



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Karin Wahlman

Smita eller smitta?

– Utomståenderegeln i förhållande till begreppet om samma eller likartad verksamhet inom reglerna om fåmansföretagsbeskattning

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: VT22

# Innehåll

<b>ABSTRACT</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod och material	8
1.5 Forskningsläge	10
1.6 Disposition	10
1.7 Begrepp	11
<b>2 DET SVENSKA SKATTESYSTEMET</b>	<b>13</b>
2.1 Inkomstbegreppet	13
2.2 Neutralitet och likformighet	13
2.3 Det svenska skattesystemet – en överblick	14
2.3.1 Inkomstslaget tjänst	14
2.3.2 Inkomstslaget kapital	15
2.3.3 Inkomstslaget näringsverksamhet	16
2.4 Inkomstslagets samverkan	17
<b>3 FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA</b>	<b>19</b>

<b>3.1</b>	<b>Bakgrund och syfte</b>	<b>19</b>
<b>3.2</b>	<b>Defintion av fåmansföretag</b>	<b>20</b>
<b>3.3</b>	<b>Kvalificerade andelar</b>	<b>21</b>
<b>3.4</b>	<b>Särskilt kvalificerade andelar</b>	<b>22</b>
<b>3.5</b>	<b>Beskattningskonsekvenser</b>	<b>22</b>
<b>4</b>	<b>SAMMA ELLER LIKARTAD VERKSAMHET</b>	<b>25</b>
<b>4.1</b>	<b>Praxis</b>	<b>25</b>
4.1.1	RÅ 1997 ref. 48 I & II	25
4.1.2	RÅ 1999 ref. 28	26
4.1.3	RÅ 2010 ref. 11 I-V	26
4.1.4	HFD 2011 ref. 75	27
4.1.5	HFD 2012 ref. 67 I & II	28
4.1.6	HFD 2012 not. 62	29
4.1.7	Kort om skatteflykt	31
<b>4.2</b>	<b>Sammanfattande kommentarer</b>	<b>32</b>
<b>5</b>	<b>UTOMSTÅENDEREDELN</b>	<b>35</b>
<b>5.1</b>	<b>Bakgrund och syfte</b>	<b>35</b>
<b>5.2</b>	<b>Den utomstående, samt när och var det utomstående ägarskapet ska föreligga</b>	<b>36</b>
5.2.1	Den utomstående	36
5.2.2	När utomstående ägarskap ska föreligga	37
5.2.3	Var det utomstående ägarskapet ska föreligga	39
<b>5.3</b>	<b>Äga andelar i betydande omfattning och ha rätt till utdelning</b>	<b>39</b>
5.3.1	Äga andelar i betydande omfattning	40
5.3.2	Rätt till utdelning	41
<b>5.4</b>	<b>Särskilda skäl mot utomståenderegeln tillämpning</b>	<b>42</b>
5.4.1	Korsvis ägande	43
5.4.2	Särskilda skäl när utomstående är verksam	43
5.4.3	Indirekt försäljning av företag till ett annat företag med i huvudsak samma ägare	44

<b>5.5</b>	<b>Beaktningssperioden</b>	<b>44</b>
<b>5.6</b>	<b>Sammanfattande kommentarer</b>	<b>47</b>
5.6.1	Den utomstående, samt när och var ägandeskapet ska föreligga	47
5.6.2	Äga andel i betydande omfattning och ha rätt utdelning	48
5.6.3	Särskilda skäl mot tillämpningen av utomståenderegeln	50
5.6.4	Beaktningssperioden	50
<b>6</b>	<b>UTOMSTÅENDEREGLN I FÖRHÅLLANDE TILL BEGREPPET SAMMA ELLER LIKARTAD VERKSAMHET</b>	<b>53</b>
<b>6.1</b>	<b>HFD 2011 not. 88</b>	<b>53</b>
<b>6.2</b>	<b>HFD 2012 not. 25</b>	<b>56</b>
<b>6.3</b>	<b>HFD 2014 ref. 2</b>	<b>58</b>
<b>6.4</b>	<b>HFD 2015 not. 22</b>	<b>60</b>
<b>6.5</b>	<b>HFD 2018 not. 23</b>	<b>62</b>
<b>6.6</b>	<b>Sammanfattande kommentarer</b>	<b>63</b>
<b>7</b>	<b>AVSLUTANDE ANALYS</b>	<b>65</b>
<b>8</b>	<b>SAMMANFATTANDE REFLEKTIONER OCH SLUTSATSER</b>	<b>69</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>72</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>76</b>

# Abstract

The thesis aims to examine and analyze how the outsider rule (swe. Utomståenderegeln) relates to the concept of conducting same or similar activities (swe. Samma eller likartad verksamhet) within the Swedish taxation laws regarding closely held companies (swe. fåmansföretagsreglerna). Furthermore, the current legal situation for each provision is ascertained, which is based on legislation and preparatory work. Much space has since been given to practice as the pros of the two provisions, as well as the applicability of the provisions in relation to each other, have largely been cemented by the Supreme Administrative Court.

The purpose of the tax rules regarding closely held companies is to mitigate income conversion from wages to dividends and capital gain, within companies with only a few shareholders. To be included by the specific regulations of closely held companies the shareholders interest must be considered qualified (swe. Kvalificerade andelar). The shares are considered qualified if the shareholder, or their close relatives are operative to a significant extent within the company, or within another company which carry out the same or similar activities. Other closely held companies owned by the shareholder are included in the assessment to prevent profit transfers, in order to evade the particular taxation of closely held companies. However, if a shareholder holds unqualified shares, therefor considered an outsider shareholder, to a significant extent in the company, the other operative shareholders may be exempted from the specific tax rules of close held companies, according to the so called outsider rule.

The background for the same or similar activities being included in the assessment is to prevent the activities from being transferred to other companies, in order to avoid shares being regarded as qualified. If the company is owned to a significant extent by outside shareholders, however, the other shareholders are exempt from taxation according to the special legislation of close held companies, as the share of outsiders counteracts a larger net balance when withdrawing in comparison with salary compensation.

In summary the thesis concludes that when both the provisions are applicable there is a risk that the purpose of the regulations will be violated. As companies where the outsider rule impedes the incentive to converse earned income to capital income. If funds are moved from a company which the outside rule is applicable the concept of equal or similar operations may

still be applied to the interest the shareholder have in the receiving company. If so, the application is contrary to the purpose of the regulations. In addition to the conclusion de lege lata, followed my own reflections de lege ferenda of the application of the legislation.

# Sammanfattning

Arbetet undersöker och analyserar hur utomståenderegeln förhåller sig till begreppet samma eller likartad verksamhet vid tillämpning av de särskilda fåmansföretagsreglerna. Vidare utrönas det gällande rättsläget för vardera bestämmelse, vilket tar utgångspunkt i lagstiftning och förarbeten. Mycket utrymme har sedan givits till praxis då de båda bestämmelsernas rekvisit, samt bestämmelsernas tillämplighet i förhållande till varandra, till stor del utkristalliserats av Högsta förvaltningsdomstolen (härefter HFD).

Syftet med fåmansföretagsreglerna är att lagstiftaren vill motverka att andelsägare i företag med endast ett fåtal ägare tar ut utdelning och kapitalvinster istället för lön, trots att inkomster härrör från delägars arbetsinsats. För att beskattas enligt de särskilda reglerna ska delägens andelar vara kvalificerade. Delägens andelar är kvalificerade om denne eller dennes närstående är eller varit verksamma i betydande omfattning i fåmansföretag, eller annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Fåmansföretagsreglerna beskattar utdelning och kapitalvinster särskilt genom de så kallade fördelningsreglerna. Dels beskattas uttag i inkomstslaget kapital, både kvoterat och icke kvoterat, dels i inkomstslaget tjänst.

Bakgrunden till att samma eller likartade verksamheter tas med i bedömningen är för att hindra att verksamheten överförs till andra företag i syfte att undvika att andelar ses som kvalificerade. Om företaget ägs i betydande omfattning av utomstående delägare undantas dock de övriga delägarna från beskattning enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna, då utomståendes andel motverkar en större nettobehållning vid uttag i jämförelse med löneersättning.

Redogörelsen visar sammanfattningsvis att när de båda bestämmelserna tillämpas tillsammans riskerar regelverket att tillämpas även vid situationer där det inte är möjligt att någon inkomstomvandling sker. Tillämpningen är då inte längre i linje med reglernas syfte. Utöver slutsatsen *de lege lata* presenteras slutligen mina egna reflektioner *de lege ferenda* kring tillämpningen inom ramen för den nuvarande lagstiftningens ordalydelse.

# Förord

Wilhelm Moberg sa en gång att ”det är egentligen bara dåliga böcker som äro i behov av förord”. Oavsett behovet av det, eller att det här inte ens är en bok, så kommer här ett.

Först och främst vill jag tacka min handledare Mats Tjernberg, för vägledning, uppmuntran och givande diskussioner.

För ovillkorlig peppning och stöttning vill jag tacka min familj. Till alla nära och kära som gjort dessa (nästan) fem år i Lund oförglömliga riktar jag det varmaste av tack. Till sist tackar jag dig Linus, för utan dig hade det här aldrig gått heller.

Alla kvarvarande brister är uteslutande mina egna.

*Lund den 23 juni 2022*

Karin Wahlman



# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen, Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Not.	Notis
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslagen (2000:980)
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Med hjälp av komplicerade bolags- och ägarstrukturer försöker företag uppnå låg beskattning samt locka investerare och finansiärer. Med hjälp av civilrättsliga förfaranden är det möjligt för företag att omklassificera uttag för att åtnjuta en mer fördelaktig beskattning, genom att utnyttja den dissonans som föreligger mellan civilrätten och skatterätten. För att motverka sådana förfaranden har särskilda regelverk utvecklats. Ett exempel är fåmansföretagsreglerna som syftar till att motverka att delägare tar ut utdelning och kapitalvinster istället för lön.

Mot bakgrund av att delägare i fåmansföretag har särskilt stort inflytande över verksamheten, möjliggör detta för en omklassificering av arbetsinkomster till kapitalinkomster, och delägaren åtnjuter därmed en lägre beskattning.<sup>1</sup> För att syftet med regelverket inte ska kunna kringgås har regelsystemet kommit att bli omfattande och tillämpas vidsträckt.<sup>2</sup>

Om inkomster i ett fåmansföretag kan härledas till delägares arbetsinsatser beskattas utdelning och kapitalvinster särskilt, i syfte att beskattningskonsekvensen inte ligger till grund för vilket sorts uttag som delägare väljer att ta ut. Till följd av den omöjliga uppgiften att härleda varifrån inkomster i företaget faktiskt härstammar från har fåmansföretagsreglerna utformats schablonmässigt. Samtidigt har lagstiftaren försökt ta höjd för situationer där en skatteförmån faktiskt inte åtnjuts av delägaren. Även situationer där de särskilda fåmansföretagsreglerna försöker undvikas stoppas genom lagstiftningen. Vilket utomstående regeln respektive begreppet om samma eller likartad verksamhet tar sikte mot.

Många av rekvisiten och begreppen inom fåmansföretagsreglerna definieras därför inte närmare i lagtext, utan har istället utvecklats genom praxis. På grund av att regelverket och praxisen utvecklats allt eftersom företag och dess delägare utmanat systemet har det skapats något av ett lapptäcke. Hur reglerna förhåller sig till varandra har dock sällan utretts närmare.

---

<sup>1</sup> Se vidare avsnitt 2.3 samt avsnitt 3.

<sup>2</sup> Lodin m.fl. (2021), s. 399.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med framställningen är att undersöka och redogöra för utomståenderegeln i förhållande till begreppet samma eller likartad verksamhet vid tillämpningen av fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL. Arbetet undersöker båda bestämmelserna separat, samt hur de samspelar med varandra. Vidare analyseras hur förhållandet mellan reglerna förhåller sig gentemot fåmansföretagsreglerna i stort.

Frågeställningen uppsatsen avser besvara är därmed; *hur förhåller sig utomståenderegeln till regeln om samma eller likartad verksamhet?*

## 1.3 Avgränsningar

Det har inte ställts några formella krav gällande framställningens omfattning. Jag har ändå valt att avgränsa de rättsfrågor som undersöks i arbetet, för att skapa en enhetlig, stringent och inte allt för lång framställning. De valda ramarna för arbetet presenteras här.

Utgångspunkten i arbetet är fåmansaktiebolag. Lagstiftning, frågor och problematik inom fåmansföretagsbeskattning särskilt hänförlig till övriga bolagsformer berörs inte närmare, mot bakgrund att hålla arbetets omfattning och analys stringent. När jag benämner fåmansföretag avses därmed fåmansaktiebolag.

Inom fåmansföretagsreglerna har begreppet *verksam i betydande omfattning* definierats genom praxis. Uppsatsens frågeställning omfattar inte utvecklingen av detta begrepp, men en sammanfattande redogörelse av begreppets praxis återges likväl, eftersom rekvisitet utgör en väsentlig del av bedömningen om beskattning enligt fåmansföretagsreglerna ska ske.

Mot bakgrund av begreppet samma eller likartad verksamhets syfte att stoppa kringgåendeförfaranden av fåmansföretagsreglerna, är skatteflyktlagen (1995:575) nära angränsande. För att hålla arbetet enhetligt och inom ramen för frågeställningen har dock fåmansföretagsreglerna ur ett skatteflyktperspektiv avgränsats bort. Frågan om förfarande som syftar till att kringgå fåmansföretagsreglerna utgör skatteflykt prövas i vissa rättsfall som redogörs för och skatteflykt nämns därmed kort i avsnitt 4.1.7, en närmare redogörelse av rättsfaktan i målen eller lagstiftningen berörs inte närmare.

## 1.4 Metod och material

Syftet med denna uppsats är att ur ett skatterättsligt perspektiv och med ett kritiskt förhållningssätt studera hur utomstående regeln förhåller sig till regeln om samma eller likartad verksamhet. För att utröna det gällande rättsläget kring dessa regler har en rättsdogmatisk metod använts. Utgångspunkten i uppsatsen har därmed varit lagtext som fastställt den grundläggande och relevanta gällande rätten. Vidare har även förarbeten behandlats för att tolka lagstiftningen.<sup>3</sup> Inom skatterätten har förarbeten en särskild stark ställning som rättskälla när lagstiftningen ska tolkas utifrån sitt syfte. Det är dock som huvudregel sekundär källa efter lagtext, vilket också har fastställts i praxis.<sup>4</sup>

Vidare har mycket utrymme getts åt praxis från HFD, då bestämmelserna som framställningen utreder innehåller rekvisit och begrepp som inte definierats närmare i lagtext. Vissa mål berör situationer där utomstående regeln tillämpning i förhållande till samma eller likartad verksamhet prövas, vilka särskilt ligger till grund för den diskussion som sedan förs i uppsatsen. Urvalet av praxis som framställningen behandlar är omfattande men avser återge de rättsfall som behandlar det för uppsatsen relevanta rättsfrågorna. Urvalet har främst skett med utgångspunkt i den doktrin som tidigare berört bestämmelserna. Härtill har senare praxis också tillkommit, som jag i min utredning funnit relevant för arbetets frågeställning.

Utöver de sedvanliga rättskällorna har förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN) och ställningstaganden av Skatteverket tillgåtts. Förhandsbeskedet är ett rättsligt bindande besked gällande de skattemässiga konsekvenserna av ett visst förfarande, men det är inte prejudicerande. Det är möjligt att ansöka om ett förhandsbesked när rättsläget inte omedelbart kan utläsas av lagtext eller praxis. Ett förhandsbesked kan överklagas direkt till HFD och kräver inget prövningstillstånd.<sup>5</sup> Av de rättsfall som tas upp i arbetet grundar sig därav de flesta i förhandsbesked. Jag har valt att sammanfatta bedömningen i ett förhandsbesked, även i fall det undanröjdes i sin helhet av HFD, för att analysera förfarandet som i övrigt ännu inte

---

<sup>3</sup> Kleinman (2018) i Juridisk metodlära, s. 21 ff.

<sup>4</sup> Se Tjernberg (2018b), s. 83 ff; Se även bl.a. RÅ 1985 1:85 & RÅ 1992 ref. 60.

<sup>5</sup> Skatterättsnämnden, *Om förhandsbesked*, Skatterättsnämnden,

<<https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked.4.7f2824581614cb16651200.html>>.

prövats i högsta instans. Förhandsbesked avser därmed inte påvisa det gällande rättsläget, utan bidrar till den analys som förs.

Skatteverkets ställningstaganden är inte rättsligt bindande utan beskriver verkets ståndpunkt för att skapa likformig tillämpning inom myndigheten samt för att tolka oklara rättsfrågor.<sup>6</sup> Ställningstagandena har använts i syfte att visa en parts tolkning av en rättsfråga som inte direkt besvaras av lagtext eller förarbeten, och som ännu inte prövats i HFD. Underlaget har inte använts som ett facit i rättsfrågan, utan som en beståndsdel i denna rättsliga undersökning, underordnade rättskällor av högre rang.

Även doktrin har tillgåtts för att undersöka uppsatsens ämne. Vid en mer allmän undersökning av det svenska skattesystemet har främst *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt* av Lodin m.fl. använts. För de särskilda fåmansföretagsreglerna har jag använt mig av doktrin av Tjernberg, bland annat *Fåmansföretag & beskattning, Skatterättslig tolkning* samt hans avhandling *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* Även Tivéus *Skatt på kapital* samt *Tretolv – skatt på kvalificerade andelar* har använts i undersökningen. *Beskattning av fåmansföretag* av Rydin, Båvall & Bartels. Vidare har artiklar i Svensk skattetidning och Skattenytt av Bartels, Nilsson, Rydin, Tivéus och Tjernberg använts.

Framställningen har ett begränsat inslag av civilrätt i avsnitt 5.3, då utdelning berörs. Främst för att ge en överblick kring andelsinnehav och hur utdelningsrätten kan avvika från varandra. Begreppet utdelning definieras inte skatterättsligt, utan tillhör civilrätten. Utgångspunkten i avsnittet är aktiebolagslagen (2005:551) (härefter ABL) och doktrin, främst av Torsten Sandström, professor emeritus i civilrätt vid Lunds universitet.

För vägledning i formalia och källhänvisning har *Att skriva rätt* av Elsa Trolle Önnerfors och Henrik Wenander använts.<sup>7</sup> Enligt vedertagen juridisk källhänvisning brukar lagstiftning och författningar inte omfattas av notapparaten, utan hänvisningar görs löpande i text.<sup>8</sup> Detta har dock frångåtts i avsnitten 2.2 *Det svenska skattesystemet* samt 3.4 *Beskattningskonsekvenser* för att göra dessa mer lättlästa, mot bakgrund att mängden paragrafhänvisningar i dessa delar är mycket omfattande.

---

<sup>6</sup> Pålsson (1995) s. 100 ff.; Jfr. även Tjernberg (2018b) s. 111 ff.

<sup>7</sup> Trolle Önnerfors & Wenander (2019), 5 kapitlet på s. 52 ff.

<sup>8</sup> Trolle Önnerfors & Wenander (2019) s. 59–61 & 74.

## 1.5 Forskningsläge

Fåmansföretagsreglerna har berörts tidigare både i avhandlingar, uppsatser och doktrin. De ursprungliga reglerna som infördes 1976 redogörs för i Grosskopfs avhandling *Beskattning av fåmansbolag: en inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag* från samma år.<sup>9</sup> Det reformerade skattesystemet och dess behandling av fåmansföretag har Tjernberg undersökt i sin avhandling *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* från 1999.<sup>10</sup>

Rättsfallsutvecklingen av begreppet samma eller likartad verksamhet samt för utomståenderegeln redogjordes för i varsin artikel i Skattenytt 2014 av Rydin & Nilsson, respektive Nilsson & Bartels.<sup>11</sup> Det specifika förhållandet som denna uppsats avser undersöka har en gång tidigare behandlats i en masteruppsats inom skatterätt. Mostacero vid Internationella handelshögskolan i Jönköping skrev 2015 uppsatsen *Samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln En utredning om begreppets och undantagsregelns tillämpning, samverkan och rättsliga hierarki*.<sup>12</sup>

Den praxis som tillkommit efter artiklarna från 2014 och masteruppsatsen från 2015 har kortfattat redogjorts för i skatterättslig litteratur.<sup>13</sup> En mer ingående redovisning saknas emellertid sedan dess, och framförallt har förhållandet mellan de två reglerna inte undersökts närmare sedan 2015.

## 1.6 Disposition

Inledningsvis redogörs övergripande för det svenska skattesystemet och de olika inkomstlagen i avsnitt 2, i syfte att placera uppsatsens ämne i sin kontext. Därifrån omfattas även grundläggande redogörelse för beskattningskonsekvenserna i de olika inkomstlagen, i syfte att kunna föra

---

<sup>9</sup> Grosskopf (1976).

<sup>10</sup> Tjernberg (1999).

<sup>11</sup> Rydin & Nilsson (2014) & Nilsson & Bartels (2014).

<sup>12</sup> Mostacero (2015).

<sup>13</sup> Se bl.a. Lodin m.fl. (2021), Tivéus (2019) & Tjernberg (2018a).

diskussion om bakgrunden till varför vissa förfaranden är mer fördelaktiga ur ett skatteperspektiv. Detta knyter även an till bakgrunden till fåmansföretagsreglerna, vilket är avsnittet som följer därpå.

Beskattning av fåmansföretag beskrivs först i allmänhet i avsnitt 3, för att sedan efterföljas av en mer detaljerad redogörelse för bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet i avsnitt 4, och utomståenderegeln i avsnitt 5. Därefter följer avsnitt 6, som särskilt behandlar den praxis som finns gällande de båda bestämmelsernas samverkan och förhållande till varandra.

Praxis har getts stort utrymme i de materiella avsnitten, vilket varit nödvändigt med hänsyn till att varken rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* eller rekvisiten i utomståenderegeln regleras närmare i lagstiftningen. Både praxis och doktrin har inkorporerats löpande under avsnitten som de berör. Efter vardera avsnittet följer en sammanfattning av rättsläget och kortare diskussion förs.

Avslutningsvis förs en diskussion i avsnitt 7 kring den problematik som bestämmelserna som redogjorts för i vissa fall medför. I Avsnitt 8 presenteras några avslutande reflektioner samt mina slutsatser som arbetet utmynnat i.

## 1.7 Begrepp

Reglerna i 57 kap. IL benämns i doktrin och debatt ofta som 3:12-reglerna, då detta var reglernas ursprungliga placering i skattelagstiftningen. Vid införandet av det nya skattesystemet vid millennieskiftet flyttades reglerna till deras nuvarande placering i IL. Av den anledningen har jag valt att genomgående benämna regelverket som fåmansföretagsreglerna.

Många av de rättsfall som redogörs för i arbetet härstammar från förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN), som sedan har blivit fastställda av HFD. I många av fallen skriver HFD såhär i sin dom endast ”HFD fastställer skatterättsnämndens förhandsbesked.” eller ”HFD gör samma bedömning som Skatterättsnämnden”. För att inte försvåra redovisningen av dessa rättsfall uttrycks bedömningen genomgående såsom HFD:s.

Tillämpningen av fåmansföretagsreglerna kan strukturmässigt bli tekniska. För att tydliggöra och visualisera mer komplexa bolags- och ägarstrukturer

som tas upp i uppsatsen har dessa ritats upp. Strukturerna utgår ifrån samma former och färger genomgående, nedan finns en förklaring.





## 2 Det svenska skattesystemet

### 2.1 Inkomstbegreppet

Återkommande inom skatterätten är begreppet *inkomst*, vilket också är grunden till beskattning. Med inkomst avses, generellt sett, intjänade resurser under ett år som kan spenderas utan att minska inkomsttagarens förmögenhet. Inkomster är ett mått på den skattskyldiges konsumtionsförmåga, och måttet för beskattning. Det utgör således den skattskyldiges skatteförmåga. Beräkning av inkomst varierar både mellan olika skattesystem, men alla grundar sig främst på två frågor vid bedömningen: *vad* utgör skattepliktigt inkomst, och *när* ska inkomsten anses ha uppstått.<sup>14</sup>

Sverige har tillämpat nettoinkomstbeskattning sedan 1900-talets början, vilket innebär att utgifter för att bibehålla och generera intjänade resurser får dras av från inkomster, så att det endast är verkligt förvärvade inkomster som beskattas.<sup>15</sup>

### 2.2 Neutralitet och likformighet

När den nuvarande lagstiftningen togs fram under 1990-talet var det främsta syftet att skapa neutral och likformig beskattning av olika sorters inkomster, för att uppnå ökad rättvisa samt minska incitamenten och möjligheten för skatteplanering.<sup>16</sup> Likformighetsprincipen är en allmän rättvisepincip och innebär ur skattesympunkt att likartade fall ska beskattas på likartat sätt.<sup>17</sup> Likformighet mellan inkomster gäller horisontellt, alltså mellan de olika

---

<sup>14</sup> Se SOU 1989:33 del I, s. 53 f. Samt Prop. 1989/90:110, s. 1; Se även Lodin m.fl. (2021), s. 31 f. & 36 f.

<sup>15</sup> I enlighet med skatteförmågeprincipen Se Lodin m.fl. (2021), s. 40; Det svenska skattesystemet är nominellt och tar upp inkomster till det angivna värdet, förändringar av penningvärde såsom ränta beskattas, medan inflation endast beaktas schablonmässigt, bland annat genom en lägre skattesats i inkomstslaget kapital. Se SOU 1989:33 del I, s. 65 ff.; Se även Lodin m.fl. (2021), s. 35.

<sup>16</sup> Se SOU 1989:33 del I, s. 43, 49, 60 f.

<sup>17</sup> Se Lodin fl. (2021), s. 42 f.

inkomstslagen. Nära sammankopplad med likformighetsprincipen är neutralitetsprincipen, som innebär att beskattningen inte skall vara grund för skattskyldigs val av handling. Det ska inte vara mer förmånligt, ur ett skatteperspektiv, att välja en visst sorts kapitalplacering, eller en viss sorts företagsform att driva verksamhet i.<sup>18</sup>

Både förarbeten och doktrin framhåller att utformningen av en likformig och neutral skattelagstiftning inte får leda till ett för tekniskt komplicerat regelsystem. Vid avvägningen mellan ett praktiskt tillämpligt regelsystem och fullständig likformighet samt neutral behandling av samtliga inkomster, måste därav avsteg ibland tas från den sistnämnda målsättningen.<sup>19</sup>

## 2.3 Det svenska skattesystemet – en överblick

Det svenska skattesystemet delar upp inkomster i tre slag; tjänst, näringsverksamhet och kapital. I inkomstlagen tjänst och kapital beskattas fysiska personer medan juridiska personer beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. De två systemen verkar parallellt, men samband mellan de båda systemen föreligger när vinstmedel från företag förflyttas till fysiska personer genom utdelning och lön, från inkomstlaget näringsverksamhet till kapital respektive tjänst.<sup>20</sup>

### 2.3.1 Inkomstlaget tjänst

I inkomstlaget tjänst beskattas fysiska personer för inkomster hänförliga till arbetsinsatser. Såsom lön, förmåner från arbetsgivare, pension, och övriga inkomster som inte kan hänföras till de andra inkomstlagen.<sup>21</sup> Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad, exempelvis kostnader för resor i tjänsten eller utgifter för material som krävs i arbetet.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> Lodin m.fl. (2021), s. 45 f.

<sup>19</sup> Se SOU 1989:33 del I, s. 43, 49, 60 f.; Lodin m.fl. (2021), s. 42 ff.

<sup>20</sup> Se Rydin, Båvall & Bartels (2016), 23 ff.

<sup>21</sup> Regleras i 10-12 kap. IL.

<sup>22</sup> Enligt 12 kap. 1 & 2 § IL. Avdragsrätten begränsas i vissa fall, se andra paragrafen.

Beskattnings av tjänst sker det året inkomsten kommer den skattskyldige tillhanda.<sup>23</sup> Tjänsteinkomster beskattas upp till skiktgränsen om 540 700 kronor med kommunalskatt, vilket varierar från kommun till kommun men som i genomsnitt uppgår till cirka 32 procent. Inkomster utöver skiktgränsen beskattas med ytterligare 20 procent statlig skatt.<sup>24</sup>

Utöver de regelrätta skatterna ska även socialavgifter utgå från tjänsteinkomster, med bakgrund till att dessa inkomster är förmånsgrundande i det allmänna trygghetssystemet.<sup>25</sup> Socialavgifter regleras främst i socialavgiftslagen (2000:980) (härefter SAL). Arbetsgivare är skyldiga att betala arbetsgivaravgift vilket också är en avdragsgill kostnad, medan egenföretagare betalar egenavgifter själva.<sup>26</sup> Den generella arbetsgivaravgiften är 31,42 procent,<sup>27</sup> och den generella egenavgiften är 28,97 procent.<sup>28</sup> Fåmansföretag är som arbetsgivare skyldig att betala in arbetsgivaravgifter även för sina delägare.

## 2.3.2 Inkomstslaget kapital

Till inkomstslaget kapital hör inkomster från tillgångar, som inte präglas av den skattskyldiges arbetsinsats eller som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomstslaget omfattar bland annat löpande avkastning, såsom ränta och hyresintäkter, utdelning på aktieinnehav, samt kapitalvinster vid avyttring av kapitaltillgångar.<sup>29</sup>

---

<sup>23</sup> I enlighet med kontantprincipen, enligt 10 kap. 8 & 10 §§ IL.

<sup>24</sup> Skattesatser regleras i 65 kap. 3 § & 5 § IL. För sammanställning av belopp och procentsatser, se Skatteverket, *Belopp och procent – inkomstår 2021*, Skatteverket, senast besökt 2022-04-13,

<https://skatteverket.se/privat/skatter/beloppochprocent/2022.4.339cd9fe17d1714c0774742.html>; För mer omfattande redogörelse av inkomstslaget tjänst hänvisas till Lodin m.fl. (2021), kap. 5.

<sup>25</sup> Jfr. 2 kap. 3–4 §§ socialförsäkringsbalken (2010:110) och 1 kap. 1 § SAL.

<sup>26</sup> Regleras i 2 kap. SAL respektive 3 kap. SAL.

<sup>27</sup> Inkluderat den allmänna löneavgiften, som i dagligt tal ingår i begreppet. Enligt 2 kap. 26 § SAL & 3 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Lägre procentsatser kan ibland gälla, beroende på betalningsmottagarens ålder och tillämpliga nedsättningsregler.

<sup>28</sup> Inkluderat den allmänna löneavgiften, enligt 3 kap. 13 § SAL & 3 § lagen om allmän löneavgift. Lägre procentsatser kan ibland gälla, beroende på betalningsmottagarens ålder och tillämpliga nedsättningsregler.

<sup>29</sup> Se 41 kap. 1 § IL, vad som ska tas upp och dras av i inkomstslaget regleras i 42 kap. IL.

Utdelning ska tas upp till beskattning året mottagaren kan disponera över utdelningen, och kapitalvinster det år då tillgången avyttrats. Kapitalvinsten beräknas som ersättningen för avyttringen, minskat med utgifter för försäljningen samt omkostnadsbeloppet bestående av anskaffnings- och förbättringsutgifter.<sup>30</sup>

Skattesatsen i inkomstlagen kapital är 30 procent. Utdelning och kapitalvinst från onoterade andelar<sup>31</sup> tas endast upp med fem sjättedelar, vilket innebär att den effektiva skattesatsen är 25 procent.<sup>32</sup>

### 2.3.3 Inkomstlagen näringsverksamhet

Inkomstlagen näringsverksamhet omfattar verksamheter av ekonomisk karaktär, som är självständiga och bedrivs i viss omfattning. Juridiska personer beskattas endast i inkomstlagen näringsverksamhet<sup>33</sup>, och i de fall det är en fysisk person som bedriver verksamheten behöver gränsdragning till de två övriga inkomstlagen göras.<sup>34</sup>

Inom inkomstlagen ska alla inkomster tas upp som intäkter, både inkomster hänförliga till verksamheten som bedrivits, så som försäljning av varor och tjänster, samt inkomster från ränta, utdelning och avyttring av tillgångar.<sup>35</sup> Avdragsgilla utgifter är bland annat utgifter för förvärvande av inkomster och kostnader för anställda, såsom arbetsgivaravgifter och löneutbetalningar. Den skattepliktiga inkomsten bygger på verksamhetens redovisning, där det redovisade resultatet ligger till grund för beskattningen.<sup>36</sup> Beskattningen av näringsverksamheter bygger på god redovisningssed och resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.<sup>37</sup>

---

<sup>30</sup> Enligt 44 kap. 13, 14 och 28 §§ IL.

<sup>31</sup> Icke marknadsnoterade andelar, jfr. 48 kap. 5 § IL.

<sup>32</sup> Se 42 kap. 15 a § IL samt 65 kap. 7 § IL;  $5/6 \times 30$  procent = 25 procent.

<sup>33</sup> Enligt 13 kap. 2 § IL.

<sup>34</sup> Personen ska bedriva verksamhet yrkesmässigt och självständigt med vinstsyfte, enligt 13 kap. 1 § IL.

<sup>35</sup> Enligt 15 kap. 1 § 1 IL.

<sup>36</sup> Enligt 14 kap. 4 § IL.

<sup>37</sup> Enligt 14 kap. 2 § IL. Redovisningsbestämmelser återfinns i bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554). I 2 kap. 2 § årsredovisningslagen

Det skattemässiga resultatet beskattas med 20,6 procent för räkenskapsår som börjar efter 1 januari 2021.<sup>38</sup> Skattesatsen har sänkts succesivt sedan skattereformen under 1990-talet, från att ursprungligen uppgått till 30 procent.<sup>39</sup>

## 2.4 Inkomstlagens samverkan

Den svenska skattesfären kan beskrivas som två parallella system, ett personligt och ett för företag. Det finns dock samband mellan systemen. Medel flödar från företagssektorn till fysiska personer genom utbetalning av löner och utdelning till delägare. I det förstnämnda fallet förskjuts beskattningen från inkomstlaget näringsverksamhet till tjänst, men företaget (arbetsgivaren) måste samtidigt betala sociala avgifter. I det andra fallet sker ekonomisk dubbelbeskattning, vilket innebär att inkomst beskattas två gånger. Först i inkomstlaget näringsverksamhet, sedan beskattas mottagare av utdelning och kapitalvinst vid avyttring i inkomstlaget kapital. Eftersom företaget inte medges avdrag för utdelning beskattas inkomsten således två gånger.<sup>40</sup>

Sedan skattereformen genomfördes under 1990-talet tillämpas inom det personliga skattesystemet ett dualistiskt inkomstskattesystem, där tjänst och kapital separeras.<sup>41</sup> Som kort redogjorts för ovan beskattas arbetsinkomster progressivt med cirka 32 procent statlig skatt och 20 procent, medan kapitalinkomster beskattas proportionellt med 30 procent statlig skatt.

Bakgrunden till den lägre kapitalbeskattningen är för att ta höjd för inflation och realräntenivån<sup>42</sup>. Lagstiftaren framhåller också att tanken är att en

---

stipulerar god redovisningssed och enligt 2 kap. 3 § årsredovisningslagen ska redovisningen ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat.

<sup>38</sup> Regleras i 65 kap. 10 § IL.

<sup>39</sup> Se 65 kap. 10 § IL tidigare lydelse; se även prop. 2017/18:245, s. 76 ff.

<sup>40</sup> Jfr. Rydin, Båvall & Bartels (2016) s. 22; Se även Tjernberg (2018a) s. 15 f. & Tivéus (2010), s. 73.

<sup>41</sup> Se Rydin, Båvall & Bartels (2016), s. 23 f.; Tivéus (2019), s 15.

<sup>42</sup> Real ränta är den nominella räntan (avtalad och betald ränta) minskat med inflationen, och visar den reella avkastningen och kostnaderna för räntan. Inom ekonomin kallat ”pengars köpkraft”. Se vidare Europeiska Centralbanken, *Vad är räntor och vad är skillnaden mellan nominell ränta och realränta?*, Europeiska centralbanken, publicerad 25

majoritet av alla skattskyldiga i praktiken endast kommer träffas av den kommunala skatten i inkomstslaget tjänst. Samtidigt som kapitalbeskattning om 30 procent således är procentuellt närliggande kommunalskatten.<sup>43</sup>

---

maj 2016, [https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me/html/nominal\\_and\\_real\\_interest\\_rates.sv.html](https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me/html/nominal_and_real_interest_rates.sv.html).

<sup>43</sup> Prop. 1989/90:110, s. 296.

# 3 Fåmansföretagsreglerna

## 3.1 Bakgrund och syfte

I företag med endast ett fåtal ägare har dessa så pass stort inflytande i bolaget att det inte kan anses föreligga ett tvåpartsförhållande. Lönsamheten i företaget är också ofta avhängig delägarens arbetsinsatser. Genom det stora inflytandet delägarna har i fåmansföretag, kan upparbetade arbetsinkomster tas ut som utdelning eller ackumuleras i kapitalvinster. Dessa förutsättningar gör att ägare till fåmansföretag har möjlighet att lyfta ut utdelning istället för vad som i ett regelrätt anställningsförhållande hade varit lön.<sup>44</sup>

Utifrån skattesatserna som presenterades i avsnittet ovan är det möjligt för fåmansföretagsdelägare att åtnjuta en större nettobehållning vid uttag än vid lön. Detta har nedan exemplifierats för att visa det ekonomiska incitament som ligger till grund för fåmansföretagsreglerna. Utgångspunkten är ett uttagsutrymme om 100.

<i>Utdelning</i>		<i>Lön</i>	
Utdelningsutrymme	100	Bruttolöneutrymme	100
Bolagsskatt (20,6 %)	<u>20,6</u>	Sociala avgifter (31,42 %)	<u>31,42</u>
Bruttoutdelning	79,4	Bruttolön	69,58
Skatt kapital (25 %)	<u>19,85</u>	Skatt tjänst (52 %)	<u>36,1816</u>
Netto	59,55	Netto	33,3984

För att motverka denna ekonomiska fördel beskattas fåmansföretagsdelägarers uttag ur fåmansföretag särskilt. Utdelning och kapitalvinst beskattas både i inkomstslaget tjänst och kapital, där uppdelningen sker schablonmässigt. Mot bakgrund av syftet med regelverket ska dock endast delägare vars arbetsinsats är avgörande för fåmansföretagets resultat träffas av den särskilda beskattningen. Detta med hänsyn till att dessa inkomster hade varit lön i ett regelrätt anställningsförhållande.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> Se Prop. 1975/76:79 s. 1; Se även Lodin m.fl. (2021), s. 418 f. & Tjernberg (2018a), s. 13 & 16 ff.

<sup>45</sup> Prop. 1989/90:110 s. 467 f. & 703 ff.

## 3.2 Defintion av fåmansföretag

Enligt 56 kap. 2 § IL avser fåmansföretag aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna i företaget. Vidare omfattas även uppdelade verksamheter som är oberoende av varandra, där fysisk person har den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och självständigt kan bestämma om dess resultat på grund av sitt innehav, andelar, avtal eller liknande. Marknadsnoterade bolag kan inte utgöra fåmansföretag, enligt 56 kap. 3 § IL.

Vid bedömning kan i de fall där fler än fyra delägare innehar 50 procent av andelarna ändå anses vara ett fåmansföretag. Då delägare som är verksamma i betydande omfattning räknas som en delägare, i enlighet med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § IL. Enligt paragrafens andra stycke träffar den utvidgade definitionen av fåmansföretag situationer där delägarna varit verksamma i betydande omfattning under beskattningsåret, eller under något av de fem föregående beskattningsåren. Delägarna kan ha varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller dotterföretag som är fåmansföretag (1 p.), i företag som äger företaget (2 p.), alternativt i annat fåmansföretag ägt av sådant ägarföretag som avses i andra punkten (3 p.).<sup>46</sup>

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen syftar till att träffa företag som drivs av många delägare som arbetar i företag, exempelvis arkitekt- eller advokatbyråer.<sup>47</sup> Bestämmelsens tillämplighet har bekräftats i praxis, även när antalet delägare uppgick till närmare 150 personer.<sup>48</sup>

Även i de fall då flera delägare ingår i samma närstående krets<sup>49</sup> ska de räknas som en delägare, enligt 56 kap. 5 § IL. Bedömningen ska göras

---

<sup>46</sup> Andra och tredje punkten infördes efter HFD 2017 ref. 1; För samtliga situationer gäller att ägarskapet kan vara direkt eller indirekt, äga hela eller enbart delvis av det avsedda bolaget (se RÅ 2001 ref. 5 II, samt även RÅ 2005 ref. 25). Även utländska fysiska personer ska medräknas (se RÅ 1979 Aa 240), samt även bulvanförhållanden (Prop. 1989/90:110 s. 678).

<sup>47</sup> Nilsson, Inkomstskattelagen (1999:1229) 57 kap. 3 § Juno 2022-04-01.

<sup>48</sup> RÅ 1993 ref. 99.

<sup>49</sup> Enligt 2 kap. 22 § IL utgörs närstående kretsen av make, förälder, mor- och farförälder, barn och barns make, syskon och syskons make samt barn, och även dödsbo som personen eller någon av de uppgivna närstående är delägare i.



utifrån den äldsta personen och därefter i fallande åldersordning. Paragrafen stipulerar även att samma person inte får räknas med i mer än en krets.

### 3.3 Kvalificerade andelar

För att delägarens utdelning och kapitalvinst ska beskattas enligt fåmansföretagsreglerna ska andelarna vara kvalificerade, enligt 57 kap. 4 § IL. En ägare innehar kvalificerade andelar om personen, eller närstående till denna varit, verksam i betydande omfattning under beskattningsåret, eller de fem föregående beskattningsåren i företaget (1 p.). Detta gäller även i de fall personen varit verksam i annat fåmansföretag som företaget äger (2 p.), eller om ägaren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (3 p.).

Begreppet verksam i betydande omfattning är inte preciserat i lagtext, men ska enligt förarbetena alltid anses vara fallet om delägarens arbetsinsats har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. I förarbetet exemplifieras detta med företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan även lägre ledarbefattningar innebära att personen är verksam i betydande omfattning. Styrelsemedlemmar som inte utför kontinuerligt arbete anses som regel inte som verksamma i betydande omfattning, även om personen gjort enstaka insatser av stor betydelse.<sup>50</sup>

Begreppet har varit föremål för bedömning i flertalet fall. Genom praxis har det fastställts att styrelseledamöter inte ska anses verksamma enbart på grund av enstaka insatser.<sup>51</sup> När delägare endast innehaft andelarna en kort period har HFD ansett att det inte innebär att personen varit verksam i betydande omfattning i den mening som bestämmelsens syfte avser.<sup>52</sup> I de fall fåmansföretag bedriver kapitalförvaltning har delägare som regel inte ansetts verksamma i betydande omfattning, så länge de inte innehaft en aktiv ställning i de underliggande förvaltade bolagen eller bidragit till strategiskt arbete.<sup>53</sup> Detsamma har anförts för fastighetsförvaltning.<sup>54</sup> Det kan konstateras att begreppet tar sikte på delägarens kvalitativa insats i

---

<sup>50</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703 f.; Se även Lodin m.fl. (2021), s. 400; Tjernberg (2018a), s. 55.

<sup>51</sup> Se RÅ 1999 not. 87; Frågan har även prövats i RÅ 1999 ref. 28, RÅ 2000 not. 164, RÅ 2002 ref. 21, RÅ 2002 not. 140, RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125 & RÅ 2004 not 162.

<sup>52</sup> RÅ 2002 ref. 21; Se även RÅ 2002 not. 140 samt RÅ 2005 ref. 3.

<sup>53</sup> Se bl.a. RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125, RÅ 2004 not. 162 & RÅ 2009 not. 68.

<sup>54</sup> Se bl.a. RÅ 2007 ref. 15 & HFD 2013 ref. 11 I & II.

bolaget, och ersättningen för insatserna skulle vid ett vanligt anställningsförhållande tillgodogöras genom löneuttag. Delägare anses inte heller automatiskt som verksam i betydande omfattning uteslutande på grund av att denne innehar en hög befattning, avgörande är istället arbetsinsatsen.

### **3.4 Särskilt kvalificerade andelar**

För att beskattning enligt fåmansföretagsreglerna inte ska undgås genom olika förfaranden finns ytterligare regler som innebär att andelar anses som kvalificerade. Vid andelsbyten, fissioner, partiell fission och lex Asea där de andelar som den skattskyldige ursprungligen innehade var kvalificerade, kommer även de andelar som den skattskyldige övertar bli kvalificerade, i enlighet med 57 kap. 7–7 c §§ IL. Denna typ av andelar brukar kallas särskilt kvalificerade andelar. Till skillnad från andelar som är kvalificerade till följd av bestämmelserna i 57 kap. 4 § IL, finns det ingen tidsbegränsning på särskilt kvalificerade andelar. Beskattning sker i inkomstslaget tjänst fram till den tidpunkt då ett belopp motsvarande tjänstebeloppet beskattas, i enlighet med 57 kap. 20 c & 24 §§ IL.<sup>55</sup>

### **3.5 Beskattningskonsekvenser**

De skatterättsliga konsekvenserna för delägare med kvalificerade andelar i fåmansföretag är schablonmässigt utformade, med anledning av att det inte är möjligt att avgöra vad som faktiskt är arbetsinkomster respektive kapitalinkomster.<sup>56</sup> Beskattningen fördelas i tre separata skattesatser, enligt de så kallade fördelningsreglerna. En del beskattas kvoterat i inkomstslaget kapital, en del beskattas i inkomstslaget tjänst och en del okvoterat i inkomstslaget kapital.

Utdelning och kapitalvinster upp till gränsbeloppet beskattas kvoterat till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, med en effektiv skattesats 20 procent. Till grund för gränsbeloppet ligger årets gränsbelopp sammanräknat med sparad utdelningsutrymme. Sparat utdelningsutrymme är outnyttjat

---

<sup>55</sup> Prop. 2006/07:2 s. 129 ff.

<sup>56</sup> SOU 2002:52 del 1 s. 351.

gränsbelopp från tidigare beskattningsår, uppräknat med schabloniserad procentsats grundad på statslåneräntan.<sup>57</sup>

Årets gränsbelopp kan beräknas på två sätt – dels enligt schablonregeln (även kallad förenklingsregeln), dels enligt huvudregeln. Schablonregeln ger ett schabloniserat gränsbelopp baserat på inkomstårets inkomstbasbelopp. Vilket för inkomståret 2022 uppgår det till 187 550 kronor.<sup>58</sup>

Huvudregeln baseras istället på delägarens omkostnadsbelopp<sup>59</sup> och det löneuttag som skett i företaget under året, det så kallade lönebaserade utrymmet. Gränsbelopp uträknat enligt huvudregeln är därmed individuellt för varje fåmansbolag och delägare. För att tillåtas använda huvudregeln krävs det att delägaren äger mer än fyra procent av kapitalet i företaget och tar ut en viss summa lön per år. För inkomståret 2022 krävs det att delägaren antingen tagit ut minst 654 720 kronor lön under året, eller lön uppgående till mer än 409 200 kronor adderat med fem procent av sammanlagd kontant ersättning som företaget (och dess dotterföretag) har betalat ut.<sup>60</sup>

Utdelningar och kapitalvinster utöver delägarens gränsbelopp beskattas i inkomstslaget tjänst, med cirka 32 procent, samt 20 procent till för ersättning över skiktgränsen.<sup>61</sup> Det finns dock ett takbelopp för beskattning i inkomstslaget tjänst, vilket är baserat på hur mycket delägaren och dess närstående under de senaste fem åren sammanlagt tagit upp till beskattning i inkomstslaget. För utdelning är inkomsttaket 6 390 000 kronor, och för

---

<sup>57</sup> Enligt 57 kap. 2, 8, 10 & 20–21 §§ samt 65 kap. 7 § IL.

<sup>58</sup> Enligt 57 kap. 11 & 9 §§ IL; Se även Skatteverket, *Belopp och procentsatser*, skatteverket.se,

<<https://skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/famansforetag/beloppochprocentsatser.4.34f3b0b713e2cf5455b7288.html>>.

<sup>59</sup> Består av anskaffningsutgiften, härtill inräknas utöver den ursprungliga anskaffningsutgiften också nyemissioner, ovillkorade aktieägartillskott, se prop. 1995/96:109 s. 90; Även aktualiserade tilläggsköpekillingar, enligt RÅ 1999 not. 277.

<sup>60</sup> Enligt 57 kap. 8, 10–12 & 17–19 §§ IL; Se även Skatteverket, *Belopp och procentsatser*, skatteverket.se,

<<https://skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/famansforetag/beloppochprocentsatser.4.34f3b0b713e2cf5455b7288.html>>.

<sup>61</sup> Enligt 57 kap. 20–21 §§ IL samt 65 kap. 3 § & 5 § IL; Skiktgränsen för inkomståret 2022 uppgår till 540 770 kronor, jfr. avsnitt 2.2.2. Notera att ingen arbetsgivaravgift betalas för denna tjänstebeskattning.

kapitalvinst är det 7 100 000 kronor. Utdelning och kapitalvinst utöver vardera beloppet beskattas i inkomstslaget kapital med 30 procent.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Enligt 57 kap. 20 a & 22 §§ IL samt 65 kap. 7 § IL. Siffrorna gäller för inkomståret 2022. Beskattningen av aktier i fåmansföretag ska inte kvoterats såsom andra onoterade bolag ska, se 42 kap. 15 a § IL, se andra stycket femte strecksatsen.

## 4 Samma eller likartad verksamhet

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet följer av 57 kap. 4 § IL. Begreppet innebär att om verksamhet, eller del av verksamhet, överförs från ett fåmansföretag till ett annat kan det övertagande företaget anses bedriva samma eller likartad verksamhet. I sådana fall anses delägaren inneha kvalificerade andelar också i det övertagande bolaget, enligt 57 kap. 4 § 3 p. IL. Det innebär att en delägars andelar i respektive företag blir kvalificerade, om denne, eller dennes närstående, varit verksam i betydande omfattning. Syftet med bestämmelsen är att motverka möjligheten att flytta verksamhet mellan olika företag. På så sätt kan inte delägare undvika att få sina andelar kvalificerade och därmed undvika att beskattas av fåmansföretagsreglerna.<sup>63</sup>

Undantaget från detta är överlåtelse av aktier i fåmansföretag mellan närstående, enligt 57 kap. 4 a IL.<sup>64</sup> Förutsättningen för undantaget är dock att andelen är kvalificerad endast på grund av att närstående, förutom make, varit verksam i betydande omfattning. Föreligger annat skäl för att andelen ska vara kvalificerad är undantaget inte tillämpligt.

Begreppet samma eller likartad verksamhet definieras inte närmare i lagtext, utan vägledning får tas i förarbeten och klagörande praxis.<sup>65</sup> I de följande avsnitten ämnas den prejudicerande utveckling som har skett kring begreppet samma eller likartad verksamhet redogöras för.

### 4.1 Praxis

#### 4.1.1 RÅ 1997 ref. 48 I & II

I RÅ 1997 ref. 48 I & II prövades tillämpningen av samma eller likartad verksamhet vid en underprisöverlåtelse. Det första fallet rörde överlåtelse av

---

<sup>63</sup> Prop. 1989/90:110 del 1 s. 468.

<sup>64</sup> Bestämmelsen infördes i syfte att underlätta ägarskiftet mellan närstående vid exempelvis generationsskifte, se vidare rättslig vägledning, *Samma eller likartad verksamhet*, Skatteverket,

< <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/331736.html>>.

<sup>65</sup> Se Tjernberg (2018a) s. 65.

en aktiepost, som var betydande för det överlåtande bolaget. Det nya, övertagande bolagets verksamhet skulle bestå av innehavet av aktieposten samt förvaltningen av denna. I det andra fallet rörde det sig om en överlåtelse av en fastighet, som överlåtande bolaget bedrev sin verksamhet i. Det överlåtande bolagets verksamhet skulle även efter överlåtelsen komma att bedriva sin verksamhet därifrån, medan det övertagande bolagets verksamhet skulle bestå av att inneha och förvalta fastigheten.

HFD konstaterade i båda fallen att de överlåtna medlen innebar att anknytningen till det överlåtande bolaget kvarstod och därmed ansågs det övertagande bolagen bedriva samma eller likartad verksamhet. Liknande bedömning gjordes i RÅ 1997 not. 122, som också rörde överlåtelse av fastighet som det överlåtande bolaget fortsatte bedriva sin verksamhet i.

#### **4.1.2 RÅ 1999 ref. 28**

I RÅ 1999 ref. 28 ägde andelsägare andelar i två bolag som båda bedrev finansiell verksamhet, men med skilda inriktningar. Det ena bolaget bedrev finansiell rådgivning, medan det andra bedrev värdepappersförvaltning.

HFD uttalade i målet att rekvisitet samma eller likartade verksamhet åsyftar främst situationer där hela eller delar av verksamhet överförs mellan två fåmansföretag. Vidare ska verksamheten i det nya företaget antingen ligga inom ramen för den verksamhet som bedrivits i det gamla företaget, eller så ska ett likartat samband föreligga mellan bolagen. HFD konstaterade att det i målet inte förelåg ett tillräckligt samband när det ena företaget bedrev finansiell rådgivning, och det andra värdepappersförvaltning. Det räcker därmed inte att företagen är verksamma inom samma bransch för att ett likartat samband ska föreligga. Detta bekräftades även i RÅ 2007 not. 66, vilket rörde en franchisegivare och franchisetagare till samma produkt. Även i detta mål poängterades att bestämmelsen tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten överförs från ett fåmansföretag till ett nytt.

#### **4.1.3 RÅ 2010 ref. 11 I-V**

I RÅ 2010 ref. 11 I-V, de så kallade trädodomarna, berördes situationer där förvaltning av vinstmedel och kapital skiljs från verksamheten i ett nytt bolag, eller tvärtom.

HFD fastställde att förvaltning av vinstmedel som genererats i verksamheten är en del av sagd verksamhet, och därmed ska en del av verksamheten anses överförd till det nya bolaget. Således träffas situationerna av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet.

I målen prövades också om bedömningen ska utgå från det överlåtande eller det övertagande bolaget. Enligt HFD innehåller bestämmelsen inte någon begränsning utifrån vilket perspektiv bedömningen ska göras från, och domstolen, med hänvisning till lagstiftningens syfte, fastställde att jämförelsen kan ske med utgångspunkt i båda alternativen.

I mål III, överfördes inga konkreta tillgångar, men det nybildade bolaget ansågs ändå bedriva likartad verksamhet då kunskaper och affärskontakter från den tidigare (konsult)verksamheten överfördes med andelsägaren. Målen förtydligade att tillgångar som ska beskattas enligt fåmansföretagsreglerna inte får ligga och träda i bolag medan verksamhet fortsätter att bedrivas i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

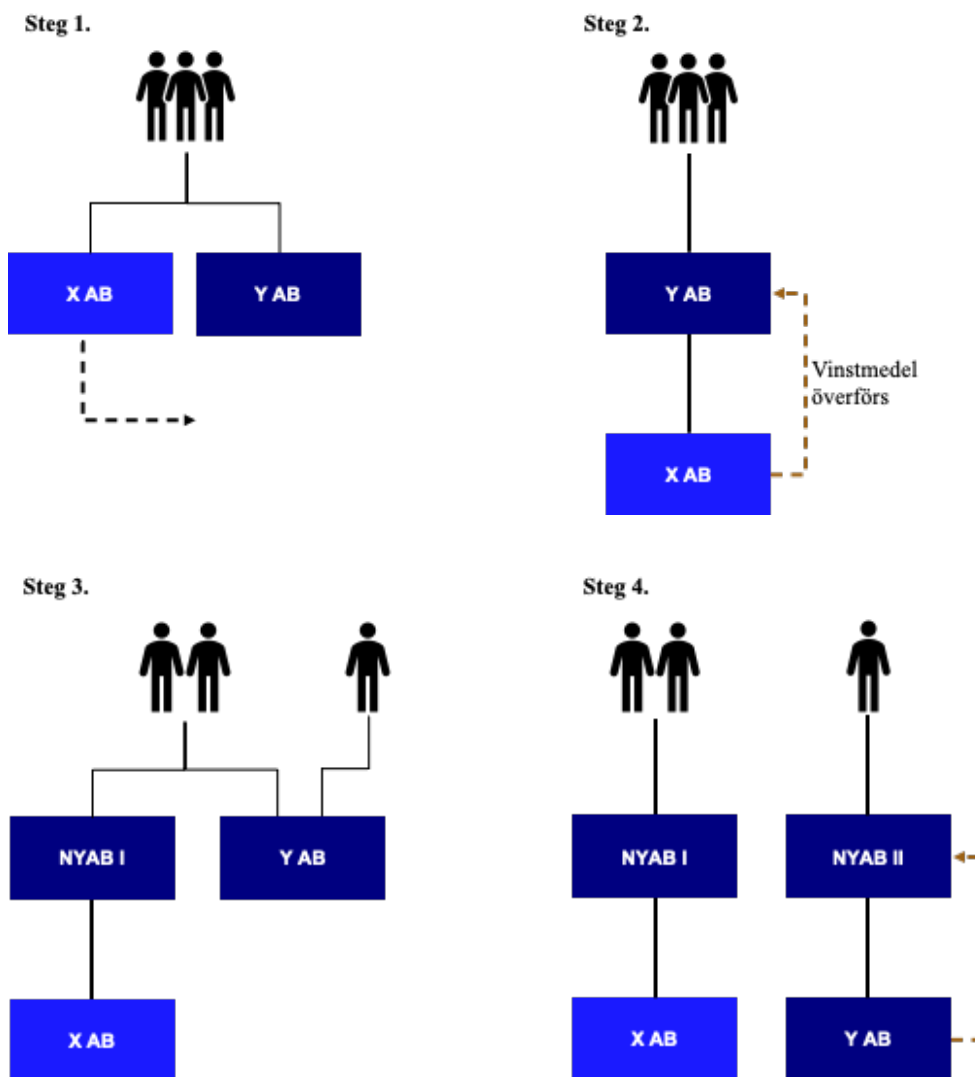
#### **4.1.4 HFD 2011 ref. 75**

I HFD 2011 ref. 75 prövades ett förfarande som syftade till att genomföra ett generationsskifte. Fåmansföretaget X AB, som ägdes av A och dennes barn B och C, överläts genom en intern aktieöverlåtelse till Y AB, som också ägdes av de skattskyldiga andelsägarna. Vinstmedel skulle sedan delas ut från X AB till Y AB, och därefter skulle X AB överlåtas till underpris till NYAB I ägt av B och C.

Istället för utdelning var ett alternativ att aktierna skulle säljas till NYAB I för ett pris motsvarande det utdelningsbara vinstmedlet. Y AB skulle i detta alternativ sedan överlåtas till underpris till NYAB II, ägt av A. Vinstmedel skulle sedan överföras antingen genom att Y AB uppgår genom fusion i NYAB II, Y AB likvideras därefter tillgångar övertas av NYAB II, eller aktierna i Y AB säljs till marknadspris till utomstående. Strukturen var i allt väsentlig densamma som i RÅ 2010 ref. 11 II, och enligt rättsfallet skulle A:s andelar i NYAB II inte anses kvalificerade. Frågan var om överföringen av vinstmedel till NYAB II innebar att dessa andelar ändå skulle bli kvalificerade.

HFD:s bedömning var att det kapital som tillgodogörs i och förvaltas av Y AB, är hänförligt till arbetsinsatserna i X AB. Därmed föreligger en form av

samband mellan bolagens verksamhet, och genom att NYAB II tillgodogör sig detta kapital övertar bolaget verksamheten från Y AB, och därmed bedriver samma eller likartad verksamhet. Domstolen framhöll att formen på kapitalöverföringen inte gjorde skillnad på utfallet.



#### 4.1.5 HFD 2012 ref. 67 I & II

Målet HFD 2012 ref. 67 I rörde en person som varit verksam i betydande omfattning i bolag som denna ägde indirekt genom ett annat fåmansbolag. Personen bedrev i ett nytt, tredje, fåmansföretag annan verksamhet. Bolaget som förvaldade vinstmedel överförde viss del av vinstmedlen till det nya bolaget och bestämmelsen om samma och likartad verksamhet ansågs på grund av detta tillämplig och personen ansågs inneha kvalificerade andelar även i det nya bolaget. HFD har, likt redogjorts för ovan, tidigare

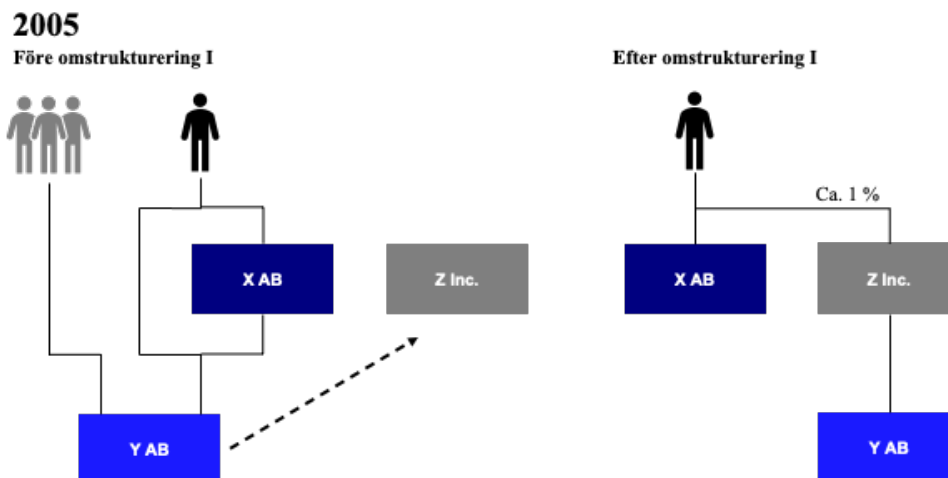


konstaterat att kapitalöverföring också ska anses vara del av verksamheten och därmed *smittar* andelar i det övertagande bolaget. Genom detta avgörande förtydligades att kapitalsmittan även sker till bolag som bedriver helt annan verksamhet.

I HFD 2012 ref. 67 II förelåg inget ägarsamband mellan de två bolagen som var för handen. I målet konstaterades att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet förutsätter att det måste föreligga, direkt eller indirekt, ägarskap i både såväl det överförande som det övertagande bolaget för att personens andelar ska anses kvalificerade enligt bestämmelsen. Detta krav följer inte av lagstiftningens ordalydelse, men HFD baserade sin tolkning utifrån syftet med lagstiftningen, det vill säga att hindra inkomstomvandling från tjänsteinkomster till utdelning eller kapitalvinst. Om personen inte är andelsägare, har denne inte rätt till utdelning eller kapitalvinst, och därmed finns ingen risk för inkomstomvandling då det helt enkelt inte är möjligt. Frågan prövades även i HFD 2012 not. 63, där detsamma konstaterades.

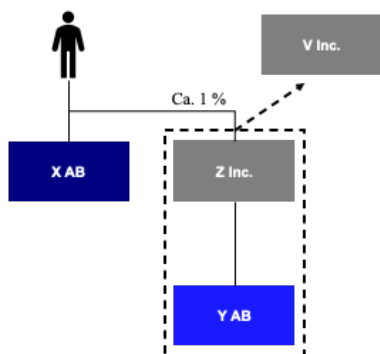
#### 4.1.6 HFD 2012 not. 62

I HFD 2012 not. 62, ett förhandsbesked fastställt av HFD, var frågan om fåmansföretag bedriver samma eller likartad verksamhet, när det jämförande bolaget haft annan ägare under tre år. Bakgrunden till målet var att en person varit huvudägare i fåmansföretaget Y AB, direkt och indirekt genom X AB. År 2005 såldes alla andelar i Y AB till Z Inc. (omstrukturering I), för den skattskyldige utgick vederlag i form av kontanter och andelar i Z Inc. Nästkommande år såldes andelarna i Z Inc. till V Inc. (omstrukturering II).

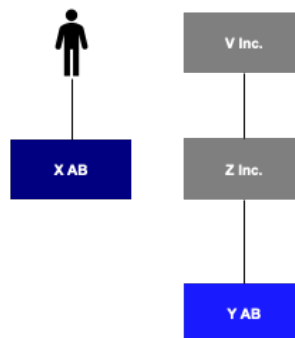


### 2006-2008

#### Före omstrukturering II



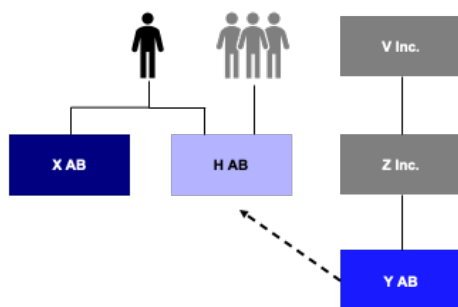
#### Efter omstrukturering II



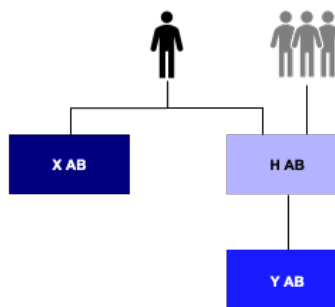
År 2008, sammanlagt tre år senare, såldes Y AB tillbaka till den ursprungliga huvudägaren och några personer till, som direkt ägde andelarna genom H AB (omstrukturering III).

### 2008-2012

#### Före omstrukturering III



#### Efter omstrukturering III



Under de tre åren som Z Inc. och V Inc. ägde Y AB utgjorde det därmed inte ett fåmansföretag. Den ursprungliga huvudägaren var dock under hela perioden, oavsett ägarstruktur, VD i Y AB. Frågan i målat var om personens andelar i X AB ansågs kvalificerade på grund av samma eller likartad verksamhet i Y AB, trots att personen ej ägt andelar i Y AB under hela beaktningsperioden.

HFD gjorde bedömning att det kapital som tillfördes X AB vid omstrukturering I innebär att bolaget övertagit en del av Y AB:s verksamhet.<sup>66</sup> Att Y AB under en period haft andra ägare saknar betydelse vid tillämpningen enligt HFD, andelarna ansågs därför kvalificerade enligt regeln om samma eller likartad verksamhet.

---

<sup>66</sup> Jfr. HFD 2011 ref. 75. Se även HFD 2012 not. 63 där kapital tillgodogjorts vid avyttring av verksamhetsdrivande fåmansbolag och därmed ansågs övertagande fåmansföretag också övertagit del av verksamheten. Utgången blev således densamma.

#### **4.1.7 Kort om skatteflykt**

Vid förfaranden som inte träffats av begreppet samma eller likartad verksamhet vid bedömningen om delägare innehar kvalificerade andelar har skatteflykts tillämpats i några fall. Bland annat kan HFD 2016 ref 61 nämnas, där flertalet interna aktieöverlåtelser skett i syfte att undanslipa beskattning enligt fåmansföretagsreglerna vid ett generationsskifte. Även i målen RÅ 2009 ref. 31 samt HFD 2015 ref. 17 I & II ansågs skatteflyktslagen tillämplig.

## 4.2 Sammanfattande kommentarer

Sammanfattningsvis kan konstateras att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet är till sin karaktär en kringgåendereg<sup>67</sup> som syftar till att hindra att vinstmedel som genererats av delägarens arbetsinsatser flyttas från verksamheten, och på så sätt undgår att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. För att andelar ska anses kvalificerade till följd av att fåmansföretaget bedriver samma eller likartad verksamhet krävs det att det finns ett ägarsamband mellan de två verksamheterna.<sup>68</sup> Den skattskyldige måste alltså äga andelar i både det överlåtande och det mottagande fåmansbolaget. Om inga andelar ägs kan vinstmedlen inte tillgodogöras med en lägre skattesats genom utdelning eller kapitalvinst.<sup>69</sup> Således föreligger ingen risk att inkomstomvandling sker.

Bestämmelsen tar sikte på situationer där verksamhet överförs mellan fåmansbolag eller när det finns integration mellan bolagen, exempelvis om ett bolag hyr ut en fastighet till ett annat bolag för att där bedriva sin verksamhet. Det anses även föreligga ett samband mellan verksamheterna när överlåtelse skett av medel som upparbetats av delägaren, direkt eller genom tillgångars värde. I syfte att hindra att upparbetade arbetsinkomster undgår fåmansbeskattning genom överlåtelse till annat bolag. Detta likställs enligt HFD med att verksamheten eller del av verksamheten överförs. Det har i praxis inte spelat någon roll genom vilket medel överföringen har skett.<sup>70</sup> Vinstmedel överförda genom koncernbidrag torde enligt Tivéus också innebära att övertagande bolag smittas, då sådan värdeöverföring ses som utdelning inom civilrätten.<sup>71</sup>

---

<sup>67</sup> Rydin, Båvall & Bartels (2016) s. 88.

<sup>68</sup> Se HFD 2012 ref. 67 II & HFD 2012 not. 63; Se även Tivéus (2019) s. 74 f.

<sup>69</sup> Jfr. avsnitt 2.2 samt 2.3.

<sup>70</sup> Det kan poängteras att HFD inte gjort något allmänt uttalande om detta. Handlingar som har prövats är utdelning, försäljning av aktier till underpris, försäljning av aktier till utomstående mot en marknadsmässig ersättning, inlösen av aktier, likvidation av bolaget, samt aktieägartillskott; Jfr. Tivéus (2019) s. 64 ff.; Tjernberg (2018a) s. 65 ff.; Rydin & Nilsson (2014) s. 490 f.

<sup>71</sup> Har ej prövats i praxis; Jfr. Tivéus (2019) s. 71.

En överföring som ännu inte undersökts av HFD är lån mellan fåmansbolag.<sup>72</sup> Frågan har dock prövats i ett förhandsbesked av SRN. SRN gjorde då bedömningen att lån med marknadsmässiga ränta och villkor mellan två fåmansföretag som ägdes av samma skattskyldig innebar att de bedrev samma eller likartad verksamhet. Förhandsbeskedet undanröjdes dock i sin helhet av HFD då underlaget i målet ansågs bristfälligt.<sup>73</sup>

En sådan bedömning, att även marknadsmässiga lån ska anses som en värdeöverföring, riskerar dock enligt min mening innebära att lån mellan fåmansföretag missgynnas, i jämförelse med lån med tredje part. Genom att fåmansföretagsägare riskerar smitta även sina passiva innehav i andra fåmansföretag genom att investera sina kapitalinkomster från det verksamhetsdrivande företaget. Det skapar därmed en inlåsnings effekt av kapitalinkomster i fåmansföretag, som då hämmas från att investeras vidare.

I de fall det rör sig om konsultbolag eller kunskapsbolag, där verksamheten bygger på delägarens kompetens krävs dock inte att medel ska ha överförts mellan bolagen. Då räcker det att kunskaper och affärskontakter från tidigare verksamhet följer med delägaren för att samma eller likartad verksamhet anses bedrivas.

När andelar anses som kvalificerade är det på grund av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i princip omöjligt att komma ur fåmansföretagsbeskattningsreglerna. Att låta vinstmedel träda i ett bolag är endast möjligt om delägaren upphör vara verksam, eller fortsätter sin verksamhet som egenföretagare eller som anställd i annat företag.<sup>74</sup> Efter karenstiden kan sedan vinstmedlen beskattas med 25 procent genom utdelning eller kapitalvinst från avyttring.<sup>75</sup>

Om andel inte längre är kvalificerad på grund av att karenstiden löpt ut har Skatteverket i ett ställningstagande framfört att begreppet samma eller likartad verksamhet inte omfattar överföring av sådan verksamhet, då överföringar då inte längre smittar det mottagande företaget. Med hänsyn till

---

<sup>72</sup> Utlåning av vinstmedel har endast beaktats bland flera andra omständigheter, då har dock överföring också skett tidigare genom andra förfaranden; Jfr. Tivéus (2019) s. 72; Jfr. även Tjernberg (2018a) s. 69.

<sup>73</sup> SRN:s förhandsbesked meddelat den 8 november 2018, dnr. 58–18/D; HFD:s dom meddelat i Stockholm den 4 november 2019, mål nr. 6353–18.

<sup>74</sup> Jfr. Tivéus (2019) s. 75; Jfr. även Rydén & Nilsson (2014) s. 490.

<sup>75</sup> Onoterade andelar beskattas till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital, se vidare avsnitt 2.2.2.

att andelarna vid den tidpunkten inte omfattas av fåmansföretagsreglerna kringgås heller inte bestämmelserna.<sup>76</sup>

Tidigare innebar begreppet samma eller likartad verksamhet att det var i princip omöjligt att överlåta verksamhet till nästkommande generation utan att tillsvidare anses som kvalificerad trots att ursprunglige företagaren inte längre är verksam. Det var därmed mycket förmånligare att överlåta verksamheten till extern part.<sup>77</sup> Genom 57 kap. 4 a § IL som infördes under 2019, undantas generationsskiften så att endast den femåriga karenstiden gäller, och frågan har därmed neutraliserats.

---

<sup>76</sup> Skatteverket (2013).

<sup>77</sup> Jfr. Rydin & Nilsson (2014) s. 491 f; Se även Tjernberg (2018) s. 69.

# 5 Utomståenderegeln

## 5.1 Bakgrund och syfte

Utomståenderegeln undantar andelar från att anses kvalificerade när det inte anses föreligga någon skattemässig fördel att ta utdelning i fåmansföretaget istället för lön, då utomstående också äger andelar. Bakgrunden till undantagsregeln är att lagstiftaren anser att när utomstående innehar betydande andel blir risken för omvandling av inkomster hänförliga till delägarrens arbetsinsats mindre, då utdelning och vinst vid avyttring även tillfaller den utomstående. I förarbetet uttalar lagstiftaren att detta uppnås vid 30 procent utomstående ägarskap. Vid den tidpunkten blir den verksamma delägarrens andel av utdelning och kapitalvinst mindre än dess nettobehållning av motsvarande löneuttag. Det åligger den skattskyldige att visa att så faktiskt är fallet. Vilket också innebär att den skattskyldige måste redovisa omständigheter som trots ett betydande utomstående ägarskap, kan leda till obehöriga skatteförmåner.<sup>78</sup>

Utomståenderegeln regleras i 57 kap. 5 § IL och stipulerar följande. Om utomstående, direkt eller indirekt, äger betydande andel i fåmansföretaget och har rätt till utdelning ska andelsägarna undantas från beskattning enligt fåmansföretagsreglerna om inte särskilda skäl föreligger. Vid bedömning ska förhållandena som förelegat under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Om utomståenderegeln är tillämplig undantas de övriga delägarnas andel från att anses som kvalificerade. Utdelning och kapitalvinster beskattas då i sin helhet som onoterade andelar i inkomstslaget kapital, med en effektiv skattesats om 25 procent.<sup>79</sup>

Utomståenderegeln har även behandlats i praxis, de viktigaste redogörs för nedan. Vissa rättsfall rör flera av bestämmelsens rekvisit och tas därför upp på flera ställen. De följande avsnitten delas upp enligt följande. Först berörs praxis gällande *vem som kan vara utomstående* samt *när och var det utomstående ägarskapet ska föreligga*. Sedan redogörs för praxis gällande rekvisiten att *äga andelar i betydande omfattning och ha rätt till utdelning*. Därefter *särskilda skäl* mot tillämpningen av utomståenderegeln, och slutligen den *beaktningsperiod* som lagtexten stipulerar.

---

<sup>78</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468.

<sup>79</sup> Fem sjättedelar av kapitalinkomsten ska tas upp, se vidare avsnitt 2.2.2.

## 5.2 Den utomstående, samt när och var det utomstående ägarskapet ska föreligga

Utformningen av utomståenderegeln innebär att bedömningen av vem som kan vara utomstående är avhängig om utomståendes andelar är kvalificerade, inte om den utomstående är verksam.<sup>80</sup> Av paragrafens tredje stycke följer att utomstående är andra än verksamma fysiker som, direkt eller indirekt, äger andelar i företaget.<sup>81</sup>

Att utomstående kan äga andelar både direkt och indirekt infördes 2001, mot bakgrund att HFD i ett avgörande<sup>82</sup> funnit att utomståenderegeln inte omfattade indirekt ägande. Vid omarbetningen av bestämmelsen anfördes att det vid bedömningen av frågan om utomstående äger andelar i ett fåmansföretag inte endast bör omfatta direkta ägare omfattas. Finns det andra företag i andelsägarkretsen ingår de i bedömningen, samt de andra företagens andelsägarkrets. De fysiska personer som finns i ägarstrukturen bör ha direkt betydelse för bedömningen om utomstående äger andelar.<sup>83</sup>

### 5.2.1 Den utomstående

*RA 2009 ref. 53*

I RA 2009 ref. 53 prövades om en fysisk person med ett innehav om 33,4 procent som utgjorde lagertillgångar kunde utgöra utomstående ägare. Personen var verksam i fåmansföretaget, men andelarna utgjorde lagertillgångar i byggnadsrörelse som personen bedrev. HFD konstaterade

---

<sup>80</sup> Se första meningen i utomståenderegeln, 57 kap. 5 § IL. Se även RA 2009 ref. 53 som redogörs för i nästkommande stycke, där HFD konstaterar detsamma.

<sup>81</sup> Sedan den 1 januari 2022 undantas vissa juridiska former från att räknas som utomstående, enligt 57 kap. 3a och 5 a §§ IL. Däri stipuleras att stiftelser och annan juridisk person utan delägare, samt även icke verksamma fysiska personer, eller deras närstående, som genom stadgar, avtal eller liknande handling har bestämmande inflytande i stiftelse eller sådan annan juridisk person, inte kan vara utomstående vid tillämpning av utomståenderegeln.

<sup>82</sup> RA 1999 ref. 62.

<sup>83</sup> Prop. 2001/02:46, s. 48.



att lagertillgångar inte omfattas av fåmansföretagsreglerna och personens andelar kan därför inte vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. Därmed var personen utomstående trots att denne var verksam i betydande omfattning.

*HFD 2012 not. 25*

I HFD 2012 not. 25 prövades om utländska fysiska personer, som indirekt via utländska företag äger andelar i svenskt fåmansföretag, alltid är utomstående då 57 kap. som utgångspunkt inte gäller för dessa. Förhållandena i målet var som följer. De fysiska personerna A och B ägde indirekt 30 procent av aktierna i Å AB, resterande ägdes av Ö Ltd, vilket i sin tur ägdes av utländska fysiska personer. HFD uttalade att begreppet kvalificerade andelar avser alla andelar i fåmansföretag som bestämmelserna i 57 kap. IL tar sikte på. Vidare följer av 2 kap. 2 § IL att termer och uttryck i IL också omfattar utländska motsvarigheter. När utländska delägare äger andelar i fåmansföretag, så ska även dessa beaktas vid tillämpningen av utomståenderegeln. För att avgöra om dessa andelar är kvalificerade ska ett hypotetiskt test göras. Testet går ut på att avgöra om de fysiska personernas indirekta innehav hade varit kvalificerade om andelarna hade ägts direkt. Detta fastslogs även i HFD 2013 ref. 35.

*HFD 2014 ref. 2*

Målet HFD 2014 ref. 2 prövade frågan om en person som inte längre är verksam i bolaget, men vars aktier var kvalificerade enligt karensregeln i 57 kap. 4 § IL, kan vara utomstående ägare. Personen hade inte varit verksam i det aktuella företaget sedan 2008, eller i företag som bedrev samma eller likartad verksamhet. Till följd av karensregeln var personens aktier kvalificerade fram till och med år 2013. HFD ansåg att en ägare inte kunde vara utomstående så länge personen innehar kvalificerade andelar.<sup>84</sup>

## **5.2.2 När utomstående ägarskap ska föreligga**

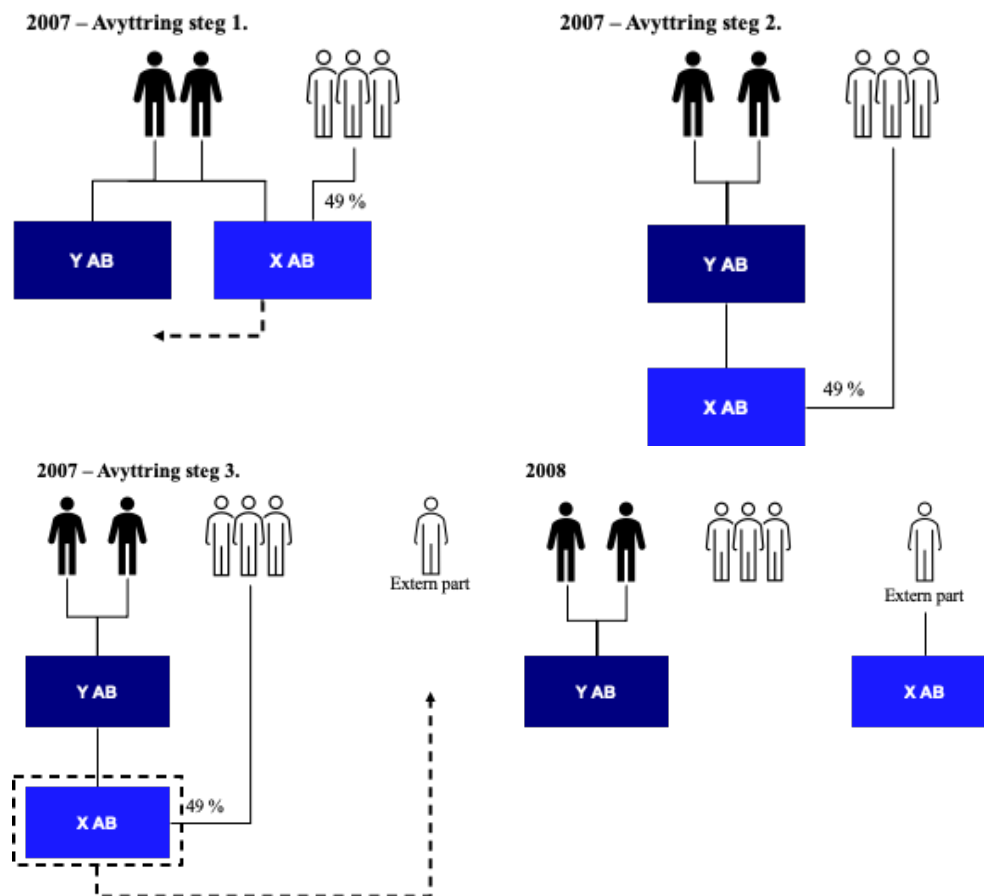
*RÅ 2009 not 154*

I RÅ 2009 not 154 prövades vid vilken tidpunkt det utomstående ägandet ska föreligga. Förutsättningarna var som följer. Personerna A och B var delägare och verksamma i betydande omfattning i X AB. Utöver dessa personer ägdes sedan 2004 X AB till 49 procent av utomstående. Till följd av att de var verksamma i betydande omfattning kunde utomståenderegeln tillämpas först efter utgången av år 2008, när fem beskattningsår passerat. Under 2007 såldes dock X AB i sin helhet till en extern part. Detta skedde

---

<sup>84</sup> Rättsfallet redogörs för vidare i avsnitt 6.

genom att A och B överlät sina aktier till det gemensamt ägda Y AB, sedan såldes andelarna från Y AB till den externa parten.



Y AB:s verksamhet bestod av att förvalta kapitalet från försäljningen av X AB. Frågan var om utomståenderegeln var tillämplig vid 2008 års utgång, då andelarna i Y AB var kvalificerade enligt bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet. HFD konstaterade att eftersom X AB avyttrades 2007 föreligger inte vid tidpunkten för bedömning utomstående ägarskap, därmed är regeln inte tillämplig.

#### *RÅ 2010 ref. 4*

Målet RÅ 2010 ref. 4 berörde också tidpunkten för när utomstående ägde andelar. I målet blev delägare verksam år 6 och frågan var om denne kunde anses som utomstående de fem åren innan dess. Vid bedömningen av om utomståenderegeln är tillämplig ska förutsättningarna under det år som är föremål för bedömning vara avgörande. Då delägarens andelar år 6 var kvalificerade kunde personen inte vara utomstående. Inte heller under tidigare år ansågs personen kunna vara utomstående.

### 5.2.3 Var det utomstående ägarskapet ska föreligga

*RA 2004 ref. 124*

I RA 2004 ref. 124 prövades om utomståenderegeln var tillämplig när det utomstående ägandet inte föreligger i bolaget där den skattskyldige är verksam i. I rättsfallet var förutsättningarna att den skattskyldige A och dennes familj ägde 50 procent av aktierna i det förvaltande bolaget X AB. X AB ägde i sin tur hela det rörelsedrivande bolaget Y AB, där A var verksam. Resterande del i X AB ägdes av den fysiska personen D, som inte var verksam i något av bolagen. HFD gjorde bedömningen att utomståenderegeln omfattar inte enbart andelar i företag där den skattskyldige faktiskt varit verksam. Utan omfattar även situationer där det utomstående ägandet avser andelar i moderföretag och en av delägarna är verksamma i dotterföretaget.

*RA 2007 not. 1*

I RA 2007 not. 1 var frågan om utomståenderegeln kunde tillämpas i den omvända situationen, det vill säga att det utomstående ägandet förelåg i det indirekt ägda bolaget, som den skattskyldige var verksam i. I målet ägde A aktier, via bolagen Z1-Z3, i det rörelsedrivande X AB, där denne också var verksam. X AB ägdes till mer än 30 % av utomstående ägare. HFD konstaterade att det inte finns något hinder att tillämpa utomståenderegeln på andelarna i de förvaltande bolagen uteslutande på grund av att det utomstående ägandet låg i det underliggande rörelsedrivande bolaget.

## 5.3 Äga andelar i betydande omfattning och ha rätt till utdelning

Lagtexten definierar inte betydande omfattning närmare, men i förarbetena uttalar lagstiftaren att ett utomstående innehav om 30 procent av andelarna motverkar risken för omvandling av arbetsinkomster. I sådana situationer tillfaller utdelning och vinst även utomstående ägare, vilket innebär att den skattemässiga fördelen vid uttag av företagets vinster är begränsad. Procentsatsen har sin bakgrund i att lagstiftaren försökte hitta brytpunkten för när utdelning och kapitalvinst inte medför en större nettobehållning än ett löneuttag, vilket lagstiftaren kom fram till är när utomstående innehar 30 procent av andelarna.<sup>85</sup>

---

<sup>85</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468.

Andelsinnehav och begreppet utdelning har inte en skatterättslig definition, utan definieras inom civilrätten. Det ger också utrymme för utformning av aktier där andelen avviker från rätten till utdelning.<sup>86</sup> Enligt ABL ställs vissa krav för att utdelningen ska vara lovlig.<sup>87</sup> Däremot stipuleras inte närmare hur eventuella överskott i bolagen ska fördelas, utan det är upp till aktieägarna själva att reglera.<sup>88</sup> Utgångspunkten är att antalet aktier, utdelnings- och rösträtt motsvarar varandra<sup>89</sup>, men det är vanligt att företag ger ut olika aktieslag där röst- respektive vinstudelningsrätt varierar. Detta kan uppnås genom aktieägaravtal, vilket är vanligt förekommande i bolag. Detta följer av att det ges större möjlighet att disponera över de aktiebolagsrättsliga reglerna, och kontraktet är hemligt, till skillnad från bolagsordningen som offentliggörs av Bolagsverket. Vanligtvis innehåller aktieavtal klausuler gällande styrning av rösträtt, finansiering, aktieomsättning och påtryckningsmedel.<sup>90</sup>

### 5.3.1 Äga andelar i betydande omfattning

*RÅ 2009 ref. 53*

I målet RÅ 2009 ref. 53, som har redogjorts för i avsnitt 5.2, kommenterades även kvantifieringen av *betydande andel*. HFD hänvisar till förarbetena och den angivna gränsen vid 30 procent, därvid risken anses bli mindre för omvandling av arbetsinkomster vid utdelning och kapitalvinster. Vid bedömningen av om den utomstående ägde andelar i betydande omfattning uttalar HFD att det är denna gräns som ska ligga till grund.<sup>91</sup> Rättsfallet har hänvisats till i princip all praxis som berört den utomståendes andelar och rätt till utdelning.

---

<sup>86</sup> Tjernberg (2018a), s. 70.

<sup>87</sup> Utdelning får ske om bolaget har täckning för dess bundna kapital, och beslut om utdelning måste ske på bolagsstämman, enligt 17 kap. 1 § & 3 § samt 18 kap. 1 § ABL.

<sup>88</sup> Sandström (2020), s. 303.

<sup>89</sup> Grundar sig i likhetsprincipen, en allmän associationsrättslig grundsats. Se Sandström (2020), s. 207.

<sup>90</sup> Se vidare Sandström (2020), s. 85.

<sup>91</sup> I RÅ 2007 not. 1, ställde SKV i överklagandet frågan om kvantifieringsnivån 30 procent, men HFD besvarade dock inte yrkandet med hänvisning till hur förhandsbeskedet till SRN utformats från början.

### 5.3.2 Rätt till utdelning

*HFD 2018 not. 24*

I HFD 2018 not. 24 prövades frågan om när rätten till utdelning skiljde sig från utomstående aktieägares andelar. De verksamma delägarna ägde cirka 90 procent av andelarna, medan resterande knappa tio procent ägdes av utomstående. På grund av två skilda aktieslag, stam- och preferensaktier, hade de utomstående ägarna erhållit mer än 30 procent av det utdelade beloppet. HFD ansåg mot denna bakgrund att särskilda skäl förelåg mot tillämpningen av utomståenderegeln. Trots att utomstående ägare mottagit mer än 30 procent av utdelningen, måste bestämmelsen vara möjlig att tillämpa även de år som utdelning inte tas ut, vilket inte är fallet. Det tioprocentiga aktieinnehavet ansågs inte tillräckligt för att innehavet skulle anses som betydande och det saknade betydelse att utomstående erhållit utdelning. HFD hänvisade till tidigare praxis<sup>92</sup> och framhöll att gränsvärdet för andelsinnehavet var den avgörande omständigheten i frågan.

*HFD 2021 ref. 40*

HFD 2021 ref. 40 rörde en skattskyldig som var delägare och verksam i betydande omfattning genom sitt arbete som styrelseledamot i två svenska fåmansbolag; Valedo Partners Fund I och II. Bolagen är verksamma inom riskkapitalbranschen och verksamheten består av att investera i och sälja portföljbolag. Båda bolagen bestod av 100 000 stam- respektive 400 000 preferensaktier (A- respektive B-aktier). Grundarna, styrelseledamöter och anställda innehar A-aktierna med 10 röster per aktie, medan B-aktierna med en röst per aktie, innehas till 90 procent av externa investerare. A-aktieägarna och deras anhöriga innehar resterade 10 procent av B-aktierna. Genom ett investeringsavtal regleras vinstfördelningen mellan de två aktieslagen samt bolagen. Av det följer att B-aktieägarna är förpliktiga att lämna aktieägartillskott om sammanlagt en miljard kronor. Dessa har förtur till utdelning upp till det deras investerade belopp, samt även en årlig ränta om 10 procent. Vinster som överstiger detta belopp fördelas lika mellan alla aktieägare, 20 procent går till A-aktieägarna och 80 procent går till B-aktieägarna. Av de tillförda medlen får 2,5 procent gå till verksamheten, såsom lokalkostnader och löner. Om löneuttag överstiger utrymmet av A-aktieägarna stipulerar investeringsavtalet att B-aktieägarna har rätt att lösa ut A-aktieägarna.

---

<sup>92</sup> RÅ 2009 ref. 53.

Den skattskyldige X, som ägde andelarna indirekt genom ett av sig helägt holdingbolag, redovisade utdelningen från bolagen som okvalificerade andelar i inkomstslaget kapital. Skatteverket påstod det motsatta. Frågorna i målet var därmed om X innehar kvalificerade andelar i bolaget, och om så är fallet, finns det särskilda skäl för att inte tillämpa utomståenderegeln trots att utomstående äger andelar i betydande omfattning enligt tidigare praxis, samt har rätt till en betydande del av utdelningen.

Det är ostridigt i målet att Valedo-bolagen är fåmansföretag, att den skattskyldige X har varit verksam i betydande omfattning, samt att utomståenderegeln är tillämplig.

HFD hänvisar till investeraravtalet och anför att när bolagsstrukturen är på plats och avtalen mellan parterna ingångna motverkar det utomstående ägandet att lön istället tas ut som utdelning. Domstolen framhåller dock att avtalet begränsar löneuttagen till delägare och anställda. Vidare ska den rörliga delen av ersättningen till de verksamma lämnas som utdelning och inte som lön. HFD konstaterar därför, med denna bakgrund att det utomstående ägandet inte kan anses motverka att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster, att särskilda skäl föreligger trots det utomstående ägandet.

## **5.4 Särskilda skäl mot utomståenderegeln tillämpning**

Om övriga rekvisit är uppfyllda finns det vissa särskilda skäl som innebär att uttag ändå ska beskattas enligt 57 kap. IL, då utomstående ändock inte kan anses motverka inkomstomvandling. I förarbetena exemplifierar lagstiftaren vissa omständigheter som kan utgöra särskilda skäl. Där nämns succesiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier.<sup>93</sup>

Av förarbetena framgår också att det är upp till den skattskyldige att visa att förutsättningarna för utomståenderegeln föreligger, och där inkluderas också de omständigheter som innebär att särskilda skäl föreligger. Lagstiftaren

---

<sup>93</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468.

framhåller vidare att ju mer komplicerade förhållandena är, desto högre beviskrav ställs.<sup>94</sup>

### 5.4.1 Korsvis ägande

I RÅ 1999 ref. 28 ägde de skattskyldiga fysiska personerna andelar i samma proportion i företaget X AB och Y AB. En av delägarna var verksam i betydande omfattning i båda bolagen, resterande var endast verksamma i betydande omfattning i ett av bolagen. De passiva delägarnas andelar översteg 30 procent. HFD konstaterade att ägarförhållandet i målet inte motverkade uttag i utdelning istället för lön, för de verksamma delägarna. Därmed förelåg särskilda skäl mot utomståenderegeln tillämpning.

Indirekt korsvist ägande har ännu inte prövats av HFD, men Skatteverket har i ett ställningstagande uttalat att de anser att särskilda skäl föreligger även vid korsvisa äganden som föreligger genom indirekt ägande av de företag i vilka de indirekta ägarna är verksamma.<sup>95</sup>

### 5.4.2 Särskilda skäl när utomstående är verksam

*HFD 2009 ref. 53*

I HFD 2009 ref. 53, som redogjorts för tidigare, där delägare var verksam i betydande omfattning men på grund av andelsinnehavet utgjorde lagertillgångar ansågs denne som utomstående. HFD gjorde bedömningen att detta inte utgjorde särskilda skäl mot utomståenderegeln, med hänvisning till att bedömningen enligt lagstiftaren ska grunda sig på innehavet av kvalificerade andelar, inte om delägaren är verksam i betydande omfattning.

---

<sup>94</sup> Prop. 1989/90:110, s. 704.

<sup>95</sup> Skatteverket (2007). // Skatteverket, *Utgör indirekt korsvist ägande sådant särskilt skäl som avses i 57 kap. 5 IL (utomståenderegeln)*, Skatteverket, dnr: 131 694350-07/111, publicerat 2007-11-26, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/339838.html?date=2007-11-26>>.

### 5.4.3 Indirekt försäljning av företag till ett annat företag med i huvudsak samma ägare

*HFD 2011 not. 88*

I HFD 2011 not. 88, ett förhandsbesked fastställt av HFD, var frågan om den obeskattade kapitalvinsten från en indirekt försäljning av företag till ett annat företag med i huvudsak samma ägare utgjorde särskilda skäl mot utomståenderegeln tillämplighet. Målet gällde de fysiska personerna A, B och C som ägde X AB indirekt via bolagen Å och Ä. A och C var verksamma i betydande omfattning i X AB, medan B var närstående till A. X AB avyttrades till C AB, som var ägt av A, B och C, samt till 31 procent av utomstående. I målet konstaterades att det kapitalvinsten från försäljningen av X AB ännu inte var beskattad i Å och Ä, därmed ansågs särskilda skäl föreligga.

En liknande indirekt försäljning skedde i HFD 2012 not. 25, som redogjorts för tidigare i avsnitt 5.2.1. I målet hade dock det utomstående ägandet förelegat i 5 år och utomståenderegeln bedömdes därför som tillämplig.

## 5.5 Beaktningssperioden

Syftet med att beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren ska beaktas är, bland annat, att hindra successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerade utdelningar eller kapitalvinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktier som leder till icke avsedda skatteförmåner.<sup>96</sup>

*RÅ 2001 ref. 37 I*

I RÅ 2001 ref. 37 var X delägare i ett fåmansföretag som startades under hösten 1997. I februari året därefter tillkom en utomstående ägare om 50 procent genom en nyemission. HFD uttalade att det inte kan utläsas av lagstiftningen att det är "(n)ågot oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet skall ha förelegat under hela den angivna perioden"<sup>97</sup>. Domstolen sa vidare att det undantagsvis, i vissa enskilda fall kan föreligga omständigheter som innebär att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att utomstående ägarskap inte förelegat hela bedömningsperioden.

---

<sup>96</sup> Prop. 1989/90:110, s. 704.

<sup>97</sup> RÅ 2001 ref. 37 I.



Domstolen konstaterade dock att sådana omständigheter inte förelåg i målet för handen.

*RÅ 2001 ref. 37 II*

I RÅ 2001 ref. 37 II prövades också om utomstående ägarskap behövde föreligga under hela femårsperioden. I målet hade skattskyldige A varit verksam X AB under flera år under 1980-talet, men avyttrade hela sitt aktieinnehav i bolaget i juni 1986. 1989 förvärvade A en mindre aktiepost, samt konvertibla skuldebrev utgivna av bolaget och en option att sälja aktier i bolaget. Tiden där emellan var X AB ett helägt dotterbolag till Ellos AB.

Under 1991 och 1992 sålde A aktier i X AB och frågan var om ägarförhållandena som förelegat fram till 1986 (innan aktieposten såldes av i sin helhet till Ellos AB) skulle tas hänsyn till vid bedömningen. HFD ansåg att den vinstgenerering som A:s arbetsinsatser medfört realiserats vid avyttringen som skedde 1986. Med bakgrund till lagstiftningens syfte ansåg därför domstolen att det inte fanns någon anledning att innefatta tiden som ligger före den tidpunkt som den skattskyldige avyttrat sina andelar och då ägarintresset därmed definitivt avbrutits. Då betydande utomstående ägande förelegat i X AB sedan A:s aktieförvärv under 1989, ansågs utomståenderegeln tillämplig.

*RÅ 2007 not. 2*

I RÅ 2007 not. 2 prövades om den femåriga beaktningsperioden kunde bortses från under förutsättningen att företaget gått med förlust samt att marknadsmässigt löneuttag tagits ut under den period som utomstående ägarskap inte förelåg. Bakgrunden till målet var att A AB grundats 1999, med ett utomstående ägarskap om 50 procent från start. Till följd av en ägartvist sjönk det utomstående ägarskapet till 27,3 procent mellan januari 2001 fram till september 2002. Efter det förvärvades 40 procent av andelarna i A AB av annan utomstående. Fram till 2003 gick bolaget endast med förlust och det framgick att delägarna under hela perioden tagit ut marknadsmässiga löner.

HFD ansåg att förutsättningarna liknade situationen som prövades i RÅ 2001 ref. 37 I. Omständigheterna som i denna ansökan framförts innebar inte någon annan bedömning och ansågs inte tillräckliga för att frångå utgångspunkten att det utomståendeägarskapet ska föreligga under alla fem år som granskas.

*HFD 2012 not. 52*

En liknande fråga var föremål för prövning i HFD 2012 not. 52, där ett företags utomstående ägarskap inledningsvis var mer än 30 procent, men

under ett och ett halvt år sjönk till 24 procent. Därefter översteg det igen 30 procent. Under perioden när utomståendeägarskap endast uppgick till 24 procent, ägdes 8 procent av andelarna av personer som endast ansågs kvalificerade till följd av att de erhållit ett andelsbyte och tidigare varit verksamma i det förvärvande bolaget. Vidare plockades det inte ut någon utdelning under denna period. Den skattskyldige är verksam i X AB och tagit ut marknadsmässig lön. Han ägde 13 procent av andelarna i företaget, via sitt bolag Y AB. HFD ansåg att de åberopade omständigheterna inte utgjorde grund för att frångå att utomstående ägarskap ska ha förelegat under hela femårsperioden, och konstaterade att utomståenderegeln inte var tillämplig.

*RA 2008 ref. 58*

I RA 2008 ref. 58 var frågan om utomståenderegeln var tillämplig när företaget inte bedrivit någon betydande verksamhet innan utomstående ägare förvärvade andel. Omständigheterna i målet var att två personer bildat ett fåmansföretag och några månader senare skedde en nyemission vilket innebar att utomstående ägare förvärvade mer än 30 procent av andelarna i företaget. Innan nyemissionen ansökte bolaget om tillstånd hos Finansinspektionen att bedriva mäklarverksamhet och ingick bland annat licensavtal för användning av varumärke. Åtgärderna som vidtagits innan nyemissionen antogs haft väsentlig betydelse för bolagets värdestegring och HFD ansåg därför att utomståenderegeln inte är tillämplig direkt efter nyemissionen.

*HFD 2013 ref. 84*

I HFD 2013 ref. 84 var frågan om omständigheten att andelsägare vid avyttringen av andelar till utomstående tagit upp 100 inkomstbasbelopp av kapitalvinsten som inkomst av tjänst, är skäl att frångå kravet på utomstående ägarskap under hela femårsperioden. Med hänvisning till tidigare restriktiv praxis<sup>98</sup> ansåg HFD att det saknades anledning att frångå kravet på ett betydande utomstående ägarskap under hela femårsperioden.

---

<sup>98</sup> Domstolen hänvisar till målen RA 2001 ref. 37 I, RA 2007 not. 2 samt HFD 2012 not. 52.

## 5.6 Sammanfattande kommentarer

### 5.6.1 Den utomstående, samt när och var

#### ägandeskapet ska föreligga

Utomstående är den som inte innehar kvalificerade andelar. Lagtexten stipulerar att en person som direkt eller indirekt, inte äger kvalificerade andelar i företaget, eller annat fåmansföretag är utomstående. Rekvisitet tar inte sikte mot vem som faktiskt varit verksam i betydande omfattning, utan om personen har kvalificerade andelar i företaget.<sup>99</sup> Utländska fysiska personer kan också utgöra utomstående ägare. För att bedöma om sådan utländsk delägare, som indirekt äger andel i fåmansföretag, innehar kvalificerade andelar ska ett hypotetiskt test göras. Detta görs genom att jämföra om andelarna varit kvalificerade om innehavet varit direkt.<sup>100</sup>

Den utomstående måste inneha andelar vid tillfället för utdelningen eller avyttringen, annars motverkas inte skatteförmånen av innehavet och utomståenderegeln är inte tillämplig.<sup>101</sup> Ägarskapet kan vara direkt, eller indirekt genom annat bolag. Om en delägare först varit passiv ägare, för att sedan bli verksam i fåmansföretaget och därmed inneha kvalificerade andelar, anses denne person inte kunna vara utomstående ens för åren innan personen började arbeta i företaget.<sup>102</sup>

Utomstående ägarskap kan föreligga i moderföretag när den skattskyldige är verksam i betydande omfattning i dotterbolaget.<sup>103</sup> Det utomstående ägarskapet kan även föreligga i dotterföretag om det är det rörelsedrivande företaget, alltså där den skattskyldige är verksam i betydande omfattning.<sup>104</sup> För att utomståenderegeln ska vara tillämplig måste därmed ägandeskapet föreligga i det verksamhetsdrivande bolaget, eller högre upp i bolagsstrukturen. Så att utomstående faktiskt tillgodogör sig sin andel av vinstmedlen.

---

<sup>99</sup> Se RÅ 2009 ref. 53.

<sup>100</sup> HFD 2012 not. 25 & HFD 2013. ref 35.

<sup>101</sup> Se RÅ 2009 not. 152 & HFD 2018 not. 24.

<sup>102</sup> Se RÅ 2010 ref. 4.

<sup>103</sup> RÅ 2004 ref. 124.

<sup>104</sup> RÅ 2007 not. 1.

## 5.6.2 Äga andel i betydande omfattning och ha rätt utdelning

Betydande omfattning regleras inte i lagstiftningen men förarbetena uttalar 30 procent ägarskap, vilket också är den procentsats som återkommer i praxis.<sup>105</sup> I doktrin har, mot bakgrund av den praxis som presenterats i uppsats, konstaterats att domstolens tillämpning av procentsatsen om 30 procent är att betraktas som betydande omfattning.<sup>106</sup>

Tjernberg ifrågasatte redan i sin avhandling om utomståendes andelsinnehav om 30 procent är den korrekta brytpunkten varvid inkomstomvandling motverkas. Vid den tidpunkten var nettobehållningen lägre vid ett utomstående ägarskap redan kring 28 procent.<sup>107</sup> Trots reformering av fåmansföretagsreglerna och sänkning av bolagsskattesatsen har domstolen fortsatt att tillämpa procentsatsen som uttalas i förarbetena. Detta har kritiserats, bland annat av, Rydin, Båvall och Bartels som har påpekat att det med åren torde krävas ett högre utomstående ägarskap för att nettobehållningen skall vara mindre än vid löneuttag. De presenterar att utifrån 2016 års gällande skattesatser är brytpunkten omkring 47,7 procent.<sup>108</sup>

Oavsett procentsatsens omfattning diskuteras även om procentsatsen ska vara absolut eller variera utifrån fall till fall. Tjernberg argumenterar att utifrån utomståenderegeln bakgrund som bevisregel torde bedömningen av vad som är betydande omfattning kunna variera, så länge den skattskyldige kan visa att utomstående ägarskap motverkar en skatteförmån.<sup>109</sup>

Förarbetenas uttalande om procentsatsen om 30 procent som betydande omfattning har kommit att användas som en absolut gräns av HFD, vilket ur ett förutsägbarhetsperspektiv är mycket positivt. Mot bakgrund att regeln enligt förarbetena är en bevisregel borde det dock enligt min mening ges utrymme för att visa att förhållandena i ett fåmansföretag är sådana att den utomstående motverkar de faktiska skattefördelar.

---

<sup>105</sup> Se RÅ 2009 ref. 53, HFD 2018 not. 24 och senast HFD 2021 ref. 40.

<sup>106</sup> Se bl.a. Nilsson & Bartels (2014) s. 681; Tjernberg (2018a) s. 98 f.; Tivéus (2021) s. 604.

<sup>107</sup> Tjernberg (1999) s. 271 ff.

<sup>108</sup> Se Rydin, Båvall & Bartels (2016) s. 95 f.; Se även Tjernberg (2018c) s. 219.

<sup>109</sup> Se senast Tjernberg (2018c) s. 219 f.

Andelsinnehavet speglar som utgångspunkt rätten till utdelning och röstantal, men med hjälp av civilrätten kan förhållandena avvika. När andelsinnehavet understiger 30 procent, men där utomståendes rätt till utdelning överstiger kvantifieringsnivån har det i praxis inte varit möjligt att tillämpa utomståenderegeln. HFD har framhållit att det är gränsvärdet för andelsinnehavet som är den avgörande frågan, inte rätten till utdelning. Då utomståenderegeln måste kunna tillämpas även år som utdelning inte tas ut. Detta med hänsyn till att en lägre andel inte motverkar skatteförmånen vid andra sorters uttag.<sup>110</sup> Det kan i detta avseende noteras att de rättsfall som prövat frågan har rört aktieslag där rätten till utdelning avviker avsevärt. Det skulle därmed kunna vara möjligt att ett innehav och utdelningsrätt som endast avviker med några procent kring 30-procentsnåret skulle vara tillräckligt för att skattefördelen anses förhindrad.

Den motsatta situationen, att den utomstående uppnår kvantifieringsnivån andelsmässigt men endast har rätt till utdelning i lägre utsträckning har inte prövats i HFD. Det hade dock varit intressant att följa domstolens resonemang i frågan. Enligt den praxis som vuxit fram bör gränsen för andelsinnehavet om 30 procent vara tillräckligt för att tillämpa utomståenderegeln. Ett sådant upplägg hade ändock mest troligt behandlats som ett särskilt skäl mot tillämpningen. Det är lättåtkomligt att som verksam delägare lyfta utdelning istället för lön utan att utomstående motverkar skattefördelen. Frågan är dock hur ofta detta sker i praktiken, då det från den utomståendes perspektiv inte är särskilt affärsmässigt.

Mot bakgrund av lagtextens lydelse och med hänsyn till motiven till utomståenderegeln anser jag att de ekonomiska aspekterna av utomstående ägarskap bör ges större betydelse vid tillämpningen av bestämmelsen. I lagtexten poängteras att utomstående ”äger andelar [...] och har rätt till utdelning” (egna kursiveringar). Vidare uttalat förarbetena att när utomstående ägare innehar 30 procent av andelarna blir nettobehållningen vid utdelning och kapitalvinster mindre än vid ett löneuttag. Även detta anser jag tyder på en mer ekonomisk utgångspunkt i regelns tillämpning. För det tredje uttalas det att utomståenderegeln är en bevisregel. Det måste således finnas utrymme för fåmansföretag att visa att utomstående ägandet motverkar de ekonomiska incitamentet att ta ut utdelning istället för lön.

För att skapa en mer nyanserad tillämpning av utomståenderegeln hade det varit möjligt att göra skillnad på olika sorters uttag ur företaget. Om utomståendes innehav ger rätt till utdelning i betydande omfattning anser

---

<sup>110</sup> Se HFD 2018 not. 24, se även HFD 2018 not. 23.

jag att utomståenderegeln skulle kunna tillämpas endast för utdelningen, men inte vid en avyttring. Varken lagtext eller förarbeten tycks utgöra något hinder mot en sådan tillämpning. I sådana fall motverkas inkomstomvandling av det utomstående ägarskapet vid utdelningen och vid andra uttag får verksamma delägare beskattas enligt fåmansföretagsreglerna. Det finns därmed inte heller något incitament att låta tjänsteinkomster ackumuleras i företaget. För att senare tas ut som kapitalvinst vid en avyttring.

### **5.6.3 Särskilda skäl mot tillämpningen av utomståenderegeln**

Avvikande rätt till utdelning eller andra justeringar via aktieägaravtal har i förarbetena framhållits som särskilt skäl mot att utomståenderegeln ska tillämpas. När fåmansföretaget med hjälp civilrättsliga förfaranden, som i praktiken innebär att det utomstående ägandet inte motverkar inkomstomvandling trots att utomstående äger andel i betydande omfattning, tillämpas inte utomståenderegeln.<sup>111</sup>

Andra omständigheter som i praxis utgjort särskilda skäl mot tillämpningen av utomståenderegeln är korsvis ägande, där vardera personen blir utomstående i den andres bolag.<sup>112</sup> Indirekt korsvis ägande är inte prövat i domstol men Skatteverket anser att denna omständighet också skulle utgöra särskilt skäl mot att utomståenderegeln ska tillämpas.<sup>113</sup> Även indirekt försäljning av företag till ett annat företag med i huvudsak samma ägare har prövats som särskilt skäl mot utomståenderegeln.<sup>114</sup>

### **5.6.4 Beaktningsperioden**

Rekvisitet att de fem tidigare beskattningsåren ska beaktas har i praxis tolkats restriktivt av HFD, och få mål har nått framgång när utomstående

---

<sup>111</sup> Jfr. HFD 2021 ref. 40 & HFD 2018 not. 24.

<sup>112</sup> RÅ 1999 ref. 28.

<sup>113</sup> Skatteverket (2007).

<sup>114</sup> HFD 2011 not. 88, se även HFD 2012 not. 25.

ägarskap förelegat kortare än den femåriga bedömningsperioden.<sup>115</sup> Det har dock framhållits av domstolen att det inte är ett ”oeftergivligt krav”.<sup>116</sup>

Att företaget gått med förlust under perioden, eller att det utomstående ägandet under en period sjunkit utan att några uttag gjorts, har inte varit tillräckligt för att bortse från den femåriga beaktningsperioden. Inte heller att inkomsttaket redan uppnåtts har föranlett en avvikande bedömning.<sup>117</sup> För verksamhet i uppstartsfasen har utomståenderegeln inte kunnat tillämpas, då innan utomstående ägare kom in hade åtgärder vidtagits av väsentlig betydelse för företagets värdestegring.<sup>118</sup> För att utomståenderegeln ska tillämpas trots att det inte förelegat under hela den femåriga beaktningsperioden har det krävts att realiserad kapitalvinst redan ska ha beskattats enligt fåmansföretagsreglerna hos delägaren.<sup>119</sup>

Eftersom utomståendeskapet är knutet till om personen innehar kvalificerade andelar behöver den femåriga karenstiden i 57 kap. 4 § IL också tas med i bedömningen. I kombination med att utomståenderegeln ska beakta beskattningsåret och de senaste fem beskattningsåren kan en dubbel karenstid löpa för delägare. Detta gäller om delägaren först innehar kvalificerade andelar, för att sedan gå över till att endast vara passiv delägare. Om delägaren beskattningsår 1 upphör att vara verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget, kommer dennes andelar vara kvalificerade fram till det sjätte beskattningsåret. Först då kan personen anses som utomstående. På grund av beaktningsperioden som utomståenderegeln stipulerar, och HFD tillämpat mycket restriktivt, först det tolfte beskattningsåret efter att delägaren först upphörde att vara verksam.<sup>120</sup> Detta berörs närmare i avsnitt 7.

Om ytterligare utrymme getts för den skattskyldige att visa att nettobehållningen av uttag inte innebär någon skattefördel i jämförelse med lönebeskattning, är jag av åsikten att kravet på att utomstående ägarskapet ska ha förelegat under hela beaktningsperioden kan lättas upp. Situationen som i förarbetena ges som exempel ska såklart fortfarande hindras, och om det är uppenbart att utomstående ägare tas in innan utdelning eller avyttring

---

<sup>115</sup> Se bl.a. RÅ 2001 ref. 37 I & II, RÅ 2007 not. 2 och HFD 2012 not. 52.

<sup>116</sup> Se RÅ 2001 ref. 37 I.

<sup>117</sup> Se HFD 2013 ref. 84. Om inkomsttaket, se avsnitt 3.4 *Beskattningskonsekvenser för fåmansföretagare*.

<sup>118</sup> Se RÅ 2008 ref. 58.

<sup>119</sup> Jfr. RÅ 2001 ref. II.

<sup>120</sup> Jfr. Nilsson & Bartels (2014) s. 681.

endast för att undantas från fåmansföretagsreglerna ska regeln inte tillämpas.

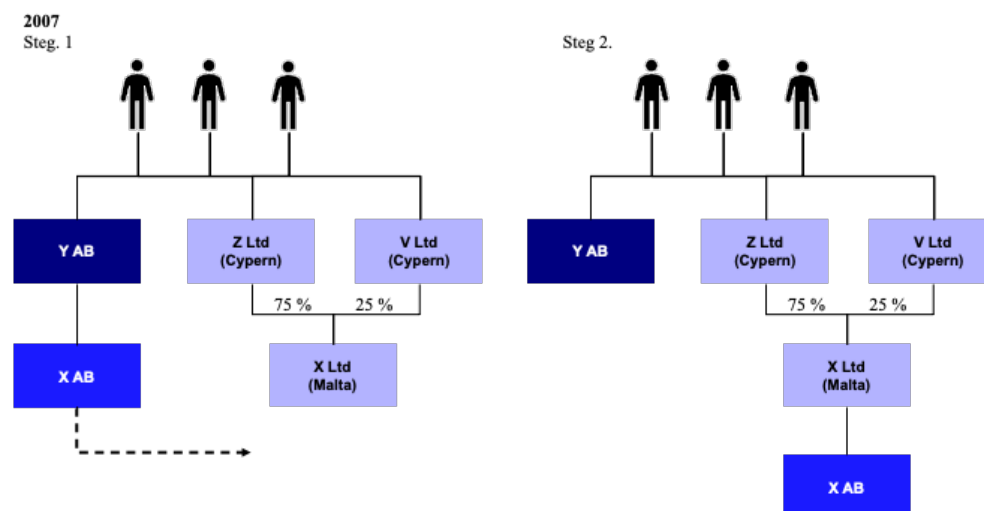


# 6 Utomståenderegeln i förhållande till begreppet samma eller likartad verksamhet

Begreppet samma eller likartad verksamhet är en del av bedömningen om delägars andelar i fåmansföretag är kvalificerade. Är utomståenderegeln tillämplig kommer kvalificerade andelar undantas från fåmansföretagsbeskattning. Då utomståenderegeln tillämplighet grundar sig i om den potentiella utomstående innehar kvalificerade andelar eller inte, blir begreppet samma eller likartad verksamhet relevant även för bedömningen av utomståenderegeln. Det kan därmed förekomma situationer där de båda bestämmelserna är tillämpliga. Av förarbetena att utdöma finns ingen indikation på att reglernas inverkan på varandra var tilltänkt vid utformningen av fåmansföretagsreglerna, utan reglernas samverkan har kommit att formas utefter praxisutvecklingen. Det specifika förhållandet mellan dessa regler har prövats i några rättsfall som redogörs för nedan.

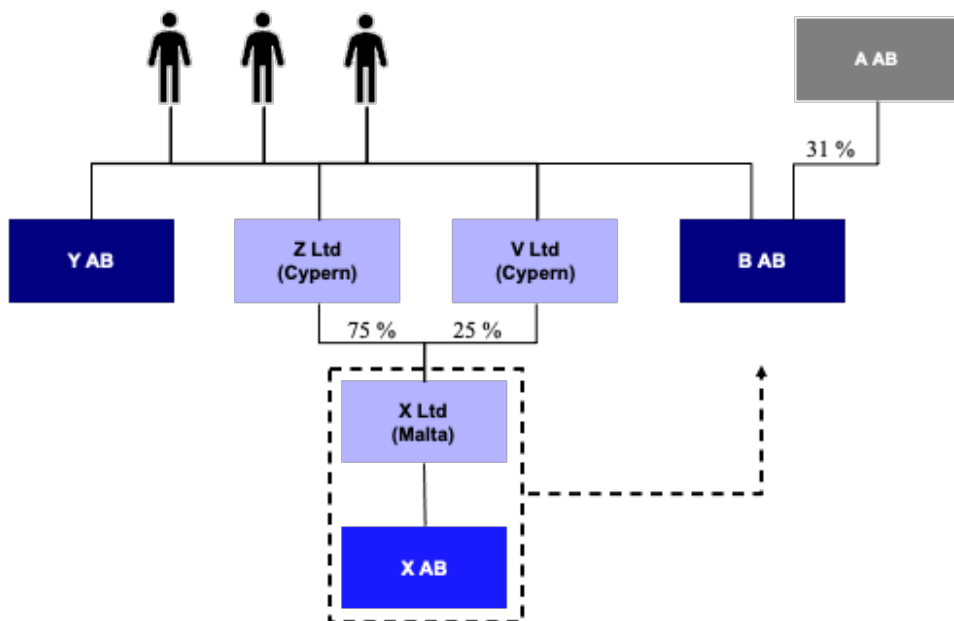
## 6.1 HFD 2011 not. 88

Bröderna Å och Ä, drev tillsammans med Ö ("delägarna") fåmansbolaget X AB där de alla var verksamma i betydande omfattning. De ägde X AB indirekt genom Y AB. Under 2007 överlät delägarna X AB till det maltesiska bolaget X Ltd, vilket delägarna själva ägde indirekt genom två cypriotiska bolag, Z Ltd och V Ltd.

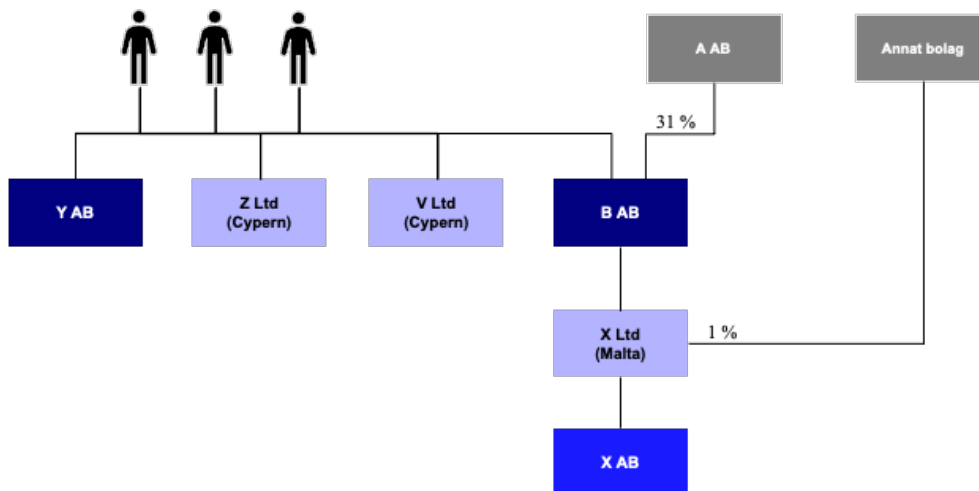


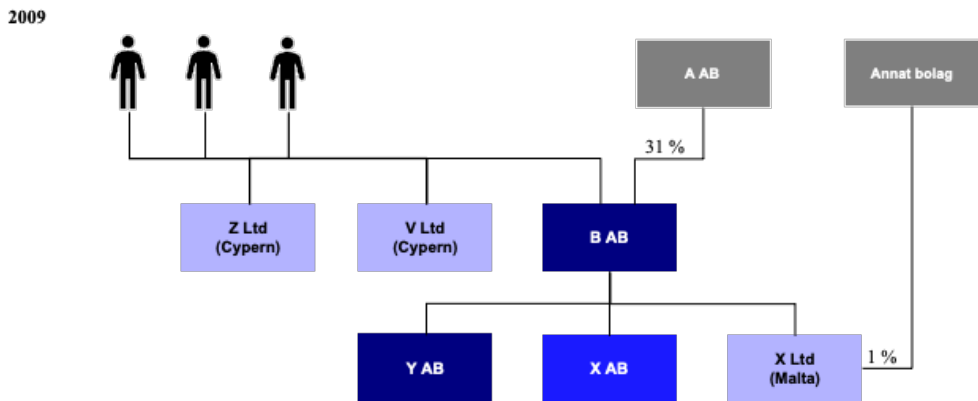
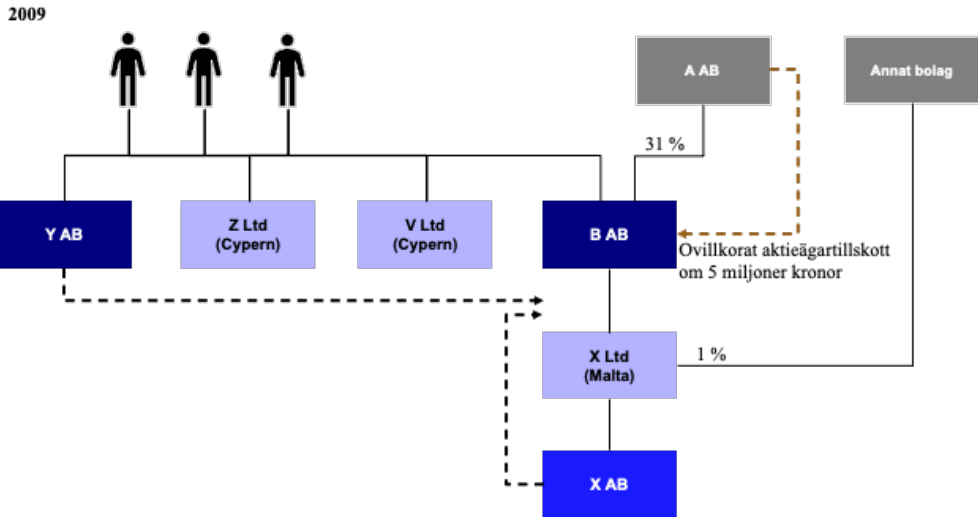
Under 2008 togs investmentföretaget A AB in som investerare i verksamheten. Detta genomfördes genom att B AB bildades, där A AB äger 31 procent av aktierna. Övriga andelar ägdes av Å, Ä och Ö till 41 procent, 10 procent, respektive 18 procent. I början av 2009 såldes alla aktier utom en i X Ltd och dess dotterbolag X AB, från de två cypriotiska bolagen X Ltd och V Ltd, till B AB för 20 miljoner kronor (marknadsvärde). Den återstående aktien såldes till ett annat bolag. Samma dag tillför A AB ett ovillkorat aktieägartillskott till B AB om fem miljoner kronor. Det sker i samband med detta även en omstrukturering där Y AB och X AB direktägs av B AB.

2009

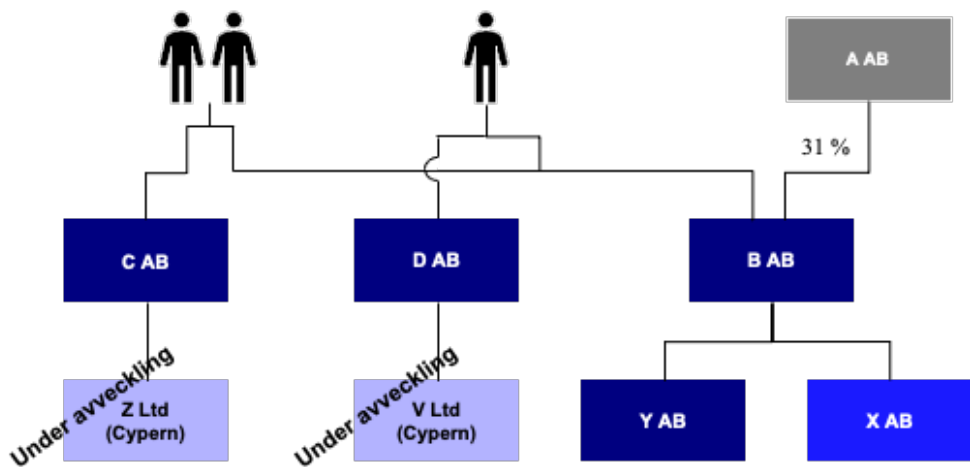


2009





Delägarna inledde sedan en avveckling av de cypriska bolagen, genom att bröderna Å och Ä bildade C AB, medan Ö bildade D AB. C AB övertog sedan Z Ltd, och D AB övertog V Ltd. Genom att likvidera de cypriska bolagen kommer C AB och D AB tillföras utdelningsbart kapital från vardera cypriska bolaget, vilket beräknades ske 2010.



Delägarna ville därför veta om utdelningar från C AB och D AB skulle beskattas i inkomstslaget kapital (fråga 1). För det fall svaret var nekande frågade de om svaret ändrades om utdelning lämnas först år 2015 (fråga 2). Vidare frågade de också om utomståenderegeln är tillämplig på deras aktieinnehav i B AB (fråga 3).

HFD gjorde bedömningen att delägarnas andelar i C AB respektive D AB ska anses kvalificerade. Mot bakgrund att det kapital som dessa övertagit att förvalta kan härledas till försäljningen av X Ltd och X AB, däri delägarna haft kvalificerade andelar, från de cypriotiska bolagen till B AB. Domstolen ansåg därför att C AB och D AB bedriver samma eller likartad verksamhet som X AB, därmed ska utdelningar från bolagen beskattas enligt fåmansföretagsreglerna, inte som kapitalinkomst (fråga 1). Detta gäller så länge delägarna eller deras närstående är verksamma i betydande omfattning i X AB, samt fem beskattningsår därefter (fråga 2). Vidare konstaterade domstolen att det utomstående ägarskap som föreligger i B AB inte har förelegat hela den femåriga beaktningsperioden, vilket dock inte är ett oeftergivligt krav.<sup>121</sup> Däremot har vinstgenereringen från delägarnas arbetsinsatser i detta fall inte realiserats ännu då kapitalvinsten som uppkom när X AB indirekt avyttrades till B AB inte beskattats hos delägarna.<sup>122</sup> Mot denna bakgrund gör HFD bedömningen att utomståenderegeln inte är tillämplig (fråga 3).

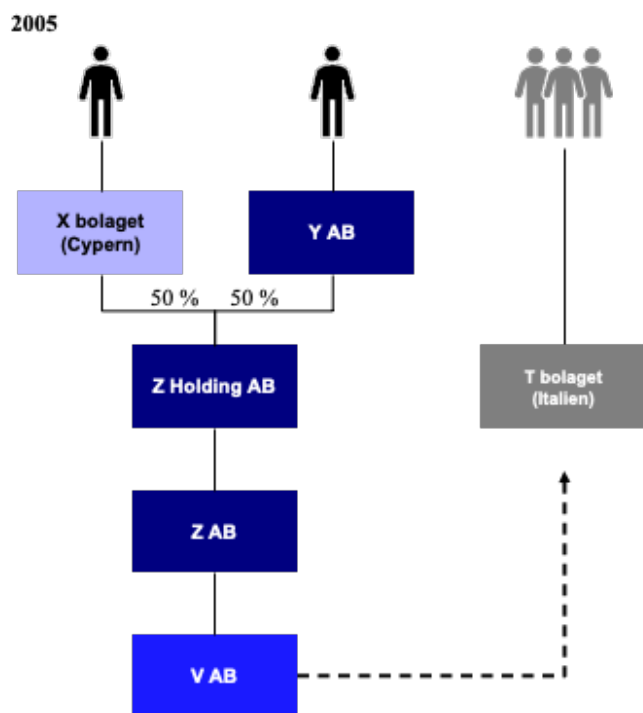
## 6.2 HFD 2012 not. 25

I HFD 2012 not. 25 var delägarna A och B verksamma i betydande omfattning i V AB, som de ägde indirekt genom Z Holding AB och Z AB. A ägde i sin tur Z Holding genom det cypriotiska bolaget X, medan B ägde sin del genom Y AB. 2005 avyttrades 70 procent av V AB från Z holding AB till det italienska bolaget T. T ägs direkt, och indirekt genom utländska bolag, av utländska fysiska personer. Dessa personer är verksamma i T.

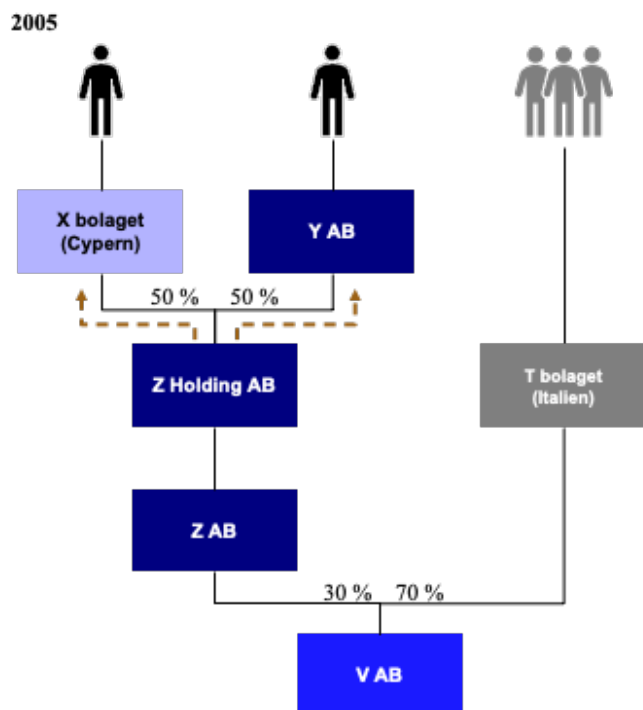
---

<sup>121</sup> Se HFD:s uttalande i RÅ 2001 ref. 37 I.

<sup>122</sup> Jfr. RÅ 2001 ref. 37 II.



Vinsten från avyttringen har sedan utdelats från Z Holding AB till X och Y AB, där kapitalet förvaltas. Frågan var om utomståenderegeln var tillämplig på V AB med hänsyn till det utländska bolaget T:s innehav och dess utländska ägare.



HFD konstaterade följande. A och B:s andelar i V AB är kvalificerade eftersom de båda är verksamma i betydande omfattning i bolaget. Om

utomstående regeln är tillämplig ska andelarna dock endast anses som kvalificerade om särskilda skäl föreligger. Enligt praxis ska även indirekt ägda andelar omfattas av regeln.<sup>123</sup> Utländska motsvarigheter ska också beaktas, mot bakgrund att begreppet kvalificerad andel är en samlingsbeteckning för andelar i eller avseende ett fåmansföretag som bestämmelserna i 57 kap. IL tar sikte mot, samt med hänvisning till 2 kap. 2 § IL. Detta gäller oavsett om dessa utländska personer inte är skattskyldiga i Sverige för utdelningar och kapitalvinster. Frågan är då om ägarna till T, hade ansetts ha kvalificerade andelar i V AB om dessa ägdes direkt. Av målet framgår det att ingen av de utländska delägarna eller deras närstående är verksamma i betydande omfattning i V AB. Frågan är då om T, där de är verksamma, kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet. De indirekt ägda aktierna i V AB hade varit kvalificerade andelar vid ett direkt innehav.

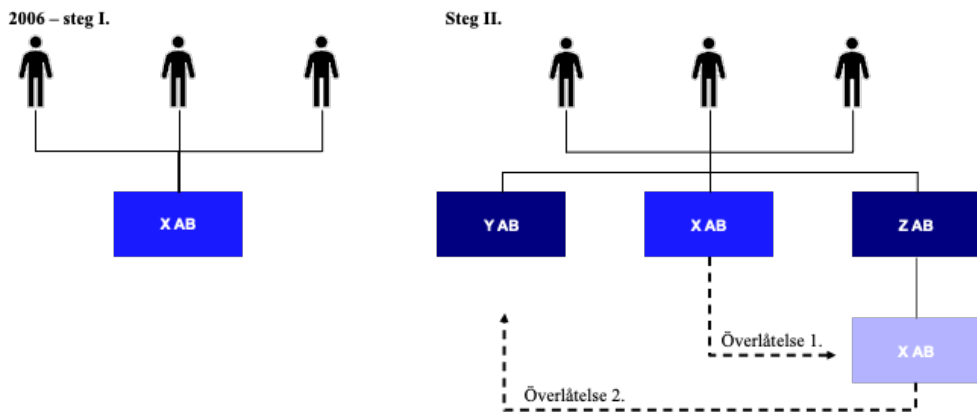
HFD konstaterar, baserat på vad som uppgetts i målet, att ingen verksamhet överförs mellan V AB och T. De affärsförbindelser som förekommit däremellan medför ingen annan bedömning. T ska därför inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet som V AB i den mening som avses i 57 kap. 4 § IL. Domstolen ansåg inte att särskilda skäl förelåg och utomstående regeln är därmed tillämplig från och med ingången av beskattningsåret 2011.

## 6.3 HFD 2014 ref. 2

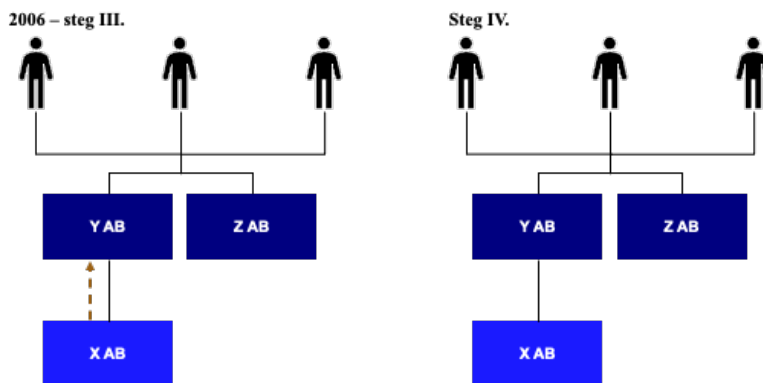
I HFD 2014 ref. 2 var frågan om utomstående regeln var tillämplig när A, B och en annan fysisk person ("O") äger lika delar i X AB, där de också är verksamma i betydande omfattning. I syfte att B ska avveckla sin involvering i X AB sker en omstrukturering under 2006. Delägarna köper tillsammans två lagerbolag, Y AB och Z AB, som de också äger till lika delar. Sedan överläts X AB först till Z AB, för att sedan Z AB överläter X AB till Y AB. Detta sker till identiskt underpris.

---

<sup>123</sup> Se RÅ 2007 not. 1.

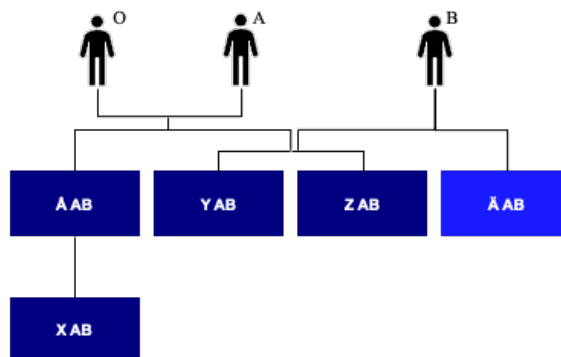


X AB lämnade utdelning till Y AB innan det sista steget skedde, vilket var att A och O tillsammans köpte ännu ett lagerbolag, Å AB. Å AB förvärvade sedan X AB från Y AB. Y AB:s verksamhet bestod endast i att förvalta kapitalet från utdelningen som mottagits från X AB.



Efter 2006 var delägarna inte verksamma i varken X AB, Y AB eller Z AB. B bedrev däremot under 2007–2008 samma eller likartad verksamhet i sitt egna bolag Å AB.

2014



Frågan var om utomståenderegeln är tillämplig på Y AB från och med 2014 till följd av B:s innehav, och därmed om A:s (som är sökande) andelar i Y AB kan anses okvalificerade. HFD anförde följande. Avgörande för

bedömningen i frågan är om prövningen ska avse ägarförhållandena i X AB eller i Y AB. Om prövningen ska avse Y AB uppkommer också frågan från vilken tidpunkt utomståenderegeln kan tillämpas.

Domstolen framhåller att definitionen av företag i utomståenderegeln andra stycke måste tolkas i ljuset av bestämmelsen i första stycket, som stipulerar att en utomstående direkt eller indirekt har rätt till utdelning. I det här fallet är delägaren B:s andelar i företaget Y AB kvalificerade på grund av att delägaren äger andelar i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksam. Bedömningen ska då inte avse detta andra företag, utan det företag där den utomstående direkt eller indirekt har rätt till utdelning. HFD konstaterade att vid denna bedömning saknas det betydelse huruvida utomstående äger andelar i verksamhetsbolaget. Därav ska förhållandena i X AB inte påverka prövningen av om utomståenderegeln är tillämplig på A:s aktier i Y AB.

B äger mer än 30 procent av aktierna i Y AB, men har i bolaget aldrig varit verksam. Han har dock tidigare varit verksam i betydande omfattning i X AB fram till 2006 och i Ä AB fram till 2008. Från och med 2014 kommer han därför att ha ställning som utomstående ägare i Y AB. För att utomståenderegeln ska tillämpas ska förhållanden under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Med hänvisning till den restriktiva praxis<sup>124</sup> för när utomstående inte förelegat under hela perioden anser domstolen att omständigheterna i detta fall inte är av sådant slag att undantag bör göras. Utomståenderegeln är därmed tillämplig tidigast från och med beskattningsåret 2019.

## 6.4 HFD 2015 not. 22

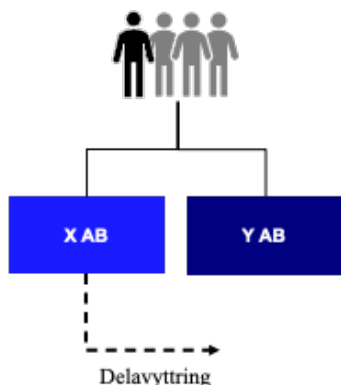
A, B, C och D ("delägarna") äger och är verksamma i fåmansföretaget X AB. Under 2007 skulle externa finansiärer tas in, och mot denna bakgrund sker en omstrukturering under året. Det första steget är att delägarna köper ett lagerbolag ("Y AB"), för att sedan avyttra delar av sina aktier i X AB till Y AB. De externa finansiärerna förvärvade sedan sina andelar, som sammanlagt översteg 30 procent, efter att en nyemission skett i X AB. Det utomstående ägarskapet har sedan dess förelegat oavbrutet.

---

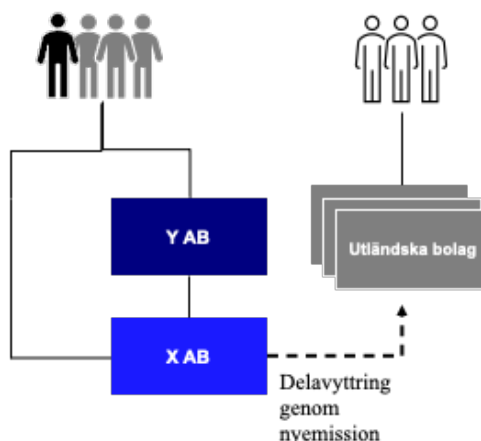
<sup>124</sup> Här hänvisar HFD till RÅ 2001 ref. 37 I, RÅ 2008 ref. 58, RÅ 2007 not. 2, HFD 2012 not. 52 samt HFD 2012 not. 3.



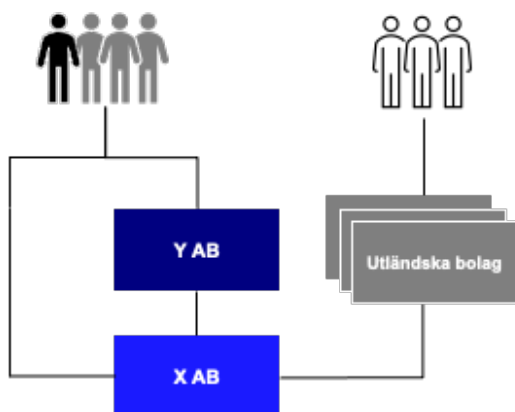
2007  
Steg 1.



Steg 2.



2013



A överväger att under 2013 antingen plocka ut utdelning från, eller avyttra sina andelar i X AB. Han ansökte därför om förhandsbesked hos SRN och ställde följande frågor ordagrant återgivna.

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

Gällande fråga ett och fem var både den skattskyldige och Skatteverket överens om att den förstnämnda ska besvaras jakande och den sistnämnda nekande. HFD instämde i detta med hänvisning till att det utomstående ägarskapet i X AB förelegat hela den femåriga beaktningsperioden och inga

särskilda skäl föreligger mot tillämpningen av utomståenderegeln (fråga 1). Vidare så krävs det att någon av de utländska utomstående ska vara verksamma i X AB för andelarna i de utländska företagen ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet, vilket inte är fallet (fråga 5).

HFD ansåg att utomståenderegeln inte är tillämplig på andelarna i Y AB, omständigheten att utomstående äger andelar i X AB saknar enligt domstolen betydelse för prövningen av karaktären på A:s andelar i Y AB (fråga 2).<sup>125</sup> Därmed är andelarna i Y AB fortsatt kvalificerade.

Om delägarna skulle överlåta de aktier i X AB som de äger direkt till Y AB, så att delägarna samlar alla sina andelar i Y AB, kommer aktierna i Y vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 IL, eftersom de är verksamma i X AB. Domstolen hänvisade till praxis och konstaterade att i sådana fall kommer utomståenderegeln bli tillämplig på Y AB när beskattningsår 2013 inte längre omfattas av tidsperioden enligt regeln, så länge övriga villkor är uppfyllda (fråga 3).<sup>126</sup> Fram till dess är A:s andelar i Y AB kvalificerade.

## 6.5 HFD 2018 not. 23

I HFD 2018 not. 23 var frågan om person som indirekt äger aktier i ett bolag kan anses vara utomstående ägare. Målet rörde fåmansföretaget PSG som ägs av tre fysiska personer, som alla är verksamma i betydande omfattning i bolaget. 2015 bildade PSG investeringsfonden Elementa ("fonden") och PSG:s anställda A var ansvarig för fonden. Enligt avtal hade han rätt att senare överta fonden och förvaltningen i eget bolag. Samma år bildades förvaltningsbolaget Elementa Management AB (EM AB) av A och några andra personer, vilket också är ett fåmansföretag. Nästkommande år, 2016, övertog EM AB förvaltningen och fonden från PSG. A är verksam i betydande omfattning i EM AB. Utomstående ägare innehar 24 procent av aktierna och PSG:s ägare äger indirekt resterande 9,9 procent. Frågan var om PSG:s ägare kan anses som utomstående ägare i EM AB.

HFD anförde att för att utomståenderegeln ska vara tillämplig så krävs det att PSG:s ägares indirekt ägda aktier i EM inte hade varit kvalificerade om de ägts direkt. Vidare konstaterade domstolen att PSG:s ägare är verksamma i betydande omfattning i PSG, men inte i EM. Frågan är då om deras

---

<sup>125</sup> Jfr. HFD 2014 ref. 2.

<sup>126</sup> Jfr. RÅ 2007 not. 1 och HFD 2012 not. 25.

indirekt ägda aktier i EM kan anses kvalificerade och därmed om PSG bedriver samma eller likartad verksamhet som EM.

Ursprungligen förvaltades fonden av PSG, och när fonden överfördes till EM AB ska en del av PSG:s verksamhet anses överförd till bolaget. Därmed ansåg HFD att PSG och EM AB får anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Aktierna i EM hade därmed varit kvalificerade för PSG:s ägare om de ägt aktierna direkt och utomståenderegeln inte är tillämplig.

## 6.6 Sammanfattande kommentarer

Alla situationer och samband som kan föreligga vid tillämpningen av både utomståenderegeln och begreppet samma eller likartad verksamhet har inte uttömmande prövats i högre instans.

När utomstående ägare tillkommer i ägarstrukturen i det verksamhetsdrivande fåmansföretaget, är utomståenderegeln tillämplig först efter utgången av det femte efterföljande beskattningsåret, i linje med det som anförts i avsnitt 5. Om ett annat fåmansföretag bedriver samma eller likartad verksamhet som det verksamhetsdrivande fåmansföretaget, är det inte möjligt att applicera utomståenderegeln på delägarens andelar i det sistnämnda företaget. Så till vida smittan skedde innan utomståenderegeln var tillämplig i det förstnämnda bolaget.<sup>127</sup>

Om indirekt delägars andelar anses kvalificerade i ett fåmansföretag till följd av att det bedriver samma eller likartad som annat fåmansföretag som denne är verksam i kan. Kan delägaren inte anses som utomstående i det smittade fåmansföretaget.<sup>128</sup>

Om delägaren som tidigare varit verksam i betydande omfattning och därmed ansetts äga kvalificerade andelar i ett fåmansföretag, övergår till att utgöra passiv delägare kommer denne inte kunna anses som utomstående förens det tolfte beskattningsåret. Till följd av beaktningsperioden samt karenstiden som gäller i utomståenderegeln respektive för kvalificerade andelar.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> HFD 2015 not. 22, jfr. även HFD 2011 not. 88.

<sup>128</sup> HFD 2018 not. 23.

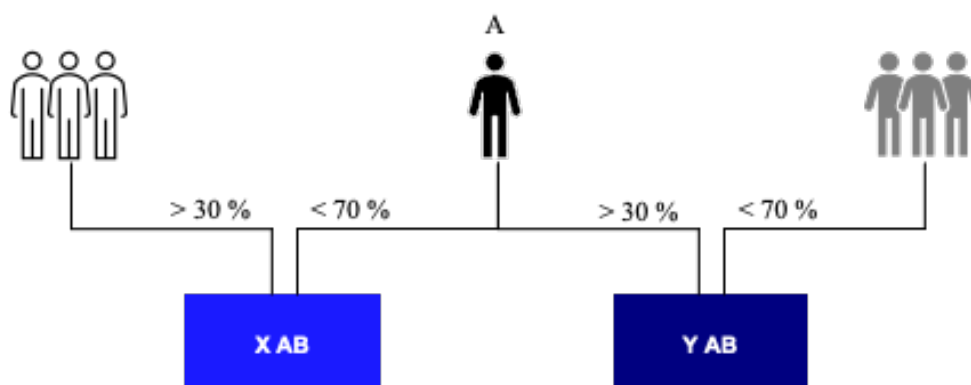
<sup>129</sup> HFD 2014 ref. 2.

I nästföljande avsnitt följer en närmare diskussion kring hur utomståenderegeln förhåller sig till begreppet samma eller likartad verksamhet, i situationer som ännu inte prövats av HFD eller i övrigt bemötts av lagstiftaren.

## 7 Avslutande analys

Den delägare som inte innehar kvalificerade andelar i företaget är utomstående ägare enligt utomståenderegeln. Regeln tar endast sikte på kvalificerade andelar, inte vem som faktiskt är eller har varit verksam i betydande omfattning. Bedömningen av om utomståenderegeln är tillämplig, och särskilt om en delägare är att anse som utomstående kräver med andra ord även tillämpning av 57 kap. 4 § IL, där kvalificerade andelar regleras. Om delägars andelar tidigare ansetts som kvalificerade kommer denne anses som utomstående först det elfte beskattningsåret efter delägaren eller dess närstående upphört vara verksam i betydande omfattning. Eftersom både karenstiden i 57 kap. 4 § IL och beaktningsperioden i utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL måste tillämpas.

För att exemplifiera reglernas samverkan, både utifrån min uppfattning av HFD:s hittillsvarande inställning samt utifrån bakgrunden till fåmansföretagsreglerna, kan följande situation användas. En skattskyldig (A) är delägare i två respektive fåmansbolag (X AB och Y AB). I X AB är delägaren verksam i betydande omfattning, och i Y AB är hen passiv ägare. Om vi förutsätter att utomståenderegeln kan tillämpas på A:s andelar i det förstnämnda bolaget, kommer dessa andelar undantas från fåmansföretagsbeskattning och ej anses som kvalificerade. Detta eftersom skattefördelarna vid en inkomstomvandling i fåmansföretaget anses motverkade genom det utomstående ägandet. I Y AB finns ytterligare delägare, som är verksamma i bolaget.



Om Y AB:s verksamhet anses vara samma eller likartad verksamhet som X AB, till följd av exempelvis en värdeöverföring, kommer A:s andelar i Y AB också att betraktas som kvalificerade trots att dennes andelar i X AB inte är det. Eftersom regeln om kvalificerade andelar tar sikte på om

delägaren varit verksam, får inte utomståenderegeln genomslå på A:s innehav i Y AB. Först fem år efter att delägaren slutar vara verksam i X AB kommer A:s andelar att sluta vara kvalificerade i Y AB. För andra delägare i Y AB kommer den passiva delägaren A ses som utomstående i Y AB först efter fem beskattningsår till.

Var i en bolagsstruktur utomstående ägarskap föreligger är självfallet avgörande för om utomståenderegeln ska vara tillämplig. För att syftet med regeln ska uppnås måste den utomstående äga andelar och ha rätt till utdelning så att inkomstomvandlingen från arbetsinkomster till kapitalinkomster hämmas. Därmed måste det utomstående ägarskapet ligga mellan bolaget där den skattskyldige är verksam och den skattskyldige själv. I sådana fall tillgodogör sig utomstående den skattemässiga fördel som den skattskyldige annars åtnjuter genom att ta ut utdelning och kapitalvinst istället för lön. Skulle utomstående äga andelar i bolag nedanför fåmansbolaget som den skattskyldige är verksam i kan utomståenderegeln rimligtvis inte tillämpas, eftersom utomstående inte tillgodogör sig någon del av vinstmedlen i sådana fall.

Vid en första anblick av ägarstrukturen i exemplet ovan framgår det att utomstående i X AB inte har någon inverkan på Y AB:s verksamhet. De utomstående i Y AB har inte rätt till utdelning från eller äger andel i X AB, vilket annars hade motverkat att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. Detta är rimligt i de fall A faktiskt varit verksam i Y AB, men i det här fallet är A:s andelar i Y AB kvalificerade endast på grund av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet som X AB. Med utgångspunkt i att utomståenderegeln tar hänsyn till att det utomstående ägarskapet motverkar omvandling av arbetsinkomster i X AB, borde det således kunna antas att ingen sådan inkomstomvandling sker i bolaget. Det finns då inget syfte med att tillämpa begreppet samma eller likartad, eftersom det inte finns sparade upparbetade arbetsinkomster i X AB som riskeras att överföras till Y AB, i syfte att undgå fåmansföretagsbeskattning för A:s del. Jag anser därför att utomståenderegeln i denna situation också borde vara tillämplig på A:s andelar i Y AB, så att även de smittade andelarna i Y AB anses som icke kvalificerade. Här vill jag dock förtydliga att en utvidgning av utomståenderegeln tillämplighet självfallet endast bör gälla också för det andra innehavet om smittan, värdeöverföringen, skett efter att utomståenderegeln blivit tillämplig i det verksamhetsdrivande fåmansbolaget.

En sådan tillämpning av begreppet samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln anser jag kan göras inom ramen för reglernas nuvarande utformning. För att avgöra karaktären av A:s andelar i Y AB, måste en

bedömning göras angående huruvida den värdeöverföring som skett ska innebära att Y AB anses bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB. För denna bedömning får den praxis som tidigare presenterats i framställningen vara vägledande. Som jag anför ovan bör formen på överföringen inte vara av vikt om utomstående äger andelar i betydande omfattning, oavsett om värdeöverföringen annars hade ansetts vara av karaktären upparbetade arbetsinkomster. Utomståenderegeln är enligt dess motiv endast tillämplig när utomstående ägare motverkar inkomstomvandling av arbetsinkomster. Om regeln är tillämplig, måste också syftet anses uppnått. I sådana fall har syftet med bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet redan motverkats av utomståenderegeln. Eftersom syftet med samma eller likartad verksamhet är att stoppa förflyttning av upparbetade arbetsinkomster till icke-fåmansföretag finns det inget incitament att omvandla arbetsinkomsterna i X AB på grund av utomstående. Visavi kan det då inte hävdas att det finns upparbetade arbetsinkomster som slipper undan fåmansföretagsbeskattning genom att en överföring sker till Y AB.

Skatteverket har på motsvarande sett resonerat i sitt ställningstagande gällande tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet vid en överföring som sker efter att karenstiden i 57 kap. 4 § IL löpt ut.<sup>130</sup> Detta stödjer också min uppfattning av tillämpningen av reglerna tillsammans.

Om A inte anses ha kvalificerade andelar i Y AB, kan hen komma att anses som utomstående i Y AB. Vem som kan vara utomstående, eller rättare sagt vem som inte kan vara utomstående, regleras i utomståenderegeln tredje stycke. Där i stipuleras att utomstående, bland annat, inte kan utgöras av person som äger *kvalificerade andelar* i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, detta har även cementerats i praxis.<sup>131</sup> Vid tillämpningen av utomståenderegeln för Y AB:s övriga delägare, ska bedömningen göras utifrån A som utomstående. I exemplet ovan är A:s andelar inte kvalificerade i X AB, som är det fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som Y AB. A bör därmed ses som utomstående för övriga delägare i Y AB, vilka i sin tur därmed ska undantas från fåmansföretagsbeskattning enligt utomståenderegeln.

Gällande den tioåriga karenstiden som skapas vid samverkan av de båda reglerna kan följande anföras. Kvalificerade andelar fortsätter att klassificeras som kvalificerade under beskattningsåret samt under de fem

---

<sup>130</sup> Jfr. avsnitt 4.2; Se Skatteverket (2013).

<sup>131</sup> Se RÅ 2009 ref. 53.

efterföljande beskattningsår efter att delägare upphört att vara verksam. Detta gäller oavsett varför andelen ursprungligen ansågs kvalificerad.<sup>132</sup> Denna karenstid, i kombination med den strikta tolkningen av utomståenderegeln femåriga beaktningsperiod i praxis, har kommit att innebära att karenstiden för en tidigare verksam delägare uppgår till 12 beskattningsår innan hen kan komma att vara utomstående för andra delägare. När kvalifikation uppkommit till följd av samma eller likartad verksamhet, anses delägare som utomstående i sitt passiva innehav först det tolfte beskattningsåret efter att denne upphört vara verksam i sitt andra bolag.

Utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL stipulerar, som redogjorts för tidigare, att "[v]id bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren *beaktas* [egen kursivering]". Även om HFD tolkat lagtexten mycket restriktivt, så innebär lydelse 'endast' att förhållandena under femårsperioden ska *beaktas*, inte att utomstående *ska* ha förelegat under denna period. När den delägare som är uppe för bedömning att utgöra utomstående endast innehar kvalificerade andelar till följd av samma eller likartad verksamhet, och där utomståenderegeln också tillämpas på dennes andelar i det verksamhetsdrivande bolaget som smittan kommer ifrån. Då tycker jag att en rimlig tillämpning av reglerna, i linje med dess syfte, skulle vara att utomståenderegeln är tillämplig direkt när personens andelar inte längre är kvalificerade. I sådana fall följer det med den karenstid som lagtexten stipulerar, vilket är de fem efterföljande beskattningsår.

Det hade varit naivt att hävda att fåmansföretag och dess ägare inte skulle kunna hitta ett sätt att utnyttja tillämpningen som anförts. Detta anser jag dock kunna motverkas. När en sådan skatteförmån lagstiftningen syftar till att stävja ändock åtnjuts, går det att tillämpa särskilda skäl mot att utomståenderegeln ska undanta delägaren från fåmansföretagsbeskattning. Det kan även anföras att skatteflyktslagen är tillämplig i de situationer där delägare varit allt för kreativa i syfte att uppnå skatteförmåner.<sup>133</sup>

---

<sup>132</sup> Analysen kommer i detta avseende fokusera på kvalifikation till följd av rekvisitet *samma eller likartad verksam*, i enlighet med uppsatsens syfte.

<sup>133</sup> Skatteflyktslagen faller inte inom ramen för denna uppsats och en vidare analys kring detta kommer därmed inte föras, se avsnitt 1.3.



## 8 Sammanfattande reflektioner och slutsatser

Detta arbete har inte syftat till att undersöka lagstiftarens bakomliggande politiska avvägningar som varit avgörande för utformningen av systemet i stort, eller bakgrunden till de specifika skattesatserna som tillämpas i Sverige. Jag vill med detta framhålla att det inte finns någon avsikt att lägga någon politisk värdering i fåmansföretagsreglernas utformning, eftersom det inte har någon plats vid lagtillämpning.

Så som skattesystemet ser ut idag träffas tjänsteinkomster av en avsevärt högre skattesats än kapitalinkomster, i alla fall om en privatpersons årsinkomst överstiger skiktgränsen. Samtidigt är det vanligt förekommande att företag och dess ägare skatteplanerar för att uppnå/träffas av en så låg skattesats som möjligt. Det finns därmed ett rent ekonomiskt incitamentet att omklassificera arbetsinkomster till kapitalinkomster, och i detta avseende kan det svenska skattesystemet inte anses vara neutralt. Lagstiftaren har varit tvungen att ta hänsyn till olika inkomsters egenskaper vid utformningen av systemet. Detta har i vissa fall lett till att lagstiftaren bortsett från den grundläggande neutraliteten för att skapa ett ändamålsenligt och tillämpbart system. Fåmansföretagsreglernas roll att motverka otillåtna inkomstomvandlingar är därmed viktig. Vidare neutraliserar fåmansföretagsreglerna valet mellan uttag i fåmansföretagen samt valet mellan att driva eget och vara arbetstagare, i alla fall i teorin.

Att utforma fåmansföretagsreglerna så att de fyller sitt syfte utan att överskrida det är komplext. Det är omöjligt att skapa ett regelverk som i praktiken endast träffar de *faktiska* arbetsinkomsterna och inte kapitalinkomster. Att reglerna är schablonmässigt utformade är mot den bakgrunden rimligt, eftersom en perfekt uppdelning mellan inkomstslag inte är möjligt.

Mot bakgrund av syftet med fåmansföretagsreglerna är det enkelt att utgå ifrån att beskattning av utdelning och kapitalvinster alltid är mest fördelaktigt inom inkomstslaget kapital. Detta tyder även utformningen av utomståenderegeln samt tillämpningen av begreppet samma eller likartad verksamhet på. Med den nu gällande utformningen av fåmansföretagsreglerna kan dock även beskattning enligt 57 kap. IL vara fördelaktigt. Lyfter delägaren ordentligt med lön i företaget är det möjligt att

åtnjuta ett högt gränsbelopp, och all utdelning samt kapitalvinst som sedan lyfts ut under gränsbeloppet beskattas det med 20 procent. Istället för 25 procent som onoterade andelar annars beskattas med. Vissa företag kan således föredra att beskattas enligt fåmansföretagsreglerna och vissa som kapital. Mot bakgrund av den schablonmässiga utformningen av regelverket bör rätten enligt min mening dock inte börja analysera vilket inkomstslag som innebär det mest fördelaktiga skattemässiga resultatet för företagen i varje enskilt fall.

En skattskyldig som äger andelar i två olika fåmansföretag, där hen är verksam i betydande omfattning i det ena och det andra anses bedriva samma eller likartad verksamhet, kommer hen anses inneha kvalificerade andelar i båda företagen. Eftersom det inte ska vara möjligt att överföra ackumulerade vinster från det verksamhetsdrivande företaget till ett fåmansföretag där delägarens andelar ej är kvalificerade, och på så sätt undslippa fåmansföretagsbeskattning. Delägarens kvalificerade andelar smittar andelar denne innehar i det andra företaget om det föreligger anknytning mellan verksamheterna. Formuleringen av bestämmelsen kan tyckas tyda på situationer där den skattskyldige bedriver två olika fåmansföretag men där samma sorts verksamhet bedrivs, så är dock inte fallet så länge företagens medel är separerade och inget övrigt samband föreligger mellan bolagen. Istället tar anknytningen framförallt sikte på överföringar av verksamhet, vinstmedel eller andra tillgångar som kan härledas till delägarens arbetsinsatser, till fåmansföretag delägaren ej har kvalificerade andelar i. Bestämmelsen tillämpas även särskilt när verksamheten grundar sig i rådgivning eller kunskap nära knuten till delägaren. I dessa fall behöver ingen materiell överföring ha skett.

I de fall ett fåmansföretag även innehar ägare som inte innehar kvalificerade andelar i företaget anses dessa som utomstående. Det har tydligt framgått av praxis att utomståenderegeln tar sikte mot personer som inte innehar kvalificerade andelar, och inte mot om den potentiella utomstående faktiskt är verksam i företaget eller inte. En passiv ägare, den utomstående, motverkar att delägare omvandlar arbetsinkomster till kapitalinkomster, då verksamma delägare inte tillgodogör sig större nettobehållning vid uttag än vid lön. Eftersom avkastning även tillmäts den utomstående. Tillämpningen av utomståenderegeln har dock hållits relativt begränsad av HFD.

Den separata praxis som rör utomståenderegeln respektive begreppet samma eller likartad verksamhet har utvecklats i linje med bestämmelsernas respektive syfte. HFD har dock breddat regelverkets tillämpning avsevärt så att i princip all inblandning från ägare ses som betydande omfattning och alla överföringar från fåmansföretag smittar. Vid tillämpningen av de två

bestämmelserna tillsammans riskerar dock ägare till fåmansföretag, där inkomstomvandling redan förebyggts genom regelverket, ändå träffas av de särskilda fåmansföretagsreglerna.

Vid en mekanisk tillämpning av utomståenderegeln och begreppet samma eller likartad verksamhet riskerar fåmansföretagsreglerna i praktiken att få en för extensiv omfattning. Båda reglerna spelar en viktig roll för att fåmansföretagsreglerna inte ska kunna kringgås, men ska för den delen inte också omfatta situationer där den skattskyldiges handlingsalternativ är neutrala ur ett skattemässigt perspektiv.

Som konstaterats ska fåmansföretagsreglerna hindra inkomstomvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Det betyder dock inte att det inte också finns faktiska kapitalinkomster i fåmansföretag. De särskilda beskattningsreglerna skapar tyvärr vissa inlåsnings effekter gentemot dessa kapitalinkomster. En utveckling av rättsläget i linje med den presenterade framställningens tillämpningen av utomståenderegeln och begreppet samma eller likartad verksamhet skulle vara gynnsamt för investeringar av de kapitalinkomster som faktiskt finns i fåmansföretag. Detta skulle i sin tur skapa goda förutsättningar för entreprenörskap.

Om tröskeln för begreppet betydande omfattning vid tillämpningen av utomståenderegeln skulle komma att höjas utefter dagens skattemässiga förutsättningar, eller om kapitalbeskattningen i sig skulle höjas, hade det varit av ännu större vikt att tillämpningen av fåmansföretagsreglerna höll sig till sitt syfte. Vidare skulle dessa två alternativ kunna vara två metoder för att minska den asymmetriska beskattningen av de olika inkomstslagen som fåmansföretagsreglerna grundar sig i.

Fåmansföretagsreglerna kan vid en första anblick upplevas som komplicerade. Enligt min mening är det dock en tydlig tågordning att följa för att landa i hur en fåmansföretagsägare ska beskattas. Det utmanande aspekten är dock de bedömningar som måste göras inom ramen för regelverket. De flesta rekvisiten har inte definierats närmare i lagtext, och även om förarbetena är till vägledning har det varit omöjligt för lagstiftaren att förutspå de företagskonstruktioner som konstant utmanar regelverket. Tillämpningen av regelverket sker som utgångspunkt av den skattskyldige själv, och bedömningsfrågorna som medföljer fåmansföretagsreglerna behövs tas ställning till av delägarna själva, som allt som oftast inte är skattejurister. Det läggs därmed ett stort ansvar på den enskilde att efterleva och utföra avancerade skatterättsliga bedömningar. Tydligare utgångspunkter och vägledning i HFD:s bedömningar varit därmed varit värdefullt.

# Käll- och litteraturförteckning

## Tryckta källor

### *Offentliga Tryck*

#### Propositioner

Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital, m.m.

Prop. 2001/02:46 Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.

Prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn.

#### Statens offentliga utredningar

SOU 1923:69 om inkomst- och förmögenhetsskatt.

SOU 1989:33 om reformerad inkomstbeskattning.

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare.

## Litteratur

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria – Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Lund 2018.

Lodin, Sven-Olof– Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer – Simon – Almendal, Teresa – Persson Österman, Roger: *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt*, 18 uppl., Lund 2021.

Mostacero, Robin: *Samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln – En utredning om begreppets och undantagsregelns tillämpning, samverkan och rättsliga hierarki*, Internationella handelshögskolan i Jönköping 2015.

Nilsson, Peter & Rydin, Urban: 'Samma och likartad verksamhet – en uppdatering', *Svensk Skattetidning* 2014:6–7 s. 480–495.

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

Påhlsson, Robert: *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Uppsala 1995.

Rydin, Urban – Båvall, Bertil – Bartels, Katarina: *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 4 uppl., Stockholm 2016.

Tivéus, Ulf: *Tretolv – Skatt på kvalificerade andelar*, 2 uppl., Stockholm 2019.

Tivéus, Ulf: *Skatt på kapital*, 13 uppl., Stockholm 2010.

Tivéus, Ulf: 'Särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln i fondstruktur', *Skattenytt* 2021:9 s. 604–611.

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

Tjernberg, Mats: *Fåmansföretag & beskattning*, 1 uppl., Uppsala 2018a.

Tjernberg, Mats: *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Uppsala 2018b.

Tjernberg, Mats: 'Utomstående regelns funktion som undantagsregel behöver stärkas', Skattenytt 2018(c):5 s. 207–221.

Trolle Önerfors, Elsa & Wenander, Henrik: *Att skriva rätt*, 2 uppl., Stockholm 2019.

## Övriga källor

### Elektroniska källor

Europeiska Centralbanken, *Vad är räntor och vad är skillnaden mellan nominell ränta och realränta?*, Europeiska centralbanken, publicerad 25 maj 2016, <[https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me/html/nominal\\_and\\_real\\_interest\\_rates.sv.html](https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me/html/nominal_and_real_interest_rates.sv.html)>.

Skatterättsnämnden, *Om förhandsbesked*, Skatterättsnämnden, <<https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked.4.7f2824581614cb16651200.html>>.

Skatteverket, *Belopp och procentsatser*, skatteverket.se, <<https://skatteverket.se/foretagochorganisationer/drivaforetag/famansforetag/beloppochprocentsatser.4.34f3b0b713e2cf5455b7288.html>>.

Rättslig vägledning, *Samma eller likartad verksamhet*, Skatteverket, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.4/331736.html>>.

**Alla sidor besöktes senast den 23 maj 2022.**

### Skatteverkets ställningstagande

Skatteverket, *Begreppet samma eller likartad verksamhet vid överföring av verksamhet efter karenstidens utgång*, ställningstagande den 13 juni 2013, dnr 131 360656-13/111.

Skatteverket, *Utgör indirekt korsvist ägande sådant särskilt skäl som avses i 57 kap. 5 § IL (utomståenderegeln)*, ställningstagande den 26 november 2007, dnr 131 694350-07/111.

# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1979 Aa 240

RÅ 1985 1:85

RÅ 1992 ref. 60

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 1997 ref. 48 I & II

RÅ 1997 not. 122

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 1999 not. 87

RÅ 1999 not 277

RÅ 2000 not. 164

RÅ 2001 ref. 5 II

RÅ 2001 ref. 37 I & II

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2002 not. 140

RÅ 2004 ref. 61

RÅ 2004 not. 125

RÅ 2004 not 162

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2005 ref. 25

RÅ 2007 not. 1

RÅ 2007 not. 2

RÅ 2007 ref. 15

RÅ 2008 ref. 58

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2009 ref. 53

RÅ 2009 not. 68

RÅ 2010 ref. 11 I–V

HFD 2011 ref. 75

HFD 2012 not. 25



HFD 2012 not. 52  
HFD 2012 not. 62  
HFD 2012 not. 63  
HFD 2012 ref. 67 I & II  
HFD 2013 ref. 11 I & II  
HFD 2013 ref. 35  
HFD 2013 ref. 84  
HFD 2014 ref. 2  
HFD 2015 ref. 17 I & II  
HFD 2015 not. 22  
HFD 2016 ref. 61  
HFD 2017 ref. 1  
HFD 2018 not. 23  
HFD 2018 not. 24  
HFD 2021 ref. 40

Skatterättsnämnden

Förhandsbesked den 8 november 2018, dnr. 58–18/D.