

Ref 12

En ansökan om förhandsbesked i en skattefråga har avvisats eftersom det inte har ansetts lämpligt att meddela förhandsbesked som avser förhållanden som kan aktualiseras först vid en obestämd tidpunkt långt fram i tiden.

5, 12 och 16 §§ lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 14 mars 2022 följande 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 inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget 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 inkomstslaget 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. M.A. 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.

5. I en ansökan om förhandsbesked uppgav M.A. 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 M.A. 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. M.A. 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.

Yrkanden m.m.

9. M.A. 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 M.A: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 att avveckla ägandet av, Trädgård och Markttjänst i Huskvarna. Tvärtom anges att det med hänsyn till att M.A. 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 M.A. 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 M.A. 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 M.A. 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.

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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Bull, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Skatterättsnämnden (2021-06-04, *Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Pahlsson, Rubenson, Sundin och Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1: De tillbytta andelarna blir såväl kvalificerade som särskilt kvalificerade andelar

Frågorna 2 och 3: Beskattning ska ske enligt vad som anges i inkomstskattelagen om särskilt kvalificerade andelar.

Det är inte möjligt att beakta löneutbetalningar på annat sätt än vad som anges i inkomstskattelagen.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

Frågan gäller vad den överlåtelse av andelar i Trädgård och Markttjänst i Huskvarna AB (Bolaget) mot vederlag i form av andelar i NYAB innebär sett till bestämmelserna om kvalifikation i 57 kap. IL.

Av såväl ordalydelsen i 4 och 7 §§ som uppbyggnaden i övrigt av 57 kap. framgår att en andel i ett fåmansföretag, i ett fall som det nu aktuella där M.A. kommer vara fortsatt verksam i betydande omfattning i Bolaget, kommer att vara kvalificerad enligt båda bestämmelserna.

Fråga 2

Av lagtext och systematiken i 57 kap. i övrigt framgår att till skillnad mot andelar som är kvalificerade enligt de allmänna bestämmelserna i 4 §, och som inte längre är kvalificerade viss tid efter det att den verksamhet som

ligger till grund för kvalificeringen upphör, saknas en motsvarande tidsbegränsning för särskilt kvalificerade andelar.

Skatterättsnämnden delar sökandens uppfattning att avsaknaden av en sådan möjlighet till avkvalificering generellt sätt innebär att en skattskyldig hamnar i en sämre skattemässig situation vid t.ex. ett sådant andelsbyte som är aktuellt i detta fall. Frågan är om en tillämpning av fusionsdirektivet leder till ett avsteg från en sådan ordning.

Av direktivet framgår att medlemsstaterna visserligen inte är hindrade att beskatta de mottagna andelarna vid en avyttring av dessa men beskattningen ska ske på samma sätt (jfr artikel 8 p. 6). Det faktum att andelsbytet leder till en mindre förmånlig beskattning innebär en konflikt med direktivets övergripande syfte att undanröja skattehinder för gränsöverskridande andelsbyten (jfr Kristina Ståhl m.fl. EU-skatterätt, upplaga 3, s. 300).

Det kan emellertid konstateras att det andelsbyte som ärendet gäller inte är en sådan gränsöverskridande ombildning som föreskrivs i direktivet (jfr artikel 1). Vid den svenska implementeringen av direktivet har man dock valt att införa ett gemensamt regelsystem för nationella och gränsöverskridande omstruktureringar. Eftersom det gemensamma systemet har utformats utifrån fusionsdirektivets regler kan det få betydelse vid tolkning och tillämpning av det svenska regelverket även vid en rent nationell ombildning (se t.ex. RÅ 2000 ref. 23).

Så långt som möjligt ska alltså lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet. I detta fall är dock den nationella lagstiftningen sett till lagtextens lydelse och systematik klar och det finns då inte utrymme för en EU-konform tolkning av lagstiftningen som ger ett annat slut. Vid en icke gränsöverskridande transaktion är det enligt Skatterättsnämnden inte heller möjligt att med åberopande av s.k. direkt effekt bortse från vad som anges i 57 kap.

Det ovan anförda innebär att M.A. inte med stöd av direktivet kan hävda att den särskilda kvalificeringen av aktierna i NYAB ska upphöra när grunden för den allmänna kvalificeringen inte längre föreligger.

Fråga 3

Denna fråga gäller systematiken för beräkningen av ett löneunderlag för M.A. vid ett framtida andelsbyte. Av utredningen i ärendet framgår att till följd av löneuttagskravet i 57 kap. 19 § IL kan frågeställningen inte bli aktuell för andelsbyten före 2021. Skatterättsnämnden förutsätter att löneuttagskravet är uppfyllt vid det framtida bytet av aktierna i Bolaget mot aktierna i NYAB.

Vid ett andelsbyte kan M.A. räkna ett gränsbelopp på sina andelar i NYAB tidigast året efter andelsbytesåret. De genom bytet erhållna aktierna i NYAB har han då inte ägt under hela andelsbytesåret och får därmed inte rätt att räkna ett löneunderlag på andelarna för tiden före förvärvet, se 57 kap. 16 §. Beträffande löneunderlaget i dotterbolaget (Bolaget) regleras rätten till att beakta löneunderlag av 17 § andra stycket. Lönerna i detta bolag får beaktas först från och med den tidpunkt då moderbolaget (NYAB) förvärvade andelarna i dotterbolaget.

I likhet med förhållandena i fråga 2 kan en skattskyldig hamna i en sämre skattemässig situation vid t.ex. ett sådant andelsbyte som är aktuellt i detta fall. Även här gäller emellertid enligt Skatterättsnämndens

Ref 12

HFD 2022

uppfattning att den nationella lagstiftningen, sett till lagtextens lydelse och systematik, är klar och det finns då inte utrymme för en EU-konform tolkning av lagstiftningen som ger ett annat slut. Av samma anledning som angetts under fråga 2 är det heller inte här möjligt att med åberopande av s.k. direkt effekt bortse från vad som anges i 57 kap.