

SKATTENYTT nr 3 2021

Lagar införda vid halvårsskiftet 2021 samt förslag på kommande lagändringar

Såväl under juni som under juli 2021 kommer ett antal nya lagar och förordningar att börja gälla. Nedan finner ni ett urval av de mer intressanta.

Avdragsrätten för underskott begränsas

En s.k. stopplagstiftning har införts, vilket innebär att den gäller från dagen Regeringen meddelat om dess införande även om Riksdagen kommer att fatta beslut om det först senare. Det rör frågan om att begränsa avdragsrätten i inkomstskattelagen ytterligare för ett företags underskott från tidigare år. Rätten att utnyttja tidigare års underskott vid ägarförändringar faller bort om underskotten med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till ägarförändringen. Syftet är att komma åt situationer när verksamheten sålts till ett annat koncernbolag och kvar finns endast en fordran i bolaget. Köparen av bolaget betalar då för fordrans värde samt del av det skattemässiga underskottet i bolaget trots att bolaget saknar verksamhet. Uppfattningen från Skatteverkets sida är att detta är endast en skattedriven transaktion.

Regeringen har föreslagit att de kommande regeländringarna tillämpas vid ägarförändringar som sker från och med 11 juni 2021

Justerad beräkning för bilförmån

Schablonberäkningen för att fastställa värdet av bilförmån justeras. Syftet med ändringen är att förmånsvärdet ska motsvara kostnaden för innehav av en privatägd bil, det ska därmed bli neutralitet mellan inkomst i form av bilförmån och inkomst i form av kontant lön.

Lagändringarna träder i kraft den 1 juli 2021 och tillämpas för bilar som blir skattepliktiga första gången den 1 juli 2021 eller senare.

Nedsatta arbetsgivaravgifter för anställda inom FOU

Ytterligare nedsättning av arbetsgivaravgifter för personer som arbetar med forskning och utveckling, FoU, genomförs. Den anställde ska ha arbetat med FoU minst hälften av arbetstiden för att avdrag ska få göras mot tidigare tre fjärdedelar av arbetstiden. Vidare höjs det högsta sammanlagda avdraget från arbetsgivaravgifterna som får göras för samtliga personer som arbetar med FoU hos den avgiftsskyldige från 450 000 till 600 000 kronor per månad.

Ändringarna träder i kraft den 1 juli 2021 och tillämpas på ersättning som ges efter den 30 juni 2021.

Tillfällig nedsättning av arbetsgivaravgifter för upp till två anställda

Möjlighet för vissa enmansföretag att få en nedsättning av arbetsgivaravgifterna när en första person anställs i företaget (s.k. växa-stöd) och som innebär en nedsättning av arbetsgivaravgifterna för den först anställda, utvidgas tillfälligt för företag som har max en anställd och som anställer en eller två personer.

Nedsättningen ska gälla för anställningar som påbörjas under perioden 1 juli 2021–31 december 2022. Ändringarna träder i kraft den 1 juli.

Nedsatt arbetsgivaravgift för unga

En tillfällig nedsättning av arbetsgivaravgifterna för personer som vid årets ingång har fyllt 18 år men inte 23 år infördes i januari 2021 och gäller fram till och med mars 2023. Denna bestämmelse kompletteras med att arbetsgivaravgifterna sänks ytterligare för denna grupp. Den nya arbetsgivaravgiften blir 10,21 procent.

Reglerna gäller från den 19 juni och avser ersättning som betalas ut under juni, juli och augusti 2021.

Ändrade momsregler vid e-handel mellan företag och konsument

Som ett andra steg i e-handelspaketet föreslås bland annat att en gemensam omsättningströskel för unionsintern distansförsäljning av varor och elektroniska tjänster införs.

Nya regler avseende skatt på tobak

Från och med den 1 augusti 2021 så kommer det att utgå skatt på i princip all tobak. Undantaget gäller endast för levande plantor. Det undantaget för skatt på tobak som benämns "övrig tobak" upphör således.

Förordning om riktålder för pension

Som ni läsare säkert har uppmärksammat så har det införts ett nytt åldersbegrepp - en så kallad riktålder för pension som kommer att leda till en högre pensionsålder. Riktåldern ska fastställas årligen och sex år innan den aktuella riktåldern tillämpas. Regeringen har nu beslutat om en förordning som fastställer riktåldern för år 2027 till 67 år. Även för 2026 är riktåldern 67 år.

Förordningen trädde i kraft den 1 juli 2021.

Slutbetänkande om moms vid inhyrd personal för vård och social omsorg

I och med att det har visat sig att uthyrning av läkare från ett läkarbolag till en klinik innebär en momspliktig transaktion tillsatte Regeringen en utredning som har haft i uppdrag att undersöka hur de ökade kostnaderna för privata vårdgivare ska kunna neutraliseras. Detta eftersom offentliga vårdgivare inte påverkas av en ökad momskostnad.

I slutbetänkandet föreslår utredningen en alternativ ersättningsnivå för kommuner och regioner som syftar till att mervärdesskatten på inhyrd personal inte ska vara en faktor vid kommunens val mellan att upphandla mervärdesskattepliktiga tjänster externt och att utföra tjänsterna i egen regi. Exakt hur detta kommer att slå på de vårdgivare som på ett eller annat sätt neutraliserat den ökade momskostnaden får vi återkomma till.

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

Nya skatteregler för förmånscyklar

Tidigare har skatterabatter givits för elcyklar, däremot har cyklar som tillhandahållits av arbetsgivaren beskattats ganska hårt om arbetsgivaren följt reglerna strikt. Därför föreslår Finansdepartementet i en promemoria skattelättnader för förmånscyklar. Tanken är att en arbetsgivare ska kunna erbjuda de anställda en cykelförmån som till viss del kommer att undantas från beskattning. I promemorian föreslås två alternativa förslag och tanken är att ett av dessa ska kunna bli verklighet från och med 1 januari 2022.

Promemoria om utvidgad fåmansföretagsdefinition

I en promemoria föreslås en komplettering av den utvidgade definitionen av fåmansföretag. Det handlar om att fånga in situationer där röstmajoriteten i fåmansföretag ägs av en stiftelse där de verksamma ägarna har bestämmande inflytande som ett led för att komma runt ett kvalificerat innehav på resten av innehavet.

Kompletteringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

[DAC 7 – Rapporteringsplikt för digitala plattformar avseende vissa försäljningar](#)

EU:s råd har beslutat att införa nya rapporteringskrav för digitala plattformar. Exempel på rapporteringspliktiga inkomster är exempelvis uthyrning av fastighet och försäljning av varor. Syftet med reglerna är att säkerställa att dessa transaktioner beskattas. Samtliga medlemsstater ska implementera direktivet senast 31 december 2022 och reglerna ska börja gälla senast 1 januari 2023.

Eftersom rapportering ska ske senast den 31 januari året som efterföljer det kalenderår då säljare identifierats kommer det första rapporteringstillfället att bli den 31 januari 2024.

Rättsfall

Domar från HFD

[Särskilda skäl för kvalificerade andelar trots utomstående ägande](#)

Frågan är om det vid tillämpning av utomståenderegeln finns särskilda skäl att anse att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad. Aktiekapitalet på 500 000 kronor är uppdelat mellan 100 000 A-aktier och 400 000 B-aktier, det vill säga en krona per aktie för samtliga aktier. B-aktieägarna har förbundit sig att lämna aktieägartillskott med upp till en miljard kronor, det är alltså de som finansierar verksamheten, medan A-aktieägarna bidrar med sitt arbete.

A-aktieägarna ersätts dels med lön, dels med utdelning. Enligt A-aktieägare är det mer lönsamt att ta ut ersättning för arbetet som lön än som utdelning då utdelningen ska fördelas även till de utomstående ägarna.

HFD anser visserligen att strukturen, när den väl är på plats, främjar att lön tas framför utdelning. Dock anser domstolen att avtalskonstruktionen i sig begränsar hur stor del av ersättningen som kan tas ut i lön eftersom lönerna inte kan överstiga en viss nivå. Dessutom ska enligt avtalet den rörliga delen av ersättningen tas ut som utdelning. Eftersom avtalet anses verka för en omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster finns det särskilda skäl för att utomståenderegeln inte ska vara tillämplig.

Kommentar

Domen visar på hur svårt det är att komma runt den ventil som lagstiftaren lagt till i reglerna om utomstående ägande. Så snart som ett utomstående ägandes rätt begränsas på det ena eller andra sättet så är risken stor att ventilen särskilda skäl kommer att åberopas av Skatteverket. Det är därför viktigt att tillse att en utomstående har en relativt oinskränkt rätt till en utdelning motsvarande sin andel för att undvika att aktierna ses som kvalificerat för de som är aktiva i bolaget.

[Jämkningskyldighet upphör när ny ägare förvärvar fastigheter](#)

Vi har i tidigare artiklar nämnt att EU-domstolen anfört att en ny ägare inte kan påföras jämkad moms när en fastighet ändrar karaktär från momspliktig verksamhet till momsfri. I två mål följer nu Högsta förvaltningsdomstolen EU-domstolens avgörande och slår fast att den som har förvärvat en fastighet inte är skyldig att jämka avdrag för ingående mervärdesskatt som en tidigare ägare har gjort under sin innehavstid.

Den ena domen (länkad i rubriken ovan) gäller Sögård fastigheter som således inte kan åläggas jämkningskyldighet. I målet tillkom frågan om jämkningskyldighet ändå kunde åläggas den nye ägaren eftersom fastigheten förvärvades genom en verksamhetsöverlåtelse. HFD anser dock inte att Skatteverket har kunnat visa några närmare omständigheter kring fastighetsförvärvet som visar på detta. Inte heller i det andra målet avseende en ekonomisk förening går det att visa att det varit fråga om en verksamhetsöverlåtelse.

Kommentar

Som vi nämnt tidigare så har EU-domstolen fastslagit att jämkningskyldigheten åvilar den ursprunglige ägaren. Har ägarbyte skett så är den nye ägaren därför inte skyldig att återbetala moms trots att fastigheten under den aktuella tidsperiod på 10 år som fastigheten beviljades avdrag för moms vid uppförandet, bytt karaktär från momspliktig till momsfri verksamhet. För de som under tidigare år återbetalat moms pga. jämningsreglerna torde det föreligga möjlighet att begära återbetalning av Skatteverket.

[Kompletteringsregeln kan inte användas vid bonusväxling](#)

I ett sökt förhandsbesked ville bolaget låta sina anställda själva få välja om de ville ha sin bonus utbetald som lön eller växla detta till en pensionsavsättning. Frågan i målet är om dessa avsättningar är avdragsgilla enligt kompletteringsregeln eller inte. HFD började med att konstatera att det av förarbeten framgår att kompletteringsregeln är avsedd att användas endast i de fall när ett tidigare otillräckligt pensionsskydd behöver förbättras (köpa i kappfall) och vid avtalspensioneringar. Eftersom det i aktuellt fall varken var aktuellt med någon av de två situationerna så nekades rätt till avdrag.

Kommentar

Det är viktigt att tillse att ett bolag som erbjuder anställda en växling från bonus till pensionsavsättning har avdragsrätt fullt ut. Vi råder därför bolag att man

tittar på om pensionsavdraget ryms inom huvudregeln om 35 % avdrag på befintlig lön innan full växling erbjuds. Om avdrag inte medges måste bolaget ta hänsyn till den bolagsskatt som bolaget blir tvungen att betala pga. växlingen till pensionsavsättning.

[Fråga om jämförelsemånad i samband med korttidsstöd](#)

När Tillväxtverket fattar beslut om stöd enligt lagen om stöd vid korttidsarbete är jämförelsemånaden den kalendermånad som infaller tre månader före den kalendermånad då beslutet fattades.

Enligt HFD finns det inte något utrymme för att avvika från denna reglering. I aktuellt fall hade Tillväxtverket använt januari 2020 som jämförelsemånad. Anledningen till det är att ett retroaktivt beslut om godkännande för stöd enligt myndigheten ska anses ha fattats under den första månad som godkännandet gäller. Eftersom den första stödmånaden var april 2020 använde myndigheten januari 2020 som jämförelsemånad. Enligt HFD så är korrekt jämförelsemånad mars eftersom beslutet fattades under juni månad 2020.

Kommentar

Det har under senare tid kommit en rad olika domar kring tillämpligheten rörande de stöd som under kort tid togs fram i samband med pandemin. Vi vill med denna dom uppmärksamma er på att det inte är självklart att myndigheten tolkat reglerna korrekt och att det inte heller är ovanligt att sådana tolkningsfrågor uppkommer, särskilt när en lagstiftning tillkommer med så kort varsel.

[Övertagande av skuld anses som utgift vid beräkning av beloppsspärren](#)

Vid ett förvärv av ett underskottsbolag med inrullade skattemässiga underskott ska även skulder till säljaren som köparen övertar räknas som en del av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i underskottsbolaget.

Bolaget i fråga hade förvärvat det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. Köpeskillingen bestod dels av kontant betalning, dels av genom att köpande bolaget övertog betalningsansvaret för säljarens skuld till underskottsföretaget.

Skatteverket ansåg att den verkliga innebörden av köpeavtalet är att den del av köpeskillingen som betalats genom övertagandet av betalningsansvaret för säljarens skuld till underskottsbolaget inte är en utgift för att förvärva det

bestämmande inflytandet över nämnda bolag och ska således inte räknas med vid fastställandet av beloppsspärren. Skatteverket menade att säljaren i realiteten bara har fått det belopp som har betalats kontant och att därmed bara den kontanta delen av ersättningen ska beaktas eftersom övertagandet i samband med förvärvet innebär en betalning till sig själv och därför inte ska ingå som en del av utgiften. Vidare så åberopade Skatteverket att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.

HFD ansåg att frågan i målet är hur utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag ska bestämmas när den enda tillgången i underskottsföretaget är en fordran på säljaren. Beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd, oavsett hur parterna har betecknat dem. I aktuellt fall var följande omständigheter odiskutabla:

- aktieförsäljningen skedde på marknadsmässiga villkor,
- underskottsbolagets fordran på moderbolaget motsvarar fordringens nominella belopp,
- försäljningen av F till HK skedde på marknadsmässiga villkor, och
- betalningsansvaret för skulden övergick från säljaren till köparen.

Därmed ansåg HFD att det saknas stöd för slutsatsen att den verkliga innebörden av de aktuella rättshandlingarna är en annan än vad de ger uttryck för. Att den förevarande transaktionen avseende underprisöverlåtelsen som gav upphov till skulden samt försäljningen av dotterbolaget inte ledde till någon beskattning saknar enligt HFD betydelse i det aktuella fallet. HFD ansåg på motsvarande grunder inte heller att skatteflyktslagen kunde anses vara tillämplig. Två domare var skiljaktiga.

Kommentar

Begreppet *verklig innebörd* innebär att HFD tittar på vad parterna egentligen har kommit överens om. Enligt HFD:s bedömning saknar Skatteverket belägg för sitt synsätt att den verkliga innebörden av avtalet är något annat än vad som har getts uttryck för.

HFD anser att ett förvärv som sker genom att köparen övertar säljarens skuld till det förvärvade bolaget, varken är ovanlig och/eller okänd för lagstiftaren. Domen har lett till en så kallad stoppskrivelse från regeringen där man aviserar en lagändring, se kommentar ovan under kommande lagstiftning. Såvida inte förslaget röstas ned av Riksdagen så är det stop för denna typ av förvärvande från den 11 juni i år.

[HFD om avdragsgill ränteutgift i samband med boandelslån](#)

HFD hade att bedöma huruvida återbetalning av ett boandelslån leder till några skattekonsekvenser för låntagaren. Låntagaren betalar ingen ersättning till långivaren under lånets löptid utan först när lånet betalas tillbaka till långivaren. Ersättningens storlek beror på värdeförändringen av den belånade bostaden.

HFD ansåg att ersättningen för lånet saknade den förutsebarhet som krävs för att den ska skatterättsligt anses utgöra en ränteutgift. Om lånet betalas tillbaka inom tre år utan att bostaden avyttras ska låntagaren betala en ersättning som minst motsvarar en avtalad säkerhetsmarginal. Den delen av ersättningen är förutsebar och bör därför ses som en avdragsgill ränteutgift.

Nästa fråga HFD hade att ta ställning till var om skillnaden mellan lånebeloppet och det belopp som betalas tillbaka och som inte ansågs vara en ränteutgift, utgör en avdragsgill kapitalförlust respektive skattepliktig kapitalvinst. Enär HFD inte ansåg det fanns utrymme för att tolka boandelslånet till något annat än lån, så kan inte kapitalvinster och kapitalförluster bli aktuellt för denna konstruktion.

Kommentar

Det är inte ovanligt att olika typer av finansiella konstruktioner uppstår från tid till annan. Det som är genomgående för bedömningen av dem är dels en strikt bokstavstrogen tolkning av gällande rätt, dels när lagstiftningens ordalydelse inte ger tillräcklig vägledning, att utgå från förarbetena och försöka förstå syftet med reglerna. Det är därför viktigt vid den här typen av konstruktioner att göra en noggrann analys innan man väljer pröva den. Ett annat alternativt, som i aktuellt fall, är att söka förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att få vägledning i frågan. Det ska noteras att det var låntagaren som sökte förhandsbesked varför kreditgivarens skattesituation inte prövades i aktuellt fall.

[HFD fastställer förhandsbesked om momsfri sjukvård](#)

HFD fastställer ett förhandsbesked där en läkare som bedriver sjukvård inom ramen för ett läkarhus anses bedriva momsfri sjukvård. Enligt domstolen står det klart att de tjänster som bolaget tillhandahåller direkt till patienterna är av sådant slag att de omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård. Det förhållandet att läkarhuset tillhandahåller vissa tjänster till bolaget påverkar inte bedömningen av om de tjänster som bolaget tillhandahåller till patienterna är sjukvård.

Det aktuella fallet gällde en läkare som ingått samverkansavtal med Regionen om att genom sitt bolag bedriva mottagningsverksamhet inom internmedicin, geriatrik och allmänmedicin. Hans bolag hade avtal med en klinik om att bedriva sin verksamhet där. Kliniken tillhandahöll personal, lokaler, utrustning, system

för patient- och journalföring samt mottagningsrum och får för detta en viss procent av bolagets intäkter i ersättning.

Dessa intäkter består av ersättning från regionen och patientavgifter. Bolaget är en egen vårdgivare och äger patientansvaret. Läkaren avgör vilka undersökningar denne ska göra själv och vilka som ska delegeras till en annan yrkeskategori inom Läkarhuset. Bolaget bestämmer över omfattningen av sin verksamhet och hur den ska förläggas tidsmässigt.

Vid läkarbesök tar kliniken betalt av patienten för bolagets räkning. På patientkvittot framgår både klinikens namn, bolagets och läkarens namn.

Kommentar

I många av de fall som prövats på senare tid rörande moms på uthyrning av läkare och annan sjukvårdspersonal så har det varit kliniken som stått med namnet utåt och det är kliniken som erhållit ersättning för tjänsterna eftersom det är kliniken som har avtalet med Regionen. I det aktuella fallet tillhandahåller läkarbolaget självständigt sjukvård direkt riktad till patienten. Det är alltså inte fråga om personaluthyrning till kliniken. Det är läkaren och dennes bolag som avgör vilka undersökningar som ska göras och är även den som äger vårdavtalet gentemot Regionen. Som framgår tidigare i texten så finns det ett nytt ersättningsförslag som är tänkt att gälla från 1 januari 2022.

[Påse av nedbrytbart material inget undantag för beskattning](#)

Frågan gällde om en kasse är av engångskaraktär och omfattas av punktskatt eller om den kan klassificeras som en så kallad flergångskasse som är avsedd för varaktigt bruk och därmed inte omfattas av skatteplikt. Kassen i aktuellt fall är tillverkad av ett miljövänligt material som kan brytas ned i naturen utan att det bildas mikroplaster. HFD hänvisar dock till att lagstiftningen inte ger utrymme för att väga in miljöaspekten vid prövningen av om rekvisitet avsedd för varaktigt bruk är uppfyllt. Även den aktuella kassen ska därför omfattas av skatteplikt.

Kommentar

Problemet med en del lagstiftning är att dess syfte förfelas när den inte tar hänsyn till teknisk utveckling och i stället för att lösa de problem man vill komma åt bestraffar innovationer. Vi får hoppas att reglerna ändras eller att företaget som tagit fram innovationen lyckas bättre i resten av världen där nedskräpningen av plast sker på en mycket högre nivå än i Sverige.

[Högsta domstolen ändrar praxis vid beräkning av stämpelskatt när taxeringsvärde saknas](#)

HD har prövat ett ärende om beräkning av stämpelskatt där fastigheten saknat ett taxeringsvärde. Enligt domstolen ska stämpelskatten beräknas på det högsta värdet av köpeskillingen eller ett uppskattat taxeringsvärde. HDs avgörande innebär en ändring av rättstillämpningen eftersom jämförelsevärdet tidigare har ansetts vara marknadsvärdet.

I aktuellt fall hade ett bolag köpt en fastighet för cirka 81 mkr. Fastigheten var en så kallad specialenhet och saknade därför taxeringsvärde. Enligt en värdering som beställts av säljaren uppgick fastighetens marknadsvärde till drygt 131 miljoner kronor. Lantmäteriet, som är inskrivningsmyndighet, beslutade att fastställa stämpelskatten beräknad utifrån värdeintyget. Det innebär att stämpelskatten bestämdes till 5 588 750 kronor.

Bolaget överklagade beslutet och yrkade att stämpelskatten i stället skulle beräknas utifrån köpeskillingen. Bolaget lämnade även in en egen värdering som uppvisade ett uppskattat taxeringsvärde för fastigheten vid förvärvstidpunkten till cirka 80 mkr.

HD konstaterar att ordalydelsen i lagtexten inte ger något säkert besked på frågan om det är marknadsvärdet eller ett tänkt taxeringsvärde som ska utgöra det värde som köpeskillingen ska jämföras med. Eftersom jämförelsen normalt ska ske mellan köpeskillingen och taxeringsvärdet ligger det enligt HD nära till hands att anse att ett värde som är jämförbart med ett taxeringsvärde ska användas. Det som talar för en sådan tillämpning är enligt HD att det annars uppstår en olikhet i behandlingen som inte framstår som sakligt motiverad. Detta eftersom taxeringsvärdet normalt ligger betydligt under marknadsvärdet. Därför föreligger det, enligt HD, övervägande skäl för att jämförelsevärdet ska ta sikte på ett tänkt taxeringsvärde.

Kommentar

Domen innebär en ändrad rättstillämpning. Som en följd härav måste Lantmäteriet bestämma ett tänkt taxeringsvärde på de fastigheter som saknar taxeringsvärde. Eftersom utgångspunkten är att taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av marknadsvärdet lär det vara utgångspunkten.

Denna dom kan även medföra skäl att titta på om man har betalat för hög stämpelskatt på grund av att Lantmäteriet använt marknadsvärdet som jämförelsebelopp i stället för tänkt taxeringsvärde. I sådant fall rekommenderar vi er att titta på möjligheten att överklaga Lantmäteriets beslut. Överklagandetiden är tre år från tidpunkten för stämpelskattebeslutet. Ni har således möjlighet att överklaga beslut från 2018 och framåt.

Domar från Kammarrätterna

[Uppdrag tjänstebeskattas pga. brist på självständighet](#)

En person som arbetat som konsult åt endast en enda uppdragsgivare har beskattats i tjänst för sina arvoden. Det utländska bolaget har varit mannens uppdragsgivare under många års tid, både när han var bosatt i USA och efter flytten till Sverige. Det har, enligt kammarrätten, inte framkommit att han haft någon annan uppdrags- eller arbetsgivare under de i målen aktuella åren. Han har inte heller redovisat några andra inkomstkällor för dessa år. Ersättning som han erhållit från bolaget har ansetts motsvara en heltidstjänst. Vidare har han ingått ett socialavgiftsavtal med den utländska uppdragsgivaren varför han har personligen även påförts arbetsgivaravgifter.

Kommentar

Det är en regel att för att kunna påvisa självständighet så ska du ha minst tre olika uppdrag per år samt att du i övrigt inte ska befinna dig i ett anställningsliknande förhållande, vilket särskilt aktualiseras när en anställd avbryter tjänsten och börjar arbeta som konsult i bolaget, antingen som enskild näringsidkare eller genom eget bolag. Av kammarrättens avgörande så framgår det att det spelar mindre roll om konsultuppdraget sker som enskild näringsidkare eller genom bolag. Brister det i självständigheten gentemot uppdragsgivaren så är risken stor att Skatteverket kommer att betrakta uppdraget som en anställning med den påföljden att uppdragsgivaren påförs arbetsgivaravgifter och uppdragstagaren påförs lön.

[Företrädaransvar](#)

Kammarrätten anser att företrädarna borde ha insett att bolaget inte skulle ha medel att betala aktuella skatter och avgifter. De har därmed varit grovt oaktsamma när det gäller de skulder som uppstod och förföll till betalning innan ansökan om företagsrekonstruktion lämnades in, eftersom de underlåtit att i tid vidta verksamma åtgärder. Ansvarlet bortföll inte genom att rekonstruktionen inleddes.

Kommentar

Det har på senare tid kommit många domar som rör företrädaransvar. Det är viktigt för den som sitter i en styrelse att ha god insyn i verksamheten och vara

medveten om hur långtgående ansvaret är. Det handlar inte endast om att beakta frågan om kontrollbalansräkning, utan ansvaret för förfallna skatter landar på den enskilde styrelseledamoten. Det är inte endast förfallna skatter som styrelseledamoten ansvarar för, utan även för oriktig uppgift och påfört skattetillägg om bolaget själv inte kan betala den.

Avgörande från skatterättsnämnden

[Inlösen av aktier utgör inte en överlåtelse enligt reglerna om generationsskifte](#)

SRN konstaterar att ett förfarande med inlösen av aktier inte utgör en överlåtelse enligt reglerna i 57 kap. 4 a § IL. Därför kommer andelarna i bolaget att förbli kvalificerade även efter ett generationsskifte.

Kommentar

Skälet till denna regel är att undvika att pengar tankas ut genom överpris. Det ska dock noteras att det räcker med att om två aktier behålls och överlåts efter inlösenförfarandet så är reglerna om generationsskifte tillämpliga.

[Samma eller likartad verksamhet](#)

Formen för överlåtelsen har inte någon betydelse vid bedömningen huruvida andelar ska anses fortsatt kvalificerade efter att verksamheten överlåts till en närstående som bedriver samma eller likartad verksamhet. I aktuellt fall hade en läkarverksamhet, inklusive rätten till läkarvårdsersättning, överlåts inom ramen för en tvingande och sluten budgivning. Eftersom den som vann budgivningen var en person som ingår i närståendekretsen förblir andelarna kvalificerade.

Kommentar

Relativt nyligen infördes nya regler vid generationsväxling, se ovan. Det är inte helt osannolikt att om dessa hade gällt under aktuell tid för överlåtelsen, så hade smittan kunnat undvikas. Omständigheterna i målet anger inte om så hade varit fallet eller inte. Dock påvisar detta fall hur blint reglerna om likartad verksamhet kan slå.

[Undvek fast driftställe i Sverige under pandemin trots hemmakontor](#)

Skatterättsnämnden (SRN) har fått frågan om ett bolag får fast driftställe i Sverige med anledning av att en av delägarna vistats en lägre tid i Sverige på grund av pandemin, och även framöver avser att vistas en viss tid i Sverige. Bolaget har ett kontor i utlandet där delägaren normalt arbetar, men pga. pandemin är han enligt myndigheterna i det andra landet förhindrad att arbeta på kontoret. SRN anser därför att arbetet i hemmet inte föränletts av ett krav från arbetsgivaren och bolaget kan därför inte anses förfoga över delägarens hemmakontor i Sverige. Således uppkommer inget fast driftställe i Sverige. Även om delägaren i framtiden kommer att arbeta tre månader om året från hemmakontoret förändrar inte denna bedömning. Även om bolaget skulle kunna anses förfoga över hemmakontoret brister det i varaktigheten. Inte heller den s.k. agentregeln kommer att skapa ett fast driftställe för bolaget.

Kommentar

Det har i de fall där arbetstagaren får ersättning av sin arbetsgivare för kontor i hemmet ansetts föränleda ett fast driftställe för den utländske arbetsgivaren. Även i fall där den anställde saknat kontor och utgått från hemmet så har det i praxis i vissa fall föränlett fast driftställe för den utländska arbetsgivaren. Det som är viktigt och som framgår i aktuellt fall är att om arbetstagaren har ett kontor i utlandet som han förväntas utgå från, i vart fall på en mer regelbunden basis, så kommer dennes arbete i hemmet inte föränleda fast driftställe.

[Gemensam vårdnad ger inte väsentlig anknytning till Sverige](#)

SRN har i ett ärende prövat frågan om en frånskild man med minderåriga barn som flyttat utomlands kan anses begränsat skattskyldig i Sverige eller inte. Han avser att fortsätta träffa sina barn i Sverige under lov och långhelger samt under 4 - 6 veckor per år som han i övrigt avser att vistas i Sverige. Mannen har även gemensam vårdnad om barnen och han kommer som mest att vistas i Sverige drygt två månader per år efter utflytten. SRN anser inte att umgänget med barnen ger en sådan väsentlig anknytning till Sverige som lagstiftningen avser. Att han är svensk medborgare och har mindre indirekta aktieinnehav i svenska aktiebolag förändrar inte bedömningen.

Kommentar

Detta förhandsbesked är ett klagörande för var gränsen går för om man har väsentlig anknytning eller inte. Det fanns ett tidigare avgörande där en person flyttade ut från Sverige till Danmark men behöll delad vårdnad men där personen aldrig träffade sitt barn i Sverige utan endast i Danmark. Frågan är

om åldern på barnet är avgörande för denna bedömning eller inte. I tidigare praxis så har barn i Sverige som man har med tidigare partners vägt tungt.

Rättsutveckling

[FÅAB – inskränkning i utomståenderegeln](#)

I 57 kap 5 § inkomstskattelagen anges villkoren för när utomståenderegeln* är tillämplig. Huvudregeln är att det ska vara utomstående ägande med minst 30 % för att undvika beskattning upp till 50 % på kapitalvinst eller utdelning och i stället beskattas med 25 % från första kronan. För att stävja missbruk så har nämnda lagrum även en ventil, "särskilda skäl" som gör att domstolen kan avvika från denna regel om hela syftet med utomstående ägande endast har varit att uppnå förmånligare beskattning.

Själva ägande är normalt direkt eller indirekt ägande, dvs. genom ett företag. Det är den senare situationen som vi tar upp i denna text. Tidigare var uppfattningen att det räckte om en utomstående inte var aktiv i bolaget denne investerade i, oavsett varifrån pengarna kom, även om bolaget som tillskjutit kapitalet var ett FÅAB, eller vilken typ av verksamhet som bedrevs i det utomstående bolaget (eller dess dotterbolag). Därefter så har (Högsta Förvaltningsdomstolen) dömt i ett antal olika mål som har lett till att Skatteverkets tolkning av utomståenderegeln gjort att regeln har blivit klart mindre tillämplig än vad vi tidigare har trott. De domar som vi syftar på rör både frågan om bedömningen av utomståenderegeln och samma- och likartad verksamhet. I ett av fallen har t.ex. HFD ansett att även pengar, oavsett att det är generiska, smittar pga. att de kommer från en verksamhet som alltjämt är aktiv. I ett annat fall så har domstolen inte ansett utomstående regeln tillämplig (dock inte pga. särskilda skäl).

Som en följd härav anser Skatteverket att en utomstående ägare som tidigare exv. bedrivit fastighetsutveckling i eget bolag (eller dotterbolag) och därefter investera kapital i ett bolag (både genom ägande och lån/tillskott) som bedriver fastighetsutvecklingsprojekt, så anses denna ägare inte som utomstående. Detta trots att den utomstående inte är aktiv i verksamheten, så bedöms dennes ägande på samma sätt som de övriga aktieägarna som är aktiva i bolaget. Enligt tidigare tillämpning av reglerna skulle detta räcka för att utomståenderegeln skulle anses tillämplig. Skatteverket anser numera att som en konsekvens av gällande praxis så smittar kapitalet från den utomståendes verksamhet ned fastighetsutvecklingsprojektet eftersom pengarna har sitt ursprung från samma- eller likartad verksamhet. Förenklat kan man säga att

även om ägaren själv inte är verksam i betydande omfattning i bolaget så anses dennes pengar att vara aktiva.

Följden blir således att även om det finns en utomstående ägare med 30 % som endast skjutit till kapital och som kommer att erhålla 30 % av vinsten, så kommer bolaget trots detta anses som kvalificerat och beskattas enligt regler för FÅAB istället för till 25 %. Notera, detta gäller endast investerare som bedriver samma- eller likartad verksamhet. Det innebär att den som tar in externa investerare måste vara medveten om vilken verksamhet som denne bedrivit i vart fall de senaste 6 åren.

Vi hävdar inte att Skatteverkets slutsats är fel utifrån de aktuella domarna, möjligen att HFD i något fall borde ha valt att åberopa ventilen "särskilda skäl" i stället för att tolka lagstiftningens syfte i ett snävare sammanhang. Vi anser att själva syftet med utomståenderegeln på detta sätt förfelas. Vi ställer oss frågande till om detta verkligen var vad lagstiftaren avsåg med utomståenderegeln. Det vore därför önskvärt att praxis besvarade denna fråga så att vi får klarhet. Till dess är vårt råd att som ägare till ett FÅAB som ska ta in externa investerare och därigenom uppnå utomståenderegeln, ta reda på om kapitalet kommer från en verksamhet som är kvalificerat (FÅAB) och om så är fallet, vilken typ av verksamhet som har bedrivits där de senaste 6 åren.

* Med utomstående menas någon som ensamt eller tillsammans äger minst 30 % i ett bolag där personen själv inte tar aktiv del i annat än att sitta i styrelsen eller exv. tillskjuta kapital. Motivet till utomståenderegeln är att risken för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster är mindre om utomstående äger en betydande del av andelarna i ett fåmansföretag eftersom utdelning och kapitalvinster tillfaller också dessa ägare (prop. 1989/90:110 s. 468).

Vi hjälper gärna till att förmedla kontakt som kan se över vilka åtgärder som kan tillämpas för ditt företag!

Detta är en allmänt hållen information ansvarar inte Investerum AB för det skattemässiga utfallet av en transaktion som företas med anledning av informationen. Innehållet i skatteinformationen är inte att betrakta som juridisk rådgivning och kan därför inte åberopas som sådan. Varje avsnitt som redovisas måste sättas i sitt sammanhang och för- och nackdelar måste vägas in i bedömningen då varje kundsituation är unik. Eftersom det kan finnas många olika faktorer som måste beaktas är det viktigt att konsultera en juridisk rådgivare, ekonomisk rådgivare eller revisor innan beslut om åtgärd fattas. Om någon information är citerat från en extern källa, skall denna information inte tolkas som att Investerum har antagit eller godkänt den och ansett informationen vara korrekt.