



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln

En utredning om begreppets och undantagsregelns tillämpning, samverkan och
rättsliga hierarki.

Filosofie masteruppsats inom skatterätt

Författare: Robin Mostacero

Handledare: Björn Westberg

Framläggningsdatum 2015-05-11

Jönköping Maj 2015

Masteruppsats inom skatterätt

Titel:	Samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln
Författare:	Robin Mostacero
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2015-05-11
Ämnesord	Samma eller likartad verksamhet, utomståenderegeln, fåmansföretag, kvalificerade andelar, nyemission, överföring av verksamhet

Sammanfattning

Fåmansföretagsreglerna har under flera år varit föremål för diskussion och har genomgått ett flertal förändringar sedan 2006. Uppsatsen syftar till att beskriva ett av fåmansföretagsreglernas begrepp ”samma eller likartad verksamhet” och dess samverkan med ett av regelverkets undantag, utomståenderegeln. Det kan, vid en första anblick, verka vara två begrepp/regler som är oberoende av varandra men i realiteten samverkar, eller mer korrekt motverkar, de två vid flera situationer. Den samverkande faktorn är det faktum att begreppet samma eller likartad verksamhet i vissa situationer avgör om en andel ska anses vara kvalificerad eller inte. Vidare är denna kvalifikation av andelar ett avgörande kriterie för att utomståenderegeln ska anses tillämplig, genom att en delägare anses som utomstående såvida personen inte direkt eller indirekt äger en kvalificerad andel i företaget eller annat fåmansföretag. Det är på grund av denna samverkan Författaren avser att utreda ett antal situationer där utomståenderegeln och begreppet samma eller likartad verksamhet blir aktuella och hur dessa två ska hanteras i en konflikt.

Ett beskrivande exempel av denna situation är när ett fåmansföretag, A AB, investerar upparbetade vinstmedel genom en nyemission i ett annat fåmansföretag, B AB. A AB anses innan nyemissionen vara utomstående ägare i B AB och utomståenderegeln tillämpas. Bolagen bedriver inte samma eller likartad verksamhet innan, men eventuellt efter, en nyemission. Vid nyemissionen förvävar A AB ytterligare 5 % av andelarna i B AB, total ägarandel därefter är 35 %. Är då utomståenderegeln tillämplig trots att det i flertalet rättsfall funnits att upparbetat kapital i ett fåmansbolag som överförs till ett annat fåmansbolag ”smittas” det andra bolaget delägares andelar till att bli kvalificerade. Anses B AB således bedriva samma eller likartad verksamhet som A AB och därmed medföra att utomstående inte kan tillämpas eftersom en utomstående ägare inte kan inneha kvalificerade andelar?

Abstract

The Swedish close company regulations "sv. fåmansföretagsreglerna" have been the subject of discussion for years and have undergone several changes since 2006. The thesis aims to describe the close company definition "same or similar activities" (sv. samma eller likartad verksamhet) and its interaction with the regulatory exception, third party rule (sv. utomståenderegeln). It may, at first glance, seem to be two concepts / rules that are independent of each other but in reality they interact, or more correctly counteract, in several situations. The interacting factor is the fact that the concept of the same or similar activities in certain situations determines whether a share is deemed to be qualified (sv. kvalificerad andel) or not. Furthermore, this qualification of the shares is a decisive criterion to determine if the third party rule is applicable or not. This since a shareholder is considered as a third party owner unless that person directly or indirectly owns a qualified share in the company or other close companies. The author intends to investigate a number of situations where the third party rule and the concept of the same or similar activities will be relevant and how these two should be handled in a conflict.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	3
1.3	Metod och material.....	3
1.4	Avgränsning	4
1.5	Disposition.....	5
2	Fåmansföretagsreglerna.....	7
2.1	Inledning.....	7
2.2	Fåmansföretagsreglernas syfte.....	8
2.3	Fåmansföretag.....	10
2.4	Kvalificerade eller okvalificerade andelar	12
2.5	Verksam i betydande omfattning.....	13
2.5.1	Begreppets innebörd	13
2.5.2	Skatterättsnämnden - DNR 15-13/D	14
2.6	Samma eller likartad verksamhet	16
2.6.1	Inledning	16
2.6.2	Begreppets ursprungliga tillämpningsområde.....	17
2.6.3	Begreppets utveckling i praxis	18
2.6.3.1	<i>Överföring av verksamhet</i>	<i>18</i>
2.6.3.2	<i>Ägarsamband</i>	<i>20</i>
2.6.3.3	<i>Skatteflyktslagen</i>	<i>21</i>
2.6.3.4	<i>När begreppet samma eller likartad verksamhet inte är tillämpligt</i>	<i>23</i>
2.7	Utomståenderegeln	24
2.7.1	Inledning	24
2.7.2	Vem/vilka är utomstående?	24
2.7.3	Utomståenderegelns nuvarande lydelse.....	27
2.7.4	Karensperioden	28
2.7.5	Särskilda skäl.....	29
3	Analys	32
3.1	Inledning.....	32
3.2	Genomgång av praxis på området	32
3.2.1	HFD 2014 ref. 2	32
3.2.2	HFD 2011 not. 88	36
3.2.3	HFD Mål 3760-14 Stockholm den 10 april 2015	38
3.3	Ett fiktivt case	41
3.3.1	Inledning	41
3.3.2	Bakgrund och förutsättningar.....	42
3.3.3	Frågeställning	43
3.3.4	Rättslig information – Lagtextens ordalydelse	43
3.3.5	Författarens bedömning.....	46
4	Slutsats	55
	Referenslista	57

I Inledning

I.1 Bakgrund

De nuvarande fåmansföretagsreglerna, eller ”3:12-reglerna” som de även kallas, har sin grund i den stora skattereformen som Sverige genomförde 1990. Regelverket fick sitt namn 3:12-reglerna efter att de placerats i 3 § 12 mom. lag (1947:576) om statlig inkomstskatt. Lagstiftaren ansåg att det i ett aktiebolag som ägs av ett fåtal delägare skapades en möjlighet för delägarna att genom beslut på bolagsstämman tillgodogöra sig vinstmedel genom utdelning, till en mer förmånlig skattesats, istället för att erhålla lön från sitt företag. För att stävja ett eventuellt missbruk bland fåmansföretagsägare skapades därför 3:12-reglerna. Regelverket innebar vid införandet att en genomsnittlig kapitalavkastning skulle tas upp i inkomstslaget kapital och resterande del i inkomstslaget tjänst.¹

Införandet av fåmansföretagsreglerna, denna benämning kommer användas i resterande del av denna uppsats, har varit en problematisk process med ett flertal förändringar vilket lett till ett komplicerat regelverk. Regelverket innehåller ett flertal begrepp som blivit föremål för tvister och avgöranden, exempelvis begreppen samma eller likartad verksamhet och verksam i betydande omfattning.² Därtill finns det undantag från fåmansföretagsreglernas tillämplighet i form av utomståenderegeln, vilken kommer redogöras och analyseras utförligt i denna PM.³

Nuvarande regelverk angående fåmansföretagsbeskattning återfinns i 56:e och 57:e kapitlet i Inkomstskattelagen (1999:1229). Dagens fåmansföretagsregler är inte enbart uppbyggda för att motverka ett eventuellt missbruk vid omvandling av tjänsteinkomster till kapitalinkomster. Regelverket ska även verka som ett incitament för entreprenörer att anställa personal eftersom reglerna på senare år blivit förmånliga, i vissa fall kanske mer förmånliga än vad lagstiftaren faktiskt åsyftade, för fåmansdelägarna.

¹ Prop. 1989/90:110 s. 467.

² 57 kap. 4 § 1 p. IL och se även till exempel HFD 2014 ref 2, DNR 72-13/D.

³ 57 kap. 5 § IL.

Ett exempel på detta är den nya utformningen av löneunderlagsregeln⁴ där t ex en enmanskonsult som bedriver verksamhet via helägt aktiebolag teoretiskt sett har en valmöjlighet att betala statlig inkomstskatt eller inte. Detta eftersom hans årliga gränsbelopp vid en lön som motsvarar den nedre brytpunkten⁵ uppgår till cirka 220 tkr som delägare kan få i utdelning till 20 % skatt. Att reglerna blivit förmånliga för t.ex. enmanskonsulter, något som inte torde vara grundtanken, har inget med uppsatsens syfte att göra men ger en beskrivande bild över hur komplicerat detta regelverk är att konstruera.

Uppsatsen syftar till att beskriva ett av fåmansföretagsreglernas begrepp, samma eller likartad verksamhet, och dess samverkan med reglernas undantag utomståenderegeln. Kortfattat innebär utomståenderegeln att fåmansföretagsreglerna inte ska bli tillämpliga i den situation en utomstående person är ägare i betydande omfattning, minst 30 % av andelarna, och besitter rätten till utdelning på sin andel. Lagstiftaren anser att risken för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster blir mindre i en sådan situation då utdelning tillfaller även utomstående ägare.⁶ Utomståenderegeln tillämpning har varit komplex sedan den infördes.⁷

På senare år har denna komplexitet utvecklats ytterligare på grund av det stora antal rättsfall som avgjorts gällande begreppet samma eller likartad verksamhet. Begreppets tillämpning har utvidgats genom rättsfall och har idag ett mer långtgående tillämpningsområde jämfört med tidpunkten vid dess införande.⁸ Det kan, vid en första anblick, verka vara två begrepp/regler som är oberoende av varandra men i realiteten samverkar de två vid flera situationer. Den samverkande faktorn är det faktum att begreppet samma eller likartad verksamhet i flera situationer avgör om en andel ska anses vara kvalificerade eller inte.⁹ Vidare är denna kvalifikation av andelar ett avgörande kriterie för att utomståenderegeln ska anses

⁴ Löneunderlagsregeln används vid uträkning av en fåmansföretagsdelägars gränsbelopp som kan utnyttjas för att få lågbeskattad utdelning. Löneunderlagsregeln innebär att en delägars gränsbelopp ökar med det så kallade lönebaserade utrymmet. Det lönebaserade utrymmet beräknas till 50 % av all kontant lön som betalas ut till de anställda (ej förmåner) inklusive delägaren från företaget och dotterföretag året före beskattningsåret, d.v.s. 2013 års löner används vid uträkning av det lönebaserade utrymmet under 2014. Detta enligt 57 kap. 16-19a § IL.

⁵ Den nedre brytpunkten för beskattningsåret 2015 uppgår till 443 300 kr, enligt 65 kap. 5 § andra stycket IL.

⁶ Prop. 1989/90:110 s. 467.

⁷ Antalet avgjorda rättsfall vittnar om detta påstående. Se till exempel HFD 2014 ref. 2 och RÅ 2012 not. 25.

⁸ Se Rydin, Urban & Nilsson, Peter, *Svensk Skattetidning*, nummer 6-7 2014, s. 484-ff, Nordstedts Juridik.

⁹ Enligt ordalydelsen i 57 kap. 4 § IL.

tillämplig, genom att en delägare anses som utomstående såvida personen inte direkt eller indirekt äger en kvalificerad andel i företaget eller annat fåmansföretag.¹⁰ Det är på grund av denna samverkan Författaren avser att utreda ett antal situationer där utomståenderegeln och begreppet samma eller likartad verksamhet blir aktuella och hur dessa två ska hanteras i en konflikt, som ännu inte avgjorts i något rättsfall.

Ett beskrivande exempel av denna situation är när ett fåmansföretag, A AB, investerar upparbetade vinstmedel genom en nyemission i ett annat fåmansföretag, B AB. A AB anses innan nyemissionen vara utomstående ägare i B AB och utomståenderegeln tillämpas. Bolagen bedriver inte samma eller likartad verksamhet innan, men eventuellt efter, en nyemission. Vid nyemissionen förvävar A AB ytterligare 5 % av andelarna i B AB, total ägarandel därefter är 35 %. Är då utomståenderegeln tillämplig trots att det i flertalet rättsfall funnits att upparbetat kapital i ett fåmansbolag som överförs till ett annat fåmansbolag ”smittar” det andra bolaget delägares andelar till att bli kvalificerade. Anses B AB således bedriva samma eller likartad verksamhet som A AB och därmed medföra att utomstående inte kan tillämpas eftersom en utomstående ägare inte kan inneha kvalificerade andelar?

1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att redogöra utomståenderegeln samt begreppet samma eller likartad verksamhets tillämpningsområde och grundläggande syfte. Detta för att utreda deras samverkan vid en situation där deras respektive tillämpningsområde sammanfaller. Nuvarande praxis på området är inte samstämmig varför en utredning ska genomföras vid vilken situation respektive bestämmelse ska tillämpas och, i det fall bestämmelserna kommer till motstridigt utfall, vilken bestämmelse som står högst upp i den rättsliga hierarkin.

1.3 Metod och material

I uppsatsen används traditionella rättskällor utifrån en hierarkisk rättsdogmatisk metod där följande ordning gäller: lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. IL är den grundläggande lagstiftningen för denna uppsats och den behandlar främst 57 kapitlet 4-5 § IL.

Begreppet samma eller likartad verksamhet är svårtolkad och allmänt formulerad varför Författaren kommer söka ledning i förarbeten och praxis för att utröna begreppets tillämpning och lagstiftarens syfte med begreppet.

¹⁰ Enligt ordalydelsen 57 kap. 5 § 3 st. p. 1-3 IL.

Utomståenderegeln är en mer konkret regel gällande dess teoretiska tillämpningsområde. Vad gäller den praktiska tillämpningen är dock även den komplicerad varför främst förarbeten och praxis kommer att användas för att få en förståelse för lagstiftarens syfte. Vid utredningen om bestämmelsernas tillämpning finns det inget stöd i lagstiftningen vilken regel som ska användas i första hand, d.v.s. vilken bestämmelse som står högst i hierarkin, vid en situation där båda är tillämpliga och kommer till motstatsvisa utfall. För att ytterligare få ledning hur lagtexten har kommit att tolkas i praktiken används rättspraxis från HFD samt förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN).

Doktrin används, sparsamt, i kompletterande syfte. Med anledning av att det stora antal rättsfall från HFD, som behandlar begreppet samma eller likartad verksamhet, kommer ett urval av rättsfall tas upp i denna uppsats. Då främst avgöranden där begreppets samverkan med utomståenderegeln behandlas. I respektive bestämmelses faktadel kommer även rättsfall som inte behandlar den andra bestämmelsen redovisas i det fall Författaren anser att detta är nödvändigt för skapa en bättre förståelse för läsaren.

Avsnitt två i uppsatsen är en deskriptiv del där det grundläggande syftet med respektive bestämmelse redogörs, vad som avses med ett fåmansföretag samt till viss del reglernas historik. Den deskriptiva delen syftar till att redogöra och förklara begrepp som är centrala för uppsatsen och som är nödvändiga för att läsarens ska kunna tillgodogöra sig den analytiska delen i uppsatsen. Efterföljande avsnitt i uppsatsen består av att analysera och tolka lagtext samt rättsfall från HFD så väl som förhandsbesked från SRN. Analysen görs i syfte att utröna hur begreppet samma eller likartad verksamhets samverkan med utomståenderegeln skall tolkas i olika situationer. Analysen ämnar vidare utröna hur långtgående utomståenderegeln och samma eller likartad verksamhet-begreppets tillämpning är gällande indirekt ägda bolag.

I uppsatsen används förhandsbesked från SRN, både förhandsbesked som överklagats till HFD och de som inte överklagats. I uppsatsen används i första hand förhandsbesked vilka har fastställts av HFD. Förhandsbesked som inte överklagats till HFD används i de fall Författaren anser att de kan stärka argumentationen i analysen eller läsarens förståelse.

1.4 Avgränsning

Fåmansföretagsreglerna innefattar en rad bestämmelser där enskilda paragrafer gett upphov till flera avgöranden. En tydlig avgränsning i denna uppsats är därmed av vikt för att inte

falla in på områden som inte är av intresse för den slutliga analysen. Endast 57 kap. 4 § IL har till exempel ett flertal begrepp som varit tvistiga i domstolen såsom kvalificerade andelar, samma eller likartad verksamhet, verksam i betydande omfattning och närstående-begreppet. Uppsatsen kommer kort behandla samtliga dessa begrepp för att läsaren ska kunna få en tillräcklig förståelse för att kunna tillgodogöra sig den slutliga analysen och dess utfall. Dock, är det bara begreppet samma eller likartad verksamhet och utomstående-regeln som kommer beskrivas och analyseras mer djupgående.

Gällande samma eller likartad verksamhet kommer främst de delar om överföring av verksamhet som behandlats i praxis att beskrivas och analyseras. Detta eftersom det är det faktum att till exempel upparbetade vinster i ett fåmansföretag som sedan överförs till ett annat fåmansföretag smittar det senare bolaget och dess andelar därmed anses vara kvalificerade. Att andelarna anses kvalificerade medför att utomstående-regeln inte anses vara tillämplig.

Utomstående-regeln kommer att utredas utförligt vad gäller vilka situationer den anses tillämplig och dess samverkan med samma eller likartad verksamhet. Vad gäller ordalydelsen särskilda skäl i 57 kap. 5 § IL kommer det begreppet inte analyseras mer utförligt än en kortare beskrivning av dess innebörd för att läsaren ska förstå bestämmelsens tillämpningsområde. Endast rättsfall som är av betydelse för förståelsen för begreppet och undantags-regelns tillämpning kommer att beskrivas och analyseras. Bestämmelsernas historiska bakgrund kommer beröras kort.

1.5 Disposition

I *Avsnitt 2* kommer fåmansföretagsreglernas bakgrund och historiska utveckling beskrivas kortfattat. Därefter sker en beskrivning av samtliga delar av fåmansföretagsreglerna som är av intresse för att besvara uppsatsens syfte, t.ex. när fåmansföretagsreglerna är tillämpliga, kvalificerade eller okvalificerade andelar och begreppet verksam i betydande omfattning. Avsnittet kommer även innehålla en utförlig genomgång av begreppet samma eller likartad verksamhets grundläggande syfte, tillämpning och tolkning i nuvarande praxis.

Vidare kommer utomstående-regeln redogöras. Redogörelsen innefattar i vilka situationer regeln ska tillämpas, vem som anses vara en utomstående ägare, regelns karenstid samt begreppet särskilda skäl.

I *Avsnitt 3* avser Författaren att göra en djupgående analys för att besvara uppsatsens syfte. Avsnitten inleds med en genomgång av befintlig och aktuell praxis som berör begreppet samma eller likartad verksamhets samverkan med utomstående regeln. Samtliga rättsfall som redogörs är från HFD. Därefter anför Författaren sin analys och tolkning av uppsatsens frågeställning genom att beskriva ett fiktivt case. Situationen som analyseras berör flera komplexa tillämpningsområden gällande uppsatsens syfte och avser att ge läsaren en större förståelse för områdets problematik. Eftersom det inte finns praxis på området beskriver Författaren sin syn på hur regelverken bör tolkas utifrån ett neutralt och rättssäkert perspektiv.

I *Avsnitt 4* redogör Författaren sin slutsats och bedömning utifrån uppsatsens frågeställning samt syfte.

2 Fåmansföretagsreglerna

2.1 Inledning

Fåmansföretagsreglerna har en lång historia i svensk intern skatterätten. Den första lagstiftningen inom ämnet skapades redan 1933 då förordningen om ersättningskatt infördes.¹¹ Anledningen till regelverkets tillkomst var att den dåvarande kommunalskattelagens lydelse gjorde det möjligt för delägare att ”låna” pengar skattefritt av sitt bolag.¹² Regelverket har sedan dess utvecklats kontinuerligt. År 1951¹³ kom den första genomgripande särskilningslagstiftningen för fåmansföretag och 1976¹⁴ fortsatte utvecklingen genom att lagstiftaren för första gången avsåg att ta ett systematiskt grepp över fåmansföretagsproblematiken, då främst med syfte att förhindra att det uppkom otillbörliga skatteförmåner genom värdeöverföringar från fåmansföretaget och dess delägare.¹⁵

Vidare genomfördes 1990 en stor skattereform i Sverige som innebar flertalet skatterättsliga förändringar för både privatpersoner och företag.¹⁶ Reformen medförde att en generell skattesats om 30 procent infördes för inkomstslaget kapital.¹⁷ Dock, skapades ett undantag för realisationsvinster, d.v.s. till exempel en vinst som uppstår vid en aktieöverlåtelse, där lagstiftaren skapade en kvotering i form av att kapitalvinsten beskattades med 5/6 av 30 %.¹⁸ Lagstiftaren ansåg, precis som idag, att risken för skatteplanering var stor gällande fåmansföretag, eftersom delägarna hade valmöjligheten att erhålla ersättningen genom utdelning eller lön. På grund av detta skapades speciella fåmansföretagsregler där en genomsnittlig kapitalavkastning skulle tas i inkomstslaget kapital och resterande del i inkomstslaget tjänst, med förutsättningen att delägaren var verksam i betydande omfattning.¹⁹

¹¹ SFS 1933:395.

¹² SFS 1928:370.

¹³ SOU 2002:52 s. 108.

¹⁴ SFS 1976:86.

¹⁵ SOU 2002:52 s. 108.

¹⁶ Se prop. 1989/90:110.

¹⁷ Se prop. 1989/90:110 s. 466.

¹⁸ Sandström; Svensson, ”Fåmansföretag, skatteregler och skatteplanering”, s. 15.

¹⁹ Se prop. 1989/90:110 s. 467.

Fåmansföretagsreglerna reformerades 2006 för att bland annat förbättra regelverkets incitament för delägars risktagande i näringslivet. Ett steg i detta var att sänka skatten på utdelning till 20 % och förbättra fördelarna med att anställa i fåmansföretag.²⁰

Fåmansföretagsreglerna har varit diskuterade och kritiserade under en lång tid. Ett område som varit extra kritiserade är det faktum att det är mer förmånligt, ur ett skattemässigt perspektiv, att sälja sitt fåmansföretag till extern förvärvare kontra ett generationsskifte. Med anledning av detta beslutade regeringen den 13 mars 2014 att en utredning skulle genomföras.²¹ Syftet med utredningen var att tillhandahålla goda förutsättningar för generationsskiftet i fåmansföretag och göra det möjligt att tillvarata upparbetade värden i företaget. Detta i kombination till att bibehålla ett skydd mot kringgående av fåmansföretagsreglerna och inkomstomvandling. Utredningen skulle redovisas senast den 2 mars 2015.²² Efter regeringskiftet under hösten 2014 ändrade den nya regeringen utredarnas uppdrag samt förlängde utredningens slutdatum. Syftet, vilket beslutades den 15 januari 2015, är därefter att granska hela fåmansföretagsregelverket med fokus på förenklingsregeln, den nuvarande skattesatsen för utdelning och kapitalvinst samt lämna förslag på övriga lämpliga förändringar. Arbete ska vara klart den 1 september 2016.²³

Det ovan anförda visar att fåmansföretagsreglerna ständigt förändras och utvecklas, både från lagstiftaren och från domstolen. Regelverket har, enligt Författaren, kommit att bli komplext och för att skapa en god grundförståelse för läsaren kommer regelverket nedan redogöras till de delar som är av vikt för att utreda uppsatsens syfte.

2.2 Fåmansföretagsreglernas syfte

Ett aktiebolag och dess delägare är båda självständiga rättssubjekt mellan vilka det finns ett formellt tvåpartsförhållande. Detta betyder att båda parterna kan, både civilrättsligt och skatterättsligt ingå avtal med varandra. Därmed har det under en längre period funnits regler för att motverka att parterna enbart av skatterättsliga skäl utför rättshandlingar.²⁴

²⁰ Se Rapport från finansdepartementet den 26 jan 2005 – ”Reformerad ägarbeskattning, effektivitet, prevention, legitimitet”, s. 41 och 67.

²¹ Dir. 2014:42, ”Översyn av beskattningen vid ägarskiftet i fåmansföretag” (Fi 2014:06).

²² Dir. 2014:42, ””, s 1.

²³Dir. 2015:2, Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av beskattningen vid ägarskiftet i fåmansföretag (Fi 2014:06), s. 1.

²⁴ Rydin, Urban och Nilsson, Peter, *Svenske Skattetidning*, Nr. 6-7 2014, s. 480, Nordstedts Förlag.

Det grundläggande målet med skattereformen 1990 var att skapa en harmoniserad och neutral beskattning. Lagstiftaren åsyftade att likvärdiga inkomster ska beskattas lika och inte påverkas av eventuella olika handlingsalternativ.²⁵ Fåmansföretagsreglernas utformning skulle återspegla lagstiftarens syfte. Utdelning och reavinster som överstiger normal kapitalavkastning ska beskattas enligt särskilda regler, fåmansföretagsreglerna. Detta för att arbetsättning i fåmansföretag skall beskattas likformigt med löneinkomster för personer, som till exempel inte är delägare, med höga arbetsinkomster.²⁶

Anledningen till att reglerna finns är Sveriges duala skattesystem d.v.s. att tjänsteinkomster beskattas utifrån en progressiv skatteskala medan kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt.²⁷ Fåmansföretagsreglerna åsyftar att tillämpas på aktiva delägare och det grundläggande syftet är att förhindra högbeskattad arbetsinkomst omvandlas till lågbeskattad kapitalinkomst. Fåmansföretagsreglerna ska således endast tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. För att undvika att reglerna träffar allt för många situationer har lagstiftaren infört ett par undantagsregler såsom utomståenderegeln och att börsnoterade bolag inte kan anses vara ett fåmansföretag.²⁸

Urban Rydin och Peter Nilsson belyser en mycket intressant aspekt i deras artikel i Svensk Skattetidning. Som beskrivits ovan var målet med den stora skattereformen 1990 och även fåmansföretagsreglernas utveckling därefter att motverka en omvandling av högt beskattad lön till lägre beskattade kapitalinkomster. Trots denna vision har utvecklingen av regelverket i praktiken gått åt andra hållet. Detta eftersom kapitalinkomster och tjänsteinkomster år 1990 beskattades i stort sett likvärdigt. Idag har spänningarna mellan tjänsteinkomst och kapitalinkomst ökat väsentligt om man tänker på det faktum att utdelning upp till gränslöppet beskattas till ca 38 %²⁹ kontra en lön som beskattas med 57%³⁰. Således är det av stor vikt för en andelsägare, beroende på omständigheterna, att falla in under fåmansföre-

²⁵ SOU 2002:52 s. 256.

²⁶ Prop. 1989/90:110 s. 467.

²⁷ Se till exempel 65 kap. 3-5 § II. I jämförelse med 65 kap. 7 § II.

²⁸ Prop. 1989/90:110 s. 467.

²⁹ Beloppet är beräknat med en bolagsskatt om 22 % och en kapitalskatt om 20 %.

³⁰ Procentsatsen gäller vid högsta marginalsatt och beräknat på en genomsnittlig kommunalskatt om 32 %.

tagsregelverket för att uppnå en mer förmånlig beskattning. Detta resultat var troligtvis inte syftet när regelverket infördes.³¹

2.3 Fåmansföretag

Huvudgruppen vilken lagstiftaren haft i åtanke vid införandet av fåmansföretagsreglerna är ett företag där ett fåtal delägare är majoritetsägare och därmed innehar den faktiska bestämmanderätten. Det är mestadels i dessa bolag som kopplingen mellan bestämmanderätten och delägarnas arbetsinsats gör det möjligt för delägarna att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster.³²

En bedömning om ett företag ska klassificeras som ett fåmansföretag, och delägarna således ska beskattas utifrån 57 kap, bedöms utifrån en huvudregel och en specialregel även kallade huvuddefinitionen³³ och den subsidiära fåmansföretagsdefinitionen³⁴. Huvudregeln utgår utifrån antalet ägare och ägarandel medan specialregeln är oberoende av antalet delägare och istället fokuserar på delägarinsats och bestämmanderätt. Även utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag kan vara fåmansföretag.³⁵

Huvudregeln innebär att ett aktiebolag klassificeras som ett fåmansföretag om fyra eller färre delägare innehar mer än 50 % av rösterna i företaget.³⁶ Vid beräkningen av antalet delägare utgör en delägare, samt personer som ingår i samma närstående-krets, en person. En person kan endast räknas en gång, d.v.s. tillhöra en så kallad närstående-krets³⁷.

³¹ Svensk Skattetidning, Nr. 6-7 2014, s. 482, Rydin, Urban och Nilsson, Peter, Nordstedts Förlag.

³² SOU 2002:52 s. 264.

³³ SOU 2002:52 s. 257.

³⁴ SOU 2002:52 s. 257.

³⁵ Se Rå 1999 ref. 62. Samt SOU 2002:52 s. 258.

³⁶ 56 kap. 2 § II.

³⁷ 56 kap. 5 § II.

I närståendekretsen ingår följande personer:

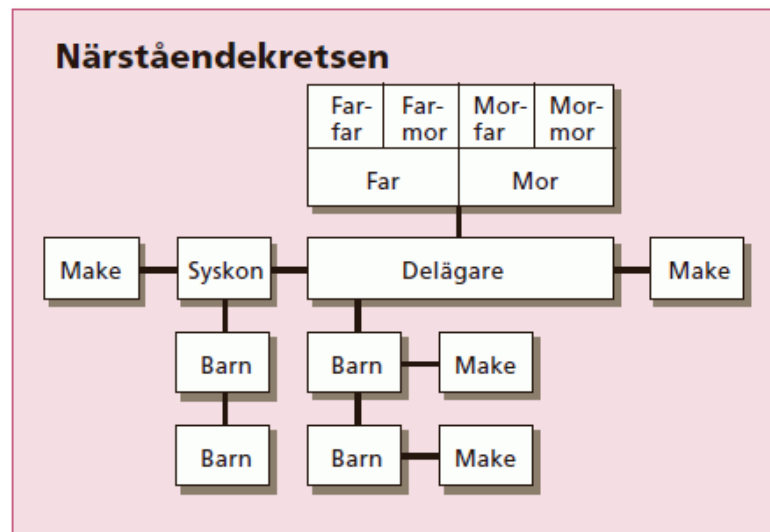


Bild från Skatteverkets hemsida.

Med barn menas även styvbarn och fosterbarn. Med makar likställs även personer som ingått registrerat partnerskap. Dessutom likställs med makar även personer som är sambo och har eller har haft gemensamt barn eller varit gifta. Eftersom en närståendekrets beräknas såsom en person kan antalet ägare i ett fåmansföretag i praktiken vara stor.³⁸

Enligt specialregeln klassificeras ett företag som fåmansföretag när näringsverksamheten är uppdelad på olika verksamheter som är oberoende av varandra. Det krävs då att en person genom sitt aktieinnehav, avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.³⁹

Den utvidgade definitionen av fåmansföretag innebär att delägare och närstående till delägare som är eller har varit verksamma i betydande omfattning, under något av de fem föregående åren, i ett fåmansföretag anses som en enda delägare. Syftet med denna bestämmelse är att ett företag som drivs av flera delägare, som alla är verksamma i företaget, ska behandlas som fåmansföretag. Även moderföretag omfattas av den utvidgade fåmansföre-

³⁸ 2 kap. 22 § II.

³⁹ 56 kap. 2 § andra st. II.

tagsdefinitionen, när delägaren eller närstående är eller har varit verksamma i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag i samma fåmansföretagsgrupp.⁴⁰

Ett undantag från fåmansföretagsreglerna gäller för aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad (eller en motsvarande marknad utanför EES). Privatbostadsföretag omfattas inte heller av reglerna för fåmansföretag.⁴¹ Skälet för undantaget är att lagstiftaren ansågs att de krav som ställs på ett börsnoterat företag vid börsintroduktion samt den tillsyn som värdepappersmarkande är föremål för motverkar risken för att obehöriga skatteförmåner ska uppstå i dessa bolag.⁴²

2.4 Kvalificerade eller okvalificerade andelar

Om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget är dennes andelar kvalificerade. Detsamma gäller även om företaget direkt eller indirekt under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning i det fåmansföretaget.⁴³

Andelarna är också kvalificerade om andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det fåmansföretag som andelsägaren äger. Praxis har visat att bestämmelsen träffar förhållandet när verksamhet eller tillgångar överförs från ett företag till ett annat.⁴⁴ Syftet med bestämmelsen är att hindra kringgåenden av reglerna om kvalificerade andelar.⁴⁵ Begreppet samma eller likartad verksamhet beskrivs utförligt nedan.

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad endast om det finns särskilda skäl, utförlig beskrivning sker nedan.

⁴⁰ Se RÅ 1978 ref 1:52.

⁴¹ 56 kap. 3 § II.

⁴² Se prop. 1975/76:79 s. 71 och prop. 1989/90: 110 s. 602.

⁴³ 57 kap. 4 § II.

⁴⁴ Se till exempel HFD 2011 ref. 75 och HFD 2011 not. 88.

⁴⁵ 57 kap. 4 § II.

Beskattning av utdelning och kapitalvinster skiljer sig åt beroende om andelarna klassificeras som okvalificerade eller kvalificerade. För okvalificerade onoterade aktier gäller som huvudregel en fast skattesats om 25 % oavsett storleken på utdelningen eller kapitalvinsten.⁴⁶

Beskattningen för kvalificerade andelar är däremot mer komplicerad och beroende av flera omständigheter. Den del av utdelningen eller kapitalvinsten som ryms inom andelsägarens tillgängliga gränobelopp beskattas med 20 %.⁴⁷ Utdelning och kapitalvinster överstigande gränobeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst med 32-57 % beroende på storleken av andelsägarens tjänsteinkomster.⁴⁸

Därutöver finns takregler som gör att beskattning i tjänst inte ska ske för belopp överstigande 90 Inkomstbasbelopp⁴⁹ (IBB), totalt cirka 5,23 miljoner kronor för 2015, avseende utdelning och för belopp överstigande 100 IBB, totalt cirka 5,8 miljoner kronor för 2015, avseende kapitalvinst. Om utdelningen eller kapitalvinsten överstiger dessa belopp beskattas resterande belopp i inkomstslaget kapital med 30 %.⁵⁰

2.5 Verksam i betydande omfattning

2.5.1 Begreppets innebörd

Begreppet verksam i betydande omfattning innebär inte preciserat i lagtexten. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att en person skall anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Som exempel nämns företagsledare och andra högre befattningshavare.⁵¹ Av rättspraxis framgår dock att det inte räcker med att delägaren haft en företagsledande ställning. Delägaren ska även varit verksam i företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen.⁵² I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning tillräknas denna kategori. Det behöver inte vara fråga om ett

⁴⁶ 42 kap. 15a § IL.

⁴⁷ 57 kap. 20 och 21 § IL.

⁴⁸ 57 kap. 20 och 21 § IL.

⁴⁹ Ett IBB uppgår under 2015 till 58 100 kr.

⁵⁰ 57 kap. 20a och 22 § IL.

⁵¹ Prop. 1989/90:110 s. 703.

⁵² Se till exempel RÅ 2002 ref. 21.

heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning. Av förarbetena framgår även att en styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete inte utan vidare kan anses verksam i betydande omfattning, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.⁵³ Enligt Skatteverket torde en delägare kunna anses vara verksam i betydande omfattning även om denne endast utför ett fåtal arbetsinsatser som varit av avgörande betydelse för det ekonomiska resultatet.⁵⁴

Om en person varit verksam i begränsad utsträckning anses personens andelar i vissa fall inte vara kvalificerade. Enligt praxis kan en person verka aktivt i ett företag såvida det inte överstiger 10 timmar under ett kalenderår.⁵⁵ Exakt vad gränsen går innan en delägare anses vara verksam i betydande omfattning är dock inte uttalad i varken förarbeten eller praxis.

Enligt lagtexten är det tillräckligt att den skattskyldige eller närstående varit kvalificerat verksam under något av de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret för att fåmansföretagsreglerna ska vara tillämpliga.⁵⁶ Nedan framställs ett rättsfall rörande begreppet verksam i betydande omfattning i relation till utomståenderegeln.

2.5.2 Skatterättsnämnden - DNR 15-13/D

A är delägare i holdingbolaget Y AB. Y AB:s huvudsakliga verksamhet är att förvalta aktierna i det helägda dotterbolaget Z AB. Z AB är ett konsultbolag där samtliga delägare är anställda och verksamma i betydande omfattning i bolag inom koncernen varför deras aktier i Y AB är kvalificerade andelar.

Under 2008 bildade A, tillsammans med övriga delägare i Y AB, Å AB. Å AB, som riktar sig till externa investerare, investerar i diverse branscher via dotterbolag. Under samma år förvärvade Z AB samtliga aktier i Å AB. Vid en extra bolagsstämma i Å AB beslutades därefter om split av aktierna samt uppdelning i två aktieslag, A-aktierna var stamaktier och B-aktierna var preferensaktier. En A-aktie medför tio röster och en B-aktie en röst.

2008 förvärvade X AB, ett bolag som ägs direkt av samma fysiska personer som äger Y AB, samtliga A-aktier i Å AB. Ingen av delägarna har varit verksam i X AB. Utomstående

⁵³ Prop. 1989/90:110 s. 468 och 703.

⁵⁴ SKV Handledning för beskattning av inkomst Del 2 s. 1532.

⁵⁵ RÅ 2009 not. 68.

⁵⁶ 57 kap. 4 § II.

investerare förvärvade samtidigt mer än 30 % av B-aktierna. Det utomstående ägandet har därefter successivt ökat och uppgick vid tidpunkten för ansökan till 80 procent av kapitalet.

Enligt förvaltningsavtalet ska Z AB leda och förvalta den löpande verksamheten i Å AB och dess dotterbolag och utföra vissa fastställda viktigare uppgifter, såsom köp och försäljningar samt investeringsbedömningar. Av aktieägaravtalet framgår att verksamheten i Å AB ska påbörjas under 2009 och pågå under en viss investeringsperiod. Under denna period ska minst två av nyckelpersonerna ägna majoriteten av sin arbetstid åt Å AB. Med nyckelpersoner avses enligt avtalet A, B och en ytterligare person som utses av ett särskilt råd som efter förslag från Z AB bestämts av investerarna i Å AB.

Frågorna i målet gäller om A:s aktier anses vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § II. Är svaret jakande på den första frågan är den andra frågeställningen huruvida utomståenderegeln är tillämplig på innehavet.

SRN anför följande: A har inte varit verksam i X AB. A har däremot varit verksam i det av X AB delägda Å AB eftersom A i enlighet med aktieägaravtalet har agerat som nyckelperson i Å AB:s verksamhet genom att ägna större delen av sin arbetstid åt verksamheten i bolaget. Denna arbetsinsats har troligtvis haft stor betydelse för bolagets vinstgenerering. Därmed är det bevisat att A har utfört ett arbete i Å AB som är av sådant slag att A skulle ha ansetts verksam i betydande omfattning i Å AB om han hade varit anställd i bolaget. A ansåg dock att det arbete han utfört som anställd i Z AB inte ska beaktas vid en bedömning av omfattningen av arbetet i Å AB.

SRN tolkar att bestämmelserna, i 57 kap. 4 § första stycket II, främst är inriktade på delägare i fåmansföretag som utför arbete i det direkt eller indirekt ägda företaget. Enligt SRN ställs det inte något krav på anställning i det företag där arbetet utförs. Lagrummets ordalydelse kan inte heller sägas utesluta att en delägars arbete i ett företag, vars omfattning ska bedömas, utförs av delägaren i egenskap av anställd i ett annat företag. Ytterligare stöd för denna tolkning återfinns i praxis där hänsyn togs till en närståendes arbetsinsats som anställd i ett annat företag än det där arbetet utfördes.⁵⁷ SRN ansåg att A:s aktier i X AB var kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § II.

⁵⁷ Se HFD 2013 ref. 11 I.

Av förhandsbeskedsansökan framgår det att det pågick ett planeringsarbete för investeringsverksamheten innan den tidpunkt då utomstående förvärvade andelar i Å AB. Investerarunderlaget som togs fram under planeringstiden var grundläggande för verksamheten och investerarnas vilja att investera i densamma, enligt SRN.⁵⁸

Bolaget får därmed ansetts bedriva en verksamhet av betydelse redan innan det utomstående ägandet uppkom. Frågan är därmed om det föreligger en sådan undantagssituation som gör att utomståenderegeln kan tillämpas trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den tid under vilken bolaget varit verksamt. SRN ansåg att det inte förelåg någon sådan undantagssituation. Utomståenderegeln var därmed tillämplig först efter utgången av femårsperioden.⁵⁹⁶⁰

2.6 Samma eller likartad verksamhet

2.6.1 Inledning

Begreppet samma eller likartad verksamhet infördes år 1991 med en karenstid om 10 år. Enligt förarbetena var syftet att karensregeln skulle förlängas om den skatteskyldige eller en närstående till personen fortsatte med likartad verksamhet i ett annat fåmansföretag.⁶¹ En situation som lagstiftaren åsyftade att träffa var att upparbetade vinstmedel sparades i ett vilande bolag samtidigt som verksamheten överflyttades och bedrevs i ett nytt bolag.⁶² Begreppet samma eller likartad verksamhet har inte definierats i lagtexten vilket lett till att rättspraxis fått avgöra tolkningen av vad som ska falla inom begreppets tillämpningsområde. Tanken var inte att reglera alla situationer där en person anses bedriva samma eller likartad verksamhet i två eller flera företag. Det lagstiftaren syftade att uppnå var att förhindra de fall där en bolagssammansättning avsåg att kringgå fåmansföretagsreglerna, vilket blivit en komplex gränsdragningsproblematik för domstolarna.⁶³

⁵⁸ Se RÅ 2008 ref. 58 angående om vilken tidpunkt en verksamhet anses uppstå.

⁵⁹ 57 kap. 5 § IL.

⁶⁰ DNR 15-13/D.

⁶¹ Prop. 1989/1990:110, s. 468.

⁶² Svensk Skattetidning, Nr. 6-7 2014, s. 482, Rydin, Urban och Nilsson, Peter, Nordstedts Förlag.

⁶³ Sandström; Svensson, ”Fåmansföretag, skatteregler och skatteplanering”, s. 36.

Intressant att notera är att det som i vanligt språkbruk skulle kallas samma eller likartad verksamhet, det vill säga att två företag driver samma slags verksamhet, i vissa fall inte ansetts omfattas av bestämmelsen.⁶⁴

2.6.2 Begreppets ursprungliga tillämpningsområde

Tillämpningsområdet för begreppet samma eller likartad verksamhet är som nämnts ovan inte definierat i lagtexten. Det ansågs varken meningsfullt eller realistiskt att i lagtext försöka beskriva alla de olika situationer som skulle aktualisera bestämmelsen. Det ansågs mer lämpligt att begreppet samma eller likartad verksamhet och dess tillämpningsområde skulle preciseras genom praxis.⁶⁵

Grundtanken med begreppet var i stort detsamma som är gällande idag, med skillnaden att nuvarande karenstid är fem år istället för tio år, vilket kan utläsas i följande utdrag ur propositionen:

”Bestämmelserna i momentet skall tillämpas även när arbetsinsatsen i företaget upphört för mer än tio år sedan men i stället sker i annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet, eftersom det annars kunde bli möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag. Tioårsperioden räknas i sådant fall först från det vederbörandes verksamhet i det senare företaget upphört. Som lagrådet påpekat är det en förutsättning för förlängningen att det finns en kontinuitet i den meningen att den som är verksam i det senare företaget tidigare skall ha varit verksam i den skatteskyldiges eget företag. Vidare skall inte mer än 10 år ha förflutit mellan den tidpunkt då verksamheten i den skatteskyldiges företag upphörde och den tidpunkt då verksamheten i det andra företaget påbörjades.”⁶⁶

Lagstiftningen syftade, enligt propositionen, till att förhindra att vinstmedel upparbetades i ett företag för att sedan andelsägaren skulle skapa ett nytt företag. I det nya företaget skulle andelsägaren fortsätta med verksamheten samtidigt som den upparbetade vinsten lämnades kvar i det gamla företaget för att vänta ut karenstiden och därefter beskattas mildare, d.v.s. till 25 % skatt enligt dagens regler.⁶⁷

Lagtextens lydelse förändrades genom SFS 1995:1626 till följande:

⁶⁴ Se till exempel RÅ 2007 not. 66.

⁶⁵ SOU 2002:52 s. 313.

⁶⁶ Prop. 1989/90:110 s. 703 f.

⁶⁷ 42 kap. 15a § IL.

”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”.

Lagregleringen bör kunna tolkas som att bestämmelsen i huvudsak tar sikte på situationer där verksamheten i ett nytt företag ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten.⁶⁸

Det nämns i propositionen att bestämmelsen har till syfte att exempelvis undanröja oklarheter i ett inledningsskede när verksamheten påbörjas i ett nytt bolag.⁶⁹ Vidare förändrades karenstidens längd till 5 år i propositionen 1996/97:45 eftersom regeringen ansåg att en sänkning kunde genomföras utan att det uppkommer någon beaktningsvärd möjlighet till skatteplanering.⁷⁰

2.6.3 Begreppets utveckling i praxis

2.6.3.1 Överföring av verksamhet

Begreppet samma eller likartad verksamhet har varit föremål för flertalet prövningar de senaste åren. Domstolen har fastställt att verksamhetsöverföringar i olika former innebär att begreppet samma eller likartad verksamhet är tillämpligt.⁷¹ Av praxis framgår att begreppet samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på situationer där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat fåmansföretag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan företagen.⁷²

Vidare har domstolen fastställt att det under vissa förutsättningar räcker att kunskap har överförts mellan bolagen för att en överföring av verksamhet ska ligga för handen.⁷³ Nedan

⁶⁸ Rydin, Båvall, ”Beskattning av ägare till fåmansföretag”, s. 74.

⁶⁹ Prop. 1995/96:109 s. 88.

⁷⁰ Prop. 1996/97:45 s. 43 f.

⁷¹ Se till exempel HFD 2011 ref. 75, HFD 2012 ref. 67 och HFD 2013 ref. 35.

⁷² Se till exempel RÅ 1999 ref. 28, RÅ 2010 ref. 11 I-V och HFD 2011 ref. 75.

⁷³ RÅ 2010 ref. 11 och HFD 2013 ref. 35.

framställs kortfattat en rad rättsfall för att ge läsaren en grundläggande förståelse i vilka situationer en verksamhetsöverföring anses föreligga.

RÅ 1997 ref. 48

Regeringsrätten konstaterade i ett rättsfall 1997 att med samma eller likartad verksamhet avses sådan verksamhet som ligger inom ramen för en tidigare av aktieägaren bedrivna verksamhet. Situationen uppstår när tillgångar säljs från ett bolag, i vilket aktieägaren är verksam, till ett annat bolag i vilket han inte är verksam men väl delägare. Om de överlåtna tillgångarna har betingats av den verksamhet i vilken delägaren är verksam så anses det bolag som övertar tillgångarna bedriva likartad verksamhet. Aktierna i det övertagande bolaget anses då vara kvalificerade.

RÅ 1999 ref. 28

Ett rättsfall från 1999 framhöll Regeringsrätten att bestämmelsen 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. En djupare beskrivning av tolkningen om överföring av verksamhet redogörs nedan.

RÅ 2010 ref. 11 (I–V)

Nästa steg i utvecklingen var att Regeringsrätten utvidgade tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet. I januari 2010 kom domstolen med fem domar. Domarna slog fast att begreppet samma eller likartad verksamhet ansågs tillämpligt om en överföring av vinstmedel eller kapital genomförts mellan bolag. Tidigare hade det enligt praxis endast förelegat samma eller likartad verksamhet när hela eller delar av en verksamhet överförts. Efter domarna kan praxis sammanfattas med att om själva rörelsen eller upparbetade tillgångar i rörelsen överflyttas till ett annat verksamhetsbolag anses det bolaget bedriva samma eller likartad verksamhet som rörelsebolaget. Det gäller även vid en situation där det bolag som tillgodogjort sig kapital från ett annat fåmansföretag endast förvaltar det överflyttade kapitalet. Oavsett om det är kapital eller rörelse som flyttas så ska företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet till och med utgången av det femte beskattningsåret efter det att ägaren, eller närstående till honom/henne, upphört att vara aktiv i något av bolagen. Det ska förtydligas att denna smitta berör både det överförande och det motta-

gande företaget varför det inte går att undkomma smitta på annat sätt än att delägaren upphör att vara verksam i betydande omfattning.

HFD 2011 ref. 75

SRN, lämnade i mars 2011, två förhandsbesked⁷⁴ där nämnden konstaterade att även själva köpeskillingen kan innebära att ett bolag anses bedriva samma eller likartad verksamhet. I ett av förhandsbeskeden, dnr 21-10/D, skedde inte någon egentlig överföring av verksamhetsbolagets verksamhet eller likviditet. Den koncern i vilken verksamhetsbolaget ingick hade istället sålts till marknadspris till ett annat bolag. Både verksamhet och tidigare genererat vinstkapital i verksamhetsbolaget var alltså intakt under hela transaktionskedjan.

När SRN konstaterade att de verksamma delägarnas utländska bolag hade tillgodogjort sig kapital, som på grund av ägarnas arbetsinsatser hade generats i verksamhetsbolaget, och vars förvaltning genom likvidation hade övertagits av två andra bolag, så syftade man på själva köpeskillingen för den koncern, i vilken verksamhetsbolaget ingick.

HFD gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

2.6.3.2 Ägarsamband

Den nuvarande lydelsen i 57 kap 4 § IL ger inte klart uttryck för att ett ägarsamband ska föreligga för att paragrafen ska anses tillämplig. Däremot är syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL att motverka att ägare med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktier.⁷⁵ Omvänt gäller, som framgått, att enbart avkastningen av ägaren och dennes närståendes arbetsinsatser ska träffas av de särskilda reglerna.⁷⁶

Det ovan anförda tyder, enligt SRN:s uppfattning i målet dnr 25-12/D, på att bestämmelsen ifråga 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.

⁷⁴ DNR 21-10/D och DNR 33-10/D.

⁷⁵ Prop. 1989/90:110 del 1 s. 467.

⁷⁶ Prop. 1989/90:110 del 1 s. 469.

I det aktuella fallet fanns inget sådant ägarsamband. Förutsättningar i fallet var att X AB ägdes av två bröder. Bröderna bedrev trädgårdsodling och blomsterhandel i X AB och hela verksamheten såldes under 2006 till Z AB. Kapitalvinsten som uppkom vid försäljningen förvaltades i X AB samtidigt som bröderna fortsatte att arbeta kvar i Z AB. Överlåtelseavtalet mellan X AB och Z AB innehöll inte någon förpliktelse för Z AB som innebar att brödernas fortsatta arbete i rörelsen ska anses vara annat än ett sedvanligt anställningsförhållande. Därmed ansåg SRN att det inte föreligger något ägarsamband eftersom bröderna inte äger någon del i Z AB. Därmed ska brödernas andelar i X AB anses okvalificerade från och med 2012, trots att Z AB bedriver samma eller likartad verksamhet som X AB.⁷⁷

2.6.3.3 Skatteflyktslagen

I två nyligen fastställda förhandsbesked, kom HFD fram till att skatteflyktslagen⁷⁸ ska vara tillämplig vid en situation där en intern aktieöverlåtelse medför att fåmansföretagsreglerna kan kringgås. Nedan framställs ett av förhandsbeskeden som HFD fastställde den 16 mars 2015⁷⁹:

A ägde och bedrev verksamhet i sitt helägda bolag X AB. Verksamheten överläts till underpris under 2008 till ett av A nybildat bolag, Y AB. A är verksam i betydande omfattning i Y AB. Samtliga andelar i bolaget är kvalificerade. Under 2010 bildade A bolaget Z AB. Samma år överlät A sina andelar i X AB till Z AB till underpris. X AB bestod vid överlåtelser av vinstmedel som härrörde från A:s arbete i bolaget. Detta innebär att X AB anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB. Vinstmedlen har och kommer att förvaltas diskretionärt⁸⁰.

Z AB har inte och kommer inte bedriva någon verksamhet. X AB har inte lämnat någon utdelning till Z AB. Inga andra transaktioner har genomförts mellan bolagen. X AB bedriver ingen verksamhet som skulle kunna kvalificera A:s andelar i Z AB efter det att fem år gått från 2008 då den tidigare verksamheten i X AB upphörde.

Frågan i förhandsbeskedet var om en extern försäljning av Z AB med dotterbolaget X AB under 2014 alternativt 2016 kan medföra att skatteflyktslagen blir tillämplig.

⁷⁷ HFD 2012 ref. 67.

⁷⁸ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

⁷⁹ HFD, Mål 4382-14 och 4132-14.

⁸⁰ Diskretionär förvaltning är en finansiell tjänst och innebär i nuvarande situation att en extern part förvaltar bolagets kapital.

SRN fann att genom försäljningen av X AB till Y AB under 2010 blev A:s andelar i X AB kvalificerade med stöd av 57 kap 4 § 1 st. 2 p IL. Detta på grund av A:s tidigare arbete i X AB som upphörde 2008. Det innebär att andelarna från och med ingången av beskattningsåret 2014, efter fem års karenperiod, inte längre ska anses vara kvalificerade.

Av RÅ 2005 ref. 3 framgår att andelarna i Z AB inte är kvalificerade trots att X AB anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB, där A och B är verksamma äger andelar. Detta eftersom A inte äger båda bolagen direkt.⁸¹

Eftersom andelarna i Z AB inte anses vara kvalificerade prövade SNR om skatteflyktslagen skulle anses tillämplig. Enligt lagen ska följande fyra rekvisit vara uppfyllda för att det ska föreligga skatteflykt.

Enligt 2 § skatteflyktslagen ska, vid fastställandet av underlag, hänsyn inte tas till en rättshandling, om

- 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*
- 4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.⁸²*

Parternas uppfattning var att rekvisiten i punkterna 1–3 var uppfyllda. Därefter var frågan om förfarandet skulle anses strida mot lagstiftningens syfte, enligt punkt 4.

Genom den interna aktieöverlåtelsen 2010 har A åstadkommit att inkomster som skapats av delägarrens arbete i X AB under beskattningsåret 2008 och tidigare ska beskattas som kapitalvinst istället för enligt de särskilda reglerna i 57 kap IL.

⁸¹ 57 kap 4 § 1 st. 2 p IL.

⁸² 2 § Lag (1995:575) mot skatteflykt.

I RÅ 2009 ref. 31 ansåg domstolen att skatteflyktslagen var tillämplig på ett liknande förfarande. I det fallet överlät de skattskyldiga ett verksamhetsbolag som de bedrivit under ett antal år inklusive ansamlade vinstmedel till utomstående. Karaktären av kvalificerade andelar upphörde på grund av ett antal transaktioner inom den egna företagsgruppen.

Skillnaden här är att A undviker den åsyftade beskattningen enligt 57 kap. för endast en del av Z AB:s överskott, nämligen den som, räknat från beskattningsåret 2018, är hänförlig till den föregående femårsperioden. Samtidigt måste vägas in att A fortsätter att vara verksam i Z AB vilket innebär att motsvarande förfarande kan upprepas. Mot denna bakgrund fann SRN att synsättet i RÅ 2009 ref. 31 kunde tillämpas även på detta fall. Det finns enligt SRN:s uppfattning inget skäl att behandla det aktuella fallet på annat sätt än 2009 års fall. Skatteflyktslagen är följaktligen tillämplig och medför att aktierna i X AB vid en försäljning 2018 ska beskattas som om de var kvalificerade andelar för A.⁸³

2.6.3.4 När begreppet samma eller likartad verksamhet inte är tillämpligt

Ytterligare ett fall för att beskriva tolkningen av samma eller likartad verksamhet, men med motsatt utgång, är RÅ 2007 not. 66 vilket handlade om det franchisegivande företaget Z AB bedrev samma eller likartad verksamhet som franchisetagande företaget Y AB. SRN meddelade ett avgörande som Högsta förvaltningsdomstolen fastställde utan invändning. Domskälen var återigen, precis som avgörande från 1999, att 57:4 § 1 st. 1 p. IL i huvudsak syftar till de situationer där verksamheten har överförts från ett företag till ett annat och där det övertagande företaget sedermera fortsätter med den tidigare bedrivna verksamheten. En överföring har helt eller delvis inte genomförts och omständigheten att bolagens verksamhet bedrivs i form av franchising kan inte heller anses innebära att ett likartat samband föreligger mellan bolagen.

Ytterligare en situation där begreppet inte anses tillämpligt är det fall då en andelsägares andelar upphört att vara kvalificerade på grund av att karenstiden i 57 kap. 4 § IL löpt ut. I den situationen så ska utdelning eller kapitalvinst på andelarna inte längre beskattas enligt reglerna för kvalificerade andelar. Därmed ska, en överföring av verksamhet från fåmansföretaget till ett annat fåmansföretag, inte anses innebära att begreppet samma eller likartad verksamhet blir tillämpligt.⁸⁴

⁸³ HFD, Mål 4382-14 och 4132-14.

⁸⁴ Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 360656–13/111.

2.7 Utomståenderegeln

2.7.1 Inledning

Fåmansföretagsreglerna innefattar även undantag från regelverket.⁸⁵ Undantagsreglerna ska motverka att regelverket är tillämpligt för andelsägare vars möjligt att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster är begränsad. Den så kallade utomståenderegeln i 57 kap. 5 § II utgör ett undantag från tillämpningen av fåmansföretagsreglerna genom att den undantar andelar från klassifikationen kvalificerad. Om regeln är tillämplig anses alla delägars andelar vara okvalificerade vilket medför att utdelning och kapitalvinster beskattas till 25 %.⁸⁶

Undantagsregeln lydelse är följande:

”Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

- 1. äger kvalificerade andelar i företaget,*
- 2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller*
- 3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.”⁸⁷*

2.7.2 Vem/vilka är utomstående?

57 kap. 5 § II definierar vad som avses med ”företaget” och ”utomstående” delägare. Vad gäller begreppet *företaget* syftar lydelsen på det bolag i vilket delägaren, eller delägens närstående, är verksam i betydande omfattning och därmed innehar kvalificerade andelar.⁸⁸

Den *utomstående* ska vara en fysisk eller juridisk person som äger en betydande del i företa-

⁸⁵ Se till exempel 57 kap. 5, 20a och 22 § II.

⁸⁶ 42 kap. 15a § II.

⁸⁷ 57 kap. 5 § II.

⁸⁸ 57 kap. 5 § andra st. II.

get. Ägandet i företaget kan vara direkt eller indirekt, d.v.s. genom exempelvis ett holdingbolag. Vid bedömningen av om utomstående indirekt äger del i företaget ska även fysiska personers ägande genom ett utländskt fåmansföretag beaktas.⁸⁹

Utomståenderegeln är enbart tillämplig om utomstående till betydande omfattning äger en andel i ett företag som åsyftas av bestämmelsen. Enligt proposition anses begreppet betydande omfattning innebära följande:

”Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare.”⁹⁰

Uttalandets faktiska innebörd är att om en utomstående äger 30 % av andelarna blir behållningen av en andelsägares uttag av företagets vinster i form av en kapitalinkomst i princip inte större jämfört med ett löneuttag. Detta eftersom andelsägaren måste dela ut minst 30 % till den utomstående ägaren jämfört med en ägarsituation där andelsägaren äger hela bolaget. Den skattskyldige ska kunna visa att utomstående delägare har ägt minst 30 % av andelarna och delägaren haft rätt till motsvarande andel av den avkastning som lämnats av företaget.

Följande exempel anförs för att belysa lagstiftarens avsikt varför ett utomstående ägande ska uppgå till minst 30 %. Därtill visar exemplet att reglernas faktiska innebörd inte helt överensstämmer med dess ursprungliga syfte då t ex bolagsskatten sänkts från 30 % 1991 till 22 % idag.

Ett företag ägs till 70 % av A som är verksam i betydande omfattning i bolaget X AB. X AB ägs till resterande 30 % av den utomstående ägaren U. Bolaget har under verksamhetsåret gjort 100 000 kr i vinst. A har en hög lön och beskattas med en marginalskatt om 57 %. Sociala avgifter uppgår till 32 %.

Om A tar ut vinsten som lön följande.

Lönekostnad	100 000 kr
Sociala avgifter	24 200 kr

⁸⁹ HFD 2012 not. 25.

⁹⁰ Prop. 1989/90:110 s. 468.

Löneskatt	43 206 kr
<u>A erhåller</u>	<u>32 594 kr</u>

Om A tar ut vinsten som utdelning

Vinst	100 000 kr
Bolagsskatt	22 000 kr
Utdelning A	54 600 kr
Utdelning U	23 400 kr
Skatt för A (25 %)	13 650 kr
<u>A erhåller</u>	<u>40 950 kr</u>

I och med att bolagsskatten sänkts med 8 % sedan 1991 blir utomståenderegeln nuvarande tillämpning inte helt överensstämmande med dess grundläggande syfte. Detta eftersom det är mer förmånligt att ta ut utdelning än lön trots ett utomstående ägande.

Det kan finnas omständigheter eller rent konstlade situationer som innebär att den skattskyldige erhåller en större del av företagets nettobehållning som en kapitalinkomst än vad andelsägarens normalt ska erhålla på sin andel. Lagtexten ger därför utrymme att beakta ”särskilda skäl” vid prövningen, se avsnitt 2.7.5.⁹¹

Vidare har domstolen kommit fram till att utomståenderegeln inte enbart gäller andelar i företag i vilket andelsägaren faktiskt varit verksam. HFD anser att det är i linje med bestämmelsernas syfte att undanta utdelningar och kapitalvinster från beskattning inom inkomstslaget tjänst som, på grund av utomståendes andelsägande i företaget och rätt till utdelning, med stor sannolikhet inte helt eller delvis utgörs av inkomster hänförliga till arbete som någon majoritetsägare som varit verksam i betydande omfattning har lagt ned i företaget. Därmed är utomståenderegeln tillämplig i fall där utomstående äger del i ett moderföretag medan den delägare som innehar kvalificerade andelar är verksam i betydande omfattning i dess dotterföretag.⁹²

⁹¹ Prop. 1989/90:110 s. 468.

⁹² RÅ 2004 ref. 124.

2.7.3 Utomståenderegeln nuvarande lydelse

Lagstiftaren ansåg, vid förändringarna av utomståenderegeln 2001, att bedömningen om utomstående äger andel i ett fåmansföretag inte endast bör omfattas av den som direkt äger andel i företaget. Detta för att motverka ett kringgående av fåmansföretagsreglerna genom utomståenderegeln med hjälp av vissa bolagskonstruktioner. Om det t.ex. i en andelsägarkrets finns ett annat företag bör bedömningen även ske i det senare företagens andelsägarkrets.

57 kap. 5 § 3 st. II ställer upp tre kriterier för att avgöra till vilken del ett fåmansföretag ägs av utomstående delägare. Enligt lagtexten beaktas enbart fysiska personers ägande, dock finns det inget krav på att den fysiska personens ägande ska vara direkt utan det kan likväl vara indirekt via ett bolag.

Det första kriteriet är till den del en andelsägare innehar kvalificerade andelar. Bedömningen görs utifrån reglerna för kvalificerade andelar. En situation som träffas av det första kriteriet är när en fysisk person äger andelar i företaget och där personen eller närstående till denna är verksam i betydande omfattning.⁹³

Enligt det andra kriteriet ska även en fysisk person som indirekt äger en andel, genom t ex ett helägt holdingbolag, borträknas vid bedömningen om utomstående äger mer än 30 % av företaget, om personens andelar skulle anses vara kvalificerade vid ett direkt ägande.⁹⁴

Det tredje kriteriet innebär att en fysisk person som indirekt via ett fåmansföretag äger andel i det företag i vilket den skattskyldige är verksam inte ska anses vara utomstående om de båda företagen bedriver samma eller likartad verksamhet i den mening som avses i 57 kap. 4 § II.⁹⁵ Därmed ska en bedömning av vilka fysiska personer som finns i ägarkedjan beaktas.

Om andelsägarkretsen innehåller en delägare vars innehav i det ägda fåmansföretaget skulle vara att bedöma som kvalificerat om han ägt andelen direkt, bör andelsägaren inte bedömas som en utomstående delägare i fåmansföretaget. En bedömning ska således göras utifrån

⁹³ 57 kap. 4 § II.

⁹⁴ 57 kap. 5 § II.

⁹⁵ HFD 2013 ref. 35.

en andelsägares och eventuellt andra fysiska personers innehav av indirekt kvalificerade andelar. Följande exempel anges i propositionen för att belysa den nya utomståenderegeln.⁹⁶

”X äger kvalificerade andelar i fåmansföretaget AB A motsvarande 35 procent av andelarna. En annan fysisk person, Å, äger 20 procent av andelarna och även dessa är att bedöma som kvalificerade. 10 procent av andelarna ägs av ett börsbolag, AB C. AB C har rätt till utdelning i AB A. Resterande 35 procent av andelarna ägs av ett fåmansföretag AB B som inte bedriver samma eller likartad verksamhet som AB A. Även AB B har rätt till utdelning i AB A.

Fåmansföretaget AB B ägs till 50 procent av Y och resterande 50 procent ägs av Z. Z är inte aktiv i något av företagen AB A eller AB B. Y är däremot aktiv i fåmansföretaget AB A. Genom den nu föreslagna ändringen är Y:s indirekta innehav i AB A att anse som kvalificerat, eftersom innehavet skulle ha varit kvalificerat om han hade ägt andelarna direkt i fåmansföretaget AB A. Z:s innehav är däremot inte kvalificerat. Detta innebär således att $(10 + 35/2)$ 27,5 procent av andelarna i AB A ägs direkt eller indirekt av utomstående och att X liksom Å därför ska beskattas enligt 3:12-reglerna. Y:s andelar i fåmansföretaget AB B ska inte beskattas enligt 3:12-reglerna eftersom hans andelsinnehav inte är kvalificerat. Detta beror på att utomstående (Z) i betydande omfattning (>30 procent) äger del i och har rätt till utdelning i företaget AB B.”⁹⁷

2.7.4 Karensperioden

Utomståenderegeln ställer upp en karensperiod om beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren. Karensperioden tar dels sikte på om en person varit verksam i betydande omfattning under perioden, dels huruvida det utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden.

Det senare anförda har prövats av Regeringsrätten i RÅ 2001 ref. 37 I och II. Domstolen anförde i det första fallet att det med hänsyn till utomståenderegelns syfte framstod som klart att vid bedömningen, om särskilda skäl föreligger, hänsyn måste tas till om det utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. Domstolen uttalade att något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet skall ha förelegat under hela den angivna perioden inte kan utläsas av lagtextens lydelse. Domstolens slutsats var att omständigheterna i det en-

⁹⁶ Prop. 2001/02:46.

⁹⁷ Prop. 2001/02:46 s. 48.

skilda fallet undantagsvis kan vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden.⁹⁸

Vidare har domstolen i ett rättsfall prövat en situation när en delägars andelar gått ifrån att vara kvalificerade till att bli okvalificerade och hur det påverkar tillämpningen av utomståenderegeln. Enligt domstolen ger praxis uttryck för en restriktiv bedömning när det utomstående ägandet inte har förelegat under hela perioden. Domstolen konstaterar i rättsfallet att en delägare, som äger mer än 30 % av andelarna, kan gå från att inneha kvalificerade andelar till att andelarna ska anses okvalificerade under en femårsperiod, i enlighet med lagtexten. Vidare konstateras även att det för en andra aktieägare i samma bolag tar ytterligare fem år för att utomståenderegeln ska anses tillämplig. Därmed blir karenstiden vid förevarande situation teoretiskt sett 10 år istället för fem år.⁹⁹ Domen kommer redogöras i sin helhet i avsnitt 3 och där tolkas ur en synvinkel som belyser uppsatsens syfte.

2.7.5 Särskilda skäl

Utomståenderegeln är inte tillämplig om det föreligger ”särskilda skäl”.¹⁰⁰ Någon mer ingående beskrivning av begreppets innebörd ges inte i lagtexten. En förklaring får därmed hämtas från praxis och propositionen. Propositionen uttalar följande:

”Regeln har därför utformats så att det åligger den skattskyldige att visa att förutsättningarna för undantag föreligger. I ett enkelt fall där minst 30 % av aktierna under hela bolagets verksamhetstid har ägts av utomstående och aktierna medför lika rätt, kan det enkelt konstateras att förutsättningar för undantag föreligger. Har aktierna olika rätt till utdelning eller eljest olika karaktär kan bedömning bli svårare, liksom om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev eller dylikt utfärdats. Även tidigare års förhållanden måste beaktas för att bindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller reavinst efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner.

Om särskilda skäl föreligger ska undantag inte göras. Exempel på sådana särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Det bör framhållas att bevisskyldigheten ligger på den skattskyldige och

⁹⁸ RÅ 2001 ref. 37 I och II.

⁹⁹ RÅ 2014 ref. 2.

¹⁰⁰ 57 kap. 5 § IL.

*det ligger i sakens natur att denna blir svårare att fullgöra ju mer komplicerade förhållandena är.*¹⁰¹

Propositionen uttalar exempel på situationer som kan innebära att utomståenderegeln undantag ”särskilda skäl” blir tillämpligt. Följande situationer kan nämnas;

- att inbördes avtal reglerar den faktiska fördelningen av resultatet,
- korsvisa äganden,
- avtal om framtida förvärv,
- aktier med olika rätt till utdelning, eller
- om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev eller dylikt utfärdats.¹⁰²

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked fastslagit att särskilda skäl förelåg vid så kallat korsvist ägande i fallet RÅ 1999 ref. 28. Förutsättningarna i målet var följande. De fysiska personerna A, B, C, D och E var i samma proportioner delägare i X AB och Y AB. X AB och Y AB bedriver finansiell rådgivning respektive fondförvaltning och har inte ansetts bedriva samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § IL. A var verksam i betydande omfattning i båda bolagen medan övriga delägare var verksamma i betydande omfattning i endast ett av bolagen. De passiva delägarna i respektive bolag ägde över 30 % av andelarna. Högsta förvaltningsdomstolen fann i målet, med följande motivering, att utomståenderegeln inte ska anses tillämplig avseende utdelning till de delägare som innehar kvalificerade aktier i respektive bolag.

*”Motiven för undantag på grund av delägarskap för utomstående är att dessa i ett sådant fall får så stor del av avkastningen att uttag i form av utdelning eller realisationsvinst inte utgör någon fördel för ägarna av kvalificerade aktier. Ägarförhållandena i X AB och Y AB är emellertid sådana att uttag i form av utdelning inte motverkas av det förhållandet att utomstående i betydande omfattning äger del i företagen. Därför får särskilda skäl anses föreligga att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL vad gäller ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag.”*¹⁰³

¹⁰¹ Prop. 1989/90:110 s. 704.

¹⁰² Prop. 1989/90:110 s. 704.

¹⁰³ RÅ 1999 ref. 28.

Ovan anförda rättsfall föreligger ett korsvist ägande när fysiska personer äger andelar i bolaget direkt. Skatteverket är av uppfattningen att ett korsvist ägande, även ska föreligga i de fall delägarna indirekt äger andelarna i företaget i vilka de är verksamma, medför att särskilda skäl ska anses föreligga.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 694350-07/111.

3 Analys

3.1 Inledning

Problematiken kring relationen mellan begreppet samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln är enligt Författaren i flera situationer inte utredd i svensk praxis. Det finns ett flertal situationer där reglernas teoretiska tillämpning vid en första anblick känns enkel och konkret. Dock kommer läsaren genom Författarens analys förstå att så inte är fallet. I och med att tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet utvecklats och utvidgats under 2000-talet har det uppstått nya situationer och därmed en rättsosäkerhet vid tillämpningen av utomståenderegeln. Detta eftersom utomståenderegeln beaktar och påverkas, enligt sin ordalydelse, om en andel anses kvalificerad, d.v.s. i situationer där begreppet samma eller likartad verksamhet är tillämpligt.

3.2 Genomgång av praxis på området

3.2.1 HFD 2014 ref. 2

Inledning

Rättsfallet berör frågan om tillämpning av utomståenderegeln när en utomstående är andelsägare i ett fåmansföretag i vilket en annan delägars andelar är kvalificerade till följd av att denne är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Högsta Förvaltningsdomstolen fastställde SRN:s förhandsbesked angående inkomstskatt.

Bakgrund

A, B och C ägde vid ingången av 2006 en tredjedel vardera i bolaget X AB. Samtliga delägare var verksamma i betydande omfattning i X AB. Under 2006 genomfördes en omstrukturering bland delägarnas andelar i bolaget som syftade till att B skulle avveckla sitt ägande och en ny delägare skulle tas in i X AB.

Delägarna A, B och C köpte därför under början av 2006 in två stycken lagerbolag, vilka benämndes till Y AB och Z AB. Delägarna ägde en tredjedel vardera i Y AB respektive Z AB. Därefter genomförde ägarna en intern aktieöverlåtelse då de sålde aktierna i X AB till Z AB, som i sin tur sålde aktierna vidare till Y AB. Båda dessa försäljningar skedde till identiskt underpris. X AB lämnade sedan utdelning till Y AB för att reducera värdet på aktierna i X AB.

Senare samma år köpte A med C och den nye delägaren E ett lagerbolag, Å AB, vars andelar de skulle inneha med en tredjedel vardera. Som ett sista led i omstruktureringen förvärvade Å AB samtliga aktier i X AB av Y AB. Verksamheten i Y AB hade enbart bestått i att förvalta kapitalet i bolaget i form av den uppburna utdelningen från X AB och köpeskillingen som bolaget erhöll när X AB såldes till Å AB. Efter utgången av 2006 hade inte B eller någon närstående till B, varit verksam i något av bolagen X AB, Y AB eller Z AB. Där-
emot bedrev B verksamhet mellan 2007 och 2008 genom det egna bolaget Ä AB, vilket bolag ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB. Under 2014 överväger A, B och C att antingen ta ut utdelning från Z AB eller att avyttra sina aktier i bolaget.

Delägare A ställde följande frågor till SRN.

- Ska A:s andelar i Y AB anses okvalificerade 2014 enligt tillämpning av utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL?
- 2. Om fråga 1 besvaras nekande; när blir A:s andelar i Y AB okvalificerade enligt tillämpning av utomståenderegeln?

Skatterättsnämnden - Bedömning

Till följd av den utdelning som Y AB erhållit från X AB anses samtliga delägares andelar i Y AB kvalificerade eftersom Y AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL.¹⁰⁵

Den slutsats A drar i sin ansökan och som är en förutsättning för prövningen i ärendet är att B ska anses vara utomstående enligt utomståenderegeln, i enlighet med 57 kap. 5 § IL, på grund av sitt delägarskap i Y AB.

SRN:s bedömning var att om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i fåmansföretaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas, i enlighet med 57 kap. 5 § IL.

SRN konstaterar att med företag avses enligt paragrafens andra stycke det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket. I det tredje stycket anges att ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget, indi-

¹⁰⁵ Jämför HFD 2011 ref. 75.

rekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt eller, såvitt nu är av intresse, äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 §. Ett ägande i betydande omfattning föreligger enligt praxis om utomstående äger minst 30 procent av andelarna i företaget.¹⁰⁶

B äger en tredjedel av aktierna i Y AB. B har aldrig arbetat i bolaget. Dock, har han tidigare varit verksam i betydande omfattning i både X AB och i Ä AB, vilka båda ansetts bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB. Hans verksamhet i X AB upphörde 2006 och i Ä AB 2008. Det innebär att han B och med år 2014 kommer att ha ställning som utomstående ägare i Y AB.

Skatteverkets uppfattning i målet var att karaktären på A:s aktier i Y AB i första hand ska bedömas mot förhållandena i X AB, där verksamheten bedrivs och det aldrig har funnits någon utomstående ägare.

SRN framförde att lagtexten inte ger stöd för att förhållandena i X AB ska påverka prövningen av om utomståenderegeln är tillämplig på aktierna i Y AB. SRN uttalar HFD 2012 not. 63 som stöd i vilket Skatteverket förde en liknande argumentation beträffande tillämpningen av uttrycket verksam i betydande omfattning.

Frågan var då om utomståenderegeln kan anses tillämplig redan från och med beskattningsåret 2014 då B får ställning som utomstående ägare i Y AB.

Enligt lagtexten ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Praxis har gett uttryck för en restriktiv bedömning när det utomstående ägandet inte har förelegat under hela perioden. Utomståenderegeln har då tillämpats endast i undantagsfall (jfr RÅ 2001 ref. 37 I, RÅ 2008 ref. 58, RÅ 2007 not. 2, HFD 2012 not. 52 samt jfr även HFD 2012 not. 3). SRN anser att omständigheterna i det aktuella fallet inte är av sådant slag att ett undantag ska föreligga. Att B anses som utomstående ägare i Y AB får sålunda genomslag, vid bedömningen om A:s aktier i Y AB är kvalificerade eller inte, först när femårsperioden löpt ut. Därmed kan A:s aktier bli okvalificerade tidigast från och med beskattningsåret 2019.

Skatteverket överklagade SRN:s beslut. SKV yrkade att HFD skulle förklara att andelarna i Y AB skulle bli okvalificerade tidigast fem år efter det att A eller honom närstående antingen:

¹⁰⁶ RÅ 2009 ref. 53.

- upphört att vara verksamma i betydande omfattning i X AB, eller
- om andelarna i X AB i stället avyttrades till utomstående, att andelarna i Y AB skulle bli okvalificerade tidigast fem år efter det att andelarna i X AB avyttrats.

SKV ansåg att det framgår av lagtexten i 57 kap. 5 § IL att en bedömning om utomståenderegeln tillämplighet ska utgå utifrån det företag där delägaren är verksam i betydande omfattning. I förevarande fall är det företaget X AB i vilket någon utomstående aldrig ägt andelar. Därmed anser SKV att utomståenderegeln inte kan vara tillämplig. Om SRN:s uppfattning är korrekt, d.v.s. att förhållandena i X AB inte ska påverka prövningen av om utomståenderegeln är tillämplig på aktierna i Y AB, kan den regeln ändå inte bli tillämplig eftersom det inte finns något verksamhetsbolag.

A överklagade också SRN:s förhandsbesked och yrkade att HFD skulle förklara att hans andelar i Y AB skulle anses okvalificerade från och med beskattningsåret 2014 på grund av utomståenderegeln.

HFD:s bedömning

Av lagtexten följer att utomståenderegeln kan vara tillämplig även om en delägare inte är verksam i det direktägda företaget utan i ett dotterföretag där utomstående äger andelar (jfr RÅ 2007 not. 1). Vidare kan enligt RÅ 2004 ref. 124 tillämpningen av utomståenderegeln utsträckas till att omfatta den situationen att det utomstående ägandet avser andelar i moderföretaget och en av delägarna är verksam i dotterföretaget. I det avgörandet framhålls att undantagsbestämmelsen i 57 kap. 5 § IL inte enbart gäller andelar i företag där den skattskyldige faktiskt varit verksam.

Definitionen av företag i 57 kap. 5 § andra stycket IL måste tolkas i ljuset av bestämmelsen i första stycket, som förutsätter att en utomstående direkt eller indirekt har rätt till utdelning. I det fall en delägars andelar i ett företag, i enlighet med detta fall, är kvalificerade på grund av att delägaren äger andelar i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet ska bedömningen inte avse detta andra företag utan det företag där den utomstående direkt eller indirekt har rätt till utdelning. Vid denna bedömning saknar det således betydelse huruvida utomstående äger andelar i verksamhetsbolaget.

HFD anser att förhållandena i X AB inte ska påverka prövningen av om utomståenderegeln är tillämplig på A:s aktier i Y AB. B är andelsägare i Y AB varför utomståenderegeln i stället ska prövas med utgångspunkt i förhållandena i det bolaget.

HFD gör samma bedömning som SRN när det gäller frågan om vid vilken tidpunkt som utomståenderegeln kan bli tillämplig.

Författarens kommentar

I målet HFD 2014 ref. 2 ansåg SKV att eftersom A är verksam i betydande omfattning i X AB och hans andelar därmed är kvalificerade ska detta smitta även andelarna i Y AB, som bedriver samma eller likartad verksamhet som X AB, trots att det i Y AB finns den utomstående ägaren från och med 2014. HFD var dock inte av samma åsikt som SKV. HFD konstaterar att lagtexten inte ger utrymme att ta hänsyn och göra en bedömning utifrån andra företag än det där den utomstående direkt eller indirekt har rätt till utdelning.

Författaren anser att domen konstaterar att samma eller likartad verksamhet inte kan smitta andelar i ett bolag vilket ägs till minst 30 % av utomstående såvida smittan berör en av delägarna som inte är utomstående. Vad gäller en smitta för en delägare som anses vara utomstående och därefter ”smittas” ner sina andelar är rättsläget oklart. A får i fallet en 10-årig karens då först utomståenderegeln ska bli tillämplig och att det därefter ska förlöpa ytterligare fem år.

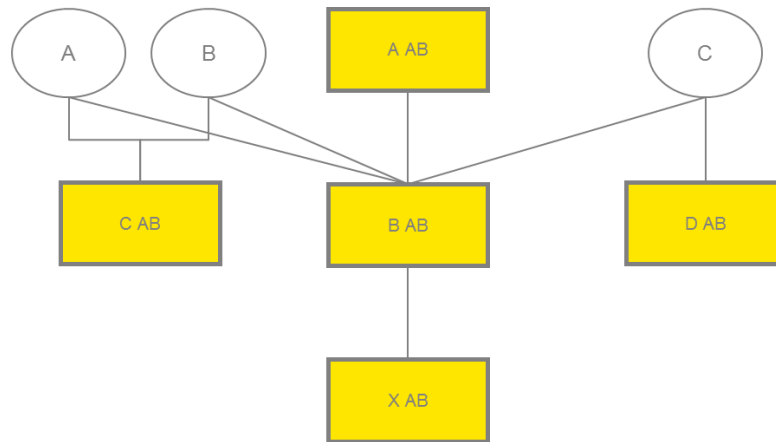
3.2.2 HFD 2011 not. 88

Bakgrund

A och B, vilka är bröder, samt C ägde 69 % av B AB. Resterande andel om 31 % i B AB ägdes av A AB. B AB ägde genom dotterbolag X AB vari B och C var verksamma i betydande omfattning. A och B ägde tillsammans också C AB och C ägde också D AB. C AB och D AB hade genom en underliggande företagsstruktur tillförts pengar genom en försäljning i samband med vilken A AB kom in som ägare i bolagsstrukturen.

Frågeställningen i rättsfallet var följande:

1. Ska utdelning från C AB och D AB beskattas i inkomstslaget kapital för ägarna,
2. om svaret var nej, ändras fastställd utgång efter en femårsperiod, samt
3. är utomståenderegeln tillämplig på delägarnas innehav i B AB.



SRN och HFD:s bedömning.

SRN kom fram till att varken andelarna i C AB eller D AB kunde anses vara kvalificerade på den grund att någon delägare varit verksam i betydande omfattning i något av bolagen. Däremot har C AB och D AB tillförts kapital som genererats i X AB varför den verksamhet som bedrivs i C AB och D AB ska anses vara samma eller likartad som den som bedrivs i X AB. Aktierna i C AB och D AB är kvalificerade så länge ägarna är verksamma i betydande omfattning i X AB och i ytterligare 5 år därefter.

X AB ägs indirekt i betydande omfattning av utomstående, via B AB. Frågan i fallet var då om det fanns särskilda skäl att anse att delägarnas aktier i B AB ändå ska anses som kvalificerade andelar. Vid en bedömning om särskilda skäl föreligger ska, vilket framgår av bestämmelsens ordalydelse, hänsyn tas till förhållandena under den angivna femårsperioden. SRN anförda att HFD i RÅ 2001 ref. 37 I uttalat att något oeftergivligt krav på att det utomstående ägandet ska ha förelegat under hela den angivna tidsperioden inte kan utläsas av lagtexten. Domstolen ansåg att omständigheterna i det enskilda fallet således undantagsvis kunde vara sådana att utomståenderegeln är tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden. En sådan omständighet kan t.ex. vara att den vinstgenerering som en persons arbetsinsats i företaget kan ha medfört har realiserats genom en avyttring av hans aktier under perioden.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Jämför RÅ 2001 ref. 37.

De indirekt ägda aktierna i X AB avyttrades till B AB under den aktuella perioden men inte av sökandena utan av dem ägda cypriotiska företag. Den kapitalvinst som då uppkom har därför inte beskattats hos sökandena. SRN anförda vidare att B AB till 69 procent ägs av sökandena själva. SRN ansåg att omständigheterna i fallet inte är sådana att utomståenderegeln ska anses tillämplig mot bakgrunden att den vinst som genererats då A AB kom in i strukturen inte hade beskattats och att A, B och C fortsatt ägde 69 % av B AB.

Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som SRN.

Författarens kommentar

Domstolen i HFD 2011 not. 88 kommer i rättsfallet till en slutsats som i ett första steg känns korrekt och i enlighet med lagstiftarens syfte, enligt Författaren. Domstolen menar att utomståenderegeln inte är tillämplig trots ett utomstående ägande över 30 % eftersom delägaren inte beskattats för gamla upparbetade vinstmedel som realiserades när den utomstående indirekt blev delägare i X AB. Därmed förhindrar domstolen ett relativt enkelt kringgående av fåmansföretagsreglerna. Detta är korrekt enligt Författaren.

Dock, för domen även med sig att utomståenderegeln inte alls är tillämplig på grund av den ovan nämnda realiseringen. Således blir delägaren även bestraffade för framtida upparbetade vinstmedel. Detta trots att ett utomstående ägande förelegat under hela den verksamhetsperioden vid vilken de upparbetade vinstmedlen har genererats och utomstående får ta del av 30 % av dessa vinstmedel. Det är vid en situation likt denna som regelverket och domstolens bedömning kan leda till ett rättsosäkert ägarklimat.

3.2.3 HFD Mål 3760-14 Stockholm den 10 april 2015

Bakgrund

A, B, C och D ägde tillsammans aktierna i X AB, ett bolag där de är verksamma i betydande omfattning.

Under 2007 beslutade delägarna att externa finansiärer skulle släppas in i delägarkretsen. I ett första steg köpte de fyra aktiva delägarna, A-D, tillsammans lagerbolaget Y AB. Därefter sålde var och en av dem en del av sina aktier i X AB till Y AB för pris motsvarande nominellt värde. Slutligen avyttrade Y AB sina aktier i X AB till externa köpare efter att X AB genomfört en nyemission.

Den ägarbild som då uppkom innebar att A, B, C och D minskade sitt totala innehav i X AB medan återstående del ägdes av utomstående, bland dem utländska fysiska personer som direkt eller indirekt genom utländska bolag ägde aktier i X AB.

Enligt de förutsättningar som lämnats gäller härutöver att X AB är ett fåmansföretag även efter omstruktureringen, att de externa svenska och utländska delägarna i X AB oavbrutet har haft ställning som utomstående efter omstruktureringen 2007, att X AB inte har lämnat någon utdelning sedan 2007 och att verksamheten i Y uteslutande består av kapitalförvaltning.

Frågeställning

A övervägde att under 2013 ta utdelning från Y eller sälja sina aktier i bolaget. A ställde följande frågor till SRN:

1. Upphör A:s aktier i X AB att vara kvalificerade andelar från och med ingången av beskattningsåret 2013 med stöd av utomståenderegeln i 57 kap. 5 §?
2. Om fråga 1 besvaras jakande, upphör även A:s aktier i Y AB att vara kvalificerade andelar från och med samma tidpunkt?
3. Om A, B, C och D säljer sina aktier i X AB till Y AB under 2013 samt givet att fråga 1 besvaras jakande och fråga 2 nekande, medför köpet att A:s aktier i Y därigenom upphör att vara kvalificerade andelar?
4. Om fråga 3 besvaras nekande, från och med vilken tidpunkt är A:s aktier i Y inte längre kvalificerade andelar?
5. Om X lämnar utdelning till något av sina [utländska] delägarbolag och det bolaget är ett fåmansföretag enligt IL, anses det [utländska] bolaget därefter bedriva samma eller likartad verksamhet som X?

Rättslig information

Av tredje stycket i 57 kap. 5 § IL framgår att ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som 1. äger kvalificerade andelar i företaget, 2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller 3. äger kva-

lificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

Skatterättsnämndens bedömning

Som förutsättningar för fråga 1 och 5 gäller att A äger sina aktier i både X AB och Y AB direkt samt att utomstående sedan 2007 oavbrutet ägt del i X AB i betydande omfattning. Vid en prövning under 2013, om A:s aktier i X AB inte längre ska anses kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket IL med stöd av utomståenderegeln, får det utomstående ägandet genomslag, förutsatt att särskilda skäl mot att tillämpa regeln inte föreligger. Några sådana skäl har inte framkommit i förutsättningarna.

Om X AB väljer att lämna utdelning till sina svenska eller utländska ägarbolag kan de anses bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB. Det gäller dock endast i det fall då de fysiska personer som är delägare i de ägarbolagen, eller närstående till dem, har varit eller är verksamma i betydande omfattning i X AB.¹⁰⁸ Enligt de förutsättningar som lämnats är så inte fallet.

Fråga 2 gäller om utomståenderegeln i 57 kap. 5 § kan tillämpas 2013 även på A:s andelar i Y AB. Efter Y AB:s avyttring 2007 av aktierna i X AB anses Y AB bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB i vilket bolag A är delägare och arbetar. A:s aktier i Y AB är därmed att anse som kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL så länge han har kvar sina ägarintressen och är verksam i betydande omfattning i X AB. Att utomstående äger andelar i X och direkt eller indirekt har rätt till utdelning saknar betydelse för prövningen av karaktären på A:s andelar i Y AB i enlighet med utfallet i HFD 2014 ref. 2, se ovan. Därmed kan A:s andelar i Y AB inte bli okvalificerade så länge han är verksam i betydande omfattning i X AB.

Frågorna 3 och 4

¹⁰⁸ Se RÅ 2010 ref. 11 I och HFD 2012 not. 63.

Förutsättningarna för fråga 3 och 4 är att A säljer sina aktier i X AB till Y AB under 2013. Därigenom blir A:s aktier i Y AB kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 till följd av hans arbete i X AB. Den struktur som etablerats ger emellertid möjlighet att tillämpa utomståenderegeln på Y AB, dock först när beskattningsåret 2013 inte längre omfattas av tidsperioden enligt regeln, om övriga villkor för dess tillämpning föreligger då.¹⁰⁹ Under tiden fram till dess är A:s aktier i Y AB kvalificerade andelar.

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD fastställde SRN:s beslut utan några tillägg.

Författarens kommentar

I det av HFD avgjorda målet 3760-14 förelåg det likande förutsättningar som i det ovan anförda målet HFD 2012 not. 25 fast med motsatt utgång. Skillnaden mellan de två fallen var att rörelsebolaget i målet ovan ägdes genom en så kallad oäkta koncern¹¹⁰. Den faktiska betydelsen blir därmed att den utomstående varken direkt eller indirekt har rätt till utdelning i det passiva kapitalförvaltningsbolaget Y AB. SRN och HFD ansåg därmed att utomståenderegeln inte kunde tillämpas i enlighet med bedömningen i RÅ 2014 ref. 2. Författaren håller inte med domstolens bedömning vad gäller att utomståenderegeln inte är tillämplig. Om lagtexten tolkas strikt efter sin lydelse ska en andel vara kvalificerad såvida andelsägaren är verksam i betydande omfattning i företaget eller ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Till detta finns utomståenderegeln som ett undantag vilken borde vara tillämplig i denna situation och således avkvalificerar andelarna i X AB. Enligt Författarens mening ska då andelarna i Y AB inte längre smittas eftersom andelarna i X AB inte är kvalificerade. Utförligare analys anføres nedan.

3.3 Ett fiktivt case

3.3.1 Inledning

Författaren har i sin sökning inte funnit några rättsfall eller förhandsbesked som behandlar en troligen vanligt förekommande situation som berör begreppet samma eller likartad verk-

¹⁰⁹ Jfr RÅ 2007 not. 1 samt HFD 2012 not. 25.

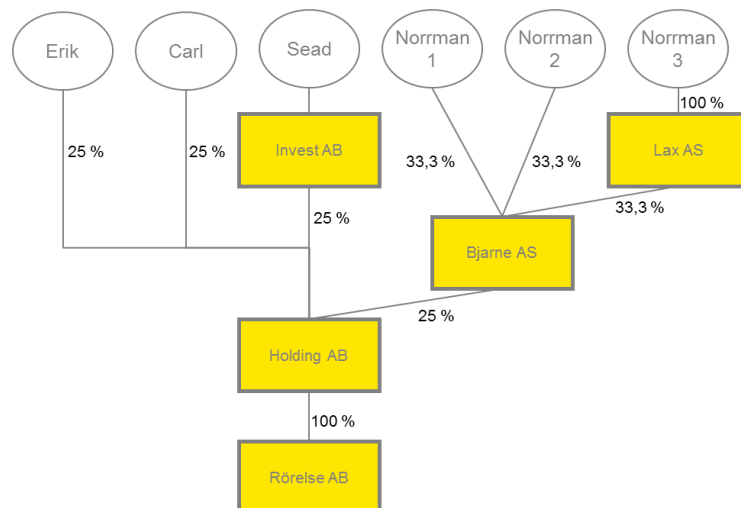
¹¹⁰ En oäkta koncern är t.ex. när två bolag ägs direkt av en eller flera fysiska personer. För att en äkta koncern ska uppstå krävs det att ett moderbolag äger de båda bolagen.

samhets samverkan med utomståenderegeln. Författaren avser därför att beskriva en sådan situation med ett fiktivt case i vilket upplägget kommer vara som ett förhandsbesked från SRN. I analysen av anförda situation ska Författaren beskriva de svårigheter i tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet i relation med utomståenderegeln vilket bidrar till att det förligger en rättsosäkerhet i fåmansföretagsreglerna. Det ska poängteras att varken frågeställningen eller argumentationen i Författarens fiktiva case är realistiskt uppbyggd i jämförelse med ett faktiskt förhandsbesked. Detta för att analysen ska bli mer intressant för läsaren.

3.3.2 Bakgrund och förutsättningar

Holding AB är ett fåmansföretag som ägs till 50 % av Erik och Carl, 25 % av det norska investmentbolaget Bjarne AS och resterande 25 % ägs av Sead via hans helägda holdingbolag Invest AB. Både Bjarne AS och Invest AB är att beakta som fåmansföretag enligt reglerna i 57 kap. 4 § IL. Holding AB äger i sin tur 100 % av Rörelse AB. Bjarne AS ägs av tre norska fysiska delägare varav två är verksamma i betydande omfattning i bolaget. Den tredje delägaren är passiv i Bjarne AS och äger sina 33,3 % via ett helägt holdingbolag, Lax AS, i vilket han är verksam i betydande omfattning. Bjarne AS förvärvade sin andel i Holding AB via ett direktköp från Erik till marknadsmässig ersättning.

Ägandet ser ut som följande bild:



Erik och Carl är verksamma i betydande omfattning i Rörelse AB. Sead har sålt ett tidigare rörelsebolag varför hans Invest AB består av en summa likvida medel och aktierna anses vara kvalificerade. Sead köpte sin andel i Holding AB av Carl med dessa pengar till marknadsmässiga villkor. Norrman 1 och 2 är verksamma i betydande omfattning i Bjarne AS

där Norman 3, indirekt, innehar okvalificerade andelar. Holding AB avser nu att ta in ytterligare kapital från delägarna via en nyemission. Eftersom svensk intern rätt innehåller begreppet samma eller likartad verksamhet samt undantaget utomståenderegeln är delägarna osäkra på vad som gäller i vilken situation och ställer därför följande frågor till SRN.

3.3.3 Frågeställning

1. Anses Holding AB bedriva samma eller likartad verksamhet som Invest AB på grund av att Invest AB:s andel i Holding AB köptes med upparbetade vinstmedel?
2. Klassificeras Bjarne AS och Invest AB som utomstående ägare i Holding AB?
3. Om svaret på fråga 2 är jakande, är utomståenderegeln tillämplig om Bjarne AB förvärvar ytterligare 10 % av andelarna i Holding AB via en nyemission?
4. Påverkas tillämpningen av utomståenderegeln i Holding AB av det faktum att Bjarne AB ägs till 33,3 % av en utomstående part?
5. Hur påverkar ett aktieägartillskott från Lax AS till Bjarne AS bedömningen om utomståenderegeln tillämplighet för Bjarne AS?

3.3.4 Rättslig information – Lagtextens ordalydelse

I ett första steg i analysen ska Författaren kort framföra sin egen syn på lagtextens faktiska innebörd tolkat i ljuset av dess grundläggande syfte. Analysen kommer enbart ske utifrån utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL eftersom den även innefattar en hänvisning till samma eller likartad verksamhet-begreppets paragraf 4 i 57 kap. IL.

57 kap. 5 § 1 st. IL ”Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.”

Den första delen av utomståenderegeln lydelse är enligt Författaren relativt tydlig och rak. Orden ”*direkt eller indirekt*” syftar till att en utomstående äger andelar direkt eller via ett ägarbolag. Med ”*i betydande omfattning*” menar lagstiftaren att utomstående ägande ska uppgå till minst 30 % av andelarna samt rätten till 30 % av en utdelning. Detta enligt uttalande i propositionen samt som fastställts i ett antal rättsfall. Lydelsen ”*särskilda skäl*” har redovisats ovan i uppsatsen. Denna lydelse bidrar till att det finns en rättsosäkerhet i utomståenderegeln, se Författarens kommentar på rättsfallet HFD 2011 not. 88 där regeln uppfyller sitt syfte i ett första steg men därefter inte verkar efter sitt grundläggande syfte genom att förhindra utomståenderegeln tillämpning i en situation där alla förutsättningar är uppfyllda.

En utredning av ”särskilda skäl” är inte uppsatsens syfte varför Författaren inte avser att utreda denna lydelse mer ingående.

57 kap. 5 § 2 st. II *Ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som*

1. *äger kvalificerade andelar i företaget,*

Det första kriteriet i andra stycket av utomståenderegeln beskriver att en utomstående inte kan anses vara en person som äger kvalificerade andelar i företaget. Därmed kan en person som är verksam i betydande omfattning i t.ex. ett rörelsebolag inte anses vara en utomstående ägare i det bolaget. En strikt tolkning av lydelsen torde innebära att utomståenderegeln slås ut direkt när begreppet samma eller likartad verksamhet infaller. Författaren anser dock att detta inte är fallet eftersom en sådan tolkning skulle innebära att flertalet situationer som inte är ämnade att verka för ett skatteundandragande skulle träffas av reglerna. Särskilda skäl-lydelsen kan inte tillämpas för att avgöra när en andel inte ska anses vara kvalificerad utan enbart vid en fastställelse av det motsatta, alltså när en andel ska anses vara kvalificerad trots ett utomstående ägande. Författaren anser att en ”särskilda skäl”-lydelse borde tilläggas i utomståenderegeln eller i 57 kap. 4 § II, i en situation då utomståenderegeln ska anses tillämplig trots att samtliga eller delar av de utomstående andelarna är kvalificerade enligt begreppet samma eller likartad verksamhet. Författaren menar i en situation som i förevarande fall då kapital eventuellt smittar ner utomstående andelar till att bli kvalificerade trots att det inte genomförs av skattemässiga skäl.

2. *indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller*

I det andra kriteriet gäller enligt ordalydelsen det faktum att en andelsägare lägger ett holdingbolag mellan sig och det rörelsebolag som delägaren t.ex. är verksam i betydande omfattning inte ska innebära att reglerna kan kringgå. Lydelsen verkar som ett hypotetiskt test.

3. *äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.*

Det tredje och sista kriteriet är det som bidrar till störst ovisshet gällande tillämpningen. Enligt lydelsen ska en delägare i ett rörelsebolag som äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag, inte anses utomstående enligt 57 kap. 4 § II, om det bolaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet som rörelsebolaget. Vid en första anblick kan lydelsen inte verka vara svårtillämpad då den klart och tydligt hänvisar till en annan paragraf som i sin tur blivit prövad i ett flertal fall och har en relativt klar, om än bred, rättstillämpning. Det

komplexa med lydelsen är dock att den hänvisar till begreppet samma eller likartad verksamhet som har kommit att bli ett av de mest prövade skatterättsliga begreppen i fåmansföretagsreglerna under de senaste åren.

Den sammantagna slutsatsen av de tre kriteriernas ordalydelse blir följande. Utomstående-regeln fastställer att en utomstående ägare ska anses vara en person som inte, på ett eller annat sätt, äger en kvalificerad andel. Då torde den hierarkiska tillämpningen verka tydlig med slutsatsen att begreppet samma eller likartade verksamhet har en högre rättslig ställning än utomståenderegeln eftersom en kvalificerad andel innebär att utomståenderegeln inte tillämpas.

Dock kan även det motsatta, åtminstone teoretiskt, inträffa eftersom en kvalificerad andel inte ska anses kvalificerad såvida utomstående ägande föreligger varför begreppet samma eller likartad verksamhet inte kan tillämpas då 57 kap. 4 § IL tillämplighet kräver att andelarna är kvalificerade. Det uppstår enligt författaren ett, troligen oönskat och inte avsiktligt, moment 22 i rättstillämpningen.

Dock, anser Författaren, finns det ytterligare argument för att samma eller likartad verksamhet-begreppet ska anses ha företräde i rättstillämpningen. Detta eftersom praxis, HFD 2014 ref. 2 fastställt att enbart det bolag i vilket det föreligger ett utomstående ägande ska bedömas vid utomståenderegeln tillämpning. Därmed torde en ”avkvalificering” av andelar på grund av utomståenderegeln tillämplighet inte påverka andra andelar än det bolag i vilket utomstående har rätt till minst 30 % av utdelningen. Det torde tolkas som att utomståenderegeln tillämpningsområde ska begränsas och att begreppet samma eller likartad innehar en högre rättslig hierarkisk ställning.

Ändock tror inte Författaren att en domstol skulle döma med enligt denna hierarki i samtliga situationer eftersom det grundläggande syftet med utomståenderegeln är att om en omvandling av upparbetade vinstmedel inte blir mer förmånlig inom inkomstslaget kapital i jämförelse med inkomstslaget tjänst ska inte andelarna anses vara kvalificerade. En strikt tillämpning av Författarens påstådda hierarki skulle innebära att utomståenderegeln inte kan tillämpas i flertalet situationer trots att samtliga förutsättningar är uppfyllda och att regelns grundläggande syfte uppnås. Författaren kommer nedan att utreda ett antal specifika frågeställningars tillämpning vid begreppet samma eller likartad verksamhets samverkan med utomståenderegeln.

3.3.5 Författarens bedömning

Fråga 1

Seads andelar i Invest AB anses kvalificerade eftersom kapitalet i bolaget är genererat i ett tidigare rörelsebolag där han varit verksam i betydande omfattning i enlighet med reglerna i 57 kap. 4 § IL. Därmed är frågeställningen huruvida det förvärv Sead gör när han via Invest AB köper 25 % av andelarna i Holding AB ska anses vara en överföring av verksamhet. Enligt det ovan refererade rättsfallet HFD 2011 ref. 75 kom domstolen fram till att även en köpeskillning kan anses vara en överföring av verksamhet. Situationen i ovan nämnda rättsfall var dock att en koncernintern försäljning skett varför köpeskillningen ansågs likvärdig med en utdelning eller annat sätt att överföra kapital.

I förevarande situation anser Författaren att varken lagtext eller praxis medför att Seads indirekt ägda andelar i Rörelse AB ska anses vara kvalificerade eftersom köpeskillningen inte överförs till något annat bolag utan till en fysisk person som inte kan reglera sin beskattningsbara kapitalvinst. Skulle samtliga förvärv av aktier som finansieras med upparbetade vinster anses smitta ner andelarna i det förvärvade företaget skulle det innebära en allt för omfattande utvidgning av begreppet samma eller likartad verksamhet samtidigt som det skulle missgynna investerarklimatet bland fåmansföretag.

Fråga 2

Bjarne AS ägs av tre norrmän varav två stycken är verksamma i betydande omfattning i bolaget. Bjarne AS har inte överfört några vinstmedel till Holding AB via någon form av ägar-tillskott. En bedömning ska genomföras i förevarande situation för att fastställa om utomståenderegeln är tillämplig. Frågan är huruvida Holding AB kan anses vara ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som Bjarne AS. Det föreligger ett ägarsamband mellan Bjarne AS och Holding AB varför detta kriterium är uppfyllt. Frågan blir sedermera huruvida det överförts någon verksamhet från Bjarne AS till Holding AB. Någon verksamhetsöverföring kan inte anses skett i nuvarande situation varför Författaren gör bedömningen att utomståenderegeln ska anses vara tillämplig. Några särskilda skäl för att utomståenderegeln inte ska vara tillämplig föreligger inte enligt Författaren. Samma bedömning föreligger för Sead via Invest AB:s andelar i Holding AB.

Därmed ska 50 % av Holding AB anses vara ägt av utomstående ägare då varken Sead via Invest AB eller Norrman 1-3 via Bjarne AB är verksamma i betydande omfattning i, eller i något bolag som anses bedriva samma eller likartad verksamhet som, Holding AB och/eller Rörelse AB.

Fråga 3

Holding AB har sedan en tid tillbaka haft intresse av att expandera sin verksamhet ytterligare genom ett bolagsförvärv. På grund av detta har ett antal alternativa finansieringsmöjligheter undersökts och bolaget har kommit fram till att en nyemission ska genomföras. Bjarne AS har för avsikt att öka sitt ägande i Holding AB med tio procent. Bedömningen som ska beaktas är huruvida detta kapitaltillskott genom nyemission kan förändra synen på om Holding AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Bjarne AS. Enligt tidigare rättsfall föreligger en verksamhetsöverföring som leder till att två fåmansföretag anses bedriva samma eller likartad verksamhet vid följande situationer.

Det grundläggande syftet med begreppet var att förhindra en överföring av hela eller delar av en verksamhet till ett nytt bolag där verksamheten bedrivs inom ramen för den föregående verksamheten. Domstolen ansåg dock att detta inte var tillräckligt som förutsättning för att träffas av reglerna utan numera räcker det att kunskap, vinstmedel, genom t.ex. utdelning och aktieägartillskott, överförs och i specifika fall till och med den köpeskilling som ett nytt bolag förvärvats med, för att två fåmansföretag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet, se ovan refererade fall.

Vad gäller det faktum att ett fåmansföretag investerar och ökar sin ägarandel i ett annat fåmansbolag via en nyemission anser Författaren inte vara prövat av svensk domstol, däremot kapitaltillskott via lån och/eller aktieägartillskott enligt HFD 2012 ref.67. Teoretiskt sett är det en överföring av kapital som eventuell kan genereras genom en delägars aktivitet i ett företag, med skillnaden, mot exempelvis utdelningen, att investeraren får en faktisk motprestation i form av ökad ägarandel.

Författaren anser att situationen vid en nyemission teoretiskt påkallar olika bedömningar om en nyemission ska anses vara en verksamhetsöverföring. Detta eftersom t.ex. en andelsägare som investerar kapital via en nyemission i ett bolag vilket ägs till 30 % eller mer av utomstående ägare inte kan användas för effektiv skatteplanering varför en smitta inte

bör uppkomma. Däremot blir bedömningen, enligt Författaren, annorlunda om upparbetade vinster överförs från ett bolag till ett annat via en nyemission i vilka en andelsägare äger 100 % i båda bolagen. Vid en sådan situation bör begreppet samma eller likartad verksamhet infalla. I annat fall skulle en delägare istället för att ge en utdelning eller aktieägartillskott kunna överföra kapital via en nyemission utan att träffas av regelverket. Dock ska i denna uppsats endast fråga 3 besvaras för att inte göra uppsatsen allt för omfattande.

Frågan är huruvida en investering av Bjarne AS i Holding AB via en nyemission kan anses smitta Norrman 1-3:s, via Bjarne AS, okvalificerade innehav i Holding AB på grund av en tillämpning av begreppet samma eller likartad verksamhet och att andelarna därmed ska anses vara kvalificerade. Vid nyemissionen emitterar Holding AB nya aktier i bolaget för att ta in nytt kapital utan att belasta bolaget skuldsida. Det ska påpekas att en finansiering teoretiskt kan genomföras via externa lån. Bolagets avsikt är att finansiera nya intresse/dotterbolagsförvärv för att stärka sin ställning gentemot nuvarande konkurrenter. Det ska således bedömas huruvida en investering via en nyemission ska falla innanför det tillämpningsområde inom begreppet samma eller likartad verksamhet som domstolen har skapat de senaste åren. Det kan konstateras att det vid en nyemission inte är fråga om varken att hela eller delar av en verksamhet överförs eller att en ny verksamhet bedrivs inom ramen för en föregående verksamhet. Inte heller överförs det någon kunskap från Bjarne AS till Holding AB. Därmed ska prövningen utgå från de vinstmedel som upparbetats i Bjarne AS och som därefter investeras i Holding AB.

Författaren ser ett flertal frågeställningar som behöver besvaras.

1. Vad är den faktiska innebörden av en nyemission?
2. Ska man allokera vad som är upparbetade vinster kontra vinster som uppkommit efter ett eventuellt ägande i Holding AB?
3. Föreligger det en risk för skatteundandragande/skatteplanering?

Författaren konstaterar att om Bjarne AS via ett aktieägartillskott överför upparbetade vinstmedel till Holding AB torde det finnas en överhängande risk att andelarna ska anses vara kvalificerade på grund av begreppet samma eller likartad verksamhet-begreppet såsom en verksamhetsöverföring. Om Bjarne AS däremot köper andelar i Holding AB från en annan delägare torde utfallet inte bli att samma eller likartad verksamhet då köpeskillingen inte går in i Holding AB utan till en enskild aktieägare, det föreligger således inget ägarsam-

band dit pengarna överförs. En nyemission kan bedömas som något av en mix av ett aktieägartillskott och ett köp. Kapitalet går in i Holding AB och som motprestation får Bjarne AS en större ägarandel, eller åtminstone fler andelar. Den stora skillnaden från ett köp är att köpeskillingen kommer överlåtelseobjektet tillhanda.

Tolkas endast begreppet samma eller likartad verksamhet är den faktiska innebörden av en nyemission att en överföring av upparbetade vinstmedel genomförts samt att ett ägarsamband föreligger mellan bolagen. Tolkas utomståenderegeln enskilt betyder ett aktieförvärv via en nyemission att det utomstående ägandet i bolaget ökar. Vid en tolkning av både begreppet och undantagsregeln uppstår då frågan vilken träffas av uppsatsens syfte. Sammanfattas båda bestämmelsernas grundläggande avsikt anser Författaren att utomståenderegeln ska tillämpas i första hand och således ha en högre rättslig hierarkisk ställning än begreppet samma eller likartad verksamhet. Detta eftersom begreppet samma eller likartad verksamhet främst tar sikte på att förhindra att en delägare som är verksam i betydande omfattning, och genom en viss bolagsstruktur och överföring av exempelvis likvida medel, kringgår fåmansföretagsreglerna.

Till detta syfte anser Författaren att det även måste finnas en fördel och möjlighet på grund av nyemissionen för andelsägaren att omvandla löneinkomster till kapitalinkomster. I förvarande fall är dels någon form av löneinkomster inte aktuell för de utomståendeägarna då de inte är verksamma i Holding AB. Dels kan delägarna inte rent skattemässigt erhålla en mer fördelaktig skattesituation genom att först tillföra kapital till Holding AB genom nyemission och sedan via utdelning tillgodogöra sig samma kapital. Detta eftersom 65 % av utdelningen tillfaller övriga delägare, om vi förutsätter att nyemissionen ökar Bjarne AS andel till 35 %. Detta tyder på att en tillämpning av begreppet samma eller likartad verksamhet i förvarande fall skulle vara en alltför långtgående utvidgning av begreppet, enligt författaren. Lägg där till att även utländska företag ska bedömas och beaktas vilket innebär en svår och rättsosäker rättstillämpning.

Om reglerna ska tolkas strikt efter dess ordalydelse anser Författaren att begreppet samma eller likartad verksamhet i samtliga situationer ska anses inneha en högre rättslig hierarkisk ställning än utomståenderegeln vid en investering enligt ovan. Detta eftersom Bjarne AS de facto överför upparbetade vinstmedel som ska anses smitta andelsägarnas andelar i Holding AB till att bli kvalificerade vid en prövning av 57 kap. 5 § 2 st. IL. Och till den del en andelsägare direkt eller indirekt äger kvalificerade andelar i ett annat bolag kan dessa andelar

inte anses vara av utomstående ägda varför utomståenderegeln inte kan vara tillämplig. Författaren upprepar dock att denna tillämpning inte torde vara förenlig med regelverkets grundläggande syfte.

Nuvarande situation är inte direkt kopplad till utomståenderegeln, däremot indirekt, eftersom det som är av intresse är om Bjarne AS andelar smittas av en investering via nyemission och att bolagets ägande därmed inte kan anses som utomstående på grund av kvalificerade andelar. Författaren menar ändock att det är av vikt att bedöma om den faktiska innebörden av att Bjarne AS investerar upparbetade vinstmedel via en nyemission i Holding AB strider mot det syfte som utomståenderegeln avser att uppnå. D.v.s. om en andelsägare inte gynnas av att omvandla vinster från högbeskattade löneinkomster till lägre beskattad kapital inkomst, på grund av att det finns ett utomstående ägande, ska regeln infalla.

Om domstolen i sin bedömning av utomståenderegeln samverkan med begreppet samma eller likartad verksamhet anser att samtliga överföringar av upparbetade vinstmedel ska smitta Bjarne AS andelar i Holding AB har Författaren svårt att se i vilka situationer ett utomstående ägande, av ett eller flera fåmansföretag, kan föreligga, förutom när marknadsnoterade bolag eller fysiska personer, via direkt ägande, kommer in som delägare.

Förutsatt att begreppet samma eller likartad verksamhet skulle vara tillämpligt och inte utomståenderegeln uppkommer därmed en följdfråga, som Författaren endast avser att ta upp, men inte analysera mer ingående. Vad ska anses rymmas i definitionen upparbetade vinstmedel. Samtliga medel i Bjarne AS torde anses smittade eftersom det är delägarna som varit verksamma i betydande omfattning i vinstgenereringen. Om så är fallet, hur blir bedömningen om bolaget istället för att använda smittat kapital tar upp ett externt lån av "osmittade" pengar för att på så sätt kringgå samma eller likartad verksamhetsproblematiken? Troligen ska även den situationen träffas av begreppet då det torde vara svårt att avgöra vilket kapital som ska anses smittat eller inte.

Ett alternativ kan då vara att ett nytt mellanbolag sätts upp i vilket det externa lånet upptas med Bjarne AS som borgensman. Det nybildade bolaget innehåller därmed inget smittat kapital. Inlånat kapital används därefter för att investeras i nyemissionen i Holding AB. En komplex men intressant frågeställning vilken inte kan ges en mer utförlig analys.

Författaren vill dock med nyss anförda resonemang poängtera att de torde leda till onormala strukturer om investeringar via nyemission, eller liknande handling, skulle träffas av samma eller likartad verksamhets-begreppet. Det skulle även påverka investerarklimaten för och i svenska fåmansföretag på ett negativt sätt och därmed vara ett hinder mot vital kapitalinströmning i små och medelstora bolag. Fåmansföretagsreglerna har på en del andra områden varit orsaken till nya och komplicerade strukturer, enligt Författaren.

Författaren anser att en intressant bedömning är huruvida det i praktiken skulle finnas möjlighet för ett skattemässigt missbruk av ovan anförda problematik. Frågan har delvis berörts ovan men Författaren vill ytterligare förtydliga sin ståndpunkt. Det som är av intresse är huruvida en andelsägare kan tillgodogöra sig upparbetade vinstmedel genom att överföra dessa till ett bolag vars andelsägare själv anses vara en utomstående ägare. Den faktiska inbörden av att ägarna i Bjarne AS investerar en miljon kronor via en nyemission i Holding AB med en ägarstruktur som ovan blir att följande. En investerad miljon kronor skulle vid en utdelning innebära att Bjarne AS erhåller 35 % av sin investerade miljon kronor, resterande tillfaller övriga delägare. Detta i en situation där Bjarne AS erhåller 10 % ytterligare i Holding AB för en miljon kronor och att investeringen möjliggör en utdelning om samma belopp. Därtill måste en eventuell utdelning transporteras genom Bjarne AS till Norrman 1-3 vilket betyder att kapitalet inte kan tas ut till 25 % skatt utan till mellan 20-57 % skatt, om vi förutsätter att de norska reglerna skulle vara samma som de svenska.

Eftersom en eventuell kapitalvinst skulle anses vara skattefri i förevarande situation kan inte heller detta användas som ett argument varför utomståenderegeln skulle slås ut på grund av begreppet samma eller likartad verksamhet.

De som eventuellt gynnas av att begreppet samma eller likartad verksamhet inte ska anses "slå ut" utomståenderegeln i förevarande situation är Carl och Erik, i det fall deras gränsbelopp är lågt sett till utdelningsbara medel i Holding AB. Dock är regelverket uppbyggt och syftar till att förhindra den utomstående ägaren till att försättas i en mer fördelaktig skattesituation. Därmed är Carl och Eriks situation teoretiskt sett av mindre betydelse i rättstillämpningen.

Regelverket i sin nuvarande form är således självreglerande mot missbruk av denna typ eftersom utomståenderegeln kräver 30 % utomstående ägande. Detta såvida det inte föreligger något korsvist ägande i likhet med RÅ 1999 ref. 28. Därmed blir det svårt att uppnå en

mer fördelaktig skattesituation genom en investering likt ovan. Författaren anser slutligen att när det föreligger en ensidig utfästelse såsom utdelning eller aktieägartillskott kan begreppet samma eller likartad verksamhet vara nödvändigt att aktivera. Med det vill Författaren poängtera att en tillämpning av begreppet och utomståenderegeln ska tolkas i ljuset av bestämmelsernas grundläggande syfte, varför även en utdelning ska kunna anses förenlig med regelverket.

Om däremot en rättshandling även medför en motprestation/ansvar, såsom nyemission eller vinstandelslån borde lagstiftaren vara försiktig med begreppet samma eller likartad verksamhet tillämpning vid utomstående ägande. Detta eftersom det torde föreligga en låg risk för skatteplanering eller skatteundandragande och hög risk för att missgynna investerarklimatet i Sverige samtidigt som skatteflyktslagen alltid finns tillämplig för att förhindra ett uppenbart skatteundandragande.

Fråga 4

Av ovan anförda resonemang avser Författaren att beskriva situationen och rättstillämpningen i det svenska bolag där utomstående ägande föreligger. För att ytterligare belysa den komplexitet som begreppet samma eller likartad verksamhet samverkan med utomståenderegeln kan medföra avser Författaren att även bedöma en utomståendesituation i det utländska ägarbolaget.

Den situation som ska bedömas är Norrman 3:s indirekta ägande i Bjarne AS, delägaren innehar okvalificerade andelar i Bjarne AS. Vid denna bedömning förutsätts att en verksamhetsöverföring från Bjarne AS till Holding AB har genomförts och att alla eller delar av Bjarne AS andelar är kvalificerade.

Den första frågeställningen gäller huruvida, förutsatt att en nyemission smittar, ägandet i Holding AB ska "kvoterats", d.v.s. fördelas efter vilka delägare som innehar kvalificerade andelar i Bjarne AS. Författaren anser att det enligt lagtextens lydelse "indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt" tydligt anvisar att en kvotering ska genomföras. I förevarande fall skulle fördelning bli enligt följande. Både Norrman 1 och 2:s andelar i Bjarne AS ska anses vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL samt att Norrman 3:s andel inte ska anses kvalificerad då delägaren, eller någon närstående, inte varit verksam i betydande omfattning i Bjarne AS. Norrman 3 är heller inte närstående till Norrman 1 eller 2. Bjarne AS äger 35 %, efter en nyemission, av Holding AB varför ca 11,7

% (0,35*0,333) av Bjarne AS andelar i Holding AB ska anses vara okvalificerade. Detta trots att begreppet samma eller likartad verksamhet smittat ner andelarna i Holding AB som ägs av Bjarne AS. Detta innebär en konstlad tillämpning, enligt författaren.

Vidare ska Författaren påvisa problematiken huruvida ett utomstående ägande i Bjarne AS i sin tur påverkar utomståenderegeln bedömning i Holding AB. Bedömningen bör vara i stort sett den samma som anförts ovan gällande samma eller likartad verksamhetsbegreppets samverkan med utomståenderegeln, d.v.s. att Författaren anser att reglernas grundläggande syfte ska beaktas. I det fall utomståenderegeln anses vara tillämplig blir därmed Norrman 1 och 2:s andelar i Bjarne AS ”okvalificerade” varpå andelarna i Holding AB också torde anses vara okvalificerade efter ovan anförda resonemang om kvotering. Det torde innebära att utomståenderegeln i denna situation har en högre rättslig hierarkisk ställning än begreppet samma eller likartad verksamhet.

Därtill uppkommer en mer komplicerad frågeställning vilken är huruvida den svenska skattemyndigheten ska vara kapabel att kontrollera vad som sker i utländska bolag gällande nyemissioner och andra ägarförändringar. Detta gäller både i det fall där en överföring av en verksamhet sker från Bjarne AS till Holding AB och vid en investering via en nyemission i samma riktning. Bevisbördan ligger på den skattskyldige vilket enligt Författaren i vissa situationer bli en mycket tung börda att bevisa. Detta eftersom det är den ultimata ägarens andelar, handlingar samt verksamhet i bolaget/bolagen som ska bedömas. En sådan bevisbörda är troligen svår att hantera för en fysisk person, enligt författaren.

Författaren vill poängtera att, om en nyemission kan anses smitta utomstående ägda andelar till att bli kvalificerade, det är av vikt att även utländskt ägande är föremål för kontroll gällande liknande förfarande. Detta för att ska en neutralitet mellan utländska och svenska investeringar i svenska fåmansföretag. Om det skapas t.ex. ett sämre investerarklimat för utländskt kapital kommer detta missgynna svenska bolag på längre sikt. Dessutom riskerar Sverige att inte anses uppfylla kraven för den fria rörligheten enligt EU, något som inte kommer utvecklas mer ingående. En oönskad, och ur svensk synvinkel negativ, risk enligt Författaren.

Fråga 5

Författaren anser att frågan redan är besvarad av ovan förda resonemang. Frågan avser bara att ytterligare poängtera den komplexa tillämpningsproblematik som eventuellt kan uppstå beroende på hur domstolen tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet tillämpning och samverkan med utomstående regeln.

4 Slutsats

Det grundläggande syftet med utomståenderegeln och begreppet samma eller likartad verksamhet, dess tillämpningsområde samt lydelse kolliderar vid t.ex. en nyemission på ett sätt som inte utretts i praxis. Detta leder till olika bedömningar och olika teoretiska tillämpningar av undantagsregeln och det i praxis utvidgade begreppet samma eller likartad verksamhet beroende på den enskilda situationen. Vid nuvarande regelverk blir således varje enskild situation av intresse för att utröna vilket av begreppet och undantagsregeln som ska anses ha företräde.

Författaren anser att, i den ovan anförda situationen med Holding AB, utomståenderegeln ska tillämpas eftersom det grundläggande syftet med utomståenderegeln och begreppet samma eller likartad verksamhet inte motverkar varandra. För de norska delägarna föreligger ingen möjlighet att på ett effektivt sätt omvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster utan att 65-75 % av en eventuell utdelning sker till övriga delägare. Däremot kan Carl och Erik gynnas av att utomståenderegeln blir tillämplig. Dock kan även motsatsen föreligga om Erik och Carl t.ex. haft ett stort gränsbelopp som de kan få ut till 20 % beskattning. Författaren fastställer att Erik och Carl inte är intressanta vid en tillämpning av utomståenderegeln utan bedömningen ska ske utifrån Bjarne AS och dess ägares perspektiv.

Å andra sidan finns det eventuellt en möjlighet och situationer där t.ex. en fåmansföretagsdelägare tillsammans med en kompanjon, där båda har ett litet gränsbelopp men stort fritt eget kapital, skapar ett rent konstlat upplägg för att utomståenderegeln ska kunna tillämpas. Då kan dock utomståenderegeln ”särskilda skäl” tillämpas för att förhindra ett missbruk. Därtill, innehåller svensk lagstiftning skatteflyktslagen som kan verka som en ”särskilda skäl”-lydelse istället för samma eller likartad verksamhet-begreppet om domstolen anser att varken särskilda skäl eller samma eller likartad verksamhet är tillämpligt. En negativ aspekt med skatteflyktslagen är att den bidrar till en större rättsosäkerhet på området.

Därmed kräver omständigheterna att lagtexten i förslagsvis utomståenderegeln förändras för att anpassas till utvecklingen av samma eller likartad verksamhet.

En eventuell lösning på problematiken är att lagstiftaren för in en lydelse i utomståenderegeln som utvidgar ”särskilda skäl”-lydelsen till att även innefatta när regelverket ska vara tillämpligt trots att t.ex. samma eller likartad verksamhet föreligger. Fördelen med ett sådant tillägg är att reglernas syfte kan tolkas för varje enskild situation med en korrekt, om än svår att förutse, tillämpning som följd. Nackdelen är att ett tillägg i ett redan komplicerat

regelverk ytterligare försvårar tillämpningen och gör regelverket än mer rättsosäkert för svenska fåmansföretag. Det kommer att innebära att varje enskilt fall måste utredas varför praxis på området riskerar att bli omfattande.

Författaren anser att en större genomlysning av regelverket erfordras vilket regeringen tillsatt en utredning med deadline den 1 september 2016. Lagstiftaren har en viktig uppgift att förändra tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet och dess samverkan med utomståenderegeln, till att bli mer förutsägbart samt rättssäkert. Detta torde inte enbart vara av betydelse på grund av skattemässiga skäl utan även för att förbättra/förenkla investerarklimatet i Sverige. Ett domslut i linje med att begreppet samma eller likartad verksamhet ska förhindra utomståenderegeln tillämpning kan innebära en sämre konkurrenssituation för svenska icke noterade fåmansföretag.

Författaren tror inte att ytterligare tilläggsreglering eller förändring av enskilda paragrafer läker den rättsosäkerhet som föreligger på området utan att lagstiftaren ska se över begreppet och undantagsregeln samverkan utifrån ett helhetsperspektiv. Det är även av vikt att Skatteverket kan göra en rättvis och förutsägbar bedömning vid utomståenderegeln samverkan med begreppet samma eller likartad verksamhet oavsett om en eventuell utomstående ägare är svensk eller utländsk.

Författarens slutliga bedömning av ovan anförda problematik är att ett kommande rättsfall eller reglering på området ska beakta reglernas grundläggande syfte och utforma ett domslut eller laglydelse därefter.

Referenslista

Offentligt tryck

Svensk författningssamling

SFS 1928:370

SFS 1933:395

SFS 1991:1833

SFS 1995:575

SFS 1999:1229

SFS 2001:1176

SFS 2005:1136

Propositioner

Prop. 1975/76:79

Prop. 1989/90:110

Prop. 1995/96:109

Prop. 1996/97:45

Prop. 2001/02:46

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare Del 1 av betänkandet, utgiven 1 juni 2002

Finansdepartementet

Rapport från finansdepartementet den 26 jan 2005 – ”Reformerad ägarbeskattning, effektivitet, prevention, legitimitet”

Kommittédirektiv

Dir. 2014:42, ”Översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag”, utgiven 14 mars 2014

Dir. 2015:2 ”Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag”, utgiven 16 januari 2015

Skatteverkets handledning

Handledning för beskattning av inkomst 2014 Del 1 och 2 (SKV 399:2)

Skatteverkets ställningstagande

Dnr 131 694350-07/111, den 26 november 2007

Rättspraxis

Mål från Högsta förvaltningsdomstolen

Mål 3760-14

Mål 4382-14

Mål 4132-14.

Referat från Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1978 ref. 1:52

RÅ 1999 ref. 28

Rå 1999 ref. 62

RÅ 2001 ref. 37

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2004 ref. 124

RÅ 2008 ref. 58

RÅ 2009 ref. 53

RÅ 2010 ref. 11 I-V

HFD 2011 ref. 75

HFD 2012 ref. 67

HFD 2013 ref. 11 I och II

HFD 2013 ref. 35

HFD 2014 ref. 2

Notiser från Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2007 not. 1

RÅ 2007 not. 66

RÅ 2009 not. 68

HFD 2011 not. 88

HFD 2012 not. 25

HFD 2012 not. 63

Skatterättsnämndens förhandsbesked

DNR 21-10/D

DNR 33-10/D.

Bibliografi

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

Rydin, Urban & Nilsson, Peter, *Svenske Skattetidning, nummer 6-7 2014*, s. 484-ff, Nordstedts Juridik.

Sandström, Kjell; Svensson, Ulf; ”Fåmansföretag: skatteregler och skatteplanering”, Björn Lundén Information, 9:e upplagan, 2010.