

Fråga om innebörden av begreppet ”samma eller likartad verksamhet” i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

57 kap. 4 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Y är ett utländskt företag som bedriver verksamhet i ett antal olika länder. Verksamheten bedrivs genom filialer eller helägda dotterbolag i respektive land. Y har ca (antalet här utelämnat) delägare varav "i princip" alla är aktivt verksamma inom koncernen. Ett fåtal av dessa är skatterättligt hemmahörande i Sverige. – Y har beslutat att bedriva verksamhet också i Sverige där följande struktur övervägs. Y bildar ett helägt svenskt dotterbolag, Z AB, som ska tillföras rätten att sälja tjänster i Sverige under namnet B. Z AB:s uppgift blir därvid att handha marknadsföringen samt sköta kontakterna gentemot klienter och träffa uppdragsavtal med dem. – Avsikten är vidare att Y, tillsammans med de svenska delägarna i bolaget, ska bilda ett annat svenskt bolag, X AB. Avtal kommer att ingås mellan Z AB och X AB om att X AB ska anlitas för att utföra de klientuppdrag som Z AB åtar sig. Antalet anställda i X AB kommer inledningsvis att uppgå till (antalet här utelämnat) personer, där huvuddelen kommer från anställning i ett av Y:s utländska dotterbolag. Arbetsuppgifterna består i att göra de utredningar och analyser som klientuppdragen kräver. Den ersättning som X AB får från Z AB kommer att vara marknadsmässig. – A, som arbetar i ett av Y:s utländska dotterbolag, är en av de svenska delägarna i Y. Efter omstruktureringen kommer A att vara delägare och anställd i X AB. A ställde följande frågor till Skatterättsnämnden för två olika alternativ vad gäller ägarandelar och röstetal i X AB.

1. Kommer A:s andelar i X AB att vara kvalificerade om Y äger 35 % av andelarna (kapital och röster) i bolaget?

2. Kommer A:s andelar i X AB att vara kvalificerade om Y äger 10 % av kapitalet och innehar 90 % av rösterna i bolaget?

A kompletterade ansökan med följande fråga.

3. Kommer Z AB och X AB att vara självständiga i förhållande till varandra?

Skatterättsnämnden (2012-09-27, André, ordförande, Svanberg,

Dahlberg, Gäverth, Lundström, Pålsson, Werkell) yttrade:

Förhandsbesked – Verksamheten i X AB är att anse som självständigt bedriven näringsverksamhet. A:s aktier i bolaget är kvalificerade andelar enligt bestämmelserna i 57 kap. 4 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229), IL. – Motivering – Skatterättsnämndens bedömning – Inledningsvis konstaterar Skatterättsnämnden, med hänsyn till den redogörelse som lämnats i ärendet, att X AB:s tilltänkta verksamhet får anses självständigt bedriven och att ersättningar som utbetalas från Z AB därmed ska räknas som inkomst för X AB. – A kommer att vara verksam i betydande omfattning i X AB liksom övriga svenska delägare i Y. Det

betyder att A:s aktier i bolaget är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 1, om inte utomståenderegeln i 5 § är tillämplig. – Enligt praxis kan utomståenderegeln bli tillämplig om en utomstående äger minst 30 procent av andelarna (se bl.a. RÅ 2009 ref. 53). Det är fallet i alternativ 1 förutsatt att Y:s innehav kan anses ägt av utomstående. – Ett företag anses enligt 57 kap. 5 § tredje stycket ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som 1. äger kvalificerade andelar i företaget, 2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller 3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen. – Det är i första hand bestämmelsen i punkt 2 om indirekt ägda andelar som aktualiseras vid bedömningen i förevarande fall. Att även utländska fysiska personers ägande i utländska fåmansföretag ska beaktas framgår av praxis (Högsta förvaltningsdomstolens dom den 22 maj 2012 i mål nr 4668-11, *red:s anm.* HFD 2012 not. 25). – Det anförda innebär alltså att en prövning måste göras om de utländska delägarnas indirekt ägda aktier i X AB hade varit kvalificerade andelar vid ett direkt innehav. En förutsättning i ärendet är att delägarna ifråga är verksamma i betydande omfattning i Y eller i helägda dotterbolag till Y. Det avgörande blir därmed om dessa bolag och X AB bedriver samma eller likartad verksamhet. – Av praxis framgår att den bedömningen i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan företagen (RÅ 1999 ref. 28, RÅ 2010 ref. 11 I–V och HFD 2011 ref. 75). – Den verksamhet som Y ska starta i Sverige motsvaras av den som bedrivs på övriga håll inom koncernen. En skillnad är att verksamheten kommer att delas upp i två delar och bedrivs i två skilda företag. Det ena, det helägda dotterbolaget Z AB, har som dotterbolag i andra länder rätten att sälja tjänster under varumärket B i landet ifråga med ansvar för marknadsföring och kundkontakter medan X AB ska utföra de uppdrag Z AB åtar sig med bl.a. personal som tillförts bolaget från ett annat dotterbolag till Y. – Enligt Skatterättsnämndens mening får en sådan överföring av verksamhet som ska äga rum inom företagsgruppen anses innebära att de bolag till vilka olika delar av en tidigare sammanhållen verksamhet överförs båda ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y. – Utomståenderegeln är därmed inte tillämplig för det nu prövade ägaralternativet. Det innebär att aktierna i X AB kommer att vara kvalificerade för A (fråga 1). – Skatterättsnämnden instämmer i parternas uppfattning att möjlighet saknas att tillämpa utomståenderegeln i det andra ägaralternativet. Även i det fallet kommer därmed aktierna att vara kvalificerade (fråga 2).

A överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att fråga 1 skulle besvaras med att hans andelar i X AB inte var kvalificerade. A anförde bl.a. följande. X AB kan inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Y. Den verksamhet som bedrivs i det utländska dotterbolaget till Y avseende den svenska marknaden förs i sin helhet

över till det nybildade och av Y helägda bolaget Z AB. Det är således inte fråga om att splittra upp verksamheten på de två svenska bolagen. X AB kommer inte att bedriva sådan verksamhet som Y-koncernen bedriver utan uteslutande vara ett ”bemanningsföretag” som är självständigt i förhållande till Z AB och övriga Y-bolag. Det kommer inte att ske någon överföring av kunder eller tillgångar till X AB. X AB kommer inte heller att bygga upp någon kundbas i Sverige. Att en del av personalen i X AB haft anställning i ett av Y:s utländska bolag ses enligt praxis inte som en överföring av tillgångar/verksamhet. X AB kommer inte att tillgodogöra sig något kapital som genererats inom Y-koncernen. Att X AB tillhandahåller personal som utför uppdrag åt Z AB och andra bolag inom Y-koncernen innebär inte att bolaget bedriver samma eller likartad verksamhet som Y.

Skatteverket ansåg att förhandsbeskedet inte skulle ändras och anförde bl.a. följande. Verksamhet i det utländska dotterbolaget till Y kommer att delas upp på två svenska bolag, Z AB och X AB. Den del av verksamheten som bedrivs av det utländska dotterbolaget och som avser utredningar och analyser för svenska kunder överförs till X AB. Såvitt framgår kommer personalen i X AB att i vart fall inledningsvis utgöras av personer som varit anställda i Y:s utländska dotterbolag. Kunskap, know-how, affärskontakter och liknande härstammar från verksamheten i det utländska dotterbolaget. Att inventarier eller liknande tillgångar inte överförs från företag inom Y-koncernen till X AB bör inte leda till annan bedömning än att aktuella företag kommer att bedriva samma eller likartad verksamhet i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL, jfr RÅ 2010 ref. 11 III. Det kan även påpekas att Y kommer att skjuta till kapital till X AB i samband med bolagets bildande, jfr HFD 2012 ref. 67 I.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-06-04, Melin, Sandström, Almgren, Stenman, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

Mål nr 5900-12, föredragande M. Sundberg

Rättsfall: RÅ 2010 ref. 11; HFD 2011 ref. 75; HFD 2012 ref. 67.