

# Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

April 2021

## Innehållsförteckning

1	Sammanfattning .....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Bakgrund och gällande rätt .....	6
4	Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.....	7
5	En kompletterande regel till utomståenderegeln .....	12
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	14
7	Konsekvensanalys.....	15
8	Författningskommentar.....	17
8.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	17

# 1 Sammanfattning

I promemorian föreslås att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i inkomstskattelagen (1999:1229) kompletteras. Förslaget innebär att vid bedömningen av om ett visst företag utgör ett fåmansföretag ska en fysisk person som är delägare och verksam i betydande omfattning i företaget, och samtidigt har ett bestämmande inflytande i en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i företaget, anses äga den juridiska personens andelar i det prövade företaget. Förslaget syftar till att säkerställa att det inte är möjligt att kringgå reglerna genom att t.ex. en stiftelse ges röststarka aktier i ett fåmansägt företag för att utdelningsinkomster från den bedrivna verksamheten i företaget ska kunna delas ut till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för delägare i fåmansföretag.

I promemorian föreslås också att utomståenderegeln kompletteras. Enligt förslaget ska ett företag inte anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och företagets verksamma delägare eller en sådan delägars närstående kan få del av medel eller förmåner från den juridiska personen i viss omfattning.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>  
*dels* att 57 kap. 3 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas en ny paragraf, 57 kap. 5 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **57 kap.**

#### **3 §<sup>2</sup>**

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.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

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

*Om en delägare uppfyller villkoren i andra stycket och har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i företaget, ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Detta gäller även om delägaren har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen genom någon närstående. Vid tillämpning av detta stycke ska en fysisk person som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser i eller avseende företaget som likställs med andelar enligt 2 § andra stycket likställas med en delägare.*

*Om flera delägare tillsammans eller genom närstående har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt*

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2017:1194.

*uppfyller villkoren i tredje stycket, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.*

*5 a §*

*Vid tillämpning av 5 § ska ett företag anses ägt av utomstående utom till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och fysiska personer som avses i 5 § tredje stycket eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av*

*1. medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller*

*2. den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
  2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

### 3 Bakgrund och gällande rätt

Särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. 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 av om ett företag är ett fåmansföretag ska en person och hans eller hennes 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 vid tillämpning av 57 kap. IL 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. Detsamma gäller 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 företaget, eller ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag.

De särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag gäller endast kvalificerade andelar (57 kap. 2 och 4 §§ IL). Med kvalificerad andel avses en andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren (karensregeln) varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (57 kap. 4 § första punkten IL). En andel är också kvalificerad om andelsägaren eller närstående är eller varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget ägt fåmansföretag (andra punkten).

Endast fysiska personer kan enligt bestämmelserna inneha kvalificerade andelar (57 kap. 2 § IL). Vidare kan endast andelar i ett fåmansföretag som en fysisk person äger direkt vara kvalificerade.

I 57 kap. 5 § IL finns den s.k. utomståenderegeln. Bestämmelsen innebär att 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 såväl under beskattningsåret som under de fem föregående

beskattningsåren beaktas. Bakgrunden till bestämmelsen är att det vid betydande utomstående ägande inte finns något incitament för en aktiv ägare att ta ut ersättning för en arbetsinsats som utdelning i stället för lön, eftersom utdelning då även måste lämnas till de utomstående ägarna. Med utomstående avses enligt 5 § tredje stycket framför allt fysiska personer som inte äger kvalificerade andelar i företaget. Med utomstående ägande i ”betydande omfattning” avses enligt förarbetena till bestämmelsen en ägarandel om minst 30 procent (prop. 1989/90:110 s. 468 och 704). Den gränsen har även kommit att tillämpas i rättspraxis.

## 4 Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

**Promemorians förslag:** Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ska kompletteras genom ett tillägg om att en fysisk person som är delägare och själv eller genom någon närstående är verksam i betydande omfattning i ett sådant företag som räknas upp i bestämmelsen, och samtidigt har ett bestämmande inflytande, själv eller genom en närstående, i en juridisk person utan delägare som direkt eller indirekt äger andelar i det företag som är föremål för prövning av om det är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska anses äga den juridiska personens andelar i det prövade företaget.

Om flera delägare tillsammans eller genom närstående har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren ovan, ska delägarna i lika delar anses äga den juridiska personens andelar i företaget.

### Skälen för förslaget

*Vad en stiftelses ägande kan innebära för bedömningen av om ett företag är att anse som ett fåmansföretag*

I två numera undanröjda förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SN 49-19/D och SN 84-19/D) behandlas frågan om fåmansföretagsdefinitionen i 56 kap. 2 § IL kan anses uppfylld när stiftelser getts röstmajoriteten i ett företag samtidigt som fysiska delägare i företaget både hade inflytande i stiftelserna och var eller hade varit verksamma i det företag som var föremål för bedömning.

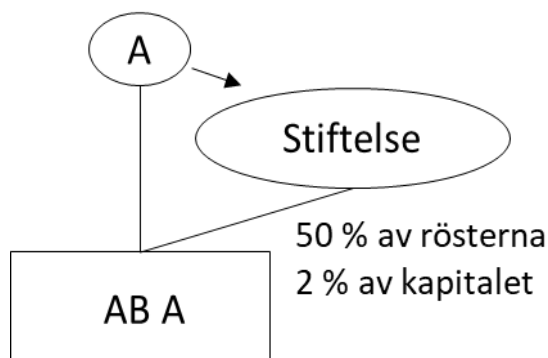
Den fråga som Skatterättsnämnden hade att ta ställning till i förhandsbeskeden var alltså om verksamhetsbolaget var ett fåmansföretag enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Skatterättsnämnden ansåg i båda fallen att det inte hade framkommit något annat än att stiftelsen var den verkliga ägaren av andelarna i företaget och att röstmajoriteten i verksamhetsbolaget innehades av stiftelsen. Nämnden konstaterade att stiftelsen i sig inte har någon ägare och att stiftaren därför inte heller kan anses äga aktierna i verksamhetsbolaget genom stiftelsen eller inneha dem på liknande sätt. Nämndens slutsats var därför i båda fallen att verksamhetsbolaget inte kunde utgöra ett fåmansföretag eftersom inte fyra eller färre fysiska

delägare, varken direkt eller indirekt, kunde anses äga andelar som motsvarade mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget (56 kap. 2 § 1 IL).

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut till Högsta förvaltningsdomstolen som undanröjde förhandsbeskeden eftersom domstolen ansåg att förutsättningarna för att kunna meddela ett förhandsbesked inte var uppfyllda (se HFD 2021 not. 5 och HFD 2021 not. 6).

Grunden för den rättsliga frågeställningen i förhandsbeskeden kan förenklat beskrivas och exemplifieras på följande sätt.



A äger samtliga aktier i AB A. Där är han också verksam i betydande omfattning. A avskiljer röststarka aktier i AB A till en av honom bildad stiftelse. Stiftelsens andelar utgör 50 procent av rösterna i AB A men ger endast begränsade ekonomiska rättigheter motsvarande 2 procent av kapitalet. De ekonomiska rättigheterna i övrigt tillkommer A:s andelar. A och hans hustru utgör stiftelsens styrelse och A kan därmed, genom stiftelsens röstmajoritet, fortsatt utöva kontroll över AB A.

Stiftelsens andelsinnehav medför att fyra eller färre fysiska personer inte äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i AB A. Enligt ordalydelsen i 56 kap. 2 § IL kan därför AB A inte anses vara ett fåmansföretag och i sådant fall skulle A:s andelar inte omfattas av 3:12-reglerna. Detta trots att det bestämmande inflytandet över AB A kvarstår oförändrat hos A och trots att han och eventuellt tillkommande delägare är verksamma i betydande omfattning i AB A. Utan stiftelsen i strukturen hade AB A enligt ordalydelsen i 56 kap. 2 § IL ansetts vara ett fåmansföretag och samtliga andelar hade varit kvalificerade. Utdelning och vinster hade då beskattats enligt 3:12-reglerna.

#### *Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen bör kompletteras*

I de nämnda förhandsbeskeden ansågs de företag som prövades om de var fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL inte utgöra fåmansföretag eftersom förutsättningen att fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget inte var uppfyllt. Med delägare i fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget (56 kap. 6 § första stycket). En juridisk person kan inte vara



delägare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag i den mening som avses i 56 kap. 6 § IL. Andelar som ägs av en juridisk person som saknar delägare, t.ex. en stiftelses andelar i ett företag, kan inte heller ägas indirekt av en fysisk person. Sådana andelar kommer därför inte att hänföras till fysiska personer vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL.

Skatterättsnämndens ställningstagande i de undanröjda förhandsbeskeden visar på en risk i strukturer där en juridisk person utan delägare, i det här fallet en stiftelse, ges röststarka aktier i ett fåmansägt företag för att utdelningsinkomster från den bedrivna verksamheten i företaget delas ut till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för fåmansföretag. Högsta förvaltningsdomstolens undanröjande av förhandsbeskeden har medfört att rättsläget fortsatt är oklart.

Den nuvarande utformningen av fåmansföretagsdefinitionen innebär således att det i ovan nämnda struktur skulle kunna finnas en risk för att 3:12-reglerna kan kringgås. Detta eftersom det i liknande företagsstrukturer finns stora möjligheter för delägarna att själva påverka i vilken omfattning förvärvsinkomster tas ut som kapitalinkomster och därigenom undgå den progressiva beskattningen. Om företaget inte är att anse som ett fåmansföretag är de särskilda bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL inte tillämpliga. Utdelning och kapitalvinst på andelarna kommer därmed 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.

Det är viktigt att 3:12-reglerna fungerar på avsett sätt, dvs. att reglerna motverkar skattemässig inkomstomvandling samtidigt som skattesystemet upplevs som legitimt. Mot den bakgrunden bör 3:12-reglerna ändras så att det blir tydligt att man inte kan kringgå dessa genom att föra över röststarka aktier till en stiftelse som delägarna i verksamhetsföretaget kontrollerar. Det finns alltså skäl att ändra lagstiftningen och komplettera fåmansföretagsdefinitionen.

*Andelar i ett företag som ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare ska i vissa fall anses ägda av fysiska delägare i det företaget*

För att tydliggöra att man inte ska kunna kringgå 3:12-reglerna genom att föra över röstmajoriteten i ett fåmansföretag från verksamma delägare till en stiftelse som delägarna kontrollerar bör det införas en ny bestämmelse som innebär att de till stiftelsen avskilda andelarna, vid bedömningen av om företaget är ett fåmansföretag, i stället ska anses innehas av de verksamma delägarna. En sådan omfördelning bör dock endast ske när den eller de verksamma delägarna även har ett bestämmande inflytande över stiftelsen. Det är i dessa fall som den egentliga kontrollen över företaget fortfarande ligger kvar hos delägarna och grunden för att företaget ska ses som ett fåmansföretag har därmed inte förändrats på grund av stiftelsens ägande. Utan stiftelsens ägande skulle företaget i dessa fall anses som ett fåmansföretag.

I de omnämnda förhandsbeskeden var det stiftelsers ägande som var föremål för bedömningen men eftersom det även finns andra juridiska personer utan fysiska personer som delägare i den mening som avses i 56 kap. 6 § IL, t.ex. ideella föreningar, bör den nya bestämmelsen inte begränsas till stiftelser utan även omfatta andra juridiska personer utan sådana delägare. För att bestämmelsen ska bli tillämplig bör det därför vara en förutsättning att det företag som är föremål för prövning till någon del ägs av en stiftelse eller av en annan juridisk person utan delägare. Bestämmelsen kommer också att omfatta de fall där utländska motsvarigheter till en stiftelse eller till en annan juridisk person utan delägare äger en del av företaget.

Om den juridiska personen som äger andel i det företag som prövningen avser har en fysisk person som ägare någonstans i ägarstrukturen blir dock bestämmelsen inte tillämplig. Det innebär att den föreslagna bestämmelsen alltså inte tar sikte på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomiska föreningar. Till skillnad från en ideell förening betraktas en ekonomisk förening enligt 56 kap. 2 § IL som ett fåmansföretag och anses ha delägare. Stiftelsens eller en annan juridisk persons ägande i företaget kan vara både direkt och indirekt genom en annan juridisk person.

Vid tillämpning av bestämmelsen bör delägare likställas med fysiska personer som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser som likställs med andelar enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL. Bestämmelsen innebär att termen delägare även ska anses omfatta innehavare av sådana andra delägarätter i eller avseende företaget som anges i 2 §. Därmed omfattas exempelvis en sådan situation att personer i en stiftelses styrelse tillsammans har ett bestämmande inflytande över stiftelsen och i stället för att äga andelar direkt i företaget innehar en option att köpa aktier på förmånlig grund eller ett vinstandelslån som ger löpande avkastning i företaget samtidigt som stiftelsen äger mer än 50 procent av rösterna i företaget.

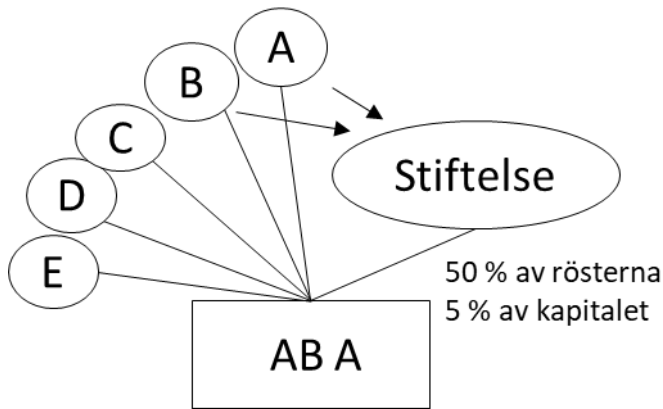
En ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska bli tillämplig bör vara att delägaren i företaget har ett bestämmande inflytande över stiftelsen eller över en annan juridisk person utan delägare. Delägaren ska alltså utöva en kontroll över den juridiska personen och anses ha möjlighet att styra den juridiska personens agerande i företaget. Normalt sett utövas kontrollen genom representation i en styrelse. Det kan även ske genom ett förordnande eller en annan handling som ger rätt att t.ex. utse eller avsätta styrelseledamöter eller företräda den juridiska personen. Kontrollen kan också utövas genom närståendes representation i styrelse eller på annat sätt indirekt, t.ex. som företrädare för ett annat subjekt som har inflytande över den juridiska personen. Vidare bör bestämmelsen vara tillämplig om delägaren tillsammans med en eller flera närstående har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

Om det är flera verksamma delägare som tillsammans har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen så bör den juridiska personens andel i företaget, vid bedömningen av om företaget är ett fåmansföretag, delas i lika delar mellan de verksamma delägarna.

Även närstående till en delägare som är verksam i betydande omfattning i företaget bör omfattas av bestämmelsen när den närstående utövar ett bestämmande inflytande i den juridiska personen. Bestämmelsen bör också omfatta det fallet att en delägare utövar det bestämmande inflytandet

i den juridiska personen men det är dennes närstående som är verksam i företaget. Delägaren bör då anses äga den juridiska personens andel i företaget.

Följande exempel kan illustrera hur den nya bestämmelsen är tänkt att fungera.



A och B (eller deras närstående) utgör majoritet i en stiftelses styrelse och har därmed ett bestämmande inflytande över stiftelsen. Stiftelsen äger 50 procent av rösterna i företaget AB A genom ett innehav av röststarka aktier som endast ger en begränsad rätt till utdelning motsvarande 5 procent av företagets kapital. Resterande del av AB A ägs till lika delar direkt av A, B, C, D och E vilka därmed innehar 10 procent vardera av rösterna som ger rätt till 95 procent av företagets kapital. Delägarna A–E är verksamma i betydande omfattning i företaget. Företaget utgör inte ett fåmansföretag enligt de förutsättningar som gäller enligt 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 § IL eftersom fyra eller färre delägare (fysiska personer enligt 56 kap. 6 § IL) inte äger mer än 50 procent av rösterna i AB A. Vid tillämpning av den nya regeln kommer däremot, vid bedömningen av om företaget är ett fåmansföretag, en fysisk person som är delägare i AB A och som samtidigt har ett bestämmande inflytande i stiftelsen anses äga stiftelsens andel i företaget. Det innebär att rösträtten som stiftelsen innehar på 50 procent kontrolleras av A och B genom deras bestämmande inflytande i stiftelsen. Vid bedömningen av om AB A är ett fåmansföretag ska då A och B i lika delar anses äga de av stiftelsen ägda andelarna i AB A dvs. 25 procent vardera. Det innebär att A och B:s andelar uppgår till 35 procent vardera (25 procent från stiftelsen och 10 procent eget direktinnehav). A och B ska i egenskap av verksamma delägare även räknas samman till en person med stöd av andra stycket i 57 kap. 3 § IL. Det innebär att vid en sammanräkning av A och B:s andelar tillsammans med övriga delägares direktägda andelar ska en person anses äga 100 procent av rösterna i AB A. Företaget utgör därmed ett fåmansföretag.

Bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag med beaktande av delägarnas funktion i företaget regleras i den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § IL. Eftersom utvidgningen enligt den nya bestämmelsen tar sikte på verksamma delägare som utövar kontroll och ägarinflytande genom en juridisk person är det mest

ändamålsenligt att denna bestämmelse införs som ett nytt tredje stycke i 57 kap. 3 § IL. Ett sådant stycke skulle därmed innebära att vid prövningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ska andelar i företaget som ägs av en juridisk person som inte kan ha fysiska personer som delägare i stället fördelas på de delägare i företaget som är fysiska personer.

Sammanfattningsvis görs bedömningen att fåmansföretagsdefinitionen bör kompletteras på det sätt som beskrivits ovan vilket skulle innebära ett klaggörande av rättsläget vad gäller frågan om på vilket sätt en juridisk person utan delägares innehav av röstmajoritet i ett företag kan komma att påverka bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte. Den nya bestämmelsen skulle innebära att det inte längre är möjligt att via sådana strukturer kringgå 3:12-reglerna. Risken för inkomstomvandlingen skulle därmed motverkas och det grundläggande syftet med reglerna kan därmed upprätthållas.

### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 57 kap. 3 § IL.

## 5 En kompletterande regel till utomståenderegeln

**Promemorians förslag:** Ett företag ska inte anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och fysiska personer som avses i 57 kap. 5 § tredje stycket inkomstskattelagen eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

### **Skälen för förslaget**

Den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL innebär att om en utomstående i betydande omfattning äger del i ett fåmansföretag, ska en andel anses vara kvalificerad bara om det finns särskilda skäl.

I de strukturer där en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare ingår och ett företag bedöms vara ett fåmansföretag med tillämpning av det föreslagna nya tredje stycket i 57 kap. 3 § IL kan en tillämpning av utomståenderegeln resultera i att andelarna ändå inte anses kvalificerade. Det gäller när den juridiska personen genom sitt andelsinnehav inte bara har röstmajoriteten i företaget utan också har rätt till mer än 30 procent av företagets kapital. Tillämpningen medför då att utdelning från företaget till delägarna inte beskattas enligt 3:12-reglerna. I normalfallet är detta i enlighet med syftet med utomståenderegeln. Det kan dock i vissa fall ifrågasättas om den juridiska personens ägande i företaget bör likställas med ett utomstående ägande. Det är i de fall där stadgar, avtal eller liknande handling innebär att verksamma delägare i företaget eller

närstående till dessa är förmånstagare till den juridiska personens utdelning.

För att säkerställa att tillämpningen av utomståenderegeln inte leder till oskäliga resultat i strukturer där en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare ingår bör utomståenderegeln kompletteras. Kompletteringen bör göras genom en ny bestämmelse som innebär att utomståenderegeln inte tillämpas när verksamma delägare eller närstående till dessa är förmånstagare till utbetalade medel eller utgivna förmåner från en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare. För att bestämmelsen ska träffa avsedda delägare bör tillämpningen av bestämmelsen avgränsas så att den endast träffar delägare som är verksamma i betydande omfattning och har kvalificerade andelar. Detta uppnås genom att låta bestämmelsen omfatta sådana fysiska personer som avses i 57 kap. 5 § tredje stycket IL och deras närstående. I detta stycke anges de fysiska personer som innehar kvalificerade andelar på ett sådant sätt som innebär att de inte ska betraktas som utomstående i ett företag. Det är 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 57 kap. 4 § IL eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Den nya bestämmelsen föreslås därför innebära att ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, direkt eller indirekt, äger andelar i företaget och sådana fysiska personer som avses i 57 kap. 5 § tredje stycket IL eller deras närstående, direkt eller indirekt, enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

Att ett företag direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller av en annan juridisk person utan delägare har samma innebörd som vid tillämpningen av den nya föreslagna bestämmelsen i 57 kap. 3 § tredje stycket IL (se avsnitt 4).

En ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska träffa rätt upplägg och förhindra kringgående av 3:12-reglerna bör vara att företagets verksamma delägare eller en sådan delägares närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling ska kunna få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och av värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget. Om företaget har en verksam delägare som avses i 57 kap. 5 § tredje stycket IL bör bedömningen göras i förhållande till denna delägare och dennes närstående. Har företaget flera sådana delägare bör bedömningen göras i förhållande till samtliga dessa delägare och deras närstående. Om ett företag t.ex. har tre verksamma delägare är alltså villkoret uppfyllt om dessa delägare, deras närstående eller delägare och närstående tillsammans kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och förmåner som ges ut av denna person eller avkastningen på andelarna i företaget. För bestämmelsens tillämpning krävs inte att förmånstagaren faktiskt har fått en väsentlig del av t.ex. medel som betalas ut, utan det avgörande är att

förmånstagaren vid den tidpunkt som är relevant för bedömningen av om andelarna i företaget är kvalificerade har rätt till, och därmed kan få del av, medlen i enlighet med stadgar, avtal eller liknande handling. Det kan när det gäller det första fallet t.ex. handla om att en delägare eller närstående till delägaren i enlighet med stadgarna kan få del av medel i sin egenskap av en på förhand utsedd förmånstagare i en stiftelse. Det andra fallet tar sikte på när det av t.ex. ett avtal framgår att en delägare eller en närstående till delägare kan få en väsentlig del av utdelningen hänförlig till stiftelsens andelar i det företag som är föremål för prövning om det är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Exempelvis kan det handla om en stiftelse som äger andelar i flera företag och där det av stadgarna eller av ett avtal framgår att en delägare i ett av företagen ska få en väsentlig del av avkastningen på andelarna som stiftelsen äger i företaget i stället för en del av stiftelsens totala utbetalade medel. Skillnaden mellan de två fallen består i att kravet på en väsentlig del i det första fallet tar sikte på medel som betalas ut från och förmåner som ges ut av stiftelsen oavsett vilka inkomster utbetalningarna respektive förmånerna är hänförliga till medan det andra fallet tar sikte på en väsentlig del av stiftelsens avkastning på andelar som stiftelsen äger i det företaget. Med uttrycket väsentlig del avses normalt minst 40 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 f.).

Sammanfattningsvis bör den s.k. utomståenderegeln kompletteras på så sätt att ett företag inte ska anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och fysiska personer som avses i 57 kap. 5 § tredje stycket IL, dvs. företagets verksamma delägare, eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

### *Lagförslag*

Förslaget medför att en ny paragraf, 57 kap. 5 a § införs i IL.

## 6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** De nya bestämmelserna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2022 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

**Skälen för förslaget:** Det är angeläget att de nya bestämmelserna träder i kraft så snart det är möjligt för att klargöra rättsläget vad gäller frågan om på vilket sätt en stiftelses innehav av röstmajoritet i ett företag kan komma att påverka bedömningen av om ett företag utgör ett fåmansföretag eller inte. De nya bestämmelserna bör därför träda i kraft den 1 januari 2022 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

## 7 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslaget effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

### Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslaget är att motverka risken för att 3:12-reglerna kringgås genom vissa strukturer i vilka en juridisk person utan delägare med röstmajoritet ingår. Förslaget säkerställer att det i dessa fall inte är möjligt att dela ut inkomster från den bedrivna verksamheten i företaget till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för fåmansföretag. Förslaget bedöms vara ändamålsenligt och effektivt i sin utformning vilket innebär att syftet med 3:12-reglerna upprätthålls. Det är centralt att 3:12-reglerna fungerar på avsett sätt, dvs. att de motverkar skattemässig inkomstomvandling samtidigt som skattesystemet upplevs som legitimt. Några alternativa lösningar för att motverka dessa strukturer finns inte.

Om ingen förändring skulle komma till stånd är risken att 3:12-reglerna kan kringgås. Därigenom riskerar fåmansföretagsreglernas legitimitet att urholkas samtidigt som ett skattebortfall kan komma att uppstå. Detta kan skada förtroendet för 3:12-reglerna samt skattesystemets legitimitet i sin helhet. Förslaget bedöms inte ha någon effekt på redovisningen av skatteutgifter. Det bedöms inte finnas något behov av särskilda informationsinsatser kring förslaget utöver Skatteverkets information om regeländringen. Reglerna bör träda i kraft vid ett årsskifte och så snart som möjligt, utöver dessa aspekter bedöms ingen särskild hänsyn behöva tas kring reglernas ikraftträdande.

### Offentligfinansiella effekter

Förslaget bedöms inte ge upphov till någon offentligfinansiell effekt. Med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens beslut att undanröja Skatterättsnämndens förhandsbesked är rättsläget i frågan oklart och det går inte att avgöra om det finns en skattebas som skulle omfattas med anledning av förslaget i denna promemoria.

Förslaget förhindrar det beskrivna kringgåendet och om ingen reglering kommer till stånd är det möjligt att de offentliga finanserna påverkas på sikt till följd av att skatteuttaget avviker från det avsedda. Med anledning

av att förslaget inte bedöms ha någon offentligfinansiell effekt bedöms förslaget ha inga eller mycket begränsade effekter i övrigt.

### **Effekter för enskilda**

Förslaget berör delägare i fåmansföretag. Delägare som ägnar sig åt sådant förfarande som beskrivs i promemorian påverkas av förslaget. Det är oklart om det i dag är möjligt att kringgå reglerna med hjälp av strukturer där juridiska personer utan delägare ges en röstmajoritet. Det innebär att det inte går att avgöra om delägarna kommer att betala mer i skatt på grund av förslaget eller inte. Samtidigt är det skatteuttag som lagstiftaren ursprungligen avsåg oförändrat och i det perspektivet är effekten för dessa delägare oförändrad. Eftersom det i dagsläget saknas tillgång till uppgifter om i vilken utsträckning strukturer i vilka juridiska personer utan delägare ingår går det inte i data att avgöra hur många eller vilka delägare som berörs av regleringen. Eftersom upplägget innebär att delägarna ger upp kontroll över företaget i utbyte mot en viss skattefördel bedöms antalet delägare som i praktiken väljer att göra upplägget vara litet. Därför bedöms antalet delägare som påverkas av förslaget vara litet.

Den föreslagna åtgärden påverkar främst strukturer i vilken en juridisk person utan delägare med röstmajoritet i ett fåmansägt företag skulle kunna medföra att utdelningsinkomster från den bedrivna verksamheten i företaget delas ut till kretsen av verksamma aktieägare utan att bli föremål för den särskilda beskattningen för fåmansföretag.

### **Effekter för företagen**

I föregående avsnitt framgår att förslaget berör delägare av fåmansföretag med strukturer som inkluderar en juridisk person utan delägare med röstmajoritet. Effekterna för företagen är i dessa fall avhängig av effekterna för delägarna. Det bedöms inte som troligt att de beskrivna ägarstrukturen som berörs av förslaget har etablerats i någon större utsträckning. Uteblivna förändringar av reglerna riskerar att ge upphov till snedvridningar av konkurrensförhållanden för fåmansföretag. Förslaget om ändrade regler bedöms därför snarast upprätthålla existerande konkurrensförhållanden och motverka att vissa delägare och i företag får icke avsedda skattefördelar jämfört med andra fåmansföretag.

Förslaget som sådant bedöms inte påverka den administrativa bördan hos företagen eftersom det rör sig om ett förslag för att motverka kringgående av fåmansföretagsreglerna.

### **Effekter för sysselsättning**

Den föreslagna åtgärden förväntas inte ha någon effekt för sysselsättningen.

### **Fördelningseffekter och effekter för den ekonomiska jämställdheten**

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra av dessa jämställdhetspolitiska delmål är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor



och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

Förslaget berör delägare i företag där möjligheten till kringgående begränsas. Män äger och driver företag i större utsträckning än kvinnor vilket skulle innebära att förslaget förväntas påverka män i större utsträckning än kvinnor till den del förändrad vinst efter skatt tillfaller företagsägarna. Men eftersom förslaget förväntas leda till att det avsedda skatteuttaget förblir oförändrat påverkas inte den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män. Av samma skäl bedöms heller inte inkomstfördelningen påverkas av förslaget.

### **Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna**

Förslaget innebär att Skatteverket bl.a. måste anpassa sitt informationsmaterial. Förändringarna kommer att ingå i den anpassning som årligen görs med anledning av ny eller förändrad lagstiftning. De ökade kostnaderna för Skatteverket ska hanteras inom Skatteverkets befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms inte påverka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

### **Förslagets förenlighet med EU-rätten**

Förslaget bedöms vara förenligt med det EU-rättsliga regelverket.

### **Övriga effekter**

Förslaget bedöms inte ha några effekter för den offentliga sektorn eller miljön.

## **8 Författningskommentar**

### **8.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)**

#### **57 kap.**

##### **3 §**

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

Det *tredje stycket* är nytt och kompletterar den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i andra stycket avseende vilka delägare som ska omfattas av definitionen. Bestämmelsen innebär att om en fysisk person som är delägare uppfyller villkoren i andra stycket och dessutom har ett bestämmande inflytande i en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, som direkt eller indirekt äger andelar i det företag som är föremål för prövning om det är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska delägaren anses äga den andel i företaget som ägs direkt eller indirekt av den juridiska personen. Av andra stycket följer

villkoret att delägaren själv eller genom någon närstående ska vara, eller under något av de fem föregående beskattningsåren ha varit, verksam i betydande omfattning i företaget eller något annat av de företag som avses i punkterna 1–3 i det stycket. Den nya bestämmelsen avser även den situationen att det endast finns en enda delägare och tillämpningen förutsätter alltså inte att flera delägare anses som en delägare enligt andra stycket.

Med bestämmande inflytande avses att en delägare utövar kontrollen över den juridiska personen, vilket normalt sker genom representation i styrelsen. Det kan även ske genom ett förordnande eller en annan handling som ger rätt att t.ex. utse eller avsätta styrelseledamöter eller företrädare den juridiska personen. Kontrollen kan också utövas indirekt, t.ex. som företrädare för ett annat subjekt som har inflytande över den juridiska personen. Bestämmelsen är även tillämplig om en delägare för över röster till flera juridiska personer som delägaren har ett bestämmande inflytande över.

Bestämmelsen är också tillämplig om en eller flera närstående till delägaren har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen. Detta gäller oavsett om den närstående är verksam i företaget eller inte. Vidare är bestämmelsen tillämplig om delägaren tillsammans med en eller flera närstående har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

För att bestämmelsen ska bli tillämplig uppställs det ett krav på att den juridiska personen ska vara en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare. En stiftelse har inte några delägare. Om det inte är frågan om en stiftelse krävs att det ska vara ett subjekt som inte, direkt eller indirekt, har en fysisk person som ägare, t.ex. en ideell förening. Om den juridiska personen som äger andel i det företag som prövningen avser har en fysisk person som ägare någonstans i ägarstrukturen blir bestämmelsen inte tillämplig. Bestämmelsen tar alltså inte sikte på ägande som utövas av aktiebolag, handelsbolag eller ekonomiska föreningar.

Även utländska motsvarigheter till svenska stiftelser omfattas enligt 2 kap. 2 § av bestämmelsen. Detta innebär t.ex. att en stiftelse som är bildad enligt utländsk rätt och som motsvarar en svensk stiftelse ska omfattas.

Vid tillämpning av stycket ska delägare likställas med fysiska personer som direkt eller indirekt innehar sådana tillgångar eller förpliktelser som likställs med andelar enligt 2 § andra stycket. Bestämmelsen innebär att termen delägare även ska anses omfatta innehavare av sådana andra delägarätter i eller avseende företaget som anges i 2 §. Därmed omfattas exempelvis en sådan situation att personer i en stiftelses styrelse i stället för att äga andelar direkt i företaget innehar option att köpa aktier på förmånlig grund eller ett vinstandelslån som ger löpande avkastning i företaget samtidigt som stiftelsen äger mer än 50 procent av rösterna i företaget.

Om villkoren i stycket är uppfyllda ska delägaren anses äga den juridiska personens andelar i företaget. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag enligt första stycket ska således delägarens ägande i företaget adderas med stiftelsens ägande i företaget. Om en fysisk person äger andelar i t.ex. ett aktiebolag som motsvarar 49 procent av rösterna och en stiftelse äger övriga andelar kan aktiebolaget

anses vara ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § om delägaren med tillämpning av förevarande stycke anses äga stiftelsens del i bolaget. Den fysiska personen anses nämligen då äga andelar som motsvarar samtliga röster i bolaget.

Bestämmelsen är även tillämplig när någon närstående till en delägare som är verksam i betydande omfattning i företaget utövar ett bestämmande inflytande i den juridiska personen. Bestämmelsen omfattar också det fallet att delägaren utövar det bestämmande inflytandet i den juridiska personen men det är dennes närstående som är verksam i företaget. Delägaren ska i båda dessa fall anses äga den juridiska personens andel i företaget. Det kan exempelvis handla om en situation när ett barn till en delägare sitter i styrelsen i en stiftelse som äger andelar i företaget där delägaren är verksam eller att ett barn är delägare i företaget samtidigt som dennes förälder både är verksam i betydande omfattning i företaget och utövar ett bestämmande inflytande över en sådan stiftelses styrelse.

Enligt det *fyärde stycket*, som är nytt, ska flera delägare som tillsammans eller genom närstående har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och i övrigt uppfyller villkoren i tredje stycket anses äga den juridiska personens andelar i företaget i lika delar. Bestämmelsen är således också tillämplig om flera delägare är verksamma i betydande omfattning i företaget och de tillsammans har det bestämmande inflytandet över den juridiska personen. Det bestämmande inflytandet över den juridiska personen kan antingen utövas direkt genom en eller flera delägare eller genom någon närstående till en eller flera delägare.

Ett exempel kan illustrera hur fördelningen av ägandet ska göras mellan flera delägare vid tillämpning av förevarande stycke. A och B har ett bestämmande inflytande i styrelsen i en stiftelse som till 50 procent äger företaget AB A. AB A ägs även direkt av A, B, C, D och E motsvarande 10 procent vardera av rösterna. Delägarna A–E är verksamma i betydande omfattning i företaget. Företaget utgör inte ett fåmansföretag enligt de förutsättningar som gäller enligt 56 kap. 2 § eller enligt denna paragraf eftersom fyra eller färre delägare (fysiska personer enligt 56 kap. 6 §) inte äger mer än 50 procent av rösterna i AB A. Vid tillämpning av förevarande stycke kommer däremot även en fysisk person som är delägare i AB A och som samtidigt har ett bestämmande inflytande i stiftelsen anses äga stiftelsens andel i företaget. Det innebär att rösträtten som stiftelsen innehar på 50 procent kontrolleras av A och B genom deras bestämmande inflytande i stiftelsens styrelse. A och B ska i lika delar anses äga de av stiftelsen ägda andelarna i AB A dvs. 25 procent vardera. De ska även räknas samman till en person med stöd av andra stycket vilket innebär att A och B:s andelar uppgår till 35 procent vardera (25 procent från stiftelsen och 10 procent eget direktinnehav). Det innebär att vid en sammanräkning av A och B:s andelar tillsammans med övriga delägares direktägda andelar ska en person anses äga 100 procent av rösterna i AB A.

#### 5 a §

Paragrafen, som är ny, kompletterar den s.k. utomstående regeln i 5 §. Utomstående regeln innebär att om en utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses vara kvalificerad bara om det finns särskilda skäl.

I paragrafen anges att vid tillämpningen av 5 § ska ett företag inte anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och fysiska personer som avses i 5 § tredje stycket eller deras närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person, eller den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget.

I 5 § tredje stycket anges vilka fysiska personer som innehar kvalificerade andelar på ett sådant sätt som innebär att de inte ska betraktas som utomstående i ett företag. Förevarande paragraf kompletterar tillämpningen av utomståenderegeln i 5 §. Det innebär bl.a. att vid tillämpningen av förevarande paragraf ska vid bedömningen av om en fysisk person omfattas av 5 § tredje stycket förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas (5 § första stycket) och att sådana andelar som avses i 4 a § ska likställas med kvalificerade andelar (5 § fjärde stycket).

Att ett företag direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare har samma innebörd som vid tillämpningen av 3 § tredje stycket. Den juridiska personen ska alltså sakna delägare, vilket innebär att det ska vara ett subjekt som inte, direkt eller indirekt, har en fysisk person som ägare. I det fall subjektet som äger andel i det företag som prövningen avser har en fysisk person som ägare någonstans i strukturen blir bestämmelsen inte tillämplig. Bestämmelsen tar alltså inte sikte på ägande som utövas av aktiebolag, handelsbolag eller ekonomiska föreningar.

Som ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska bli tillämplig gäller att företagets verksamma delägare eller sådana delägares närstående enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och värdet av förmåner som ges ut av denna person (första punkten), eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i företaget (andra punkten). Vid prövningen av om t.ex. en utdelning från företaget är föremål för beskattning enligt 3:12-reglerna eller om utomståenderegeln är tillämplig ska en bedömning göras om stiftelsen har sådana förmånstagare som bestämmelsen tar sikte på. Om företaget har en verksam delägare som avses i 5 § tredje stycket ska bedömningen göras i förhållande till denna delägare och dennes närstående. Har företaget flera sådana delägare ska bedömningen göras i förhållande till samtliga dessa delägare och deras närstående. Om ett företag t.ex. har tre verksamma delägare är alltså villkoret uppfyllt om dessa delägare, deras närstående eller delägare och närstående tillsammans kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från den juridiska personen och förmåner som ges ut av denna person eller avkastningen på andelarna i företaget.

För bestämmelsens tillämpning krävs inte att förmånstagaren faktiskt har fått en väsentlig del av t.ex. de medel som har betalats ut, utan det avgörande är att förmånstagaren vid den tidpunkt som är relevant för bedömningen av om andelarna i företaget är kvalificerade kan få del av medlen i enlighet med stadgar, avtal eller liknande handling. Det är alltså stadgarna, avtal eller liknande handling som är utgångspunkten för

bedömningen av om en förmånstagare kan få en väsentlig del av t.ex. de medel som betalas ut.

Den *första punkten* tar sikte på en person som enligt stadgar, avtal eller liknande handling kan få en väsentlig del av medel som betalas ut från och förmåner som ges ut av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare. Det kan t.ex. handla om att en delägare eller närstående till delägaren i enlighet med stadgarna kan få del av medel i sin egenskap av en på förhand utsedd förmånstagare i en stiftelse. Den *andra punkten* tar sikte på när det av t.ex. ett avtal framgår att en verksam delägare eller en närstående till delägare kan få en väsentlig del av utdelningen hänförlig till stiftelsens andelar i det företag som är föremål för prövning om det är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Exempelvis kan det handla om en stiftelse som äger andelar i flera företag och där det av stadgarna eller av ett avtal framgår att en delägare i ett av företagen ska få en väsentlig del av avkastningen på andelarna som stiftelsen äger i företaget i stället för en del av stiftelsens totala medel som betalas ut. Skillnaden mellan de två punkterna består i att kravet på en väsentlig del i den första punkten tar sikte på medel som betalas ut från och förmåner som ges ut av stiftelsen oavsett vilka inkomster utbetalningarna respektive förmånerna är hänförliga till medan det andra fallet medan den andra punkten tar sikte på en väsentlig del av stiftelsens avkastning på andelar som stiftelsen äger i det företaget. Den andra punkten är tillämplig oavsett om personen i fråga kan få del av en väsentlig del av avkastningen hänförlig till andelarna i företaget som en utbetalning eller som en förmån eller både som utbetalning och förmån. Med uttrycket väsentlig del avses normalt minst 40 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 f.).

Bestämmelsen anger att ett företag inte ska anses ägt av utomstående till den del företaget direkt eller indirekt ägs av en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare och övriga förutsättningar är uppfyllda. Om annan utomstående, direkt eller indirekt, till betydande del äger andel i företaget och har rätt till utdelning så ska företaget, i enlighet med 5 §, anses ägt av utomstående på den grunden. I ett sådant fall är andelarna i företaget enligt 5 § första stycket kvalificerade endast om det finns särskilda skäl.