

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2021-10-06

Närvarande: Justitieråden Mahmut Baran, Leif Gäverth och Malin Bonthron

Komplettering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Enligt en lagrådsremiss den 9 september 2021 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Henrik Hasslemark och departementssekreteraren Stina Pettersson.

Förslaget föranleder följande yttrande.

I lagrådsremissen föreslås en komplettering av fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § inkomstskattelagen som innebär att vid bedömningen av om ett visst företag utgör ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska en fysisk person som är delägare och verksam i betydande omfattning i företaget, och samtidigt har ett bestämmande inflytande över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare som äger andelar i företaget, anses äga den

juridiska personens andelar i det prövade företaget. Den föreslagna regeln tar även sikte på det fallet att en närstående till delägaren har ett bestämmande inflytande över en sådan juridisk person.

Vidare föreslås en begränsning av den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen. Förslaget innebär i denna del att som utomstående ägare ska inte räknas en stiftelse, eller annan juridisk person utan delägare, i de fall en delägare eller närstående till denne kan få en väsentlig del av de medel som betalas ut från denna juridiska person, eller av den avkastning som är hänförlig till den juridiska personens andelar i fåmansföretaget.

Förslagen syftar till att säkerställa att reglerna om fåmansföretag inte kan kringgås genom användande av stiftelser eller andra juridiska personer utan delägare.

När det gäller stiftelser konstaterar Lagrådet till att börja med att syftet med en stiftelse inte får vara att främja stiftaren ekonomiskt; ett sådant "stiftelseförordnande" är inte giltigt och någon stiftelse kommer då inte till stånd (se prop. 1993/94:9 s. 44 f. och 106). Vid den fortsatta granskningen utgår Lagrådet emellertid från att lagförslaget, till den del det avser stiftelser, tar sikte på konstruktioner som innebär att en stiftelse faktiskt tillskapas.

57 kap. 3 §

Bestämmelsen i det föreslagna nya tredje stycket innebär att de till en stiftelse avskilda andelarna, vid bedömningen av om företaget är ett fåmansföretag, i stället ska anses innehas av de verksamma delägarna. En sådan omfördelning ska dock endast ske när den eller de verksamma delägarna även har ett bestämmande inflytande över stiftelsen. Någon definition av uttrycket bestämmande inflytande i det här sammanhanget har inte föreslagits i remissen. I stället förs ett

relativt utförligt resonemang i allmänmotiveringen och författningskommentaren.

Uttrycket bestämmande inflytande förekommer på en rad ställen i inkomstskattelagen, i de flesta fall med tillhörande definitioner avseende betydelsen i det aktuella sammanhanget. De olika paragraferna har – i varierande grad – olika tillämpningsområden. Inflytande genom andelsägande eller ekonomiskt intresse av annat slag är emellertid genomgående ett starkt inslag i definitionerna. Även när det gäller de paragrafer som använder begreppet utan angivande av en definition tar de sikte på situationer där inslaget av ägande typiskt sett kommer att ha stor betydelse för bedömningen av om det är fråga om ett bestämmande inflytande. Det är inte ovanligt att en definition i inkomstskattelagen motsvarar den som förekommer inom det associations- eller redovisningsrättsliga området. Den praxis som har utvecklats kring uttrycket vid tillämpningen av andra paragrafer i inkomstskattelagen torde mot denna bakgrund ge begränsad vägledning i frågan om vad som avses med bestämmande inflytande i en juridisk person som saknar ägare.

Ett av de ställen i inkomstskattelagen där uttrycket bestämmande inflytande finns är 56 kap. 4 §, som har en viss precisering av uttryckets innebörd angiven i lagtexten. Paragrafen tar sikte på direkt inflytande genom delägarskap i fåmanshandelsbolag. Lagrådsremissens förslag i det nya tredje stycket i 57 kap. 3 § avser också inflytande över bl.a. sådana bolag men genom juridiska personer som saknar delägare. Det kan således bli aktuellt att pröva båda dessa bestämmelser samtidigt. Uttrycket bestämmande inflytande kommer då att ha olika innebörd i de olika leden av prövningen. För prövningen enligt 56 kap. 4 § är det, som framgått, ägandet som har betydelse för utfallet. Uttryckets innebörd i situationen att något ägande inte är aktuellt bör preciseras så att det klart framgår vad bestämmande inflytande då kan bestå i.

I författningskommentaren i lagrådsremissen anges att uttrycket bestämmande inflytande i förevarande sammanhang ska ha följande innebörd. Med att en delägare har bestämmande inflytande i en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare avses att en delägare utövar kontrollen över den juridiska personen. Sådan kontroll utövas vanligtvis genom representation i styrelsen men kan även utövas med stöd av 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 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 andelar med rösträtt till flera juridiska personer som delägaren har ett bestämmande inflytande över.

Enligt Lagrådets mening bör vad som har sagts i motiven i möjligaste mån komma till uttryck i lagtexten. Lagrådet föreslår därför att det införs en definition av bestämmande inflytande i en ny paragraf, 3 a §, med följande lydelse.

3 a §

En delägare anses ha ett bestämmande inflytande enligt 3 § tredje och fjärde styckena över en stiftelse eller en annan juridisk person utan delägare, om delägaren eller någon närstående till denne, ensam eller de tillsammans, direkt eller indirekt, utövar kontroll över stiftelsen eller den juridiska personen utan delägare

1. till följd av föreskrifter i förordnande, stadgar, avtal eller liknande handling,
2. genom att vara representerad i styrelsen eller ett annat organ, eller
3. på något annat sätt.

Första stycket gäller på motsvarande sätt om det är fråga om flera delägare eller flera närstående.

Lagrådsremissens förslag till ett nytt tredje stycke i 3 § bör då som en följd av Lagrådets förslag till en definition av uttrycket bestämmande inflytande ges följande lydelse.

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. 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 anses som en delägare.

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

5 a §

Några remissinstanser har efterlyst klargöranden av vad det innebär att verksamma personer och deras närstående kan få del av medel från den juridiska personen. I allmänmotiveringen anges (s. 19) att paragrafen inte är tänkt att tillämpas när destinatärkretsen består av förmånstagare som uppfyller allmänt hållna kriterier och där det inte heller av annan anledning finns skäl att anta att en väsentlig del av de medel som utbetalas från stiftelsen är förbehållna verksamma delägare och deras närstående. Något motsvarande går inte att utläsa av författningskommentaren, som snarare ger intryck av att det är tillräckligt att det finns en möjlighet för verksamma delägare och deras närstående att få en väsentlig del av medlen för att bestämmelsen ska aktualiseras. Enligt Lagrådets mening bör författningskommentaren förtydligas i detta avseende.