

Finansdepartementet  
103 33 Stockholm

## Promemorian Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

**Fi2021/01697**

### 1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker förslagen i promemorian.

Förslagen innebär att det nu tydliggörs att fåmansföretagsdefinitionen ska anses tillämplig i situationer när t.ex. en stiftelse ges röstmajoritet i ett fåmansföretag samtidigt som personer som är verksamma i betydande omfattning i fåmansföretaget, utövar ett bestämmande inflytande över stiftelsen. Detta åsyftades i viss mån i tidigare lagstiftningsarbeten och förslagen innebär att tidigare rättslig osäkerhet minskar och ersätts av tydliga bestämmelser.

Förslagen upprätthåller legitimitet i skattesystemet. Förslagen motverkar även inkomstomvandling mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital, samt snedvridningar av konkurrensförhållanden för fåmansföretag.

Förslaget medför samtidigt en ökad komplexitet i bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Detta ska emellertid ställas emot att bestämmelserna fått en relativt snäv och precis utformning i förhållande till sådana företeelser som beskrivs i promemorian. Det kan därför antas att de föreslagna bestämmelserna inte uppmuntrar till att nya sådana strukturer tillskapas av skatteskäl, och att de föreslagna bestämmelserna därför endast kommer att träffa ett mycket begränsat urval av företag och personer.

Förändringarna medför att Skatteverket måste anpassa sitt informations- och utbildningsmaterial.

Skatteverket lämnar samtidigt förslag på vissa justeringar.

### 2 Skatteverkets synpunkter

#### 2.1 3 Bakgrund och gällande rätt

##### 2.1.1 Fjärde stycket på s. 6

I promemorian anges;

... Med kvalificerad andel avses en andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren (karensregeln) varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat

fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (57 kap. 4 § första punkten IL). En andel är också kvalificerad om andelsägaren eller närstående är eller varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget ägt fåmansföretag (andra punkten). ...

Det anges i stycket att punkten 1 innehåller samma eller likartad verksamhet. Detta anges numera i punkten 3. Texten bör justeras.

## **2.2 4 Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen**

### **2.2.1 Utländska motsvarigheter till en svensk stiftelse**

”Bestämmelsen kommer också att omfatta de fall där utländska motsvarigheter till en stiftelse eller till en annan juridisk person utan delägare äger en del av företaget.” (s. 10).

Skälen bör förtydligas genom att det uttryckligen anges att den utländska motsvarigheten till en svensk stiftelse ska vara en utländsk juridisk person. I vilka fall utländska associationer anses som eller behandlas som juridiska personer framgår av 6 kap. 8 § IL (2 kap. 3 § femte stycket IL).

### **2.2.2 Bestämmande inflytande**

Det framgår klart att det föreslagna fjärde stycket ska tillämpas då flera delägare tillsammans utövar ett bestämmande inflytande i en stiftelse.

Bestämmelsen är uppbyggd så att det tredje stycket behandlar situationen att *en delägare* har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen själv eller genom någon närstående, emedan det fjärde stycket behandlar situationen att flera delägare tillsammans, eller genom närstående, har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen. I fjärde stycket anges även ”och i övrigt uppfyller villkoren i tredje stycket”.

Det kan förtydligas i skälen för förslaget (s. 10 f.) att en verksam delägars bestämmande inflytande över en stiftelse, eller en annan juridisk person utan delägare, vid tillämpningen av det föreslagna tredje stycket ska bedömas för respektive delägare för sig (samt dennes närstående), samt även gemensamt tillsammans med andra verksamma delägare (och närstående till dessa, som dock inte är närstående till förstnämnda delägare) inom ramen för fjärde stycket jämfört med tredje stycket. Detta kommer även till uttryck i författningskommentaren på s. 19 där det anges att ”Bestämmelsen är således också tillämplig om flera delägare är verksamma i betydande omfattning i företaget och de tillsammans har det bestämmande inflytandet över den juridiska personen.”.

Det krävs då t.ex. inte att delägarna är närstående med varandra för att prövningen av det bestämmande inflytandet kan ske gemensamt för hela gruppen av delägare, inkluderat respektives närstående.

I exemplet på s. 11 anges att A och B utgör tillsammans majoritet i en stiftelses styrelse. Här bör förtydligas att A och B inte är närstående (jfr att de utgör tillsammans 2/3 av styrelseledamöterna och har röstmajoritet, men utgör ensamt 1/3 av styrelseledamöterna och saknar då egen röstmajoritet). Ett motsvarande exempel finns i författningskommentaren på s. 19.

### 2.2.3 Innehav av röstmajoriteten

I avsnitt 4, s. 12 andra stycket första meningen anges;

Sammanfattningsvis görs bedömningen att fåmansföretagsdefinitionen bör kompletteras på det sätt som beskrivits ovan vilket skulle innebära ett klagörande av rättsläget vad gäller frågan om på vilket sätt en juridisk person utan delägares innehav av röstmajoritet i ett företag kan komma att påverka bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte.

Samma skrivning återkommer i avsnitt 6 på s. 14 i första meningen under skälen för förslaget; ... klagöra rättsläget vad gäller frågan om på vilket sätt en stiftelses innehav av röstmajoritet i ett företag. ...

På s. 15 under avsnitt 7; ... Syftet med förslaget är att motverka risken för att 3:12-reglerna kringgås genom vissa strukturer i vilka en juridisk person utan delägare med röstmajoritet ingår. ...

Och på s. 16 första stycket under rubriken Effekter för företagen; ... I föregående avsnitt framgår att förslaget berör delägare av fåmansföretag med strukturer som inkluderar en juridisk person utan delägare med röstmajoritet. ...

Förslaget tar enligt sin lydelse även sikte på situationer där en juridisk person utan delägare inte innehar röstmajoriteten. Det saknar enligt lagtexten betydelse om en sådan juridisk person utan delägare t.ex. innehar 40, 50 eller 51% av rösterna. Förslaget innebär även att t.ex. två stiftelser kan äga 25% av rösterna vardera. Förslagsvis justeras texten så att författningstexten mer överensstämmer med vad som kommer till uttryck enligt ovan, t.ex. enligt nedan;

s. 12; ... om på vilket sätt en juridisk person utan delägares innehav av röst~~[er]majoritet~~ i ett företag kan komma att påverka bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte. ..

s. 14; ”... klagöra rättsläget vad gäller frågan om på vilket sätt en stiftelses innehav av röst~~[er]majoritet~~ i ett företag. ”...

s. 15; ... Syftet med förslaget är att motverka risken för att 3:12-reglerna kringgås genom vissa strukturer i vilka en juridisk person utan delägare ~~utnyttjas~~ med röstmajoritet ingår. ...

s. 16 ... I föregående avsnitt framgår att förslaget berör delägare av fåmansföretag med strukturer som inkluderar en juridisk person utan delägare med ~~[rösträtt, direkt eller indirekt i ett underliggande företag]~~ röstmajoritet. ...

## 2.3 5 En kompletterande regel till utomstående regeln

### 2.3.1 Som betalas ut från den juridiska personen och av värdet av förmåner som ges ut av denna person

Av förslaget (s. 13 fjärde stycket) framgår att: ”En ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska träffa rätt upplägg och förhindra kringgående av 3:12-reglerna bör vara att företagets verkamma delägare eller en sådan delägares närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling ska kunna få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska

personen och av värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.”

I allmänmotiveringen anges att förslaget tar sikte på ”medel som betalas ut från den juridiska personen och av värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.”

Det förekommer exempel i praxis på avtal där en viss delägare tillsammans med övriga delägare i samband med en bolagsstämma röstar på ett sådant sätt att en viss delägare avstår från utdelning (s.k. differentierad utdelning). Ett sådant avstående kan t.ex. ske i enlighet med ett aktieägaravtal (jfr RÅ 2000 ref. 56 och RÅ 2007 not. 129) eller genom en separat överenskommelse mellan delägarna. Denna typ av avståenden kan påverka bedömningen av om särskilda skäl föreligger i den meningen som avses i 57 kap. 5 § IL, men det bör tydliggöras att bestämmelsen även kan ta sikte på medel som kan tillkomma en delägare genom att t.ex. en stiftelse direkt eller indirekt genom beslut avstår sin rätt till utdelning, till förmån, direkt eller indirekt, för en sådan fysisk person som avses i bestämmelsen. Även om ett sådant handlade inte sker med stöd i en upprättad handling, utan med stöd i en överenskommelse eller genom s.k. konkludent handlade, så bör regelrätta avståenden kunna beaktas vid bedömningen av om en sådan person kan få en väsentlig del av utdelade medel enligt punkterna 1 och 2. Detta bör särskilt beaktas i situationer där det saknas ett reellt tvåpartsförhållande mellan en juridisk person utan ägare och kretsen av delägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget. Denna typ av värdeöverföringar bör enligt Skatteverket beaktas vid bedömningen, oavsett om det sker genom riktad öppen vinstutdelning i samband med bolagsstämma, eller genom s.k. förtäckt vinstutdelning. Vidare bör bedömningen inte påverkas av om en sådan indirekt värdeöverföring sker i pengar, genom sakutdelning, transaktioner till underpris eller genom andra slag av indirekta förmåner, som kan sägas ske på bekostnad av stiftelsens roll som ägare.

Skatteverket förordar att förslaget förtydligas i enlighet med detta.

### **2.3.2 Kan få väsentlig del av respektive har rätt till, och därmed kan få del av**

Av förslaget (s. 13–14) framgår att: ”För bestämmelsens tillämpning krävs inte att förmånstagaren faktiskt har fått en väsentlig del av t.ex. medel som betalas ut, utan det avgörande är att förmånstagaren vid den tidpunkt som är relevant för bedömningen av om andelarna i företaget är kvalificerade har rätt till, och därmed kan få del av, medlen [...]”- (Skatteverkets understrykning).

I övrigt anges det genomgående i promemorian att förmånstagaren ”ska kunna få” eller ”kan få” utan att något krav om att *ha rätt till* anges i texten (skälen s. 12–14 och författningskommentaren s. 20–21 - Skatteverkets understrykning). I lagtexten anges ”[...] kan få en väsentlig del av [...]”.

Det bör förtydligas vad som menas med att förmånstagaren ”har rätt till, och därmed kan få del av” medlen (s. 14). Om stiftelsens destinatärskrets inte består av bestämda personer har förmånstagarna inte någon uttalad rätt till förmåner förrän ett särskilt beslut om detta har fattats. För t.ex. en typisk familjestiftelse är tillhörighet till viss familj/släkt en förutsättning för att erhålla medel från stiftelsen men det medför i sig ingen rätt till detta (jämför prop. 1993/94:9 s. 113). Skatteverket anser inte att det ska krävas att förmånstagaren vid den relevanta tidpunkten i enlighet med stadgar, avtal eller liknande handling ska ha en ovillkorlig

rätt till förmån för att regeln ska kunna tillämpas. Det bör vara tillräckligt att en förmånstagare i enlighet med stadgar, avtal eller liknande handling vid en hypotetisk prövning, vid den relevanta tidpunkten, kan komma ifråga för att erhålla en förmån, dvs. kan få en förmån, för att regeln ska kunna tillämpas.

## 2.4 Synpunkter på författningskommentarerna

I författningskommentaren till 3 § tredje stycket anges; ”Om den juridiska personen som äger andel i det företag som prövningen avser har en fysisk person som ägare någonstans i ägarstrukturen blir bestämmelsen inte tillämplig.” (s. 18, fjärde stycket). Det bör förtydligas att författningskommentaren endast tar sikte på den juridiska personens ägarstruktur, dvs. att en stiftelse eller en ideell förening inte kan ha en fysisk person som delägare, varken direkt eller indirekt. När det gäller den underliggande ägarstrukturen så är det däremot ett krav att en fysisk person, direkt eller indirekt, ska äga en andel (eller sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som ska likställs med andelar) i det företag som är föremål för prövningen.

I författningskommentaren till 3 § tredje stycket anges ”Företaget utgör inte ett fåmansföretag enligt de förutsättningar som gäller enligt 56 kap. 2 § eller enligt denna paragraf eftersom fyra eller färre delägare (fysiska personer enligt 56 kap. 6 §) inte äger mer än 50 procent av rösterna i AB A.” (s. 19, fjärde stycket). Uttrycket ”[...] enligt denna paragraf [...]” (s. 19) torde åsyfta 3 § första och andra stycket i deras nuvarande lydelse, och inte inkludera de föreslagna ändringarna.

Se kommentar avseende promemorians avsnitt 4 (2.2.2 ovan). Motsvarande förtydligande kan göras i författningskommentaren s. 18 och i exemplet på s. 19.

Se kommentar avseende promemorians avsnitt 5 (2.3.1 ovan). Motsvarande förtydligande kan göras i författningskommentaren s. 20–21.

Se kommentar avseende promemorians avsnitt 5 (2.3.2 ovan). Motsvarande förtydligande kan göras i författningskommentaren s. 20–21.

## 3 Konsekvenser för Skatteverket

Förändringarna medför att Skatteverket måste anpassa sitt informations- och utbildningsmaterial.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Thomas Karlström. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Lisabeth Björk.



Katrin Westling Palm