



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erik Grimhusen

Utomståenderegeln och begreppet samma eller likartad verksamhet

– Hur rättsläget ändras i ljuset av HFD 2023 ref. 11

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: VT 2023

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING.....	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING.....	4
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Metod och material.....	5
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Forskningsläge.....	7
1.6 Begrepp och förtydliganden	8
1.7 Disposition.....	9
2 FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA	10
2.1 Definition av fåmansföretag.....	10
2.2 Kvalificerade andelar	11
2.3 Beskattningskonsekvenser.....	12
2.4 Utomståenderegeln.....	13
2.4.1 Allmänt om tolkning och tillämpning av bestämmelsen	14
2.4.2 Ägande av betydande omfattning.....	14
2.4.3 Skäl mot tillämpning	15
2.5 Samma eller likartad verksamhet	16
2.5.1 Regeln och tolkning av dess innebörd.....	16
2.5.2 Verksamhetsöverlåtelse.....	17
3 HFD 2023 REF. 11	18
3.1 Avgörandet och dess påverkan på rättsläget	18
3.2 Lagtekniska problem	19
3.3 En jämförelse med HFD 2018 not. 23	20

4	ANALYS OCH SLUTSATS	22
4.1	Rättsläget innan HFD 2023 ref. 11	22
4.2	Rättsläget efter HFD 2023 ref. 11	23
	KÄLLFÖRTECKNING	26

Summary

The Swedish regulations of closely held companies were passed in order to prevent income shifting from labour income to capital income and thereby lowering the marginal tax rate. The rules are found in the 56th and 57th chapters of the Income Tax Act and constitute an income splitting system, regulating how income from qualified shares is divided and taxed as capital income and income from employment, respectively. The outsider rule and the regulation of same or similar operations prevent these regulations from both being applied more extensively than their initial purpose, and from being avoided through different circumventing arrangements.

On February 20th, 2023, the Supreme Administrative Court issued a new judgement: HFD 2023 ref. 11. The case concerns both the outsider rule and the regulation and assessment of whether two companies are conducting same or similar operations. The purpose of this thesis is to examine the legal position of the regulations of closely held companies, particularly the regulation of same or similar operations relative to the outsider rule, all by using legal dogmatic method. The thesis initially examines and presents the legal position prior to HFD 2023 ref. 11 and subsequently analyses how this position is affected by the court's judgement.

The thesis' conclusion is that regarding the assessment of same or similar operations relative to the outsider rule, it has previously been crucial whether there has been a transfer of business between the two companies and that almost all transfers of financial assets have constituted such transfer of business. Through HFD 2023 ref. 11, the court emphasises that it is critical to take into account the purpose behind the regulations of closely held companies – to prevent income shifting – and that circumstances separate from the companies' operations may also affect the decision. The judgement is however criticised, despite its effect on the legal position as well as its material outcome being welcomed by the author, for entailing legal complications not resolved or mentioned by the court and for being inconsistent with previous case law.

Sammanfattning

De svenska fåmansföretagsreglerna infördes för att förhindra att upparbetade arbetsinkomster i ett företag tas ut till lägre beskattning genom utdelning eller kapitalvinst. Bestämmelserna återfinns i 56–57 kap. IL och reglerar i vilken omfattning en delägare med kvalificerade andelar i ett företag får ta ut tillgångar ur företaget i inkomstslaget kapital och till vilken del dessa istället ska beskattas som inkomst av tjänst. Utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet förhindrar att fåmansföretagsreglerna dels tillämpas allt för extensivt, dels undviks genom olika slags kringgående förfaranden.

Den 20 februari 2023 meddelade Högsta Förvaltningsdomstolen ett nytt avgörande: HFD 2023 ref. 11. Rättsfallet berör både utomståenderegeln och hur bedömningen av om två företag bedriver samma eller likartad verksamhet ska göras. Syftet med denna uppsats är att genom rättsdogmatisk metod undersöka rättsläget vad gäller fåmansföretagsreglerna med särskilt fokus på begreppet samma eller likartad verksamhet i förhållande till utomståenderegeln. Först undersöks rättsläget innan HFD 2023 ref. 11 och sedan analyseras hur avgörandet påverkar gällande rätt.

Slutsatsen i uppsatsen är att det tidigare har varit avgörande för bedömningen kring samma eller likartad verksamhet i förhållande till utomståenderegeln om det skett en verksamhetsöverlåtelse mellan företagen. I tidigare rättspraxis har i princip all överföring av kapital mellan företag ansetts utgöra sådan verksamhetsöverlåtelse. Genom HFD 2023 ref. 11 förtydligas att syftet bakom fåmansföretagsreglerna – att motverka risk för inkomstomvandling – ska tillmätas avgörande betydelse vid bedömningen och att även omständigheter som inte är hänförliga till företagets verksamhet kan beaktas. Avgörandet kritiserar dock, trots att dess påverkan på rättsläget och materiella utgång välkomnas av undertecknad, för att medföra lagtekniska komplikationer som HFD inte kommenterar och för att i viss mån vara inkonsekvent med tidigare praxis.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
Dir.	Kommittédirektiv
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Genom 1990 års skattereform¹ infördes i Sverige ett dualistiskt skattesystem för fysiska personer; inkomstlagen tjänst och kapital separerades och omfattas sedan dess av olika regler. Marginalskatten på kapitalinkomster är i regel lägre än för arbetsinkomster, en skillnad som riskerar att utnyttjas i aktiebolag med få delägare genom att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster och därmed tas ut till lägre beskattning. För att motverka detta har lagstiftaren infört ett särskilt regelverk om kvalificerade andelar: fåmansföretagsreglerna. Regelverket återfinns idag i 56–57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) och har som övergripande syfte att förhindra att arbetsinkomster genom omvandling tas ut som lägre beskattade kapitalinkomster i form av utdelning eller kapitalvinst vid försäljning.² Lagstiftaren har samtidigt avsett att endast den faktiska avkastningen från arbete hänförligt till delägaren och närstående ska träffas av reglerna.³

Fåmansföretagsreglerna är schablonmässiga till sin karaktär och riskerar därför dels att tillämpas allt för extensivt, dels att undvikas genom olika slags kringgående förfaranden. Utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet bidrar till att förhindra dessa oönskade effekter och förfaranden. I korthet innebär utomståenderegeln att andelar i ett fåmansföretag som utgångspunkt inte är kvalificerade om utomstående äger betydande del i företaget medan bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet föreskriver att vissa andelar kan vara kvalificerade även om en delägare inte är verksam i företaget förutsatt att vissa särskilda omständigheter föreligger. Lagtexten och dess förarbeten ger dock begränsad ledning kring hur dessa bestämmelser och begrepp ska tillämpas och tolkas varför mycket har lämnats till praxis att definiera.⁴

¹ Prop. 1989/90:110.

² Ibid. s. 467.

³ Ibid. s. 469.

⁴ Tjernberg (2018a) s. 65; jfr. Tjernberg (2018c) s. 216.

Den 20 februari 2023 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (fortsättningsvis HFD) dom i ett mål där både utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet tillämpades. Avgörandet, HFD 2023 ref. 11, välkomnades av revisionsbyråer och ansågs positivt för många företagare och entreprenörer.⁵ Fåmansföretagsreglernas komplexitet och stora ekonomiska betydelse⁶ tillsammans med det faktum att de nu påverkas i ljuset av ett nytt avgörande från HFD har alla varit bidragande faktorer till varför jag valt att skriva om detta ämne. Uppsatsen undersöker närmre hur rättsläget beträffande utomståenderegeln och begreppet samma eller likartad verksamhet påverkas av HFD 2023 ref. 11.

1.2 Syfte och frågeställning

Denna uppsats har som syfte att undersöka och redogöra för gällande rätt beträffande bedömningen av begreppet samma eller likartad verksamhet i förhållande till utomståenderegeln i 57 kap. IL. Syftet är vidare att kritiskt granska hur tolkningen av regelverket påverkas genom avgörandet HFD 2023 ref. 11. För att uppnå syftet besvaras följande frågeställning:

- Hur påverkar HFD 2023 ref. 11 rättsläget vad gäller bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i förhållande till utomståenderegeln?

1.3 Metod och material

Mot bakgrund av uppsatsens karaktär, syfte och frågeställningar har jag valt att tillämpa rättsdogmatisk metod, en metod som trots sin breda tillämpning och starka inflytande har varit föremål för debatt och kritik beträffande innehåll och grad av vetenskaplighet.⁷ Det är omtvistat vad som egentligen utgör rättsdogmatisk metod; kort kan den beskrivas som en undersökning av ett rättsligt problem där svaren söks i lagtext, förarbeten, praxis och juridisk litteratur.⁸ Detta har varit tillvägagångssättet för min undersökning: svaren på

⁵ Grant Thornton, Glädjande dom för entreprenörer, 2023; PricewaterCoopers, Ny dom från Högsta förvaltningsdomstolen räddar utomståenderegeln, 2023; Ernst & Young, Ordningen återställd avseende utomståenderegeln, 2023.

⁶ Tjernberg (2018a) s. 13.

⁷ Sandgren (2021) s. 51; jfr. Kleineman (2018) s. 46.

⁸ Kleineman (2018) s. 21.

uppsatsens frågeställningar har sökts i ovan nämnda rättskällor varpå dessa sedan, förutsatt att det bedömts lämpligt, har jämförts med varandra. I uppsatsens sista avsnitt ingår också en kritisk analys av gällande rätt såsom den tillämpas i praxis. Huruvida man inom rättsdogmatisk metod bör kritisera gällande rätt är omtvistat, särskilt vad gäller avgöranden från högsta instans. Jag anser det nödvändigt att inkonsekvens i rättstillämpningen belyses och att det därför kan vara motiverat att inom rättsdogmatiken kritisera domstolarnas rättskipning.⁹ Analysen i uppsatsen utgår från ett delägarperspektiv och därmed den reglering och de intressen som särskilt berör fysiska personer med ägarandelar i fåmansföretag.¹⁰

Det material som behandlas består i huvudsak av lagtext, förarbeten, praxis från HFD samt juridisk litteratur. Då förarbeten är av stor betydelse för tolkning av lagtext inom skatterättsens område och ofta hänvisas till i HFD:s avgöranden läggs särskild vikt vid dessa.¹¹ Praxis har dock, särskilt vad gäller begreppet samma eller likartad verksamhet, varit starkt tongivande för tolkningen av lagstiftningen och ges därmed förhållandevis stort utrymme i denna uppsats.¹² Särskilt redogörs för omständigheterna och domstolens motivering i HFD 2023 ref. 11 då detta avgörande är centralt för uppsatsens syfte och frågeställning. Det följer även en redogörelse för HFD 2018 not. 23 där omständigheterna liknar de i HFD 2023 ref. 11, detta för att kunna jämföra 2023 års fall med tidigare praxis.¹³ Doktrinen, som använts i kompletterande syfte, är skriven av ett flertal författare. Den jag hänvisar till i störst omfattning är Mats Tjernberg, professor i offentlig rätt och författare till många böcker och artiklar om beskattning av fåmansföretag. Vad gäller uppsatsens formalia har vägledning hämtats ur *Att skriva rätt* av Elsa Trolle Önnerfors och Henrik Wenander.

⁹ Ibid. (2018) s. 33–36.

¹⁰ Se avgränsningar i avsnitt 1.4.

¹¹ Tjernberg (2018b) s. 83 f.

¹² Tjernberg (2018a) s. 65; jfr. Tjernberg (2018c) s. 216.

¹³ Beträffande urval av rättsfall i övrigt hänvisas läsaren till avsnitt 1.4 om avgränsningar.

1.4 Avgränsningar

Denna uppsats behandlar endast svensk rätt. Vidare utgår uppsatsen från aktiebolaget som fåmansföretag och trots att andra associationsformer också kan omfattas av de särskilda fåmansföretagsreglerna behandlar denna uppsats alltså inte dessa. Med fåmansföretag avses i denna uppsats därmed fåmansaktiebolag. Frågeställningarna besvaras ur ett delägarperspektiv och utgår därmed från olika regler och beskattningskonsekvenser för en fysisk person som är delägare i ett fåmansaktiebolag. Det hade varit intressant att även undersöka intressen och reglering både för staten och själva företaget men mot bakgrund av uppsatsens begränsade omfattning har dessa perspektiv avgränsats bort. Det finns vidare ett stort antal rättsfall som rör utomståenderegeln och begreppet om samma eller likartad verksamhet och uppsatsen rymmer inte en redogörelse för samtliga avgöranden.¹⁴ Jag har därför valt ut de rättsfall som i hög grad har påverkat eller förtydligat rättsläget beträffande de frågor och begrepp som bedömts särskilt relevanta för uppsatsens syfte och frågeställningar.

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet utgör till sin karaktär en kringgåenderegeln varför det ligger nära till hands att också undersöka och redogöra för regelverket mot skatteflykt och skatteflyktslagen (1995:575).¹⁵ Denna lagstiftning har dock avgränsats bort för att tydligt kunna hålla uppsatsens omfattning centrerad kring dess syfte och frågeställningar. Slutligen vill jag förtydliga att den inledande redogörelsen för de särskilda fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL avser för uppsatsen relevanta delar och görs endast översiktligt. Denna introducerande beskrivning av fåmansföretagsreglerna ska inte förstås som uttömmande; vissa delar av regleringen utelämnas och andra beskrivs endast kortfattat.

1.5 Forskningsläge

Fåmansföretagsreglerna har varit föremål för ett stort antal artiklar, uppsatser och böcker. Mats Tjernberg undersökte reglerna i sin avhandling

¹⁴ Nilsson & Bartels (2014) s. 677; Tjernberg (2018a) s. 65.

¹⁵ Rydin, Båvall och Bartels (2022) s. 95.

Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl. (1999) och har sedan dess författat ett flertal böcker och artiklar på området. Peter Nilsson och Katarina Bartels har i sin artikel *Utomståenderegeln, ett svårtillämpat undantag från 3:12-reglerna* (2014) behandlat och redogjort för mycket av den praxis som behandlar utomståenderegeln. Peter Nilsson har också tillsammans med Urban Rydin genom artikeln *”Samma och likartad verksamhet” – en uppdatering* (2014) sammanställt praxis på området för begreppet samma eller likartad verksamhet. Fåmansföretagsreglerna och dess olika områden har också behandlats genom artiklar i tidskrifterna *Skattenytt* och *Svensk Skattetidning*. Karin Wahlman vid Lunds Universitet undersökte år 2022 utomståenderegeln i förhållande till begreppet samma eller likartad verksamhet i sitt examensarbete *Smita eller smitta? – Utomståenderegeln i förhållande till begreppet om samma eller likartad verksamhet inom reglerna om fåmansföretagsbeskattning*. Det saknas emellertid forskning och redogörelser för rättsläget sedan avgörandet HFD 2023 ref. 11 meddelats.¹⁶

1.6 Begrepp och förtydliganden

Fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL reglerar ett flertal förhållanden; huruvida ett företag är ett fåmansföretag, om ägarandelarna i företaget är kvalificerade eller inte och vilka beskattningsregler som gäller för sådana kvalificerade andelar, är alla frågor vars svar återfinns i regelverket. Det kan vid läsning därmed uppstå oklarheter kring vad som egentligen avses med vilken term, något som förtydligas här för att på samma gång undvika både missförstånd och upprepade förklaringar. Med begreppet fåmansföretagsreglerna i denna uppsats avses de särskilda fördelningsregler i 57 kap. IL som gäller kvalificerade andelar i ett fåmansföretag. Detta innebär att företag som omfattas av fåmansföretagsreglerna är fåmansföretag och personer som omfattas av regelverket äger kvalificerade andelar i ett fåmansföretag.

¹⁶ Avgörandet har visserligen kommenterats i flertalet artiklar från bland annat revisionsbyråer, se bl.a. Grant Thornton, *Glädjande dom för entreprenörer*, 2023; PricewaterCoopers, *Ny dom från Högsta förvaltningsdomstolen räddar utomståenderegeln*, 2023; Ernst & Young – *Ordningen återställd avseende utomståenderegeln*, 2023. Dessa artiklar är dock av mindre vetenskaplig karaktär och brister i objektivitet.

Reglerna kallas ofta 3:12-reglerna i debatt och doktrin men de kommer för tydlighetens skull i denna uppsats benämnas just fåmansföretagsreglerna.¹⁷ I övrigt förtydligas att med fåmansföretag i denna uppsats avses fåmansaktiebolag.¹⁸ Slutligen påpekas att jag för att få en konsekvent text hänvisar till Högsta förvaltningsdomstolen som HFD även vad gäller den tid innan 2011 då domstolen hade namnet Regeringsrätten.

1.7 Disposition

Uppsatsens disposition kan delas in i tre delar: en redogörelse för gällande rätt innan tidpunkten för avgörandet HFD 2023 ref. 11, en presentation av detta avgörande och dess påverkan på rättsläget samt en analyserande del där frågeställningarna besvaras. Inledningsvis redogörs i avsnitt 2 för fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL för att ge läsaren en övergripande förståelse av de skattemässiga regler som omfattar delägare i fåmansföretag. I samma avsnitt beskrivs också mer ingående utomstående regeln respektive begreppet samma eller likartad verksamhet samt relevant förarbete och praxis på området. I avsnitt 3 presenteras sedan avgörande HFD 2023 ref. 11 och viktiga aspekter av avgörandet i förhållande till gällande rätt där tidigare praxis belyses särskilt. Avslutningsvis analyseras uppsatsens frågeställningar i avsnitt 4. Analysen görs mot bakgrund av den information som presenterats i uppsatsen med särskilt fokus på avsnitt 3.

¹⁷ Tidigare återfanns reglerna i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt varför de kom att kallas för 3:12-reglerna.

¹⁸ Se avsnitt 1.4.

2 Fåmansföretagsreglerna

Fåmansföretagsreglerna återfinns i 56–57 kap. IL och har som bakomliggande syfte att förhindra att arbetsinkomster genom omvandling tas ut som lägre beskattade kapitalinkomster i form av utdelning eller kapitalvinst vid försäljning.¹⁹ På omvänt sätt är lagstiftarens avsikt att endast avkastningen av arbetsinkomster ska omfattas av fåmansföretagsreglerna.²⁰ Beträffande tolkningen av bestämmelserna gäller såsom allmänt inom skatterätts område att förarbeten är av stor vikt och ofta hänvisas till av HFD i olika domskäl.²¹ Även legalitetsprincipen, ett förbud mot en tolkning av lagtext som inte har stöd i lagtextens lydelse, har en stark ställning i svensk skatterätt.²² Fåmansföretagsreglerna har länge debatterats och kritiserats för bland annat otydlighet och innehåll; de har också utretts och ändrats ett flertal gånger.²³ I skrivande stund pågår en utredning tillsatt av regeringen med uppdrag att bland annat se över och lämna förslag på hur regelverket kan förenklas.²⁴

2.1 Definition av fåmansföretag

Ett företag anses utgöra ett fåmansföretag om det uppfyller någon av definitionerna i 56–57 kap. IL: huvuddefinitionen, den subsidiära definitionen eller den utvidgade definitionen. Enligt huvuddefinitionen i 56 kap. 2 § 1 IL är ett företag att betrakta som ett fåmansföretag om fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna i företaget. Enligt den subsidiära definitionen vilken återfinns i 56 kap. 2 § 2 IL avses också med fåmansföretag aktiebolag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. Delägare och närstående till denne ska enligt 56

¹⁹ Prop. 1989/90:110 s. 467.

²⁰ Jfr. prop. 1989/90:110 s. 467–469.

²¹ Tjernberg (2018b) s. 83 f.

²² Ibid. s. 23 ff.

²³ Tjernberg (2018a) s. 17; jfr. Alstadsaeter & Jacob (2012) s. 11–29.

²⁴ Dir. 2022:44; Dir. 2023:10.

kap. 5 § IL betraktas som en enda delägare;²⁵ vidare gäller att ägarskapet enligt 56 kap. 6 § IL kan ske både direkt och indirekt. Enligt den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL ska flera delägare räknas som en enda delägare om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i:

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

Enligt 2 kap. 2 § IL ska även utländska företag betraktas som fåmansföretag om de uppfyller rekvisiten för någon av dessa definitioner.

2.2 Kvalificerade andelar

Om det konstaterats att ett företag är ett fåmansföretag görs en bedömning enligt 57 kap. 4 § IL av om ägarandelarna i företaget är kvalificerade eller inte. Andelarna är kvalificerade om delägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller under något av de fem tidigare beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i antingen fåmansföretaget eller ett annat bolag med anknytning till detta. Enligt bestämmelsen finns två sådana slags bolag: dotterbolag till företaget samt andra företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som fåmansföretaget eller dess dotterbolag. För bestämmelsens tillämpning krävs att nämnda bolag utgör fåmansföretag.

Begreppet verksam i betydande omfattning definieras inte i lagtexten men viss ledning går att hämta ur dess förarbeten. Personer vars arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget, exempelvis företagsledare och högre befattningshavare, anses alltid vara verksamma i betydande omfattning. Bedömningen påverkas av företagets omfattning, därför är det för

²⁵ Definitionen av närstående återfinns i 2 kap. 22 § IL.

mindre företag inte uteslutet att även arbetsledare och anställda utan ledarposition anses verksamma i betydande omfattning. Däremot bör en styrelseledamot inte anses verksam i betydande omfattning om den inte annars utför något kontinuerligt arbete i företaget, även om ledamoten utför en punktinsats av stor betydelse för verksamheten.²⁶

2.3 Beskattningskonsekvenser

För onoterade andelar i aktiebolag gäller som utgångspunkt att inkomster från dessa enligt 42 kap. 15 a § och 65 kap. 7 § IL beskattas i inkomstslaget kapital till 25 procents beskattning. Okvalificerade andelar i fåmansföretag och inkomster därifrån beskattas enligt dessa regler. Den som istället äger kvalificerade andelar omfattas av de särskilda fördelningsreglerna vilka reglerar hur stor del av en kapitalvinst från försäljning eller utdelning från företaget som beskattas i inkomstslaget kapital respektive tjänst.

Uppdelningen av inkomster från kvalificerade andelar är schablonmässig och görs genom fastställandet av ett *gränsbelopp*. Gränsbeloppet beräknas enligt 57 kap. 10 § IL genom att årets gränsbelopp läggs ihop med sparutdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Årets gränsbelopp beräknas enligt 57 kap. 11 § IL och sparutdelningsutrymme utgör enligt 57 kap. 13 § IL tidigare års gränsbelopp som ägaren inte nyttjat.²⁷ Uppdelningen sker enligt 57 kap. 20 och 21 §§ IL: utdelning och kapitalvinst upp till gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget kapital till en effektiv beskattning om 20 procent²⁸ medan utdelning och kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet anses utgöra en konsekvens av ägarens arbetsinsats och beskattas i sin helhet i inkomstslaget tjänst.²⁹ Om utdelning eller kapitalvinst överstiger 90 respektive 100 inkomstbasbelopp

²⁶ Prop. 1989/90:110 s. 703 f.

²⁷ Se Tjernberg (2018a) s. 73–80 för en mer ingående beskrivning av reglerna för beräkning av gränsbeloppet.

²⁸ Kapitalinkomstskatten är enligt 65 kap. 7 § IL 30 procent av överskottet men utdelning upp till gränsbeloppet ska enligt 57 kap. 20 och 21 §§ IL tas upp till två tredjedelar.

²⁹ Melz m.fl. (2023) s. 413.

tas denna del enligt 57 kap. 20 a och 22 §§ IL upp i sin helhet som inkomst av kapital till 30 procents beskattning.³⁰

2.4 Utomståenderegeln

Fåmansföretagsreglernas schablonmässiga konstruktion kan medföra att vinster som tas ut från företaget genom utdelning eller kapitalvinst beskattas som förvärvsinkomster trots att de inte är en konsekvens av någons arbetsinsats. Med anledning av detta har lagstiftaren infört en regel som begränsar fåmansföretagsreglernas tillämpning, den så kallade utomståenderegeln.³¹ Regeln innebär att om utomstående äger en betydande andel av företaget anses övriga ägares andelar som utgångspunkt inte kvalificerade. Utomståenderegeln återfinns i 57 kap. 5 § IL och lyder enligt följande:

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

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

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

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

Vid tillämpning av tredje stycket ska sådana andelar som avses i 4 a § likställas med kvalificerade andelar.

³⁰ Kapitalinkomster från kvalificerade andelar kvoterar inte, se 42 kap. 15 a § andra stycket 5 IL. Inkomstbasbeloppet år 2023 är fastställt till 74 300 kr. Se 1 § förordning (2022:1437) om inkomstbasbelopp för år 2023.

³¹ Nilsson & Bartels (2014) s. 676. Regeln har funnit sedan 1990 års skattereform, jfr. prop. 1989/90:110.

2.4.1 Allmänt om tolkning och tillämpning av bestämmelsen

Utomståenderekvisitet och frågan om en delägare är utomstående beror ytterst på om delägaren har kvalificerade andelar i företaget, inte om denne är verksam i företaget i betydande omfattning eller inte. Detta följer av ordalydelsen i regelns tredje stycke och har bekräftats i praxis.³² Vid regelns tillkomst var det, till följd av att övriga skatteregler såg annorlunda ut, i princip enbart negativt att omfattas av fåmansföretagsreglerna. Bevisbördan för utomståenderegeln tillämplighet i det enskilda fallet låg därför på den skattskyldige.³³ Idag kan det tvärtom vara fördelaktigt att omfattas av fåmansföretagsreglerna men trots detta har den skattskyldige fortfarande bevisbördan för omständigheter som talar för utomståenderegeln tillämplighet. Detta kan ge upphov till intressanta bevisfrågor och har uppmärksamats i doktrin.³⁴ Vad gäller tidsramen för bedömning av regelns tillämplighet ska enligt bestämmelsen beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Det framgår inte uttryckligen om det utomstående ägandet måste ha förelegat under hela den föregående femårsperioden; så har emellertid bestämmelsen tillämpats i praxis och annorlunda bedömningar har endast tillåtits i särskilda undantagsfall.³⁵

2.4.2 Ägande av betydande omfattning

Hur begreppet betydande omfattning ska tolkas framgår inte av lagtexten.³⁶ Avgörande för bedömningen är just utomståendes ägarandel; det inte är tillräckligt att utomstående erhåller en viss del av bolagets utdelning.³⁷ Enligt förarbetena bör rekvisitet anses uppfyllt om utomstående äger minst 30 procent av andelarna med hänvisning till att majoritetsägaren då får en mindre nettobehållning än för motsvarande löneuttag då denne måste dela på

³² RÅ 2009 ref. 53; jfr. Tjernberg, Mats (2018c) s. 211.

³³ Prop. 1989/90:110 s. 468; jfr. Nilsson & Bartels (2014) s. 677.

³⁴ Tjernberg (2018c) s. 210.

³⁵ Ibid. s. 216–219; jfr. särskilt rättsfallen HFD 2012 not. 52 och RÅ 2001 ref. 37 I & II.

³⁶ Omfattningen avser ägande, inte arbete i företaget. Jfr. ordalydelse i 57 kap. 4 och 5 § IL.

³⁷ HFD 2018 not. 24; Melz m.fl. (2023) s. 411. Samtidigt krävs att utomstående har viss rätt till utdelning, se HFD 2015 ref. 52.

utdelning och kapitalvinst med utomstående ägare.³⁸ Den i förarbetena angivna nivån om att rekvisitet betydande omfattning anses uppnått vid 30 procents utomstående ägande har varit starkt tongivande för rättstillämpningen och har bekräftats genom praxis.³⁹ Vid tiden för reglernas införande blev löneuttag fördelaktigare än utdelning redan vid cirka 28 procents utomstående ägande.⁴⁰ Till följd av ett flertal lagändringar sedan reglernas tillkomst har nivån ändrats och idag inträffar denna kritiska punkt först vid utomstående ägande om 47,7 procent av bolagets andelar.⁴¹ Mot bakgrund av dessa lagändringar har det i doktrin antytts och argumenterats för att bedömningen av begreppet betydande omfattning bör ske från fall till fall istället för att utgå från en statisk nivå om 30 procents ägande.⁴² Mot detta talar dels uttalandet i anförda förarbeten tillsammans med det faktum att förarbeten tillmätts stor auktoritet vid tolkning av lagtext, dels förutsebarhet för den skattskyldige och fördelarna med att på förhand kunna förlita sig på en uttrycklig procentsats.⁴³

2.4.3 Skäl mot tillämpning

Bestämmelsen föreskriver också vissa fall då den inte ska tillämpas. Trots att rekvisiten i utomståenderegeln är uppfyllda ska andelarna i företaget anses kvalificerade om det föreligger särskilda skäl. Enligt förarbetena kan särskilda skäl föreligga bland annat vid förekomsten av inbördes avtal som reglerar utdelningsrätten för olika aktier, korsvisa äganden och konvertibla skuldebrev.⁴⁴ Enligt 57 kap. 5 § tredje stycket 2 IL anses en ägare inte heller utomstående om denne äger andelar i företaget indirekt och dessa hade varit kvalificerade om de ägts direkt. Ett exempel på en situation när detta undantag tillämpas är när delägaren indirekt äger andelar i ett annat fåmansbolag som enligt 57 kap. 4 § första stycket 3 IL bedriver samma eller likartad verksamhet

³⁸ Prop. 1989/90:110 s. 468, 704.

³⁹ RÅ 2009 ref. 53; HFD 2012 not. 52; Nilsson & Bartels (2014) s. 682.

⁴⁰ Tjernberg (1999), s. 273–275.

⁴¹ Rydin, Båvall och Bartels (2022) s. 104.

⁴² Tjernberg, (1999), s. 273 f; Tjernberg (2006) s. 75; Nilsson & Bartels (2014) s. 682.

⁴³ Tjernberg (2006) s. 75.

⁴⁴ Prop. 1989/90:110 s. 468, 703.

som det aktuella fåmansbolaget. Denna situation kommer redogöras för mer ingående i följande delavsnitt.

2.5 Samma eller likartad verksamhet

2.5.1 Regeln och tolkning av dess innebörd

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet infördes i syfte att hindra delägare i ett fåmansföretag från att flytta verksamheten till ett annat företag och låta upparbetade arbetsinkomster stanna kvar i ett vilande bolag.⁴⁵ Regeln återfinns i 57 kap. 4 § första stycket 3 IL och föreskriver att en andel i ett fåmansföretag ska anses kvalificerad om andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som det avsedda fåmansföretaget.

Det framgår inte av lagtexten hur begreppet samma eller likartad verksamhet ska definieras och inte heller ges någon närmare precision av begreppet i förarbetena, varför praxis har varit tongivande för tolkningen och innebörden av begreppet.⁴⁶ Av denna följer att det krävs ett ägarsamband mellan två företag för att de ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet, detta trots att ett sådant rekvisit inte uttryckligen följer av lagtexten.⁴⁷ Det framgår också av HFD:s avgöranden att jämförelsen mellan två företag kan utgå från verksamheten i antingen förvärvande eller överlåtande bolag beroende på vilka andelar som ska bedömas.⁴⁸ HFD har i samband med dessa avgöranden uttalat att det inte ska vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter.⁴⁹

⁴⁵ Melz m.fl. (2023) s. 408; jfr. prop. 1989/90:110 s. 703.

⁴⁶ Tjernberg (2018a) s. 65; Silfverberg (2009) s. 441.

⁴⁷ HFD 2012 ref. 67 II.

⁴⁸ RÅ 2010 ref. 11 I–V.

⁴⁹ Ibid.; jfr. prop. 1989/90:110 s. 468, 703 f.

2.5.2 Verksamhetsöverlåtelse

I RÅ 1999 ref. 28, ett avgörande som fått stor genomslagskraft i rättspraxis,⁵⁰ uttalade HFD att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen. Avgörande är alltså om det skett en överföring av hela eller delar av verksamheten i ett företag till ett annat, inte om deras verksamhet är av samma slag.⁵¹

En fastighet eller aktiepost som överförs mellan två företag har i praxis ansetts utgöra sådan verksamhetsöverlåtelse,⁵² likaså kan delar av företagets verksamhet anses överförda om kunskap och kundrelationer tas med från ett företag till ett annat.⁵³ Även förvaltning av företagets vinstmedel utgör en del av verksamheten och överföring av kapital mellan fåmansföretag kan därmed anses utgöra verksamhetsöverlåtelse.⁵⁴ Det verkar i praxis sakna betydelse på vilket sätt överföringen av vinstmedlen gjorts mellan bolagen; tidigare har all slags överföring av vinstmedel mellan fåmansföretag ansetts utgöra överföring av verksamhet.⁵⁵

⁵⁰ RÅ 2010 ref. 11 I–V; HFD 2011 ref. 75; HFD 2012 ref. 67 I–II; jfr. Silfverberg (2009) s.449ff; Melz m.fl. (2023) s. 408.

⁵¹ Melz m.fl. (2023) s. 408; jfr. RÅ 2007 not. 66.

⁵² RÅ 1997 ref. 48 I–II.

⁵³ RÅ 2010 ref. 11 III.

⁵⁴ RÅ 2010 ref. 11 I & V; HFD 2011 ref. 75; HFD 2012 ref. 67 I & II.

⁵⁵ Alla slags överföringar av vinstmedel har inte ännu prövats i praxis. Överföringar som prövats är utdelning, försäljning av aktier till underpris, försäljning av aktier till utomstående mot en marknadsmässig ersättning, inlösen av aktier, likvidation av bolaget, och aktieägartillskott. Se Tjernberg (2018a) s. 65ff; jfr. Rydin, Båvall och Bartels (2022) s. 95 ff.

3 HFD 2023 ref. 11

3.1 Avgörandet och dess påverkan på rättsläget

Målet HFD 2023 ref. 11 rörde utomståenderegeln i förhållande till begreppet samma eller likartad verksamhet och berörde särskilt frågan om överföring av verksamhet mellan två fåmansföretag. J.N. var verksam i betydande omfattning i Intersport Sverige AB (Intersport) vilket ägdes till mer än 70 % av Adelis Equity Partners I AB (Adelis). Aktierna i Adelis ägdes av 14 personer och utgjorde kvalificerade andelar. Delägarna i Adelis var verksamma i betydande omfattning i Adelis men inte i Intersport och ägde inte heller direkt några aktier i Intersport. Adelis förde över kapital till Intersport genom en nyemission i Intersport. J.N. erbjöds sedan av Adelis att köpa en mindre andel av aktierna i Intersport. J.N. ansökte om förhandsbesked och frågade om dessa aktier skulle utgöra kvalificerade andelar. Avgörande för bedömningen var om ägarna i Adelis ansågs utomstående i förhållande till Intersport.

Skatterättsnämnden ansåg att utomståenderegeln inte var tillämplig och att J.N.s andelar därmed skulle vara kvalificerade. Enligt nämnden följer av praxis att två fåmansföretag anses bedriva samma eller likartad verksamhet om ett av företagen för över vinstmedel till det andra företaget.⁵⁶ Genom nyemissionen från Adelis till Intersport konstaterade nämnden att Adelis hade fört över delar av sin verksamhet till Intersport varför de ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet. De andelar i Intersport som ägdes indirekt av aktieägarna i Adelis skulle därmed ha varit kvalificerade om de hade ägts direkt och utomståenderegeln var således inte tillämplig.

HFD gjorde en annorlunda bedömning än Skatterättsnämnden. Domstolen inledde med att konstatera att syftet bakom bestämmelserna i 57 kap. IL är att förhindra inkomstomvandling av upparbetade arbetsinkomster och att på

⁵⁶ Nämnden hänvisade till HFD 2011 ref. 75 och HFD 2012 ref. 67 I.

omvänt sätt endast avkastningen av arbetsinkomster ska omfattas av fåmansföretagsreglerna.⁵⁷ Enligt HFD följer av tidigare praxis att även andra omständigheter än sådana hänförliga till ett företags själva verksamhet kan beaktas och att syftet med bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ska tillmätas avgörande betydelse vid denna bedömning.⁵⁸ HFD konstaterade beträffande omständigheterna i målet att vinstmedel genererade i Adelis visserligen överförts till Intersport genom nyemissionen. Samtidigt förelåg enligt HFD, mot bakgrund av att delägarna i Adelis inte var verksamma i betydande omfattning i Intersport, att det inte hade funnits någon risk för inkomstomvandling av arbetsinkomster i Intersport om de hade ägt andelarna direkt. Vidare framhöll HFD att upparbetade vinstmedel i Intersport inte kunde tas ut som kapitalinkomst av delägarna då de inte ägde några aktier direkt i Intersport. HFD ansåg därmed att delägarna i Adelis var utomstående i förhållande till Intersport och att de aktier som J.N. erbjöds att köpa inte skulle vara kvalificerade.

Såsom tidigare framförts i avsnitt 2.5.2 har överföring av kapital mellan två företag, förutsatt ett ägarsamband mellan dessa, tidigare kategoriskt betraktats som en verksamhetsöverföring med följderna att företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Genom HFD 2023 ref. 11 klargörs att en sådan bedömning inte ska göras kategoriskt och att även andra omständigheter, utöver frågan om det finns något ägarsamband mellan företagen, kan beaktas vid denna bedömning.

3.2 Lagtekniska problem

Anledningen till att en prövning görs av huruvida de två fåmansföretagen bedriver samma eller likartad verksamhet är genom hänvisningen i utomståenderegeln, 57 kap. 5 § IL. Enligt tredje stycket 2 i denna bestämmelse är utomståenderegeln inte tillämplig på andelar som ägs indirekt av en fysisk person och som hade varit kvalificerade om de ägts direkt. För

⁵⁷ Jfr. prop. 1989/90:110 s. 467, 469.

⁵⁸ Det rättsfall som särskilt hänvisades till var HFD 2012 ref. 67 II där två fåmansföretag inte ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet med hänvisning till att det saknades ett ägarsamband mellan dessa.

att avgöra utomståenderegeln tillämplighet krävs så som jag tolkar bestämmelsens ordalydelse en bedömning utifrån ett hypotetiskt scenario där de indirekt ägda andelarna istället hade ägts direkt av en fysisk person.

I ett sådant scenario hade delägarna i Adelis, där de är verksamma i betydande omfattning, ägt andelarna i Intersport direkt istället för att äga dem indirekt genom Adelis. Om dessa delägare då genom en nyemission överför kapital sidledes från Adelis till Intersport och samtidigt äger direkta andelar i både Adelis och Intersport, innebär detta en risk för inkomstomvandling av upparbetade arbetsinkomster i Adelis. Denna omständighet kommenteras inte av HFD. Det framgår inte heller på annat sätt hur domstolen löser den lagtekniska komplikation som avgörandet medför.

3.3 En jämförelse med HFD 2018 not. 23

I HFD 2018 not. 23 var omständigheterna följande: PSG Capital (PSG) var ett fåmansföretag vars delägare var verksamma i betydande omfattning i PSG. Bolaget bildade investeringsfonden Elementa (fonden) vilken förvaltades av M.W. som var anställd men inte delägare i PSG. M.W. bildade senare ett nytt fåmansföretag, Elementa Management AB (EM), där M.W. var verksam i betydande omfattning. PSG överförde förvaltningen av fonden till EM och förvärvade andelar i EM mot marknadsmässig ersättning. Delägarna i PSG var inte verksamma i betydande omfattning i EM och deras andelar i EM ägdes endast indirekt. Fördelningen av ägarandelar i EM var följande: 50,1 % ägdes av M.W., 10 % av M.W.s svärfar, 6 % av bolagets VD, 24 % av utomstående ägare och 9,9 % av PSG. M.W. ansökte om förhandsbesked för att veta om ägarna i PSG ansågs utomstående i förhållande till EM. I målet prövades därmed frågan om PSG och EM ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet.

Kort kan alltså konstateras att omständigheterna i målet överlag liknade de i HFD 2023 ref. 11. Den största skillnaden mellan de två målen var, utöver att M.W. tidigare var anställd i PSG, att verksamhetsöverföringen mellan delägarbolaget och aktuellt fåmansföretag i detta fall skedde genom en fondöverföring istället för genom en nyemission. Delägarna i PSG ägde

endast indirekta andelar i EM och var inte verksamma i betydande omfattning i EM. Det förelåg därmed, precis som i 2023 års fall, ingen faktisk risk för inkomstomvandling.⁵⁹ HFD ansåg dock, utan att kommentera risken för inkomstomvandling, att överföringen av fonden innebar en verksamhetsöverföring och att PSG och EM därmed bedrev samma eller likartad verksamhet vilket gjorde att PSG:s delägare inte ansågs utomstående i förhållande till EM. Att utomståenderegeln inte anses tillämplig även i fall då det saknas risk för inkomstomvandling har kritiserats i doktrin.⁶⁰

⁵⁹ Skatterättsnämnden framförde visserligen i målet att inkomstomvandling inte kan uteslutas. Det framgår dock inte hur nämnden har resonerat för att landa i denna slutsats.

⁶⁰ Tjernberg (2018c) s. 208.

4 Analys och slutsats

4.1 Rättsläget innan HFD 2023 ref. 11

Fåmansföretagsreglerna är schablonartade till sin karaktär och riskerar därför att omfatta även medel som inte utgör upparbetade arbetsinkomster – en risk för tillämpning av regelverket i direkt strid med dess syfte. För att motverka dessa effekter infördes utomståenderegeln, men denna riskerar i sin tur att missbrukas genom diverse verksamhetsöverlåtelser där upparbetade arbetsinkomster i ett företag förs över till ett annat företag och därifrån tas ut enligt reglerna om okvalificerade andelar. Med anledning av detta infördes det regelverk som följer av 57 kap. 5 § tredje stycket 2 IL samt 57 kap. 4 § första stycket 3 IL. Genom dessa bestämmelser blir reglerna om kvalificerade andelar tillämpliga då en person indirekt äger andelar i ett bolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett annat företag i vilket delägaren är verksam i betydande omfattning. Kort kan alltså hittills konstateras att fåmansföretagsreglerna, i alla fall vad avser de aspekter som redogjorts för hittills, består av ett lapptäcke av regler och undantag med syfte att täcka upp för och motverka varandras inneboende brister. Detta regelverk är i min mening mer komplicerat än nödvändigt och jag välkomnar pågående utredning med uppdrag att se över och förenkla fåmansföretagsreglerna.

Lagtexten och dess förarbeten ger inte någon närmre ledning kring hur begreppet samma eller likartad verksamhet, här särskilt mot bakgrund av utomståenderegeln, ska bedömas och begreppet har därmed lämnats åt praxis att definiera. Enligt denna är det avgörande för bedömningen inte om företagen faktiskt bedriver verksamhet av samma eller likartat slag utan istället om det har skett någon form av verksamhetsöverlåtelse mellan företagen; begreppet ska alltså inte förstås enligt vanligt språkbruk. Jag anser det problematiskt att man beträffande detta begrepp väntas läsa in avsevärt mer än vad som framgår av både lagtext och förarbeten, särskilt då både legalitetsprincipen och förarbeten har stor auktoritet vid lagtolkning inom skatterättens område. Visserligen anser jag den tolkning som framgått av praxis vara förenlig med fåmansföretagsreglernas bakomliggande syfte men

det gör den inte i sig mindre långtgående. Detta är enligt mig ytterligare ett skäl att se över och reformera regelverket.

Förvaltning av ett företags vinstmedel anses utgöra en del av dess verksamhet. Tidigare har all slags kapitalöverföring mellan företag som prövats i HFD, förutsatt ett ägarsamband mellan bolagen, utgjort verksamhetsöverföring med följden att företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet. En sådan kategorisk tillämpning utan en närmre bedömning av den faktiska risken för inkomstomvandling blir i stora delar lik de i övrigt schablonmässigt utformade fåmansföretagsreglerna och innebär därmed liknande risker: att reglerna tillämpas även när det saknas risk för inkomstomvandling. Visserligen går en sådan följd inte att helt förhindra men bör enligt mig undvikas i möjligaste mån; här görs detta lättast genom en individuell riskbedömning beträffande inkomstomvandling i det enskilda fallet.

4.2 Rättsläget efter HFD 2023 ref. 11

I HFD 2023 ref. 11 förelåg inte någon faktisk risk för inkomstomvandling av arbetsinkomster och HFD ansåg därför att företagen inte bedrev samma eller likartad verksamhet vilket gjorde utomståenderegeln tillämplig. Genom domstolens avgörande fastställdes att syftet bakom bestämmelserna – motverkandet av inkomstomvandling – ska tillmätas avgörande betydelse också vid bedömningen kring samma eller likartad verksamhet. HFD klargjorde också att, utöver frågan om ägarsamband, även andra omständigheter än sådana hänförliga till själva verksamheten kan beaktas vid denna bedömning. HFD 2023 ref. 11 är enligt mig ett välkommet avgörande: dels är det materiellt tillfredsställande, dels förtydligar och förändrar det rättsläget på ett önskvärt sätt. Genom detta avgörande lär domstolarna i framtiden frångå sin tidigare närmast mekaniska bedömning av kapitalöverlåtelser och gå mot en enligt mig betydligt mer ändamålsenlig och tillfredsställande tillämpning av lagtexten.

Avgörandet innebär dock inte endast klargöranden och ett förtydligande av rättsläget; det ger också upphov till en del frågor beträffande hur denna modifierade tillämpning bör genomföras. Enligt lagtextens ordalydelse i 57

kap. 5 § tredje stycket 2 IL ska man vid bedömningen av huruvida andelarna är kvalificerade, och således om företagen bedriver samma eller likartad verksamhet, utgå från ett hypotetiskt scenario där de indirekt ägda andelarna istället ägs direkt. I ett sådant scenario hade delägarna i Adelis ägt andelarna i Intersport direkt och överfört kapital sidledes från Adelis till Intersport genom en nyemission. Omständigheterna hade då varit sådana att det onekligen förelegat risk för inkomstomvandling av arbetsinkomster i Adelis, något HFD inte kommenterar.

För att domstolens slutsats ska bli logiskt förenlig med ordalydelsen i lagtexten verkar det krävas en bedömning uppdelad i olika steg. Först avgörs, oaktat utomståenderegeln, om företagen bedriver samma eller likartad verksamhet enligt 57 kap. 4 § första stycket 3 IL. När sedan frågan om utomståenderegeln tillämplighet enligt 57 kap. 5 § tredje stycket 2 IL avgörs måste svaret i föregående steg beträffande samma eller likartad verksamhet accepteras oreserverat. Dessvärre och som tidigare nämnt framgår det dock inte om domstolen tillämpat en sådan tvåstegsbedömning. Trots att jag materiellt ser positivt på utgången i målet ställer jag mig kritisk till att HFD – särskilt när domen till viss del förändrar rättsläget – inte mer ingående förklarar hur och i vilka steg bedömningen ska göras.

Vidare är det enligt mig svårt att vid en jämförelse med omständigheterna och utgången i målet HFD 2018 not. 23 se hur dessa två avgöranden är förenliga med varandra. I HFD 2023 ref. 11 klargjorde domstolen att det av tidigare praxis framgår att reglernas syfte ska tillmätas avgörande betydelse vid bedömningen av om två företag bedriver samma eller likartad verksamhet.⁶¹ Det är därför anmärkningsvärt att företagen i HFD 2018 not. 23 ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet trots att någon risk för inkomstomvandling inte förelåg och att domstolen inte förde något resonemang om reglernas bakomliggande syfte. När dessa två avgöranden

⁶¹ Det avgörande som domstolen hänvisar till är HFD 2012 ref. 67 II, se not 58. Detta avgörande meddelades cirka sex år innan HFD 2018 not. 23.

ställs bredvid varandra är det därför svårt att veta hur bedömningen av begreppet samma eller likartad verksamhet faktiskt ska göras.

Källförteckning

Offentligt tryck

Dir. 2022:44 Förenklade regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag.

Dir. 2023:10 Tilläggsdirektiv till Kommittén om förenklad beskattning av ägare till fåmansföretag (Fi 2022:04).

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

Litteratur

Alstadsaeter, Annette och Jacob, Martin. *Income Shifting in Sweden, An Empirical Evaluation of the 3:12-rules*. Report to the Expert Group on Public Economics, 2012:4.

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

Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger. *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt*, 19 uppl., Lund 2023.

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

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

Rydin, Urban; Båvall, Bertil och Bartels, Katarina. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 5 uppl., Stockholm 2022.

Sandgren, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm 2021.

Silfverberg, Christer. *Samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2009:7 s.437–451.

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*, Uppsala 2018(a).

Tjernberg, Mats. *Skatterättslig tolkning*, Uppsala 2018(b).

Tjernberg, Mats. *Utomståenderegeln – hur betydande är ”betydande”?*, Skattenytt 2006:2 s. 74–75.

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

Trolle Önnerfors, Elsa och Wenander, Henrik. *Att skriva rätt*, 1 uppl., Stockholm 2016.

Wahlman, Karin. *Smita eller smitta? – Utomståenderegeln i förhållande till begreppet om samma eller likartad verksamhet inom reglerna om fåmansföretagsbeskattning*, Lunds Universitet 2022.

Elektroniska källor

Ernst & Young. *Ordningen återställd avseende utomståenderegeln*. 2023. <https://www.ey.com/sv_se/tax/ordningen-aterstalld-avseende-utomstaenderegeln> (besökt 2023-05-02).

Grant Thornton. *Glädjande dom för entreprenörer – Utomståenderegeln kan fortsatt användas*. 2023. <<https://www.grantthornton.se/insikt/skattenyhet/gladjande-dom-for-entreprenorer-utomstaenderegeln-kan-fortsatt-anvandas/>> (besökt 2023-05-02).

PricewaterhouseCoopers. *Ny dom från Högsta förvaltningsdomstolen räddar utomståenderegeln*. 2023. <<https://blogg.pwc.se/taxmatters/dom-utomstaenderegeln>> (besökt 2023-05-02).

Rättsfall

RÅ 1997 ref. 48 I–II.

RÅ 1999 ref. 28.

RÅ 2001 ref. 37 I & II.

RÅ 2007 not. 66.

RÅ 2009 ref. 53.

RÅ 2010 ref. 11 I–V.

HFD 2011 ref. 75.

HFD 2012 not. 52.

HFD 2012 ref. 67 I–II.

HFD 2015 ref. 52.

HFD 2018 not. 23.

HFD 2018 not. 24.

HFD 2023 ref. 11.