INGRID MELBI

Nytt HFD-avgörande; Utomståenderegeln – samma eller likartad verksamhet

HFD har i ett nyligen avgjort förhandsbesked tolkat begreppet samma eller likartad verksamhet vid tillämpning av den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. inkomstskattelagen (IL). Innebär det avgörandet ett förändrat synsätt?

1 INLEDNING

Om den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen (IL) är tillämplig ska fördelningsreglerna i 57 kap. IL inte tillämpas. Praxis har hittills varit förhållandevis strikt när det undantaget ska anses tillämpligt.[1] HFD har i ett avgörande (HFD 2023 ref. 11) uttalat att vid tolkning av utomståenderegeln ska samma eller likartad verksamhet i 57 kap. IL ska syftet med bestämmelserna tillmätas avgörande betydelse.

2 BAKGRUND

Regler om beskattning av utdelning och kapitalvinst på aktier i ett fåmansföretag i vilket ägaren är verksam i betydande omfattning finns i 57 kap. IL.[2] Syftet med reglerna är att motverka att avkastningen i företaget tas ut som lågbeskattad utdelning eller som kapitalvinst vid försäljning av aktierna. Det är fråga om fördelningsregler som innebär att utdelning och kapitalvinst till viss del ska beskattas som inkomst av tjänst istället för som inkomst av kapital.

Om en person är verksam i betydande omfattning betecknas personens aktier i fåmansföretaget som kvalificerade andelar (57 kap. 4 § IL).[3] Aktierna kan vara kvalificerade även om personen inte är verksam i betydande omfattning i företaget. Det kan vara fallet om personen bedriver en verksamhet i ett annat fåmansföretag och den verksamheten är ”samma

1 Se bl.a. Tjernberg, SkatteNytt 2018 s. 207 ff., Utomståenderegelns funktion som undantagsregel behöver stärkas.

2 Fortfarande benämns reglerna ofta som 3:12-reglerna eftersom de ursprungligen fanns i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

3 Bestämmelsen omfattar även verksamhet i bl.a. indirekt ägda företag och verksamhet som bedrivs av närstående men för redogörelsen här är det tillräckligt att utgå från den del av bestämmelsen som anger att personen är verksam i betydande omfattning i företaget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:17

eller likartad" som verksamheten i det förstnämnda fåmansföretaget. Syftet med den regeln är att förhindra att verksamhet flyttas till ett nytt företag och att arbetsinkomsten sparas i det överlåtande, vilande företaget, för att senare tas ut utan att fördelningsreglerna blir tillämpliga.[4]

Begreppet " samma eller likartad verksamhet" definieras inte i lagtexten. men det finns en förhållandevis rikhaltig praxis avseende tolkningen av begreppet. Av den framgår att bestämmelsen i huvudsak tar sikte på fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat fåmansföretag och verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller när det föreligger ett likartat samband mellan verksamheterna i de båda fåmansföretagen.[5] Även överföring av kapital/vinstmedel har ansetts innebära att det kan anses vara fråga om samma eller likartad verksamhet (kapitalsmitta).[6] Det behöver inte vara materiella tillgångar som överförs. I ett fall överfördes kunskaper och affärskontakter från en tidigare konsultverksamhet till en verksamhet som skulle bedrivas i ett nybildat bolag och därmed ansågs att det var fråga om samma eller likartad verksamhet.[7]

Sammanfattningsvis har begreppet samma eller likartad verksamhet fått en vidsträckt tillämpning. Ett undantag gäller dock om det saknas ägarsamband mellan överlåtande och övertagande företag. I HFD 2012 ref. 67 II var frågan om aktierna i ett fåmansföretag skulle vara kvalificerade. Tillgångar hade överförts från det företaget till ett annat fåmansföretag i vilket aktieägarna i det överlåtande företaget var verksamma i betydande omfattning. Enligt praxis innebar det att den verksamhet som bedrevs i det övertagande företaget skulle anses utgöra samma eller likartad verksamhet och att andelarna i det överlåtande företaget därmed skulle vara kvalificerade. Aktieägarna ägde dock inte några aktier i det övertagande företaget. Skatterättsnämnden – vars beslut HFD fastställde utan särskild motivering – hänvisade till att syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL är att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktier. Omvänt innebär detta att enbart avkastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsats ska träffas av de särskilda reglerna. Nämnden

4 Prop. 1989/90:110, Del 1 s. 703.

5 Se exempelvis RÅ 1997 ref. 48 I—II och RÅ 2010 ref. 11.

6 Se bl.a. HFD 2011:75.

7 RÅ 2010 ref. 11 III. Se också Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansbolag, SOU 2016:75, s, 299 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:17

ansåg att det tyder på att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på fall där aktieägaren – eller någon närstående – också ska vara delägare i det övertagande företaget. Eftersom det i det aktuella fallet saknades ett sådant ägarsamband ansågs andelarna i det överlåtande företaget inte vara kvalificerade.

Även om delägarens aktier enligt huvudregeln anses utgöra kvalificerade andelar ska fördelningsreglerna inte tillämpas om utomstående personer i betydande del äger del i företaget och har rätt till utdelning och vinst från företaget (57 kap. 5 § IL), den s.k. utomståenderegeln. – Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. – Bakgrunden till bestämmelsen är att om utomstående har rätt till en betydande del av utdelning och kapitalvinst finns det inte någon skattemässig fördel för en delägare som är verksam i bolaget att ta ut avkastningen som utdelning eller kapitalvinst istället för som lön. Med betydande del avses enligt förarbetena att minst 30 % av avkastningen ska tillfalla utomstående.

Med utomstående avses en person som inte äger kvalificerade andelar i företaget. Här kommer man tillbaka till grunddefinitionen av kvalificerade andelar vilket innebär att begreppet samma eller likartad verksamhet kan få betydelse för bedömningen av om utomståenderegeln är tillämplig.

3 HFD 2023 REF. 11

HFD:s avgörande – ett överklagat förhandsbesked – gällde tolkningen av begreppet samma eller likartad verksamhet vid tillämpning av utomståenderegeln.

Förhållandena var följande. Intersport Sverige AB (Intersport) ägdes till mer än 70 % av Adelis Partners I AB (Adelis) som i sin tur ägdes av ett antal personer vars aktier i Adelis utgjorde kvalificerade andelar. Personen J.N. hade erbjudits att förvärva en mindre del av aktierna i Intersport. Han var verksam i betydande omfattning i Intersport vilket innebär att hans aktier skulle utgöra kvalificerade andelar om utomståenderegeln inte var tillämplig. Delägarna i Adelis var inte verksamma i betydande omfattning i Intersport men Adelis skulle föra över kapital till Intersport genom en nyemission i Intersport. Frågan var därmed om Intersport och Adelis skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Nämnden hänvisade till att enligt praxis ska förvaltning av vinstmedel som genererats i en verksamhet utgöra en del av den verksamheten. När vinstmedel överförs till ett annat fåmansföretag innebär det att bestäm-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:17

melsen om samma eller likartad verksamhet blir tillämplig och det saknar då betydelse på vilket sätt vinstmedlen överförs. Det innebar enligt nämnden att Intersport och Adelis skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Nämnden tog sedan upp frågan om det finns utrymme att göra en annan bedömning om det i det enskilda fallet inte skulle föreligga någon risk för inkomstomvandling. Enligt nämnden var det enda undantaget från tillämpningen när det saknas ägarsamband mellan företagen. Nämndens slutsats var att utomståenderegeln inte var tillämplig.

HFD lämnade inledningsvis en redogörelse för syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL och den praxis som finns. Domstolen hänvisade sedan till HFD 2012 ref. 67 II där det visserligen överfördes verksamhet från ett företag till ett annat men där den person som var verksam i övertagande företag inte var delägare i det överlåtande företaget. HFD konstaterade med avgörandet att även andra omständigheter än sådana som är hänförliga till själva verksamheten kan beaktas och att syftet med bestämmelserna *tillmäts avgörande betydelse* (min kursivering). HFD gjorde därefter följande bedömning.

> Adelis förvärv av aktier i Intersport genom en nyemission innebär i och för sig att vinstmedel som genererats i Adelis verksamhet har förts över till Intersport. Delägarna i Adelis är dock inte verksamma i betydande omfattning i Intersport och om aktierna hade ägts direkt av dem skulle det inte ha funnits någon risk för omvandling av arbetsinkomster i det företaget till lägre beskattade kapitalinkomster. Upparbetade vinstmedel i Intersport kan inte heller tas ut av dem som lägre beskattad kapitalinkomst eftersom de inte själva äger några aktier i det bolaget.

HFD:s bedömning vara att Intersport och Adelis inte skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Det fanns inte heller några särskilda skäl att inte tillämpa utomståenderegeln. HFD:s bedömning var att J.N:s aktier i Intersport inte skulle anses utgöra kvalificerade andelar.

4 KOMMENTAR

Fördelningsreglerna i 57 kap. IL är schabloniserade vilket kan leda till att reglerna blir tillämpliga även i en situation där det kan argumenteras för att det inte är fråga om omfördelning av tjänsteinkomst till lågbeskattad utdelning eller kapitalvinst.

Tittar man på tidigare praxis finns exempel där HFD inte verkar ha tillmätt syftet med bestämmelserna någon avgörande betydelse. I HFD 2015

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:17

ref. 52 ansågs utomståenderegeln inte vara tillämplig när det företag som verksamheten bedrevs i – och som utomstående ägde del i – var ett kommanditbolag. För att utomståenderegeln ska vara tillämplig ska utomstående ägare ha rätt till utdelning från företaget. Eftersom ett kommanditbolag inte kan lämna utdelning ansåg HFD att utomståenderegeln inte kunde tillämpas.[8] HFD kan ha utgått från att lagtexten i detta hänseende kan anses entydig. Begreppet samma eller likartad verksamhet ger däremot utrymme för tolkning.

Vilka konsekvenser kan HFD:s resonemang leda till när det gäller kommande avgöranden? Ett exempel där HFD:s mer ”nyanserande” synsätt kanske kan leda till ett annat resultat är i den situation som förelåg i ett förhandsbesked meddelat av Skatterättsnämnden den 28 juni 2022 (28-21/D, ej överklagat). Frågan gällde tillämpning av utomståenderegeln och villkoret att ett innehav på minst 30 % ska ha förelegat under en femårsperiod?[9] I förhandsbeskedet ägde en ägargrupp som skulle kunna utgöra utomstående mer än 30 % i ett fåmansföretag. Under en kort tidsperiod – 30 december 2021 till 31 mars 2022 – sjönk ägarandelen från 30,11 % till 29,63 % för att därefter uppgå till 30,13 %. Nämnden hänvisade till att det enligt praxis visserligen framgår att det inte finns något oeftergivligt krav att det utomstående ägandet ska ha förelegat under hela den period som anges i 57 kap. 3 § IL och att undantag kan finnas i det enskilda fallet (RÅ 2001 ref. 37). Nämnden konstaterade dock att den omständigheten att vinstmedel uppkommit under tid då ett eventuellt utomstående ägande förelegat och att den skattskyldige inte haft någon möjlighet att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster inte ansetts utgöra skäl för att frångå kravet på att det utomstående ägandet ska ha varit minst 30 % under hela perioden.[10] Skatterättsnämnden ansåg att i det aktuella fallet fanns inte anledning att göra någon annan bedömning och utomståenderegeln ansågs därmed inte tillämplig. Mot bakgrund av att syftet med bestämmelserna ska tillmätas avgörande betydelse (jfr HFD 2023 ref. 11) förefaller det rimligt att den korta tidsperiod då ägandet som prövades i förhandsbeskedet understeg 30 % inte ska förhindra tillämpning av utomståenderegeln – förutsatt att det inte finns några särskilda skäl som talar emot det. Möjli-

8 Se också Tjernberg, Svensk Skattetidning 2016:3, s. 238 f. – Utomståenderegeln inte uppfylld när det utomstående ägandet förelåg i ett fåmanshandelsbolag – ett legalistiskt snålt avgörande.

9 Tidsperioden var 10 år när reglerna infördes men har sedan sänkts till 5 år.

10 Nämnden hänvisade till RÅ 2007 not. 2 och HFD 2012 not. 52.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:17

gen skulle också utgången i en situation som den som förelåg i HFD 2015 ref. 52 kunna bli en annan.

Reglerna om beskattning av delägare i fåmansföretag har genom åren varit föremål för ett antal olika utredningar. Just nu är det Kommittén om förenklad beskattning av ägare till fåmansföretag (Fi 2022:04) som arbetar med frågan. Kommittén fick tilläggsdirektiv i januari i år och en punkt i tilläggsdirektivet anger att kommittén ska ”analysera på vilket sätt 3:12-reglerna, bl.a. utomståenderegeln och bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet, kan förändras för att villkoren för små och medelstora företag ska förbättras, särskilt i fråga om deras möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital.[11] Uppdraget ska redovisas senast den 29 mars 2024. Återstår att se om kommittén anser att något behöver ändras avseende utomståenderegeln och i så fall, hur den ska ändras. Om kommittén kommer fram till att begreppet samma eller likartad verksamhet bör finnas kvar, hur ska man då formulera undantag från villkoret samtidigt som bestämmelsen i sig inte blir verkningslös, något som är ett återkommande problem när det gäller utformningen av bestämmelserna i 57 kap. IL.[12]

Ingrid Melbi är skattejurist.

11 Dir. 2023:10. Ordförande i kommittén är justitierådet Linda Haggren – som också var ett av de justitieråd som avgjorde målet i HFD 2023 ref. 11.

12 Prop. 2018/19:54, Nya skatteregler för ägarskiften mellan närstående i fåmansföretag. Här infördes ett undantag från bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet vid ägarskiften mellan närstående men samtidigt infördes ett antal villkor för detta undantag,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:17