

**Utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen har inte ansetts tillämplig när det företag som verksamheten bedrivs i och som utomstående äger del i är ett fåmanshandelsbolag. Förhandsbesked angående inkomstskatt.**

Lagrum:

57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. A avser att investera i fastigheter och ägna sig åt fastighetsförvaltning. Investeringarna ska göras tillsammans med ett antal svenska företag. De investerade företagen kommer att vara oberoende både i förhållande till varandra och till A. Investeringarna ska inte delta i verksamheten på annat sätt än att satsa kapital. – Avsikten är att A, genom ett helägt aktiebolag (AB), och investeringarna indirekt ska förvärva två hyresfastigheter förpackade i varsitt aktiebolag (fastighetsaktiebolag). Fastighetsaktiebolagen ska ägas av ett kommanditbolag (KB). AB ska som komplementär inneha 30 procent av KB och investeringarna tillsammans resterande 70 procent. – AB och investeringarna kommer att satsa kapital i KB i proportion till deras respektive andelsinnehav. Fördelningen av resultatet i KB ska ske på samma sätt. – KB kommer att vara ett fåmanshandelsbolag enligt definitionen i 56 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. A ska enligt förutsättningarna vara verksam i betydande omfattning i KB i den mening som avses i 57 kap. 4 §. Hon kommer däremot inte att vara verksam i betydande omfattning i AB eller fastighetsaktiebolagen. – AB ska vara ett holdingbolag utan annan verksamhet än att äga andel i KB. AB:s inkomster kommer nära nog uteslutande att bestå av dess andel av resultatet i KB.

*Sökanden* A ville veta om utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL är tillämplig på så sätt att hennes aktier i AB inte blir kvalificerade andelar på grund av det utomstående ägandet i KB (fråga 1). A ville också veta om svaret på fråga 1 ändrades om fastighetsaktiebolagen i stället för att lämna aktieutdelning säljs så att inkomsten i KB i huvudsak utgörs av kapitalvinster (fråga 2). – A ansåg att utomståenderegeln är tillämplig eftersom utomstående i betydande omfattning äger del i KB och därmed indirekt har rätt till utdelning från fastighetsaktiebolagen. Några särskilda skäl som talar emot en tillämpning av utomståenderegeln finns inte. – Bedömningen bör bli densamma oavsett om inkomsten i KB utgörs av utdelning eller kapitalvinster.

*Skatteverket* ansåg att utomståenderegeln inte är tillämplig eftersom det inte går att få utdelning från ett kommanditbolag. Det framgår även av regelns tredje stycke att den inte är avsedd att tillämpas i den aktuella situationen. Det spelar därvid ingen roll om det rör sig om utdelning från fastighetsaktiebolagen eller kapitalvinster på aktierna i de bolagen.

*Skatterättsnämnden* (2015-03-03, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson, Dahlberg, Gäverth, Pahlsson, Werkell) yttrade:

*Förhandsbesked* – Frågorna 1 och 2 – Utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL är tillämplig. Svaret ändras inte om kommanditbolagets inkomster utgörs av kapitalvinster på grund av avyttring av aktierna i fastighetsaktiebolagen. – *Motivering* – – Skatterättsnämndens bedömning – Med kvalificerad andel avses enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 en andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. – Av förutsättningarna framgår att A:s aktier i AB blir kvalificerade andelar enligt denna bestämmelse om inte utomståenderegeln i 5 § samma kapitel är tillämplig. – Enligt den regelns första stycke ska, om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. – I andra stycket sägs att med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket. – Ett företag ska enligt tredje stycket anses 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. – Enligt förarbetena tar utomståenderegeln sikte på fall där uttag i form av utdelning eller kapitalvinst inte innebär någon fördel gentemot ett löneuttag. Så anses vanligtvis bli fallet om minst 30 procent av avkastningen tillfaller utomstående (se prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704). – Av praxis framgår att utomståenderegeln inte bara gäller andelar i företag där den skattskyldige faktiskt varit verksam (RÅ 2004 ref. 124). En tillämpning av regeln är inte heller utesluten när det utomstående ägandet finns i ett indirekt ägt företag (RÅ 2007 not. 1). – Förutsättningarna i detta ärende kan jämföras med dem i 2007 års avgörande. A är verksam i ett företag som hon äger indirekt via AB. Företaget hon är verksam i, ett fåmanshandelsbolag, ägs till 70 procent av utomstående som enligt ansökan också har rätt till motsvarande del av inkomsten från handelsbolaget. – Att ett fåmanshandelsbolag är ett företag vid tillämpningen av 57 kap. framgår bl.a. av kapitlets 3 §. Enligt Skatterättsnämndens mening omfattar därför utomståenderegeln även en situation som den aktuella när den verksamhet som ska bedömas bedrivs i ett fåmanshandelsbolag som indirekt genom ett fåmansföretag ägs av den skattskyldige. – En sådan tolkning är förenlig med regelns ordalydelse och är i linje med dess syfte. Några särskilda skäl mot en tillämpning av utomståenderegeln har inte kommit fram. – Utomståenderegeln ska alltså tillämpas i det aktuella fallet. Bedömningen ändras inte om inkomsten i KB nästan uteslutande utgörs av kapitalvinster på grund av avyttring av aktierna i fastighetsaktiebolagen.

*Skatteverket* överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle besvara frågorna med att utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL inte är tillämplig och anförde bl.a. följande. Även om en tillämpning av utomståenderegeln framstår som förenlig med dess syfte står en sådan tolkning av bestämmelsen i strid med dess ordalydelse. Eftersom ett handelsbolag inte lämnar utdelning uppfylls inte kravet på att utomstående ska ha rätt till utdelning från företaget.

*Sökanden A* bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Fåmanshandelsbolag omfattas generellt av begreppet ”företag” i 57 kap. IL. Att ett handelsbolag inte är ett ”företag” vid tillämpningen av utomståenderegeln i 5 § kan inte utläsas av den bestämmelsen. Kravet på att utomstående ska ha rätt till utdelning uppfylls genom att de externa investerarna indirekt har rätt till utdelning från de underliggande aktiebolagen. Med att någon indirekt har rätt till utdelning kan inte avses annat än att denne äger del i ett företag och att detta företag har rätt till utdelning från ett annat företag.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2015-09-23, Jermsten, Almgren, Knutsson, Nymansson, Classon)* yttrade:

#### *Skälen för avgörandet*

A avser att genom ett av henne helägt aktiebolag (holdingbolaget) förvärva 30 procent av andelarna i ett kommanditbolag som i sin tur avser att ensamt förvärva två fastighetsförvaltande aktiebolag. A kommer att vara verksam i betydande omfattning i kommanditbolaget och, via holdingbolaget, ha ett ensamt bestämmande inflytande över det. Hon kommer inte att vara verksam i holdingbolaget eller i något av de fastighetsförvaltande aktiebolagen. Avsikten är att resterande 70 procent av andelarna i kommanditbolaget ska förvärfas av mellan fem och tio investerare. Dessa kommer inte att vara verksamma i kommanditbolaget eller dess aktiebolag och de är inte heller närstående till varandra eller till A. Resultatet i kommanditbolaget ska fördelas mellan delägarna i proportion till deras andelsinnehav.

Av givna förutsättningar följer att kommanditbolaget är ett fåmanshandelsbolag enligt 56 kap. 4 § 1 IL och att aktierna i holdingbolaget blir kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 om inte utomståenderegeln i 5 § samma kapitel är tillämplig.

Av första stycket i utomståenderegeln framgår 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. Med företag avses enligt andra stycket det företag i vilket delägaren är verksam i betydande omfattning. Vad som avses med utomstående regleras i tredje stycket.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

A avser att vara verksam i betydande omfattning i kommanditbolaget. Frågan om utomståenderegeln är tillämplig på aktierna i holdingbolaget ska därmed prövas mot bakgrund av förhållandena i kommanditbolaget.

Av förutsättningarna i målet framgår att 70 procent av andelarna i kommanditbolaget ska ägas av andra personer än A. De kommer således att i betydande omfattning äga del i bolaget. En ytterligare förutsättning för att utomståenderegeln ska vara tillämplig är att dessa ägare har rätt till utdelning från kommanditbolaget. Så är inte fallet eftersom kommanditbolag inte lämnar utdelning. Utomståenderegeln är därmed inte tillämplig på aktierna i holdingbolaget.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL inte är tillämplig.

Mål nr 1629-15, föredragande Camilla Wernkvist