

HFD 2017 ref. 8

Fråga om ersättning som ett bolag erhåller för tjänster som tillhandahålls bolagsägarens tidigare arbetsgivare ska beskattas hos bolagsägaren personligen. Förhandsbesked om inkomstskatt.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 31 januari 2017 följande dom (mål nr 3826-16).

Bakgrund

PricewaterhouseCoopers i Sverige AB (PwC Sverige) är moderbolag i en koncern (PwC) som tillhandahåller tjänster inom revision, redovisning, skatterådgivning och annan rådgivning. Verksamheten bedrivs huvudsakligen i ett av PwC Sveriges dotterbolag. Koncernen har ca 3 500 anställda och är genom avtal ansluten till PricewaterhouseCoopers International Limited som är samordnande enhet för medlemsföretag inom det internationella PricewaterhouseCoopers-nätverket.

PwC Sverige ägs i sin helhet direkt eller indirekt av 237 fysiska personer som är anställda i koncernen. Ingen av delägarna har en andel i kapitalet som är större än två procent. En av delägarna är M.C. som äger aktier i PwC Sverige genom sitt helägda bolag Getterön Invest AB (Getterön).

Aktierna i såväl delägarbolagen, bl.a. Getterön, som PwC Sverige omfattas av bestämmelserna om kvalificerade andelar i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Med anledning bl.a. av att det införts krav på en ägarandel om minst fyra procent för att få tillämpa reglerna om löneunderlag i dessa bestämmelser överväger koncernen att organisera om verksamheten. Efter omorganisationen ska samtliga delägare i PwC Sverige äga aktierna indirekt via egna ägarbolag. Delägarna ska vidare övergå till att vara anställda i de egna ägarbolagen. Dessa bolag ska utföra tjänster för PwC:s räkning och fakturera koncernen för dessa tjänster. PwC kommer att ha hand om marknadsföringen och även i övrigt verka utåt mot marknaden samt ingå avtalen med kunderna och fakturera dem. De närmare villkoren för samarbetet mellan PwC och delägarbolagen framgår av ett utkast till konsultavtal som getts in till Skatterättsnämnden.

I ansökan om förhandsbesked beskrevs två alternativ för att genomföra omstruktureringen. Enligt ett av dessa ska, förutom delägarna, även övrig personal i PwC övergå till att vara anställd i de olika delägarbolagen. Varje delägarbolag, däribland Getterön, ska enligt detta alternativ anställa ytterligare minst tio personer. Kvar i PwC kommer att finnas ett hundratal anställda som ska

arbeta med administrativa uppgifter. Personalen i respektive ägarbolag kommer att arbeta med de uppdrag som delägaren är ansvarig för och detta arbete kommer att faktureras PwC på samma sätt som delägarens arbete. I takt med avgångar och vid behov av nyrekryteringar kommer delägarbolagen att anställa medarbetare direkt från arbetsmarknaden på sedvanligt sätt.

En förutsättning för att omorganisationen ska genomföras är enligt ansökan att ersättningen från PwC till delägarbolagen inte blir föremål för beskattning hos delägarna personligen innan den betalas ut till dem från deras bolag i form av lön eller utdelning. I ansökan om förhandsbesked ställde därför Getterön frågan om den ersättning som bolaget ska erhålla för tjänster som underleverantör till PwC utgör intäkt i en av Getterön självständigt bedriven näringsverksamhet.

Skatterättsnämnden fann efter en samlad bedömning av omständigheterna i ärendet att ersättningen utgjorde inkomst i en av Getterön självständigt bedriven näringsverksamhet. Nämnden lade därvid vikt vid bl.a. de risker som är förknippade med det arbetsgivaransvar som uppstår.

Yrkanden m.m.

Skatteverket överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt gäller det ovan beskrivna omstruktureringsalternativet och yrkar att frågan ska besvaras med att ersättningen inte utgör inkomst i en av Getterön självständigt bedriven näringsverksamhet.

Getterön anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

I fall där verksamheten i ett bolag i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser kan det i vissa situationer bli aktuellt att bortse från bolaget och i stället anse att ersättning som bolaget erhåller för utförda tjänster ska beskattas hos ägaren (se t.ex. RÅ 1993 ref. 55, RÅ 2000 not. 189 och RÅ 2004 ref. 62 samt i dessa rättsfall angiven rättspraxis).

Enligt förutsättningar i ansökan kommer det i detta fall, utöver ägaren, att finnas minst tio personer anställda i Getterön. Det har inte lämnats någon uppgift om den tidsmässiga omfattningen av anställningarna. Mot bakgrund av att i stort sett samtliga personer som för närvarande är anställda i PwC fortsättningsvis ska vara anställda i något av delägarbolagen får den angivna förutsättningen dock förstås på så sätt att det rör sig om minst tio anställningar på heltid eller i det närmaste heltid. De tjänster som Getterön ska tillhandahålla PwC ska utföras av delägaren tillsammans med de anställda och den ersättning som Getterön ska erhålla ska täcka såväl delägarens som de anställdas arbete.

Verksamheten i bolaget kan därmed inte anses i allt väsentligt bygga på ägarens personliga arbetsinsatser. Det saknas därför anledning att med bortseende från avtalet mellan Getterön och PwC beskatta M.C. personligen för ersättningen.

Förhandsbeskedet ska därmed fastställas i den del det överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Nord, Ståhl, Bull* och *Classon*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Skatterättsnämnden (2016-06-22, *André, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Eng, Jönsson, Pahlsson* och *Werkell*):

Förhandsbesked

[Fråga 1 och 3 här utelämnade]

Fråga 2

Med de alternativa förutsättningar som lämnats för att besvara fråga 2 utgör däremot ersättningen från Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (PwC i Högsta förvaltningsdomstolens dom) inkomst i en av Getterön självständigt bedriven näringsverksamhet.

Motivering

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska som framgår av 13 kap. 1 § andra stycket inkomstskattelagen särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

Bestämmelsen sammanfattar de omständigheter som i rättspraxis tillmätts störst vikt vid prövningen av självständighetsrekvisitet. Ett fall som har klara likheter med det nu aktuella är RÅ 2000 not. 189.

[text här utelämnad]

Förutsättningarna för att besvara fråga 2 överensstämmer i stora delar med vad som anförts beträffande huvudalternativet enligt fråga 1. Därutöver gäller att Getterön kommer att ha minst tio anställda som under M.C:s ledning arbetar med kunduppdragen eller med andra uppgifter i verksamheten. Det medför att de uppdrag Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB ger bolaget också bör anses utförda där.

Förutom att Getterön enligt konsultavtalet står den ekonomiska risken för att uppdragsgivaren inte får full betalning från kunderna ska då också beaktas att bolaget enligt detta alternativ står ytterligare risker med hänsyn till det arbetsgivaransvar som uppstår.

En samlad bedömning av dessa förhållanden leder till att den ersättning Getterön får som underleverantör till Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB ska ses som en inkomst i en av Getterön självständigt bedriven näringsverksamhet.