

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
494-19

meddelad i Stockholm den 11 november 2019

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 4 januari 2019 i ärende dnr 92-17/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser svaret på fråga 1 och förklarar att den löpande utdelningen från CARNEO Funds AB utgör ersättning för en arbetsprestation och ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet såvitt avser svaren på frågorna 2 och 3 och avvisar ansökningen i den delen.

Dok.Id 211128

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag–fredag
08:00–16:30

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet såvitt avser svaret på fråga 4.

BAKGRUND

1. Ersättning som någon erhåller på grund av tjänst ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. I inkomstslaget kapital ska utdelningar och andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster tas upp.
2. AA avser att förvärva preferensaktier i CARNEO Funds AB (bolaget). I ansökan om förhandsbesked ställde han frågor bl.a. om hur en utdelning på aktierna ska beskattas och uppgav följande.
3. Bolagets verksamhet består bl.a. av att förvalta fonder och verksamheten är indelad i olika verksamhetsgrenar, A–D. Inom respektive verksamhetsgren ska ett team bestående av upp till två säljare och en till fem fondförvaltare arbeta med förvaltning av en eller flera fonder. Ett team kommer alltid att bestå av minst två personer. Teammedlemmarna ska antingen vara anställda av bolaget eller arbeta som konsulter. AA kommer att ingå i det team som arbetar i verksamhetsgren A.
4. Bolaget ska kunna ge ut dels stamaktier, dels preferensaktier i serie A–D. Preferensaktierna kommer att vara s.k. spåraktier och respektive serie ska emitteras mot en av bolagets verksamhetsgrenar. En teammedlem kommer endast att äga preferensaktier emitterade mot den verksamhetsgren inom vilken denne arbetar. AA avser alltså att förvärva preferensaktier i serie A. Antalet preferensaktier som respektive teammedlem får förvärva kommer att variera bl.a. beroende på senioritet och det är inte säkert att alla teammedlemmar kommer att äga några aktier. Preferensaktierna ska förvärfvas till marknadsvärde. Teammedlemmarna kommer att erhålla marknadsmässig lön.

DOM

Mål nr
494-19

5. Ägarna av preferensaktierna i en viss serie ska vara berättigade till minst 60 procent av den del av bolagets samlade resultat som belöper på den verksamhetsgren som serien emitterats mot, vilket kan innebära att utdelningen på de olika preferensaktierna blir olika. Preferensaktierna inom respektive serie kommer dock att ge lika rätt till utdelning. Det utdelningsbara resultatet ska alltså vara kopplat till teammedlemmarnas gemensamma arbete i respektive verksamhetsgren.
6. För att säkerställa teammedlemmarnas engagemang i bolaget kommer aktierna att förses med förfoganderättsinskränkningar. En teammedlem får t.ex., med visst undantag, inte förfoga över aktierna under de första sju åren utan att först inhämta bolagets samtycke.
7. Verksamheten i de olika verksamhetsgrenarna kan komma att brytas ut för att i stället bedrivs i separata bolag. Om den verksamhetsgren där AA är verksam skulle brytas ut kommer det att ske genom att bolaget bildar ett nytt aktiebolag (NYAB) varefter verksamhetsgrenen tillskjuts NYAB genom aktieägartillskott. Därefter delas aktierna i NYAB ut till AA och övriga innehavare av preferensaktier i serie A.
8. Utomstående ägare kommer att äga aktier i bolaget i en omfattning som gör att inga aktier i det kommer att vara kvalificerade enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Vidare kommer det inte att föreligga några korsvisa äganden, avtal om framtida förvärv eller andra särskilda skäl som kan medföra att aktierna, trots det utomstående ägandet, ska anses kvalificerade.
9. AA ville genom ansökan om förhandsbesked få veta om löpande utdelning från bolaget och en sakutdelning av aktier i NYAB till någon del ska anses utgöra ersättning för en arbetsprestation och därmed beskattas i inkomstslaget tjänst (frågorna 1 och 2). Han ville också få besked om lagen (1995:575) mot skatteflykt är tillämplig på en framtida vinstutdelning eller utdelning av aktier i NYAB (fråga 3). Med hänsyn till de förfoganderättsinskränkningar preferensaktierna är

DOM

Mål nr
494-19

behäftade med ville han också få veta vid vilken tidpunkt aktierna ska anses vara förvärvade (fråga 4).

10. Skatterättsnämnden fann att löpande utdelning från bolaget och sakutdelning av aktier i NYAB inte utgör ersättning för en arbetsprestation (frågorna 1 och 2). Nämnden ansåg vidare att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandet (fråga 3) och att preferensaktierna ska anses förvärvade vid avtalstidpunkten (fråga 4).

YRKANDEN M.M.

11. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet beträffande frågorna 1 och 2 ska ändras på så sätt att hela eller i vart fall en del av utdelningen på preferensaktierna ska beskattas som inkomst av tjänst och att fråga 3 ska förklaras förfallen. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen fastställer svaret på fråga 1 och/eller fråga 2 ska fråga 3 antingen besvaras på så sätt att sökanden ska beskattas för utdelningen i inkomstslaget tjänst med stöd av skatteflyktslagen eller avvisas. Vad gäller fråga 4 yrkar Skatteverket att förhandsbeskedet ska fastställas.
12. AA anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågorna i målet

13. Mot varje verksamhetsgren i ett bolag emitteras en serie preferensaktier. Aktierna i respektive serie förvärvas av de som arbetar i verksamhetsgrenen och utdelningen på aktierna bestäms utifrån resultatet i den. Huvudfrågan i målet är om utdelningen ska anses utgöra ersättning för en arbetsprestation. En annan fråga är vid vilken tidpunkt preferensaktierna ska anses förvärvade.

Rättslig reglering

14. Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § inkomstskattelagen inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses enligt andra stycket anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.
15. Av 41 kap. 1 § första stycket och 42 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen följer att bl.a. utdelningar och kapitalvinster ska tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital.
16. Av 4 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) framgår att alla aktier har lika rätt i bolaget, om inte annat följer av 2–5 §§. Enligt 2 § får i bolagsordningen föreskrivas att aktier av olika slag ska finnas eller kunna ges ut. En sådan föreskrift ska innehålla uppgift om olikheterna mellan aktieslagen och antalet eller andelen aktier av varje slag.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Fråga 1*

17. Utdelningen på preferensaktierna ska beslutas på bolagsstämman. I allmänhet saknas anledning att behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämman betalas ut till aktieägarna som annat än utdelning. Av RÅ 2000 ref. 56 följer emellertid att denna princip inte kan upprätthållas i en aktiebolagsrättsligt säregen situation som innebär att aktier av samma slag ska ge olika utdelning beroende på vem som äger dem och där det finns en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier. I sådant fall bör utdelningen ses som ersättning för en arbetsprestation.

18. I detta fall ska teammedlemmarna i verksamhetsgrenarna A–D förvärva preferensaktier i serierna A–D. Aktierna emitteras mot respektive verksamhetsgren. Preferensaktierna inom varje serie kommer att ägas av dels utomstående ägare (jfr punkt 8), dels ett fåtal anställda eller konsulter. Utdelningen på preferensaktierna kommer att vara beroende av resultatet av teammedlemmarnas gemensamma arbete i verksamhetsgrenen. Högsta förvaltningsdomstolen anser att det därmed finns en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier.
19. Till skillnad från i RÅ 2000 ref. 56 har preferensaktierna inom samma serie inbördes lika rätt till utdelning. I stället ska teammedlemmarna få förvärva olika antal preferensaktier utifrån bl.a. senioritet. Vilka andra kriterier som kan ligga till grund för aktiefördelningen har inte redovisats. Klart är emellertid att beroende på vilka fördelningsprinciper som tillämpas kan i praktiken en betydande grad av differentiering av utdelningen mellan ägare av aktier av samma slag uppnås. Det står också klart att det inte finns något som hindrar att bara en teammedlem äger preferensaktier av ett visst slag och att denne därmed blir ensamt berättigad till den utdelning som utgår till aktieägare som samtidigt är teammedlem. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är därför den nu aktuella situationen jämförbar med den som bedömdes i rättsfallet.
20. Den löpande utdelningen på preferensaktierna bör därmed ses som ersättning för en arbetsprestation och ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Förhandsbeskedet ska således ändras såvitt avser svaret på fråga 1.

Fråga 2

21. Enligt 5 § 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.

DOM

Mål nr
494-19

22. AA har bl.a. uppgett att huvudskälet till att ha olika verksamhetsgrenar i samma bolag är de administrativa och regulatoriska fördelarna. Som exempel har angetts att den löpande administrationen förenklas och att det behövs färre tillstånd. I ansökningen anges vidare att en central del i bolagets affärsmodell är att senare, när verksamhetsgrenarna växt, avyttra dessa antingen koncerninternt eller externt. AA har också uppgett att en sakutdelning från bolaget är något som kommer att ske inom en snar framtid efter det att strukturen har satts på plats.
23. Ett förhandsbesked måste bygga på ett tillförlitligt och tillräckligt konkretiserat underlag. När det gäller förutsättningar som avser framtida förhållanden bör förhandsbesked inte meddelas om det mot bakgrund av det ingivna underlaget framstår som osäkert om och när förutsättningarna kommer att realiseras.
24. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har det inte framkommit att det är av vikt för AA att redan nu få svar på frågan om hur en eventuell sakutdelning av aktier i NYAB ska beskattas. Det föreligger inte heller i övrigt skäl för att pröva frågan. Skatterättsnämnden borde därför inte ha besvarat den. Förhandsbeskedet ska därmed undanröjas såvitt avser svaret på fråga 2 och ansökningen i den delen avvisas.

Fråga 3

25. Mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens bedömning avseende frågorna 1 och 2 förfaller fråga 3. Ansökningen ska därför även i den delen avvisas.

Fråga 4

26. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i Skatterättsnämndens bedömning att preferensaktierna i enlighet med praxis ska anses förvärvade vid avtalstidpunkten

DOM

Mål nr
494-19

(RÅ 2009 ref. 86 och RÅ 2009 not. 206). Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas såvitt avser svaret på fråga 4.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Leif Gäverth och Kristina Svahn Starrsjö.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.