



AKADEMIN FÖR UTBILDNING OCH EKONOMI  
Avdelningen för ekonomi

---

# *Utomståenderegeln*

*Författare*  
*Lucas Eliasson & Ruken Kizil*

*År 2023*

*Examensarbete, Grundnivå (kandidatexamen), 15 hp*  
*Rättsvetenskapligt program med inriktning mot skatterätt och fastighetsrätt*

*Handledare: Börje Leidhammar*  
*Examinator: Eleonor Kristoffersson*

---

## *Förord*

*Vi vill börja med ett citat från vår käre Bo Andersson från år 2019, "Jag är så jävla tacksam!" Med det syftar vi till de tre års studier som spenderats på Högskolan i Gävle,*

*till alla klasskamrater som blivit till vänner,*

*till alla lärare som utrustat oss med god undervisning och kunskap inför framtiden,*

*till familj, nära och kära för ett oändligt stöd.*

*Men framför allt ett stort tack till handledare Börje Leidhammar för god dialog, diskussion och underrättelse under examensarbetets arbetsperiod.*

*P.S.*

*Även ett stort tack till mina dåvarande klasskamrater, mina nuvarande vänner, och mina förhoppningsvis framtida arbetspartners, för stort engagemang, uppmuntran och humoristiska tre år tillsammans, Rasmus och Samuel.*

*Er Lucas*

## *Sammanfattning*

Utomståenderegeln är en undantagsregel till de ordinarie 3:12-reglerna och har genomgått några enstaka förändringar sedan introduktionen år 1991. Den första förändringen avsåg karenstiden som gick från tio till fem år under 1997. År 2001 omfattade reglerna både det direkta och indirekta ägandet. Den senaste förändringen kom så sent som 2019 och berörde de nya generationsskiftesreglerna. De nya reglerna förändrade ingenting i lagstiftningen utöver att ett nytt stycke tillades i lagtexten vilket innebar att när definitionen om vem som ska betraktas som utomstående delägare i 57 kap. 5 § 3 st. beaktas - ska även andelar som anges i 57 kap. 4 a § IL tillämpas. Detta eftersom utomståenderegeln inte ska få en vidare tillämpning än vad som avsett. Den svenska historians mest framstående skattereform genomfördes under 1990. Innan genomförandet blev fysiska personer beskattade på alla sina inkomster efter en progressiv skatteskala där skattesatsen var desamma för både kapital- och tjänsteinkomst. De höga bolagsskattesatserna och sociala avgifterna medförde att det blev mer gynnsamt att ta ut vinst i bolaget som lön i stället för utdelning.

Arbetet syftar till att beskriva och analysera vilka rekvisit som behöver vara uppfyllda för att utomståenderegeln ska vara tillämplig enligt 57 kap. 5 § IL, men även vilken skattemässig fördelning det ger för delägaren av ett fåmansföretag om utomståenderegeln kan tillämpas eller ej. Utifrån arbetets analys av rättsfall kan det konstateras att Högsta förvaltningsdomstolen tolkar rekvisiten till utomståenderegeln strikt och regeln restriktivt.

## *Innehållsförteckning*

<i>Förord</i> .....	1
<i>Sammanfattning</i> .....	2
<i>Förkortningslista</i> .....	4
<i>1. Inledning</i> .....	2
<i>1.1 Syfte</i> .....	3
<i>1.2 Metod och material</i> .....	3
<i>1.2.1 Rättsdogmatisk metod</i> .....	3
<i>1.2.2 Skatterättsnämnden</i> .....	5
<i>1.3 Avgränsningar</i> .....	5
<i>1.4 Disposition</i> .....	6
<i>2. 3:12-reglernas historia</i> .....	7
<i>3. Utomståenderegeln</i> .....	9
<i>3.1 Fördelningen av skatt för delägare i fåmansföretag</i> .....	9
<i>3.2 Kvalificerade andelar</i> .....	10
<i>3.2.1 Verksam i betydande omfattning</i> .....	10
<i>3.2.2 Samma eller likartad verksamhet</i> .....	11
<i>3.3.1 Utomståendes direkta eller indirekta ägande i fåmansföretag</i> .....	1
<i>3.3.2 Utomståenderekvisitet - tillämpning i rättspraxis</i> .....	1
<i>3.4.1 Betydande omfattning</i> .....	7
<i>3.4.2 Betydande omfattning - tillämpning i rättspraxis</i> .....	7
<i>3.5.2 Rätt till utdelning - tillämpning i rättspraxis</i> .....	8
<i>3.6.1 Särskilda skäl</i> .....	11
<i>3.6.2 Särskilda skäl i rättspraxis</i> .....	11
<i>3.7.1 Karenstiden</i> .....	12
<i>3.7.2 Karenstidens tillämpning i rättspraxis</i> .....	12
<i>3.8 Översikt av rättspraxis</i> .....	14
<i>4. Analys</i> .....	15
<i>5. Avslutning</i> .....	19
<i>Källförteckning</i> .....	20

## *Förkortningslista*

ABL - Aktiebolagslagens (2005:551)

HFD - Högsta förvaltningsdomstolen

IBB - Inkomstbasbelopp

IL - Inkomstskattelagen (1999:1229)

Kap. - Kapitel

Prop. - Proposition

Ref. - Referatmål

RÅ - Regeringsrättens årsbok

SFS – Svensk författningssamling

SRN - Skatterättsnämnden

SOU- Statens offentliga utredningar

## 1. Inledning

Majoriteten av alla företag i Sverige består av aktiebolag som omfattas av en eller ett fåtal ägare och det finns nästintill inga specifika civilrättsliga regler för dessa bolag. Däremot finns det särskilda skäl som resulterats i en viss skattemässig hantering av de företag som definieras som fåmansföretag.<sup>1</sup>

Till följd av de höga bolagsskattesatserna samt sociala avgifter var det mer förmånligt att ta ut vinster i lön i stället för utdelning. Med den nya skattereformens inträde förändrades reglerna kring arbetsinkomster och kapitalinkomster, de skulle numera beskattas separat. Utdelning och kapitalvinster skulle beskattas med 30 procent och tjänsteinkomster med en marginalskatt omkring 50 procent. De nya bestämmelserna resulterade i en uppmuntran för fåmansbolagen att ta utdelning i stället för lön och därmed ta tillvara på dessa skattemässiga olikheter. För att kringgå att tjänsteinkomster omvandlades till enbart kapitalinkomster infördes i anknytning med skattereformen de så kallade 3:12-reglerna.<sup>2</sup> Idag motsvarar dessa regler - 57 kap. Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL), och medför att beskattningen på utdelningar och kapitalvinster ska delas lika mellan inkomstslaget kapital och en lägre skattesats, sedan inkomstslaget tjänst och till slut kapital igen till en normal skattesats.<sup>3</sup>

När 3:12-reglerna infördes lades även utomståenderegeln till med ett ändamål att ge ett intryck av en undantagsregel till beskattningsreglerna. Ovissheten kring omvandling av inkomster ansågs vara lägre om en utomstående part ägde minst 30 procent av andelarna i företaget eftersom utdelningen och kapitalvinsterna också tillföll dessa ägare, därför infördes bestämmelsen.<sup>4</sup> Kriteriet för att uppfylla utomståenderegeln återfinns i 57 kap. 5 § IL och ska anses vara tillämplig då aktieägaren kan bevisa ”att utomstående, direkt eller indirekt, i en betydande omfattning äger delar i företaget och, direkt eller indirekt har rätt till utdelning” under tiden som det inte finns några särskilda skäl som talar för att en andel ändå ska ses som kvalificerad. Vid en bedömning ska ett förhållande från beskattningsåret och de fem föregående tas i hänsyn. Då regeln är tillämplig kommer utdelning och kapitalvinster att beskattas i sin helhet i enighet med de vanliga reglerna för kapitalinkomster.<sup>5</sup>

Utomståenderegeln förefaller enkel att tillämpa, men har över tid kritiserats i bland annat den skatterättsliga doktrinen. Utomståenderegeln infördes för att möjliggöra undantag från 3:12-reglerna när det inte finns någon ekonomisk förmån att förvandla tjänsteinkomster till arbetsinkomster. I doktrinen har kritik riktats mot att utvecklingen i rättspraxis inte medfört att tillräcklig vägledning lämnats när det gäller tolkningen och tillämpningen av nyss nämnda undantag.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Tjernberg Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 12.

<sup>2</sup> Tiveus, Ulf. *Tretolv* s. 15.

<sup>3</sup> Prop 1989/90:110 s 467 & Tjernberg Mats, *Fåmansföretag och beskattning*, s. 13.

<sup>4</sup> Prop 1989/90:110 s 468.

<sup>5</sup> Skatteverket, *Utomståenderegeln*, 2023.

<sup>6</sup> Tjernberg Mats. *Utomståenderegeln som undantagsregel behöver stärkas*. Skattenytt 2018 s. 207.

## 1.1 Syfte

Syftet med studien är dels att beskriva och analysera vilka rekvisit som behöver vara uppfyllda för att utomståenderegeln ska vara tillämplig enligt 57 kap. 5 § IL, men även vilken skattemässig fördelning det ger för delägaren av ett fåmansföretag om utomståenderegeln kan tillämpas eller ej.

## 1.2 Metod och material

I denna uppsats tillämpas den rättsdogmatiska metoden. Metoden är anpassad för uppsatsens syfte, dvs. med utgångspunkt i lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.

Svensk lagstiftning är den primära rättskällan och uppsatsen utgår ifrån inkomstskattelagen (IL). Skatteregler för fåmansföretag återfinns i 56 och 57 kap. IL. Den bestämmelsen som undersöks genomgående är 57 kap. 5 § IL som anger “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.”

En rättskälla som också har stor betydelse är regeringens proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning som sedan ledde till den stora skattereformen år 1991.

Rättspraxis i uppsatsen är hämtade från Högsta förvaltningsdomstolen. Majoriteten av rättsfallen bygger på ett förhandsbesked och beslut från Skatterättsnämnden som sedan har prövats i sak av HFD. Rättsfallen har, med beaktande av uppsatsens syfte, valts ut för att de dels varit föremål för diskussion i den skatterättsliga doktrinen, dels har en rättsligt vägledande betydelse och ett nyhetsvärde.

### 1.2.1 Rättsdogmatisk metod

Den rättsdogmatiska metoden ger uttryck till lösningar av problematik som kan uppstå genom ett tillämpande av en rättsregel.<sup>7</sup> Aleksander Peczenik åsyftar att den rättsdogmatiska metoden delas upp i två huvudsakliga områden. Dessa kallas; rättens inre och yttre system. Det yttre systemet består av definitioner avseende rättsregler på ett specifikt område och det områdets struktur. Det inre systemet består av normativa ställningstaganden som ifrågasätter den gällande rätten - som följer av det yttre systemet. Peczenik menar således att rättsdogmatiken i viss mån är subjektiv. Detta implicerar däremot inte att rättsdogmatikens beskrivning kan vara moraliserande. Argumentationen ska huvudsakligen ha rättskällorna som utgångspunkt men för att det inte ska upplevas för deskriptivt menar Peczenik att det är av betydelse att ha en del inslag av subjektivitet.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Redaktörer Nääv Maria & Zamboni Mauro. Författare, Reichel Jane, “Juridisk metodlära”. s. 21.

<sup>8</sup> Peczenik Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning, 2005, s. 249–250.

Eva-Maria Svensson menar att rättsdogmatiken inte ska lystra som en enda juridisk metod eller rättskällelära eftersom metoden enligt henne bör avgränsas alltmer. Stor relevans läggs på att den rättsdogmatiska metoden inte enbart handlar om rättskällor som ska tillämpas - utan även hur de ska användas i praktiken.

Uttrycket “de lege interpretata” som innebär “rätten som den uttolkas” gör att uttrycken “de lege lata” som innebär “rätten som den är” och “lege de ferenda” som betyder “rätten som den borde vara” inte har lika stor betydelse. De lege interpretata ger utrymme för egna tolkningar samt värderingar som det refereras till. Detta leder i sin tur till att det ej går att redogöra den gällande rätten på ett neutralt sätt. Svensson tar vidare upp exempel på en del personer som har olika uppfattningar och tolkningar av den rättsdogmatiska metoden. Hon menar att de flesta syftar på att den rättsdogmatiska metoden många gånger har stora skillnader. Enligt henne är det med hänsynstagande av syfte, frågeställning och problemområde sannolikt att applicera metoden på fler sätt. Den metod som sedan används bör även bringa klarhet i metodavsnittet.<sup>9</sup>

Nils Jareborg beskriver den rättsdogmatiska metoden som en “rekonstruktion av rättssystemet”. Med det syftar han på en uppdelning av olika slags beståndsdelar som genomförs- som sedan ska ställas samman och forma en bild av vad gällande rätt innebär. Enligt Jareborg är rättsdogmatiken inte oavvisligen inskränkt av gällande rätt. Han menar vidare att den rättsdogmatiska metoden tillfredsställer ett syfte genom kritik och granskning samt föreslagna reformeringar till det system som rekonstruerats. Detta resulterar i att brister i systemet blir allt tydligare samt att förutsebarheten effektiviseras.<sup>10</sup>

Claes Sandgren menar däremot att det inte existerar någon gällande rätt samt att den inte går att rekonstruera. Han menar vidare att rättsdogmatiken definieras av tillförlighet, vilket innebär att den implementeras på ett sätt som betraktar dess resultat på ett möjligt sätt.<sup>11</sup>

#### *Sammanfattande kommentarer:*

Vi delar Peczenik och Svenssons uppfattning - att allas egna tolkning inte kan vara helt objektiv. Detta eftersom alla individer har egna livserfarenheter vilket gör att alla har en egen uppfattning. Vi anser därför, precis som Peczenik och Svensson att det inte är möjligt att alltid vara helt objektiv vid bedömning.

Vi uppfattar att skillnaden mellan Jareborg och Sandgren är deras tolkning av den gällande rätten. Enligt Sandgren finns det inte någon gällande rätt, och med det sagt menar han att det inte finns något att rekonstruera, rättssystemet byggs enligt honom upp av rättsdogmatiken. Detta beskriver han eftersom han i sin text har citerat Jareborg och kritiserat hans uttalande kring “rekonstruktionen”. Jareborg å andra sidan ser rättssystemet som konstruerad och därför är rättsdogmatiken enligt honom något som konstruerar den gällande rätten.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Svensson Eva- Matia, *De lege interpretata - om behovet av metodologisk reflektion*, Juridisk Publikation, 2014, s. 212–214.

<sup>10</sup> Jareborg Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, *Svensk Juristtidning*, 2004, s. 4.

<sup>11</sup> Sandgren Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, Norstedts Juridik AB, Upplaga 5:1, 2021, s. 53.

<sup>12</sup> Sandgren Claes, 2021, s. 52.



### *1.2.2 Skatterättsnämnden*

De rättsfall som kommer behandlas i denna studie är till stor del överklagade förhandsbesked från Skatterättsnämnden, därav är det av vikt för läsaren vad myndigheten arbetar med, vad som menas med ett förhandsbesked samt vad som sker om ett besked bli överklagat eller ej. Skatterättsnämnden är en myndighet under Finansdepartementet. Den består av högst 14 ledamöter och 10 ersättare som tillsätts av regeringen. De är till stor del skatteexperter med erfarenheter från olika verksamhetsområden som domstolar, myndigheter, universitet och näringsliv.<sup>13</sup>

Vid ansökan av ett förhandsbesked kan en privatperson eller bolag i förväg eller inför kommande redovisningsperioder få ett juridiskt bindande besked om de skatterättsliga konsekvenserna av en händelse eller transaktion. Förhandsbeskeden är främst tänkt för svårare skattefrågor, där svaren inte finns att avläsa direkt från lagstiftning eller tidigare praxis. Ytterligare ett syfte med förhandsbesked är att det ska framkomma prejudikat inom skatteområdet. Bestämmelserna om förhandsbesked återfinns i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden kan överklagas till HFD. Några krav på prövningstillstånd finns inte, således kan både sökanden och Skatteverket överklaga utan ett tillstånd.

Ett förhandsbesked som ej överklagas vinner laga kraft och innebär att beskedet, precis som tidigare nämnt, är juridiskt bindande. Beskedet gäller för Skatteverket och allmän förvaltningsdomstol om den sökande begär det. Avtalet är dock endast bindande under en tid, en så kallad giltighetstid, som framgår i beskedet. Förhandsbeskedet anses upphöra om förutsättningarna inte längre är densamma som det angavs i första ansökan eller, om den fråga som åsyftas påverkas av en lagändring eller författningsändring. Om ett förhandsbesked överklagas till HFD och avgör målet, är det i stället den slutgiltiga domen som vinner laga kraft.<sup>14</sup>

### *1.3 Avgränsningar*

Reglerna om 3:12 återfinns idag i 56–57 kap. IL. I denna studie ska dock en undersökning om tillämpningen av utomståenderegeln göras utifrån 57 kap. 5 § IL och därav kommer de övriga reglerna i 56–57 kap. inte att få lika stor uppmärksamhet.

Uppsatsen kommer även behandla rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) samt Regeringsrättens årsbok (RÅ), för att undersöka tillämpningen utav utomståenderegeln som den kommit till uttryck i rättspraxis. För att få en tydligare bild av hur utomståenderegeln ser ut och tillämpas i dagsläget kommer en avgränsning ske och rättsfallen kommer vara från år 2002–2022.

---

<sup>13</sup> Skatterättsnämnden, *Om oss*, skatterattsnamnden.se. 2023.

<sup>14</sup> Skatterättsnämnden, *Om förhandsbesked*. 2023.

## *1.4 Disposition*

Inledningsvis presenteras en översiktlig bakgrund av 3:12-reglerna, vad de innebär och vilka personer som är objekt för de. Vidare redogörs vilken metod, material och avgränsningar som används för att utföra studien.

I andra kapitlet introduceras läsaren till en historisk överblick hur 3:12-reglerna infördes i svensk rätt.

I det tredje kapitlet presenteras det huvudsakliga syftet med studien, att undersöka utomståenderegeln. I utomståenderegeln finns ett antal rekvisit för att den ska kunna tillämpas. De rekvisiten diskuteras och redogörs med stöd av lagstiftning, förarbeten och praxis. Det presenteras även en kort redogörelse för hur skattefördelningen sker hos en delägare i ett fåmansföretag om utomståenderegeln kan tillämpas eller inte.

I det fjärde kapitlet framställs en egen analys av de nämnda rättsfallen med egna kommentarer och slutsatser med beaktande av uppsatsens syfte.

## 2. 3:12-reglernas historia

*Detta avsnitt syftar till att ge en historisk bakgrund till 3–12 reglerna för att läsaren ska få en förståelse till varför reglerna ser ut som de gör samt hur beskattningen sker.*

Bland företag med ett fåtal delägare bedöms det finnas en möjlighet att välja mellan att ge aktieägarna utbetalningar eller förmåner på ett sätt att den totala skattebördan minimeras. Möjligheten att utföra detta ligger till grund för att ett aktiebolag är en självständig juridisk person, som både kan förvärva rättigheter och stå till svars för skyldigheter - och därav civilrättsligt förekommer ett tvåpartsförhållande mellan delägare och bolag.

I kombination med att en eller fåtalet aktieägare har den faktiska beslutanderätten i ett fåmansföretag betyder det att bolaget och ägarna anses vara en ekonomisk enhet. Oskäliga avtal angående löneanspråk, förmånliga priser på transaktioner eller ej marknadsmässig hyressättning är exempel på fördelar för delägarna. Det så kallade tvåpartsförhållandet förekommer följaktligen inte i verkligheten. I den mån värdeöverföringar eller utbetalningar inte speglar en fullgod bedrift från aktieägarna har svensk skatterätt upprätthållit löne- eller utdelningsbeskattning. Så har fallet varit vid exempelvis både öppen aktieutdelning i enlighet med Aktiebolagslagens (2005:551) (ABL) regler, och enligt äldre rättsfall vid förtäckta förmåner genom exempelvis förvärv av egendom från företag till underpris. Under förutsättningarna att värdeöverföringarna till aktieägaren uppgår till marknadsmässig ersättning för lämnade prestationer av diverse, exempelvis lön för utfört arbete är det naturligtvis objekt för enkelbeskattning. Med andra ord är överföringarna avdragsgilla för bolaget.<sup>15</sup>

I rapporten även kallat betänkandet, Fåmansbolag SOU 1975:54 utreddes de metoder och möjligheter som nyttjats i fåmansbolag för att åstadkomma ej avsedda skattelättnader. Utfallet av prövningen resulterade i SFS 1976:86 och prop. 1975/76:79, och innebar att flertalet transaktioner enligt föregående praxis beskattats som förtäckt utdelning i inkomstslaget kapital. I stället kom det att beskattas i tillfällig förvärvsverksamhet. Det infördes även så kallade stoppregler.

Syftet med dessa regler var att hindra företagsledare och delägare från att skapa oberättigade skatteförmåner vid transaktioner mellan sig själva och företaget. Bestämmelserna blev snabbt kontroversiella och redan år 1980 diskuterades det och tillsattes en utredning för att ompröva 1976 års lagstiftning. Till följd av utredningen inträffade ett fåtal ändringar, majoriteten av teknisk karaktär eller kodifieringar av praxis.<sup>16</sup>

Den mest framstående skattereformen i svensk historia genomfördes år 1990. Innan dess blev fysiska personer beskattade på alla samlade inkomster efter en progressiv skatteskala där skattesatsen var densamma för både kapital- och tjänsteinkomst. Med

---

<sup>15</sup> Tjernberg Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 16.

<sup>16</sup> Tjernberg Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 17.

anledning av de höga bolagsskattesatserna och sociala avgifter var det mer förmånligt att ta ut vinsterna i bolaget som lön i stället för utdelning.<sup>17</sup>

Skattereformen förändrade reglerna om tjänsteinkomster och kapitalinkomster, de skulle numera beskattas var och en för sig. Kapitalinkomster i form av utdelning och kapitalvinster skulle beskattas med en skattesats om 30% och löneuttag med en marginalsatt om ca 50%.<sup>18</sup>För att avvärja fåmansföretag att ta utdelning istället för lön och på de viset dra nytta av de skattemässiga fördelarna infördes de så kallade 3:12-reglerna.<sup>19</sup> Reglerna innebar att avkastningen grundas på det kapital som är investerat i verksamheten, vilket kommer beskattas i inkomstslaget kapital. Överstiger utdelningen hos en delägare det investerade kapitalet beskattas överskridande beloppet i inkomstslaget tjänst.<sup>20</sup>

Reglernas ursprung fanns i den gamla Lagen om statlig inkomstskatt, kap. 3 § 12. Därav framkom namnet 3:12-reglerna. I modern lagstiftning återfinns reglerna i 57 kap. IL. Sedan introduktionen av 3:12-reglerna har de varit objekt för förändring i stort sett varje år.<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> Tivéus, U, *Tretolv, skatt på kvalificerade andelar*, s. 15.

<sup>18</sup> Prop. 1989/90:110 s. 1 ff.

<sup>19</sup> Tjernberg Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, s. 19.

<sup>20</sup> Prop. 1989/90:110 s. 467 ff.

<sup>21</sup> Tivéus, U., *Tretolv; skatt på kvalificerade andelar*, s. 17 ff.

### 3. Utomståenderegeln

*Utomståenderegeln är en undantagsregel till de ordinarie 3:12-reglerna och har genomgått några enstaka förändringar sedan introduktionen år 1991.*

Den första förändringen kom år 1997 och gällde en förändring av karenstiden från tio till fem år. Efter det var det år 2001 då reglerna kom att innefatta både det direkta och indirekta ägandet. Den senaste förändringen kom så sent som 2019 och berörde de nya generationsskiftesreglerna. De nya reglerna förändrade ingenting i lagstiftningen utöver att ett nytt stycke tillades i lagtexten. Detta innebär att när en definition om vem som ska betraktas som utomstående delägare i 57 kap. 5 § 3 st. ska även andelar som anges i 57 kap. 4 a § IL tillämpas, med anledning att utomståenderegeln inte ska få en vidare tillämpning än vad som avsett.

Utomståenderegeln går att finna i 57 kap. 5 § IL i dagens lagstiftning och ser ut som följer; 57 kap. 5 § 1 st. ‘‘Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.’’

Om rekvisiten som nämns i lagtexten är uppfyllda ska vanligtvis utomståenderegeln tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger och en andel ändå ses som kvalificerad, då tillämpas inte utomståenderegeln. Hur varje rekvisit tolkas från lagtext, förarbeten och kommer till uttryck i rättspraxis kommer diskuteras mer djupgående senare i uppsatsen.

Beskattningen för en aktiv delägare i ett fåmansföretag kommer fördelas annorlunda om utomståenderegeln kan tillämpas eller ej och beskrivs i kommande avsnitt.

#### 3.1 Fördelningen av skatt för delägare i fåmansföretag

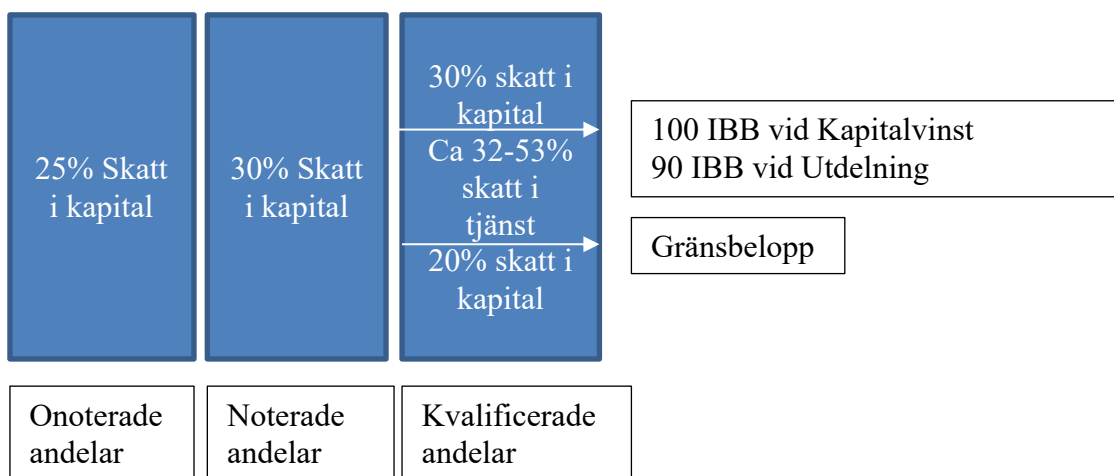
*Detta avsnitt syftar till att läsaren ska få en bild över hur beskattningen kan komma att ske om utomståenderegeln tillämpas eller ej. Någon beräkning eller argumentation av vad som är mest fördelaktigt för delägaren kommer inte ske.*

Vid kapitalvinst eller utdelning är huvudregeln att dessa ska beskattas med en allmän och fast skattesats om 30 procent, enligt 65 kap. 7 § IL. Det förekommer dock ett antal kvoteringsregler som bidrar till en lägre beskattning. Det gäller exempelvis för andelar i onoterade bolag enligt 42 kap. 15 a § IL, där vinsten tas upp till fem sjättedelar och resulterar i en skatt på 25 procent.

Vid de fall ett fåmansföretag gör en kapitalvinst och andelarna är kvalificerade blir de särskilda beskattningsreglerna i 57 kap. IL aktuella. Reglerna innebär att endast den delen av utdelningen eller kapitalvinsten som motsvarar gränsbeloppet, även kallad kapitalavkastningen ska beskattas i inkomstlaget kapital till en lägre skattesats. Vid beskattning av 3:12-reglerna blir utgångsläget att beräkna den skäligen avkastningen, det så kallade gränsbeloppet. Gränsbeloppet blir således det riktmärke för att kunna avgöra hur mycket som ska beskattas i kapital till en lägre skattesats, hur mycket som ska beskattas i inkomstlaget tjänst och slutligen i kapital igen till den normala

skattesatsen. Om utomståenderegeln visar sig vara tillämplig i ett fall, kommer en beskattning endast ske i inkomstslaget kapital till 25 procent.

### Kapitalvinster/Utdelningar:



## 3.2 Kvalificerade andelar

Ett rekvisit för att tillämpa 3:12-reglerna i 57 kap. IL är att andelarna ska vara kvalificerade. Anses andelarna vara kvalificerade kommer inte undantagsregeln i form av utomståenderegeln kunna tillämpas. Från lagtexten i 57 kap. 4 § framgår det tre situationer då andelarna anses kvalificerade. Vid en bedömning läggs stor betydelse i rekvisiten verksam i betydande omfattning och samma eller likartad verksamhet. Ett flertal av rättsfallen som senare diskuteras kommer de båda rekvisiten att ha stor påverkan av den slutgiltiga domen. Därav är det bra att förstå de bakomliggande rekvisiten till kvalificerade andelar.

### 3.2.1 Verksam i betydande omfattning

Verksam i betydande omfattning eller, kravet på arbetsinsats, framgår av förarbeten som är den bakomliggande förklaringen till lagstiftningen.<sup>22</sup>

I förarbetena beskrivs det att vid fall där en persons arbetsinsatser har en stor betydelse för vinstgenerering i företaget, anses den person verksam i betydande omfattning. I denna kategori inkluderas främst företagsledare samt högre beslutsfattare inom ett företag, men när det berör mindre företag inkluderas även arbetsledare och anställda. Detta inkluderar främst situationer där delägarna kan anses utöva en delad verksamhet och det behöver inte gälla en heltidssyssla. Huvudsaken är att arbetsinsatsen ska ha ett tydligt samband med omfattningen i företaget samt återstående omständigheter.<sup>23</sup>

Rättsfallet *RA 2002 ref. 21* handlar om en delägare som i bolaget var en ordinarie styrelseledamot i tio månader men var aktiv i ledningen i enbart fyra månader. Bolaget såldes och delägaren fick sedan köpa företaget till ett lönsamt pris. I detta fall

<sup>22</sup> Skatteverket. Rättslig vägledning, *Verksam i betydande omfattning*. 2023, Prop. 1989/90:110 s. 468 & 703.

<sup>23</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468 & 703.

ansåg HFD att delägaren inte kunde anses vara verksam i betydande omfattning, även fast delägaren tidigare även varit revisor för företaget.

En viktig synpunkt från rättsfallet är att en ägarens andelar inte automatiskt blir kvalificerade endast för att personen ingår en viktig företagsledarpost. Det andra är att arbetsinsatsen måste ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen, och ska bedömas mot bakgrunden av företagets omfattning och andra omständigheter.

Enligt Skatteverket ska en person anses vara verksam i betydande omfattning trots att denne enbart genomfört några enstaka arbetsinsatser som varit av betydelse för omfattningen i företaget.<sup>24</sup>

### 3.2.2 *Samma eller likartad verksamhet*

Två rättsfall som står i centrum för tolkning av definitionen av samma eller likartad är *RA 1997 ref. 48 I och II* men även *RA 1999 ref. 28*.<sup>25</sup> Det förstnämnda handlade om överlåtelse av aktieposter och överlåtelse av fastigheter. Där det nya företagets verksamhet skulle komma att avse innehav och förvaltning av en värdemässigt betydande aktiepost, som dessförinnan innehafts av de överlåtande företaget.

Y AB var ett holdingbolag med tre fysiska ägare som hade hela sitt aktieinnehav i dotterbolaget X AB. X AB bedriver för nuvarande en konsultverksamhet inom det finansiella området men innan dess bedrev bolaget en leasingverksamhet. Tanken var att verksamheten skulle likvideras eller alternativt förflyttas till ett annat koncernbolag. Verksamhetens aktier överfördes till det börsnoterade bolaget T AB, aktierna som överfördes motsvarade anläggningstillgångar i skatterättslig mening. Problematiken som sedan uppstod var att koncernen med tiden fick en ostrukturerad tillväxt vilket resulterade i att de affärsidéerna inom verksamheten inte alltid lyckades hållas isär vilket ansågs vara negativt i en företagsekonomisk aspekt.

Det som ansågs negativt var att sådant som resultatmätning och rationalisering försämrades. Även andra resurser och investeringar råkade ut för felaktiga fördelningar. Efter några år förbättrades koncernens struktur samtidigt som koncernen genomgick en ändamålsinriktad omorganisation där avsikten var att åstadkomma tydliga affärsområden med konkreta affärsidéer och väl avgränsat resultatansvar. Under rationaliseringsarbetet visade det sig att X AB:s värdepappersförvaltning i T AB inte krävde ett väsentligt arbete. Det visade sig även att det inte utgjorde affärsverksamhet i väsentlig mening. Utdelningsinkomsterna i den aktieposten tillfördes till de övriga verksamheterna.

Då företagsekonomi behövde öka villkoren beslutades att värdepappersförvaltningen skulle tas bort från koncernen om det inte skulle vara så att skattereglerna blev ett hinder. Ett nytt bolag med samma ägarvillkor som Y AB bildades och de tre fysiska ägarna i Y AB ville fortsätta med förvaltningen i det nya bolaget. I ansökan om förhandsbesked hos SRN inkom frågan om aktieöverlåtelsen som skedde till ett underpris skulle orsaka att X AB:s aktier i Y AB blir kvalificerade med hänsyn till 3:12

---

<sup>24</sup> Skatteverket rättslig vägledning, *Verksam i betydande omfattning*. 2023.

<sup>25</sup> Mats Tjernberg. *Beskattning av fåmansföretag*. s. 54.

reglerna.

*SRN:s beslut:*

SRN ansåg att uttagsbeskattning inte bör bli aktuellt i det här fallet, särskilt om aktierna i det nya bolaget ansågs vara kvalificerade. SRN menade att syftet med 3–12 reglerna är att de arbetsinsatser som genomförs i fåmansägda aktiebolag ska beskattas på ett jämlikt sätt, även om ägarna tillhandahåller värdet av arbetsinsatserna i form av lön, utdelning eller reavinst. De förklarar att enligt den tidigare bestämmelsen i 3–12 reglerna ansågs tiden som var avsatt för en tillämpning av reglerna kunna förlängas om det skulle vara så att den skatteskyldige eller någon närstående till denne startat "samma eller likartad verksamhet i ett nytt bolag inom en tioårsperiod efter det att verksamheten i det andra bolaget upphörde".

Definitionen av "verksamhet" betraktades enbart som något en aktieägare eller alternativt närstående varit verksam i men det gällde inte "passiva" förvaltningar av fastigheter och aktier etc. En överlåtelse av liknande "passiva" tillgångar kunde alltså inte leda till något förlängande av regeln kring tillämpningen av aktierna i det överlåtande bolaget. 3–12 reglerna tillämpades inte på aktierna som överläts till det överlåtande bolaget.

SRN förklarade vidare att den bestämmelsen hade avskaffats och byttes ut till en ny bestämmelse som innebär att en aktie ska anses kvalificerad om ägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår, eller om denne under den tiden eller under någon av de tio åren varit verksam i betydande omfattning i något annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet." SRN: s tolkning av begreppet "samma eller likartad verksamhet" innebär i princip samma sak som begreppets innebörd innan regeln ändrades, det vill säga en verksamhet som bedrivits av den tidigare ägaren som borde klassas som samma eller likartad. Av denna anledning bedömer SRN att uttagsbeskattning bör åsidosättas då aktierna som finns i det nya bolaget ska anses vara kvalificerade.

*HFD:s dom:*

HFD ansåg att en anknytning mellan aktieinnehavet och det överlåtande företags rörelse skulle fortsätta att bestå efter överlåtelsen. Förutsättningarna för samma eller likartad verksamhet skulle därav anses vara uppfyllt. Vid fastighetsfrågan skulle det förvärvande bolagets verksamhet omfatta innehav och förvaltning av de fastigheter som det överlåtande företaget bedrev tidigare i sin verksamhet. Rekvisiten ansågs även här vara uppfyllt med motiveringen att fastigheterna även efter överlåtelsen skulle användas i det förvärvande företags verksamhet.

I *RA 1999 ref. 28* var det två aktiebolag som utövade finansiell verksamhet, den ena finansiell rådgivning och den andra värdepappersförvaltning. Enligt HFD syftar rekvisitet samma eller likartad verksamhet till då hela eller delar av en verksamhet överförs mellan två aktiebolag och att verksamheten i det nya företaget ligger inom ramen för den verksamhet som bedrivits i det gamla företaget. I detta fall ansåg HFD inte att verksamheterna var av samma eller likartad slag.

I samband med den förändrade karenstiden från tio till fem år 1996 fick begreppet om samma eller likartad verksamhet en ny betydelse. Det förde med sig oklarheter varav



många uppfattade lagen som att det var möjligt att bota de fåmansföretag som påverkas av 3:12-reglerna genom att flytta verksamheten mellan olika företag.

Företaget skulle enligt tolkningen då "botas" eftersom ägaren upphör med verksamheten i fåmansföretaget och låter det fortgå i ett annat nystartat. Det skulle i sin tur innebära att det första bolaget blir botat från 3:12-reglerna efter en femårsperiod.

### *3.3.1 Utomståendes direkta eller indirekta ägande i fåmansföretag*

Definitionen av utomstående återfinns i 57 kap. 5 § st. 3 IL. Den utomstående måste äga andelar i företaget, direkt eller indirekt för att utomståenderegeln ska kunna vara tillämplig. Ur bestämmelsen i 57 kap. 5 § st. 3 IL framgår det att ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som, äger kvalificerade andelar i företaget, indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Vid tillämpning av denna paragraf ska enligt 57 kap. 5 § st. 4 IL andelar som är angivna i 57 kap. 4 a § jämföras med kvalificerade andelar fastän om paragrafens fyra rekvisit är uppfyllda.

I 2 kap. 2 § IL framkommer att de definitioner som anges i IL även ska avse utländska företeelser om det inte i sammanhanget framkommer att det endast kommer avse svenska företeelser.

Definitionen av företag återfinns i 57 kap. 5 § st. 2 IL. Enligt paragrafen är ett företag det företag som delägaren eller de närstående till delägaren varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller de fem föregående åren.

### *3.3.2 Utomståenderekvisitet - tillämpning i rättspraxis*

*RA 2004 ref. 124*

A ägde gemensamt med sina barn hälften av aktierna i bolaget X AB, resterande delen av bolaget ägdes av B. Ägardemokratin har sedan start varit likadan och oförändrad samt att alla aktierna i bolaget hade lika rösträtt. All verksamhet i bolaget styrdes av ett helägt dotterbolag kallat Y AB. A var verksam i betydande omfattning i Y AB, men var VD i både X AB och Y AB. B var däremot ägare i ett annat fåmansföretag som bedrevs av konsultverksamhet och hade parallellt med det även rollen som styrelseledamot i både X AB och Y AB.

Den första aktuella frågan i rättsfallet var huruvida den utomståenderegeln varit tillämplig på andelar som ägdes av A i bolaget X AB. Samt huruvida den andra ägaren B som även var verksam i ett annat fåmansföretag - som varken bedrev samma eller likartad verksamhet som bolagen X AB och Y AB resulterat i svårigheter från att applicera utomståenderegeln. Den andra aktuella frågan i rättsfallet är om det faktum att A är aktiv i betydande omfattning i dotterbolaget kan utgöra hinder för att utomståenderegeln överhuvudtaget ska kunna appliceras - eftersom det utomstående ägandet av moderbolaget kan vara av betydelse.

*SRN:s beslut:*

SRN ansåg att utomståenderegeln skulle anses tillämplig. De menade att med hänsyn till 57 kap. 4 § IL kan enbart fysiska personer som direkt äger andelar kan anses vara kvalificerade, detta berör likaså den som enbart bedriver ett annat fåmansföretag som varit samma eller likartad - eller om företaget direkt eller indirekt besitter andelar i ett företag som den skattskyldige i väsentlig utsträckning varit aktiv i. SRN menade vidare att utomståenderegeln som nämns i 57 kap. 5 § IL första stycket enbart ger utrymme till kvalificerade andelar om det finns särskilda skäl för det. Bestämmelserna i 57 kap. 5 §

IL kan enbart appliceras på andelar där delägaren varit verksam i betydande omfattning, men dock inte på andelar i moderbolag där en delägare varit aktiv i ett dotterbolag samt att andelarna ägaren besitter i moderbolaget är kvalificerade.

SRN bedömer att betydelsen av reglerna i 57 kap. 4 § IL är att andelar enbart kan anses vara kvalificerade när det av fysiska personer är direkt ägda. Detta inkluderar likaså om en delägare inte varit verksam i det direkta bolaget men däremot varit verksam i ett annat bolag som är likartat eller av samma typ- eller om bolaget direkt eller indirekt ägt andelar i ett fåmansbolag där personen varit verksam i betydande omfattning.

B fick via X AB även äga andelar i Y AB där A hade kvalificerade andelar i X AB med hänsyn till 57 kap. 4 § st. 1 p. 2 IL - då A varit verksam i X AB i betydande omfattning. B ägde automatiskt genom X AB andelar i Y AB. Aktierna i bolaget hade inte varit lämpliga om de hade ägts direkt i väsentlig utsträckning. Om det fanns en indirekt rätt till utdelning så hade andelarna som ägts av A i bolaget X AB betraktats som kvalificerade- om det fanns särskilda skäl. Enligt SRN förelåg det inga särskilda anledningar till det med hänsyn till 57 kap. 2 § IL.

Skatteverkets beslut fastställs av regeringsrätten som fick förhandsbeskedet överklagat.

*HFD 2013 ref. 35*

I rättsfallet bedömdes utomstående regeln inte var tillämplig, detta eftersom "samma eller likartad" verksamhet ansågs föreligga.

Rättsfallet handlar om det utländska bolaget Y- som bedriver verksamhet i ett flertal länder genom både filialer och helägda dotterbolag. Alla delägare i bolaget var aktivt verksamma och en del av dessa delägare var bosatta i Sverige. Bolaget Y beslutar sig för att verksamheten även ska bedrivas i Sverige så därmed bildar Y ett svenskt bolag som kallas Z AB. Det nybildade bolaget bidrar till rätten att sälja tjänster i Sverige under namnet B. Det svenska bolaget Z AB:s huvuduppgift gick ut på att bedriva marknadsföringen och ansvara för kontakten emellan klienter samt ordna uppdragsavtalen mellan dem.

Ändamålet var att Y och de svenska delägarna- tillsammans skulle bilda ett annat svenskt bolag under namnet X AB. Det ingås avtal mellan bolagen Y AB och X AB gällande att X AB ska anställas för att genomföra uppdragen för klienterna som Z AB förpliktar sig att utföra. Antalet anställda i bolaget X AB kommer uppgå till fler där merparten kommer från befattningen i ett av Y AB:s dotterbolag i utlandet. Arbetsuppgifterna gick ut på att utföra analyser och utredningar som klientuppdragen krävde. Motprestationen som X AB fick från Y AB var marknadsmässig.

SRN fick in följande frågor av A som ville veta huruvida hans andelar skulle gälla eftersom han skulle vara delägare samt anställd i X AB efter omstruktureringen:

*1. Kommer A:s andelar i X AB att vara kvalificerade om Y äger 35 % av andelarna (kapital och röster) i bolaget?*

*2. Kommer A:s andelar i X AB att vara kvalificerade om Y äger 10 % av kapitalet och innehar 90 % av rösterna i bolaget?*

### 3. Kommer Z AB och X AB att vara självständiga i förhållande till varandra?

*SRN:s beslut:*

SRN yttrade att andelarna skulle vara kvalificerade för A om utomstående regeln inte skulle anses tillämplig - detta eftersom han i bolaget var verksam i betydande omfattning. Detta innebär att de av A ägda aktierna i bolaget skulle anses vara kvalificerade med hänsyn till bestämmelserna i 57 kap. 4 § IL första stycket om utomstående regeln i 57 kap. 5 § inte är tillämplig.

SRN ansåg att en prövning skulle vara lämplig för att bedöma huruvida de utländska delägarnas indirekta andelar var kvalificerade vid ett direkt innehav i X AB. En utgångspunkt i fallet var det faktum att delägarna var verksamma i betydande omfattning i Y eller i någon av dotterbolagen som var helägda av Y. Det som skulle avgöra var huruvida dessa bolag samt X AB ansågs vara samma eller likartad verksamhet.

SRN menade vidare att när en sådan bedömning görs är fokus belägen på om hela verksamheten eller delar av den i det nästkommande bolaget är belägen inom begränsningen för det dåvarande bedrivna bolaget. Eller om det skulle vara så att det förelåg ett likartat samband mellan bolagen. Den verksamheten som Y startade skulle enligt SRN spegla den som bedrivs på andra håll inom koncernen. Olikheten här hade varit att den skulle delas upp i två delar och därmed bedrivas i två olika bolag. När verksamheten överförs inom samma koncern implicerar det på att bolagen som överförs av en tidigare sammanhållen verksamhet - ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y. Av denna anledning ansåg SRN att utomstående regeln inte skulle vara tillämplig och därmed ansågs andelarna som var ägda av A vara kvalificerade.

A ansåg att hans andelar i bolaget X AB inte skulle anses kvalificerade och därmed överklagade han SRN:s beslut. A menade att bolaget X AB inte ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y. Han menade att det utländska bolaget som ägs av Y beträffande den svenska marknaden "omvandlas" till det nya bolaget Z AB som ägs av Y. A ansåg att bolaget X AB inte skulle utöva någon verksamhet som har likheter som Y-koncernen, utan X AB skulle vara ett självständigt bemanningsföretag i relation till Z AB men även andra Y-bolag. Han menar vidare att X AB varken kommer att bygga någon kundbas i Sverige, samt att det inte kommer att föras över tillgångar till X AB. A förklarar även att det faktum att en del personal i X AB haft anställning i Y:s utländska bolag - med hänsyn till praxis inte anses som "överföring av tillgångar och verksamhet". Slutligen menar A att trots att X AB har till personal som verkställer arbete åt Z AB samt andra bolag inom Y-koncernen betyder det inte att X AB bedriver samma eller likartad verksamhet som Y.

Beslutet fastställdes även av HFD som fick förhandsbeskedet överklagat.

*HFD 2014 ref. 2*

Även i rubricerat rättsfall bedömdes utomståenderegeln inte vara tillämplig. Rättsfallet handlar om A, B och C som vid början av 2006 ägde ett bolag tillsammans där de var verksamma i betydande omfattning med exakt lika stora andelar. Bolaget kallas för X AB och trädde kraft i början på 2006. Med tiden gjordes en omstrukturering i bolaget som innebar att B skulle ersättas med en ny ägare. Detta resulterade i att ägaren B behövde likvidera sin andel. Därefter införskaffade delägarna två lagerbolag under året som kallades för Z AB och Y AB. Det genomfördes två försäljningar till ett underpris. Den första försäljningen av aktierna implementerades från X AB till Z AB, sedan såldes aktierna från Z AB till Y AB. Senare under året tillhandahöll ägarna A och B tillsammans med den nya ägaren E – lagerbolaget Å AB. Å AB införskaffade sig aktierna som fanns i både X AB och Y AB.

Y AB bestod av en rörelse som gick ut på att administrera resurserna av vederlaget som togs emot vid avyttringen av X AB - samt vinsten som kom ifrån X AB. Vid årets slut hade varken B eller någon närstående till honom varit aktiv i något av bolagen X AB, Z AB eller Y AB. Under 2007 - 2008 bedrev B verksamhet i bolaget Å AB. Denna verksamhet bedömdes vara samma eller likartad som Y AB.

År 2014 började ägarna A, B och C reflektera över om de skulle ta ut vinst från bolaget Z AB eller om de bara skulle sälja sina värdepapper i bolaget. Med hänsyn till utomståenderegeln yrkade ägaren A ett förhandsavgörande då han ville ta reda på om andelarna i bolaget Y AB skulle kunna vara okvalificerade. Enligt A ska utomståenderegeln anses vara tillämplig på hans andelar i bolaget Y från och med skattningsåret 2014 med anledning att B inte varit aktiv i betydande omfattning de senaste 5 åren men däremot ägt andelar i bolaget.

*SRN:s beslut:*

SRN gör en bedömning utifrån 57 kap 5. § första stycket som säger att- utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i fåmansföretaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Samt att vid bedömning ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående åren beaktas. Andra stycket i denna paragraf beskriver företag, där delägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning under tiden som uppges i första stycket.

De bedömer vidare att det enligt praxis framgår att ett ägande av betydande omfattning råder vid fall där de utomstående besitter minst 30 procent av andelarna i bolaget. I just detta fall besitter B en tredjedel av aktierna i bolaget Y AB. B har inte varit aktiv i betydande omfattning i Y AB men han har varit verksam i betydande omfattning i både X AB och Å AB och båda dessa bolag bedriver samma eller likartad verksamhet som Y AB. Under 2006 upphörde B:s rörelse i bolaget X AB, och under 2008 upphörde bolaget Å AB. Detta medförde att B ansågs vara en utomstående ägare i bolaget Y AB från och med år 2014. SRN:s tolkning är att aktierna i Y AB som ägs av A primärt ska bedömas mot omständigheterna i X AB- bolaget som bedrivs utan någon utomstående ägare.

Mot bakgrund av det ovanstående nämnda menar SRN att lagtexten inte ger bistånd till att omständigheterna i bolaget X AB ska ha verkan på bedömningen av om

utomståenderegeln anses vara tillämplig på aktierna i Y AB. Det som sedan ifrågasattes var huruvida utomståenderegeln skulle kunna anses tillämplig från och med året då B blev en utomstående ägare i Y AB vilket var beskattningsår 2014.

*HFD:s dom:*

Enligt HFD kan den utomståenderegeln bedömas tillämplig om delägaren varit verksam i dotterföretaget som andra utomstående äger andelar av och inte varit verksam i betydande omfattning i det direkta företaget. HFD refererade till RÅ 2004 ref. 14. I detta rättsfall konstateras att bestämmelsen i 57 kap. 5 § IL gällande undantaget inte bara avser bolag med andelar som ägs av innehavare som varit verksamma i betydande omfattning.

HFD menar vidare att första stycken i denna bestämmelse som utgår från att den som är utomstående - direkt eller indirekt har rätt till vinst som tas ut. Vid fall där någon delägare besitter andelar i bolaget som anses kvalificerade för att den personen äger andelar i andra bolag som utövar samma eller likartad verksamhet - bedömer HFD att prövningen inte bör omfatta det andra bolaget utan det gäller bolaget där den utomstående direkt eller indirekt får rätt till vinst. Enligt HFD finns det ingen relevans gällande om hur stora andelar den utomstående besitter i bolaget. Omständigheterna i bolaget X AB ska likvisst inte beröra bedömningen kring huruvida den utomståenderegeln anses vara tillämplig på ägaren A:s andelar i bolaget Y AB. Ägaren B besitter andelar i bolaget Y AB och den utomståenderegeln ska till följd av detta undersökas.

HFD fastställde SRN:s förhandsavgörande och utomståenderegeln bedömdes således inte tillämplig under 2014 års beskattningsår. Det var tidigast år 2019.

*HFD 2022 ref. 44*

I oktober 2022 rapporterade HFD en dom där utomståenderegeln inte ansågs tillämplig när delägarna och de utomstående ägarna inte samtidigt ägt andelar under hela den föregående femårsperioden.

Bakgrunden var att de fysiska personerna F.A, H.B, G.G, och S.I var verksamma i betydande omfattning i bolaget Unifaun AB sedan introduktionen år 2001. En omstrukturering ägde rum år 2014 och därefter ägde personerna aktierna i Unifaun indirekt genom egna helägda bolag (Pattumiera AB, Canabrik AB, GG God Ground AB och Fortunato AB).

I juni 2014 såldes samtliga andelar i Unifaun till en riskkapitalfond som anskaffade aktierna via ett helägt dotterbolag till Deferatur Holding AB. Samtidigt som försäljningen sker investerade Pattumiera, Canabrik, GG God Ground och Fortunato i Deferatur Holding. År 2016 avyttrade fonden och övriga minoritetsägare sina innehav i Deferatur Holding till ytterligare en annan riskkapitalfond som anskaffade aktierna via ett bolag som indirekt ägdes av Messenger Intressenter AB. I och med försäljningen investerade Pattumiera, Canabrik, GG God Ground och Fortunato i Messenger Intressenter.

Händelsen upprepades återigen i augusti 2020 då den nya fonden och minoritetsägarna sålde alla sina innehav i Messenger Intressenter till en ny riskkapitalfond som anskaffade aktierna genom ett bolag som indirekt ägdes av Runner Topco AB.

Pattumiera, Canabrik, GG God Ground och Fortunato investerade således i Runner Topco. Den här gången skedde dock inte investeringen samtidigt som försäljningstillfället. I stället kom det att ske en månad senare, i september år 2020.

De fysiska personerna ansökte därefter om förhandsbesked för att klargöra om utomståenderegeln skulle anses tillämplig på deras andelar i Pattumeira, Canabrik, GG God Ground och Fortunato. Förutsättningarna för ansökan var att de ansökande varit verksam i betydande omfattning i Unifaun under den senaste karenstiden om 5 år, att fysiska personer indirekt har haft sån stor kontroll över andelarna i antingen Deferatur Holding, Messenger Intressenter eller Runner Topco att någon gång under den föregående femårsperioden skulle de bolagen anses vara fåmansföretag, att fonderna skulle anses som utomstående ägare i enighet me utomståenderegeln och att samtliga ägare i Deferatur Holding, Messenger Intressenter eller Runner Topco har haft rätt till utdelning. Ytterligare ett rekvisit var att andelarna skulle vara kvalificerade i bolagen Pattumeira, Canabrik, GG God Ground och Fortunato.

#### *SRN:s beslut:*

SRN ansåg att utomståenderegeln var tillämplig på andelarna. Enligt nämnden hade det sedan omstruktureringen 2014 funnits ett betydande utomstående ägande i Unifaun där alla delägare fått rätt till utdelning. Händelsen då de sökandes företag under en tid avyttrat sina innehav för att i nära tid, en månad senare, anskaffat tillbaka sina innehav och återigen bli indirekta ägare till Unifaun medförde inget annat än att en prövning skulle ske om det fanns särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln. Nämnden ansåg att sådana särskilda skäl inte förelåg.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och begärde att HFD skulle redogöra att utomståenderegeln ej var tillämplig på andelarna i Pattumeira, Canabrik, GG God Ground och Fortunato. Skatteverket ansåg att SRN:s prövning innebar att de inte tog i hänsyn till avbrottet i ägandet av Unifaun under 2020. Under denna dryga månad som avbrottet varade fanns inget utomstående ägande och rekvisitet på ett betydande utomstående ägande under hela karenperioden var således inte uppfyllt. Skatteverket inte att omständigheterna var sådana att det trots detta fanns skäl att tillämpa utomståenderegeln.

De fysiska personerna ansåg att överklagandet från Skatteverket skulle avböjas eftersom avbrottet i ägandet av Unifaun under 2020 inte uteslöt en tillämpning av utomståenderegeln. Eftersom avbrottet var i deras eget ägande och inte av det utomstående ägandet.

#### *HFD:s dom.*

HFD hade en annan uppfattning än SRN och beslutade sig för följande: Enligt de meddelade förutsättningarna är Pattumiera, Canabrik, GG God Ground och Fortunato fåmansföretag och andelarna i de bolagen är kvalificerade för varje enskild ägare enligt 57 kap. 4 § IL. Företagen äger indirekt andelar i Unifaun där ägarna enligt krav är verksamma i betydande omfattning. Unifaun ägs indirekt även av utomstående ägare till 30 procent.

Frågan som ställdes var om det indirekta utomstående ägande i Unifaun innebar att rekvisiten i utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL var uppfyllda. Och i de fall ska de sökandets andelar i bolagen därmed inte anses som kvalificerade. Det framgår av praxis att omständigheten då utomstående ägandet avser ett indirekt ägt bolag där delägaren är

verksam, och inte det direktägda bolaget, inte ska förhindra en tillämpning av utomståenderegeln (se RÅ 2007 not. 1) Sedermera framgår att utomståenderegeln förutsätter att sökandena och utomstående, direkt eller indirekt samtidigt äger andelar i bolaget (se tidigare nämnda HFD 2015 ref. 13).

### *3.4.1 Betydande omfattning*

Av lagstiftningen framgår det att utomstående ska äga andelar i betydande omfattning för att tillämpa utomståenderegeln. I stället framgår det av förarbetena att i de fall utomstående äger minst 30 procent av andelarna i ett fåmansföretag minimeras risken för inkomstomvandling från arbetsinkomster till kapitalinkomster då de utomstående tilldelas en del av utdelningar och reavinster. Motiveringen är att det inte finns någon ekonomisk fördel för de verksamma delägarna att ta ut utdelning i stället för löner om utomstående äger sådan stor del av företaget.<sup>26</sup> Från detta resonemang kan det antas att förarbetena avser ett utomstående ägande om minst 30 procent.

### *3.4.2 Betydande omfattning - tillämpning i rättspraxis*

#### *RÅ 2002 ref. 27*

Twisten i målet stod mellan AB X och AB Y som skulle göra en sammanslagning. Detta skulle ske genom ett andelsbyte där Y AB förvärvade alla andelar i X AB. Innan förvärvet ägdes 61 procent av aktierna i X AB av konsulter, 7 procent av VD-gruppen, 18 procent av styrelsen, 9 procent av tidigare anställda och 5 procent av administration och förvaltningsansvariga personalen. Köpesumman uppgick till omkring 280 miljoner kronor och hälften skulle betalas kontant och resterande hälften genom nyemitterade aktier i Y AB. För person A som ägde aktier i X AB medförde detta att A inkasserade 4 375 st. aktier i Y AB men även 1 500 000 kronor i kontanter. A ansökte då om ett förhandsavgörande om utomståenderegeln kunde vara tillämplig på den uppkomna kapitalvinsten.

SRN menade att bolaget var ett fåmansföretag och att alla konsulter i verksamheten ansågs som verksamma i betydande omfattning. A var anställd som en konsult i dotterbolaget till X AB, därför ansågs denna persons andelar vara kvalificerade. Den nästa fråga som skulle diskuteras var om utomståenderegeln var tillämplig i detta fall. Domstolen gjorde en prövning om utomstående ägde andelar i betydande omfattning. SRN hänvisar till tidigare förarbeten och yttrade sig att utomstående ska äga minst 30 procent av andelarna i bolaget. Av den orsaken att X AB i utredningen inte visat sig vara utomstående ägt i den omfattning som krävs, konstaterade således SRN att undantaget utomståenderegeln inte gick att tillämpa. HFD fastställde efter en överklagan SRN:s avgörande.

#### *RÅ 2009 ref. 53*

Rättsfallet, RÅ 2009 ref. 53. Handlar om ett bolag som ägdes av tre fysiska personer. Då en av dessa, person C, ägde 33,4 procent av aktierna som bestod av lagertillgångar. Frågan i målet var om C:s andelar kunde anses vara kvalificerade. HFD yttrade sig att lagertillgångar ej kan omfattas av reglerna i 57 kap. IL, därav ansågs C:s andelar i företaget ägas av utomstående. Vid klargörande om utomståenderegeln var tillämplig

---

<sup>26</sup> Prop 1989/90:110, s. 468 & 704.



vände sig domstolen till förarbetena och uttalade sig att ett ägande bör omfatta minst 30 procent. C:s andelar översteg minimumkravet och andelarna ansågs vara uppfyllda för att tillämpa utomståenderegeln. Fastän detta rekvisit var uppfyllt fanns det andra villkor som medförde att utomståenderegeln ändå inte kunde tillämpas. Detta beskrivs och utreds närmre i avsnittet *Särskilda skäl*.

### 3.5.1 Rätt till utdelning

För att tillämpa utomståenderegeln måste de utomstående ägarna ha rätt till utdelning. Lagtexten beskriver inte vad som avses med utdelning eller i vilken utsträckning som det ska ske. Från förarbetena kan det dock utläsas att i de fallen utomstående kan bevisa ett ägande om minst 30 procent av andelarna i fåmansföretaget, och detta har förekommit under hela verksamhetsperioden och aktierna ger samma rätt till utdelning är utomståenderegeln användbar. Det anges även att vid de situationer då aktierna inte ger samma rätt till utdelning eller har olika karaktär kan en bedömning bli svårare, exempelvis konvertibler eller vinstandelsbevis.<sup>27</sup>

I Skatteverkets allmänna råd har de meddelat att de anser att andelsägaren borde visa att utomstående äger minst 30 procent av andelarna och mottagit motsvarande del i utdelning av sin ägarandel.<sup>28</sup>

### 3.5.2 Rätt till utdelning - tillämpning i rättspraxis

Vid diskussion av rekvisitet rätt till utdelning har två rättsfall behandlats. Det första *HFD mål nr. 732-18* som var ett överklagat förhandsbesked från *SRN dnr 59-17/D*.

Bakgrunden var att AA och BB ägde aktier i bolaget Phoniro System AB sedan 2003 och båda var verksamma i betydande omfattning i verksamheten. Efter några år avyttrade båda parter sina innehav till varsitt förvaltningsbolag. Förvaltningsbolagen i sin tur avyttrade en tid senare sina andelar i Phoniro System AB till fåmansföretaget Phoniro AB i gengäld mot andelar i detta bolag. Förvaltningsbolagen ägde då omkring fyra procent vardera av andelarna i Phoniro AB. Sedan 2011 ägde utomstående andelar om minst 30 procent i Phoniro AB. En fråga som ställdes var om AA och BB:s innehav i förvaltningsbolagen skulle anses kvalificerade eller, om utomståenderegeln kunde användas i de fall utdelning lämnas från de bolagen efter att Phoniro AB sålts externt eller likviderats. En annan fråga som behandlades var om aktierna är kvalificerade om utdelning utges innan det utomstående ägandet i Phoniro AB upphör, dock under samma beskattningsår.

*SRN* ansåg att utomståenderegeln var tillämplig. Bedömningen låg till grund för att förvaltningsbolagen indirekt äger andelar i Phoniro System AB, där se sökande under beskattningsåret har varit verksamma i betydande omfattning. Andelarna i de två ägarbolagen blir därav kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 §. Då utomstående i betydande omfattning indirekt äger delar i Phoniro System AB är dock undantaget i 5 § tillämpligt (se *RÅ 2004 ref. 124*). Efter Phoniro System AB avyttrades externt ägde varken sökande eller utomstående delar i bolaget där sökandena varit verksamma i

---

<sup>27</sup> Prop 1989/90:110, s. 468 och 704.

<sup>28</sup> SKV A 2015:9.

betydande omfattning, vilket är ett företag som anges i 57 kap. 5 § st. 2. Enligt SRN mening ska utomståenderegeln prövas med utgångspunkt i förhållandet i Phoniro AB där sökandena har rätt till utdelning. Under dessa förutsättningar har ett utomstående ägande förekommit sedan 2011. En tillämpning av särskilda skäl mot utomståenderegeln förelåg inte heller.

Fråga två ansåg SRN att utomståenderegeln inte längre var tillämplig. Detta innebar att de sökandes aktier i förvaltningsbolagen således var kvalificerade andelar i enighet med 57 kap. 4 § st. 2 IL. Enligt angivna förutsättningar förelåg vid tidpunkten för den planerade utdelningen ett utomstående ägande i Phorio AB.

Då det utomstående ägandet kvarställt under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren är utomståenderegeln tillämplig vilket medför att aktierna i ägarbolagen inte är kvalificerade andelar när utdelningen lämnas.

#### *HFD:s dom*

Förhandsbeskedet överklagades till HFD och de behandlade ärendet enligt följande. Målet var som sagt om utomståenderegeln är tillämplig om utdelningen lämnas när det inte längre finns ett utomstående ägande i verksamhetsföretaget, alternativt om en utdelning lämnas ut medan det utomstående ägandet kvarstår, men under samma beskattningsår som ägandet upphör. Bedömningen från HFD var att utomståenderegeln är tillämplig om utomstående vid utdelningstillfället, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger delar i ett företag där närvarande delägaren är verksam i betydande omfattning och därtill direkt eller indirekt, har rätt till utdelning från bolaget samt att övriga rekvisit i bestämmelsen är uppfyllda (*jfr HFD 2015 ref. 13*).

Sökandena är verksamma i dotterbolaget till det företag där det utomstående ägandet föreligger. Efter avyttringen eller likvideringen av Phoniro AB föreligger inget utomstående ägande i verksamhetsbolaget vid tidpunkten för utdelningen och utomståenderegeln kan därav inte tillämpas. Om en utdelning i stället sker innan det utomstående ägandet avbryts är däremot regeln tillämplig fastän det utomstående ägandet upphör samma beskattningsår.

#### *HFD 2015 ref. 52*

Det andra rättsfallet var också ett förhandsbesked från SRN angående inkomstskatt. Det var person A som avsåg att investera i fastigheter och syssla med fastighetsförvaltning. Investeringarna skulle göras tillsammans med ett antal andra svenska investerare. Investerarna kommer vara oberoende i förhållande till varandra och till person A.

De investerande företaget kommer inte vara aktiv i verksamheten, utan bara tillföra kapital. Tanken var att A genom ett helägt bolag, AB, och investerare indirekt ska förvärva två hyresfastigheter förpackade i varsitt eget aktiebolag. Fastighetsbolagen kommer ägas av ett kommanditbolag (KB). AB kommer som komplementär äga 30 procent av innehavet i KB och resterande investerarna äger sammanlagt 70 procent. AB och investerarna kommer införa kapital i storlek till deras andelar i företaget, fördelningen av vinsterna kommer på samma sätt. KB kommer anses som ett fåmansföretag i lagens mening enligt 56 kap. 4 § IL. A kommer enligt förutsättningarna vara verksam i betydande omfattning i KB i den mening som finns i 57 kap. 4 § IL. Däremot kommer hon inte vara verksam i betydande omfattning i AB eller fastighetsbolagen. AB kommer agera som holdingbolag och deras verksamhet kommer

bestå av att äga andelar i KB. AB:s inkomster kommer således i stort sett endast bestå av resultatet i KB.

Den sökande ville få svar på om utomståenderegeln var tillämplig på så sätt att hennes aktier i AB inte blir kvalificerade på grund av det utomstående ägandet i KB (1). A sökte även besked för om svaret på fråga ett förändrades om fastighetsbolagen i stället för utdelning, avyttrades och inkomsterna i KB framför allt var kapitalvinster (2). Den sökande ansåg själv att utomståenderegeln var tillämplig därför att utomstående i betydande omfattning ägde andelar i KB och därmed indirekt har rätt till utdelning från de båda fastighetsbolagen. Vidare hävdade A att några särskilda skäl inte borde föreligga som talar emot tillämpningen. Bedömningen bör bli densamma oavsett om inkomsten härstammar från utdelning eller kapitalvinster.

#### *SRN:s beslut:*

SRN ansåg att utomståenderegeln skulle vara tillämplig vid båda tidigare nämnde händelserna. Deras bedömningen förändrades inte för att KB:s inkomster består av kapitalvinster vid avyttringar av aktier i fastighetsbolagen. Motiveringen var att förutsättningarna i ärendet är att A är verksam i ett företag som personen äger indirekt via ett AB. Företaget A är verksam i, ett fåmansbolag, ägs till hela 70 procent av utomstående som enligt förutsättningarna i ansökan också har rätt till den procenten av inkomsterna i handelsbolaget. Att ett fåmanshandelsbolag är ett företag när 57 kap. tillämpas framgår av 3 § samma kapitel. Enligt SRN beslut innebär det att utomståenderegeln även kan tillämpas i en situation som denna då verksamheten som utreds drivs som ett fåmanshandelsbolag men ägs indirekt genom ett fåmansföretag av person A. En tolkning av sådan karaktär är förenlig med regelns ordalydelse och enighet med dess syfte. Särskilda skäl som talar emot en tillämpning av utomståenderegeln framkommer inte heller. Utomståenderegeln ska tillämpas i detta fall och bedömningen förändras inte om inkomsterna i KB endast utgörs av kapitalvinster vid avyttring av andelar i fastighetsförvaltande bolagen.

Skatteverket hade en annan insynsvinkel och ansåg att regeln inte var tillämplig eftersom KB i deras aspekt var ett kommandithandelsbolag, och inte kan omfattas av utdelningar. Även om tillämpningen av utomståenderegeln framgår som förenligt med syftet, står en sådan tolkning av bestämmelsen emot lagstiftningen. Förhandsbeskedet överklagades till HFD.

#### *HFD:s dom*

HFD ändrar SRN:s beslut om förhandsbesked och anser att utomståenderegeln inte är tillämplig med följande motivering. A avser att vara verksam i betydande omfattning i KB. Frågan som ställs är om utomståenderegeln är tillämplig på aktierna i holdingbolaget ska därav prövas mot bakgrund av förhållandet i KB. Enligt förutsättningarna som tidigare nämnts framgår det att 70 procent av aktierna i KB ägs av andra personer än A själv. De i sin tur kommer således att äga bolaget i betydande omfattning. Ytterligare en förutsättning för att utomståenderegeln ska vara tillämplig är att dessa utomstående ägare också har rätt till utdelning från KB. Eftersom KB inte kan lämna utdelning i lagens mening är utomståenderegeln därav inte tillämplig på aktierna i holdingbolaget (AB).

### 3.6.1 Särskilda skäl

Då en utomstående direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt utdelning för sin andel ska en aktie endast anses som kvalificerad om särskilda skäl föreligger. Lagstiftningen illustrerar inte vad som kan anses med särskilda skäl. Däremot beskrivs begreppet tydligare i förarbetena där det framgår att särskilda skäl kan vara successiva försäljningar, aktier med olika rätt till utdelning, exempelvis stam- eller preferensaktier, optionsavtal, eller ömsesidiga avtal som justerar de faktiska fördelningen av resultatet eller delvis korsvisa äganden. Det framgår även att inbördes avtal som bestämmer den verkliga fördelningen av resultatet och korsvisa äganden kan utgöra särskilda skäl.<sup>29</sup>

### 3.6.2 Särskilda skäl i rättspraxis

Det tidigare behandlade rättsfallet *RA 2009 ref. 53* (se tidigare avsnitt *Betydande omfattning*) då ett utomstående ägande bestod av lagertillgångar, vilket inte kommer att omfattas om 57 kap. IL. Kriteriet betydande omfattning och rätt till utdelning var däremot uppfyllt. Frågan var om särskilda skäl ansågs föreligga och därmed om andelarna ändå skulle beskattas enligt 3:12-reglerna.

HFD yttrade sig att definitionen särskilda skäl innebär att den skattskyldige ska redogöra för omständigheter som på något vis skulle leda till oberättigade skatteförmåner. HFD hänvisade till förarbetena där angivna exempel för särskilda skäl framgår och kan exempelvis vara korsvisa äganden, fördelning av det faktiska resultatet samt avtal om framtidsförvärv. Dessutom betonade HFD att Lagrådet vid en granskning av IL anmärkt att det borde innehålla en upplysning om att de är sådana omständigheter som avsågs, men att det sedan inte nämnts i propositionen. HFD anförde att lagstiftaren vid utförande av bestämmelserna om utomståenderegeln valt att grunda bedömningen på om delägarnas aktier är kvalificerade och inte om verksamhetskraven är uppfyllda. HFD fastställde att utomståenderegeln var tillämplig, då det enligt domstolen inte fanns några skäl att utvidga tillämpningsområdet för det som ska innebära särskilda skäl i förhållande till vad som framgår av förarbetena.

Kriteriet särskilda skäl har inte diskuterats lika djupgående som de andra rekvisiten i den skatterättsliga doktrinen. Författarna Nilsson och Bartles har dock kommenterat och hänvisat till rättsfallet *RA 1999 ref. 28*. I detta fall ägdes två bolag av en samstämmig ägarkrets. En av ägarna var verksam i båda företagen. De övriga var verksamma i endast det ena eller det andra företaget. De passiva ägarna i företagen förfogade för mer än 30 procent av andelarna. Enligt HFD hindrar inte ägarförhållandena mellan de två bolagen att utdelning sker i stället för att lön delas ut. Därav finns det skäl för att tillämpa de särskilda reglerna för kvalificerade andelar för de aktiva ägarnas innehav i företagen. Utomståenderegeln ansågs därefter inte vara tillämplig. Nilsson och Bartles kommenterade vidare att även om en utomstående i betydande omfattning äger aktier i ett företag ska, om det föreligger särskilda skäl, 3:12-reglerna tillämpas på utdelningar och kapitalvinster.

---

<sup>29</sup> Ulf Tivéus, *Tretolv*, s. 86 och Prop 1989/90:110, s. 704.

De beskriver det som en ventil i utomståenderegeln och är naturlig eftersom det kan uppstå situationer då det vore oanständigt om beskattningen inte sker i enighet med 3:12-reglerna.

Nackdelen som uppstår är att förutsebarheten minskar och HFD har trots det haft en alldeles för restriktiv tolkning. De menar att med bakgrund av förarbetsuttalandena är detta inget som förvånar dem.<sup>30</sup>

### 3.7.1 Karenstiden

Karenstiden kommer till uttryck i bland annat 57 kap. 4 § IL. För utomståenderegeln ska anses tillämplig krävs det att omständigheterna under beskattningsåret och de 5 föregående beskattningsåren tas i hänsyn. Vidare får förarbetena förklara syftet med karenstiden. Den tyder på att se till tidigare års förhållanden för att förhindra successiva utförsäljningar som eftersträvar att ta ut ackumulerad utdelning eller vinster efter avyttring av en minoritetspost av aktierna som i sin tur leder till ej ämnade skatteförmåner.<sup>31</sup>

Vid införandet av utomståenderegeln gällde en karenstid om 10 år för både utomståenderegeln och 3:12-reglerna. En förändring hände år 1996 genom en lagändring och sänkte karenstiden till 5 år.<sup>32</sup> Regeringen gjorde bedömningen att karenstiden kan sänkas utan att medföra någon beaktansvärd möjlighet till skatteplanering.<sup>33</sup>

### 3.7.2 Karenstidens tillämpning i rättspraxis

#### *HFD 2015 ref. 13*

Rättsfallet handlar om huruvida två ägare har varit aktiva i ett bolag sedan bildandet av det.

Det var ett svenskt aktiebolag som bildades av ägarna A och B. Både A och B bedrev utöver detta bolag även egna holdingbolag som låg i Luxemburg. Andelarna i det svenska bolaget fördes senare över till deras holdingbolag i Luxemburg. Under 2007 fick det svenska bolaget en ny investerare som var ett norskt private- Equity bolag. Denna investering resulterade sedan i en ny omstrukturering vilket sedan gjorde att både det norska bolaget och båda holdingbolagen i Luxemburg blev indirekta ägare till bolaget via ett svenskt holdingbolag.

Efter omstruktureringen hade det norska bolaget ett indirekt ägande på 60 procent samt att A och B hade ett indirekt ägande på 20 procent vardera. Alltså sammanlagt 40 procent.

Bolagets anställda fick under verksamhetsåren 2007 till 2011 chansen att köpa aktier från det svenska holdingbolaget. Detta resulterade i att det norska bolagets andelar gick från att vara 60 procent till 56,32 samt att A och B:s andelar på 20 procent vardera gick

---

<sup>30</sup> Nilsson, Peter och Bartels, Katarina. *Utomståenderegeln - ett svårtillämpat undantag från 3:12-reglerna*. SvSkT 2014:9, s. 676.

<sup>31</sup> Prop. 1989/90:110, s. 468 & 704.

<sup>32</sup> SFS 1996:1611 & Prop. 1996/97:45.

<sup>33</sup> Prop. 1996/97:45, s. 43.

ner till 16,33 procent. De anställda förfogade över resterande del av ägandet och de var verksamma i betydande omfattning och ägandet låg på ungefär 4,8 procent.

I det norska bolaget fanns det tre personer som tillsammans hade en stor andel av alla röster som fanns i verksamheten vilket resulterade i att dem tillsammans med grundarna A och B och de resterande anställda förfogade över mer än 50 procent av alla röster som fanns i holdingbolaget.

År 2013 bestämde sig A och B för att ta ut vinst från båda holdingbolagen i Luxemburg, detta ville dem göra för att de ansåg att dem hade okvalificerade aktier i sina holdingbolag eftersom det norska bolaget inte utgjorde ett fåmansföretag samt att de anställdas indirekta ägande (fysiska personer) genom företaget inte skulle anses vara ett fåmansföretag.

Grundarna (A och B) menade vidare att verksamheten slutade benämnas som ett fåmansföretag från och med 2007. De anser även att om verksamheten nu skulle anses vara ett fåmansföretag, hade andelarna från 2012 varit okvalificerade med hänsyn till utomståenderegeln.

Enligt SRN ansågs verksamhetsbolaget ett fåmansföretag. Vidare menade SRN att det enligt praxis förstås att en viktig aspekt är att utomstående ägande har kvarstått i betydande omfattning under hela femårsperioden samt att det krävs särskilda anledningar för att ett undantag ska anses föreligga. SRN ansåg därmed att någon särskild anledning inte ansågs föreligga för att undantaget skulle gälla. Utomståenderegeln ansågs i detta fall inte vara tillämplig. HFD fastställde detta beslut och hänförde vidare att om ett undantag ska föreligga hade A och B, det vill säga grundarna och någon utomstående - direkt eller indirekt ägt andelar i bolaget samtidigt. Men eftersom det i detta fall inte var så kunde således utomståenderegeln under 2013 inte bli tillämplig.

#### *HFD 2013 ref. 84*

Även i detta fall ansågs utomståenderegeln inte vara tillämplig. I detta rättsfall var A i X AB verksam i betydande omfattning, och han ägde även samtliga aktier där. År 2012 överförde han över 40 procent av alla värdepapper till ett norskt bolag som kallas Y. Denna överföring resulterade i att A fick en skattepliktig kapitalvinst på ca 18 miljoner kronor, inklusive 100 inkomstbasbelopp vilket motsvarade ca 5,5 miljoner. Bolaget Y ägdes av två personer som inte är närstående till A, den ena ägde 90 procent och den andra 10 procent. Däremot har de aldrig varit verksamma i X AB eller i något annat liknande fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En ansökan av A till SRN gäller om utomståenderegeln i 57 kap. 5 § ska anses vara tillämplig redan från inkomståret 2013.

SRN menar att om utomstående i betydande omfattning - direkt eller indirekt äger andelar i bolaget där antingen delägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning eller direkt eller indirekt ha rätt till vinst med hänsyn till 57 kap. 5 § första stycket ska denne endast anses vara kvalificerad om det föreligger specifika skäl. SRN ansåg i detta fall att det inte finns något undantag. A överklagade SRN beslut till HFD.

HFD förklarade att den så kallade femårsperioden i utomståenderegeln hänvisar till ägarinflytandet i bolaget. Det har i fler domslut formulerats en regel kring att ägandet av den utomstående ska ha kvarstått under hela femårsperioden- eller kortare period i de

fall där företaget bestått under en kortare tid. Enligt HFD finns det alltså inget motiv till att avvika från regeln om ett betydande utomstående ägande.

I samband med den förändrade karenstiden från tio till fem år 1996 fick begreppet om samma eller likartad verksamhet en ny betydelse. Det förde med sig oklarheter varav många uppfattade lagen som att det var möjligt att bota de fåmansföretag som påverkas av 3:12-reglerna genom att flytta verksamheten mellan olika företag.

Företaget skulle enligt tolkningen då "botas" eftersom ägaren upphör med verksamheten i fåmansföretaget och låter det fortgå i ett annat nystartat. Det skulle i sin tur innebära att det första bolaget blir botat från 3:12-reglerna efter en femårsperiod.

### 3.8 Översikt av rättspraxis

*Nedan följer en tabell över de tidigare beskrivna rättsfallen och hur utfallet har blivit för respektive fall. Rättsfallsanalysen bygger på att beskriva de olika rättsfallen utifrån vilket rekvisit domstolen valt att behandla.*

<b>År</b>	<b>Mål nummer</b>	<b>Rekvisit</b>	<b>Tillämpas utomståenderegeln?</b>
2022	HFD 2022 ref. 43	Utomstående / Karenstid	Nej
2018	HFD mål nr. 732– 18	Rätt till utdelning	Nej
2015	HFD 2015 ref. 52	Rätt till utdelning	Nej
2015	HFD 2015 ref. 13	Karenstid	Nej
2014	HFD 2014 ref. 2	Utomstående	Nej
2013	HFD 2013 ref. 35	Utomstående	Nej
2013	HFD 2013 ref. 84	Karenstid	Nej
2009	RÅ 2009 ref. 53	Särskilda skäl / Betydande omfattning	Ja
2004	RÅ 2004 ref. 124	Utomstående	Ja
2002	RÅ 2002 ref. 27	Betydande omfattning	Nej

#### 4. Analys

*I följande avsnitt kommer studiens syfte och frågeställningar att besvaras. Därutöver kommer avsnittet behandla vilka rekvisit som behöver vara uppfyllda för att utomståenderegeln ska kunna tillämpas, samt vilken skattemässig fördelning detta innebär.*

Utomståenderegeln återfinns i 57 kap. 5 § IL. För att denna bestämmelse ska anses tillämplig krävs att "utomstående, direkt eller indirekt äger andelar i företaget i betydande omfattning och, direkt eller indirekt har rätt till utdelning". Om dessa förutsättningar finns och det föreligger särskilda skäl kan en andel bedömas vara kvalificerad. Omständigheterna under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren ska tas i hänsyn vid bedömning. När utomståenderegeln blir tillämplig blir andelen inte kvalificerad och beskattningen sker då inte enligt 3:12-reglerna, i stället sker den i inkomstslaget kapital till 25 procent.<sup>34</sup>

Definitionen av utomstående framgår av 57 kap. 5 § 3 st. IL. Bestämmelsen säger att när någon av punkterna i lagrummet uppfylls anses den beskattningsbara personen som utomstående. Förarbetena tyder på att ett utomstående ägande om minst 30 procent av andelarna i ett fåmansföretag förminskar risken för inkomstomvandling av arbetsinkomster eftersom de utomstående ägarna också tillhandahåller de utdelningar och vinster företaget omsätter.<sup>35</sup> I förarbetena har begreppet särskilda skäl tagits upp i form av situationer som beskriver begreppets innebörd.<sup>36</sup> Även karenstiden ska tas i hänsyn vid prövning. Omständigheterna mellan det nuvarande beskattningsåret och de fem föregående beskattningsårens ska tas i hänsyn och detta är något som har gett utrymme för tolkningar.

*Av studien kan konstateras att lagstiftningen inte fastställer alla rekvisiten vilket leder till ett stort utrymme för tolkning i rättspraxis. Detta medför att denna rättskälla blir fundamental vid tydning av utomståenderegeln. Det har i studien behandlats 10 rättsfall och utomståenderegeln har varit tillämplig i enbart två av fallen. Av rättsfallen som tagits upp i studien kan man dra slutsatsen av att HFD:s bedömning varit noggrann baserat på lagstiftningens utformning.<sup>37</sup>*

Det första rekvisitet som undersökts är utomståendes direkta eller indirekta ägande i företag. Det förekommer inget utomstående ägande vid de fall en delägare direkt eller indirekt äger kvalificerade andelar. I rättsfallet HFD 2013 ref. 35 har det konstaterats att utländska fysiska personers ägande i icke svenska fåmansföretag ska tas i hänsyn, det har även konstaterats att en teoretisk undersökning bör genomföras vid de fall de utländska delägarnas indirekta innehaven i det svenska fåmansbolaget varit kvalificerade vid det direkta ägandet.

---

<sup>34</sup> Se avsnitt 3.1.

<sup>35</sup> Se avsnitt 3.4.1.

<sup>36</sup> Se avsnitt 3.6.1

<sup>37</sup> Se avsnitt 3.8.



Detta rekvisit har inte haft stort diskussionsutrymme i den skatterättsliga doktrinen. Nilsson och Bartles diskuterade den slutliga bedömningen av HFD 2014 ref. 2 i en artikel. Det finns enligt dem en ovisshet att karenstiden uppgår till tio i stället för fem år. I ett fall där två delägare är verksamma i betydande omfattning i ett fåmansföretag och en av delägarna upphör med att vara verksam kommer andelarna fortsätta att vara kvalificerade i fem år. När karenstiden nått sitt slut kan utomståenderegeln bli tillämplig.<sup>38</sup>

I normalfallet måste karenstiden bestå av en femårsperiod, men i detta fall skulle det leda till en total karenstid om tio år. Enligt vår mening borde vid sådana situationer kravet på fem års karenstid kunna förbises, med förutsättning att det inte finns någon risk för inkomstomvandling.

Vid bedömning av rekvisitet betydande omfattning är 30 procent en absolut minimumgräns. HFD har inte utvecklat begreppets innebörd utan har i sina avgöranden refererat direkt till förarbetena. Den fråga vi lyfter fram utifrån denna studie är resonemanget då en delägare inte kan ta utdelning i stället för lön, men att den utomstående ändå understiger 30 procentgränsen med ett fåtal enheter. När omständigheterna för betydande omfattning inte uppfyllts eftersom det utomstående ägandet inte uppnår 30 procent, men undantagsregelns syfte uppnås eftersom det inte finns någon risk för inkomstomvandling kan det leda till att regelns syfte och ändamål blir oförenliga.

Utifrån rättsfallen som behandlats i studien kan vi tycka att utomståenderegeln borde kunna tillämpas vid de tillfällen delägaren kan bevisa på att utdelning eller kapitalvinster inte har lett till fördelaktigare beskattning i likhet med utbetalning i form av lön, detta eftersom vi anser att HFD:s bedömning i de flesta fallen varit strikt även fast regelns syfte uppnåtts, ett exempel på ett sådant fall är HFD 2015 ref. 52 som även nämns längre ner i analysen. Vi har reflekterat över hur utgångsläget har sett ut när rekvisiten tillämpats strikt.

Det kan konstateras att en strikt regel i första hand är smidigast då utgångspunkten kan räknas ut på förhand. Däremot skulle det kunna resultera i hinder för rättsläget då regelverket behöver justeras i synnerhet 3:12-reglerna - som förändrats ett flertal gånger sedan introduktionen. Av den anledningen hade det kanske varit ett bättre alternativ att ha rekvisit som är ”öppna” för förändring om det skulle behövas.

Rekvisitet rätt till utdelning har bland annat tagits upp i HFD 2015 ref. 52. Där ansåg SRN att utomståenderegeln skulle vara tillämplig. SRN ansåg att utomståenderegeln kan tillämpas vid situationer då verksamheten som utreds drivs som ett fåmanshandelsbolag men ägs indirekt genom ett fåmansföretag den skattskyldige. Däremot ändrades SRN:s beslut av HFD som bedömde att utomståenderegeln inte är tillämplig. HFD nämnde inte någon närmre förklaring till hur resonemanget såg ut i domslutet. I detta rättsfall skulle den skattskyldige inte åstadkomma någon skattemässig vinst genom att tvinga ned sin lön från kommanditbolaget för att hålla vinsterna i bolaget uppe och på det sättet låta sin del av resultatet delas ut genom aktiebolaget.

---

<sup>38</sup> Se avsnitt 3.3.2.

En inkomstomvandling kommer alltså inte ske då det i stället hade "tyngts" ned. Detta eftersom de utomstående ägarna skulle tilldelas den delen av vinsten i sina egna aktiebolag från utdelningarna. Detta är ett exempel på att syftet med utomståenderegeln uppfylls då det inte finns någon inkomstomvandling, trots detta bedöms rekvisitet utifrån HFD:s bedömning inte uppfyllt.

Rekvisitet särskilda skäl beskrivs inte i lagstiftningen. Begreppet beskrivs däremot tydligare i förarbetena där det framgår att särskilda skäl kan vara successiva försäljningar, aktier med olika rätt till utdelning. Det kan exempelvis vara stam- eller preferensaktier, optionsavtal eller ömsesidiga avtal som korrigerar fördelningen av resultatet eller delvis korsvisa äganden. Även fördelningen av resultat och korsvisa äganden kan utgöra särskilda skäl.<sup>39</sup> I RÅ 2009 ref. 53 ansågs rekvisiten vara uppfyllda. HFD uttalade sig om att den skatteskyldiga har bevisbördan för att redogöra att denna person inte på något vis får obehöriga skatteförmåner utifrån dennes förutsättningar.

Därefter hänvisade de till förarbetena och fastslog att en utvidgning av tillämpningsområdet inte var nödvändigt. Med samma synsätt som Nilsson och Bartles delar vi deras tankar om att särskilda skäl fungerar som en naturlig ventil i utomståenderegeln.<sup>40</sup> Vi anser att det måste fortsätta finnas ett sätt att hävda att en andel ändå är kvalificerad även om alla övriga rekvisit är uppfyllda. Just för att motverka omständigheter som tydligt är till för att undgå skattereglerna i 3:12. Rekvisitet karenstid kommer till uttryck i bland annat 57 kap. 5 § IL. Där framgår det att om utomståenderegeln ska anses tillämplig finns det ett krav om att omständigheterna under beskattningsåret och de fem föregående åren ska tas i hänsyn.<sup>41</sup>

I HFD 2013 ref. 84 ansågs utomståenderegeln inte vara tillämplig. SRN menade att om utomstående direkt eller indirekt äger andelar i bolaget, där antingen delägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning eller direkt eller indirekt har rätt till vinst med hänsyn till 57 kap. 5 § första stycket, ska den beskattningsbara personen enbart anses kvalificerad om det fanns särskilda skäl vilket SRN inte ansåg att det fanns i detta fall.

HFD uttalade efter ett överklagande om att det inte fanns något motiv till att avvika regeln om ett betydande utomstående ägande, de menade att femårsperioden i regeln refererar till ägarinflytandet i bolaget och att det i fler domslut uttryckts att en regel gällande ägandet av en utomstående måste ha kvarstått under hela femårsperioden, eller om det varit under en kortare period under den perioden. Även i HFD 2015 ref. 13 ansågs utomståenderegeln inte vara tillämplig. SRN gjorde i detta fall samma bedömning som det tidigare nämnda rättsfallet. De menade alltså att det enligt praxis är av stor betydelse att den utomstående har ett ägande som bestått under hela femårsperioden för att ett undantag ska föreligga.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Se avsnitt 3.6.1.

<sup>40</sup> Se avsnitt 3.6.2.

<sup>41</sup> Se avsnitt 3.7.1.

<sup>42</sup> Se avsnitt 3.7.2.

I det senaste rättsfallet från HFD 2022 ref. 43 var inte heller utomståenderegeln tillämplig. Detta med anledning av att det utomstående ägandet upphörde under en kort tid, en månad, för att sedan återuppta ägandet igen. HFD tolkade karenstiden ordagrant och valde att inte tillämpa undantaget. Vi ställer oss inte bakom HFD:s resonemang och anser att syftet med 3:12-reglerna är att motverka inkomstomvandling från tjänst till kapital, och när en sådan avsikt inte finns från delägaren i fallet bör utomståenderegeln kunna tillämpas ändå. Även om hela karenperioden inte är uppfylld.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Se avsnitt 3.3.2.

## 5. Avslutning

*Syftet med studien har dels varit att beskriva och analysera vilka rekvisit som behöver vara uppfyllda för att utomståenderegeln ska vara tillämplig enligt 57 kap. 5 § IL, men även vilken skattemässig fördelning det ger för delägaren av ett fåmansföretag om utomståenderegeln kan tillämpas eller ej.*

De särskilda beskattningsreglerna för fåmansföretagare introducerades för att minimera risken av inkomstomvandling från tjänsteinkomster till kapitalinkomster. Idag fördelas beskattningen på utdelningar och kapitalvinster mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Vid de fall där en utomstående har ett innehav av minst 30 procent av andelarna i företaget minimeras risken för inkomstomvandling. Anledningen är att ägarna får både utdelningar och kapitalvinster. Visionen bakom utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL var att det skulle vara en undantagsregel där ägare i fåmansföretagen endast ska beskattas med 25 procent i inkomstlaget kapital och slippa beskattningen av 3:12-reglerna. För att utomståenderegeln ska anses vara tillämplig krävs det att "utomstående direkt eller indirekt äger delar i företaget i betydande omfattning, samt direkt eller indirekt har rätt till utdelning". När det vid bedömning kan konstateras att rekvisiten är uppfyllda ska en andel endast anses kvalificerad om det finns särskilda skäl, även omständigheterna mellan beskattningsåret och de fem föregående åren tas i hänsyn.

Utifrån de tio rättsfallen som vi i studien undersökt har utomståenderegeln enbart varit tillämplig i två av fallen. Vi kan utifrån detta dra slutsatsen av att utomståenderegeln tillämpas noggrant i rättspraxis samt att regeln ofta hamnar i skymundan baserat på HFD:s strikta användning av regelns rekvisit även fast syftet med regeln i vissa fall uppnås, som i exempelvis HFD 2015 ref. 52. Där SRN ansåg att utomståenderegeln skulle vara tillämplig men HFD ansåg att regeln inte skulle anses tillämplig. HFD tillämpar rekvisiten för utomståenderegeln strikt och i vissa fall uppnås syftet med reglerna samtidigt som regelns alla rekvisit inte är uppfyllda. Vi anser att utomståenderegeln borde kunna tillämpas direkt när det är fastställt att en risk för inkomstomvandling inte föreligger. Det är trots allt "visionen" till regelns införande och utifrån denna studie finner vi ingen mening med att vänta på att exempelvis karenstiden har löpt under fem år.

Avslutningsvis anser vi främst att Högsta förvaltningsdomstolen men även Skatterättsnämnden i många fall inte bör ha en så strikt syn på utomståenderegeln särskilt om syftet med regeln uppnås.

## *Källförteckning*

### ***Litteratur***

Nääv Maria och Zamboni Mauro. *Juridisk metodlära*. Studentlitteratur, Upplaga 2, Lund, 2018.

Sandgren Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, Norstedts Juridik AB, Upplaga 5:1, Stockholm, 2021.

Tjernberg, Mats. *Beskattning av fåmansföretag*. Sjätte upplagan, Thomson Fakta, Stockholm, 2006.

Tjernberg, Mats. *Fåmansföretag och beskattning*. Första upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2019.

Tivéus, Ulf. *Tretolv – skatt på kvalificerade andelar*. Andra upplagan, Nordstedts juridik, Stockholm, 2019.

### ***Offentligt tryck***

#### ***Propositioner***

Prop. 1996/97:45

Proposition 1989/90:110

Proposition 1975/76:79

#### ***Statens offentliga utredningar***

SOU 1975:54

## ***Rättsfall***

HFD 2022 ref. 43

HFD mål nr. 732–18

HFD 2015 ref. 52

HFD 2015 ref. 13

HFD 2014 ref. 2

HFD 2013 ref. 35

HFD 2013 ref. 84

RÅ 2009 ref. 53

RÅ 2004 ref. 124

RÅ 2002 ref. 27

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 1997 ref. 48 I & II

## ***Artiklar***

Jareborg Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*. Svensk Juristtidning. 2004.

Nilsson, Peter och Bartels, Katarina, *Utomståenderegeln - ett svårtillämpat undantag från 3:12-reglerna*, SvSkT 2014:9.

Svensson Eva- Matia, *De lege interpretata - om behovet av metodologisk reflektion*, Juridisk Publikation, 2014.

Tjernberg Mats, *Utomståenderegelns funktion som undantagsregel behöver stärkas*, Skattenytt 2018.

Peczenik Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning, 2005.

## ***Övrigt elektroniskt material***

Skatteverket. Rättslig vägledning. *Utomståenderegeln*. 2023

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.7/331746.html> (Hämtad 12-04-2023)

Skatteverket. Rättslig vägledning, *Verksam i betydande omfattning*. 2023

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.6/331734.html> (Hämtad 12-04-2023)

Skatteverkets allmänna råd, *SKV A 2015:9*

[https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b6e3/1441821377384/SKVA%202015\\_9.pdf](https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b6e3/1441821377384/SKVA%202015_9.pdf) (Hämtad 18-04-2023)

Skatterättsnämnden. *Om oss*. 2023

<https://skatterattsnamnden.se/omoss.4.7f2824581614cb1665121a.html> (Hämtad 18-04-2023)

Skatterättsnämnden. *Om förhandsbesked*. 2023

<https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked.4.7f2824581614cb16651200.html> (Hämtad 18-04-2023)