

HFD 2017 ref. 1

Fråga om vilka delägare som ska anses som en enda delägare vid tillämpningen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Förhandsbesked om inkomstskatt.

56 kap. 2 och 6 §§, 57 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 6 februari 2017 följande dom (mål nr 4163-16).

Bakgrund

För s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag gäller att utdelning och kapitalvinst i vissa fall och i viss omfattning ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Med fåmansföretag avses enligt huvuddefinitionen bl.a. aktiebolag där fyra eller färre delägare har ett aktieinnehav som motsvarar mer än 50 procent av rösterna.

Enligt den kompletterande s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen gäller dessutom att flera delägare ska anses som en enda delägare om de, själva eller genom någon närstående, är eller under en viss tidsperiod har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag.

Ernst & Young Sweden AB (EY Sweden) ingår i ett globalt nätverk av företag som tillhandahåller konsulttjänster. Verksamheten på den europeiska marknaden koordineras av ett utländskt företag, Ernst & Young Europe LLP (EY Europe). EY Europe är moderbolag till EY Sweden och andra europeiska dotterbolag. EY Europe ägs i sin tur till lika delar av drygt tretusen fysiska personer som är verksamma i något av dotterbolagen. EY Europe får inte del i dotterbolagens vinster och delägarna får därför inte heller någon utdelning från detta bolag. EY Europe utövar ägarinflytandet i EY Sweden genom röststarka aktier.

Verksamheten i Sverige bedrivs i dotterbolag till EY Sweden. Fysiska personer som är anställda och verksamma i de svenska dotterbolagen direktäger aktier motsvarande 45,82 procent av rösterna i EY Sweden. Resterande aktier i EY Sweden ägs av EY Europe och därmed indirekt till lika delar av delägarna i sistnämnda bolag.

De flesta av de fysiska personer som äger aktier i EY Sweden är även delägare i EY Europe. Om dessa delägares indirekta innehav, genom delägarskapet i EY Europe, också räknas med uppgår den svenska delägarkretsens röstandel i EY Sweden till 47,65 procent.

Sökanden i Skatterättsnämnden är anställd i ett av EY Swedens dotterbolag och har blivit erbjuden att förvärva aktier i EY Sweden. Genom ansökan om förhandsbesked ville hon få klar-

lagt om aktierna blir kvalificerade andelar för henne. En grundläggande förutsättning för att så ska vara fallet är att EY Sweden är ett fåmansföretag.

Sökanden ansåg att enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ska som en enda delägare i EY Sweden anses de som direkt eller indirekt äger aktier i bolaget och som också är verksamma i det bolaget eller dess dotterbolag. Villkoret om att fyra eller färre delägare i EY Sweden tillsammans ska ha ett aktieinnehav som motsvarar mer än 50 procent av rösterna var därmed inte uppfyllt och bolaget var enligt sökanden inte ett fåmansföretag.

Skatteverket menade däremot att samtliga delägare i EY Europe ska ingå i den krets av delägare som ska anses som en enda delägare i EY Sweden enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen, varför bolaget var ett fåmansföretag. Till stöd för sin uppfattning hänvisade verket till lagens förarbeten (prop. 2001/02:46 s. 45 f.) och till rättsfallet RÅ 2005 ref. 25.

Skatterättsnämnden fann att EY Sweden inte var ett fåmansföretag och att aktierna därmed inte var kvalificerade andelar. Nämnden konstaterade först att EY Sweden inte uppfyller villkoren för att vara ett fåmansföretag enbart enligt huvuddefinitionen. När det gäller den utvidgade definitionen ansåg nämnden att det inte är möjligt att vid tillämpningen av denna beakta aktier i bolaget som ägs indirekt genom ett annat företag. Nämnden fann därför att endast delägare i EY Sweden som är verksamma i det bolaget eller i dess dotterbolag ska anses som en enda delägare vid bedömningen av om bolaget är ett fåmansföretag, men att delägare i EY Europe inte ska beaktas vid prövningen. Eftersom röstinnehavet hos de delägare som ska räknas som en, tillsammans med ytterligare tre delägares röster, inte översteg 50 procent av rösterna i EY Sweden ansågs bolaget inte vara ett fåmansföretag.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet och förklarar att aktierna i EY Sweden är kvalificerade andelar för sökanden.

Sökanden anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked inte ska ändras.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Huvudfrågan i målet gäller vilka delägare som ska anses som en enda delägare vid tillämpningen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.

Rättslig reglering m.m.

I 56 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om vad som avses med fåmansföretag och delägare i sådana företag. Enligt huvuddefinitionen i 2 § 1 avses med fåmansföretag aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Med delägare i fåmansföretag avses enligt 6 § en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

I 57 kap. IL finns bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag gäller, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, vid tillämpningen av kapitlet den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 3 § andra stycket. I den bestämmelsen anges att 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.

Syftet med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen är att ett företag som drivs gemensamt av flera delägare, som alla arbetar i företaget, ska behandlas som ett fåmansföretag (se prop. 1989/90:110 del 1 s. 704).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

För att aktierna i EY Sweden ska vara kvalificerade andelar krävs alltså att bolaget är ett fåmansföretag. Av lämnade förutsättningar följer att bolaget inte är ett fåmansföretag enbart utifrån definitionen i 56 kap. 2 § 1 IL, eftersom fyra eller färre delägare inte äger aktier som motsvarar mer än 50 procent av röstetalet i bolaget. Frågan är då om EY Sweden ändå utgör ett fåmansföretag på grund av att alla eller vissa delägare ska räknas samman och anses som en enda delägare med stöd av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § andra stycket.

Begreppet delägare i fåmansföretag definieras i 56 kap. 6 § IL, där det anges att med delägare avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger andelar i företaget. Definitionen gäller generellt i inkomstskattelagen och därmed även vid tillämpningen av bestämmelsen i 57 kap. 3 § (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 621 och 624). Det krävs inte att det indirekta ägandet sker genom ett företag som är ett fåmansföretag (se HFD 2015 ref. 13).

Samtliga fysiska personer som, direkt eller indirekt, äger aktier i EY Sweden omfattas därmed av definitionen av delägare i 56 kap. 6 § IL. Även de personer som äger aktier i EY Sweden indirekt genom dess moderbolag EY Europe är således delägare i bolaget i denna bestämmelses mening.

För att två eller flera delägare ska ses som en enda delägare enligt 57 kap. 3 § IL krävs vidare att delägarna eller någon närstående är eller har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag. Av bestämmelsens ordalydelse framgår att de delägare som ska räknas samman är de som är eller har varit verksamma i det företag som prövningen avser, i detta fall EY Sweden, eller i ett av detta företag ägt fåmansföretag. Något utrymme för att också räkna in delägare som är eller har varit verksamma i andra företag i koncernen ges däremot inte i lagen.

Av det sagda följer att i den krets av delägare som ska anses som en enda delägare i EY Sweden ingår fysiska personer som äger aktier, direkt eller indirekt, i detta bolag och som är eller under de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i EY Sweden eller i dess dotterbolag. De delägare i EY Europe som ska räknas in i denna ägarkrets är således endast de som är eller har varit verksamma i EY Sweden eller i EY Swedens dotterbolag på sätt som anges i bestämmelsen.

Det sammanlagda röstetalet för de aktier som, direkt eller indirekt, ägs av den ägarkrets som följaktligen ska anses som en enda delägare, uppgår enligt lämnade förutsättningar till 47,65 procent. Om dessa aktier läggs samman med aktier som ägs av ytterligare tre delägare kommer det sammanlagda innehavet inte att vara så stort att det överstiger 50 procent av rösterna. EY Sweden är därmed inte ett fåmansföretag och de aktier som sökanden avser att förvärva kommer inte att utgöra kvalificerade andelar.

Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

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

Skatterättsnämnden (2016-07-08, *André*, ordförande, *Pettersson, Eng, Jönsson, Pålsson, Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

De aktier som sökanden förvärvar i EY Sweden är inte kvalificerade andelar.

Motivering

Frågan i ärendet är om de aktier som sökanden avser att förvärva i EY Sweden blir kvalificerade andelar.

Bestämmelserna i 57 kap. IL innebär att delägare med kvalificerade andelar i fåmansföretag i viss omfattning ska ta upp utdelning och kapitalvinst på andelarna i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital.

Av lämnade förutsättningar framgår att EY Sweden inte uppfyller villkoret för att vara ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § 1 IL, dvs. ett företag där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar.

För att bolaget ska vara ett fåmansföretag krävs då att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § andra stycket är tillämplig.

Utgångspunkten för bedömningen av om flera delägare eller deras närstående ska anses som en enda delägare vid tillämpningen av 57 kap. är enligt bestämmelsen det företag delägarna äger andelar i. Detta överensstämmer med systematiken i kapitlet (jfr t.ex. 1–2 och 4 §§ med 5 § första och andra styckena) och innebär att vad som sägs i definitionen av delägare i 56 kap. 6 § första stycket om en fysisk persons indirekta ägande i företaget inte är tillämpligt här.

Den fortsatta prövningen ska avse om delägarna är eller under viss tid varit verksamma i betydande omfattning i företaget. Med detta likställs att de varit verksamma på det sättet i ett av detta företag helt eller delvis, direkt eller indirekt ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

I praxis har lagtexten ansetts omfatta den situationen att förutsättningarna för moder- och dotterbolag prövas i ett sammanhang (RÅ 2005 ref. 25). Däremot sägs inget som tyder på att det är möjligt att beakta andelar i företaget ifråga som ägs indirekt genom ett annat företag, dvs. i det här fallet EY Europe.

Högsta förvaltningsdomstolen har vidare i flera fall hänvisat till att lagstiftaren vid utformningen av bestämmelserna i 57 kap. valt att på ett uttömmande sätt ange vilka situationer som omfattas av reglerna (se t.ex. RÅ 2001 ref. 5 och RÅ 2005 ref. 3).

Mot denna bakgrund finner Skatterättsnämnden att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ska tillämpas så att endast delägare i EY Sweden som är verksamma i bolaget eller i dess dotterbolag ska anses som en delägare vid bedömningen av om EY Sweden är ett fåmansföretag. Delägare i EY Europe, EY Swedens moderbolag, ska inte beaktas vid denna prövning.

De delägare som omfattas av den utvidgade definitionen av fåmansföretag innehar direkt 45,82 procent av rösterna i bolaget, dvs. under nivån om mer än 50 procent för att vara ett fåmansföretag.

Nästa fråga är då om EY Sweden skulle kunna vara ett fåmansföretag med tillämpning av såväl definitionen av fåmansföretag i 56 kap. 2 § 1 som den utvidgade definitionen i 57 kap. 3 § andra stycket. Eftersom delägarna i EY Sweden räknas som en, ska rösterna hos ytterligare högst tre delägare med andelar i EY Europe beaktas.

EY Europe ägs till lika delar av 3 015 delägare. Det innebär att tre delägares indirekta innehav i EY Sweden sammantaget med den svenska delägarkretsens innehav på 45,82 procent inte överstiger 50 procent av rösterna.

EY Sweden är därmed inte heller på den grunden ett fåmansföretag. Sökandens fråga ska därför besvaras nekande.