

Ref 11

Ett fåmansföretags förvärv av aktier genom en nyemission i ett annat fåmansföretag har vid tillämpningen av utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen inte ansetts innebära att företagen ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Förhandsbesked om inkomstskatt.

57 kap. 4 och 5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 februari 2023 följande dom (mål nr 4611-22).

Bakgrund

1. För att motverka att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i företag med ett fåtal delägare finns särskilda bestämmelser om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. För s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag gäller att sådana inkomster i viss omfattning ska tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. En andel är kvalificerad bl.a. om delägaren är verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

2. Om företaget i betydande omfattning ägs av utomstående och dessa har rätt till utdelning ska en andel enligt den s.k. utomståenderegeln anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Med betydande omfattning avses ett innehav på minst 30 procent (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704). En person som indirekt äger andelar som skulle ha varit kvalificerade om de hade ägts direkt anses inte som utomstående.

3. J.N. arbetar som Chief Sales Officer i Intersport Sverige AB (Intersport). Intersport ägs till mer än 70 procent av Adelis Equity Partners I AB (Adelis). Adelis ägs i sin tur av 14 personer vars aktier i det bolaget är kvalificerade andelar. J.N. har erbjudits att förvärva en mindre andel av aktierna i Intersport.

4. J.N. ansökte om förhandsbesked för att få veta om aktierna kommer att vara kvalificerade andelar. I ansökan angavs bl.a. att J.N. är verksam i betydande omfattning i Intersport, att Adelis aktieägare är verksamma i betydande omfattning i Adelis men inte i Intersport och att de inte själva äger några aktier i det bolaget, att Adelis kommer att ha fört över kapital till Intersport genom en nyemission i Intersport, att Adelis vid varje tillfälle kommer att ha rätt till mer än 30 procent av utdelningen från Intersport och att inga aktieägare i Intersport eller Adelis är närstående.

5. Skatterättsnämnden fann att J.N:s aktier i Intersport kommer att vara kvalificerade andelar. Enligt nämnden framgår det av praxis att förvaltning av vinstmedel som genererats i en verksamhet utgör en del av den verksamheten och att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet blir tillämplig när vinstmedel förs över till ett annat fåmansföretag oavsett på vilket sätt överföringen går till. Intersport och Adelis ansågs därmed bedriva samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln var således inte tillämplig.

Yrkanden m.m.

6. *J.N.* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att hans aktier i Intersport inte kommer att vara kvalificerade andelar samt anför följande.

7. Omständigheterna i detta fall skiljer sig från de som prövats tidigare på ett avgörande sätt. Här har vinstmedel förts i rakt nedstigande led från Adelis, där samtliga delägare är verksamma i betydande omfattning, till ett annat fåmansföretag i vilket Adelis delägare inte är verksamma i betydande omfattning och inte själva äger några aktier. Någon inkomstomvandling kan därmed inte uppnås för Adelis delägare. Inte heller *J.N.* kan uppnå en fördelaktig inkomstomvandling eftersom delägarna i Adelis har rätt till mer än 30 procent av utdelningen.

8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om ett fåmansföretags förvärv av aktier genom en nyemission i ett annat fåmansföretag innebär att företagen ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Rättslig reglering m.m.

10. Bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

11. En andel i ett fåmansföretag är enligt 4 § första stycket 1 kvalificerad om andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget. Av första stycket 3 framgår att en andel är kvalificerad om andelsägaren under den angivna tiden varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

12. I 5 § första stycket 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. Av tredje stycket 2 framgår att fysiska personer som indirekt äger andelar som skulle ha varit kvalificerade om de hade ägts direkt inte är utomstående.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. J.N. är verksam i betydande omfattning i Intersport som till mer än 70 procent ägs av Adelis. Det innebär att hans aktier i Intersport kommer att vara kvalificerade andelar om inte utomståenderegeln är tillämplig, vilket förutsätter att Intersport och Adelis inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet i förhållande till delägarna i Adelis.

14. Syftet med bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen är att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktierna. Omvänt gäller att enbart avkastningen av ägarens och dennes närståendes arbetsinsatser ska träffas av de särskilda reglerna (prop. 1989/90:110 del 1 s. 467 och 469).

15. Uttrycket samma eller likartad verksamhet tar i huvudsak sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (se t.ex. HFD 2012 ref. 67 I och II samt där anmärkta rättsfall). Det ska inte vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter (RÅ 2010 ref. 11 I-V).

16. Förvaltning av vinstmedel som genererats i en verksamhet utgör en del av den verksamheten och en överföring av sådana medel från ett fåmansföretag till ett annat sådant företag kan enligt praxis innebära att verksamhet överförs och att företagen därmed anses bedriva samma eller likartad verksamhet (se t.ex. RÅ 2010 ref. 11 I och V, HFD 2011 ref. 75 och HFD 2012 ref. 67 I och II).

17. I rättsfallet HFD 2012 ref. 67 II uttalas att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på fall där en andelsägare, eller någon närstående, i det ena företaget som under den aktuella tidsperioden varit verksam i betydande omfattning i det andra företaget också ska vara delägare i det företaget. Eftersom något sådant ägarsamband inte fanns ansågs företagen inte bedriva samma eller likartad verksamhet. Genom avgörandet står det klart att även andra omständigheter än sådana som är hänförliga till själva verksamheten kan beaktas och att syftet med bestämmelserna tillmäts avgörande betydelse.

18. Målet gäller tillämpningen av utomståenderegeln och bedömningen av om Intersport och Adelis bedriver samma eller likartad verksamhet ska därmed göras i förhållande till delägarna i Adelis. Adelis förvärv av aktier i Intersport genom en nyemission innebär i och för sig att vinstmedel som genererats i Adelis verksamhet har förts över till Intersport. Delägarna i Adelis är dock inte verksamma i betydande omfattning i Intersport och om aktierna hade ägts direkt av dem skulle det inte ha funnits någon risk för omvandling av arbetsinkomster i det företaget till lägre beskattade kapitalinkomster. Upparbetade vinstmedel i Intersport kan inte heller tas ut av dem som lägre beskattad kapitalinkomst eftersom de inte själva äger några aktier i det bolaget. Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att Intersport och Adelis inte ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

19. Delägarna i Adelis är därmed att anse som utomstående i förhållande till J.N. och hans aktier i Intersport kommer inte att vara kvalificerade med mindre än att det finns särskilda skäl. Några sådana skäl har inte framkommit och Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför ändras.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att J.N:s aktier i Intersport Sverige AB inte kommer att vara kvalificerade andelar.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Jönsson*, *Haggren* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lisemoe Casselblad.

Skatterättsnämnden (2022-07-05, Eng, Pettersson, Bengtsson, Dahlberg, Pahlsson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

J.N:s aktier i Intersport kommer att vara kvalificerade andelar.

Skatterättsnämndens bedömning

J.N. är verksam i betydande omfattning i Intersport. Det innebär att hans aktier i bolaget kommer att vara kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § om inte utomståenderegeln i 5 § är tillämplig. Utomståenderegeln tillämpning förutsätter att Intersport och Adelis inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Av praxis framgår att förvaltning av vinstmedel som genererats i en verksamhet utgör en del av den verksamheten. När vinstmedel överförs till ett annat fåmansföretag innebär det att bestämmelsen om samma eller

likartad verksamhet blir tillämplig. Det saknar betydelse på vilket sätt vinstmedlen överförs (jfr t.ex. HFD 2011 ref. 75 och HFD 2012 ref. 67 I). Det innebär att Intersport och Adelis anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Frågan är nu om det finns utrymme att göra en annan bedömning än den som gjorts tidigare i rättspraxis vad avser samma eller likartad verksamhet på grund av att det i det enskilda fallet inte skulle föreligga någon risk för inkomstomvandling vilket sökanden hävdar är fallet i nu aktuellt ärende.

Enligt Skatterättsnämndens mening finns inte något sådant utrymme. Det enda undantaget från tillämpningen är när det saknas ägarsamband mellan företagen, dvs. när en person som är verksam i betydande omfattning i det företag dit verksamheten har överförts inte äger aktier i det företaget (HFD 2012 ref. 67 II).

Utomståenderegeln är därmed inte tillämplig. Det innebär att J.N:s aktier i Intersport kommer att vara kvalificerade andelar.