

HFD 2020 ref. 1

Riktad utdelning till delägare i fåmansföretag har inte medfört annan beskattning än den som följer av 57 kap. inkomstskattelagen.

10 kap. 1 §, 41 kap. 1 §, 42 kap. 1 och 12 §§ och 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 8 januari 2020 följande dom (mål nr 4432-19).

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. 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.

3. A.K. och D.L. äger hälften var av aktierna i ett fåmansföretag och aktierna är kvalificerade. A.K., som har slutat att arbeta i bolaget, avser att sälja sina aktier i bolaget till D.L.

4. Bolaget har enligt ägarna ett värde på 1 014 000 kr utöver aktiekapitalet på 50 000 kr. Avsikten är att A.K. ska få ersättning för sina aktier med ett belopp motsvarande hälften av detta värde. Ersättningen ska utgå i form av utdelning med 432 000 kr, köpeskilling för aktierna med 25 000 kr, vilket motsvarar aktiernas nominella värde, och lön.

5. I ansökan om förhandsbesked ställde A.K. och D.L. frågan om utdelningen till A.K. ska beskattas på något annat sätt än hos honom och som utdelning på kvalificerade andelar och hur den i så fall ska beskattas. Som förutsättning gäller att det enbart är A.K. som ska få utdelning och att detta inte beror på skillnader mellan delägarnas arbetsinsatser.

6. Skatterättsnämnden fann att utdelningen till A.K. inte föranleder annan beskattning av honom än vad som följer av bestämmelserna om beskattning av delägare i fåmansföretag och att utdelningen inte medför någon beskattning av D.L. Skatterättsnämnden anförde att eftersom den aktuella utdelningen inte

differentieras med hänsyn till delägarnas arbetsinsatser i bolaget, saknas det anledning att behandla utdelningen till A.K. som ersättning för en arbetsprestation.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras i första hand på så sätt att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att det som utdelning betecknade beloppet ska beskattas som lön hos A.K. I andra hand yrkar Skatteverket att A.K. och D.L. ska beskattas för utdelningen med hälften var, att köpeskillingen för aktierna ska ökas med den del av utdelningen som D.L. beskattas för och att A.K. ska beskattas för kapitalvinst.

8. Skatteverket anför följande. När D.L. avstår från utdelning på sina aktier minskar hans förmögenhetsmassa till förmån för A.K. Om aktier av samma slag ger olika rätt till utdelning bör utdelning som överstiger vad övriga delägare får beskattas som lön hos mottagaren, i detta fall A.K. En annan möjlighet är att se transaktionerna som att det utdelningsbara beloppet rätteligen borde ha fördelats mellan delägarna. I så fall bör D.L. beskattas för hälften av utdelningen och detta belopp bör läggas till hans omkostnadsbelopp för de aktier han förvärvar från A.K.

9. A.K. och D.L. anser att Skatteverkets överklagande ska avslås och anför att det inte finns någon definition av vad som är utdelning enligt reglerna om beskattning av delägare i fåmansföretag som avviker från vad som är utdelning enligt de aktiebolagsrättsliga reglerna.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om utdelning på kvalificerade andelar, som enbart ska utgå till en av två delägare, ska beskattas på något annat sätt än som följer av bestämmelserna om beskattning av delägare i fåmansföretag och på vilket sätt beskattning i så fall ska ske.

Rättslig reglering m.m.

11. Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag, och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

12. Av 41 kap. 1 § första stycket och 42 kap. 1 § första stycket följer att bl.a. utdelningar och kapitalvinster ska tas upp som intäkt

i inkomstslaget kapital. Enligt 42 kap. 12 § ska utdelning tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.

13. I 57 kap. finns bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Där framgår bl.a. att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar under vissa förutsättningar ska fördelas mellan inkomstlagen kapital och tjänst.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. I allmänhet saknas anledning att behandla belopp, som enligt beslut på bolagsstämma betalas ut till aktieägarna, som annat än utdelning. Om det finns en direkt koppling mellan en aktieägars arbetsinsatser i bolaget och den utdelning denne får på sina aktier kan det dock bli aktuellt att betrakta utdelningen som ersättning för en arbetsprestation (RÅ 2000 ref. 56 och Högsta förvaltningsdomstolens dom den 11 november 2019 i mål nr 494-19).

15. Alla aktier i bolaget har lika rätt till utdelning. Emellertid har delägarna kommit överens om att utdelning endast ska utgå på A.K:s aktier. Detta har, enligt lämnade förutsättningar, inte något att göra med delägarnas respektive arbetsinsatser i bolaget, utan orsaken är att A.K. har slutat att arbeta i bolaget och av det skälet vill överlåta sina aktier till D.L. Den riktade utdelningen är en del av ersättningen för dessa aktier. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer därför i Skatterättsnämndens bedömning att det saknas anledning att behandla utdelningen till A.K. som ersättning för en arbetsprestation. Det saknas vidare anledning att beskatta D.L. för någon del av den utdelning han avstått från till förmån för A.K. (jfr RÅ 2006 ref. 45).

16. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

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

Skatterättsnämnden (2019-07-04, Eng, ordförande, Pettersson, Jönsson, Pärnhem, Rubenson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Utdelningen till A.K. föranleder inte annan beskattning av honom än vad som följer av bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen.

Utdelningen medför ingen beskattning för D.L.

Motivering

Rättsligt

Av 4 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) framgår att alla aktier har lika rätt i bolaget, om inte annat följer av 2–5 §§. Inget hindrar dock en bolagsstämma att med civilrättslig verkan besluta om avsteg från grundregeln om alla aktiers lika rätt om samtliga aktieägare är överens därom.

Med utdelning avses i skattesammanhang normalt detsamma som utdelning i civilrättslig mening, dvs. det saknas i allmänhet anledning att behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämma 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 (jfr även HFD 2018 ref. 29).

Skatterättsnämndens bedömning

Aktierna i bolaget har lika rätt till utdelning. De ger således inte rätt till olika utdelningar beroende på vem som äger dem. I detta fall ska dock endast den ena delägaren få utdelning. Eftersom den aktuella utdelningen inte differentieras efter olika delägars arbetsinsatser i bolaget saknas det enligt Skatterättsnämndens mening anledning att behandla utdelningen till A.K. som ersättning för en arbetsprestation. Med hänsyn till vad som angetts i ansökan finns det i detta fall inte anledning att behandla utdelningen på annat sätt än som följer av 57 kap. inkomstskattelagen (jfr RÅ 1998 ref. 19).