sådana ''allmänna'' företag bör ha rätt till förlustutjämning oberoende av om aktieägarna helt eller delvis är desamma vid skilda tillfällen, kan man uppenbarligen inte uppställa en regel sådan som den nyssnämnda, i USA gällande och detta inte allenast därför att den teoretiskt ej vore förenlig med denna uppfattning utan även därför att den i praktiken — genom svårigheten att ange aktieägarna — skulle utesluta även de av dessa företag som i verkligheten uppfyllde kravet.

Familjebolag

Av skäl som framgår av det ovan anförda vill utredningen begränsa den inskränkande regeln till de fall, där risk för verkligt missbruk föreligger. Att detta i första hand är fallet, när det företag, där förlusten uppkommit, har karaktär av fåmans-(familje-)bolag är uppenbart. Det sagda innebär inte att familjebolagen skulle uteslutas från rätt till förlustutjämning, men väl att man — där förlust uppkommit hos ett familjebolag — medger förlustutjämning endast därest ägareförhållandena i bolaget i det väsentliga är desamma vid förlusttillfället och då förlusten skall utnyttjas. Detta krav skulle kunna anses uppfyllt om aktierna i bolaget, då avdraget yrkas — direkt eller indirekt — helt eller så gott som helt äges av samma personer, som ägde aktierna när förlusten uppkom, eller av dem som på grund av arv eller testamente inträtt i nämnda personers ställe. Då det här medges att det endast behöver vara så gott som samtliga aktier som äges av samma personer vid de båda tillfällena innebär detta att, om någon annan person under denna mellantid förvärvat någon eller några enstaka aktier i ett sådant bolag och hans innehav av en dylik obetydlig post inte är ägnat att påverka inflytandet i bolaget, detta inte betager bolaget rätten till fölustavdrag.

När ovan talats om familjebolag, har det skett i den mening som detta uttryck haft i tidigare lagstiftningssammanhang, där dock inte uttrycket såsom sådant upptagits i författningstexten. Fråga skall alltså vara om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, vari aktierna eller andelarna — direkt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

eller genom förmedling av juridisk person — äges eller på därmed jämförligt sätt innehaves av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Däremot behöver icke vara fråga om ett s.k. svart familjebolag, d.v.s. ett sådant som på grund av den förda utdelningspolitiken skattlägges för mottagen utdelning från annat bolag. Det bör i detta sammanhang understrykas, att bolag, som vill yrka förlustavdrag, samtidigt med avdragsyrkandet har att förebringa utredning huruvida det är eller varit familjebolag vid de relevanta tidpunkterna och, där så är eller var fallet, om ägareförhållandena vid de båda tidpunkterna."

Departementschefen hade inget att erinra mot utredningens förslag (prop 1960:30 s 109).

Det bör observeras att utredningen inte ensidigt talar om en viss andel av aktierna utan även förutsätter att en överlåtelse för att rätten till förlustavdrag skall gå förlorad innebär en möjlighet att påverka inflytandet i bolaget. Av lagtextens formulering får man dock lätt intrycket att det endast är fråga om att göra en procentuell bedömning av förändringarna i aktieinnehav.

Praxis

Av den praxis som finns före 1981 års mål kan man få intrycket att man vid bedömningen endast tagit hänsyn till vilken procentuell förändring som skett. I vart fall finns det inga resonemang i regeringsrättens avgöranden om andra omständigheter än själva procenttalet. Såvitt jag kunnat finna har man inte i något fall medgett avdrag. Den lägsta procentsats som varit föremål för bedömning innan 1981 var 16,5 %. Som exempel på övrig praxis kan nämnas RÅ 1966 fi 1364 (25 %), RÅ 1966 fi 1365 (19 %), RÅ 1968 fi 1781 (50 %), RÅ 1969 fi 1640 (35 %), RÅ 1969 fi 1643 (22,5 %), RÅ 1969 fi 1644 (28 %), RÅ 1977 Aa 19 (20 %) samt RÅ 1979 Aa 82 (16,6 %).

1981 års rättsfall (RÅ 1981 1:14 I—IV)

I. Detta mål avsåg eftertaxering av W Weibulls Aktiebolag för inkomst för 1971. Bolaget hade bildats 1930 av tre bröder som ägde 1/3 del var av bolaget. Under åren hade aktieägarna bytts dock ägde varje släktgren fortfarande ca 1/3 vardera av aktierna. Vid mitten av 1950-talet uppgick antalet aktieägare till 47. Under de förlustår som nu är aktuella dvs 1964, 1965, 1967 och 1969 var antalet aktieägare 40—50. Vid utgången av 1970 var antalet 46 st. Förändringarna i aktieinnehavet under nu angivna förlustår och utgången av beskattningsåret 1970 hade beträffande förluståren 1964 och 1965 varit 18,2 %, beträffande 1967 17,5 % och beträffande 1969 14,5 %. Förändringen 1969—1970 hade till största delen bestått av att en person, som tidigare inte ägde aktier i bolaget men var ingift i släkten Weibull, köpte 13,3 % av aktierna. Förvärvet bestod av två poster från två aktieägare (11 % + 2,3 %). Vederbörande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

blev genom köpet den störste enskilde ägaren. Säljarna överlät alla sina aktier. Taxeringsnämnden hade godtagit bolagets deklaration. Mellankommunala skatterätten ansåg att formella förutsättningar för eftertaxering saknades medan kammarrätten biföll taxeringsintendentens besvär dvs man ansåg att aktieöverlåtelsen hade varit för stor för att förlustavdraget skulle kunna medges. Hos regeringsrätten (liksom hos kammarrätten) anförde bolaget bl a att det inte var att anse som ett fåmansbolag. Vidare framhöll bolaget att varje familjegren skull räknas som en aktieägare dvs bolaget hade bara tre intressenter — de tre släktgrenarna — och mellan dessa grenar hade inga överlåtelser förekommit. De överlåtelser som förekommit hade skett inom varje gren. Vidare ägde varje familjegren lika mycket av aktierna som tidigare. Slutligen åberopades även att det i bolagsordningen fanns en hembudsklausul som innebar en lösningsrätt i första hand inom varje familjegren. Genom hembudsskyldigheten hade inte någon enskild person eller familjegren haft möjlighet att av egen kraft dirigera bolaget. Vad gäller de formella förutsättningarna för eftertaxering anförde bolaget att det genom att taxeringsnämnden aldrig tidigare ifrågasatt förlustavdraget fått bekräftat att taxeringsnämnden ansåg att bolaget inte var ett fåmansbolag. Vidare ansåg man att länsstyrelsen hade kännedom om bolagets förhållanden genom förmögenhetstaxeringen av bolagets aktier. Bolaget hade emellertid inte upplyst om de ändrade ägareförhållandena i sin deklaration.

Regeringsrätten lämnade bolagets besvär utan bifall och yttrade:

Såsom kammarrätten funnit är bolaget att betrakta som ett sådant fåmansbolag som avses i 8 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

De i 8 § förlustutjämningslagen intagna bestämmelserna avser att förhindra att rätten till förlustavdrag missbrukas. En uppkommen förlust i ett företag utgör ur skattemässig synpunkt en tillgång för den som vill överföra en vinstgivande verksamhet till förlustföretaget. Det missbruk bestämmelserna avser att förhindra är enligt förarbetena att likvidations- eller konkursmässiga företag av detta slag börjar gå i handel och utbjudas till nya aktieägare, som avser att igångsätta eller till företaget överföra vinstbringande verksamhet. Särskilt i fråga om fåmansbolag har det ansetts föreligga risk för sådant missbruk. I 8 § uppställs därför tämligen stränga krav på oförändrade ägare- och andelsförhållanden för att ett fåmansbolag skall medges rätt till förlustavdrag.

Av bestämmelserna följer att en förändring i ägarestrukturen mellan de två för förlustavdrag relevanta tillfällena, så snart förändringen är av en viss icke obetydlig omfattning, diskvalificerar ett fåmansbolag från rätt till avdrag. Detta bekräftas av tidigare avgörande av regeringsrätten (jfr RÅ 1979 Aa 82). Om förändringen i ägarestrukturen inte framstår som mindre betydande, uppkommer frågan hur uttrycken ”så gott som samtliga aktier” och ”ungefärligen lika stor andel i aktiekapitalet” skall tolkas. Språkligt sett torde uttrycken innebära att förlustavdrag skall medges, om förändringen berott på att endast någon eller några enstaka aktier bytt ägare. Av förarbetena framgår emellertid att lagstiftaren avsett att en sådan obetydlig förändring i ägarestrukturen inte heller skall ha varit ägnad att påverka inflytandet i bolaget (SOU 1958:35, s 102—104, prop 1960:30, BevU 1960:10).

Vilka förändringar som skall kunna godtagas för rätt till avdrag kan inte anges generellt genom exempelvis en viss procentuell förändring såsom avgörande. Betydelse måste tillmätas förhållandet huruvida och i vad mån förändringarna inverkar på inflytandet i företaget. Uppenbarligen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

kan i detta hänseende ändringar av samma storlek ge olika resultat beroende på antalet ägare och varje ägares andel i företaget. Andra faktorer som inverkar är bl a aktiernas röstvärde och grupperingen av olika ägareintressen. Överlåtelse av ett mindre antal aktier kan helt förändra inflytandet i det ena företaget under det att i det andra överlåtelse av samma eller t o m ett större antal aktier inte nämnvärt inverkar på inflytandet. Enligt 5 § andra stycket förlustutjämningslagen skall den som yrkar förlustavdrag visa såväl att de i lagen uppställda förutsättningarna för rätt till sådant avdrag föreligger som befogenheten i övrigt av det yrkande avdraget. För fåmansbolagens del innebär detta att ett sådant bolag, när ändringar av någon betydelse har inträffat, måste visa att ändringarna inte nämnvärt inverkat på inflytandet i bolaget.

Av utredningen i målet framgår att ägareförhållandena i bolaget har ändrats mellan ingången av ettvart av förluståren 1964, 1965, 1967 och 1969 och utgången av beskattningsåret 1970. Förändringarna var beträffande förluståren 1964 och 1965 18,2 %, beträffande förluståret 1967 17,5 % och beträffande förluståret 1969 14,5 % av aktiekapitalet. Dessa förändringar har huvudsakligen berott på att Fritz Nordén, som tidigare inte ägde aktier i bolaget, under åren 1969 och 1970 förvärvade ca 13,3 % av aktiekapitalet. Genom sitt förvärv år 1970 ökade Fritz Nordén påtagligt sitt inflytande i bolaget och blev den störste aktieägaren.

Förändringarna i ägare- och andelsförhållandena mellan ingången av respektive förlustår och beskattningsårets utgång måste anses så omfattande att rätt till förlustavdrag vid 1971 års taxering inte föreligger.

Vad härefter angår frågan om förutsättningar för eftertaxering av bolaget föreligger, så syftar den ovan nämnda 5 § andra stycket förlustutjämningslagen i första hand till att reglera bevisbördan i fråga om förutsättningar för förlustavdrag. Detta innebär dock inte att den skattskyldige äger förtiga sådana uppgifter som är av betydelse för prövningen av yrkat förlustavdrag och som inte på annat sätt är tillgängliga för taxeringsmyndigheterna. I bilagor till 1971 års deklarationer har bolaget lämnat uppgifter endast om de förluster som utgjorde grund för de yrkade förlustavdragen. Bolaget har inte i deklarationerna lämnat upplysningar om ägarestrukturen i bolaget och om de förändringar i aktieinnehavet som ägt rum. Bolaget har inte visat att dessa förhållanden ändå var kända för taxeringsmyndigheterna. Bolaget har således gett intryck av att bestämmelserna i 3 § förlustutjämningslagen inte var aktuella i bolagets fall. Den omständigheten att bolaget inte ansett sig vara ett fåmansbolag och förutsatt att vissa taxeringsmyndigheter haft samma uppfattning har inte fritagit bolaget från skyldigheten att lämna upplysningar i berörda hänseenden.

Genom underlåtelsen att lämna dessa upplysningar får bolaget anses ha lämnat sådant oriktigt meddelande som avses i 114 § taxeringslagen. Bolaget har härigenom påförts för låg skatt. Beloppet av den undandragna skatten är inte ringa. Förutsättningarna för eftertaxering föreligger således. — En ledamot var skiljaktig och anförde:

Visserligen var under den aktuella tiden antalet aktieägare i bolaget relativt stort (40—50 st) och enligt bolagets egen uppfattning utgjorde bolaget inte ett s k fåmansbolag. Kammarrätten har emellertid med hänsyn till att samtliga aktier tillhörde en och samma släkt, där aktierna var fördelade på tre kvantitativt likvärdiga familjegrenar, likväl bedömt bolaget som ett fåmansbolag enligt bestämmelserna i 8 § förlustutjämningslagen. Denna inställning får otvivelaktigt anses ha fog för sig.

Då det däremot gäller spörsmålet om aktierna ägdes av ”så gott som samtliga” fysiska personer under den tid det här gäller har betydelsen av släktskapen mellan aktieägarna med anmärkningsvärd brist på logik nästan helt kommit i skymundan, och tankar i den riktningen har av kammarrätten kategoriskt avfärdats i en korthuggen passus. Rimligen bör dock vad angår även denna fråga släktskapsförhållandena ha kommit med i bilden så att man jämväl vad angår ändring av ägarestrukturen inom släkten intagit en lika extensiv tolkning som beträffande tolkningen av begreppet fåmansbolag. Konsekvenserna borde m a o ha bjudit att man under hänvisning till de speciella släktskapsförhållandena inom bolaget med dess tre familjegrenar intagit en motsvarande ståndpunkt och följaktligen medgivit förlustavdraget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

Regeringsrätten konstaterade till att börja med att bolaget var ett fåmansbolag. Målet är visserligen inte refererat i den frågan men med hänsyn till den ringa praxis som finns angående förutsättningarna för att ett bolag skall betraktas om fåmansbolag har målet också intresse i den frågan. Regeringsrättens dom visar att begreppen ''huvudsaklig del'' och ''ett fåtal personer'' har samma innebörd i 8 § förlustutjämningslagen som det har i 54 § femte stycket KL (jmf prop 1960:30 s 104). Bolaget gjorde gällande att man med ett fåtal personer enligt 8 § avsåg varje familjegren.

I prop 1951:182 s 42 uttalade departementschefen följande angående fåmansbolag:

Av uppenbara skäl bör någon precisering inte ske av det antal delägare, som högst får finnas för att skattepliktsregeln skall gälla. Vid prövning av stadgandets tillämplighet i det enskilda fallet bör avseende fästas vid hur stor del av aktiekapitalet, som finns hos de olika delägarna. Vid utformningen av praxis bör alltså uppmärksammas, att avseende i första hand bör fästas vid antalet verkliga intressenter. Lagstiftningens syfte att förhindra obehöriga skattelättnader avses hela tiden skola vara det för praxis normgivande. Den omständigheten att bland delägarna kan återfinnas juridisk person, med vilken fysisk person inte står i direkt intressegemenskap bör i och för sig inte medföra att — om omständigheterna i övrigt talar för en tillämpning av stadgandet — en sådan tillämpning blir utesluten. I författningstexten får det ta sin täckning genom att aktierna skall ''till huvudsaklig del'' ägas, direkt eller indirekt, av fysisk person.

RN har i anvisningen 1953 3:1 förtydligat uttrycket ''till huvudsaklig del'' på följande sätt:

Av uttrycket ''till huvudsaklig del'' framgår att förutsättningen att aktierna direkt eller indirekt skall ägas av ett fåtal fysiska personer kan vara för handen även om antalet delägare är relativt stort, om bara huvuddelen av aktierna är samlad hos ett fåtal fysiska personer. Förutsättningen har i regel ansetts uppfylld, när huvuddelen av aktierna ägts av medlemmar av samma familj eller släkt även om antalet sådana ägare varit relativt stort.

I RN 1955 3:1 förtydligades ''huvuddelen''till betydligt mer än 50 %. Vidare anfördes:

Förutsättningen att aktierna ägts av ett fåtal fysiska personer kan i regel anses uppfylld, när 70 à 75 % av aktierna ägs av medlemmar av samma familj eller släkt även om antalet sådana delägare är relativt stort. Om aktierna ägs av mer än ett tiotal fysiska personer, vilka sinsemellan inte är besläktade, och aktierna är relativt jämnt fördelade är i regel inte fråga om fåmansbolag.

Följande praxis kan nämnas: RÅ 1959 fi 500 (19 personer inom fem familjer ägde huvuddelen av aktierna i ett bolag som i sin tur ägde ett annat bolag — fåmansbolag ansåg föreligga), RÅ 1964 fi 266 — 267 (Aktierna ägdes av över 70 personer varav sju personer därav fyra av samma familj innehade över 70 % av aktierna — familjens del 57 %).

I Weibulls var det visserligen fråga om ett stort antal personer. Dessa var emellertid släkt med varandra och de fyra största aktieägarna hade totalt tillsammans ca 30 % av aktierna. Det är således knappast någon tvekan om att bolaget skall betraktas som fåmansbolag.

Vad gäller förändringar i ägarestrukturen konstaterade regeringsrätten att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

en förändring av viss icke obetydlig omfattning diskvalificerar från rätt till avdrag. Man hänvisade bl a till RÅ 1979 Aa 82 där förändringar var 16,5 %. Det kan tilläggas att regeringsrätten samma dag som nu aktuella mål avslog en ansökan om prövningstillstånd där förändringen var 25 %. Omständigheterna i det målet var lika de som redovisas i målen II-IV.

Det finns således en absolut gräns där lagtextens formulering tar över. Aktieöverlåtelsen är då så stor att — oavsett om den påverkar inflytandet i bolaget — avdrag skall vägras. Det är svårt att säga var den absoluta gränsen ligger. Förmodligen ligger den omkring 16—17 %. Om förändringen inte är så obetydlig som lagtexten angivit men ändock av viss betydenhet uppkommer frågan hur uttrycken ”så gott som samtliga aktier” och ”ungefärligen lika stor andel i aktiekapitalet” skall tolkas. Språkligt sett konstaterar man är det fråga om någon eller några aktier. Av de följande domskälen framgår emellertid att regeringsrätten ansåg att man kan godta en större överlåtelse än vad det språkliga uttrycket tillåter. Vidare anförde man att lagstiftaren avsett att obetydliga förändringar inte heller skall påverka inflytandet i bolaget. Sammanfattningsvis anser regeringsrätten att man kan gå utöver det tal som det språkliga uttrycket ger men att man inte kan fastställa en generellt godtagbar förändring. Förändringen måste alltid sättas i relation till den ändring av inflytandet som uppkommer. Man kanske kan säga att det finns en maximiregel där avdrag aldrig medges men inte någon minimiregel där avdrag alltid skall medgivas.

Regeringsrätten räknade upp olika faktorer som kan inverka på inflytande i ett bolag. När det gäller Weibulls var det överlåtelsen på 13,3 % som utlöste spärregeln. Generellt kan man säga att en så stor post som 13,3 % i ett bolag med många delägare där de flesta endast äger 1—2 % av aktierna och de fyra största aktieägarna äger ca 30 % påverkar inflytandet i bolaget.

Angående eftertaxeringen påpekade regeringsrätten att 5 § förlustutjämningslagen reglerar bevisbördan för förutsättningarna för förlustavdrag. Uppgifter av betydelse får dock inte förtigas av den skattskyldige om inte taxeringsmyndigheterna på annat sätt haft tillgång till dessa uppgifter. Om bolaget hade kunnat bevisa att taxeringsmyndigheterna känt till ändringarna i aktieinnehavet torde således de formella förutsättningarna för eftertaxering inte ha förelegat (jmf RR 1976 1:83 och RÅ 1977 1:4). Det sistnämnda rättsfallet är nästan identiskt med förevarande men avsåg skattetillägg.

II. I detta mål var det fråga om en förändring på 15 %. Även här var det släktskapsförhållande. Målet gällde underskott vid 1976 års taxering för vilket avdrag yrkades vid taxeringen 1977.

Av deklarationen framgick att aktierna i bolaget var fördelade enligt följande:

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

	75-01-01	76-12-31
Orvar Nilsson	18 = 90 %	75 = 75 %
Ingrid Nilsson	1 = 5 %	5 = 5 %
Thomas Nilsson	1 = 5 %	10 = 10 %
Peter Nilsson	0	10 = 10 %

Taxeringsnämnden = Länsskatterätten = Kammarrätten ansåg att 15 % var ett för högt tal.

Regeringsrätten biföll bolagets besvär och yttrade (inledningen samma som i Weibull):

I förevarande mål är frågan huruvida Krukmakaren Aktiebolag, som är ett fåmansbolag, äger vid inkomsttaxeringen 1977 åtnjuta avdrag för förlust som uppkommit under år 1975. Mellan ingången av förluståret och utgången av beskattningsåret skedde i fråga om ägare- och andelsförhållandena den förändringen att huvuddelägaren i bolaget från att ha ägt 90 % av bolagets aktier minskat sitt innehav till 75 % genom att som gåva överlämna dels till ett barn, redan tidigare innehavare av en aktiepost utgörande 5 % av aktiekapitalet, en aktiepost motsvarande ytterligare 5 % och dels till ett barn som tidigare ej var delägare i bolaget en aktiepost motsvarande 10 % av aktiekapitalet. Antalet delägare ökade från tre till fyra.

Förändringarna får anses ha icke nämnvärt påverkat inflytandet i bolaget. Med hänsyn till förändringarnas begränsade omfattning är bolaget berättigat att åtnjuta det yrkade avdraget.

I detta mål var det helt uppenbart att förändringen inte spelade någon roll vad avsåg inflytandet i bolaget. Huvudaktieägaren hade fortfarande absolut majoritet.

III. Här var det fråga om en förändring på 10,8 % enligt följande:

	72-04-01	76-03-31
Sigurd Lund	915 st (61 procent)	753 st (50,2 procent)
Henry Lund	195 st (13 procent)	249 st (16,6 procent)
Sigvard Lund	195 st (13 procent)	249 st (16,6 procent)
Marie-Ann Forss	195 st (13 procent)	249 st (16,6 procent)

Taxeringsnämnden vägrade förlustavdraget medan länsskatterätten och kammarrätten ansåg att avdraget borde medges. Regeringsrätten lämnade taxeringsintendentens besvär utan bifall och yttrade (inledningen samma som i Weibull):

I förevarande mål är frågan huruvida Gummicentralen Lund & Co Aktiebolag, som är ett fåmansbolag, äger vid inkomsttaxeringen 1977 åtnjuta avdrag för förlust som uppkommit under räkenskapsåret den 1 april 1975 — den 31 mars 1976. Mellan ingången av förluståret och utgången av beskattningsåret skedde i fråga om ägare- och andelsförhållandena i bolaget den förändringen att huvuddelägaren från att ha ägt 915 eller 61 % av bolagets 1 500 aktier minskat sitt innehav med 162 aktier genom att till ettvart av sina tre barn, vilka tidigare ägde 195 aktier var, såsom gåva överlämna 54 aktier. Ändringen innebar sålunda att huvuddelägarens andel i bolaget minskade med 10,8 % till 50,2 % och att barnens andel ökade i motsvarande mån.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

Taxeringsintendenten har hävdat att en förändring av ett aktieinnehav på 10 % eller mer av samtliga aktier utgör hinder för förlustavdrag och att en gräns vid 10 % bör gälla såsom praktiskt enkel att tillämpa. Såsom har anförts i det föregående bör en viss gräns inte fastställas att gälla generellt. Överlåtelsen varom nu är fråga av 10,8 % av aktierna från huvuddelägaren till övriga delägare har inte medfört att han förlorat sitt bestämmande inflytande i bolaget. Omständigheterna ger ej heller anledning antaga att av andra skäl inflytandet i bolaget ändrats i nämnvärd mån. Med hänsyn till förändringens begränsade omfattning är bolaget berättigat till avdrag för förlusten.

Även här var det fråga om ett släktskapsförhållande. Vidare hade efter överlåtelsen majoritetsägaren en mycket knapp majoritet. I enlighet med vad som sagts tidigare borde en överlåtelse på t ex 12 % i det här målet ha medfört att avdraget skulle vägras eftersom den tidigare majoritetsägaren då förlorade sin majoritet. Mot detta kan anföras att den tidigare majoritetsägarens inflytande ändock skulle vara mycket stort eftersom det alltid kommer att fordras att de tre övriga delägarna är överens. En annan situation som kan tänkas i detta mål är att en av dem som äger 16,6 % köper 15 % av de övriga två 16,6 % ägarna och totalt får 46,6 %. Majoritetsförhållandet har inte ändrats men överlåtelsens storlek — 30 % — är sådan att den oavsett att någon majoritetsförändring inte skett ändock bör medföra att avdraget vägras. Man kan även tänka sig att ett senare år sker ytterligare en överlåtelse från majoritetsägaren på t ex 2 %. Överlåtelsen är i procenttal mycket liten men medför ändock att majoritetsförhållandet ändras och därmed inflytandet. Även här bör då avdraget vägras. Det är av intresse för den fortsatta utvecklingen av praxis att mål av nu skisserad typ kommer under regeringsrättens bedömning.

IV. I detta mål hade aktieförändringen varit 8,5 %. Det förelåg inte något släktskapsförhållande. Aktierna ägdes på följande sätt:

	75-04-01	76-12-31
Sven Olof Stenberg	(indirekt) 645	(direkt) 720
Sven Persson	75	75
Erik Persson	75	—
Lars H Persson	75	75
Petrus Persson	5	5

Taxeringsnämnden och länsskatterätten godtog förlustavdraget medan kammarrätten biföll taxeringsintendentens besvär. Kammarrätten ansåg att ägareförändringen hade varit för stor. Regeringsrätten biföll bolagets besvär och yttrade (inledningen samma som i Weibull):

I förevarande mål är frågan huruvida Stenbergs Snickeri AB, som är ett fåmansbolag, äger vid inkomsttaxeringen 1977 åtnjuta avdrag för förlust som uppkommit under beskattningsåret den 1 april — den 31 december 1975. Mellan dessa tidpunkter skedde i fråga om ägare- och andelsförhållandena i bolaget den förändringen att huvuddelägaren från att ha indirekt, d v s genom ett av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46

honom helägt bolag, ägt 646 av bolagets 875 aktier ökat sitt innehav med 75 aktier genom att från en av bolagets övriga fem delägare förvärva dennes samtliga aktier; vidare inträdde han som direkt ägare av de aktier som innehafts av det helägda bolaget. Ändringarna innebar sålunda att huvudaktieägare ökade sin andel i förlustbolaget med 8,5 % och att antalet delägare minskade från fem till fyra.

Bolaget har hävdat att förändringarna inte nämnvärt påverkat inflytandet i bolaget och taxeringsintendenten har vitsordat detta. Omständigheterna föranleder ej heller till annat antagande. Med hänsyn till förändringarnas begränsade omfattning är bolaget berättigat att åtnjuta avdraget.

Denna dom är helt i linje med de övriga. Det bör dock påpekas att det här var fråga om en aktieägare som överlät hela sitt innehav.

Rättsfall RÅ 1959 Fi 500; RÅ 1960 Fi 934; RÅ 1964 Fi 267; RÅ 1976 ref 115; RÅ 1977 ref 4; RÅ 1977 ref 101; RÅ79 Aa 82

Litteratur prop 1951:182, s 42; SOU 1958:35, s 102—104; prop 1960:30; BeU 1960:10; SOU 1975:54, s 173 och 174; RN 1953 nr 3:1; RN 1955 nr 3:1; RN 1961 nr 4:6; SN 1974, s 508 f i K G A Sandströms översiktsartikel om förlustavdrag i SN 1974 s 479 och 571.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-12 10:01:46