



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4611-22

meddelad i Stockholm den 20 februari 2023

KLAGANDE

AA

Ombud: Advokat [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 5 juli 2022 i ärende dnr 59-21/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att AAs aktier i **X AB** inte kommer att vara kvalificerade andelar.

BAKGRUND

1. För att motverka att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i företag med ett fåtal delägare finns särskilda bestämmelser om

beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. För s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag gäller att sådana inkomster i viss omfattning ska tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. En andel är kvalificerad bl.a. om delägaren är verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

2. Om företaget i betydande omfattning ägs av utomstående och dessa har rätt till utdelning ska en andel enligt den s.k. utomståenderegeln anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Med betydande omfattning avses ett innehav på minst 30 procent (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704). En person som indirekt äger andelar som skulle ha varit kvalificerade om de hade ägts direkt anses inte som utomstående.
3. AA arbetar som Chief Sales Officer i **X AB**.
X AB ägs till mer än 70 procent av **Y AB**.
Y AB ägs i sin tur av 14 personer vars aktier i det bolaget är kvalificerade andelar. AA har erbjudits att förvärva en mindre andel av aktierna i **X AB**.
4. AA ansökte om förhandsbesked för att få veta om aktierna kommer att vara kvalificerade andelar. I ansökan angavs bl.a. att AA är verksam i betydande omfattning i **X AB**, att **Y AB** aktieägare är verksamma i betydande omfattning i **Y AB** men inte i **X AB** och att de inte själva äger några aktier i det bolaget, att **Y AB** kommer att ha fört över kapital till **X AB** genom en nyemission i **X AB**, att **Y AB** vid varje tillfälle kommer att ha rätt till mer än 30 procent av utdelningen från **X AB** och att inga aktieägare i **X AB** eller **Y AB** är närstående.
5. Skatterättsnämnden fann att AAs aktier i **X AB** kommer att vara kvalificerade andelar. Enligt nämnden framgår det av praxis att förvaltning av vinstmedel som genererats i en verksamhet utgör en del av den verksamheten

och att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet blir tillämplig när vinstmedel förs över till ett annat fåmansföretag oavsett på vilket sätt överföringen går till. **X AB** och **Y AB** ansågs därmed bedriva samma eller likartad verksamhet och utomståenderegeln var således inte tillämplig.

YRKANDEN M.M.

6. AA yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att hans aktier i **X AB** inte kommer att vara kvalificerade andelar samt anför följande.
7. Omständigheterna i detta fall skiljer sig från de som prövats tidigare på ett avgörande sätt. Här har vinstmedel förts i rakt nedstigande led från **Y AB**, där samtliga delägare är verksamma i betydande omfattning, till ett annat fåmansföretag i vilket **Y AB** delägare inte är verksamma i betydande omfattning och inte själva äger några aktier. Någon inkomstomvandling kan därmed inte uppnås för **Y AB** delägare. Inte heller AA kan uppnå en fördelaktig inkomstomvandling eftersom delägarna i **Y AB** har rätt till mer än 30 procent av utdelningen.
8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om ett fåmansföretags förvärv av aktier genom en nyemission i ett annat fåmansföretag innebär att företagen ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

Rättslig reglering m.m.

10. Bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).
11. En andel i ett fåmansföretag är enligt 4 § första stycket 1 kvalificerad om andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget. Av första stycket 3 framgår att en andel är kvalificerad om andelsägaren under den angivna tiden varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.
12. I 5 § första stycket anges att om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Av tredje stycket 2 framgår att fysiska personer som indirekt äger andelar som skulle ha varit kvalificerade om de hade ägts direkt inte är utomstående.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. AA är verksam i betydande omfattning i X AB som till mer än 70 procent ägs av Y AB. Det innebär att hans aktier i X AB kommer att vara kvalificerade andelar om inte utomståenderegeln är tillämplig, vilket förutsätter att X AB och Y AB inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet i förhållande till delägarna i Y AB.
14. Syftet med bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen är att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktierna. Omvänt gäller att enbart avkastningen av ägarens och dennes närståendes arbetsinsatser ska träffas av de särskilda reglerna (prop. 1989/90:110 del 1 s. 467 och 469).

15. Uttrycket samma eller likartad verksamhet tar i huvudsak sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (se t.ex. HFD 2012 ref. 67 I och II samt där anmärkta rättsfall). Det ska inte vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett annat bolag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter (RÅ 2010 ref. 11 I-V).
16. Förvaltning av vinstmedel som genererats i en verksamhet utgör en del av den verksamheten och en överföring av sådana medel från ett fåmansföretag till ett annat sådant företag kan enligt praxis innebära att verksamhet överförs och att företagen därmed anses bedriva samma eller likartad verksamhet (se t.ex. RÅ 2010 ref. 11 I och V, HFD 2011 ref. 75 och HFD 2012 ref. 67 I och II).
17. I rättsfallet HFD 2012 ref. 67 II uttalas att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på fall där en andelsägare, eller någon närstående, i det ena företaget som under den aktuella tidsperioden varit verksam i betydande omfattning i det andra företaget också ska vara delägare i det företaget. Eftersom något sådant ägarsamband inte fanns ansågs företagen inte bedriva samma eller likartad verksamhet. Genom avgörandet står det klart att även andra omständigheter än sådana som är hänförliga till själva verksamheten kan beaktas och att syftet med bestämmelserna tillmätts avgörande betydelse.
18. Målet gäller tillämpningen av utomståenderegeln och bedömningen av om **X AB** och **Y AB** bedriver samma eller likartad verksamhet ska därmed göras i förhållande till delägarna i **Y AB**, **Y AB** förvärv av aktier i **X AB** genom en nyemission innebär i och för sig att vinstmedel som genererats i

Y AB verksamhet har förts över till **X AB**. Delägarna i **Y AB** är dock inte verksamma i betydande omfattning i **X AB** och om aktierna hade ägts direkt av dem skulle det inte ha funnits någon risk för omvandling av arbetsinkomster i det företaget till lägre beskattade kapitalinkomster. Upparbetade vinstmedel i **X AB** kan inte heller tas ut av dem som lägre beskattad kapitalinkomst eftersom de inte själva äger några aktier i det bolaget. Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att **X AB** och **Y AB** inte ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet.

19. Delägarna i **Y AB** är därmed att anse som utomstående i förhållande till AA och hans aktier i **X AB** kommer inte att vara kvalificerade med mindre än att det finns särskilda skäl. Några sådana skäl har inte framkommit och Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför ändras.

I avgörandet har deltagit justitieråden _____

Föredragande har varit justitiesekreteraren _____