

Stockholm den 16 oktober 2024

R-2024/1325

Till Finansinspektionen

Fi2024/01273

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 19 juni 2024 beretts tillfälle att avge yttrande över betänkandet Förenkla och förbättra! (SOU 2024:36).

### **Sammanfattning**

Advokatsamfundet, som även hänvisar till tidigare remissyttranden i frågor rörande beskattning av delägare i fåmansföretag,<sup>1</sup> ställer sig positivt till utredningens ansats att förenkla och förbättra beskattningen av ägare till fåmansföretag (de s.k. 3:12-reglerna), något som Advokatsamfundet vid upprepade tillfällen har efterfrågat. Nuvarande regler berör ett mycket stort antal skattskyldiga, samtidigt som regelsystemet kan räknas till ett av de mer komplexa och svåröverblickbara inom den svenska inkomstbeskattningen. Detta leder till bristande förutsebarhet och risk för att enskilda som har att tillämpa 3:12-reglerna lider rättsförluster.

Advokatsamfundet tillstyrker, eller har inget att invända mot, flertalet av de förslag som utredningen lägger fram och instämmer med utredningen att de innebär förbättringar, eller i vart fall förenklingar, gentemot vad som gäller idag.

Advokatsamfundet hade dock önskat en mer allsidig och förutsättningslös belysning av

---

<sup>1</sup> Se Advokatsamfundets remissyttrande den 9 februari 2017 över betänkandet Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75), remissyttrande den 24 april 2017 över utkast till lagrådsremiss Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag såvitt avser avsnitt 5.2, 5.3, 5.7 och 5.8, samt remissyttrande den 23 juni 2021 över promemorian Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.



3:12-systemet. Med det sagt vill Advokatsamfundet uttrycka sin förståelse för att en sådan mer omfattande utredning avseende 3:12-systemets fortsatta existens och utformning, inte var möjlig att utföra inom ramen för nu aktuellt utredningsuppdrag.

Advokatsamfundet avstyrker däremot den av utredningen föreslagna bestämmelsen som syftar till att begränsa möjligheten att beräkna löneunderlag i vissa fall.

Advokatsamfundet delar inte heller utredningens slutsatser att utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet ska behålla huvudsakligen samma utformning som idag.

### **Synpunkter**

#### *Begränsning av möjligheterna att beräkna löneunderlag i vissa fall*

Utredningen föreslår en regel som innebär att ägare till fåmansföretag ska undandras möjligheten att beräkna löneunderlag för anställda i fåmansföretagets dotterföretag, om dotterföretaget finansierats genom aktieägartillskott eller liknande finansieringsformer på visst sätt. Bestämmelsen motiveras med att löneunderlagen i dessa fall inte står i proportion till risken som delägaren tar med att anställa.

Advokatsamfundet avstyrker att en sådan bestämmelse införs av huvudsakligen följande skäl.

Advokatsamfundet anser inledningsvis att utredningen inte på ett tillräckligt tydligt sätt redogör för varför delägare i koncerner som tar in aktieägartillskott eller av utredningen likställd finansiering skulle ta en mindre risk än motsvarande delägare i koncerner som tar upp renodlad skuldfinansiering. Det framstår enligt Advokatsamfundet som missvisande att utgå från ett dotterföretags finansiering vid bedömningen av om en indirekt delägars personliga risktagande motsvarar en eventuell skattefördel. Utgångspunkten för att bedriva verksamhet i aktiebolagets form är ju att delägarna enbart riskerar det kapital som de skjuter till i bolaget. Enligt den föreslagna bestämmelsen skulle delägare som tar in aktieägartillskott m.m. på visst sätt i dotterföretagen behandlas sämre än delägare som i motsvarande situation låter dotterföretagen ta upp lån i bank, även om de har riskerat exakt lika mycket av sina egna pengar i koncernen. Bestämmelsen innebär alltså att delägare ges tydliga skatteincitament att skuldfinansiera sina fåmansföretagskoncerner i stället för att ta in eget kapital eller av utredningen likställd finansiering.



Rent lagtekniskt innebär bestämmelsen även att fåmansföretag ges incitament att bedriva verksamheter, som av operationella och kommersiella skäl borde hållas åtskilda, i ett och samma bolag i och med att bestämmelsen riktar in sig på finansieringen i dotterföretag.

Advokatsamfundet konstaterar alltså att bestämmelsen ger delägare incitament att organisera och finansiera fåmansföretagen utefter vad som är förmånligast ur ett skatteperspektiv, i stället för att ta i beaktning vad som är mest lämpligt ur ett kommersiellt och företagsekonomiskt perspektiv. Detta står i strid med en av grundprinciperna för utformning av god inkomstskattelagstiftning, dvs. att inkomstbeskattningen ska vara neutral och i så liten utsträckning som möjligt inverka på enskildas val av handlingsalternativ.

Advokatsamfundet konstaterar vidare att effekten av bestämmelsen (dvs. att svenska fåmansföretag ges incitament att ta in främmande kapital i stället för eget kapital och liknande finansieringsformer) står i kontrast till syftet bakom andra bestämmelser i inkomstskattelagen, som i stället minskar de skattemässiga skillnaderna mellan egen kapitalfinansiering och skuldfinansiering (exempelvis de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna). Detta bl.a. i syfte att motverka för hög skuldsättning i företagssektorn, som i sin tur riskerar att hota stabiliteten i de finansiella systemen. Ifrågakommande bestämmelse ger som tidigare nämnts motsatta incitament.

Vad gäller bestämmelsens närmare utformning så konstaterar Advokatsamfundet att denna kan ge upphov till slumpmässiga och säregna skillnader i beskattning, som till synes inte är motiverade med hänsyn tagen till bestämmelsens syfte. Exempelvis verkar bestämmelsen till sin ordalydelse endast omfatta en situation när ett dotterföretag erhåller kapitaltillskott som inte är pro rata i förhållande till aktieägandet i dotterföretaget. Om ett moderföretag tar emot motsvarande kapitaltillskott och vidareförmedlar dessa till sitt dotterföretag, exempelvis genom ett lån, så tycks löneunderlagen i dotterföretaget inte falla bort för de fysiska personer som äger aktier i moderföretaget. Detta hade däremot varit fallet om kapitaltillskotten lämnats direkt till dotterföretaget.

En ytterligare konsekvens av den föreslagna bestämmelsens ordalydelse verkar vara att begränsningen av löneunderlagen även gäller ägare som lämnar ett oproportionerligt



stort kapitaltillskott i förhållande till sitt aktieinnehav. Med andra ord verkar det som att ägare som enligt utredningens förmenande tar en oproportionerligt stor del av den ”ekonomiska risken” riskerar att undandras möjligheten att beräkna löneunderlag, vilket måste anses strida mot bestämmelsens syfte.

Avslutningsvis konstaterar Advokatsamfundet att bestämmelsen till sin ordalydelse inte är tillämplig om dotterföretaget tillförs aktiekapital, t.ex. genom en preferensaktieemission. Rent aktiebolagsrättsligt är det fullt möjligt att emittera preferensaktier motsvarande en liten del av aktiekapitalet till en hög teckningspremie. Preferensaktierna kan då förses med villkor om förtur till utdelning upp till teckningslikviden jämte en årligen kapitaliserad ränta. Detta betyder alltså att dotterföretaget kan få in betydande egen kapitalfinansiering, utan att det befintliga ägarkollektivet späds ut i nämnvärd utsträckning. Denna typ av preferensaktieemissioner, som ger tecknarna små andelar i förhållande till insatt kapital, används i mycket hög utsträckning för vitt skilda syften i det praktiska rätts- och näringslivet, allt ifrån att stötta svenska innovationsföretag under utvecklingsfaserna till att rädda krisande fastighets- och finansföretag. Om förslaget genomförs i sin nuvarande utformning så kommer denna typ av preferensaktieemissioner att användas i än högre utsträckning, eftersom dessa uppnår samma syfte som de kapitaltillskott som den föreslagna bestämmelsen avser att missgynna.

Mot bakgrund av ovan anser Advokatsamfundet att den föreslagna bestämmelsen inte uppfyller de krav som kan ställas på hur lagstiftning bör utformas och därför helt ska utgå vid den fortsatta beredningen av utredningens förslag på nya 3:12-regler.

#### *Utomståenderegeln lämnas huvudsakligen oförändrad*

Advokatsamfundet tillstyrker att det s.k. 30-procentskravet i utomståenderegeln kodifieras på det sätt som utredningen föreslår. Kravet på att utomstående ska äga minst 30 procent av aktierna och rätten till utdelning för att utomståenderegeln ska kunna tillämpas har gällt under lång tid och Advokatsamfundets uppfattning är att den satta nivån upplevs som förutsebar och legitim av enskilda som har att förhålla sig till nu aktuellt regelverk.

Utredningen föreslår dock inga ytterligare materiella förändringar av den nu gällande utomståenderegeln. Bl.a. bibehålls bestämmelsen som anger att även om



utomståenderegeln är tillämplig, så ska en andel i ett fåmansföretag ändå anses kvalificerad om det föreligger ”särskilda skäl”. Utredningen motiverar detta med att det bör finnas en bestämmelse som lämnar utrymme för en bedömning i varje enskilt fall.

Advokatsamfundet delar inte utredningens bedömning i denna del. Advokatsamfundet har i och för sig viss förståelse för att regler av skatteflyktskaraktär kan behöva innehålla ett visst bedömningsutrymme. Emellertid har senare års rättspraxis kommit att leda till en mycket stor osäkerhet kring bestämmelsens tillämpningsområde. Den förhärskande uppfattningen i det praktiska rättslivet var länge att särskilda skälbestämmelsen inte skulle tillämpas så länge som den enskilde kunde visa att utomstående, under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren, rent faktiskt ägde mer än 30 procent av aktierna och fick mer än 30 procent av utdelningarna från företaget. Denna uppfattning hade dessutom tydligt stöd i förarbetena till utomståenderegeln, som gav uttryck för att den enskilde skulle visa att utdelning inte medförde en större nettobehållning än löneuttag för att kunna tillämpa utomståenderegeln (se prop. 1989/90:110 s. 468). I och med HFD 2021 ref. 40 omkullkastades denna uppfattning och ersattes med en betydande osäkerhet om var rekvisitet ”särskilda skäl” börjar och slutar. Advokatsamfundet konstaterar att efterföljande praxis avseende utomståenderegeln och särskilda skäl (HFD 2024 ref. 8 samt två förhandsbesked, varav ett avvisat och ett som ännu inte är prövat av Högsta förvaltningsdomstolen) ger ett spretigt intryck. Advokatsamfundet anser att det i och med den senare tidens rättsutveckling i princip är omöjligt att på förhand förutse när särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln kan tänkas föreligga, såväl för enskilda skattskyldiga som för rådgivare med mångårig erfarenhet av att tillämpa 3:12-reglerna. Denna osäkerhet i fråga om förutsebarhet är enligt Advokatsamfundet inte godtagbar ur ett rättssäkerhetsperspektiv och bör åtgärdas med lagstiftning. Advokatsamfundet anser att regeringen bör överväga att kodifiera det som förarbetena ger uttryck för, dvs. att om den skattskyldiga kan visa att utdelning de facto inte medför ett högre nettouttag än motsvarande löneuttag, så ska den enskilda kunna tillämpa utomståenderegeln.

*Regeln om samma eller likartad verksamhet lämnas huvudsakligen oförändrad*

Utredningen fick den 26 januari 2023 ett tilläggsdirektiv att analysera om utomståenderegeln och bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet kan



förändras för att villkoren för små och medelstora företag kan förbättras, särskilt i fråga om möjligheten för dessa företag att attrahera kapital, m.m.

Bakgrunden till tilläggsdirektivet var att Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked (SRN 2022-07-05, 59-21/D) kommit fram till att utomståenderegeln inte kunde tillämpas på grund av bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, trots att det var tydligt att det inte förelåg risk för inkomstomvandling i det enskilda fallet. Skatterättsnämndens förhandsbesked ändrades dock genom HFD 2023 ref. 11. Förhandsbeskedet och HFD:s dom föregicks av ett stort antal omprövningsbeslut, där Skatteverket omprövat beskattningen för individer som deltagit i s.k. incitamentsprogram i svenska fåmansföretag och förlitat sig på att de externa investerarnas aktieinnehav i fåmansföretaget innebar att de kunde tillämpa utomståenderegeln. Dessa beslut revs följaktligen upp, men inte utan att många skattskyldiga led betydande rättsförluster i form av ombudskostnader, m.m. genom Skatteverkets processföring.

I HFD 2023 ref. 11 förtydligas visserligen att syftet med bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet, dvs. att motverka inkomstomvandling, ska tillmätas avgörande betydelse. Advokatsamfundet noterar dock att en djupt oenig skatterättsnämnd i ett efterföljande förhandsbesked kommit fram till att utomståenderegeln inte var tillämplig, trots att omständigheterna i detta senare fall var likartade de som var föremål för prövning i HFD 2023 ref. 11 (SRN 2024-02-20, 70-23/D). Den närmare räckvidden av HFD 2023 ref. 11 verkar således inte klarlagd. Denna fortsatta osäkerhet kring rättsläget hämmar alltså små och medelstora företags möjlighet att växa, anställa och attrahera kapital.

Vidare finns det äldre rättsfall där två fåmansföretag har ansetts bedriva samma eller likartad verksamhet, trots att någon konkret risk för inkomstomvandling inte kan sägas ha förelagat i det enskilda fallet (se t.ex. HFD 2018 not. 23). Den befintliga lagtexten gav knappast något utrymme för en annan utgång i HFD 2018 not. 23, men avgörandet visar enligt Advokatsamfundet att nuvarande reglers syfte enbart kan tillmätas avgörande betydelse när bestämmelsernas ordalydelse medger detta.

Advokatsamfundet anser att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln fortsatt ger upphov till rättslig osäkerhet och risk för syftesstridiga beskattningsutfall. Mot bakgrund av detta anser Advokatsamfundet, till skillnad från



utredningen, att det fortsatt finns ett behov att överväga regelförändringar som ökar förutsebarheten för aktieägare i dessa typer av företag och tydliggör att utomståenderegeln ska kunna tillämpas så länge det saknas risk för inkomstomvandling.

Advokatsamfundet har viss förståelse för utredningens påpekande att det kan vara gynnsamt för vissa delägare i fåmansföretag att falla utanför 3:12-reglerna samtidigt som det kan vara ogynnsamt för andra att inte få tillämpa 3:12-reglerna, beroende på den enskildes upparbetade gränsbelopp. Enligt Advokatsamfundet är detta emellertid inte skäl nog att upprätthålla ett oklart rättsläge. Denna problematik löses rimligen bättre genom lagstiftning, där skattskyldiga ges möjlighet att tillämpa 3:12-reglerna om en tillämpning av utomståenderegeln skulle leda till ett sämre beskattningsutfall.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander