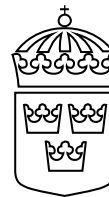


Regeringens proposition

2021/22:27



Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Prop.
2021/22:27

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 14 oktober 2021

Morgan Johansson

Åsa Lindhagen
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i inkomstskattelagen (1999:1229) kompletteras. Förslaget innebär att vid bedömningen av om ett visst företag utgör ett fåmansföretag ska en fysisk person som är delägare och verksam i betydande omfattning i företaget, och samtidigt har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i företaget, anses äga den juridiska personens andelar i det prövade företaget. Förslaget syftar till att säkerställa att det inte är möjligt att kringgå de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, genom att t.ex. en stiftelse ges röststarka aktier i ett fåmansägt företag för att utdelningsinkomster från den bedrivna verksamheten i företaget ska kunna delas ut till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för delägare i fåmansföretag.

I propositionen föreslås också att den s.k. utomståenderegeln kompletteras. Enligt förslaget ska ett företag inte anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och företagets verksamma delägare eller en sådan delägars närstående kan få del av medel eller förmåner från den juridiska personen i viss omfattning.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Lagtext	4
3	Ärendet och dess beredning	7
4	Gällande rätt.....	7
5	Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.....	8
6	En kompletterande regel till utomståenderegeln	18
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	22
8	Konsekvensanalys.....	23
9	Författningskommentar.....	26
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.....	32
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	33
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	35
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag	36
Bilaga 5	Lagrådets yttrande	38
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 14 oktober 2021		42

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2021/22:27

Regeringens förslag:

Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 57 kap. 3 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas två nya paragrafer, 57 kap. 3 a och 5 a §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

3 §²

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

1. företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,
2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller
3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2.

Om en delägare uppfyller villkoren i andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Vid tillämpning av detta stycke ska en fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 2 § andra stycket anses som en delägare.

Om flera delägare tillsammans har ett bestämmande inflytande

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2017:1194.

över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i tredje stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

3 a §

En delägare anses ha ett bestämmande inflytande enligt 3 § tredje och fjärde styckena över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om delägaren eller någon närstående till denne, ensam eller de tillsammans, direkt eller indirekt, utövar kontroll över stiftelsen eller den juridiska personen utan delägare

1. till följd av föreskrifter i förordnande, stadgar, avtal eller liknande handling,
2. genom att vara representerad i styrelsen eller ett annat organ, eller
3. på något annat sätt.

Första stycket gäller på motsvarande sätt om det är fråga om flera delägare eller flera närstående.

5 a §

Vid tillämpning av 5 § ska ett företag anses ägt av utomstående utom till den del

1. företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, och
2. fysiska personer som avses i 5 § tredje stycket eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av
 - a) medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller
 - b) den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

Prop. 2021/22:27

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

3 Ärendet och dess beredning

Inom Finansdepartementet har promemorian Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen utarbetats (Fi2021/01697). En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning av remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2021/01697). I denna proposition behandlas promemorians förslag.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 9 september 2021 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*. Regeringen har följt Lagrådets förslag. Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 5 och i författningskommentaren.

4 Gällande rätt

Särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Anledningen till de särskilda reglerna är Sveriges duala skattesystem, dvs. att förvärvsinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala och att kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt. Reglerna infördes i samband med 1990 års skattereform och avser att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i syfte att sänka den totala skatten på ersättning från företaget.

Med fåmansföretag avses enligt huvudregeln aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget (56 kap. 2 § 1 IL). Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag ska en person och hans eller hennes närstående (närståendekrets) anses som en delägare (56 kap. 5 § IL). Med delägare i fåmansföretag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget (56 kap. 6 § IL).

Enligt den kompletterande s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL gäller vid tillämpning av 57 kap. IL att om flera delägare som själva eller genom någon närstående är, eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit, verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska de anses som en enda delägare. Detsamma gäller delägare som själva eller genom någon närstående är, eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit, verksamma i betydande omfattning i ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag.

De särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag gäller endast kvalificerade andelar (57 kap. 2 och 4 §§ IL). 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 och tredje 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).

Endast fysiska personer kan enligt bestämmelserna inneha kvalificerade andelar (57 kap. 2 § IL). Vidare kan endast andelar i ett fåmansföretag som en fysisk person äger direkt vara kvalificerade.

I 57 kap. 5 § IL finns den s.k. utomståenderegeln. Bestämmelsen innebär att 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 såväl under beskattningsåret som under de fem föregående beskattningsåren beaktas. Bakgrunden till bestämmelsen är att det vid betydande utomstående ägande inte finns något incitament för en aktiv ägare att ta ut ersättning för en arbetsinsats som utdelning i stället för lön, eftersom utdelning då även måste lämnas till de utomstående ägarna. Med utomstående avses enligt 5 § tredje stycket framför allt fysiska personer som inte äger kvalificerade andelar i företaget. Med utomstående ägande i ”betydande omfattning” avses enligt förarbetena till bestämmelsen en ägarandel om minst 30 procent (prop. 1989/90:110 s. 468 och 704). Den gränsen har även kommit att tillämpas i rättspraxis (RÅ 2009 ref. 53 och HFD 2018 not. 24).

5 Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Regeringens förslag: Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ska kompletteras med nya bestämmelser som innebär följande. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag ska en delägare som är eller har varit verksam i betydande omfattning i företaget och som samtidigt har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller över en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i samma företag anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

Bestämmelserna ska tillämpas om delägaren själv eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Detsamma gäller om delägaren själv eller genom någon närstående är, eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit, verksam i betydande omfattning i ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller ett annat

fämansföretag eller fämanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag.

Om flera delägare tillsammans eller genom närstående har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren ovan, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

En delägare ska anses ha ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om delägaren eller någon närstående till denne, ensam eller de tillsammans, direkt eller indirekt, utövar kontroll över stiftelsen eller den juridiska personen utan delägare till följd av föreskrifter i förordnande, stadgar, avtal eller liknande handling, genom att vara representerad i styrelsen eller ett annat organ eller på något annat sätt.

Motsvarande ska gälla när flera delägare eller flera närstående eller de tillsammans har det bestämmande inflytandet.

Bestämmelserna ska även gälla för fämanshandelsbolag.

Promemorians förslag överensstämmer i sak med regeringens. I promemorian definieras inte uttrycket bestämmande inflytande i en egen bestämmelse.

Remissinstanserna: En majoritet av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Till dessa hör *Ekobrottsmyndigheten*, *Ekonomistyrningsverket*, *FAR*, *Finansinspektionen*, *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU)*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Kammarrätten i Stockholm*, *Konjunkturinstitutet*, *Skatteverket* och *Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys)*. Ekobrottsmyndigheten anser att de föreslagna reglerna begränsar möjligheterna att använda vissa lagliga skatteundandragande upplägg och att de därigenom är ägnade att få skattesystemet att framstå som mer rättvist och legitimt. Enligt myndigheten överväger dessa positiva effekter riskerna för att vissa personer kommer att välja att, i skatteundandragande syfte, lämna oriktiga uppgifter till Skatteverket i frågor som har betydelse för de föreslagna reglernas tillämpning. Konjunkturinstitutet anser att förslaget är i linje med lagstiftarens ursprungliga intention då det beskrivna ägandeupplägget primärt motiveras av att undvika klassifikation som fämansföretag och genom det vinna skattemässiga fördelar. Enligt Tillväxtanalys blir det genom förslaget svårare att kringgå 3:12-reglerna och att legitimiteten därför kan upprätthållas, vilket är viktigt för principen ”skatt efter förmåga”. Skatteverket anser att förslaget upprätthåller legitimiteten i skattesystemet och att det även motverkar inkomstomvandling mellan inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital, samt snedvridningar av konkurrensförhållanden för fämansföretag. Skatteverket anför vidare att förslaget innebär en ökad komplexitet men att detta ska ställas emot att bestämmelserna fått en relativt snäv och precis utformning i förhållande till sådana företeelser som beskrivs i promemorian. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anser att det är lämpligt att den rättsosäkerhet som för närvarande råder inom området kan undanröjas genom ny lagstiftning.

Förslaget avstyrks av *Sveriges advokatsamfund*, *Fastighetsägarna*, *Företagarna*, *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, *Svenskt Näringsliv* och *Småföretagarnas Riksförbund*. LRF anser att kontinuerliga förändringar i regelverket ökar osäkerheten för företagarna och de får svårare att långsiktigt planera sin verksamhet. Företagarna menar att det inte tillräckligt tydligt framgår av förslaget om det kan finnas liknande situationer, där det inte handlar om ”kringgående”, som riskerar att träffas av de föreslagna reglerna på ett negativt sätt. NSD, till vars yttrande Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna ansluter sig, anser att det är angeläget att bekämpa konstlade upplägg men att det samtidigt är viktigt att åtgärderna är proportionerliga, rätts säkra och inte i onödan försvårar för strukturer som inkluderar stiftelser eftersom stiftelser fyller en betydande roll i samhället. NSD uppfattar förslaget som vidsträckt samtidigt som det kan leda till svårigheter i rättstillämpningen. Småföretagarnas Riksförbund anser att förslaget visar på hur komplexa och komplicerade 3:12-reglerna blivit och att det i sig leder till att fler lockas att utmana systemet.

Föreningen Stiftelser i Samverkan är positiv till förslag som förhindrar att 3:12-reglerna kringgås genom användandet av stiftelser men anser att det saknas en analys av på vilket sätt exempelvis stiftelser med allmännyttiga ändamål skulle kunna utnyttjas för den typ av kringgående som förslaget är tänkt att förhindra. Även Advokatsamfundet efterfrågar en tydligare behovsanalys av förslaget eftersom det i promemorian inte anges i vilken utsträckning stiftelser används för att uppnå önskade skatteeffekter.

Advokatsamfundet, FAR och Föreningen Stiftelser i Samverkan anser att förtydliganden behöver göras av vad som avses med ”bestämmande inflytande”.

Företagarna, LRF och NSD anser att frågan om den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen bör utredas inom ramen för en större översyn av 3:12-reglerna. FAR anser att frågan borde ha beretts genom en utredning.

Regelrådet anser att konsekvensanalysen uppfyller kraven om konsekvensutredning vid regelgivning. Ett flertal remissinstanser, bl.a. FAR, Företagarna, LRF, Tillväxtanalys och NSD, menar att det inte verkar ha skett en analys av hur många företag som är berörda av förslaget eftersom promemorian inte anger hur många företag och företagare som påverkas. Därmed görs inte heller någon bedömning av problemets omfattning eller om de föreslagna åtgärderna är proportionerliga i förhållande till problemet.

Småföretagarnas Riksförbund anser även att förslaget inte visar på någon skattemässig effekt för vare sig företagen eller det offentliga. Advokatsamfundet konstaterar även att promemorian inte har föregåtts av eller redovisar någon konsekvensanalys av hur den föreslagna regleringen kan komma att påverka finansieringen av bl.a. stiftelser. Advokatsamfundet menar att stiftelser fyller angelägna samhällsfunktioner och för detta behöver de finansiering. Därför menar man att det är rimligt att förslagets påverkan på donationsviljan till stiftelser analyseras innan förslaget genomförs.

Vad en stiftelses ägande kan innebära för bedömningen av om ett företag är att anse som ett fåmansföretag

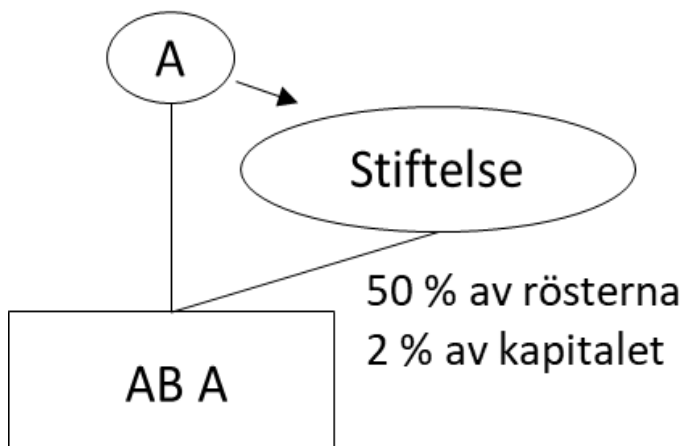
I två förhandsbesked från Skatterättsnämnden (dnr 49-19/D och 84-19/D) behandlades frågan om huruvida fåmansföretagsdefinitionen i 56 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, kunde anses uppfylld när stiftelser getts röstmajoriteten i ett företag samtidigt som fysiska delägare i företaget både hade inflytande i stiftelserna och var eller hade varit verksamma i det företag som var föremål för bedömning.

Den fråga som Skatterättsnämnden hade att ta ställning till i förhandsbeskeden var alltså om verksamhetsbolaget var ett fåmansföretag enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Skatterättsnämnden ansåg i båda fallen att det inte hade framkommit något annat än att stiftelsen var den verkliga ägaren av andelarna i företaget och att röstmajoriteten i verksamhetsbolaget innehades av stiftelsen. Nämnden konstaterade att stiftelsen i sig inte har någon ägare och att stiftaren därför inte heller kan anses äga aktierna i verksamhetsbolaget genom stiftelsen eller inneha dem på liknande sätt. Nämndens slutsats var därför i båda fallen att verksamhetsbolaget inte kunde utgöra ett fåmansföretag eftersom inte fyra eller färre fysiska delägare, varken direkt eller indirekt, kunde anses äga andelar som motsvarade mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget (56 kap. 2 § 1 IL).

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut till Högsta förvaltningsdomstolen som undanröjde förhandsbeskeden eftersom domstolen ansåg att förutsättningarna för att kunna meddela ett förhandsbesked inte var uppfyllda (se HFD 2021 not. 5 och HFD 2021 not. 6).

Grunden för den rättsliga frågeställningen i förhandsbeskeden kan förenklat beskrivas och exemplifieras på följande sätt.



A äger samtliga aktier i AB A. Där är han också verksam i betydande omfattning. A avskiljer röststarka aktier i AB A till en av honom bildad stiftelse. Stiftelsens andelar utgör 50 procent av rösterna i AB A men ger endast begränsade ekonomiska rättigheter motsvarande 2 procent av

kapitalet. De ekonomiska rättigheterna i övrigt tillkommer A:s andelar. A och hans hustru utgör stiftelsens styrelse och A kan därmed, genom stiftelsens röster tillsammans med egen rösträtt i AB A, fortsatt utöva kontroll över AB A.

Stiftelsens andelsinnehav medför att fyra eller färre fysiska personer inte äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i AB A. Enligt 56 kap. 2 § IL kan därför AB A inte anses vara ett fåmansföretag och i sådant fall skulle A:s andelar inte omfattas av 3:12-reglerna. Detta trots att det bestämmande inflytandet över AB A kvarstår oförändrat hos A och trots att han och eventuellt tillkommande delägare är verksamma i betydande omfattning i AB A. Utan stiftelsen i strukturen hade AB A enligt 56 kap. 2 § IL ansetts vara ett fåmansföretag och samtliga andelar hade varit kvalificerade. Utdelning och kapitalvinst hade då beskattats enligt 3:12-reglerna.

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen bör kompletteras

I de nämnda förhandsbeskeden ansågs de företag som prövades om de var fåmansföretag inte utgöra fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL eftersom förutsättningen att fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget inte var uppfylld. Med delägare i fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget (56 kap. 6 § första stycket IL). En juridisk person kan inte vara delägare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag i den mening som avses i 56 kap. 6 § IL. Andelar som ägs av en juridisk person som saknar delägare, t.ex. en stiftelses andelar i ett företag, kan inte heller ägas indirekt av en fysisk person. Sådana andelar kommer därför inte att hänföras till fysiska personer vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL.

Skatterättsnämndens ställningstagande i förhandsbeskeden visar på att det i strukturer där en juridisk person utan delägare, i det här fallet en stiftelse, ges röststarka aktier i ett fåmansägt företag finns en risk för att utdelningsinkomster från den bedrivna verksamheten i företaget delas ut till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för fåmansföretag. Högsta förvaltningsdomstolens undanröjande av förhandsbeskeden har medfört att rättsläget fortfarande är oklart.

Den nuvarande utformningen av fåmansföretagsdefinitionen innebär således att det i ovan nämnda struktur skulle kunna finnas en risk för att 3:12-reglerna kan kringgås. Detta eftersom det i liknande företagsstrukturer finns stora möjligheter för delägarna att själva påverka i vilken omfattning förvärvsinkomster tas ut som kapitalinkomster och därigenom undgå den progressiva beskattningen. Om företaget inte är att anse som ett fåmansföretag är de särskilda bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL inte tillämpliga. Utdelning och kapitalvinst på andelarna kommer därmed att omfattas av bestämmelserna för onoterade andelar i 42 kap. 15 a § IL, vilket innebär att utdelning och kapitalvinst kommer att beskattas med 25 procent. Det innebär i förlängningen att syftet med 3:12-reglerna inte upprätthålls.

För att undanröja det oklara rättsläget föreslås i promemorian att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen kompletteras. Förslaget i promemorian innebär att vid bedömningen av om ett visst företag utgör ett fåmansföretag ska en fysisk person som är delägare och verksam i betydande omfattning i företaget, och samtidigt har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i företaget, anses äga den juridiska personens andelar i det prövade företaget.

Flera remissinstanser lyfter fram principiella synpunkter på förslaget. *Advokatsamfundet*, *Företagarna* och *Föreningen Stiftelser i Samverkan* efterfrågar en tydligare analys av behovet av den föreslagna kompletteringen och hur denna kommer att påverka olika typer av stiftelser. *LRF* och *Småföretagarnas Riksförbund* anser att en komplettering av fåmansföretagsdefinitionen riskerar att göra 3:12-reglerna mer komplexa och svårare för företagare att förhålla sig till medan *NSD*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna* ansluter sig, påpekar att det är viktigt att ändringarna är proportionerliga, rättssäkra och inte försvårar för företagsstrukturer som inkluderar stiftelser. *NSD* anser också att förslaget är för vidsträckt eller riskerar att leda till svårigheter i rättstillämpningen.

Ekobrottsmyndigheten, *Konjunkturinstitutet*, *Tillväxtanalys* och *Skatteverket* anser däremot att en komplettering av fåmansföretagsdefinitionen är nödvändig för att upprätthålla 3:12-reglernas legitimitet och den ursprungliga intentionen med reglerna. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* menar att förslaget innebär att den rättsosäkerhet som för närvarande råder inom området undanröjs. *Skatteverket* lyfter även fram att förslaget inte endast skulle motverka risken för inkomstomvandling mellan inkomstslagen tjänst och kapital utan även motverka snedvridningar av konkurrensförhållanden mellan fåmansföretag. Vidare anser *Skatteverket* att förslaget är snävt och precist utformat och det därför endast kommer att träffa ett mycket begränsat urval av företag och personer.

Enligt regeringen är det viktigt att 3:12-reglerna fungerar på avsett sätt, dvs. att reglerna motverkar skattemässig inkomstomvandling samtidigt som skattesystemet upplevs som legitimt. Regeringen delar därför *Ekobrottsmyndighetens*, *Konjunkturinstitutets*, *Tillväxtanalys* och *Skatteverkets* bedömning att promemorians förslag är nödvändiga för att upprätthålla 3:12-reglernas legitimitet och den ursprungliga intentionen med reglerna. Mot den bakgrunden bör 3:12-reglerna ändras enligt promemorians förslag så att det blir tydligt att man inte kan kringgå dessa genom att föra över röststarka aktier till en stiftelse som delägarna i verksamhetsföretaget kontrollerar.

Företagarna, *LRF* och *NSD* anser att frågan om den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen bör utredas inom ramen för en större översyn av 3:12-reglerna. Frågan om en större översyn av dessa regler ligger dock utanför detta lagstiftningsprojekt.

Andelar i ett företag som ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare bör i vissa fall anses ägda av fysiska delägare i det företaget

För att tydliggöra att man inte ska kunna kringgå 3:12-reglerna genom att föra över röstmajoriteten i ett fåmansföretag från verksamma delägare till en stiftelse som delägarna kontrollerar, bör den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen kompletteras genom att det införs en ny bestämmelse som innebär att de till stiftelsen avskilda andelarna, vid bedömningen av om företaget är ett fåmansföretag, i stället ska anses innehåsa av de verksamma delägarna. En sådan omfördelning bör dock endast ske när den eller de verksamma delägarna även har ett bestämmande inflytande över stiftelsen. Det är i dessa fall som den egentliga kontrollen över företaget fortfarande ligger kvar hos delägarna, och grunden för att företaget ska ses som ett fåmansföretag har därmed inte förändrats på grund av stiftelsens ägande. Utan stiftelsens ägande skulle företaget i dessa fall anses som ett fåmansföretag.

I de omnämnda förhandsbeskeden var det stiftelsernas ägande som var föremål för bedömning men eftersom det även finns andra juridiska personer utan fysiska personer som delägare i den mening som avses i 56 kap. 6 § IL, t.ex. ideella föreningar, bör den nya bestämmelsen inte begränsas till stiftelser utan även omfatta andra juridiska personer utan sådana delägare. För att bestämmelsen ska bli tillämplig bör det därför vara en förutsättning att det företag som är föremål för prövning till någon del ägs av en stiftelse eller av en annan juridisk person utan delägare. Bestämmelsen kommer också att omfatta de fall där utländska motsvarigheter till en svensk stiftelse eller till en annan juridisk person utan delägare äger en del av företaget. I vilka fall utländska associationer ska anses som eller behandlas som en juridisk person framgår enligt 2 kap. 3 § femte stycket IL av 6 kap. 8 § samma lag.

Om den juridiska personen som äger andel i det företag som prövningen avser har en fysisk person som ägare någonstans i sin ägarstruktur blir dock bestämmelsen inte tillämplig. Det innebär att den föreslagna bestämmelsen alltså inte tar sikte på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomiska föreningar. Till skillnad från en ideell förening kan en ekonomisk förening enligt 56 kap. 2 § IL vara ett fåmansföretag och anses ha delägare. Det ägande som stiftelsen eller den andra juridiska personen utan delägare har i företaget bör kunna vara både direkt och indirekt genom en annan juridisk person.

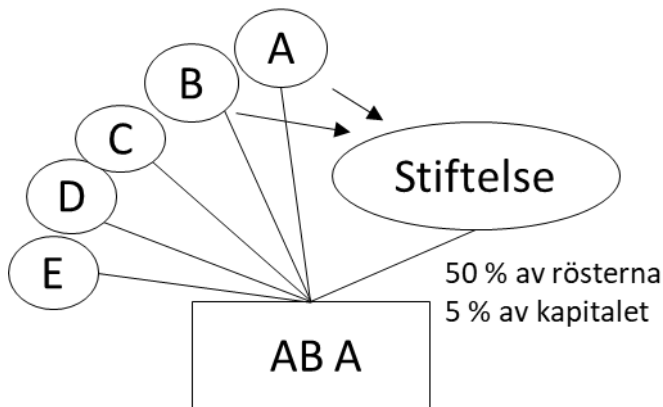
Vid tillämpning av bestämmelsen bör även fysiska personer som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser som likställs med andelar enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL anses som delägare. Bestämmelsen innebär att termen delägare även ska anses omfatta innehavare av sådana andra delägarätter i eller avseende företaget som anges i 2 §. Därmed omfattas exempelvis den situationen att personer i en stiftelses styrelse tillsammans har ett bestämmande inflytande över stiftelsen och i stället för att äga andelar direkt i företaget innehar en option att köpa aktier på förmånlig grund eller ett vinstandelslån som ger löpande avkastning i företaget samtidigt som stiftelsen äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna i företaget.

Ytterligare en förutsättning för att bestämmelsen ska bli tillämplig bör vara att delägaren i företaget har ett bestämmande inflytande över stiftelsen eller över den andra juridiska personen utan delägare. Delägaren bör anses ha ett bestämmande inflytande om denne utövar kontroll över den juridiska personen och alltså har möjlighet att styra den juridiska personens agerande i företaget. I den situationen bör delägaren anses äga den juridiska personens andel i företaget.

Kontrollen över den juridiska personen kan exempelvis utövas till följd av föreskrifter i förordnande, stadgar, avtal eller annan liknande handling som ger rätt att t.ex. utse eller avsätta styrelseledamöter eller företräda den juridiska personen. Den kan också utövas genom representation i en styrelse eller i ett annat organ som har inflytande över den juridiska personens verksamhet. Kontrollen kan också utövas indirekt, t.ex. som företrädare för ett annat subjekt som har inflytande över den juridiska personen.

Delägaren bör anses ha ett bestämmande inflytande både när denne ensam har kontroll över den juridiska personen och när en eller flera närstående till delägaren utövar sådan kontroll eller om delägaren tillsammans med en eller flera närstående utövar kontrollen. Bestämmelsen bör vara tillämplig också i det fallet att flera delägare är verksamma i betydande omfattning i företaget och de tillsammans eller genom en eller flera närstående till delägarna eller de båda kategorierna tillsammans utövar kontroll över den juridiska personen. I den situationen bör den juridiska personens andel i företaget, vid bedömningen av om företaget är ett fåmansföretag, delas i lika delar mellan de verksamma delägarna.

Följande exempel kan illustrera hur den nya bestämmelsen är tänkt att fungera.



A och B (eller deras respektive närstående) utgör majoritet i en stiftelses styrelse och utövar därmed kontroll över stiftelsen och har således ett bestämmande inflytande över stiftelsen. Stiftelsen innehar 50 procent av rösterna i företaget AB A genom ett innehav av röststarka aktier som endast ger en begränsad rätt till utdelning motsvarande 5 procent av företagets kapital. Resterande del av AB A ägs till lika delar direkt av A, B, C, D och E vilka därmed innehar 10 procent vardera av rösterna som

ger rätt till 95 procent av företagets kapital. Delägarna A–E är verksamma i betydande omfattning i företaget. Företaget utgör inte ett fåmansföretag enligt de förutsättningar som gäller enligt 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 § IL eftersom fyra eller färre delägare (fysiska personer enligt 56 kap. 6 § IL) inte äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna i AB A. Vid tillämpning av den nya regeln kommer däremot, vid bedömningen av om företaget är ett fåmansföretag, en fysisk person som är delägare i AB A och som samtidigt har ett bestämmande inflytande över stiftelsen anses äga stiftelsens andel i företaget. Det innebär att rösträtten som stiftelsen innehar på 50 procent kontrolleras av A och B genom deras bestämmande inflytande över stiftelsen. Vid bedömningen av om AB A är ett fåmansföretag ska då A och B i lika delar anses äga de av stiftelsen ägda andelarna i AB A dvs. 25 procent vardera. Det innebär att A:s och B:s andelar uppgår till 35 procent vardera (25 procent avser stiftelsens andelsinnehav och 10 procent eget direktinnehav). A och B ska i egenskap av verksamma delägare även räknas samman till en person med stöd av andra stycket i 57 kap. 3 § IL. Det innebär att vid en sammanräkning av A:s och B:s andelar tillsammans med övriga delägars direktägda andelar ska en person anses äga andelar som motsvarar 100 procent av rösterna i AB A. Företaget utgör därmed ett fåmansföretag.

Föreningen Stiftelser i Samverkan och NSD, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna* ansluter sig, anser att förslaget saknar en redogörelse för den särskilda roll och det särskilda ansvar det innebär att vara styrelseledamot i en stiftelse och anser att en enskild styrelseledamot inte ensam kan ha ett sådant bestämmande inflytande över en stiftelse som lagförslaget förutsätter. Föreningen Stiftelser i Samverkan framhåller att till skillnad från exempelvis aktiebolag och föreningar har en styrelseledamot i en stiftelse begränsade möjligheter att utöva kontroll och styra stiftelsens agerande eftersom det är stiftarens vilja så som den kommit till uttryck i stiftelseförordnandet som styr stiftelsen. *Advokatsamfundet* anser att beskrivningen av vad som utgör ett bestämmande inflytande över en rättsfigur som saknar delägare är komplex och svårtillämpad eftersom regelverket saknar koppling till stiftelselagstiftningen, som uttalat bygger på att en stiftelse är en självständig och framför allt en självägande förmögenhet.

Regeringen vill här lyfta fram att det förhållandet att en juridisk person, t.ex. en stiftelse, saknar ägare inte i sig utgör ett hinder för att en eller ett fåtal fysiska personer i praktiken kan ha kontroll över den juridiska personen. Beträffande stiftelser kan det särskilt nämnas att även om en stiftare inte ensam får utgöra styrelse i en stiftelse får stiftaren tillsammans med andra bilda styrelse och bli förvaltare i stiftelsen. Stiftelselagen (1994:1220) innehåller inte heller några bestämmelser som generell begränsar stiftarens inflytande över förvaltningen i stiftelsen. Det innebär att en stiftare exempelvis under hela sin livstid kan förbehålla sig rätten att bestämma vem som ska ingå i stiftelsens styrelse och välja sina närliggande till ledamöter. I sådana specifika strukturer som förslaget är tänkt att motverka, där en stiftelse sätts in i en struktur för att kringgå beskattning enligt 3:12-reglerna, gäller därför ofta att det förhållandet att en stiftelses styrelseledamöter är bundna av stiftarens vilja inte utgör någon egentlig begränsning av kontrollen över stiftelsen. Mot den bakgrunden gör regeringen bedömningen att kravet på bestämmande inflytande är relevant

och begränsar bestämmelsen till avsedda strukturer på ett ändamålsenligt sätt.

FAR anser att det bör tydliggöras i vilken utsträckning praxis som behandlar uttrycket bestämmande inflytande vid tillämpning av andra paragrafer i inkomstskattelagen ska få bäring på tillämpningen av den nya bestämmelsen. *FAR* menar även att det behöver klargöras hur bestämmelsen ska tillämpas om en delägare som är verksam i betydande omfattning tillsammans med närstående eller andra verksamma delägare startar en stiftelse som de inte har ett bestämmande inflytande över. Enligt *FAR* behöver det också förtydligas hur tillämpningen av reglerna blir om den verksamma delägaren upphör att vara verksam.

Frågan om praxis betydelse för den närmare tolkningen av termen bestämmande inflytande i nu aktuellt sammanhang bör avgöras av rättstillämpningen. När det gäller tillämpningen av den föreslagna regeln krävs det ett bestämmande inflytande över stiftelsen. Om de verksamma delägarna tillsammans med de närstående inte har något bestämmande inflytande över stiftelsen finns inte en sådan struktur som reglerna tar sikte på att förhindra. Detsamma gäller när en delägare enligt befintliga regler inte längre ska betraktas som verksam i betydande omfattning.

Några remissinstanser, bl.a. Advokatsamfundet och NSD, anser att förslaget kommer att ge upphov till tillämpningssvårigheter. Regeringen delar inte denna uppfattning.

Bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag med beaktande av delägarnas funktion i företaget regleras i den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § IL. Eftersom utvidgningen enligt förslaget tar sikte på verksamma delägare som utövar kontroll och inflytande genom en juridisk person delar regeringen den bedömning som görs i promemorian om att det är mest ändamålsenligt att bestämmelsen införs som ett tredje och fjärde stycke i 57 kap. 3 § IL. Förslaget innebär att vid prövningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska andelar i företaget som ägs av en juridisk person som inte kan ha fysiska personer som delägare i stället fördelas på de delägare i företaget som är fysiska personer.

Lagrådet anser att tillämpningen skulle underlättas om vad som sagts i motiven om uttrycket bestämmande inflytande kommer till uttryck i lagtexten. *Lagrådet* föreslår därför att det i lagtexten införs en definition av bestämmande inflytande. Regeringen delar *Lagrådets* bedömning och föreslår därför att det införs en särskild bestämmelse som anger vad som avses med uttrycket.

Vissa remissinstanser har synpunkter på promemorians konsekvensanalys. Dessa synpunkter behandlas i avsnitt 8.

Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att fåmansföretagsdefinitionen bör kompletteras på det sätt som beskrivits ovan vilket innebär ett klargörande av rättsläget vad gäller frågan om på vilket sätt ett röstinnehav som en juridisk person utan delägare har i ett företag kan komma att påverka bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte. Den nya bestämmelsen innebär att det inte längre är möjligt att via sådana strukturer kringgå 3:12-reglerna. Risken för inkomstomvandlingen kan därmed motverkas och det grundläggande syftet med reglerna upprätthållas.

Förslaget medför ändringar i 57 kap. 3 § IL och att en ny paragraf, 57 kap. 3 a §, införs i inkomstskattelagen.

6 En kompletterande regel till utomståenderegeln

Regeringens förslag: Utomståenderegeln ska kompletteras med en bestämmelse som innebär att ett företag i vissa fall inte ska anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare. En förutsättning för att den nya bestämmelsen ska bli tillämplig är att fysiska personer som äger andelar i företaget eller i ett annat företag enligt 57 kap. 5 § tredje stycket inkomstskattelagen eller deras närstående är förmånstagare till den juridiska personen. Det ska framgå av stadgar, avtal eller liknande handling att den fysiska personen eller dennes närstående kan 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.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Till dessa hör *Ekobrottsmyndigheten*, *Ekonomistyrningsverket*, *FAR*, *Finansinspektionen*, *Förvaltningsrätten i Stockholm*, *Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU)*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Kammarrätten i Stockholm*, *Konjunkturinstitutet* och *Skatteverket*. FAR menar att förtydliganden behövs om vilka typer av stiftelser som förslaget avser att träffa. Juridiska fakultetsnämnden efterfrågar ett förtydligande av vad som avses med termerna ”liknande handling” och ”avkastning”. Skatteverket anser att det bör tydliggöras att bestämmelsen även avser den situationen att medel kan tillkomma en delägare genom att t.ex. en stiftelse avstår sin rätt till utdelning, till förmån för en sådan person som avses i bestämmelsen. Denna typ av värdeöverföringar bör vidare enligt Skatteverket beaktas vid bedömningen även om de inte har sin grund i en upprättad handling, utan t.ex. i en muntlig överenskommelse.

Förslaget avstyrks av *Sveriges advokatsamfund*, *Företagarna*, *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)*, *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna* ansluter sig, och *Småföretagarnas Riksförbund*.

Advokatsamfundet och NSD anser att varken den föreslagna lagtexten eller uttalandena i promemorian tydligt ger uttryck för vilka destinatärkretsar som ska anses innebära att verksamma personer och deras närstående kan få del av medel från den juridiska personen. Det framgår t.ex. inte om bestämmelsen är tillämplig även när destinatärkretsen inte består av namngivna personer utan personer som uppfyller

allmänt hållna kriterier. Enligt NSD behöver det klargöras om det är tillräckligt att det finns en teoretisk möjlighet att aktieägaren eller någon denne närstående i framtiden kan få medel utbetalda till sig – oavsett om det finns skäl att anta att en sådan utbetalning eller förmån är avsedd. NSD anser att förslaget till komplettering av utomståenderegeln är vagt utformat och att det finns risk att syftet med regeln – att sådana situationer där 3:12-beskattnings inte framstår som rimlig ska undantas från sådan beskattning – inte kan upprätthållas.

Skälen för regeringens förslag

Ett företag bör i vissa fall inte anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare

Den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, innebär att om en utomstående i betydande omfattning äger del i ett fåmansföretag, ska en andel anses vara kvalificerad bara om det finns särskilda skäl.

I de strukturer där en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare ingår och ett företag bedöms vara ett fåmansföretag, exempelvis genom tillämpning av det föreslagna nya tredje stycket i 57 kap. 3 § IL, kan en tillämpning av utomståenderegeln resultera i att andelarna ändå inte anses kvalificerade. Det gäller när den juridiska personen genom sitt andelsinnehav har rätt till mer än 30 procent av företagets kapital. Tillämpningen av utomståenderegeln medför då att utdelning från företaget till delägarna inte beskattas enligt 3:12-reglerna. Motivet bakom regeln är att risken för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster blir mindre om utdelning och kapitalvinst också tillfaller utomstående ägare. I dessa strukturer kan det dock i vissa fall ifrågasättas om en stiftelses eller en annan juridisk persons ägande i företaget bör betraktas som ett utomstående ägande som medför att andelar i företaget inte anses vara kvalificerade och att utdelning och kapitalvinst därför inte ska beskattas i enlighet med 3:12-reglerna. I promemorian görs bedömningen att det rör sig om fall där stadgar, avtal eller liknande handling innebär att verksamma delägare i företaget eller närstående till dessa är förmånstagare till den juridiska personens utdelning. Regeringen instämmer i promemorians bedömning.

För att säkerställa att tillämpningen av utomståenderegeln inte leder till oskäliga resultat i strukturer där en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare direkt eller indirekt äger ett fåmansföretag bör alltså utomståenderegeln kompletteras. I enlighet med promemorians förslag bör kompletteringen göras genom att en ny bestämmelse införs som innebär att utomståenderegeln inte tillämpas när verksamma delägare eller närstående till dessa är förmånstagare till utbetalda medel eller utgivna förmåner från en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare.

Att ett företag direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare bör ha samma innebörd som vid tillämpningen av den föreslagna 3 § tredje stycket. Det innebär att den juridiska personen ska vara ett subjekt som inte, direkt eller indirekt, har en fysisk person som ägare (se avsnitt 5). Bestämmelsen bör också, på samma sätt som 3 § tredje stycket, omfatta de fall där utländska

motsvarigheter till en svensk stiftelse eller till en annan juridisk person utan delägare äger en del av företaget. Det ägande som stiftelsen eller den andra juridiska personen utan delägare har i företaget bör kunna vara både direkt och indirekt genom en annan juridisk person.

För att bestämmelsen ska träffa avsedda delägare bör tillämpningen av bestämmelsen avgränsas så att den endast träffar delägare som är verksamma i betydande omfattning och har kvalificerade andelar. Detta uppnås genom att låta bestämmelsen omfatta sådana fysiska personer som avses i 57 kap. 5 § tredje stycket IL och deras närstående. I detta stycke anges de fysiska personer som innehar kvalificerade andelar på ett sådant sätt att de inte ska betraktas som utomstående i ett företag. Det är fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget, indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller äger kvalificerade andelar i ett annat fämansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL eller andelar i ett fämanshandelsbolag som avses i den paragrafen. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Verksamma delägare eller närstående bör kunna få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen

Ytterligare en förutsättning för att bestämmelsen ska träffa rätt upplägg och förhindra kringgående av 3:12-reglerna bör vara att företagets verksamma delägare eller en sådan delägars 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.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet efterfrågar förtydliganden av vad som avses med uttrycken liknande handling och avkastning. Med liknande handling avses handlingar som på ett liknande sätt som stadgar och avtal kan medföra att en person får 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. Närmare precisering av vad det kan avse får överlämnas till rättstillämpningen. Med avkastning avses såväl utdelning från företaget på den juridiska personens andelar i företaget som annan värdeöverföring från företaget till den juridiska personen som är hänförlig till sådana andelar. Med avkastning avses också realiserad värdeökning på den juridiska personens andelar i företaget, dvs. kapitalvinst vid avyttring av en eller flera andelar. Uttrycket avkastning innefattar i detta sammanhang inte orealiserad värdeökning på andelarna i företaget.

Om företaget har en verksam delägare som avses i 57 kap. 5 § tredje stycket IL bör bedömningen göras i förhållande till denna delägare och dennes närstående. Har företaget flera sådana delägare bör bedömningen göras i förhållande till samtliga dessa delägare och deras närstående. Om ett företag t.ex. har tre verksamma delägare är alltså villkoret uppfyllt om dessa delägare, deras närstående eller delägare och närstående tillsammans kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen

och förmåner som ges ut av denna person eller avkastningen på andelarna i företaget.

För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs däremot 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, kan få del av medlen i enlighet med stadgar, avtal eller liknande handling.

Några remissinstanser, bl.a. Advokatsamfundet och NSD, anser att det behöver klargöras vad det innebär att verksamma personer och deras närstående kan få del av medel från den juridiska personen och hur bred kretsen är avsedd att vara. Syftet med bestämmelsen är att förhindra kringgående av 3:12-reglerna genom att en stiftelse eller en annan juridisk person utan ägare används för att åstadkomma ett utomstående ägande av företaget och där tillämpningen av utomståenderegeln skulle resultera i att verksamma delägares arbetsinkomster inte beskattas enligt 3:12-reglerna. Bestämmelsen är inte tänkt att tillämpas när destinatärkretsen består av förmånstagare som uppfyller allmänt hållna kriterier och där det inte heller av annan anledning finns skäl att anta att en väsentlig del av de medel som utbetalats från stiftelsen är förbehållna verksamma delägare och deras närstående. Med villkoret att den verksamma delägaren eller dennes närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen avses således situationer när det bedöms att avsikten är att medel ska betalas ut till denna personkrets. Regeringen ser inte skäl att som FAR önskar avgränsa tillämpningen till exempelvis olika typer av stiftelser. Det avgörande är om en stiftelse, oavsett vilken typ av stiftelse det är frågan om, används för att kringgå 3:12-reglerna på det beskrivna sättet.

Vid prövningen ska det alltså avgöras om en verksam delägare eller dennes närstående, vid den tidpunkt som är relevant för bedömningen av om andelarna i företaget är kvalificerade, i enlighet med stadgar, avtal eller liknande handling, kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och av förmåner som ges ut av denna person eller avkastningen på andelarna i företaget. När det gäller den första situationen – att en delägare eller dennes närstående kan få en väsentlig del av den juridiska personens medel eller förmåner som betalas respektive ges ut – kan det t.ex. handla om att en delägare eller närstående till delägaren i enlighet med stadgarna kan få del av medel i sin egenskap av en på förhand utsedd förmånstagare i en stiftelse. Den andra situationen tar sikte på när det av t.ex. ett avtal framgår att en delägare eller en närstående till delägare kan få en väsentlig del av avkastningen hänförlig till stiftelsens andelar i det aktuella fämansföretaget. Exempelvis kan det handla om en stiftelse som äger andelar i flera företag och där det av stadgarna eller av ett avtal framgår att en delägare i ett av företagen ska få en väsentlig del av avkastningen på andelarna som stiftelsen äger i det företaget i stället för en del av stiftelsens totala utbetalda medel. Skillnaden mellan de två situationerna består i att kravet på att få en väsentlig del i den första situationen tar sikte på medel som betalas ut från och förmåner som ges ut av stiftelsen oavsett vilka inkomster utbetalningarna respektive förmånerna är hänförliga till medan den andra situationen tar sikte på en väsentlig del av stiftelsens avkastning på andelar som stiftelsen äger i det

företaget. Med uttrycket väsentlig del avses normalt minst 40 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 f.).

Skatteverket anser att bestämmelsen även ska omfatta den situationen att värdeöverföringar från en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare till verksamma delägare eller deras närstående sker genom att stiftelsen avstår sin rätt till utdelning. Den nu föreslagna kompletteringen av utomståenderegeln tar sikte på att motverka de särskilda kringgåenden som kan möjliggöras genom upprättandet av strukturer med t.ex. stiftelser. Ett förfarande som innebär att stiftelsen i sin egenskap av ägare avstår sin rätt till utdelning är däremot inte att se som hänförligt till den specifika situation med stiftelser som bestämmelsen tar sikte på. Vilken betydelse som ett sådant avstående från utdelning, skriftligt eller muntligt, ska ha vid bedömningen av om andelar i ett fåmansbolag ska betraktas som kvalificerade eller inte bör därför enligt regeringen också bedömas enligt generella regler. I det här fallet enligt utomståenderegeln så som den är formulerad i 57 kap. 5 § IL.

NSD anser att utformningen av den föreslagna bestämmelsen är så vag att syftet med utomståenderegeln riskerar att inte kunna upprätthållas. Regeringen delar inte *NSD*:s bedömning utan anser att den nya bestämmelsen innebär att en särskild situation pekas ut i vilken utomståenderegeln inte ska tillämpas. Undantaget är tillräckligt klart och precist för att syftet med utomståenderegeln ska kunna upprätthållas.

Sammanfattningsvis gör regeringen alltså bedömningen att den s.k. utomståenderegeln bör kompletteras på så sätt att ett företag inte ska anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare. Detta förutsätter att fysiska personer som avses i 57 kap. 5 § tredje stycket IL eller deras närstående, enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan 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.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny paragraf, 57 kap. 5 a §, införs i inkomstskattelagen.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringen ska träda i kraft den 1 januari 2022 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det är angeläget att de nya bestämmelserna träder i kraft så snart det är möjligt för att klargöra rättsläget vad gäller frågan om på vilket sätt en stiftelses innehav av röster i ett företag kan komma att påverka bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte. De nya bestämmelserna bör därför träda i kraft den 1 januari 2022 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

8 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslaget effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Regelrådet anser att konsekvensanalysen uppfyller kraven om konsekvensutredning vid regelgivning. *FAR* och *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* noterar att det inte finns några uppgifter om antalet företag och delägare i företag som kan beröras av förslaget. *FAR* delar dock promemorians uppfattning att det inte är troligt att de beskrivna strukturerna har etablerats i någon större utsträckning. *Företagarna* menar att ingen uppskattning görs i promemorian om hur många företag och delägare som berörs av ändringarna. Därmed görs inte heller någon bedömning av problemets omfattning eller om de föreslagna åtgärderna är proportionerliga till problemet.

Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys) anser att den nuvarande konsekvensanalysen inte är tillräcklig och analysen har brister på konkreta empiriska bevis, särskilt saknas det en utvärdering av hur den nu gällande definitionen påverkar delägare och företag. Till exempel är det oklart hur många och vilka företag som berörs och hur delägarna skulle påverkas av förslaget och hur den nu gällande definitionen snedvrider konkurrensförhållanden för fåmansföretag. *Tillväxtanalys* tycker att det är svårt att bedöma förslagets effekter på individens entreprenörskapsaktivitet eller företagsutvecklingen på sikt.

Småföretagarnas Riksförbund anser även att förslaget inte visar på någon skattemässig effekt för vare sig företagen eller det offentliga. *Advokatsamfundet* konstaterar även att promemorian inte har föregåtts av eller redovisar någon konsekvensanalys av hur den föreslagna regleringen kan komma att påverka finansieringen av bl.a. stiftelser. *Advokatsamfundet* menar att stiftelser fyller angelägna samhällsfunktioner och för detta behöver de finansiering. Därför menar man att det är rimligt att förslaget påverkan på donationsviljan till stiftelser analyseras innan förslaget genomförs.

När det gäller redovisning av antal företag som är berörda av förslaget, bedömer regeringen att detta svårligen låter sig göras men att antalet delägare som påverkas av förslaget bör vara mycket begränsat. Denna uppfattning har också andra remissinstanser, t.ex. *FAR* och *Skatteverket*. *Regelrådet* finner också att redovisningen av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch är godtagbar.

När det gäller effekter på individens entreprenörskapsaktivitet bedömer regeringen att de beskrivna strukturerna inte har etablerats i någon större

utsträckning och att påverkan på entreprenörskap därför torde vara begränsad. Av det skälet bedöms att förslaget inte kommer ha en påtaglig effekt på företagsutvecklingen vare sig på kort eller lång sikt.

När det gäller förslagens påverkan på donationsviljan till stiftelser, bedömer regeringen att den inte är möjlig att analysera. Eventuella effekter bedöms dock vara försumbara. Regeringen delar således inte uppfattningen att förslaget skulle kunna ha en påtaglig effekt på donationsviljan eller finansieringen av bl.a. stiftelser. Dessutom bedömer Regelrådet att konsekvensanalysen vad gäller effekter på företagen i andra avseenden är godtagbar.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslaget är att motverka risken för att 3:12-reglerna kringgås genom vissa strukturer i vilka en juridisk person utan delägare med röststarka andelar ingår. Förslaget säkerställer att det i dessa fall inte är möjligt att dela ut inkomster från den bedrivna verksamheten i företaget till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för fåmansföretag. Förslaget bedöms vara ändamålsenligt och effektivt i sin utformning vilket innebär att syftet med 3:12-reglerna upprätthålls. Det är centralt att 3:12-reglerna fungerar på avsett sätt, dvs. att de motverkar skattemässig inkomstomvandling samtidigt som skattesystemet upplevs som legitimt. Några alternativa lösningar för att motverka dessa strukturer finns inte.

Om ingen förändring skulle komma till stånd är risken att 3:12-reglerna kan kringgås. Därigenom riskerar fåmansföretagsreglernas legitimitet att urholkas samtidigt som ett skattebortfall kan komma att uppstå. Detta kan skada förtroendet för 3:12-reglerna samt skattesystemets legitimitet i sin helhet. Förslaget bedöms inte ha någon effekt på redovisningen av skatteutgifter. Det bedöms inte finnas något behov av särskilda informationsinsatser kring förslaget utöver Skatteverkets information om regeländringen. Reglerna bör träda i kraft vid ett årsskifte och så snart som möjligt, utöver dessa aspekter bedöms ingen särskild hänsyn behöva tas kring reglernas ikraftträdande.

Offentligfinansiella effekter

Förslaget bedöms inte ge upphov till någon offentligfinansiell effekt. Med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens beslut att undanröja Skatterättsnämndens förhandsbesked är rättsläget i frågan oklart och det går inte att avgöra om det finns en skattebas som skulle omfattas med anledning av förslaget i denna proposition.

Förslaget förhindrar det beskrivna kringgåendet och om ingen reglering kommer till stånd är det möjligt att de offentliga finanserna påverkas på sikt till följd av att skatteuttaget avviker från det avsedda. Med anledning av att förslaget inte bedöms ha någon offentligfinansiell effekt bedöms förslaget ha inga eller mycket begränsade effekter i övrigt.

Effekter för enskilda

Förslaget berör delägare i fåmansföretag. Delägare som ägnar sig åt sådant förfarande som beskrivs i propositionen påverkas av förslaget. Det är oklart om det i dag är möjligt att kringgå reglerna med hjälp av strukturer där juridiska personer utan delägare ges en röstmajoritet. Det innebär att det inte går att avgöra om delägarna kommer att betala mer i skatt på grund av förslaget eller inte. Samtidigt är det skatteuttag som lagstiftaren ursprungligen avsåg oförändrat och i det perspektivet är effekten för dessa delägare oförändrad. Eftersom det i dagsläget saknas tillgång till uppgifter om i vilken utsträckning strukturer i vilka juridiska personer utan delägare ingår går det inte i data att avgöra hur många eller vilka delägare som berörs av regleringen. Eftersom upplägget innebär att delägarna ger upp kontroll över företaget i utbyte mot en viss skattefördel bedöms antalet delägare som i praktiken väljer att göra upplägget vara litet. Därför bedöms antalet delägare som påverkas av förslaget vara litet.

Den föreslagna åtgärden påverkar främst strukturer i vilken en juridisk person utan delägare med röstmajoritet i ett fåmansägt företag skulle kunna medföra att utdelningsinkomster från den bedrivna verksamheten i företaget delas ut till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för fåmansföretag.

Effekter för företagen

I föregående avsnitt framgår att förslaget berör delägare av fåmansföretag med strukturer som inkluderar en juridisk person utan delägare som direkt eller indirekt äger röststarka andelar i företaget. Effekterna för företagen är i dessa fall avhängig av effekterna för delägarna. Det bedöms inte som troligt att de beskrivna ägarstrukturerna som berörs av förslaget har etablerats i någon större utsträckning. Uteblivna förändringar av reglerna riskerar att ge upphov till snedvridningar av konkurrensförhållanden för fåmansföretag. Förslaget om ändrade regler bedöms därför snarast upprätthålla existerande konkurrensförhållanden och motverka att vissa delägare i företag får icke avsedda skattefördelar jämfört med delägare i andra fåmansföretag.

Förslaget som sådant bedöms inte påverka den administrativa bördan hos företagen eftersom det rör sig om ett förslag för att motverka kringgående av fåmansföretagsreglerna.

Effekter för sysselsättning

Den föreslagna åtgärden förväntas inte ha någon effekt för sysselsättningen.

Fördelningseffekter och effekter för den ekonomiska jämställdheten

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Delmålet om ekonomisk jämställdhet är att kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

Förslaget syftar till att begränsa möjligheten till kringgående av reglerna för delägare i vissa företag. Män äger och driver visserligen företag i större utsträckning än kvinnor. Men eftersom förslaget förväntas leda till att det avsedda skatteuttaget förblir oförändrat påverkas inte den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män. Av samma skäl bedöms heller inte inkomstfördelningen påverkas av förslaget.

Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget innebär att Skatteverket bl.a. måste anpassa sitt informations- och utbildningsmaterial. Förändringarna kommer att ingå i den anpassning som årligen görs med anledning av ny eller förändrad lagstiftning. De ökade kostnaderna för Skatteverket ska hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms inte påverka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms vara förenligt med det EU-rättsliga regelverket.

Övriga effekter

Förslaget bedöms inte ha några effekter för den offentliga sektorn eller miljön.

9 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

57 kap.

3 §

I paragrafen anges vad som, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, gäller vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag vid tillämpning av detta kapitel.

Tredje stycket är nytt och kompletterar den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i andra stycket avseende vilka delägare som ska beaktas vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag. I *första meningen* anges att om en fysisk person som är delägare uppfyller villkoren i andra stycket och dessutom har ett bestämmande inflytande i en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar

i det företag som är föremål för prövning om det är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska delägaren anses äga även den andel i företaget som ägs direkt eller indirekt av den juridiska personen. Att en delägare uppfyller villkoren i andra stycket innebär att delägaren själv eller genom någon närstående ska vara, eller under något av de fem föregående beskattningsåren ha varit, verksam i betydande omfattning i företaget eller något annat av de företag som avses i punkterna 1–3 i det stycket. Den nya bestämmelsen är tillämplig på alla delägare som uppfyller de nämnda villkoren och är inte begränsad till delägare som ingår i den krets av delägare som andra stycket är tillämpligt på. Bestämmelsen avser alltså även den situationen att det endast finns en delägare.

En delägare anses ha ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om delägaren eller någon närstående till denne, ensam eller de tillsammans, direkt eller indirekt utövar kontroll över den juridiska personen, se 3 a §. För att bestämmelsen ska bli tillämplig uppställs det ett krav på att den juridiska personen ska vara en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare. En stiftelse har inte några delägare. Om det inte är frågan om en stiftelse krävs att det ska vara ett subjekt som inte, direkt eller indirekt, har en fysisk person som ägare, t.ex. en ideell förening. Om den juridiska person som äger andel i det företag som prövningen avser har en fysisk person som ägare någonstans i sin ägarstruktur blir bestämmelsen inte tillämplig. Bestämmelsen gäller således inte ägande som utövas av aktiebolag, handelsbolag eller ekonomiska föreningar.

Även utländska motsvarigheter till svenska stiftelser omfattas enligt 2 kap. 2 § av bestämmelsen. Detta innebär t.ex. att en stiftelse som är bildad enligt utländsk rätt och som motsvarar en svensk stiftelse ska omfattas.

Om villkoren i stycket är uppfyllda ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag enligt första stycket ska således delägarens ägande i företaget adderas med stiftelsens ägande i företaget. Om en fysisk person äger andelar i t.ex. ett aktiebolag som motsvarar 49 procent av rösterna och en stiftelse äger övriga andelar kan aktiebolaget anses vara ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § om delägaren med tillämpning av förevarande stycke anses äga stiftelsens del i bolaget. Den fysiska personen anses nämligen då äga andelar som motsvarar samtliga röster i bolaget.

Vid tillämpning av stycket gäller enligt *andra meningen* att även fysiska personer som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser som likställs med andelar enligt 2 § andra stycket ska anses vara delägare. Bestämmelsen innebär att termen delägare även ska anses omfatta innehavare av sådana andra delägarrätter i eller avseende företaget som anges i 2 §. Därmed omfattas exempelvis en sådan situation att personer i en stiftelses styrelse i stället för att äga andelar direkt i företaget innehar option att köpa aktier på förmånlig grund eller ett vinstandelslån som ger löpande avkastning i företaget samtidigt som stiftelsen äger mer än 50 procent av rösterna i företaget.

Enligt *fjärde stycket*, som är nytt, ska flera delägare som tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i tredje stycket anses äga den juridiska personens

andelar i företaget i lika delar. Bestämmelsen är således också tillämplig om flera delägare är verksamma i betydande omfattning i företaget och de tillsammans har det bestämmande inflytandet över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i företaget. Det bestämmande inflytandet över den juridiska personen kan antingen utövas direkt genom en eller flera delägare eller genom någon närstående till en eller flera delägare, se 3 a §.

Ett exempel kan illustrera hur fördelningen av ägandet ska göras mellan flera delägare vid tillämpning av bestämmelsen. A och B utövar kontroll över en stiftelse genom representation i styrelsen och har därmed ett bestämmande inflytande över stiftelsen. Stiftelsen äger andelar i företaget AB A som motsvarar 50 procent av rösterna i företaget. AB A ägs även direkt av A, B, C, D och E motsvarande 10 procent vardera av rösterna. Delägarna A–E är verksamma i betydande omfattning i företaget. Företaget utgör inte ett fåmansföretag enligt de förutsättningar som gäller enligt 56 kap. 2 § eller enligt denna paragrafs första och andra stycke eftersom fyra eller färre delägare (fysiska personer enligt 56 kap. 6 §) inte äger mer än 50 procent av rösterna i AB A. Vid tillämpning av bestämmelsen kommer däremot även en fysisk person som är delägare i AB A och som samtidigt har ett bestämmande inflytande över stiftelsen anses äga stiftelsens andel i företaget. Det innebär att rösträtten som stiftelsen innehar på 50 procent kontrolleras av A och B genom deras inflytande i stiftelsens styrelse. A och B ska i lika delar anses äga de av stiftelsen ägda andelarna i AB A, dvs. 25 procent vardera. De ska även räknas samman till en person med stöd av andra stycket vilket innebär att A och B:s andelar uppgår till 35 procent vardera (25 procent från stiftelsen och 10 procent eget direktinnehav). Det innebär att vid en sammanräkning av A och B:s andelar tillsammans med övriga delägars direktägda andelar ska en person anses äga 100 procent av rösterna i AB A.

Paragrafen utformas enligt Lagrådets förslag.

3 a §

Paragrafen, som är ny, reglerar när en eller flera delägare vid tillämpningen av 3 § ska anses ha ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare.

Av *första stycket* följer att en delägare ska anses ha ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om delägaren eller någon närstående till denne, ensam eller de tillsammans, direkt eller indirekt, utövar kontroll över stiftelsen eller den juridiska personen utan delägare. En eller flera personer anses utöva kontroll över en stiftelse eller en juridisk person utan delägare om personen eller personerna har möjlighet att styra den juridiska personens verksamhet.

En delägare kan således ha ett bestämmande inflytande över den juridiska personen om delägaren ensam utövar kontroll över den juridiska personen, om en eller flera närstående till delägaren utövar sådan kontroll eller om delägaren tillsammans med en eller flera närstående utövar kontrollen. I de fall en eller flera närstående till delägaren utövar kontroll över den juridiska personen kan en delägare ha det bestämmande inflytandet över den juridiska personen oavsett om den närstående är verksam i betydande omfattning i företaget eller inte. Det kan exempelvis

handla om en situation när en son eller dotter till en delägare sitter i styrelsen i en stiftelse som äger andelar i företaget där delägaren är verksam i betydande omfattning och sonen eller dottern själva via styrelsen, eller tillsammans med andra delägare som avses med bestämmelsen, utövar kontroll. Det kan också handla om att en son eller dotter är delägare i företaget samtidigt som en av föräldrarna både är verksam i betydande omfattning i företaget och utövar kontroll över en sådan stiftelses styrelse.

Kontrollen kan också utövas av en delägare eller någon närstående till denne indirekt, t.ex. som företrädare för ett annat subjekt som har inflytande över den juridiska personen.

I första och andra punkten anges olika sätt som delägaren eller någon närstående till denne, ensam eller tillsammans, kan utöva kontroll över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare.

Enligt *första punkten* kan kontrollen utövas till följd av föreskrifter i förordnande, stadgar eller liknande handling. Kontrollen kan t.ex. utövas till följd av föreskrifter som ger delägaren rätt att utse eller avsätta styrelseledamöter eller företräda den juridiska personen.

Av *andra punkten* följer att kontrollen kan utövas genom att delägaren eller någon närstående, ensam eller de tillsammans, är representerad i den juridiska personens styrelse eller ett annat organ som har inflytande över den juridiska personens verksamhet.

Av *tredje punkten* framgår att kontroll över den juridiska personen även kan utövas på något annat sätt än de som anges i första och andra punkten. Det avgörande för bestämmelsens tillämpning är således att kontroll utövas, inte på vilket sätt.

Enligt *andra stycket* ska vad som sägs i första stycket gälla på motsvarande sätt om det är fråga om flera delägare eller flera närstående. Av detta följer att flera delägare anses tillsammans ha ett bestämmande inflytande enligt 3 § över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om delägarna eller deras närstående, eller de tillsammans, utövar kontroll, direkt eller indirekt, över den juridiska personen på det sätt som anges i första stycket.

Paragrafen utformas enligt Lagrådets förslag.

5 a §

Paragrafen, som är ny, kompletterar den s.k. utomståenderegeln i 5 §. Utomståenderegeln innebär att om en utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses vara kvalificerad bara om det finns särskilda skäl.

Av bestämmelsen följer att ett företag inte ska anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och övriga förutsättningar är uppfyllda. Av *första punkten* följer att vid tillämpningen av 5 § ska ett företag inte anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare. I 5 § tredje stycket anges vilka fysiska personer som innehar kvalificerade andelar på ett sådant sätt som innebär att de inte ska betraktas som utomstående i ett företag. Den nu aktuella paragrafen kompletterar tillämpningen av utomståenderegeln i 5 §. Det innebär bl.a. att det vid bedömningen av om

en fysisk person omfattas av 5 § tredje stycket eller inte ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas (5 § första stycket) och att sådana andelar som avses i 4 a § ska likställas med kvalificerade andelar (5 § fjärde stycket).

Att ett företag direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare har samma innebörd som i 3 § tredje stycket. Av första punkten följer således att den juridiska personen ska sakna delägare, vilket innebär att det ska vara ett subjekt som inte, direkt eller indirekt, har en fysisk person som ägare. I det fall subjektet som äger andel i det företag som prövningen avser har en fysisk person som ägare någonstans i sin ägarstruktur blir bestämmelsen inte tillämplig. Bestämmelsen gäller alltså inte ägande som utövas av aktiebolag, handelsbolag eller ekonomiska föreningar.

Även utländska motsvarigheter till svenska stiftelser omfattas enligt 2 kap. 2 § av bestämmelsen. Detta innebär t.ex. att en stiftelse som är bildad enligt utländsk rätt och som motsvarar en svensk stiftelse ska omfattas.

En ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska bli tillämplig är enligt *andra punkten* att företagets verksamma delägare eller sådana delägars närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person (andra punkten a), eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget (andra punkten b). Vid prövningen av om t.ex. en utdelning från företaget är föremål för beskattning enligt 3:12-reglerna eller om utomståenderegeln är tillämplig ska en bedömning göras om stiftelsen har sådana förmånstagare som bestämmelsen tar sikte på. Om företaget har en verksam delägare som avses i 5 § tredje stycket ska bedömningen göras i förhållande till denna delägare och dennes närstående. Har företaget flera sådana delägare ska bedömningen göras i förhållande till samtliga dessa delägare och deras närstående. Om ett företag t.ex. har tre verksamma delägare är alltså villkoret uppfyllt om dessa delägare, deras närstående eller delägare och närstående tillsammans kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och förmåner som ges ut av denna person eller avkastningen på andelarna i företaget.

För bestämmelsens tillämpning krävs inte att förmånstagaren faktiskt har fått en väsentlig del av t.ex. de medel som har betalats ut, utan det avgörande är att förmånstagaren, vid den tidpunkt som är relevant för bedömningen av om andelarna i företaget är kvalificerade, kan få del av medlen i enlighet med stadgar, avtal eller liknande handling. Med liknande handling avses en handling som på liknande sätt som avtal och stadgar kan medföra att en förmånstagare får medel från den juridiska personen. Det är alltså stadgarna, avtal eller liknande handling som är utgångspunkten för bedömningen av om en förmånstagare kan få en väsentlig del av t.ex. de medel som betalas ut. Bestämmelsen är dock inte tänkt att tillämpas när destinatarikretsen består av förmånstagare som uppfyller allmänt hållna kriterier och där det inte heller av annan anledning finns skäl att anta att en väsentlig del av de medel som utbetalats från stiftelsen är förbehållna verksamma delägare och deras närstående. Med villkoret att den verksamma delägaren eller dennes närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den

juridiska personen avses således situationer när det bedöms att avsikten är att medel ska betalas ut till denna personkrets.

Andra punkten a avser en person som enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från och förmåner som ges ut av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare. Det kan t.ex. handla om att en närstående till delägaren i enlighet med stadgarna kan få del av medel i sin egenskap av en på förhand utsedd förmånstagare i en stiftelse.

Andra punkten b avser den situationen att det av t.ex. ett avtal framgår att en verksam delägare eller en närstående till delägare kan få en väsentlig del av utdelningen hänförlig till stiftelsens andelar i det företag som är föremål för prövning om det är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Exempelvis kan det handla om en stiftelse som äger andelar i flera företag och där det av stadgarna eller av ett avtal framgår att en delägare i ett av företagen ska få en väsentlig del av avkastningen på andelarna som stiftelsen äger i företaget i stället för en del av stiftelsens totala medel som betalas ut. Skillnaden mellan punkt a och b är att kravet på en väsentlig del i punkt a tar sikte på medel som betalas ut från och förmåner som ges ut av stiftelsen oavsett vilka inkomster utbetalningarna respektive förmånerna är hänförliga till medan punkt b avser en väsentlig del av stiftelsens avkastning på andelar som stiftelsen äger i det företaget. Med avkastning avses såväl utdelning från företaget på den juridiska personens andelar i företaget som annan värdeöverföring från företaget till den juridiska personen som är hänförlig till sådana andelar. Med avkastning avses också realiserad värdeökning på den juridiska personens andelar i företaget, dvs. kapitalvinst vid avyttring av en eller flera andelar. Uttrycket avkastning innefattar i detta sammanhang inte orealiserad värdeökning på andelarna i företaget. Punkt b är tillämplig oavsett om personen i fråga kan få del av en väsentlig del av avkastningen hänförlig till andelarna i företaget som en utbetalning eller som en förmån eller både som utbetalning och förmån. Med uttrycket väsentlig del avses normalt minst 40 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 f.).

Bestämmelsen anger att ett företag inte ska anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och övriga förutsättningar är uppfyllda. Om annan utomstående, direkt eller indirekt, till betydande del äger andel i företaget och har rätt till utdelning så ska företaget, i enlighet med 5 §, anses ägt av utomstående på den grunden. I ett sådant fall är andelarna i företaget enligt 5 § första stycket kvalificerade endast om det finns särskilda skäl.

Sammanfattning av promemorian Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

I promemorian föreslås att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i inkomstskattelagen (1999:1229) kompletteras. Förslaget innebär att vid bedömningen av om ett visst företag utgör ett fåmansföretag ska en fysisk person som är delägare och verksam i betydande omfattning i företaget, och samtidigt har ett bestämmande inflytande i en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i företaget, anses äga den juridiska personens andelar i det prövade företaget. Förslaget syftar till att säkerställa att det inte är möjligt att kringgå reglerna genom att t.ex. en stiftelse ges röststarka aktier i ett fåmansägt företag för att utdelningsinkomster från den bedrivna verksamheten i företaget ska kunna delas ut till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för delägare i fåmansföretag.

I promemorian föreslås också att utomståenderegeln kompletteras. Enligt förslaget ska ett företag inte anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och företagets verksamma delägare eller en sådan delägars närstående kan få del av medel eller förmåner från den juridiska personen i viss omfattning.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)³

dels att 57 kap. 3 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 57 kap. 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

3 §⁴

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

1. företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,

2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller

3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2.

Om en delägare uppfyller villkoren i andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Detta gäller även om delägaren har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen genom någon närstående. Vid tillämpning av detta stycke ska en fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 2 § andra stycket likställas med en delägare.

³ Lagen omtryckt 2008:803.

⁴ Senaste lydelse 2017:1194.

Om flera delägare tillsammans eller genom närstående har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i tredje stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

5 a §

Vid tillämpning av 5 § ska ett företag anses ägt av utomstående utom till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och fysiska personer som avses i 5 § tredje stycket eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av

1. medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller

2. den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

Efter remiss har yttranden kommit in från Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Fastighetsägarna Sverige, FAR, Finansinspektionen, Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Kammarrätten i Stockholm, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Lantbrukarnas Riksförbund, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Skatteverket, Småföretagarnas riksförbund, Svenskt Näringsliv.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Almega, Almi Företagspartner AB, Landsorganisationen i Sverige (LO), Näringslivets Regelnämnd, Riksrevisionen, Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco), och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Yttranden har även inkommit från Annika och Gabriel Urwitz' Stiftelse, Hantverkarnas Riksorganisation och Skattebetalarnas förening.

Lagrådsremissens lagförslag

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)⁵
dels att 57 kap. 3 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas en ny paragraf, 57 kap. 5 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

3 §⁶

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

1. företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,

2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller

3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2.

Om en delägare uppfyller villkoren i andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Detta gäller även om delägaren har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen genom någon närstående. Vid tillämpning av detta stycke ska en fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 2 § andra stycket anses som en delägare.

⁵ Lagen omtryckt 2008:803.

⁶ Senaste lydelse 2017:1194.

Om flera delägare tillsammans eller genom närstående har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i tredje stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

5 a §

Vid tillämpning av 5 § ska ett företag anses ägt av utomstående utom till den del

1. företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, och

2. fysiska personer som avses i 5 § tredje stycket eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av

a) medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller

b) den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2021-10-06

Närvarande: Justitieråden Mahmut Baran, Leif Gäverth och Malin Bonthron

Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Enligt en lagrådsremiss den 9 september 2021 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Henrik Hasslemark och departementssekreteraren Stina Pettersson.

Förslaget föranleder följande yttrande.

I lagrådsremissen föreslås en komplettering av fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § inkomstskattelagen som innebär att vid bedömningen av om ett visst företag utgör ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska en fysisk person som är delägare och verksam i betydande omfattning i företaget, och samtidigt har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i företaget, anses äga den juridiska personens andelar i det prövade företaget. Den föreslagna regeln tar även sikte på det fallet att en närstående till delägaren har ett bestämmande inflytande över en sådan juridisk person.

Vidare föreslås en begränsning av den s.k. utomstående regeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen. Förslaget innebär i denna del att som utomstående ägare ska inte räknas en stiftelse, eller annan juridisk person utan delägare, i de fall en delägare eller närstående till denne kan få en väsentlig del av de medel som betalas ut från denna juridiska person, eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i fåmansföretaget.

Förslagen syftar till att säkerställa att reglerna om fåmansföretag inte kan kringgås genom användande av stiftelser eller andra juridiska personer utan delägare.

När det gäller stiftelser konstaterar Lagrådet till att börja med att syftet med en stiftelse inte får vara att främja stiftaren ekonomiskt; ett sådant ”stiftelseförordnande” är inte giltigt och någon stiftelse kommer då inte till stånd (se prop. 1993/94:9 s. 44 f. och 106). Vid den fortsatta granskningen utgår Lagrådet emellertid från att lag-förslaget, till den del det avser stiftelser, tar sikte på konstruktioner som innebär att en stiftelse faktiskt tillskapas.

Bestämmelsen i det föreslagna nya tredje stycket innebär att de till en stiftelse avskilda andelarna, vid bedömningen av om företaget är ett fåmansföretag, i stället ska anses innehas av de verksamma delägarna. En sådan omfördelning ska dock endast ske när den eller de verksamma delägarna även har ett bestämmande inflytande över stiftelsen. Någon definition av uttrycket bestämmande inflytande i det här sammanhanget har inte föreslagits i remissen. I stället förs ett relativt utförligt resonemang i allmänmotiveringen och författnings-kommentaren.

Uttrycket bestämmande inflytande förekommer på en rad ställen i inkomstskattelagen, i de flesta fall med tillhörande definitioner avseende betydelsen i det aktuella sammanhanget. De olika paragraferna har – i varierande grad – olika tillämpningsområden. Inflytande genom andelsägande eller ekonomiskt intresse av annat slag är emellertid genomgående ett starkt inslag i definitionerna. Även när det gäller de paragrafer som använder begreppet utan angivande av en definition tar de sikte på situationer där inslaget av ägande typiskt sett kommer att ha stor betydelse för bedömningen av om det är fråga om ett bestämmande inflytande. Det är inte ovanligt att en definition i inkomstskattelagen motsvarar den som förekommer inom det associations- eller redovisningsrättsliga området. Den praxis som har utvecklats kring uttrycket vid tillämpningen av andra paragrafer i inkomstskattelagen torde mot denna bakgrund ge begränsad vägledning i frågan om vad som avses med bestämmande inflytande i en juridisk person som saknar ägare.

Ett av de ställen i inkomstskattelagen där uttrycket bestämmande inflytande finns är 56 kap. 4 §, som har en viss precisering av uttryckets innebörd angiven i lagtexten. Paragrafen tar sikte på direkt inflytande genom delägarskap i fåmanshandelsbolag. Lagråds-remissens förslag i det nya tredje stycket i 57 kap. 3 § avser också inflytande över bl.a. sådana bolag men genom juridiska personer som saknar delägare. Det kan således bli aktuellt att pröva båda dessa bestämmelser samtidigt. Uttrycket bestämmande inflytande kommer då att ha olika innebörd i de olika leden av prövningen. För prövningen enligt 56 kap. 4 § är det, som framgått, ägandet som har betydelse för utfallet. Uttryckets innebörd i situationen att något ägande inte är aktuellt bör preciseras så att det klart framgår vad bestämmande inflytande då kan bestå i.

I författningskommentaren i lagrådsremissen anges att uttrycket bestämmande inflytande i förevarande sammanhang ska ha följande innebörd. Med att en delägare har bestämmande inflytande i en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare avses att en delägare utövar kontrollen över den juridiska personen. Sådan kontroll utövas vanligtvis genom representation i styrelsen men kan även utövas med stöd av ett förordnande eller en annan handling som ger rätt att t.ex. utse eller avsätta styrelseledamöter eller före-träda den juridiska personen. Kontrollen kan också utövas indirekt, t.ex. som företrädare för ett annat subjekt som har inflytande över den juridiska personen. Bestämmelsen är även tillämplig

om en delägare för över andelar med rösträtt till flera juridiska personer som delägaren har ett bestämmande inflytande över.

Enligt Lagrådets mening bör vad som har sagts i motiven i möjligaste mån komma till uttryck i lagtexten. Lagrådet föreslår därför att det införs en definition av bestämmande inflytande i en ny paragraf, 3 a §, med följande lydelse.

3 a §

En delägare anses ha ett bestämmande inflytande enligt 3 § tredje och fjärde styckena över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om delägaren eller någon närstående till denne, ensam eller de tillsammans, direkt eller indirekt, utövar kontroll över stiftelsen eller den juridiska personen utan delägare

1. till följd av föreskrifter i förordnande, stadgar, avtal eller liknande handling,

2. genom att vara representerad i styrelsen eller ett annat organ, eller

3. på något annat sätt.

Första stycket gäller på motsvarande sätt om det är fråga om flera delägare eller flera närstående.

Lagrådsremissens förslag till ett nytt tredje stycke i 3 § bör då som en följd av Lagrådets förslag till en definition av uttrycket bestämmande inflytande ges följande lydelse.

Om en delägare uppfyller villkoren i andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Vid tillämpning av detta stycke ska en fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 2 § andra stycket anses som en delägare.

Om flera delägare tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i tredje stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

5 a §

Några remissinstanser har efterlyst klargöranden av vad det innebär att verksamma personer och deras närstående kan få del av medel från den juridiska personen. I allmänmotiveringen anges (s. 19) att paragrafen inte är tänkt att tillämpas när destinatärkretsen består av förmånstagare som uppfyller allmänt hållna kriterier och där det inte heller av annan anledning finns skäl att anta att en väsentlig del av de medel som utbetalas från stiftelsen är förbehållna verksamma delägare och deras närstående. Något motsvarande går inte att utläsa av författningskommentaren, som snarare

ger intryck av att det är tillräckligt att det finns en möjlighet för verksamma delägare och deras närstående att få en väsentlig del av medlen för att bestämmelsen ska aktualiseras. Enligt Lagrådets mening bör författningskommentaren förtydligas i detta avseende.

Prop. 2021/22:27
Bilaga 5

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 14 oktober 2021

Närvarande: statsråden Johansson, ordförande, Baylan, Ygeman,
Eneroth, Lindhagen, Lind, Hallberg

Föredragande: statsrådet Lindhagen

Regeringen beslutar proposition Komplettering av den utvidgade
fåmansföretagsdefinitionen