



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Alexander Paulson

Utomståenderegeln – ett undantag av  
betydande omfattning

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Ellika Sevelin

HT 2021

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Forskningsläge	10
1.6 Disposition	10
<b>2 SÄRSKILDA REGLER FÖR FÅMANSFÖRETAG</b>	<b>11</b>
2.1 Definition av fåmansföretag	11
2.2 Kvalificerade andelar	12
2.3 Beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	13
<b>3 UTOMSTÅENDEREGELN</b>	<b>16</b>
3.1 Utomståenderegelnns funktion	16
3.2 De fem föregående beskattningsåren – ett absolut krav?	17
3.3 Särskilda skäl	18
3.4 Särskilt om rekvisitet i betydande omfattning	18
3.4.1 HFD:s tolkning av rekvisitet	19
3.4.2 Alternativ tolkning av rekvisitet	20
3.4.3 Gränsdragning vid 30 procent – materiellt tillfredsställande?	21
3.5 Utdelnings- respektive avyttringsfallen	24
<b>4 ANALYS</b>	<b>25</b>
4.1 Konsekvenserna av HFD:s tolkning	25
4.2 Vilka skäl finns att se över rättsläget?	29

<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>32</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>35</b>

# Summary

In 1990-91, specific rules for the taxation of close companies were introduced through the tax reform with the purpose of counteracting conversion of income. Taxation of close companies are nowadays regulated through the 57th chapter of the income tax act and the outsider rule is stated in the fifth paragraph of the same chapter. If the outsider rule is applicable the shareholders are not taxed according to the close company taxation rules. For the outsider rule to be applicable, a requirement is however that the outsiders in significant extent own shares in the close company.

In the proposal of the income tax act the meaning of significant extent is discussed, and two possible interpretations are provided. The supreme administrative court have chosen the interpretation that 30 percent outsiders is considered to be in significant extent. An alternative interpretation, also supported by the proposal, implicates that significant extent is fulfilled when the shareholder due to the outsiders are taxed an equivalent amount for dividends and divestitures as for withdrawals of salary. Due to reforms in tax rates since the tax reform in 1990-91 the interpretation of the supreme administrative court can no longer be said to give a correct result.

This essay investigates the consequences of the supreme administrative court's interpretation and the reasons for and against an initiative to change the requirement of significant extent. The conclusions are that shareholders today, due to the supreme administrative court's interpretation, can achieve tax benefits by deliberately having 30 percent outsiders in the company. At the same time the interpretation results in a more predictable application of the outsider rule. Furthermore, forthcoming changes in tax rates risk resulting in an even more incorrect result of the outsider rule. A possible mean for the legislator would be to raise the grade of outsiders that is considered to be in significant extent to a grade which actually results in neutrality between dividends and divestitures and withdrawals of salary.

# Sammanfattning

Särskilda regler för beskattning av fåmansföretag infördes genom skattereformen 1990-91 i syfte att motverka inkomstomvandling. Numera återfinns regleringen i 57 kap. IL och i 57 kap. 5 § IL stadgas utomståenderegeln. Utomståenderegeln tillämplighet medför att andelsägare i fåmansföretag inte träffas av regleringen i 57 kap. IL utan beskattning sker istället enligt de generella reglerna för inkomstbeskattning. För att utomståenderegeln ska vara tillämplig krävs dock att utomstående i betydande omfattning äger andelar i företaget.

Vad som utgör betydande omfattning behandlas i förarbetena där det framgår två möjliga tolkningar. Enligt den tolkning HFD valt görs en gränsdragning av rekvisitet i betydande omfattning när 30 procent av andelarna i företaget ägs av utomstående. En alternativ tolkning som också har stöd i förarbetena medför att rekvisitet i betydande omfattning är uppfyllt när andelsägaren, till följd av utomstående ägande, inte längre får större nettobehållning av utdelning eller avyttring än av löneuttag. Till följd av förändrade skattesatser sedan utomståenderegeln införande ger en gränsdragning vid 30 procent inte ett materiellt riktigt resultat.

Denna uppsats undersöker konsekvenserna av HFD:s tolkning samt de skäl som talar för respektive emot en förändring av rekvisitet i betydande omfattning. Slutsatserna är att HFD:s tolkning innebär att andelsägare genom att ta in utomstående ägande till 30 procent av andelarna kan uppnå skattefördelar då utomståenderegeln tillämpning resulterar i lägre beskattning. Samtidigt ger HFD:s tolkning en mer förutsägbar tillämpning av utomståenderegeln. Framtida förändringar av skattesatser riskerar däremot resultera i att HFD:s tolkning av rekvisitet i betydande omfattning blir ännu mer materiellt inkorrekt. En lämpligt alternativ för lagstiftaren vore möjligtvis att höja gränsdragningen från nuvarande 30 procent till en nivå som faktiskt medför neutralitet mellan utdelning och avyttringar samt löneuttag.

# Förkortningar

Arb.	Arbetsgivaravgift
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelag
Kap.	Kapitel
Marg. skatt	Marginalskatt
M.fl.	Med flera
Mom.	Moment
Nettob.	Nettobehållning
Prop.	Proposition
P.	Punkt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
St	Stycke
T.	Till

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Fram till 1990-91 års skattereform beskattades fysiska personer samlat för alla sina inkomster efter en gemensam progressiv skatteskala. Med skattereformen infördes istället ett dualt inkomstskattesystem där arbets- och kapitalinkomster beskattades var för sig i olika inkomstslag. Det duala skattesystemet innebar att aktieutdelning och kapitalvinst beskattades med 30 procent i inkomstslaget kapital. Löneuttag beskattades däremot med en marginals katt på omkring 50 procent inräknat kommunalskatt samt statlig inkomstskatt på 20 procent. Skattereformen medförde således incitament till omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster.<sup>1</sup>

Incitamenten till inkomstomvandling berörs i förarbetena till 1990-91 års skattereform. I propositionen beskrivs hur det i stor utsträckning förekommit skatteplanering i fåmansföretag<sup>2</sup> i syfte att omvandla arbetsinkomster till realisationsvinster.<sup>3</sup> I ett försök från lagstiftarens sida att förhindra aktieägare i fåmansföretag från att utnyttja diskrepansen mellan skattesatserna i de olika inkomstslagen infördes särskilda regler för beskattning av utdelning och kapitalvinster i fåmansföretag. Vid reglernas införande stadgades de i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och regleringen benämns därför ofta som 3:12-reglerna.<sup>4</sup> Idag återfinns regleringen i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).<sup>5</sup>

Utomstående regeln stadgas i 57 kap. 5 § IL och utgör ett undantag från de särskilda reglerna i 57 kap. IL. Om regeln är tillämplig beskattas andelsägaren inte enligt reglerna i 57 kap. IL. Beskattning sker då istället genomgående i

---

<sup>1</sup> Tivéus, 2019, s. 15-16.

<sup>2</sup> Se definition i avsnitt 2.1.

<sup>3</sup> Prop. 1989/90:110 s. 467.

<sup>4</sup> Tivéus, 2019, s. 16-18.

<sup>5</sup> Inkomstskattelagen kommer att förkortas med IL i den fortsatta framställningen.

inkomstslaget kapital med en skattesats på 25 procent för utdelning och kapitalvinster som erhålls från fåmansföretaget. En förutsättning för utomståenderegeln tillämplighet är att utomstående i betydande omfattning äger andelar i företaget. Vad som utgör betydande omfattning behandlas i förarbetena enligt vilka det går att urskilja två möjliga tolkningar av rekvisitet. Högsta förvaltningsdomstolen<sup>6</sup> har i praxis klargjort sin syn i frågan och då valt en av tolkningarna. Förarbetena ger som nämnt stöd för en annorlunda tolkning som innebär att utomståenderegeln tillämpning och omfattning förändras avsevärt.

Detta är utgångspunkten för uppsatsen. I ljuset av HFD:s praxis aktualiseras frågan om vad konsekvenserna av HFD:s tolkning blir. Det går även att diskutera huruvida en annan tolkning vore mer lämplig samt vilka skäl som talar för respektive emot detta. Utomståenderegeln utgör ett komplext men intressant undantag från 3:12-reglerna. Uppsatsen ämnar att belysa några aspekter av detta.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med uppsatsen är att utreda utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL. Bestämmelsen har många intressanta aspekter varav flertalet förtjänar att behandlas inom ramen för en kandidatuppsats. Denna uppsats kommer dock att rikta sitt fokus mot rekvisitet *i betydande omfattning*. Uppsatsen avser att vidareutveckla den diskussion som tidigare förts i doktrin samt bidra med nya perspektiv på regleringen och konsekvenserna av den idag.

---

<sup>6</sup> Högsta förvaltningsdomstolen kommer att benämnas som HFD i den fortsatta framställningen.



Uppsaten ämnar att besvara följande frågeställningar med ändamålet att uppfylla de syften som presenterats ovan:

- 1) Vad blir konsekvenserna av HFD:s tolkning av rekvisitet i betydande omfattning i 57 kap. 5 § IL?
- 2) Vilka skäl talar för respektive emot en förändring av regleringen avseende rekvisitet i betydande omfattning?

Uppsatsens första frågeställning besvaras utifrån ett skattebetalarperspektiv. Perspektivet tar utgångspunkt i skattesubjektet för regleringen, närmare bestämt andelsägare med kvalificerade andelar<sup>7</sup> i fåmansföretag. Perspektivet är relevant eftersom dessa andelsägare är underkastade regleringen i 57 kap. IL och därmed primärt påverkas av HFD:s praxis.

Vidare besvaras uppsatsens andra frågeställning utifrån ett fiskalt perspektiv vilket tar avstamp i staten som besitter beskattningsmakt. Staten torde ha ett intresse av en fungerande välfärd och således ett intresse av att bevara skatteunderlaget. Vidare är ett centralt intresse med regleringen av fåmansföretag att motverka kringgåenden som minskar skatteunderlaget. Staten får dessutom antas ha intresse av en välfungerande reglering. Med en välfungerande reglering avses i uppsatsen en förutsägbar reglering som ger ett korrekt och ändamålsenligt utfall. Med beaktande av dessa intressen är det relevant att undersöka vilka skäl som motiverar eller inte motiverar förändringar avseende rekvisitet i *betydande omfattning*.

### **1.3 Metod och material**

Uppsatsen kommer att tillämpa en rättsdogmatisk metod. Metoden är en allmänt erkänd metod som syftar till att utröna gällande rätt genom ett

---

<sup>7</sup> Se definition i avsnitt 2.2.

systematiskt beskrivande av rättsläget.<sup>8</sup> Utgångspunkten för detta är allmänt erkända rättskällor såsom lagstiftning, praxis, förarbeten samt doktrin.<sup>9</sup> Rättsdogmatikens innehåll är omtvistat men utöver ett beskrivande av rättsläget kan metoden även anses omfatta möjligheten till en kritisk analys av rättsläget.<sup>10</sup> En sådan analys kan exempelvis belysa brister i gällande rätt samt de konsekvenser det för med sig.<sup>11</sup> Vidare kan den rättsdogmatiska metoden även omfatta en analys av potentiella lösningar till de problem som identifierats i rättsläget.<sup>12</sup> I den rättsdogmatiska metoden görs vanligtvis en distinktion mellan de lege lata-argumentation samt de lege ferenda-argumentation. Den förstnämnda utgör en redogörelse för hur innehållet i gällande rätt ska tolkas medan den senare istället presenterar förslag på lösningar av de problem som identifierats i rättsläget.<sup>13</sup>

Uppsatsens första frågeställning ämnar att möjliggöra till kritisk analys av rättsläget. Frågeställningen och tillhörande analys belyser konsekvenserna av rättsläget och till grund för analysen ligger ett antagande om att företag strävar efter vinstmaximering. Det finns givetvis andra intressen som är relevanta för företag men som utgångspunkt för analysen förutsätts att intresset av vinstmaximering är centralt. Analysen görs utifrån ett skattebetalarperspektiv och de intressen detta aktualiserar. Analysen gör inte anspråk på att ge en heltäckande problematisering av rättsläget då detta inte bedöms möjligt inom ramen för uppsatsen. Analysen av den första frågeställningen sker med en de lege lata-argumentation och syftar till att redogöra för de konsekvenser HFD:s tolkning av rekvisitet i betydande omfattning innebär för andelsägare i fåmansföretag.

Uppsatsen andra frågeställning strävar efter att möjliggöra till analys av de skäl som talar för respektive emot en förändring av rättsläget. I analysens avslutande del tas ställning till vilken lösning som anses lämpligast för

---

<sup>8</sup> Hjertstedt, 2019, s. 166-167.

<sup>9</sup> Kleineman, 2019, s. 21.

<sup>10</sup> Hjertstedt, 2019, s. 167.

<sup>11</sup> Kleineman, 2019, s. 35.

<sup>12</sup> Hjertstedt, 2019, s. 172.

<sup>13</sup> Hjertstedt, 2019, s. 167; Kleineman, 2019, s. 36.

lagstiftaren att välja. I denna del får argumentationen karaktär av de lege ferenda. En sådan argumentation har kritiserats för att bland annat vara ovetenskaplig.<sup>14</sup> Samtidigt menar vissa att en analys oundvikligen bygger på medvetna som omedvetna antaganden även när analysen inte föreslår lösningar.<sup>15</sup> Argumentation de lege ferenda har även ansetts vara en helt legitim aspekt av rättsvetenskapen.<sup>16</sup> I uppsatsen används de lege ferenda-argumentation i syfte att kunna förhålla sig till vilken lösning som anses lämpligast för lagstiftaren att välja. Det görs ej anspråk på en uttömmande uppräknig av lösningar varför potentiellt lämpliga lösningar riskerar utelämnas.

Materialet i uppsatsen består huvudsakligen av författningar, lagförarbeten, propositioner, rättsfall och doktrin. Vid besvarandet av frågeställningarna i uppsatsens avslutande analys tas utgångspunkt i samma material. I redogörelsen för gällande rätt presenteras ett urval av avgöranden från HFD. Urvalet har främst skett utifrån rättsfallens relevans i förhållande till uppsatsens syfte och frågeställningar. Vidare kan sägas att de avgöranden som presenteras i uppsatsen till stor del korresponderar med avgöranden som berörts i doktrin.

Doktrinen som beaktas är skriven av ett antal författare. Mats Tjernberg, som författat en beaktansvärd del av materialet i uppsatsen, är professor i offentlig rätt och forskar bland annat på beskattning av fåmansföretag. För att ge en mer nyanserad bild av rättsläget har material från ett flertal andra författare beaktats. Nämnvärt är att skatterätten är ett föränderligt rättsområde<sup>17</sup> vilket kräver viss aktsamhet vid användande av källmaterial. Detta är utgångspunkten vid inhämtning av källmaterial och jämförelser görs kontinuerligt mellan källmaterialet och lagtext samt praxis. Detta görs för att säkerställa att källmaterialet är relevant samt återspeglar gällande rätt.

---

<sup>14</sup> Kleineman, 2019, s. 37; Asp, 2002, s. 313.

<sup>15</sup> Kleinman, 2019, s. 37.

<sup>16</sup> Asp, 2002, s. 312-313.

<sup>17</sup> Lodin m.fl., 2017, s. 2.

## 1.4 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar enbart fåmansaktiebolag. Fåmanshandelsbolag och ekonomiska föreningar kommer inte beaktas även om regleringen för dessa i många avseenden är likartad. Avgränsningen görs eftersom majoriteten av antalet fåmansföretag utgörs av aktiebolag.<sup>18</sup> Begreppet fåmansföretag är således synonymt med fåmansaktiebolag i uppsatsen.

Den praxis som redogörs för i uppsatsen avser endast avgöranden från högsta instans. Avgöranden från underrätter kommer inte att beaktas. Uppsatsens redogörelse för praxis syftar till att beskriva rättsläget inom ramen för den rättsdogmatiska metoden och underrätternas avgöranden kan svårligen anses ha något prejudikatvärde. Uppsatsens frågeställningar besvaras utifrån ett perspektiv av andelsägaren respektive staten. Ett bolagsperspektiv hade också varit relevant att belysa eftersom regleringen av aktiebolag samt aktiebolagets verksamhet aktualiserar andra intressen. Med hänvisning till uppsatsens omfattning är avgränsningar avseende perspektiv nödvändiga och uppsatsens valda perspektiv anses högst relevanta sett till frågeställningar och syfte.

För att kunna behandla utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL är det väsentligt att ge läsaren en övergripande förståelse för den särprägel och systematik som kännetecknar regleringen av beskattning av fåmansföretag. Det ges enbart en översiktlig presentation av regleringen i stort och många aspekter av regleringen lämnas därför utan avseende. Bestämmelsen i 57 kap. 5 a § IL träder i kraft första januari 2022 och eftersom uppsatsarbetet huvudsakligen skett före detta datum beaktas bestämmelsen inte i uppsatsen. Vidare bedöms den inte nödvändig att behandlas utifrån uppsatsens frågeställningar. Huvudsakligt fokus för uppsatsen läggs vid utomståenderegeln rekvisit i betydande omfattning. Övriga rekvisit i bestämmelsen behandlas översiktligt i den mån det anses motiverat för framställningen.

---

<sup>18</sup> Andersson m.fl., 2021, s. 7.

## 1.5 Forskningsläge

Beskattning av fåmansföretag har behandlats i stor utsträckning i doktrin. Utomståenderegeln och dess rekvisit *i betydande omfattning* har också behandlats i doktrin och inte minst Mats Tjernberg har skrivit om detta. Även Peter Nilsson, professor i skatterätt, samt Katarina Bartels, verksam skattejurist, har skrivit om ämnet bland flera andra. Utomståenderegeln har dessutom behandlats i ett antal kandidat- och examensarbeten.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen består av fyra kapitel. I kapitel två presenteras en översikt av regleringen i 56 och 57 kap. IL. Kapitel tre behandlar utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL ingående där huvudsakligt fokus läggs på rekvisitet i betydande omfattning. Slutligen kommer uppsatsens frågeställningar att analyseras i uppsatsens fjärde kapitel. Analysen görs med utgångspunkt i det material som presenteras i kapitel två och tre.

# 2 Särskilda regler för fåmansföretag

## 2.1 Definition av fåmansföretag

Enligt huvuddefinitionen i 56 kap. 2 § p. 1 IL avses med fåmansföretag aktiebolag där mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar ägs av fyra eller färre delägare. Bestämmelsen syftar till att identifiera företag där ett litet antal delägare<sup>19</sup> besitter ett väsentligt inflytande över företaget.<sup>20</sup> Av 56 kap. 2 § p. 2 IL följer en subsidiär definition av fåmansföretag vilken vidgar tillämpningsområdet till att omfatta vissa aktiebolag där näringsverksamheten är uppdelad i av varandra oberoende verksamheter. Ändamålet med den subsidiära definitionen är att omfatta företag där antalet andelsägare utesluter en tillämpning av huvuddefinitionen men där strukturen i verksamheten innebär att företaget i realiteten verkar som ett självständigt fåmansföretag.<sup>21</sup> Av 2 kap. 2 § IL följer att definitionerna av fåmansföretag även omfattar utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag. Närståendekretsen till en person ska också beaktas vid bedömningen av om ett företag är att anse som ett fåmansföretag enligt 56 kap. 5 § IL.<sup>22</sup>

Av 57 kap. 3 § IL följer en utvidgad definition av fåmansföretag. Enligt 57 kap. 3 § 2 st p. 1 IL ska flera delägare betraktas som en delägare vid bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag, under förutsättningen att delägarna eller delägarnas närstående är, eller under något av de föregående fem beskattningsåren varit, verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt

---

<sup>19</sup> Delägare definieras i 56 kap. 6 § IL.

<sup>20</sup> Rydin m.fl., 2017, s. 66.

<sup>21</sup> Ibid s. 68.

<sup>22</sup> Närståendekretsen definieras i 2 kap. 22 § IL.

fåmansföretag. Genom 57 kap. 3 § 2 st p. 2-3 IL vidgas definitionen till att även omfatta andra företag i ägarstrukturen.

Den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § IL gäller enbart i förhållande till de särskilda reglerna i 57 kap. IL. Syftet är att träffa företag som inte omfattas av definitionerna i 56 kap. IL men som alltså bedöms vara lämpliga att omfattas av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL.<sup>23</sup> Som exempel på sådana företag nämner förarbetena företag som drivs tillsammans av många delägare där samtliga arbetar i företaget.<sup>24</sup> Ett aktiebolag med 150 verksamma delägare har i praxis bedömts utgöra ett fåmansföretag med stöd av den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § IL.<sup>25</sup>

## 2.2 Kvalificerade andelar

De särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL motiveras, som tidigare nämnt i avsnitt 1.1, av en strävan efter att motverka inkomstomvandling. Reglerna tillämpas således på verksamma delägare då sparade arbetsinkomster enbart blir aktuellt för dessa delägare.<sup>26</sup> Även närstående till en delägare samt vissa delägare i andra fåmansföretag omfattas av reglerna. Syftet med detta är att undvika kringgåenden av regleringen i 57 kap.<sup>27</sup>

57 kap. 2 § IL stadgar att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar hos fysiska personer ska tas upp i inkomstslaget tjänst istället för inkomstslaget kapital i den omfattning som följer av 57 kap. 20-22 §§ IL. Enligt 57 kap. 4 § 1 st p. 1 IL avses med kvalificerade andelar ”andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren eller någon

---

<sup>23</sup> Rydin m.fl., 2017, s. 69.

<sup>24</sup> Prop. 1989/90:110 s. 704.

<sup>25</sup> Se RÅ 1993 ref. 99.

<sup>26</sup> SOU 1989:33, s. 141-142.

<sup>27</sup> Tivéus, 2019, s. 48.

närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget”. Genom 57 kap. 4 § 1 st p. 2-3 IL kan kvalificering av andelar även ske genom verksamhet i andra fåmansföretag och i fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Vid bedömningen i 57 kap. 4 § 1 st p. 1-3 IL ska beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren beaktas.

En förutsättning för att andelar är kvalificerade är att andelsägaren varit verksam i betydande omfattning. Enligt förarbetena ska en andelsägare alltid betraktas som verksam i betydande omfattning i ett företag när andelsägarens arbetsinsatser har stor påverkan på företagets vinstgenerering.<sup>28</sup> Enbart innehav av en formell position uppfyller inte kravet på att vara verksam i betydande omfattning, vilket bekräftats genom Regeringsrättens praxis.<sup>29</sup> Vid bedömningen av huruvida andelsägaren är verksam i betydande omfattning ska bland annat företagets omfattning samt andra omständigheter beaktas.<sup>30</sup> Vidare krävs det inte att man innehar en ledande position i ett företag för att betraktas som verksam i betydande omfattning förutsatt att man haft stor betydelse för vinstgenereringen.<sup>31</sup>

## **2.3 Beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar**

Regleringen i 57 kap. IL gör det möjligt att identifiera ett så kallat gränsbelopp vilket utgör det maximala belopp som kan beskattas som kapitalinkomst hos andelsägaren.<sup>32</sup> Beskattning sker då till en skattesats på 20 procent i inkomstslaget kapital. Utdelning och kapitalvinst hos andelsägaren som överstiger gränsbeloppet tas istället upp till beskattning i

---

<sup>28</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703.

<sup>29</sup> Se RÅ 2002 ref. 21. Regeringsrätten kommer i den fortsatta framställningen att benämnas som Högsta förvaltningsdomstolen, vilket är dess namn sedan 1 januari 2011.

<sup>30</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703.

<sup>31</sup> Se 1993 ref. 99, RÅ 2002 ref. 27 samt RÅ 2007 not. 94.

<sup>32</sup> Rydin m.fl, 2017, s. 335.



inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. 20 och 21 §§ IL. En effekt av detta blir att inkomsten då träffas av andelsägarens fulla marginals katt.<sup>33</sup> Beskattning av utdelning och kapitalvinst som överstiger andelsägarens gränsbelopp sker enbart i inkomstslaget tjänst upp till ett takbelopp på 90 respektive 100 inkomstbasbelopp<sup>34</sup> i enlighet med 57 kap. 20 a och 22 §§ IL. I den mån utdelning eller kapitalvinst från företaget överstiger takbeloppen beskattas andelsägaren åter i inkomstslaget kapital med en skattesats på 30 procent enligt 65 kap. 7 § IL.

Gränsbeloppet utgörs enligt 57 kap. 10 § IL av sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökat med tre procentenheter samt årets gränsbelopp. Beräkning av årets gränsbelopp kan ske på två sätt. Enligt *förenklingsregeln* i 57 kap. 11 § 1 st p. 1 IL består årets gränsbelopp av två och tre fjärdedels IBB fördelat lika över andelarna i företaget. För en andelsägare som äger samtliga andelar i företaget ger *förenklingsregeln* ett gränsbelopp på 187 550kr vid 2021 års förhållanden.<sup>35</sup> Konsekvensen blir således att utdelning eller kapitalvinster hos andelsägaren beskattas med 20 procent i inkomstslaget kapital upp till detta belopp förutsatt att det saknas sparad utdelningsutrymme.

Årets gränsbelopp kan även beräknas genom *huvudregeln* i 57 kap. 11 § 1 st p. 2 IL. Enligt *huvudregeln* får andelsägaren tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme samt underlaget för årets gränsbelopp vilket enligt 57 kap. 12 § 1 st IL utgör anskaffningskostnaderna för aktierna.<sup>36</sup> Det lönebaserade utrymmet utgör enligt 57 kap. 16 § 1 st IL 50 procent av den kontanta ersättning i form av lön som betalats ut av företaget till arbetstagarna under året före beskattningsåret. För att få tillgodoräkna det lönebaserade utrymmet måste andelsägaren emellertid uppfylla ett kapitalandelskrav samt ett löneuttagskrav.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> Tivéus, 2019, s. 125.

<sup>34</sup> Inkomstbasbelopp kommer i den fortsatta framställningen att förkortas som IBB.

<sup>35</sup> Med antagande om 2021 års IBB på 68 200kr.

<sup>36</sup> Tjernberg, 2019, s. 75.

<sup>37</sup> Rydin m.fl., 2017, s. 346-347.

Kapitalandelskravet följer av 57 kap. 19 § p. 1 IL och innebär att andelsägarens andelar måste motsvara minst fyra procent av kapitalet i företaget. Löneuttagskravet stadgas i 57 kap. 19 § p. 2 IL och anger att andelsägaren eller närstående under året före beskattningsåret måste ha tagit emot lön från företaget uppgående till minst 6 IBB (409 200kr) med tillägg för fem procent av företagets och dess dotterföretags totala löneunderlag eller 9,6 IBB (654 720kr). Huvudregeln kan resultera i höga gränsbelopp för andelsägare i företag med ett stort antal anställda. Detta exemplifieras lämpligen med ett exempel:

Ponera att Betty driver VGN-AB och äger samtliga 1 000 aktier i bolaget till ett värde av 50kr per aktie. Under föregående beskattningsår tog hon ut lön på 660 000kr och uppfyller således kapitalandels- och löneuttagskravet. Företaget betalade under föregående beskattningsår ut löner till en summa av 7 200 000kr. Betty får tillgodoräkna hälften av detta belopp vilket motsvarar 3 600 000kr. Genom beräkning enligt huvudregeln blir Bettys årliga gränsbelopp 3 654 750kr, vilket även utgör hennes gränsbelopp eftersom det saknas sparutdelningsutrymme.<sup>38</sup> Detta resulterar i att utdelningar och kapitalvinster upp till ett belopp på 3 654 750kr beskattas i inkomstslaget kapital hos Betty med en skattesats på 20 procent.

---

<sup>38</sup> Med antagande om en statslåneränta på 0,5 procent.

# 3 Utomståenderegeln

## 3.1 Utomståenderegeln funktion

Särregleringen för utdelning och kapitalvinster i fåmansföretag tillämpas enbart på kvalificerade andelar vilket beskrivits i avsnitt 2.2. Eftersom regleringen är schabloniserad finns det risk att kapitalvinster och utdelning som inte utgörs av sparade arbetsinkomster alljämt beskattas som sparade arbetsinkomster i inkomstslaget tjänst. Med anledning av detta infördes en undantagsregel i form av utomståenderegeln i syfte att begränsa omfattningen av regleringen.<sup>39</sup> Utomståenderegeln stadgas i 57 kap. 5 § 1 st IL och anger 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 under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas”.

Om utomståenderegeln är tillämplig beskattas utdelning och kapitalvinst hos andelsägaren istället genomgående i inkomstslaget kapital med en skattesats på 25 procent enligt 42 kap. 15 a § IL. När de särskilda reglerna för fåmansföretag infördes hade de främst karaktären av en kringgåendereglering och utomståenderegeln ansågs fördelaktig för andelsägare.<sup>40</sup> Bevisbördan lades således på den skattskyldige att visa på förutsättningar för undantagsregelns tillämplighet.<sup>41</sup> Numera får däremot regleringen i 57 kap. IL huvudsakligen anses utgöra en fördelstiftning. Detta innebär att en tillämpning av utomståenderegeln kan vara negativ för vissa andelsägare som annars gynnas av reglerna i 57 kap.<sup>42</sup> Under andra omständigheter ger utomståenderegeln istället ett fördelaktigare skattemässigt utfall än

---

<sup>39</sup> Nilsson och Bartels, 2014, s. 676.

<sup>40</sup> Tjernberg, 2018(a), s. 208; Nilsson och Bartels, 2014, s. 676-677.

<sup>41</sup> Nilsson och Bartels, 2014 s. 676-677.

<sup>42</sup> Tjernberg, 2018(a), s. 208; Nilsson och Bartels, 2014, s. 676-677.

regleringen i 57 kap. Så är exempelvis fallet i vissa mindre fåmansföretag som saknar sparutdelningsutrymme. Vid avyttring av andelar i dessa företag beskattas andelsägaren för näst intill hela kapitalvinsten i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. 21 § IL.<sup>43</sup> Om utomståenderegeln är tillämplig på andelarna i samma fåmansföretag sker beskattning istället i inkomstslaget kapital med en mer förmånlig skattesats på 25 procent.

## 3.2 De fem föregående beskattningsåren – ett absolut krav?

Vid bedömningen i 57 kap. 5 § IL ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Enligt förarbetena behöver föregående beskattningsår tas i beaktning för att motverka att successiva utförsäljningar resulterar i icke avsedda skatteförmåner. I propositionen ges exemplet att andelsägare genomför successiva utförsäljningar med målet att tillgodogöra sig av ackumulerad utdelning, alternativt realisationsvinster, efter att ha sålt av en minoritetspost i företaget.<sup>44</sup> En relevant fråga som uppkommer är dock huruvida ett utomstående ägande måste ha förelegat under hela femårsperioden.

I praxis har HFD slagit fast att det inte går att utläsa ett oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet ska ha förelegat under hela femårsperioden.<sup>45</sup> I senare avgöranden har dock HFD visat stor restriktivitet med att tillämpa utomståenderegeln när det utomstående ägandet inte förelegat under hela femårsperioden.<sup>46</sup> Såväl Mats Tjernberg som Peter Nilsson och Katarina Bartels har betonat HFD:s restriktivitet och de undantagssituationer där utomståenderegeln är tillämplig, trots att det

---

<sup>43</sup> Tjernberg, 2018(a), s. 209.

<sup>44</sup> Prop. 1989/90:110 s. 704.

<sup>45</sup> Se RÅ 2001 ref. 37 I. Domstolens slutsats har bekräftats i RÅ 2007 not. 2 och RÅ 2008 ref. 58, även om omständigheterna i målen inte ansågs motivera ett undantag från kravet på utomstående ägande hela femårsperioden.

<sup>46</sup> Se RÅ 2007 not. 2, HFD 2012 not. 52 och HFD 2013 ref. 84.

utomstående ägandet inte förelegat under hela femårsperioden, verkar vara få.<sup>47</sup>

### 3.3 Särskilda skäl

Om förutsättningarna i 57 kap. 5 § IL är uppfyllda ska andelar i fåmansföretaget endast anses kvalificerade om det föreligger särskilda skäl. Syftet med att beakta särskilda skäl är att vissa omständigheter ansetts kunna resultera i obehöriga skatteförmåner trots att ägarförhållandena i företaget talar emot det. Vid förekomsten av sådana omständigheter åligger det den skattskyldige att redovisa detta.<sup>48</sup> I förarbetena anges som exempel på sådana omständigheter bland annat ”inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv”.<sup>49</sup> Om särskilda skäl föreligger avkvalificeras inte andelarna. Reglerna i 57 kap. IL blir då tillämpliga på kvalificerade andelar i företaget trots ett betydande utomstående ägande.

### 3.4 Särskilt om rekvisitet i betydande omfattning

En förutsättning för utomståenderegeln tillämplighet är att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget. Delägare som inte har varit eller inte är verksamma i företaget i betydande omfattning betraktas som utomstående.<sup>50</sup> Av lagtexten framgår inte vilken grad av utomstående ägande som anses utgöra betydande omfattning. I förarbetena anges att ett utomstående ägande på minst 30 procent av aktierna minskar risken för att arbetsinkomster omvandlas då de utomstående ägarna också får ta del av utdelningar och realisationsvinster. Vidare uttalas att majoritetsägarnas

---

<sup>47</sup> Tjernberg, 2019, s. 102-105; Nilsson och Bartels, 2014, s. 686-689.

<sup>48</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468

<sup>49</sup> Ibid s. 704.

<sup>50</sup> Tivéus, 2019, s. 77.

behållning från utdelningar samt realisationsvinster i regel blir lägre än nettobehållningen från ett motsvarande löneuttag vid ett utomstående ägande om minst 30 procent.<sup>51</sup>

### 3.4.1 HFD:s tolkning av rekvisitet

Innebörden av betydande omfattning har behandlats i praxis. Ett avgörande där HFD berört rekvisitet är RÅ 2009 ref. 53. En för målet relevant fråga var huruvida en utomståendes aktieinnehav innebar att utomståenderegeln blev tillämplig. HFD uttryckte att betydande omfattning enligt uttalanden i förarbetena avser ett andelsinnehav om minst 30 procent. I anknytning till detta uttalade HFD att den i förarbetena angivna nivån bör ligga till grund vid bedömningen av om utomståenderegeln ansågs tillämplig. Domstolen konstaterade därefter att nivån överskreds i det aktuella målet.<sup>52</sup> HFD berörde inte rekvisitet utöver detta och utomståenderegeln ansågs tillämplig på omständigheterna i målet.

I RÅ 2007 not. 2 fastställde HFD ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden avseende utomståenderegeln tillämplighet. Skatterättsnämnden konstaterade i förhandsbeskedet att ett utomstående ägande förelåg i betydande omfattning med hänvisning till att det översteg den i förarbetena uttalade nivån på 30 procent. Förutom detta fördes ingen vidare diskussion kring rekvisitets tillämplighet. I ovan nämnda avgöranden samt i annan praxis<sup>53</sup> har det enbart konstaterats huruvida det föreligger ett utomstående ägande som överstiger 30 procent. Det förs inget djupare resonemang kring den grad av utomstående ägande som fordras. Både Tjernberg samt Nilsson och Bartels har, utifrån nämnd praxis, dragit slutsatsen att HFD ansett att 30 procent utgör en absolut gräns.<sup>54</sup> Det saknas dock avgöranden gränsdragningen ställts på sin absoluta

---

<sup>51</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468.

<sup>52</sup> Det utomstående ägandet uppgick till 33,4% av det samlade aktieinnehavet i företaget.

<sup>53</sup> Se exempelvis HFD 2012 not. 52.

<sup>54</sup> Tjernberg, 2018(a), s. 209; Nilsson och Bartels, 2014, s. 682.

spets. Först när detta blir föremål för prövning går det att med säkerhet konstatera huruvida HFD gör en exakt gränsdragning vid 30 procent eller ej.<sup>55</sup>

Ett intressant avgörande är RÅ 2007 not. 1. I målet överklagade Skatteverket en delfråga i Skatterättsnämndens förhandsavgörande och anförde i sin överklagan att nämnden fick ”anses ha gjort bedömningen att ett utomstående ägande om lägst 30 procent är tillräckligt för att rekvisitet ’betydande omfattning’ i 57 kap. 5 § IL skall anses uppfyllt”.<sup>56</sup> Skatteverket bad därefter HFD att tydliggöra för det fall de ansåg att nivån var högre än så. HFD uttalade sig emellertid inte kring huruvida de ansåg att nivån för rekvisitet i betydande omfattning låg vid 30 procent eller högre med hänvisning till hur Skatteverkets fråga var formulerad samt övriga omständigheter i målet.

### **3.4.2 Alternativ tolkning av rekvisitet**

HFD:s praxis indikerar att rekvisitet i betydande omfattning anses uppfyllt när utomstående äger minst 30 procent av andelarna i företaget. Stöd för denna tolkning kan anses ges av förarbetsuttalanden. Av förarbetena framgår dock även en annan tänkbar tolkning av rekvisitet. I propositionen anges att den skattskyldige vid varje tillfälle måste visa att utomståendes andelar i företaget, samt övriga omständigheter, inte innebär att uttag från företaget genom utdelning eller realisationsvinster resulterar i en större nettobehållning än den av ett löneuttag. Den skattskyldiges bevisbörda motiveras av en risk för att skattskyldiga försöker kringgå de särskilda reglerna.<sup>57</sup> Formuleringen ger sken av att bedömningen av ett utomstående ägande ska göras sett till omständigheterna i varje enskilt fall, en tolkning som exempelvis lyfts av Tjernberg.<sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> Tjernberg, 2018(b), s. 33-34.

<sup>56</sup> RÅ 2007 not. 1.

<sup>57</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468.

<sup>58</sup> Tjernberg, 2018(a), s. 209.

Vid en sådan tolkning får rekvisitet i betydande omfattning anses uppfyllt när andelen utomstående ägande medför att andelsägaren inte uppnår skattemässiga fördelar genom omvandling av arbetsinkomster till utdelning. Tjernberg anser att en sådan tolkning såväl som HFD:s tolkning får anses acceptabel sett till förarbetena.<sup>59</sup> Nilsson och Bartels har öppnat upp för att en absolut gränsdragning vid 30 procent kan ifrågasättas sett till lagtextens utformning.<sup>60</sup> Intressant är att Tjernberg år 2006 berörde rekvisitet i betydande omfattning och då ansåg att den alternativa tolkningen var rimligast sett till uttalanden i förarbetena. Vid denna tidpunkt hade HFD ännu inte klargjort sin syn i frågan.<sup>61</sup>

### **3.4.3 Gränsdragning vid 30 procent – materiellt tillfredsställande?**

När utomståenderegeln infördes vid skattereformen 1990-91 gav en gränsdragning vid 30 procent inte ett materiellt riktigt resultat. Detta har påpekats av Tjernberg som redovisat för hur löneuttag, vid tiden för utomståenderegeln införande, blev fördelaktigare än utdelning redan vid en utomståendeandel på 28 procent.<sup>62</sup> Sedan skattereformen har förändringar skett av inkomstbeskattningen samt av skattesatserna i inkomstslagen. Detta har resulterat i att gränsen där utdelning och löneuttag ger samma nettobehållning är betydligt högre än de 30 procent som anges i förarbetena. Tjernberg anser att det är av vikt att beakta uttalandet i förarbetena om 30 procent i ljuset av de förhållanden som var gällande vid 1990 års skattereform.<sup>63</sup>

Uträkningen<sup>64</sup> nedan visar att neutralitet uppstår vid omkring 48,3 procent utomstående ägande givet de förhållanden som gäller inkomstår 2021.

---

<sup>59</sup> Tjernberg, 2018(b), s. 33.

<sup>60</sup> Nilsson och Bartels, 2014, s. 682.

<sup>61</sup> Tjernberg, 2006, s. 75

<sup>62</sup> Tjernberg, 1999, s. 273-275.

<sup>63</sup> Tjernberg, 2006, s. 74; Tjernberg, 2018(a), s. 209.

<sup>64</sup> Uträkningen använder samma systematik som presenterats i Tjernberg, 1999, s. 275.



Uträkningen förutsätter vissa antaganden vilka kort ska beröras. Arbetsgivaravgiften på 31,42 procent avser full arbetsgivaravgift för 2021.<sup>65</sup> Uträkningen förutsätter även att löneuttaget överstiger skiktgränsen och således betingar statlig inkomstskatt på 20 procent.<sup>66</sup> Vid beräkning av marginalskatten görs ett antagande om genomsnittlig kommunalskatt år 2021 på 32,27 procent.<sup>67</sup> Det ska slutligen understrykas att de antaganden som ligger till grund för uträkningen kan variera i förhållande till omständigheter i det enskilda fallet.

	<u>Lön</u>	<u>Utdelning</u>	
	100	100	
Arb. Avg	31,42 (31,42%)	20,6	Bolagsskatt (20,6%) <sup>68</sup>
Lön	68,58	79,4	Utdelning
Marg. skatt	35,847 (52,27)	38,350	Utomståendeandel: 48,3%
		41,041	Kvar t. verksamma ägare
		8,210	Skatt på utdelning (20%) <sup>69</sup>
Nettobeh.	32,733	32,840	Nettobeh.

Exemplet ovan visar på den diskrepans som råder mellan andelen utomstående ägande som medför neutralitet mellan löneuttag och utdelning samt förarbetsuttalandet om 30 procent. Vid en andel utomstående på 30 procent blir nettobehållningen av utdelning, givet samma antaganden som i uträkningen ovan, nästan 36 procent mer än den av ett motsvarande löneuttag.<sup>70</sup> En konsekvens av detta förhållande blir att en andelsägare kan uppnå skattefördelar genom att vid bolagsbildningen ta in en passiv ägare vars

<sup>65</sup> Skatteverket, 2021(a).

<sup>66</sup> Se 65 kap. 5 § IL.

<sup>67</sup> Skatteverket, 2021(b).

<sup>68</sup> 65 kap. 10 § IL.

<sup>69</sup> 57 kap. 20 § IL.

<sup>70</sup> En utomståendeandel på 30 procent resulterar vid utdelning i en nettobehållning på 44,464.

andelar uppgår till 30 procent. Ett sådant upplägg medför skattefördelar trots att den utomstående ägaren mottar utdelning för sina andelar och oberoende av om den utomstående ägaren tillför något mervärde i övrigt.<sup>71</sup> Beskattning sker då, förutsatt att utomståenderegeln i övrigt är tillämplig, till en skattesats på 25 procent i inkomstslaget kapital. Om utomståenderegeln inte bedöms tillämplig får upplägget emellertid konsekvensen att den verksamma andelsägaren beskattas i inkomstslaget tjänst enligt de särskilda reglerna i 57 kap. IL samtidigt som den utomstående ägaren erhåller utdelning motsvarande sina andelar.<sup>72</sup>

Samtidigt kan det diskuteras huruvida utomståenderegeln trots allt kan sägas ge ett materiellt tillfredsställande resultat.<sup>73</sup> Genom en gränsdragning vid 30 procent ökar förutsägbarheten och regelns omfattning framgår tydligare.<sup>74</sup> Rättssäkerheten får anses öka när förutsägbarheten prioriteras och HFD:s tolkning medför även att den skattskyldige kan räkna med att bedömningen av rekvisitet i betydande omfattning görs på ett konsekvent vis.<sup>75</sup> Emellertid riskerar det resultera i att utomståenderegeln blir stelbent i förhållande till förändringar i regleringen. Förändrade skattesatser kan exempelvis anses motivera en reform av utomståenderegeln, något som förts fram av Urban Rydin, Bertil Båvall samt Katarina Bartels.<sup>76</sup> Detta verkar dock inte ha beaktats av domstolen eller lagstiftaren och några initiativ till förändring verkar ej vara aktuellt.<sup>77</sup>

---

<sup>71</sup> Tjernberg, 2018(a), s. 209.

<sup>72</sup> Ibid, s. 209-210.

<sup>73</sup> Ibid.

<sup>74</sup> Nilsson och Bartels, 2014, s. 682.

<sup>75</sup> Tjernberg, 2018(a), s. 209.

<sup>76</sup> Rydin m.fl., 2017, s. 97.

<sup>77</sup> Tjernberg, 2018(a), s. 209.

### 3.5 Utdelnings- respektive avyttringsfallen

De särskilda reglerna för beskattning av fåmansföretag syftar till att säkerställa neutralitet samt att likställa inkomstlagen kapital och tjänst. Regleringens tillämpning är främst motiverad då andelsägare kan uppnå fördelar genom beskattning i inkomstlaget kapital istället för inkomstlaget tjänst. I relation till detta blir skillnaden mellan utdelnings- och avyttringsfall relevant. Linn Magnusson har belyst denna skillnad och betonat att andelsägare vid utdelning av vinstmedel tvingas avstå utdelning till förmån för eventuella utomstående ägare. Samma förhållande föreligger inte vid avyttring av andelar eftersom andelsägare inte avsäger sig delar av kapitalvinsten till utomstående. Till följd av detta uppstår större möjligheter till ej avsedda skattemässiga förmåner.<sup>78</sup> Trots denna skillnad tillämpas reglerna i princip likadant på utdelnings- och avyttringsfall.

Att Magnusson argumenterar för att utomståenderegeln inte bör tillämpas i utdelningsfallen får ses i ljuset av de förhållanden som gällde 2004. Argumentet förs med hänvisning till uträkningar i förarbetena vilka baseras på rådande förhållanden vid skattereformen 1990-91. Trots förändringar i skattesatser under åren fram till 2004 framhäver Magnusson att gränsdragningen vid 30 procent huvudsakligen fortfarande ger ett materiellt riktigt resultat med 2004 års förhållanden.<sup>79</sup> Sett till 2021 års förhållanden är samma påstående svårare att motivera.<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> Magnusson, 2004, s. 616.

<sup>79</sup> Ibid.

<sup>80</sup> Se den diskrepans som påvisas i avsnitt 3.4.3.

# 4 Analys

## 4.1 Konsekvenserna av HFD:s tolkning

Konsekvenserna av HFD:s tolkning analyseras i denna uppsats utifrån ett perspektiv av andelsägare med kvalificerade andelar i fåmansföretag. Analysen bygger även på ett antagande om att andelsägare i sådana företag strävar efter vinstmaximering. Som redogjort för i avsnitt 3.4.1 har HFD ansett att rekvisitet i betydande omfattning i utomståenderegeln uppfylls vid ett utomstående ägande om lägst 30 procent. Gränsdragningen görs med hänvisning till uttalanden i förarbetena. Förarbetena ger även stöd för en annan tolkning vilket belysts i avsnitt 3.4.2. Tolkas rekvisitet i betydande omfattning på detta vis görs bedömningen av det utomstående ägandet mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet. Ett utomstående ägande anses då vara i betydande omfattning när det medför neutralitet mellan löneuttag samt utdelning och kapitalvinster. I kapitel fyra kommer denna tolkning fortsättningsvis benämnas som den alternativa tolkningen.

HFD:s tolkning medför inte ett materiellt korrekt resultat.<sup>81</sup> Vid 30 procent utomstående ägande är det fortfarande klart mer fördelaktigt för andelsägare med utdelning än löneuttag. Ett syfte med utomståenderegeln var att ringa in den nivå av utomstående ägande där andelsägare inte längre uppnår skattemässiga fördelar genom inkomstomvandling. De förändringar som skett sedan skattereformen 1990-91 har resulterat i att denna nivå väsentligen höjts och enligt mig är det således motiverat att ifrågasätta hur pass förenlig HFD:s tolkning är med neutralitetssyftet. Utomståenderegeln kan numera svårligen anses träda i kraft när neutralitet uppstår mellan utdelning och löneuttag till följd av ett utomstående ägande. Trots omfattande förändringar

---

<sup>81</sup> Se avsnitt 3.4.3

av regleringen har HFD alltjämt hållit fast vid sin tolkning. Då HFD inte motiverat sin tolkning i några domskäl går det enbart att spekulera kring huruvida de övervägt möjligheten till en alternativ tolkning. Om Skatteverkets överklagan i RÅ 2007 not. 1 varit utformad på ett annat vis hade HFD möjligtvis fört ett resonemang kring detta.

HFD:s tolkning kan sägas leda till att tillämpningen av utomståenderegeln blir förutsägbar. I förhållande till rättssäkerhet är förutsägbarhet ett centralt intresse och HFD:s linje kan därmed anses fördelaktig för andelsägare i fåmansföretag. Genom gränsdragningen vid 30 procent blir omfattningen av utomståenderegeln tydligare. Sett till utomståenderegeln funktion som ett undantag från regleringen i 57 kap. IL är förutsägbarhet i min mening ett viktigt intresse att beakta. Utomståenderegeln tillämpning kan medföra stora skattemässiga konsekvenser för andelsägare och det är således av vikt att regelns tillämplighet går att förutse.

Samtidigt medför HFD:s tolkning konsekvenser för utomståenderegeln funktion. En följd av gränsdragningen vid 30 procent blir att andelsägare kan uppnå skattefördelar genom att vid bolagsbildningen ta in en passiv ägare vars andelar uppgår till 30 procent.<sup>82</sup> Förutsatt att utomståenderegeln i övrigt är tillämplig beskattas då andelsägarens kapitalinkomster genomgående i inkomstslaget kapital till en skattesats på 25 procent. För andelsägare med låga gränsbelopp torde detta i regel vara fördelaktigt då de i stor utsträckning slipper beskattning i inkomstslaget tjänst. Särskilt fördelaktigt blir ett sådant upplägg vid avyttring av andelar eftersom andelsägaren inte tvingas avstå delar av vinsten till utomstående i företaget. Magnusson lyfter detta och för fram åsikten att utomståenderegeln tillämpning främst är motiverad i avyttringsfallen.<sup>83</sup> Jag anser däremot att utomståenderegeln tillämpning även är motiverad i utdelningsfallen beaktat de förhållanden som råder 2021 och den diskrepans som påvisats i avsnitt 3.4.3. I min mening är det dock i avyttringsfallen ett upplägg likt det som presenterats ovan ger mest fördelar

---

<sup>82</sup> Se avsnitt 4.4.3.

<sup>83</sup> Se avsnitt 3.5.

för andelsägare. Vid införandet av de särskilda reglerna för fåmansföretag var det övergripande syftet att förhindra andelsägare från inkomstomvandling. I ljuset av detta går det att ifrågasätta huruvida HFD:s tolkning av rekvisitet i betydande omfattning verkligen motverkar icke avsedda skatteförmåner.

Ett upplägg med passiva utomstående ägare är dock förenat med vissa svårigheter. Upplägget förutsätter att utomståenderegeln i övrigt anses tillämplig vilket exempelvis Tjernberg lyfter fram som en avsevärd tröskel.<sup>84</sup> Enligt honom riskerar ett sådant upplägg att medföra negativa effekter för andelsägaren i det fall utomståenderegeln inte bedöms vara tillämplig. Med referens till diskussionen i stycket ovan anser jag att HFD:s tolkning möjliggör medvetna kringgåenden med hjälp utomståenderegeln. Det är emellertid värt att beakta den tröskel som Tjernberg beskriver. För andelsägare i fåmansföretag som vill uppnå skattemässiga förmåner genom kringgåenden finns det sannolikt effektivare upplägg än att ta in utomstående.

HFD:s tolkning medför inte enbart positiva konsekvenser för andelsägare. Som nämnts i avsnitt 3.1 är regleringen i 57 kap. IL numera huvudsakligen fördelaktig för andelsägare i fåmansföretag. För andelsägare som kan tillgodoräkna sig höga gränsbelopp är regleringen särskilt gynnsam eftersom stora belopp kan delas ut med beskattning på 20 procent i inkomstslaget kapital. Under dessa omständigheter är en tillämpning av utomståenderegeln generellt inte önskvärd sett ur andelsägarens perspektiv. HFD:s tolkning resulterar i att utomståenderegeln tillämpningsområde vidgas. Detta då en alternativ tolkning av utomståenderegeln i många fall fordrar en större andel utomstående ägande och sannolikt medför att färre företag träffas av utomståenderegeln. HFD:s tolkning ger således en lägre tröskel för rekvisitet i betydande omfattning. En konsekvens av HFD:s tolkning för vissa andelsägare bör därför vara att den sammanlagda beskattningseffekten ökar.

---

<sup>84</sup> Se avsnitt 3.4.3.

Man kan spekulera kring vilken inverkan detta får på intresset av att ta in nytt kapital till fåmansföretag. Utomståenderegeln eventuella tillämpning är givetvis endast ett av många intressen som kan motivera eller inte motivera att bolag tar in nytt kapital genom utomstående ägare. Som nämnt ovan kan dock utomståenderegeln medföra negativa beskattningseffekter för andelsägare med höga gränsbelopp. Med HFD:s gränsdragning vid 30 procent sänks, i förhållande till vid en alternativ tolkning, i regel den andel utomstående ägande som fordras för utomståenderegeln tillämpning. Trots detta är det troligtvis så att utomståenderegeln eventuella tillämpning är ett underordnat intresse sett till många av de andra intressen som ligger till grund för att företag tar in kapital från utomstående.

## 4.2 Vilka skäl finns att se över rättsläget?

Sett till de konsekvenser som diskuterats i avsnitt 4.1 blir det naturligt att ställa frågan vilka skäl som talar för respektive emot att lagstiftaren förändrar rättsläget. Utgångspunkten vid besvarandet av detta är att staten har intresse av att bevara skatteunderlaget. Staten antas vidare ha ett intresse av en välfungerande reglering som är förutsägbar och som ger ett korrekt och ändamålsenligt utfall.

Kringgåenden av regleringen bör i regel vara motiverade av en vilja att minska den totala beskattningseffekten. Sådana kringgåenden riskerar således att urholka skatteunderlaget. Som belysts i avsnitt 4.1 öppnar HFD:s tolkning upp för en möjlighet att utnyttja utomståenderegeln i syfte att minska andelsägarens beskattning. Om rekvisitet i betydande omfattning istället ansetts uppfyllt vid den nivå av utomstående ägande där andelsägaren beskattas i samma grad för kapital- respektive arbetsinkomster hade kringgåenden att detta slag troligtvis motverkats.

Sett till intresset av en välfungerande reglering är det samtidigt nödvändigt att en avvägning görs gentemot intresset av förutsägbarhet. Med HFD:s tolkning blir omfattningen av rekvisitet i betydande omfattning avsevärt tydligare än om bedömningen görs från fall till fall enligt en alternativ tolkning. Förutsättningarna i fåmansföretag torde variera och regleringen av inkomstbeskattningen är ofta föremål för förändringar. Nivån av utomstående ägande som medför neutralitet skiljer sig sannolikt åt mellan olika fåmansföretag och olika beskattningsår. Med beaktande av detta innebär en alternativ tolkning en mer oförutsägbar och svåröverskådlig tillämpning av utomståenderegeln. Nilsson och Bartels samt Tjernberg har uppmärksammat denna avvägning och förordat förutsägbarhet som ett viktigt intresse.<sup>85</sup> Jag är villig att hålla med om detta och anser att förutsägbarhet är en aspekt som talar för att HFD:s tolkning kan vara att föredra framför en alternativ tolkning.

---

<sup>85</sup> Se avsnitt 3.4.3.



En bedömning av det utomstående ägandet från fall till fall, vilket ovan beskrivits som en alternativ tolkning, hade däremot tydligare motverkat kringgåenden. En sådan tolkning vore således mer förenlig med det övergripande syftet med regleringen i 57 kap. IL.<sup>86</sup> Med beaktande av skatterättens föränderliga natur får det anses vara ett rimligt antagande att regleringen av inkomstbeskattningen även framöver kommer vara föremål för förändringar. Om kapitalbeskattningen fortsättningsvis sjunker<sup>87</sup> samtidigt som beskattningen i inkomstslaget tjänst ligger kvar vid nuvarande nivåer får det konsekvensen att den diskrepans som påvisats i avsnitt 3.4.3 ökar ytterligare. Vid en bedömning av det utomstående ägandet från fall till fall tillåts emellertid att hänsyn tas till förändrade skattesatser. Regleringen blir således mindre stelbent. Rydin, Båvall samt Bartels har lyft att förändrade skattesatser kan vara skäl till reformer av utomståenderegeln.<sup>88</sup> Sett till de förändringar som skett av skattesatserna sedan skattereformen 1990-91 delar jag denna syn. I min mening är det även en aspekt som talar för att en alternativ tolkning vore lämpligare än HFD:s tolkning. En sådan tolkning ger inte enbart ett betydligt mer materiellt tillfredsställande resultat utan tar även höjd för eventuella förändringar i framtiden.

Ett intressant perspektiv på diskussionen om vad som talar för respektive emot en förändring av rättslaget är att utomståenderegeln har en tveeggad funktion. Dess tillämpning kan både vara fördelaktig och ofördelaktig för andelsägare beroende på förutsättningarna i fåmansföretaget.<sup>89</sup> En konsekvens av detta är att förändringar av utomståenderegeln medför olika följder för olika fåmansföretag. Om lagstiftaren väljer bort HFD:s tolkning till förmån för en alternativ tolkning medför det att tröskeln för utomståenderegeln tillämpning höjs. För vissa andelsägare resulterar det i högre beskattning medan andra andelsägare istället träffas av lägre beskattningseffekt. Ur ett intresse av att bevara skatteunderlaget är det således

---

<sup>86</sup> Se avsnitt 1.1.

<sup>87</sup> Vid skattereformen beskattades andelsägare med en skattesats på 30 procent för kapitalvinster och utdelning. Numera beskattas andelsägaren med en skattesats på 20 procent inom gränobeloppet. Se avsnitt 1.1 och 2.3.

<sup>88</sup> Se avsnitt 3.4.3

<sup>89</sup> Se avsnitt 4.1.

svårt att med säkerhet hävda att någon tolkning är att bättre än den andra. En alternativ tolkning motverkar däremot kringgåenden i form av upplägg med utomstående. Detta talar för att en sådan tolkning möjligtvis är att föredra.

En lösning vore att höja den nivå där det utomstående ägandet anses vara i betydande omfattning från den i förarbetena uttalade nivån om 30 procent. Förslagsvis läggs nivån närmare den nivå där neutralitet i regel uppstår mellan kapitalvinster samt utdelning och löneuttag.<sup>90</sup> Detta påverkas som tidigare diskuterat både av förutsättningarna i fåmansföretaget samt förändrade skattesatser. Med en högre men fast angiven nivå uppnås ett materiellt mer tillfredsställande resultat samtidigt som förutsägbarheten säkerställs. Sett till de svårigheter som är förenat med en bedömning från fall till fall anser jag att en ökning av den andel utomstående som utgör betydande omfattning kan vara en lämplig medelväg för lagstiftaren.

Till syvende och sist kan intresset av välfungerande reglering av rekvisitet i betydande omfattning sägas föra med sig en avvägning mellan två intressen. Intresset av en reglering vilken ger ett materiellt korrekt resultat och som tar höjd för framtida förändringar samt intresset av en reglering som är förutsägbar. Det är svårt att lyckas tillgodose samtliga intressen fullt ut. Lösningen som föreslagits i stycket ovan vore dock möjligtvis ett steg på vägen.

---

<sup>90</sup> Se avsnitt 3.4.3.

# Käll- och litteraturförteckning

## Doktrin

### Artiklar

Asp, Petter, 'Rättsvetenskap och lagstiftningsarbete', Svensk Juristtidning 2002 s. 311-318.

Hjertstedt, Mattias, 'Beskrivningar av rättsdogmatisk metod – om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt' i Festskrift till Örjan Edström s. 165-173.

Magnusson, Linn, 'Utomståenderegeln i 57 kap. IL', Skattenytt 2004 s. 610-618.

Nilsson, Peter och Bartels, Katarina, 'Utomståenderegeln – ett svårtillämpat undantag från 3:12-reglerna', Svensk Skattetidning 2014:9 s. 676-691.

Tjernberg, Mats, 'Utomståenderegeln – hur betydande är "betydande"?', Skattenytt 2006 s. 74-75.

Tjernberg, Mats, 'Utomståenderegelns funktion som undantagsregel behöver stärkas', Skattenytt 2018 s. 207-221. (a)

### Litteratur

Andersson, Lennart och Molin, Anna och Sandström, Kjell och Bokelund Svensson, Ulf, 'Fåmansbolag och skatteplanering'. Upplaga 1. Vällingby: Björn Lundén information, 2019.

Kleineman, Jan. Rättsdogmatisk metod. I 'Juridisk metodlära', Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red). Upplaga 2:2. Lund: Studentlitteratur, 2019.

Lodin, Sven-Olof och Lindencrona, Gustaf och Melz, Peter och Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, *'Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt'*. Upplaga 16:1. Lund: Studentlitteratur, 2017.

Rydin, Urban och Båvall, Bertil och Bartels, Katarina. *'Beskattning av ägare till fåmansföretag'*. Upplaga 4:2. Warszawa: Wolters Kluwer Sverige, 2017.

Tivéus, Ulf. *'Tretolv'*, Upplaga 2:1. Stockholm: Norstedts Juridik, 2019.

Tjernberg, Mats, *'Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.'* Uppsala: Iustus förlag, 1999.

Tjernberg, Mats, *'Skatterättslig tolkning'*, Upplaga 1. Uppsala: Iustus förlag, 2018. (b)

Tjernberg, Mats, *'Fåmansföretag & beskattning'*, Upplaga 1. Uppsala: Iustus förlag, 2019.

## **Offentligt tryck**

### **Propositioner**

Regeringens proposition 1989/90:110, *'Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning'*.

### **Utredningsbetänkanden**

SOU 1989:33, *'Reformerad inkomstbeskattning – Del I-IV'*.

## Elektroniska källor

Socialdepartementet, '*Inkomstbasbelopp och inkomstindex för år 2021 fastställt*',

<<https://www.regeringen.se/artiklar/2020/11/inkomstbasbelopp-och-inkomstindex-for-ar-2021-faststallt/>>, besökt 2021-11-28.

Skatteverket, 2021(a), '*Vägledning – arbetsavgifternas storlek*',

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/1333.html#references>>, besökt 2021-12-06.

Skatteverket, 2021(b), '*Belopp och procent – inkomstår 2021*',

<<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/beloppochprocent/2021.4.5b35a6251761e6914204479.html#h-Genomsnittligkommunalskattesats>>, besökt 2021-12-06.

# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 2001 ref. 37 I

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2002 ref. 27

RÅ 2007 not. 1

RÅ 2007 not. 2

RÅ 2007 not. 94

RÅ 2008 ref. 58

RÅ 2009 ref. 53

HFD 2012 not. 52

HFD 2013 ref. 84