

**Not 6**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 11 februari 2021 följande beslut (mål nr 4424-20).

**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. F.M.C. är anställd i Oriflamekoncernen och verksam i betydande omfattning i bolag som ingår i koncernen. Han har fått ett erbjudande om att delta i ett incitamentsprogram och därigenom förvärva aktier i Oriflame Partners Limited (bolaget). För att kunna ta ställning till erbjudandet vill han 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 så är fallet. Av ansökan framgår följande.

4. Oriflamekoncernen grundades av bröderna A och B. Koncernens tidigare moderbolag Oriflame Holdings AG köptes 2019 ut från börsen och ägs sedan dess indirekt, genom helägda dotterbolag, av bolaget. Bolaget motsvarar ett svenskt aktiebolag.

5. Två stiftelser som är bildade enligt liechtensteinsk rätt, af Jochnick Foundation och Jonas and Christina af Jochnick Foundation, äger tillsammans aktier representerande mer än 50 procent av rösterna i bolaget. Styrelsen i af Jochnick Foundation utgörs av B, tre ytterligare medlemmar i familjen af Jochnick samt fem andra personer. Styrelsen i Jonas and Christina af Jochnick Foundation utgörs av avlidne A:s son, en svärson till A samt ytterligare två personer.

6. Skatterättsnämnden fann att det av handlingarna inte framgick annat än att stiftelserna är de verkliga ägarna till aktier som motsvarar ett aktieinnehav med mer än 50 procent av rösterna i bolaget. Nämnden konstaterade att stiftelserna i sig inte har någon ägare och att någon fysisk person inte kan anses äga de aktuella aktierna eller inneha dem på liknande sätt. Nämndens slutsats var därför att bolaget inte är ett fåmansföretag.

**Yrkanden m.m.**

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolaget är ett fåmansföretag.

8. *F.M.C.* anser att överklagandet ska avslås.

**Skälen för avgörandet**

9. 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). Underlaget måste alltså vara så klart och entydigt att de ställda frågorna kan besvaras (HFD 2013 not. 31).

10. Med fåmansföretag avses enligt 56 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) 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 F.M.C. få klarhet i om bolaget, trots att aktier som representerar mer än 50 procent av rösterna i bolaget enligt lämnade förutsättningar ägs av två liechtensteinska stiftelser, ska anses vara ett fåmansföretag på den grunden att dessa aktier ska anses vara ägda eller på liknande sätt innehavda av medlemmar i familjen af Jochnick i den mening som avses i 56 kap. 6 § inkomstskattelagen.

12. För att det ska vara möjligt att genom ett förhandsbesked pröva vilka effekter som en utländsk stiftelseliknande rättsbildning har vid beskattningen krävs att det inte råder några tveksamheter kring de faktiska omständigheter rörande rättsbildningen som ska läggas till grund för bedömningen. Av det ingivna underlaget måste därför klart framgå t.ex. vilka rättsverkningar som rättsbildningen har enligt den utländska rätten samt vilka möjligheter som andra personer, såsom exempelvis stiftare eller förmånstagare, har att förfoga över rättsbildningens tillgångar.

13. F.M.C. har uppgett att stiftelserna enligt liechtensteinsk rätt är juridiska personer med rättskapacitet samt att respektive stiftelsebildning är oåterkallelig och har skett genom att stiftare har avskilt kapital som för stiftelsen varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet. Han har vidare uppgett att stiftelsernas syfte, som uteslutande är att främja allmännyttiga ändamål, enligt liechtensteinsk rätt endast kan ändras om detta syfte har blivit ouppnåeligt, otillåtet eller irrationellt eller om omständigheterna har förändrats i sådan utsträckning att syftet har fått en helt annan innebörd eller effekt än vad stiftarna avsåg. Något rättsutlåtande eller annan utredning som med större precision än dessa tämligen allmänt hållna upplysningar ger besked om vilka rättsverkningar som stiftelsebildningarna har enligt liechtensteinsk rätt har dock inte getts in. Inte heller framgår hur ingivna handlingar, särskilt s.k. Formation Deed och Articles för respektive stiftelse, förhåller sig till den rättsliga regleringen av stiftelserna i Liechtenstein.

14. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det av den ingivna utredningen inte går att dra några säkra slutsatser om vilka rättsverkningar som respektive stiftelse har enligt liechtensteinsk rätt. Till detta kommer att underlaget även i övrigt är bristfälligt. Exempelvis framgår inte av handlingarna när aktierna tillskötts respektive stiftelse eller vem eller vilka som gjorde det. Inte heller framgår det var bolaget hör hemma. Det går därför inte att på föreliggande underlag besvara den ställda frågan.

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 Enéerus, Rosén Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

---

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

#### *Förhandsbesked*

Oriflame Partners Limited är inte ett fåmansföretag.

#### *Skatterättsnämndens bedömning*

Ska ett förhandsbesked meddelas?

Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, FHBL, 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.

Skatteverkets invändning mot att ett förhandsbesked ska meddelas har sin utgångspunkt i att det inte uppkommer någon direkt beskattningskonsekvens för F.M.C. för det fall Oriflame Partners Limited (Partners) anses som ett fåmansföretag, jämfört med om så inte bedöms vara fallet, eftersom utomståenderegeln då kan aktualiseras. Stiftelserna skulle med sina ägarandelar som överstiger 30 procent av aktierna kunna anses som utomstående (jfr prop. 2001/02:46 s. 106).

Mot detta har F.M.C. invänt att det undantag som utomståenderegeln innebär inte blir aktuellt vid ett fullt möjligt scenario i framtiden där han sålt in sina andelar i Partners till ett av honom helägt bolag. Om detta bolag därefter säljer andelarna i Partners kan en utdelning till honom från bolaget inte undgå beskattning enligt 57 kap. inkomstskattelagen till följd av utomståenderegeln.

Med beaktande av vad F.M.C. anför anser Skatterättsnämnden att frågan om Partners status som fåmansföretag eller ej i tillräcklig grad rör hans beskattning. Av betydelse för denna bedömning är också att det enligt nämndens uppfattning är tveksamt om det nu inom ramen för denna ansökan är möjligt att avgöra om utomståenderegeln är tillämplig. Mot den bakgrunden och då det i övrigt enligt nämndens uppfattning är av vikt att ett förhandsbesked lämnas föreligger sådana förutsättningar som anges i 5 § FHBL.

Är Partners ett fåmansföretag?

De båda stiftelserna som är aktuella i ärendet har enligt lämnade förutsättningar bildats i laga ordning. De utgör juridiska personer med allmännyttiga ändamål där syftet för respektive stiftelse endast kan ändras vid extraordinära situationer. Vidare gäller att respektive stiftelse motsvarar en svensk stiftelse. Även för Partners gäller att bolaget motsvarar ett svenskt aktiebolag.

Av handlingarna framgår inget annat än att stiftelserna är de verkliga ägarna till aktier som efter omstämplingen motsvarar ett aktieinnehav med mer än 50 procent av rösterna i Partners. Aktierna är vidare en del av stiftelsernas avskilda förmögenheter och stiftelserna innehar rätten till den utdelning som följer med aktierna. Stiftelserna har i sig inga ägare och enligt Skatterättsnämndens mening kan inte någon fysisk person anses äga de aktuella aktierna eller inneha dem på liknande sätt. Partners är därför inte ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § inkomstskattelagen.