

Not 42

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 december 2022 följande beslut (mål nr 4077-22).

Bakgrund

1. Utdelning på s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag beskattas delvis som inkomst av tjänst. En andel i ett fåmansföretag är som huvudregel kvalificerad om delägaren är verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som ägs av företaget.

2. Enligt den s.k. utomstående regeln gäller dock att om utomstående i betydande omfattning äger andelar i, och har rätt till utdelning från, det företag där delägaren är verksam så är andelarna i fåmansföretaget kvalificerade bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Med utomstående avses i princip alla andra delägare än de som är verksamma i betydande omfattning och för att utomstående regeln ska vara tillämplig krävs att det utomstående ägandet uppgår till minst 30 procent.

3. R12 Kapital AB (bolaget) är ett fåmansföretag som startade sin verksamhet för drygt tio år sedan. Bolagets verksamhet har sedan dess bestått i att köpa aktieposter i onoterade bolag i syfte att utveckla bolagen och sedan sälja aktierna vidare med vinst. Aktiekapitalet i bolaget är fördelat på 100 miljoner stamaktier av serie A och 400 miljoner preferensaktier av serie B. A-aktierna medför tio röster per aktie och B-aktierna en röst per aktie.

4. P.H. och H.R. äger, indirekt genom sina respektive holdingbolag P.H. AB och H.R. AB, samtliga A-aktier och en procent av B-aktierna i bolaget. De är de enda anställda i bolaget och är verksamma i betydande omfattning där. Övriga B-aktier ägs av aktieägare som inte är verksamma i bolaget och som därmed betraktas som utomstående.

5. Samtliga aktieägare har bidragit med 0,1 öre per aktie till aktiekapitalet, som alltså uppgår till 500 000 kr. Därutöver har B-aktieägarna, i enlighet med vad som har överenskommits i ett aktieägaravtal, lämnat ovillkorade aktieägartillskott med cirka 1,4 miljarder kr för att finansiera investeringar och verksamhetskostnader i bolaget. A-aktieägarna har inte tillskjutit något ytterligare kapital. Av bolagsordningen och aktieägaravtalet framgår att utdelningar från bolaget ska fördelas på så sätt att B-aktieägarna först ska få tillbaka satsat kapital plus en årlig ränta om åtta procent. Överskjutande vinster ska sedan fördelas så att A-aktieägarna får 20 procent och B-aktieägarna 80 procent av utdelningarna. Av aktieägaravtalet framgår vidare att den ersättning som de verksamma delägarna kan ta ut i form av lön är begränsad på visst sätt.

6. Skatteverket har under 2021, i beslut avseende beskattningsåret 2019, funnit att P.H:s och H.R:s aktieinnehav i holdingbolagen utgör kvalificerade andelar. Skatteverket hänvisade till rättsfallet HFD 2021 ref. 40 och angav att den aktuella avtalskonstruktionen – i likhet med den som prövades i rättsfallet – medför att det, trots det utomstående ägandet, finns särskilda skäl att anse att andelarna är kvalificerade.

7. P.H. och H.R. har därefter ansökt om förhandsbesked och uppgett följande.

8. Avsikten när verksamheten startades var att bolaget skulle vara aktivt i omkring tio år för att därefter likvideras. Aktieägarna överväger nu i stället att förändra bolagets verksamhet till långsiktig förvaltning av det befintliga aktieinnehavet samt att vidta följande åtgärder.

9. Samtliga preferensaktier av serie B ska stämplas om till stamaktier av serie A och bolagsordningen ska ändras på så sätt att bolaget fortsättningsvis endast kommer att ha ett slags aktier med samma rösträtt. Samtidigt ska aktieägaravtalet, med undantag för bestämmelserna om sekretess, sägas upp. Efter åtgärderna kommer samtliga aktier att vara av samma slag och sort med samma rätt till utdelning.

10. Som förutsättningar för ansökan angavs även följande. Bolaget har nu delat ut så stora belopp att B-aktieägarna har fått all sin preferensutdelning. A- och B-aktierna medför således redan före de planerade åtgärderna rätt till utdelning med samma belopp per aktie. Marknadsvärdet på bolagets tillgångar, minus skulder, uppgår till knappt tre miljarder kr. P.H. och H.R. kommer att fortsätta att vara verksamma i betydande omfattning i bolaget. De utomstående aktieägarna kommer att äga mer än 30 procent av kapitalet i bolaget och kommer att ha rätt till mer än 30 procent av den utdelning som lämnas av bolaget vid varje givet utdelningstillfälle. Av bolagsordningen ska liksom tidigare framgå att om en aktie har övergått till en ny ägare så har övriga aktieägare rätt att lösa aktien.

11. I ansökan om förhandsbesked frågade P.H. och H.R. dels om deras aktier i holdingbolagen kommer att vara kvalificerade vid ingången av det sjätte året efter det år då de planerade åtgärderna vidtas (fråga 1), dels om omstämplingen av aktierna kommer att medföra några skattekonsekvenser för dem (fråga 2). De ville att prövningen skulle göras mot både inkomstskattelagen (1999:1229) och lagen (1995:575) mot skatteflykt.

12. Skatterättsnämnden besvarade fråga 1 med att aktierna i holdingbolagen inte kommer att vara kvalificerade andelar och fråga 2 med att omstämplingen inte medför att P.H. eller H.R. ska beskattas.

Yrkanden m.m.

13. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet när det gäller fråga 1 ska ändras och att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att aktierna i holdingbolagen kommer att vara kvalificerade även vid ingången av det sjätte året efter det år då åtgärderna vidtas. *Skatteverket* yrkar vidare att förhandsbeskedet när det gäller fråga 2 ska fastställas.

14. *P.H.* och *H.R.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas i dess helhet.

Skälen för avgörandet

15. 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. Av 12 § första stycket framgår att Skatterättsnämnden ska avvisa ansökan om nämnden med hänsyn till ansökans innehåll finner att förhandsbesked inte bör lämnas.

16. Ett krav för att förhandsbesked ska lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så

fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005 ref. 80). Förhandsbesked bör således inte meddelas om uppgifter som kan inverka på bedömningen har utelämnats (RÅ 2007 ref. 38).

17. Utgångspunkten för den nu aktuella ansökan om förhandsbesked är att det av rättsfallet HFD 2021 ref. 40 följer att den nuvarande uppdelningen mellan olika aktieslag samt nu gällande bolagsordning och aktieägaravtal innebär att P.H:s och H.R:s andelar i holdingbolagen är kvalificerade. I det rättsfallet fann Högsta förvaltningsdomstolen att en liknande konstruktion innebär att det fanns särskilda skäl att, trots ett betydande utomstående ägande, anse att de verksamma delägarnas andelar var kvalificerade.

18. Genom ansökan om förhandsbesked vill P.H. och H.R. få veta vilka konsekvenser det får för tillämpningen av utomståenderegeln att aktierna i bolaget stämplas om, bolagsordningen ändras och aktieägaravtalet sägs upp. De har gett in ett utkast till ändrad bolagsordning men har när det gäller aktieägaravtal endast upplyst om att det befintliga avtalet, med undantag för dess sekretessbestämmelser, inte längre ska gälla. De har vidare angett att verksamheten i bolaget ska ändras på så sätt att den tidigare bedrivna riskkapitalverksamheten ska ersättas av en långsiktig förvaltning av bolagets aktieinnehav. Denna förvaltning ska dock bedrivas på ett sådant sätt att de även fortsättningsvis kommer att vara verksamma i betydande omfattning i bolaget.

19. När det gäller aktieägarnas inbördes rättigheter och skyldigheter har P.H. och H.R. uppgett att dessa enbart kommer att regleras i enlighet med bestämmelserna i aktiebolagslagen (2005:551). Några ytterligare uppgifter i detta hänseende har inte lämnats, t.ex. i fråga om villkor och former för ersättningar till de verksamma delägarna. I den delen har endast betonats att det inte kommer att finnas något avtal som begränsar hur mycket de verksamma delägarna kan ta ut i lön. Samtidigt innebär omstämplingen av aktierna att de utomstående ägarna kommer att få röstmajoritet i bolaget. Vad detta innebär för de verksamma ägarnas möjlighet att påverka storleken på sina löneuttag berörs inte i ansökan.

20. Det saknas alltså uppgifter som med hänsyn till verksamhetens art – även med den nya inriktningen – och ägarförhållandena i bolaget samt gällande detaljerade aktieägaravtal framstår som helt centrala för att en tillförlitlig bedömning av tillämpningen av utomståenderegeln ska kunna göras. Förhandsbesked borde därför inte ha lämnats.

21. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed undanröjas och ansökan avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökan.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Classon, von Essen* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Ewa Nordström.

Skatterättsnämnden (2022-06-01, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Dahlberg, Pahlsson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Fråga 1: Aktierna i holdingbolagen kommer inte vara kvalificerade andelar.

Fråga 2: Omstämplingen medför inte att H.R. eller P.H. ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

I utgångsläget företer omständigheterna i detta ärende stora likheter med det ärende som bedömdes i HFD 2021 ref. 40 och Skatteverket har, med stöd av rättsfallet, ansett att särskilda skäl mot utomståenderegeln föreligger. Frågan i detta ärende är dock om särskilda skäl mot utomståenderegeln kan anses föreligga efter att de i ansökan angivna åtgärderna företagits.

Skatterättsnämnden konstaterar att det vid den tidpunkt som ansökan avser, dvs. år 6, under de föregående fem åren inte förelegat några sådana omständigheter som Högsta förvaltningsdomstolen framhöll i HFD 2021 ref. 40, eller som i motiven till lagstiftningen anges som exempel på grunder för särskilda skäl (t.ex. aktier med olika utdelning, förekomst av vissa avtal etc., se prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704). Detta innebär att vinstmedel som uppkommit under de fem åren principiellt inte kunnat bli föremål för sådan inkomstomvandling som undantaget vid särskilda skäl avser att motverka.

Emellertid kan det fortfarande finnas vinstmedel som upparbetats i R12 Kapital AB under tiden före de i ansökan angivna åtgärderna. Frågan blir om förekomsten av sådana vinstmedel påverkar bedömningen.

Med hänsyn till lagtextens lydelse samt avsaknaden av sådana omständigheter som i motiv och praxis ansetts utgöra särskilda skäl, kan förekomsten av tidigare upparbetade vinstmedel inte ge tillräckligt stöd för att särskilda skäl ska anses föreligga år 6 i förevarande fall. Utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen är således tillämplig.

Vad gäller frågan om en tillämpning av skatteflyktslagen kan medföra en annan bedömning kan konstateras att prövningen i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen avseende särskilda skäl har en utpräglad funktion att motverka kringgåenden (se prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704). Det innebär enligt Skatterättsnämndens mening att prövningen bör göras inom ramen för denna bestämmelse och att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig.

Fråga 2

De aktier som kommer att bli föremål för de åtgärder som beskrivs i ansökan ägs, utöver de ej verksamma utomstående ägarna, av H.R:s och P.H:s holdingbolag.

I den mån den aktuella omstämplingen av preferensaktierna av serie B till stamaktier av serie A skulle utgöra en beskattningsutlösande händelse med eventuell beskattning som följd får detta i så fall konsekvenser för andra än sökandena.

H.R:s och P.H:s fråga i denna del är emellertid ställd för att de vill få klarhet i om det med stöd av principen om verklig innebörd eller liknande

skulle kunna bli aktuellt med beskattning för dem i inkomstslaget tjänst eller inkomstslaget kapital.

Omständigheterna i ärendet är enligt Skatterättsnämndens mening inte sådana att man på något sätt kan bortse från att det är holdingbolagen som civilrättsligt äger de aktuella aktierna. Det har heller inte framkommit någon annan grund för att H.R. eller P.H. ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital med anledning av att deras holdingbolag äger aktier som ska stämplas om.