

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag har indirekt ägande genom ett företag som inte är ett fåmansföretag beaktats. Även fråga om utomståenderegeln varit tillämplig. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

56 kap. 2 § och 57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från A och B om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. MMC och HCC är bolag hemmahörande i Luxemburg. MMC, som ägs av A, har dotterföretaget DIP International AB (DIP). HCC, som ägs av B, har dotterföretaget HWC Scandinavia AB (HWC). – A och B (sökandena) grundade 2002 Videokonferensbolaget AB (VK) där de sedan dess varit verksamma i betydande omfattning. Härefter överläts VK till lika delar till MMC och HCC. Under 2007 blev ett av Norges största private equity-bolag, Norgesinvestor IV AS (Norgesinvestor), indirekt delägare i VK. – I ett första steg köpte DIP och HWC 20 procent var av aktierna i det av Norgesinvestor helägda Visual Conference Holding AB (VCH). Sedan sålde MMC och HCC samtliga aktier i VK till VCH. Norgesinvestor blev därigenom indirekt ägare till 60 procent av aktierna i VK medan resterande del indirekt ägdes av sökandena med 20 procent var. – Under perioden 2007–2011 skedde en successiv ägarspridning i VCH då anställda i VK gavs möjlighet att köpa aktier i VCH. Det ledde till att Norgesinvestors ägarandel i VCH minskade till 56,32 procent och var och en av DIP:s och HWC:s andelar till 16,33 procent. Återstående del ägdes av anställda i VK varav endast två, med en sammanlagd ägarandel på 4,8 procent, uppges vara verksamma i betydande omfattning i VK. – Vid varje tidpunkt efter det att Norgesinvestor indirekt blev delägare i VK år 2007 har det funnits tre personkretsar bland delägarna i Norgesinvestor som sammantaget indirekt haft så stor andel av rösterna i VK att de, tillsammans med sökandena och de två andra anställda i VK som är verksamma där i betydande omfattning, innehaft mer än 50 procent av rösterna i VK. – Under 2011 såldes aktierna i VCH till en extern köpare. Avyttringen utlöste betalning av en tilläggsköpeskilling på sex miljoner kr vardera till MMC och HCC. – Sökandena har inte varit verksamma i betydande omfattning i något annat bolag än VK. – Sökandena planerade ta utdelning från MMC och HCC under 2013 och de ville därför veta om deras aktier i bolagen var kvalificerade andelar det året.

Sökandena ansåg att det vid bedömningen av om VK är ett fåmansföretag bara är aktuellt att beakta delägarkretsar i Norgesinvestor om dessa personer tillsammans skulle ha ett bestämmande inflytande i Norgesinvestor, dvs. kontrollerade mer än 50 procent av rösterna i bolaget. Eftersom det inte är fallet är VK inte ett fåmansföretag. – Till följd av sökandenas arbete i VK blev aktierna i MMC och HCC kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 2. De är visserligen fortsatt verksamma i VK och har kvar ägarintressen i det bolaget men genom att VK enligt sökandenas uppfattning förlorade sin status som

fåmansföretag när Norgesinvestor blev indirekt delägare kan sökandenas arbete i VK inte fortsätta att kvalificera aktierna i MMC och HCC efter omstruktureringen 2007. Det betyder att aktierna upphör att vara kvalificerade från och med ingången av beskattningsåret 2013. – Tilläggsköpeskillningarna som betalades till MMC och HCC i samband med den externa avyttringen 2011 av VCH med dotterföretaget VK var en justering av priset på aktierna i VK vid avyttringen 2007 enligt avtalet mellan MMC och HCC samt VCH. Betalningen av tilläggsbeloppen till MMC och HCC medför inte att sökandenas aktier i de bolagen blir kvalificerade. – Även om VK skulle betraktas som fåmansföretag så har sökandenas aktier i MMC och HCC ändå upphört att vara kvalificerade vid ingången av beskattningsåret 2013 eftersom utomstående, dvs. Norgesinvestor, indirekt ägde del i VK under perioden 2008–2011, dvs. fram till den tidpunkt då aktierna i VCH med dotterföretaget VK avyttrades externt. Några särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln kan inte anses föreligga.

Skatteverket ansåg att sökandena samt de anställda i VK, som fått köpa in sig i VCH och är verksamma i betydande omfattning i VK, ska anses som en enda delägare vid bedömningen av om VK är fåmansföretag. Vid prövningen ska även röstinnehavet hos de tre aktuella delägarkretsarna i Norgesinvestor beaktas vilket leder till att VK ska anses som ett fåmansföretag. Något krav på att delägarna i Norgesinvestor ska ha ett bestämmande inflytande i det bolaget finns inte. – Skatteverket delade sökandenas uppfattning om när aktierna i MMC och HCC upphör att vara kvalificerade andelar för det fall VK inte längre var ett fåmansföretag efter Norgesinvestors indirekta förvärv av aktierna i VK. – När det gäller utomståenderegeln tillämpning måste det finnas ett utomstående direkt eller indirekt ägande i VK vid tidpunkten för bedömningen och under de fem föregående beskattningsåren. Vid en bedömning 2013 är VCH med dotterföretaget VK inte längre kvar i sökandenas ägo. Regeln kan därför inte tillämpas vid den tidpunkten. – Om regeln ändå skulle anses tillämplig, kan det ifrågasättas om inte särskilda skäl mot en tillämpning föreligger. Sökandena har tillgodogjort sig vinstmedel från sin verksamhet i VK genom avyttringen av aktierna i det bolaget 2007. Genom tilläggsköpeskillningarna får de del av värdestegringen för tiden därefter på redan överlåtna aktier samtidigt som de har möjlighet att ta del av den löpande avkastningen på sina kvarvarande, indirekt ägda, aktier i VK.

Skatterättsnämnden (2014-06-10, André, ordförande, Bengtsson, Gäverth, Jönsson, Lundström, Pahlsson, Werkell) yttrade:
Förhandsbesked – Aktierna i MMC och HCC är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. – *Motivering* – – – Parternas inställning – En gemensam utgångspunkt för parterna är att Norgesinvestor inte är ett fåmansföretag enligt IL. En stor del av meningsskiljaktigheterna i ärendet handlar om huruvida VK ska anses som fåmansföretag även sedan Norgesinvestor blev indirekt delägare 2007 och hur den bedömningen ska göras. – Rättsligt – I 56 kap. finns definitioner av begreppen fåmansföretag och delägare. – Enligt 2 § 1 är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening ett fåmansföretag om fyra

eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. – Av 3 § framgår att aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES-området och privatbostadsföretag inte är fåmansföretag. – I 6 § första stycket sägs att med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. – Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag gäller enligt 57 kap. 3 § utöver vad som sägs i 56 kap. 2 och 3 §§ följande. Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag, ska de anses som en enda delägare. – Av 57 kap. 4 § första stycket 2 framgår att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag där andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. – Enligt utomståenderegeln i 5 § första stycket 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 det företag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under den tid som avses i första stycket. – Av tredje stycket framgår i de delar som är av betydelse här att ett företag ska anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt. – Skatterättsnämndens bedömning – Sökandenas aktier i MMC och HCC var i utgångsläget kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 2. – Det som först ska bedömas är om redan den omständigheten att Norgesinvestor inte är ett fåmansföretag innebär att VK upphörde att vara ett fåmansföretag när Norgesinvestor blev indirekt delägare i bolaget 2007. – Begreppen fåmansföretag och fåmansbolag har använts länge i inkomstskattesammanhang. Den nuvarande definitionen av fåmansföretag har sitt ursprung i bestämmelser som infördes 1976. I förarbetena till de bestämmelserna konstaterades att Företagsskatteberedningen, vars förslag låg till grund för lagstiftningen, betecknade aktiebolag som inte var fåmansbolag som marknadsbolag. – Vidare anfördes att avgörande för om ett företag var ett fåmansföretag eller inte var antalet ägare med dominerande eller väsentligt inflytande i företaget, inte det totala antalet. Dock framhölls att detta inte borde tillämpas i fråga om företag som hade inregistrerats vid Stockholms fondbörs eller som noterades på fondhandlarlistan. ”I vad mån reglerna om fåmansbolag skall tillämpas på andra slag av marknadsbolag – dvs. bolag där aktierna säljs och köps i någonlunda utsträckning på marknaden – får bli beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.” (prop. 1975/76:79 s. 70 f.). – När motsvarigheten till bestämmelserna i 56 kap. 6 § första stycket (då i punkt 14 elfte stycket av anvisningarna till 32 §

kommunalskattelagen [1928:370]) justerades 1999 kommenterades en fysisk persons indirekta ägande genom juridisk person på bl.a. följande sätt (prop. 1999/2000:15 s. 49). – ”Vad gäller indirekt ägande genom juridisk person synes rättsläget något oklart. Någon inskränkning till enbart vissa juridiska personer, exempelvis fåmansföretag, görs inte i lagtexten. Den ger således i och för sig stöd för att ägande kan ske via alla slags juridiska personer, såväl svenska som utländska, t.ex. dödsbon, handelsbolag, börsnoterade bolag m.fl.” – I författningskommentaren till den aktuella anvisningspunkten upprepades att lagtexten inte innehöll någon inskränkning till vissa juridiska personer. Indirekt ägande genom ideella föreningar och stiftelser ansågs emellertid inte kunna komma i fråga annat än i bulvanfall (a. prop. s. 151). – Skatterättsnämnden konstaterar att det i definitionen av termen delägare i 56 kap. 6 § första stycket inte finns någon begränsning när det gäller indirekt ägande eller liknande innehav till ägande genom enbart visst eller vissa slags subjekt. – Det innebär i detta fall att fysiska personer som direkt eller indirekt äger andelar i Norgesinvestor är delägare i VK i den mening som avses i bestämmelsen trots att Norgesinvestor inte är ett fåmansföretag enligt IL (se även Tjernberg, Fåmansaktiebolag, 1999, s. 117 f. och Rydin, Beskattning av ägare till fåmansföretag, 2012, s. 98, jfr dock Grosskopf, Beskattning av fåmansbolag, 1976, s. 32–34). – Vad som då ska prövas är om det ställs något krav på hur stor andel av rösterna i Norgesinvestor som ska kontrolleras av dessa personer för att deras indirekta delägande i VK ska kunna påverka karaktären på det bolaget. – Det villkor som har betydelse i ärendet och som kan läsas ut av lagtexten är vad som anges i 56 kap. 2 § första stycket 1, nämligen att högst fyra delägare ska äga andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. – Under tiden mellan omstruktureringen 2007 och den externa avyttringen av VCH med dotterföretaget VK 2011 gällde följande. Tre delägarkretsar i Norgesinvestor innehade tillsammans med sökandena och de två andra anställda i VK, som är verksamma där i betydande omfattning, mer än 50 procent av rösterna i VK (jfr prop. 2001/02:46 s. 48 f. samt RÅ 2004 not. 215). Eftersom de delägare som är verksamma i VK ska anses som en enda delägare enligt 57 kap. 3 § är även kravet på högst fyra delägare uppfyllt. – VK har alltså behållit karaktären som fåmansföretag efter 2007 oberoende av att de tre aktuella delägarkretsarna i Norgesinvestor sammantagna inte haft ett bestämmande inflytande i Norgesinvestor. – Det hittills anförda innebär att sökandenas aktier i MMC och HCC var fortsatt kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 2. – Under perioden 2007–2011 ägde emellertid utomstående genom Norgesinvestor indirekt en betydande del i VK och hade rätt till utdelning. Frågan är om det vid en bedömning enligt utomståenderegeln avseende beskattningsåret 2013 finns anledning att bortse från att det utomstående ägandet i VK upphörde 2011. – Hänvisningen i utomståenderegeln till att förhållandena under en föregående femårsperiod ska beaktas syftar bl.a. på ägarförhållandena i det företag, här VK, i vilket delägaren varit verksam (se RÅ 2007 not. 1). Av praxis framgår att det är ett närmast absolut krav att ett betydande utomstående ägande bestått under hela den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt samt att det för undantag måste föreligga mycket speciella omständigheter (jfr HFD 2013

ref. 84 och där anmärkta rättsfall). – Enligt Skatterättsnämndens mening saknas anledning att i sökandenas fall frångå kravet på ett betydande utomstående ägande under hela femårsperioden (jfr RÅ 2009 not. 154 och HFD 2011 not. 88). – Det anförda innebär sammanfattningsvis att sökandenas aktier i MMC och HCC är kvalificerade andelar under beskattningsåret 2013.

Sökandena överklagade förhandsbeskedet och yrkade att det skulle ändras på så sätt att deras andelar i MMC och HCC inte skulle anses kvalificerade samt anförde bl.a. följande. Norgesinvestor är inte ett fåmansföretag och fysiska personers indirekta ägande genom detta företag ska därför inte beaktas vid bedömningen av om VK är ett fåmansföretag. VK upphörde därmed att vara ett fåmansföretag redan 2007. Om VK även efter 2007 bedöms vara ett fåmansföretag följer det av utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL att andelarna efter utgången av 2012 inte ska anses kvalificerade. Under 2011 avyttrades samtliga aktier i VK till en extern köpare vilket innebär att det utomstående ägandet då ökade till 100 procent.

Skatteverket yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-03-06, Jermsten, Knutsson, Saldén Enérus, Bull, Classon) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen ansluter sig till Skatterättsnämndens bedömning att VK har fortsatt att vara ett fåmansföretag efter 2007 och att andelarna i MMC och HCC är fortsatt kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket 2 IL under 2013 om inte utomståenderegeln i 5 § är tillämplig. I den frågan konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att en tillämpning av regeln förutsätter att A, B och någon utomstående samtidigt – direkt eller indirekt – äger del i VK (se RÅ 2009 not. 154). Under beskattningsåret 2013 förelåg inte något sådant samtidigt ägande i VK och utomståenderegeln är därmed inte tillämplig.

Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 3720-14, föredragande Alf Engström