

Ref 43

Den s.k. utomståenderegeln har inte ansetts tillämplig när delägaren och de utomstående ägarna inte samtidigt ägt andelar under hela den föregående femårsperioden. Förhandsbesked om inkomstskatt.

57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 oktober 2022 följande dom (mål nr 4820-21).

Bakgrund

1. Utdelning på s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag beskattas delvis som inkomst av tjänst. Ett aktiebolag är ett fåmansföretag om delägarkretsen är begränsad på visst sätt. En andel i bolaget är som huvudregel kvalificerad om delägaren är verksam i betydande omfattning i bolaget, ett annat fåmansföretag som ägs av bolaget eller ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Syftet med reglerna om kvalificerade andelar är att motverka att det som i realiteten är arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst.

2. Enligt den s.k. utomståenderegeln gäller att om utomstående i betydande omfattning äger andelar i, och har rätt till utdelning från, det företag där delägaren är verksam så ska andelar i fåmansföretaget anses vara kvalificerade bara om det finns särskilda skäl. Vid denna bedömning ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Bakgrunden till utomståenderegeln är att det i sådana fall ofta saknas anledning för de verksamma delägarna att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst i syfte att minska skatten, eftersom dessa delägare i så fall måste avstå en del av arbetsinkomsten till de utomstående ägarna. Med utomstående avses i princip alla andra delägare än de som är verksamma i betydande omfattning.

3. F.A., H.B., G.G. och S.I. har varit verksamma i betydande omfattning i Unifaun AB sedan de grundade bolaget 2001. Efter en omstrukturering 2014 ägde de aktierna i Unifaun indirekt genom egna helägda bolag (bl.a. Pattumiera AB, Canabrik AB, GG God Grogrund AB och Fortunato AB).

4. I juni 2014 såldes samtliga aktier i Unifaun till en riskkapitalfond som förvärvade aktierna genom ett helägt dotterbolag till Deferatur Holding AB. I samband med försäljningen investerade Pattumiera, Canabrik, GG God Grogrund och Fortunato i Deferatur Holding.

5. Under 2016 sålde fonden och samtliga minoritetsägare sina innehav i Deferatur Holding till en annan riskkapitalfond som förvärvade aktierna genom ett bolag som indirekt ägdes av Messenger Intressenter AB. I samband med försäljningen investerade Pattumiera, Canabrik, GG God Grogrund och Fortunato i Messenger Intressenter.

6. Förfarandet upprepades i augusti 2020 genom att den nya fonden och minoritetsägarna sålde sina aktier i Messenger Intressenter till en ny riskkapitalfond som förvärvade aktierna genom ett bolag som indirekt ägdes av Runner Topco AB. Pattumiera, Canabrik, GG God Grogrund och Fortunato investerade i Runner Topco. Denna gång skedde dock investeringen inte i samband med försäljningen utan först i september 2020.

7. F.A., H.B., G.G. och S.I. (sökandena) ansökte om förhandsbesked för att – såvitt nu är aktuellt – få klarlagt om utomstående-regeln är tillämplig på deras aktier i Pattumiera, Canabrik, GG God Grogrund och Fortunato.

8. Som förutsättning för ansökan gäller bl.a. att sökandena har varit verksamma i betydande omfattning i Unifaun under den senaste femårsperioden, att fysiska personer indirekt har kontrollerat så stor andel av fonderna att antingen Deferatur Holding, Messenger Intressenter eller Runner Topco någon gång under den senaste femårsperioden har varit fåmansföretag, att fonderna ska ses som utomstående ägare enligt utomståenderegeln och att samtliga delägare i Deferatur Holding, Messenger Intressenter och Runner Topco har haft rätt till utdelning. Ytterligare en förutsättning är att aktierna i Pattumiera, Canabrik, GG God Grogrund och Fortunato är kvalificerade andelar.

9. Skatterättsnämnden fann att utomståenderegeln är tillämplig på de omfrågade andelarna. Enligt nämnden har det sedan juni 2014 funnits ett betydande utomstående ägande i Unifaun där samtliga delägare haft rätt till utdelning. Den omständigheten att sökandenas företag under denna tid avyttrat sina innehav för att i nära anslutning åter bli indirekta ägare till Unifaun innebär enligt nämnden inte något annat än att detta ingår i prövningen av om det finns särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln. Sådana särskilda skäl ansågs inte föreligga.

Yrkanden m.m.

10. *Skatteverket* yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att utomståenderegeln inte är tillämplig på andelarna i Pattumiera, Canabrik, GG God Grogrund och Fortunato. I andra hand yrkar Skatteverket att ansökan ska avvisas i aktuella delar på grund av bristfälligt underlag. Skatteverket anför följande.

11. Skatterättsnämnden gör bedömningen att det har funnits ett betydande utomstående ägande i Unifaun sedan juni 2014 och där-

med, som det får förstås, att kravet på ett betydande utomstående ägande under hela den tidsperiod som anges i utomståenderegeln är uppfyllt. Ett sådant synsätt innebär emellertid att avbrottet i ägandet av Unifaun under 2020 inte beaktas. Under detta avbrott om en dryg månad finns inget utomstående ägande och kravet på ett betydande utomstående ägande under hela karenperioden är därför inte uppfyllt. Omständigheterna är inte sådana att det trots detta finns skäl att tillämpa utomståenderegeln.

12. *F.A., H.B., G.G. och S.I.* anser att överklagandet ska avslås och anför följande. Avbrottet i ägandet av Unifaun under 2020 utesluter inte en tillämpning av utomståenderegeln eftersom avbrottet var i deras eget ägande och inte i det utomstående ägandet.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

13. I 57 kap. 5 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) 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 andra stycket det företag i vilket delägaren varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

14. Med uttrycket betydande omfattning i 5 § avses ett innehav om minst 30 procent av andelarna (se prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704 samt RÅ 2009 ref. 53 och HFD 2018 not. 24).

15. Syftet med att beakta tidigare års förhållanden, som bl.a. avser ägarförhållanden, är att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller kapitalvinst efter en försäljning av en minoritetspost av aktier, leder till icke avsedda skatteförmåner (a. prop. s. 704).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

16. Enligt angivna förutsättningar är Pattumiera, Canabrik, GG God Grogrund och Fortunato fåmansföretag och andelarna i dessa bolag är kvalificerade för respektive ägare enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen. Bolagen äger indirekt andelar i Unifaun där ägarna enligt förutsättningarna är verksamma i betydande omfattning. Unifaun ägs indirekt även av utomstående ägare till minst 30 procent.

17. Frågan är om detta indirekta utomstående ägande i Unifaun innebär att förutsättningarna i utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen är uppfyllda och att sökandenas andelar i bolagen därmed inte ska anses vara kvalificerade. Av praxis framgår att den

omständigheten att det utomstående ägandet avser ett indirekt ägt bolag där delägaren är verksam, och inte det direktägda bolaget, inte hindrar en tillämpning av utomståenderegeln (se RÅ 2007 not. 1). Vidare framgår att utomståenderegeln förutsätter att sökandena och utomstående – direkt eller indirekt – samtidigt äger andelar i bolaget (HFD 2015 ref. 13). Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

18. I förevarande fall avyttrade sökandenas bolag sina indirekta innehav i Unifaun i augusti 2020 och återinträdde som indirekta ägare i september 2020. Det innebär att det under en tid i augusti och september 2020 inte fanns något för sökandena och utomstående samtidigt ägande i vare sig sökandenas bolag eller verksamhetsbolaget. Det utomstående ägandet har således inte bestått under hela den föregående femårsperioden (jfr HFD 2015 not. 22 och HFD 2018 not. 16).

19. Fråga är då om omständigheterna är sådana att undantag kan göras från kravet på ett betydande utomstående ägande under hela den i lagtexten angivna tidsperioden. I praxis har det ställts som ett närmast absolut krav att ett betydande utomstående ägande ska ha bestått under hela den föregående femårsperioden och att det måste föreligga mycket speciella omständigheter för att undantag ska göras från detta krav (jfr HFD 2013 ref. 84 och där gjorda hänvisningar till tidigare rättsfall).

20. Sökandena har inte förklarat vad avbrottet i deras indirekta ägande under 2020 berodde på; bara att investeringen ”av olika skäl” drog ut på tiden. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas anledning att i detta fall frångå kravet på ett betydande utomstående ägande under hela den i lagtexten angivna femårsperioden. Utomståenderegeln är därmed inte tillämplig.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det har överklagats och förklarar att utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen inte är tillämplig på andelarna i Pattumiera AB, Canabrik AB, GG God Grogrund AB och Fortunato AB.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Classon*, *Askersjö* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreterarna Elin Sedin och Jonas Ljungberg.

Skatterättsnämnden (2021-07-19, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Pahlsson, Rubenson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Utomståenderegeln är tillämplig på andelarna i Pattumiera AB, Canabrik AB, GG God Grogrund AB och Fortunato AB.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan i ärendet gäller om sökandenas andelar i respektive fåmansföretag omfattas av utomståenderegeln i 57 kap. 5 §. Utgångspunkten för frågan är att sökandenas andelar är kvalificerade enligt 4 §.

[Förhandsbeskedet omfattade också två företag, för vilka beskedet inte överklagades. Texten har i denna del utelämnats.]

Beträffande andelarna i Pattumiera AB, Canabrik AB, GG God Grogrund AB och Fortunato AB gör Skatterättsnämnden följande bedömning.

Enligt givna förutsättningar har fysiska personer indirekt kontrollerat så stor andel av de aktuella fonderna att Deferatur, Messenger och Topco någon gång sedan 2015 och framåt utgjort fåmansföretag. Eftersom bolagen indirekt ägt samtliga andelar av Unifaun innebär detta att också Unifaun har varit ett fåmansföretag någon gång under den för ärendet aktuella perioden. Något hinder för att tillämpa utomståenderegeln av den anledningen finns därmed inte.

Skatterättsnämnden kan vidare konstatera att det sedan juni 2014, i sådan omfattning som anges i förarbetena, funnits ett utomstående ägande i Unifaun där samtliga delägare haft rätt till utdelning. Den omständigheten att sökandenas företag under denna tid avyttrat sina innehav för att i nära anslutning på nytt investera medel så att företagen åter blivit indirekta ägare till Unifaun innebär enligt nämndens mening inte något annat än att detta ingår i prövningen av om det finns särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln.

Det angivna förfarandet med försäljningar och återinvesteringar innebär att de aktuella företagen har gjort kapitalvinster som inte har beskattats hos sökandena. Omständigheterna liknar de i HFD 2012 not. 25 där det också fanns en obeskattad kapitalvinst och som inte ansågs utgöra särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln.

Av utredningen i ärendet i övrigt framgår att de bolag som förvärvat aktier i Unifaun ingått i ägarstrukturer med så kallade riskkapitalfonder. Det är i dessa bolag som sökandenas fåmansföretag investerat medel. Enligt lämnade förutsättningar har dock sökandenas företag inte på något sätt förvärvat andelar på förmånligare villkor än de berörda fonderna. Det har heller inte funnits några optionsavtal, överenskommelser om resultatfördelningar eller annan avtalskonstruktion för sökandenas del som skulle kunna innebära att det utomstående ägandet inte motverkar att sökandena omvandlar sina arbetsinkomster till kapitalinkomster (jfr t.ex. Högsta förvaltningsdomstolens dom den 24 juni 2021 i mål nr 6276-6278-19)¹. Mot den bakgrunden och då det inte finns något annat som ger vid handen att sökandena genom sina äganden gynnas, eller har gynnats, vad gäller

¹ Se HFD 2021 ref. 40 (red. anm.).

Ref 43

HFD 2022

vinster i Unifaun jämfört med ej verksamma ägare kan inte heller detta utgöra särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln.