

HFD 2020 ref. 63

Frågan om en s.k. nyckelperson i en företagsgrupp inom riskkapitalbranschen ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning till ett annat land har inte ansetts kunna besvaras genom förhandsbesked. Förhandsbesked om inkomstskatt.

5 § första stycket och 12 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, 3 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 17 november 2020 följande beslut (mål nr 921-20).

Bakgrund

1. En person som bor utomlands är obegränsat skattskyldig i Sverige bl.a. om personen har väsentlig anknytning hit och tidigare har varit bosatt här. För att avgöra om någon har väsentlig anknytning hit ska beaktas bl.a. om personen bedriver näringsverksamhet här eller är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som ger denne ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. Det ska göras en samlad bedömning av alla omständigheter av betydelse.

2. En person (klaganden) som är svensk medborgare och bosatt i Sverige överväger att tillsammans med sin hustru flytta utomlands. Genom ansökan om förhandsbesked ville klaganden få veta om han efter flytten kommer att vara obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. Av lämnade förutsättningar framgår bl.a. följande.

3. Klaganden är en av grundarna av en företagsgrupp som är verksam inom riskkapitalbranschen. Han äger indirekt 1–4,3 procent av aktierna och kontrollerar 0,2–10 procent av rösterna i fyra olika bolag i Jersey. Dessa bolag äger i sin tur samtliga aktier i fyra andra bolag (förvaltningsbolagen) i Jersey som förvaltar fyra olika riskkapitalfonder. Fonderna är registrerade i Jersey som ”limited partnerships” och saknar egen rättskapacitet. Fondernas rättskapacitet utövas av förvaltningsbolagen som har ett obegränsat ansvar för fondernas förpliktelser. Förvaltningsbolagen äger ca 2 procent av tillgångarna i respektive fond och övriga tillgångar ägs av externa investerare. Tre av fonderna har tillgångar i form av aktier i rörelsedrivande bolag i Sverige, s.k. portföljbolag. Klagandens indirekta ägarandel i de förvaltningsbolag som har tillgångar i svenska portföljbolag uppgår till 1–3,9 procent av aktierna respektive 0,2–5 procent av rösterna. Dessa fonders

ägarandel i de svenska bolagen varierar mellan 17 och 100 procent. I företagsgruppen ingår också ett rådgivningsbolag som förvaltningsbolagen har träffat avtal om rådgivning med. Klaganden äger inga aktier i det bolaget men är anställd där och kommer att vara så även efter flytten.

4. Klaganden frågade om hans indirekta ägande i förvaltningsbolagen och i fonderna skulle innebära att han efter flytten utomlands kommer att ha väsentlig anknytning till Sverige (fråga 1). Han frågade även om ett indirekt ägande motsvarande 15 procent av aktierna och rösterna i förvaltningsbolagen skulle innebära att han efter flytten får väsentlig anknytning till Sverige (fråga 2). Vidare ville han veta om svaren på frågorna skulle förändras om han skulle vara styrelseledamot i ett av de svenska portföljbolagen (fråga 3).

5. Skatterättsnämnden fann att klagandens indirekta ägande i de förvaltningsbolag som genom fonder har aktier i svenska portföljbolag motsvarande maximalt 3,9 procent av aktierna och 5 procent av rösterna inte medför väsentlig anknytning till Sverige och att bedömningen inte förändras om han innehar ett styrelseuppdrag i ett svenskt portföljbolag. Ett indirekt ägande i förvaltningsbolagen motsvarande 15 procent av aktierna och rösterna medför väsentlig anknytning till Sverige.

Yrkanden m.m.

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

7. *Klaganden* yrkar att svaret på fråga 2 ska ändras till att han inte har väsentlig anknytning till Sverige om han indirekt äger aktier motsvarande 15 procent av rösterna och aktierna i förvaltningsbolagen.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

8. Bestämmelser om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

9. Enligt 3 § första stycket 3 är den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här obegränsat skattskyldig.

10. Enligt 7 § första stycket ska vid bedömningen av om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit beaktas bl.a. om personen bedriver näringsverksamhet här eller är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här.

11. Enligt 5 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Enligt 12 § ska Skatterättsnämnden avvisa ansökan om nämnden med hänsyn till ansökans innehåll finner att förhandsbesked inte bör lämnas. Avvisningsgrunderna kan exempelvis vara att det finns komplicerade utrednings-, bevis- eller värderingsfrågor eller att den av sökanden presterade utredningen är ofullständig (prop. 1997/98:65 s. 71).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Av förarbetena till bestämmelserna om väsentlig anknytning framgår att rena kapitalplaceringar inte bör påverka bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger, men att tillgångar som ger ett verkligt inflytande i en rörelse som bedrivs i Sverige bör beaktas oavsett om det sker genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt (prop. 1984/85:175 s. 13 f.).

13. En företagsgrupp i riskkapitalbranschen består typiskt sett av ett antal fonder samt förvaltnings- och rådgivningsbolag. Fonderna etableras av s.k. nyckelpersoner och förvaltas av dem och övriga anställda i ett rådgivningsbolag. Klaganden är verksam i en företagsgrupp inom denna bransch. Han är en av grundarna av och nyckelpersonerna i gruppen. Av ansökan kan utläsas att hans ekonomiska engagemang i och inflytande över verksamheten kommer att kvarstå efter flytten utomlands. Den fråga som ska besvaras är om hans ekonomiska engagemang i företagsgruppen medför att han har väsentlig anknytning till Sverige.

14. I samband med etableringen av en fond träffas avtal som reglerar, förutom själva bildandet, förvaltningen av fonden och den rådgivning som ska tillhandahållas förvaltningsbolaget. Där regleras också frågor relaterade till olika typer av ersättningar som ska betalas ur fondförmögenheten. Det ställs vidare krav på nyckelpersonernas engagemang i verksamheten och oftast krävs också att de själva ska göra en investering av en viss storlek i fonden. På dessa investeringar utgår, förutom en proportionell andel av fondens avkastning, även en särskild andel av vinsten, s.k. carried interest, sedan investerarna fått sin del.

15. En nyckelperson kan alltså ha ett direkt inflytande över de verksamheter som bedrivs av portföljbolagen i Sverige genom ett eget ägande men också ett indirekt inflytande genom de avtal som reglerar fondernas förvaltning och rådgivningsuppdragen. I sin egenskap av nyckelperson brukar denne också ha ett visst inflytande över verksamheten i det eller de företag som står för förvaltningen

och rådgivningen. För det ekonomiska engagemanget utgår ersättning i olika former t.ex. lön, arvode, utdelning och ränta.

16. Bedömningen av om en nyckelperson i en företagsgrupp som är verksam inom riskkapitalbranschen har ett väsentligt inflytande över de verksamheter som bedrivs av de olika företag som ingår i företagsgruppen kan inte enbart grundas på dennes formella ägande utan det krävs ingående information om och analys av avtal och organisationsstruktur. Det kan t.ex. handla om rådgivningsbolagets roll i förhållande till förvaltningsbolaget, nyckelpersonens roll i rådgivningsbolaget och om det finns någon koppling mellan dennes arbete i rådgivningsbolaget och den avkastning som vederbörande indirekt får från förvaltningsbolaget. Inte minst gäller det bedömningen av om personen också har inflytande på annat sätt än genom ägarandel. Ett förhandsbesked som ska besvara frågan om en person som på grund av ett sådant engagemang har väsentlig anknytning till Sverige aktualiserar alltså frågor av utpräglad utrednings- och beviskaraktär.

17. Omständigheterna i målet är sådana att förhandsbesked inte borde ha lämnats. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som tagits in i bilagan till detta beslut.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Bull, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.

Skatterättsnämnden (2020-01-27, Eng, ordförande, Pettersson, Pålsson, Rubenson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Frågorna 1–3: A:s indirekta ägande i de förvaltande bolagen motsvarande maximalt 3,9 procent av aktierna och 5 procent av rösterna medför inte väsentlig anknytning till Sverige och bedömningen förändras inte om det därutöver finns ett styrelseuppdrag i ett svenskt portföljbolag.

Ett indirekt ägande i de förvaltande bolagen motsvarande 15 procent av aktierna och rösterna medför väsentlig anknytning till Sverige.

Skatterättsnämndens bedömning

Ska ansökan prövas?

Av 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor följer att ett förhandsbesked får lämnas efter ansökan av en enskild i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

A har anfört att det är av vikt för honom att veta hur bedömningen av hans skattskyldighet blir bl.a. för att veta hur förvärv av ytterligare aktier i Limited-bolagen påverkar bedömningen. Han har även påpekat att praxis saknas när det gäller att bedöma skattskyldighet på grund av inflytande över rörelsedrivande bolag genom avtal.

Omständigheterna i ärendet är enligt Skatterättsnämndens mening sådana att förutsättningar föreligger för att ett förhandsbesked ska kunna lämnas.

Frågorna 1–3

Enligt förutsättningarna för såväl fråga 1 som fråga 2 äger A en andel av kapital och röster i Limited-bolag som i sin tur i sin helhet äger de bolag som förvaltar de fonder som finns inom X med bl.a. tillgångar i form av aktier i svenska rörelsedrivande bolag. Ägarandelen i de svenska bolagen varierar mellan 17 och 100 procent.

Om man endast ser till vad A indirekt äger i svenska rörelsedrivande bolag så utgör hans andel en ytterst liten del. Detta gäller oavsett om man utgår från dagens indirekta ägarandel i Limited-bolagen och därigenom i de förvaltande bolagen enligt förutsättningarna i fråga 1 eller ett ägande om 15 procent i Limited-bolagen och därigenom i de förvaltande bolagen enligt förutsättningarna i fråga 2.

Av utredningen i ärendet framgår att Limited-bolagens ägarandel av fondernas tillgångar uppgår till ca två procent och något annat framgår inte än att detta ägande har samma innebörd för Limited-bolagen som för de övriga externa delägarna. Det är med andra ord, på grund av lagstiftningen på Jersey samt avtal om förvaltning (limited partnership agreement), fråga om ett ägande som ger ett ytterst begränsat inflytande över de tillgångar som finns. Denna typ av begränsat ägande, med i princip endast rätt till avkastning men i övrigt inget inflytande över tillgångarna, kan enligt Skatterättsnämndens uppfattning för A:s del inte medföra någon väsentlig anknytning till Sverige.

Av utredningen i ärendet framgår vidare att inflytandet över bl.a. de svenska portföljbolagen i stället sker genom de förvaltande bolagen som är general partners i X:s fonder. Det är de bolagen som enligt avtal och lagstiftningen på Jersey kontrollerar tillgångarna som finns i fonderna. Det är därmed dessa bolag som har ett väsentligt inflytande över bl.a. de svenska portföljbolagen då de t.ex. röstar för de aktier som fonderna innehar samt utser styrelser m.m. De förvaltande bolagens innehav av tillgångar är således ett kvalificerat innehav som enligt Skatterättsnämndens mening är fullt jämförbart med vad som i normala fall följer av ett ägande av en tillgång.

Frågan är om det för att ett sådant ekonomiskt engagemang som avses i 3 kap. 7 § IL ska anses föreligga krävs att det är ett ägande av tillgångar. I lagtexten anges att en bedömning ska göras utifrån ”innehav

av tillgångar” och vilket inflytande i näringsverksamhet i Sverige ett sådant innehav ger. Även vad som uttalas i förarbetena talar för att också annat innehav än genom ägande är av betydelse för prövningen (prop. 1984/85:175 s. 14).

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär det ovan anförda att ett ägande i Limited-bolagen, som i sin tur äger 100 procent av de förvaltande bolagen som i egenskap av general partners fullt ut kontrollerar fonder som innehar mellan 17 och 100 procent i svenska rörelsedrivande bolag, skulle kunna medföra ett sådant ekonomiskt engagemang som avses i 3 kap. 7 §.

Beträffande A:s inflytande i Limited-bolagen, dvs. de bolag som i sin helhet äger de förvaltande bolagen, kan konstateras att enligt de förutsättningar som gäller för fråga 1 så understiger hans indirekta ägarandel tio procent. Detta innebär enligt Skatterättsnämndens mening att han inte kan anses ha ett sådant väsentligt inflytande i dessa bolag som ger väsentlig anknytning. Bedömningen förändras inte om han innehar ett styrelseuppdrag i ett svenskt portföljbolag (fråga 3).

Om A:s indirekta ägarandel i Limited-bolagen däremot utökas till 15 procent enligt vad som anges i förutsättningarna för fråga 2 innebär detta att han får ett väsentligt inflytande i dessa bolag. Utifrån förutsättningarna i övrigt i ärendet samt med hänsyn till vad som anförts ovan om de förvaltande bolagens innehav av tillgångar i form av aktier i svenska rörelsedrivande bolag, innebär detta också att han vid en samlad bedömning får anses ha väsentlig anknytning till Sverige.