

Justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Maj 2017

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
3	Gällande rätt	5
4	Justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen	5
5	Konsekvensanalys.....	9
6	Författningskommentar.....	9
6.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	9

1 Sammanfattning

I promemorian föreslås att den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, justeras.

Förslaget innebär att vid en bedömning av om alla verksamma delägare ska anses som en enda delägare och företaget därmed ska anses vara ett fåmansföretag ska även hänsyn tas till delägars eller någon närståendes verksamhet både i det företag som äger företaget som prövningen avser och delägars eller någon närståendes verksamhet i ett annat företag som ägs av det förstnämnda företaget.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 57 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

3 §

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verk-samma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmans-handelsbolag, ska de anses som en enda delägare.

Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verk-samma i betydande omfattning i

1. företaget eller i ett av före-taget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,

2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger del i företaget, eller

3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2, ska de anses som en enda delägare.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

3 Gällande rätt

I 57 kap. inkomstskattelagen finns särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Anledningen till de särskilda reglerna är Sveriges duala skattesystem, dvs. att förvärvsinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala och att kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt. Reglerna infördes i samband med 1990 års skattereform och avser att förhindra att högre beskattade förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i syfte att sänka den totala skatten på ersättning från företaget.

Med fåmansföretag avses enligt huvudregeln aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget (56 kap. 2 § 1 IL). Vid bedömningen ska en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare (56 kap. 5 § IL). Med delägare i fåmansföretag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget (56 kap. 6 § IL).

Enligt den kompletterande s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL gäller att om flera delägare som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska de anses som en enda delägare.

4 Justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Förslag: Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen justeras så att även delägare som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

- ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger del i företaget, eller
- ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i första strecksatsen, omfattas.

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

Skälen för förslaget: Med fåmansföretag avses enligt huvuddefinitionen i 56 kap. 2 § 1 IL bl.a. aktiebolag där fyra eller färre delägare har ett aktieinnehav som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Med delägare i fåmansföretag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Enligt den kompletterande utvidgade fåmansföretags-

definitionen i 57 kap. 3 § andra stycket IL gäller dessutom att flera delägare ska anses som en enda delägare om de, själva eller genom någon närstående, är eller under en viss tidsperiod har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag.

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen infördes i samband med 1990 års skattereform. Syftet med bestämmelsen är att ett företag som drivs gemensamt av flera delägare, som alla arbetar i företaget, ska behandlas som ett fåmansföretag. Bestämmelsen innebär att aktiva delägare ska anses som en person. Bestämmelsen justerades den 1 januari 2002 så att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen även är tillämplig på företaget i de fall delägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av företaget (prop. 2001/02:46 s. 44 f). Justeringen föranleddes av två domar från Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2001 ref. 5 II och mål nr 3012-2000) och syftade till att förhindra att reglerna kringgås genom att verksamheten förläggs till ett dotterföretag. I de båda målen bedrevs verksamheten inte i moderföretaget utan i helägda dotterföretag.

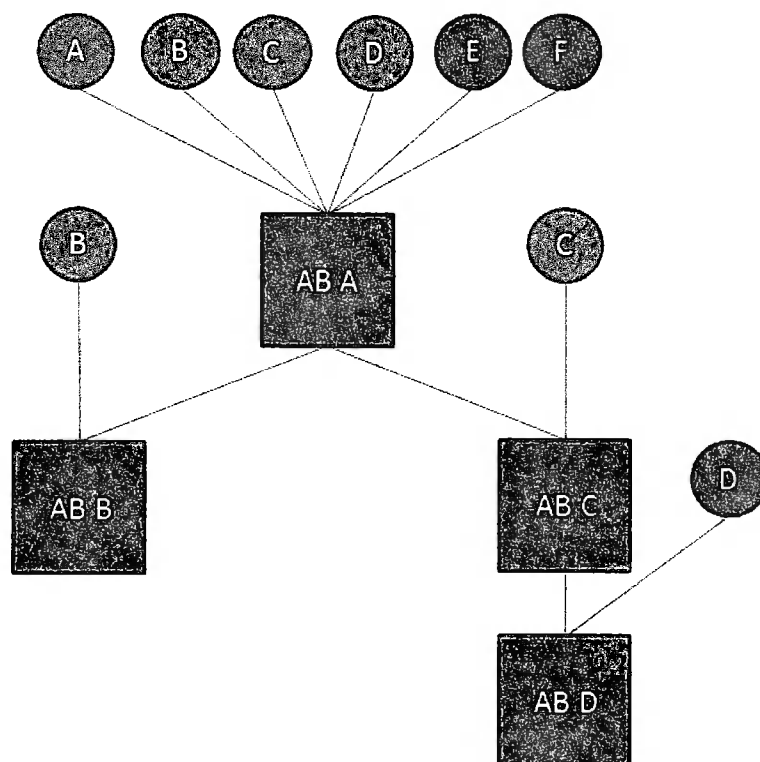
Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom den 6 februari 2017 (mål nr 4163-16) avseende ett förhandsbesked prövat frågan om vilka delägare som ska anses som en enda delägare vid tillämpningen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Domstolen konstaterade att det av bestämmelsens ordalydelse framgår att de delägare som kan räknas samman är de delägare som är eller har varit verksamma i det företag som prövningen avser eller i ett av detta företag ägt fåmansföretag. Enligt domstolen ger lagen inte något utrymme att också räkna in delägare som är eller har varit verksamma i betydande omfattning i andra företag i koncernen.

Förutsättningarna i målet var följande. Det utländska holdingbolaget LLP (limited liability partnership) äger dotterbolaget X AB i Sverige och andra europeiska dotterbolag. LLP ägs i sin tur till lika delar av drygt 3 000 fysiska personer som är verksamma i något av dotterbolagen. Verksamheten i Sverige bedrivs i dotterbolag till X AB. Fysiska personer som är anställda och verksamma i betydande omfattning i de svenska dotterbolagen äger aktier direkt i X AB som motsvarar 45,82 procent av rösterna. Resterande aktier i X AB ägs av LLP och därmed indirekt till lika delar av delägarna i LLP. De flesta av de fysiska personer som äger aktier i X AB är även delägare i LLP. Om dessa delägars indirekta innehav, genom delägarskapet i LLP, också räknas med uppgår den svenska delägarkretsens röstandel i X AB till 47,65 procent. Vid bedömningen av vilka delägare som ska räknas samman enligt 57 kap. 3 § andra stycket IL ska enligt Högsta förvaltningsdomstolen endast beaktas sådana delägare som är eller har varit verksamma i betydande omfattning i det företag som prövningen avser, vilket i detta fall är X AB, eller i ett av detta företag ägt fåmansföretag. De delägare som äger aktier i X AB men som är eller har varit verksamma i andra europeiska dotterbolag ska således inte räknas med i delägarkretsen. I det aktuella målet resulterade det i att det sammanlagda röstetalet inte var så stort att det översteg 50 procent av rösterna. X AB ansågs därmed inte vara ett fåmansföretag.

Den nuvarande utformningen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen innebär således att det genom den aktuella företagsstrukturen är möjligt att kringgå 3:12-reglerna. Utdelning och kapitalvinst på andelarna kommer att omfattas av bestämmelserna för onoterade andelar i 42 kap. 15 a § IL vilket innebär att utdelning och kapitalvinst kommer att beskattas med 25 procent. Det innebär i förlängningen att syftet med 3:12-reglerna inte upprätthålls eftersom det i denna typ av företagsstrukturer där alla delägare är verksamma i betydande omfattning finns stora möjligheter för delägaren att själv påverka i vilken omfattning förvärvsinkomster tas ut som kapitalinkomster och därigenom undgå den progressiva beskattningen. Det är viktigt att 3:12-reglerna fungerar på avsett sätt, dvs. att reglerna motverkar skattemässig inkomstomvandling samtidigt som skattesystemet upplevs som legitimt. En ändring bör därför göras avseende vilka som ska ingå i den krets av delägare som ska anses som en enda delägare. Ändringen är även motiverad mot bakgrund av det kapitalandelskrav som infördes den 1 januari 2014 (prop. 2013/14:1, bet. 2013/14:FiU1, rskr. 2013/14:56, SFS 2013:960) och det tak för det lönebaserade utrymmet som föreslås i ett utkast till lagrådsremiss som nyligen har remissbehandlats (Fi2016/03965/S1) och som syftar till att begränsa storleken på det kapitalbeskattade utrymmet för delägare med små andelsinnehav.

Det föreslås därför att även en delägare som är verksam i betydande omfattning i ett företag, som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger del i det företag som prövning avser, ska omfattas. Det föreslås även att en delägare som är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av det företag som äger del i det företag som prövningen avser ska omfattas.

I följande exempel åskådliggörs tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen med utgångspunkt i figuren nedan. Prövningen av om berörda företag är fåmansföretag ska göras i ett sammanhang (RÅ 2005 ref. 25).



1. Alla delägare (A-F) äger lika många andelar i AB A. Alla delägare är verksamma i betydande omfattning i något av företagen i koncernen.
2. Delägare A, E och F är verksamma i betydande omfattning i AB A.
3. Delägare B, C och D är verksamma i betydande omfattning i AB B, AB C respektive AB D.
4. Vid bedömning av om AB A, AB B, AB C och AB D är fåmansföretag ska alla delägare som är verksamma i betydande omfattning i AB A, AB B, AB C och AB D räknas som en enda delägare. I detta exempel blir innebörden av förslaget att samtliga bolag är fåmansföretag.
5. Kravet som uppställs i 56 kap. 2 § 1 IL för att de inblandade bolagen ska vara fåmansföretag är således uppfyllt för vart och ett av företagen.

De nya bestämmelserna bör träda i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring av 57 kap. 3 § IL.

5 Konsekvensanalys

Förslaget förväntas inte få några effekter för de offentliga finanserna. Avgörandet från Högsta förvaltningsdomstolen skulle, om någon reglering inte sker, kunna ha en viss effekt på skatteintäkterna. I vilken utsträckning skatteintäkterna faktiskt påverkas är beroende av om – och i så fall i vilken omfattning – företag som kan också väljer att organisera sig på ett sådant sätt att de inte ska anses vara fåmansföretag. I och med att ett förslag för att motverka sådana omorganisationer nu presenteras bedöms avgörandet från Högsta förvaltningsdomstolen inte få någon effekt på skatteintäkterna 2017 och inte heller regleringen som träder i kraft den 1 januari 2018 bedöms påverka intäkterna.

Förslaget berör delägare i fåmansföretag. Eventuella effekter av förslaget för företag är därför av sekundär natur. Av dessa skäl bedöms förslaget inte ha några betydande effekter för företag i övrigt.

Det problem som förslaget förväntas lösa är att delägare i sådana företag som är avsedda att klassificeras som fåmansföretag i vissa fall kringgår 3:12-reglerna och i stället beskattas för utdelning och kapitalvinst enligt reglerna för onoterade andelar. Förslaget och dess utformning bedöms åtgärda det problemet på ett avsett sätt. Kommer ingen förändring till stånd kan utdelning och kapitalvinst som bör beskattas enligt 3:12-reglerna i stället beskattas enligt reglerna för onoterade andelar samtidigt som det finns risk för att legitimiteten i skattesystemet skadas. Det bedöms inte finnas några möjliga alternativa sätt att åtgärda problemet. Åtgärden syftar till att upprätthålla syftet med skattereglerna.

Förslaget bedöms överensstämma med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU.

Förslaget bedöms ha mycket liten eller ingen effekt på företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt.

Eftersom effekterna av förslaget förväntas vara små bedöms effekterna för jämställdheten mellan kvinnor och män vara i det närmaste försumbara.

Förslaget bedöms inte få någon budgetpåverkan för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6 Författningskommentar

6.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

57 kap.

3 §

I paragrafen anges vad som gäller vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag utöver vad som anges i 56 kap. 2–5 §§.

I *andra stycket* finns den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Ändringen i paragrafens andra stycke innebär att den utvidgade fåmans-

företagsdefinitionen utvidgas till att omfatta delägares och närståendes verksamhet i fler företag. Det införs även en punktlista.

I den *första punkten* finns den tidigare bestämmelsen.

Den *andra punkten* är ny och innebär att även delägare och närstående som är verksamma i betydande omfattning i ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger del i företaget som prövningen avser ska omfattas av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.

Den *tredje punkten* är ny och innebär att även delägare och närstående som är verksamma i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av sådant företag som avses i andra punkten, ska omfattas av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Hänvisningen till företag som avses i den andra punkten avser enbart företaget och omfattar inte delägarens verksamhet i detta.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.