

Not 5

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 11 februari 2021 följande beslut (mål nr 4421-20).

Bakgrund

1. För fysiska personer gäller som huvudregel vid inkomstbeskattningen att utdelning och kapitalvinst på aktier ska tas upp i inkomstslaget kapital. Enligt de s.k. fåmansföretagsreglerna ska dock utdelning och kapitalvinst på s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag i stället till viss del tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.

2. Ett aktiebolag är ett fåmansföretag om fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Med delägare avses enbart fysiska personer som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Om en delägare är verksam i betydande omfattning i ett sådant företag, eller i ett företag som helt eller delvis ägs av företaget, kan delägarens andelar under vissa förutsättningar vara kvalificerade.

3. R.E. äger indirekt en mindre aktiepost i Tioliv AB (bolaget). Han är anställd i ett dotterbolag till bolaget och är verksam i betydande omfattning där. I samband med en befordran har han blivit erbjuden att antingen förvärva ytterligare aktier i bolaget eller få en löneförhöjning.

4. För att kunna ta ställning till erbjudandet vill R.E. få klarhet i om han kommer att beskattas för utdelningar och kapitalvinster på aktierna enligt de regler som gäller för kvalificerade andelar, vilket förutsätter att bolaget är ett fåmansföretag. Han ansökte därför om förhandsbesked och frågade om bolaget är ett fåmansföretag enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) eller, om så inte är fallet, om bolaget vid hans beskattning ändå ska betraktas som ett sådant företag med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt.

5. Av ansökan framgår följande. Bolaget har emitterat 10 000 aktier, varav 990 A aktier med tio röster vardera och 9 010 B-aktier med en röst vardera. Samtliga aktier i bolaget ägdes tidigare av P.P. men 2015 förde han över A-aktierna till en stiftelse som han bildade. Stiftelsen har således röstmajoritet i bolaget. De ekonomiska rättigheter som följer med A-aktierna är dock begränsade på så sätt att de ger rätt till en årlig utdelning om högst 17 inkomstbasbelopp, vilket kan jämföras med att den totala utdelningen från bolaget under den senaste tioårsperioden har varit i genomsnitt 13 miljoner kronor per år. Övriga aktier i bolaget ägs numera direkt eller indirekt av dels P.P., dels andra personer som är verksamma i betydande omfattning i dotterbolaget.

6. Närmare bestämmelser om syftet med stiftelsebildningen och om dess verksamhet samt om hur stiftelsen och bolaget ska styras finns i stiftelseförordnandet och i ett aktieägaravtal som har getts in till Skatterättsnämnden. Av dessa handlingar framgår att ordföranden i stiftelsens styrelse ska väljas som ordförande också i styrelserna för bolaget och dess dotterbolag, att P.P. ska vara ordförande för stiftelsens första styrelse samt att han ska utse sin efterträdare. P.P. är fortfarande ordförande i dessa organ.

7. Skatterättsnämnden fann att det av handlingarna inte framgick annat än att stiftelsen är den verkliga ägaren till A-aktierna. Nämnden konstaterade att stiftelsen i sig inte har någon ägare och att P.P. inte kan anses äga aktierna eller inneha dem på liknande sätt. Nämndens slutsats var därför att bolaget inte är ett fåmansföretag enligt inkomstskattelagen. Nämnden ansåg vidare att inte heller en tillämpning av lagen mot skatteflykt medför att bolaget ska ses som ett fåmansföretag vid R.E:s beskattning.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolaget är ett fåmansföretag enligt inkomstskattelagen alternativt med stöd av lagen mot skatteflykt.

9. *R.E.* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

10. Med fåmansföretag avses enligt 56 kap. 2 § inkomstskattelagen ett aktiebolag 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.

11. Genom sin ansökan om förhandsbesked vill *R.E.* få klarhet i om bolaget, trots överföringen av A-aktierna till stiftelsen, ska anses vara ett fåmansföretag på den grunden att P.P. fortfarande ska anses äga eller på liknande sätt inneha aktierna i den mening som avses i 56 kap. 6 § inkomstskattelagen. *R.E:s* uppfattning är att denna fråga inte kan avgöras enbart utifrån innehållet i stiftelseförordnandet och aktieägaravtalet utan att även omständigheterna vid stiftelsebildningen och P.P:s syfte med att föra över aktierna till stiftelsen ska beaktas. Slutsatsen måste enligt hans mening då bli att P.P. inte längre ska anses äga eller på liknande sätt inneha dessa aktier. Skatteverket anser däremot att P.P. i realiteten fortfarande har det kontrollerande inflytandet över bolaget och att han därför får anses äga eller på liknade sätt inneha aktierna i den aktuella bestämmelsens mening.

12. Den fråga som *R.E.* vill få besvarad aktualiserar enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bedömningar av utrednings- och beviskaraktär som inte lämpar sig att göras inom ramen för ett förhandsbesked. Skatterättsnämnden borde således inte ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Rosén Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Camilla Wernkvist*.

Skatterättsnämnden (2020-07-13, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Hammarström, Pålsson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: Tioliv AB är inte ett fåmansföretag.

En tillämpning av lagen mot skatteflykt medför inte att Tioliv AB ska anses som ett fåmansföretag vid R.E:s beskattning.

Skatterättsnämndens bedömning

Ska ett förhandsbesked meddelas?

Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av 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.

Skatterättsnämnden har tidigare prövat frågor som nu aktualiseras i detta ärende. I förhandsbeskedet, meddelat den 21 juni 2018 (dnr 76-17/D), fann nämnden att Tioliv inte var att anses som ett fåmansföretag enligt inkomstskattelagen (IL) och att skatteflyktslagen inte medförde någon annan bedömning vid R.E. beskattning.

Högsta förvaltningsdomstolen har i beslut den 5 mars 2019 undanröjt förhandsbeskedet och avvisat ansökningsen (mål nr 3977-18). I skälen påpekar domstolen bl.a. att vid tidpunkten för ansökan hade R.E. redan förvärvat andelarna i Tioliv och att vad han anfört som skäl inte innebar att det var av vikt för honom att ett förhandsbesked lämnades.

Utifrån nu givna förutsättningar konstaterar Skatterättsnämnden att R.E., genom det aktuella erbjudandet från arbetsgivaren att antingen förvärva aktier i Tioliv eller erhålla löneförhöjning, står inför en konkret valsituation. Detta kan jämföras med syftet med förhandsbeskedsinstitutet, dvs. att ge enskilda 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). Nämnden konstaterar också att klassificeringen av aktierna i Tioliv kommer få betydelse för R.E:s beskattning och att hans tidigare innehav av aktier inte är föremål för någon prövning inom det ordinarie skatteförfarandet.

Det ovan anförda innebär att situationen nu är en annan än då Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde Skatterättsnämndens tidigare meddelade förhandsbesked. Mot den bakgrunden och då det enligt nämndens uppfattning är av vikt för R.E:s del att ett förhandsbesked lämnas ska de i ansökan ställda frågorna prövas i sak.

Fråga 1 – är Tioliv ett fåmansföretag?

P.P:s Stiftelse har enligt förutsättningarna i ärendet bildats i laga ordning. Det innebär bl.a. att stiftelsen är en juridisk person, att dess ändamål inte kan ändras utan tillstånd av Kammarkollegiet och att stiftelsen står under tillsyn av länsstyrelsen.

Av handlingarna framgår inget annat än att stiftelsen är den verkliga ägaren till de 990 A-aktierna i Tioliv. De är vidare en del av stiftelsens avskilda förmögenhet och stiftelsen innehar rätten till den utdelning som följer med aktierna. Stiftelsen har i sig inga ägare och enligt Skatterättsnämndens mening kan inte P.P. anses äga de aktuella aktierna eller inneha

dem på liknande sätt. Tioliv är därför inte ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL.

Fråga 2 – medför skatteflyktslagen en annan bedömning?

Den omständigheten att Tioliv inte är att betrakta som ett fåmansföretag enligt IL innebär troligen en väsentlig skatteförmån för R.E:s del.

De aktuella aktierna i Tioliv avskildes emellertid till P.P:s Stiftelse innan R.E. blev aktieägare i företaget och han har således inte medverkat i det förfarandet. Mot den bakgrunden och då det är avskiljandet av aktierna som är den centrala transaktionen ur ett eventuellt skattflyktsperspektiv kan Tioliv inte heller med tillämpning av skatteflyktslagen betraktas som ett fåmansföretag vid R.E:s beskattning.