

Not 34

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 12 december 2019 följande beslut (mål nr 2661-19).

Bakgrund

1. För att motverka att förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i företag med ett fåtal delägare finns särskilda bestämmelser om beskattning av delägare i fåmansföretag. För s.k. kvalificerade andelar i sådana företag gäller att utdelning och kapitalvinst i vissa fall och i viss omfattning ska tas upp i inkomstslaget tjänst. En andel är kvalificerad bl.a. om delägaren är verksam i betydande omfattning i företaget. Om utomstående äger del i företaget i viss omfattning ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl (utomståenderegeln).

2. U.G. och C.S. ägde tidigare direkt aktier i ett fåmansföretag som har tillverkat och sålt möbler (verksamhetsbolaget). Efter det att verksamheten lagts ned 2017 till följd av en brand äger de sedan 2018 aktierna via varsitt helägt fåmansföretag (ägarbolagen). Enligt förutsättningarna är U.G. och C.S. inte verksamma i betydande omfattning i sina ägarbolag. Under 2018 fick verksamhetsbolaget med anledning av branden en utbetalning av försäkringsersättning som delats ut till de båda ägarbolagen samt till ett annat bolag som ägde andelar i verksamhetsbolaget.

3. U.G. har inom ramen för en anställning i ett annat företag arbetat initialt 20 procent och därefter 30 procent i verksamhetsbolaget med bl.a. marknadsrapportering och planläggning av annonsering. Vid tidpunkten för branden hade C.S. ett konsultuppdrag i verksamhetsbolaget och utförde arbeten avseende verksamhetsbolagets affärssystem.

4. I ansökan om förhandsbesked ville U.G. och C.S. få veta om deras andelar i ägarbolagen är kvalificerade (frågorna 1 b och 2). Om C.S. anses ha varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsbolaget ville de även få veta om utomståenderegeln är tillämplig på andelarna i hans ägarbolag på grund av U.G:s indirekta innehav i verksamhetsbolaget (fråga 3). Dessutom ställde de en fråga om ägaren till det tredje bolaget som mottog utdelning från verksamhetsbolaget är att anse som närstående till U.G. (fråga 1 a).

5. Skatterättsnämnden fann att andelarna är kvalificerade, att utomståenderegeln inte är tillämplig och att det inte är fråga om ett närståendeförhållande.

Yrkanden m.m.

6. U.G. och C.S. yrkar att frågorna 1 b och 2 ska besvaras med att deras andelar inte är kvalificerade. Om C.S. anses ha varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsbolaget yrkar de att fråga 3 ska besvaras med att U.G. är att anse som utomstående ägare i det bolaget.

7. Skatteverket anser att frågorna ska besvaras med att andelarna är kvalificerade och att utomståenderegeln inte är tillämplig.

Skälen för avgörandet

8. 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.

9. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78). Institutet är inte avsett att erbjuda en, vid sidan av det ordinarie skatteförfarandet, alternativ ordning för prövning av redan genomförda transaktioner (se t.ex. HFD 2018 ref. 3).

10. Av ansökan om förhandsbesked framgår att verksamhetsbolaget under 2018 fick ersättning från sitt försäkringsbolag på grund av branden. Samma år bildade U.G. och C.S. ägarbolagen och sålde sina andelar i verksamhetsbolaget till dem. Därefter har ägarbolagen fått utdelning från verksamhetsbolaget. Vidare framgår att det har fattats ett beslut om att verksamhetsbolaget ska likvideras. U.G. och C.S. har inte gjort gällande att de nu överväger olika handlingsalternativ eller på annat sätt förklarat varför de har ett behov av ett förhandsbesked. Mot bakgrund av detta kan det inte anses vara av vikt för dem att förhandsbesked lämnas.

11. U.G. och C.S. har gjort gällande att det behövs ett vägledande uttalande från Högsta förvaltningsdomstolen om tolkningen av begreppet ”verksam i betydande omfattning” och särskilt om ett arbete har ”påtaglig betydelse för vinstgenereringen”.

12. För att överhuvudtaget kunna besvara den frågan måste förutsättningarna vara tillräckligt klarlagda. I detta fall har det inte redovisats på vilka grunder försäkringsersättningen har beräknats, dvs. i vilken omfattning den avsåg att ersätta förlust av fastighet, maskiner och övriga inventarier respektive inkomstförlust till följd av avbrott i verksamheten. Denna brist innebär att det inte är lämpligt att pröva skattefrågan i form av ett förhandsbesked.

13. Slutligen har U.G. och C.S. i ansökan och i yttranden till Skatterättsnämnden samt i överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen lämnat olika och motstridiga uppgifter om sina arbetsinsatser i verksamhetsbolaget.

14. Sammanfattningsvis borde Skatterättsnämnden inte ha prövat ansökningsen. Förhandsbeskedet i de delar som det har överklagats ska därför undanröjas och ansökningsen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar som det har överklagats och avvisar ansökningsen i dessa delar.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson*, *Nymansson*, *Baran*, *Gäverth* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren *Camilla Wernkvist*.

Skatterättsnämnden (2019-04-09, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pålsson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Fråga 1 a: J.S. är inte att anse som närstående till U.G.

Frågorna 1 b och 2: Aktierna är kvalificerade andelar.

Fråga 3: Utomståenderegeln är inte tillämplig.

Motivering

Fråga 1 a

[Text här utelämnad]

Fråga 1 b

Enligt förutsättningarna i ärendet har varken U.G. eller någon honom närstående varit verksam i betydande omfattning i [U.G:s ägarbolag]. För det fall U.G. kan anses ha varit verksam i betydande omfattning i verksamhetsbolaget är hans aktier i [U.G:s ägarbolag] kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 2.

U.G. har varit verksam i verksamhetsbolaget genom det uppdrag han utfört i bolaget för det finska fåmansföretagets filial där han är anställd som VD. Bestämmelserna i 57 kap. 4 § är visserligen främst inriktade på delägare som utför arbete i ett direkt eller indirekt ägt företag. Något krav på anställning i det företag där arbetet utförs ställs emellertid inte upp. Lagrummets ordalydelse utesluter inte heller att en delägars arbete i ett företag, vars omfattning ska bedömas, utförs av delägaren i egenskap av anställd i ett annat företag. Denna slutsats har fastslagits i praxis (jfr HFD 2013 ref. 11 I och HFD 2018 ref. 31). Att det saknas ägarintresse i det bolag där delägaren är anställd har enligt Skatterättsnämnden ingen betydelse för bedömningen.

Av den beskrivning som ges i ärendet beträffande det arbete som U.G. utfört enligt samarbetsavtalet följer enligt Skatterättsnämndens uppfattning att det måste varit fråga om betydelsefulla insatser för verksamhetsbolagets verksamhet. Genom uppdraget får U.G. med sina kunskaper och erfarenhet av branschen anses ha tillfört bolaget särskild och nödvändig kompetens på ett sätt som innebär att han haft en stor betydelse för vinstgenereringen. Den omständigheten att arbetsinsatsen enligt avtalet varit begränsad och inte motsvarat ett heltidsarbete föranleder med beaktande av omständigheterna ingen annan bedömning (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 703 och HFD 2013 ref. 11 I).

Fråga 2

Även för denna fråga gäller som förutsättning att varken C.S. eller någon honom närstående varit verksam i betydande omfattning i [C.S:s ägarbolag].

I likhet med U.G. gäller också för C.S. att han varit verksam i verksamhetsbolaget genom uppdrag av ett annat fåmansföretag. Det arbete som han utfört enligt uppdraget har varit en heltidstjänst som pågått under knappt ett halvt år och har syftat till att effektivisera produktionen i verksamhetsbolaget. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning skulle arbetet om det hade fullföljts ha varit av sådan art att det hade haft en central betydelse för verksamheten i verksamhetsbolaget. C.S. får därmed

enligt nämndens mening anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Den omständigheten att det aktuella uppdraget aldrig slutfördes på grund av att verksamheten i bolaget upphörde föranleder ingen annan bedömning.

Fråga 3

Frågan om utomståenderegeln är tillämplig för C.S:s del har som utgångspunkt att U.G:s indirekt ägda aktier i verksamhetsbolaget inte hade varit kvalificerade om de hade ägts direkt av honom. Av svaret på fråga 1 b ovan följer att så inte är fallet.

Mot den bakgrunden och då det inte heller i övrigt finns någon annan som kan anses som utomstående i verksamhetsbolaget är utomståenderegeln inte tillämplig för C.S.