

**Fråga om tillämpning av den s.k. utomståenderegeln när en utomstående är andelsägare i ett fåmansföretag i vilket en annan delägars andelar är kvalificerade till följd av att denne är verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.**

Lagrum:

57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. A, B och ytterligare en fysisk person ägde vid ingången av år 2006 X AB med en tredjedel vardera. De var samtliga verksamma i betydande omfattning i bolaget. Under år 2006 genomfördes en omstrukturering av ägandet i bolaget i syfte att B skulle avveckla sitt ägande och en ny delägare skulle tas in i rörelsebolaget. Omstruktureringen genomfördes i följande steg. De tre delägarna köpte i början av år 2006 två lagerbolag, Y AB och Z AB, som de skulle äga med lika andelar. Därefter sålde de aktierna i X AB till Z AB, som i sin tur sålde aktierna vidare till Y AB. Båda dessa försäljningar skedde till identiskt underpris. X AB lämnade sedan utdelning till Y AB för att reducera värdet på aktierna i X AB. Senare samma år köpte A med den tredje delägaren och den nye delägaren ett lagerbolag, Å AB, som de skulle inneha med lika andelar. Som ett sista led i omstruktureringen förvärvade Å AB samtliga aktier i X AB av Y AB. Verksamheten i Y AB hade enbart bestått i att förvalta kapitalet i bolaget i form av den uppburna utdelningen från X AB och köpeskillingen som bolaget erhöll när X AB såldes till Å AB. Efter utgången av år 2006 hade inte delägarna eller någon närstående till dem varit verksam i något av bolagen X AB, Y AB eller Z AB. Emellertid bedrev B under åren 2007–2008 verksamhet genom det egna bolaget Ä AB, vilket bolag ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som Y AB. Under år 2014 överväger A, B och den tredje delägaren att antingen ta ut utdelning från Z AB eller att avyttra sina aktier i bolaget. A ställde följande frågor till Skatterättsnämnden.

1. Ska A:s andelar i Y AB anses okvalificerade 2014 enligt tillämpning av utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL?
2. Om fråga 1 besvaras nekande; när blir A:s andelar i Y AB okvalificerade enligt tillämpning av utomståenderegeln?

*Skatterättsnämnden (2013-08-20, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Lundström, Pålsson, Werkell) yttrade:*

*Förhandsbesked – Utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL är tillämplig tidigast från och med beskattningsåret 2019. – Motivering – Bakgrund – A, B och ytterligare en fysisk person ägde ursprungligen X AB med en tredjedel var. De var samtliga verksamma i betydande omfattning i bolaget. Under år 2006 genomfördes en omstrukturering i syfte att B skulle avveckla sitt ägande. – De tre delägarna köpte två lagerbolag som de äger med lika stora delar, Y AB och Z AB. Aktierna i X AB överläts sedan till Z AB, som nästan omgående sålde aktierna vidare till Y AB.*

Båda överlåtelseerna skedde till identiskt underpris. Härefter lämnade X AB utdelning till Y AB på (beloppet här utelämnat) kr. – Senare under året köpte A tillsammans med den tredje delägaren och en tillkommande delägare, som också var verksam i X AB i betydande omfattning, var sin tredjedel av aktierna i ett lagerbolag, Å AB. Avslutningsvis förvärvade Å AB samtliga aktier i X AB av Y AB för marknadsvärdet (beloppet här utelämnat) kr. – En följd av de redovisade transaktionerna var att delägarnas aktier i Y AB blev kvalificerade andelar på grund av att Y AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB i den mening som avses i 57 kap. 4 § första stycket 1 (jfr HFD 2011 ref. 75). – Verksamheten i Y AB har enbart bestått av att förvalta kapitalet i bolaget i form av den uppburna utdelningen från X AB och köpeskillingen som bolaget fick när X AB senare såldes till Å AB. – Efter utgången av år 2006 har varken B eller närstående till honom varit verksam i något av bolagen X AB, Y AB eller Z AB. Under perioden 2007–2008 bedrev B verksamhet av samma slag som den som bedrivs i X AB genom egna bolaget Ä AB, ett bolag som uppges ha bedrivit samma eller likartad verksamhet som Y AB. Därefter har han inte ägnat sig åt sådan verksamhet i något bolag. – Den slutsats som dras i ansökan och som är en förutsättning för prövningen i ärendet är att B med avseende på sitt delägarskap i Y AB från och med ingången av år 2014 kommer att ha ställning som ”utomstående” enligt utomståenderegeln i 57 kap. 5 §. – – Skatterättsnämndens bedömning – Enligt 57 kap. 5 § första stycket ska om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i fåmansföretaget 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. – Med företag avses enligt paragrafens andra stycke det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket. – I tredje stycket sägs att ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget, indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt eller, såvitt nu är av intresse, äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 §. – Ett ägande i betydande omfattning föreligger enligt praxis om utomstående äger minst 30 procent av andelarna i företaget (RÅ 2009 ref. 53). – En tredjedel av aktierna i Y AB ägs av B som aldrig har arbetat i bolaget. Däremot har han tidigare varit verksam i betydande omfattning i X AB och i Ä AB, vilka båda bedriver samma eller likartad verksamhet som Y AB. Hans verksamhet i X AB upphörde år 2006 och i Ä AB år 2008. Det innebär att han från och med år 2014 kommer att ha ställning som utomstående ägare i Y AB. – Skatteverkets uppfattning är att karaktären på A:s aktier i Y AB i första hand ska bedömas mot förhållandena i X AB, där verksamheten bedrivs och det aldrig har funnits någon utomstående ägare. – Enligt Skatterättsnämndens mening ger emellertid inte lagtexten stöd för att förhållandena i X AB ska påverka prövningen av om utomståenderegeln är tillämplig på aktierna i Y AB (jfr HFD 2012 not. 63 där Skatteverket förde ett likartat resonemang beträffande tillämpningen av uttrycket verksam i betydande omfattning i 57 kap. 4 § första stycket 2). – Frågan är då om utomståenderegeln kan bli tillämplig redan från och med

beskattningsåret 2014 då B får ställning som utomstående ägare i Y AB. – Enligt lagtexten ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Praxis ger uttryck för en restriktiv bedömning när det utomstående ägandet inte har förelegat under hela perioden. Utomståenderegeln har då tillämpats endast i undantagsfall (jfr RÅ 2001 ref. 37 I, RÅ 2008 ref. 58, RÅ 2007 not. 2, HFD 2012 not. 52 samt jfr även HFD 2012 not. 3). – Omständigheterna i detta fall kan inte anses vara av sådant slag att undantag bör göras. B:s ställning som utomstående i Y AB får följaktligen genomslag vid karakteriseringen av A:s aktier i bolaget först när femårsperioden löpt ut, dvs. tidigast från och med beskattningsåret 2019. – I den mån ansökan inte har besvarats avvisas den.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att andelarna i Y AB skulle bli okvalificerade tidigast fem år efter det att A eller honom närstående upphört att vara verksamma i betydande omfattning i X AB, eller, om andelarna i X AB i stället avyttrades till utomstående, att andelarna i Y AB skulle bli okvalificerade tidigast fem år efter det att andelarna i X AB avyttrats. Verket anförde bl.a. följande. Det framgår direkt av lagtexten i 57 kap. 5 § IL att man vid bedömningen av om utomståenderegeln är tillämplig ska utgå från det företag där delägaren är verksam i betydande omfattning. Det företaget är X AB och där har aldrig någon utomstående ägt andelar, varför utomståenderegeln inte kan vara tillämplig. Om Skatterättsnämndens uppfattning är riktig, dvs. att förhållandena i X AB inte ska påverka prövningen av om utomståenderegeln är tillämplig på aktierna i Y AB, kan den regeln ändå inte bli tillämplig eftersom det inte finns något verksamhetsbolag.

Även A överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att hans andelar i Y AB på grund av utomståenderegeln skulle anses okvalificerade från och med beskattningsåret 2014.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2014-01-21, Jermsten, Brickman, Saldén Enérus, Silfverberg, Bull) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Rättslig reglering m.m.

I 57 kap. 5 § första stycket IL anges 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. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses enligt paragrafens andra stycke det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Enligt tredje stycket ska ett företag anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som bl.a. äger kvalificerade andelar i företaget, indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 §.

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).

Tillämpningsområdet för bestämmelserna om kvalificerade andelar utvidgades 1995 till att omfatta även verksamhet i indirekt ägda fåmansföretag (prop. 1995/96:109 s. 68). I samband därmed infördes en definition av uttrycket ”företag” i dåvarande 3 § 12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (a. prop. s. 92 f.) som i väsentliga delar överensstämmer med den definition som numera finns i 57 kap. 5 § andra stycket IL.

Mot bakgrund av att Högsta förvaltningsdomstolen i ett avgörande (RÅ 1999 ref. 62) funnit att bestämmelserna i 57 kap. 5 § IL inte omfattade indirekt ägande omarbetades bestämmelserna på nytt 2001 och definitionen av utomstående fick därigenom sin nuvarande utformning. I förarbetena anfördes bl.a. att det vid bedömning av frågan om utomstående äger andel i ett fåmansföretag bör inte endast den som direkt äger andel i företaget omfattas. Om det i andelsägarkretsen finns ett annat företag bör bedömningen även omfatta det senare företagets andelsägarkrets. Av direkt betydelse för bedömningen av om utomstående äger andelar bör vara vilka fysiska personer som finns i ägarkedjan (prop. 2001/02:46 s. 48).

Vad målet gäller

Av ansökan om förhandsbesked framgår att A:s andelar i Y AB är kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL på grund av att han är verksam i betydande omfattning i X AB, som bedriver samma eller likartad verksamhet som Y AB. B äger en tredjedel av andelarna i Y AB. I ansökan har lämnats som förutsättning att hans andelar i det bolaget inte kommer att vara kvalificerade efter utgången av 2013.

Huvudfrågan i målet är om utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL kan tillämpas på A:s andelar i Y AB. Av avgörande betydelse för bedömningen av denna fråga är om prövningen ska avse ägarförhållandena i X AB eller i Y AB. Om prövningen ska avse Y AB uppkommer också frågan från vilken tidpunkt utomståenderegeln kan tillämpas.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Enligt 57 kap. 5 § första stycket IL är en förutsättning för att en andel inte ska vara kvalificerad att utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning. Med företag avses enligt andra stycket det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning.

Av lagtexten följer att utomståenderegeln kan vara tillämplig även om en delägare inte är verksam i det direktägda företaget utan i ett dotterföretag där utomstående äger andelar (jfr RÅ 2007 not. 1). Vidare kan enligt RÅ 2004 ref. 124 tillämpningen av utomståenderegeln utsträckas till att omfatta den situationen att det utomstående ägandet avser andelar i moderföretaget och en av delägarna är verksam i dotterföretaget. I det avgörandet framhålls att undantagsbestämmelsen i 5 § inte enbart gäller andelar i företag där den skattskyldige faktiskt varit verksam.

Definitionen av företag i 57 kap. 5 § andra stycket IL måste tolkas i ljuset av bestämmelsen i första stycket, som förutsätter att en utomstående direkt eller indirekt har rätt till utdelning. Om en delägars andelar i ett företag – som i det nu aktuella fallet – är kvalificerade på grund av att delägaren äger andelar i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet ska bedömningen inte avse detta andra företag utan det företag där den utomstående direkt eller indirekt har rätt till utdelning. Vid denna bedömning saknar det således betydelse huruvida utomstående äger andelar i verksamhetsbolaget.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att förhållandena i X AB inte ska påverka prövningen av om utomståenderegeln är tillämplig på A:s aktier i Y AB. Eftersom B är andelsägare i Y AB ska utomståenderegeln i stället prövas med utgångspunkt i förhållandena i det bolaget.

När det gäller frågan om vid vilken tidpunkt som utomståenderegeln kan bli tillämplig gör Högsta förvaltningsdomstolen samma bedömning som Skatterättsnämnden.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 6063-13, föredragande Maria Sundberg

*Rättsfall:* RÅ 2007 not. 1; RÅ 2004 ref. 124.