

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
3868-21

meddelat i Stockholm den 14 mars 2022

KLAGANDE

AA

Ombud: Thomas Larsson
Grant Thornton Sweden AB
Box 401
551 16 Jönköping

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 4 juni 2021 i ärende dnr 85-20/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 2 och 3 samt avvisar ansökan i den delen.

Dok.Id 262223

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

Expeditionstid
måndag – fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

BESLUT

Mål nr
3868-21

BAKGRUND

1. Bestämmelser om beskattning av utdelning och kapitalvinst på s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Av dessa bestämmelser framgår att sådan utdelning och kapitalvinst i vissa fall och i viss omfattning ska tas upp i inkomstlaget tjänst i stället för i inkomstlaget kapital. Andelar är kvalificerade bl.a. om andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som ägs av företaget. Om andelsägaren slutar att vara verksam så upphör andelarna således att vara kvalificerade efter viss tid.
2. Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte så är de andelar som tas emot vid bytet också kvalificerade. Sådana andelar brukar kallas särskilt kvalificerade andelar. För dessa gäller speciella regler som innebär att sådana andelar kan komma att vara kvalificerade under längre tid än vad som gäller för kvalificerade andelar i övrigt.
3. Hur stor del av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som ska tas upp i inkomstlaget tjänst beror bl.a. på om ett s.k. löneunderlag får beaktas vid beräkningen. Ett krav för att så ska få ske är att andelsägaren eller någon närstående har tagit ut lön med visst minsta belopp. Löneunderlaget baseras på hur stora löner som har lämnats till arbetstagarna i företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret. Om en andel i företaget eller om ett dotterföretag har ägts endast under en del av det året ska bara lön som har lämnats under den tiden räknas med.
4. AA är ensam aktieägare i Trädgård och Markttjänst i Huskvarna AB. Han är verksam i betydande omfattning i bolaget och andelarna i bolaget är därmed kvalificerade.

BESLUT

Mål nr
3868-21

5. I en ansökan om förhandsbesked uppgav AA att han överväger att förändra sitt ägande av bolaget på så sätt att han fortsättningsvis ska äga bolaget indirekt genom ett nybildat bolag, NYAB. Anledningen till detta angavs vara att det kan tillkomma andra bolag som han ska vara engagerad och delägare i och att en holdingbolagsstruktur då är att föredra. Det tillvägagångssätt för att skapa den nya ägarstrukturen som han ville få bedömt är ett andelsbyte där aktierna i bolaget tillskjuts som apportegendom till NYAB mot ersättning i form av aktier i NYAB.
6. I ansökan om förhandsbesked frågade AA om andelarna i NYAB efter andelsbytet kommer att vara såväl kvalificerade som särskilt kvalificerade (fråga 1). Han undrade också om en sådan beskattning som gäller för särskilt kvalificerade andelar blir aktuell vid utdelning och kapitalvinst på andelarna i NYAB, om han inte har varit verksam i betydande omfattning i Trädgård och Markttjänst i Huskvarna under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren (fråga 2). Slutligen ville han få veta om han, om andelsbytet sker under ett år då löneutbetalningar till honom och andra anställda redan har gjorts av Trädgård och Markttjänst i Huskvarna före bytet, får beakta dessa utbetalningar vid beräkningen av löneunderlaget (fråga 3).
7. AA anförde att inkomstskattelagens bestämmelser om andelsbyten har sin grund i EU:s s.k. fusionsdirektiv (2009/133/EG) och att det strider mot det direktivet att beskatta mottagna andelar på ett mindre förmånligt sätt än vad som hade gällt om de bortbytta andelarna hade behållits.
8. Skatterättsnämnden besvarade fråga 1 med att de tillbytta andelarna blir såväl kvalificerade som särskilt kvalificerade andelar. När det gäller frågorna 2 och 3 fann nämnden att beskattning ska ske enligt vad som anges i inkomstskattelagen om särskilt kvalificerade andelar samt att det inte är möjligt att beakta löneutbetalningar på annat sätt än vad som anges i den lagen.

BESLUT

Mål nr
3868-21

YRKANDEN M.M.

9. AA överklagar förhandsbeskedet såvitt avser frågorna 2 och 3 och yrkar att fråga 2 ska besvaras med nej och fråga 3 med ja. Han yrkar också att förhandsavgörande från EU-domstolen ska hämtas in.
10. *Skatteverket* anser, för det fall att Högsta förvaltningsdomstolen finner att frågorna ska besvaras, att förhandsbeskedet ska fastställas i den del det har överklagats. Skatteverket anför att det kan ifrågasättas om det är möjligt att redan nu göra en bedömning av framtida förhållanden samt att de lämnade förutsättningarna framstår som hypotetiska.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

11. Enligt 5 § första stycket 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. Av 12 § första stycket framgår att Skatterättsnämnden ska avvisa ansökan om nämnden med hänsyn till ansökans innehåll finner att förhandsbesked inte bör lämnas.
12. 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). När det gäller förutsättningar som avser framtida förhållanden bör förhandsbesked inte meddelas om det mot bakgrund av det ingivna underlaget framstår som osäkert om förutsättningarna kommer att realiseras (HFD 2016 not. 21).
13. En grundläggande förutsättning för fråga 2 är att AA:s andelar i NYAB inte längre är kvalificerade enligt allmänna regler. Av underlaget i målet framgår dock inte att han har några konkreta planer på att upphöra med att vara verksam i, eller

BESLUT

Mål nr
3868-21

att avveckla ägandet av, Trädgård och Markttjänst i Huskvarna. Tvärtom anges att det med hänsyn till att AA endast är 30 år inte går att närmare precisera när de omständigheter som är relevanta för besvarandet av fråga 2 kommer att inträffa.

14. Av ansökan framgår inte annat än att AA kan komma att fortsätta att vara verksam i betydande omfattning i Trädgård och Markttjänst i Huskvarna – eller i andra bolag som kan vara av relevans för besvarandet av fråga 2 – under avsevärd tid framöver. Enligt 16 § andra stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor är ett förhandsbesked inte bindande om det har skett en författningsändring som påverkar den fråga som beskedet avser. Av bl.a. det skälet framstår det inte som lämpligt att meddela förhandsbesked som avser förhållanden som kan aktualiseras först vid en obestämd tidpunkt långt fram i tiden. Något förhandsbesked borde därför inte ha lämnats när det gäller fråga 2.
15. Fråga 3 gäller om AA vid beräkningen av löneunderlaget får beakta löneutbetalningar som har gjorts från Trädgård och Markttjänst i Huskvarna under det år som andelsbytet sker men före tidpunkten för själva bytet. Denna fråga är relevant för honom endast om han under det året tar ut så stor lön från bolaget att reglerna om löneunderlag blir tillämpliga. Han har inte angett att så kan förväntas bli fallet. I ansökan om förhandsbesked finns inte heller några närmare uppgifter om hur mycket lön han tidigare har fått från bolaget eller om vilken lön som han beräknar att ta ut under kommande år. Såvitt framgår av ansökan har löneuttaget under tidigare år dock inte varit så stort att han har kunnat tillämpa reglerna om löneunderlag.
16. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är de uppgifter som AA har lämnat i denna del alltför vaga för att kunna läggas till grund för ett förhandsbesked. Något förhandsbesked borde således inte heller ha lämnats avseende fråga 3.

BESLUT

Mål nr
3868-21

17. Av det anförda följer att förhandsbeskedet ska undanröjas i den del det har överklagats och att ansökan ska avvisas i den delen. Frågan om att hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen faller därmed.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Thomas Bull, Mats Anderson och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Tobias Andersson.