

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6458-17

meddelad i Stockholm den 19 juni 2018

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 18 oktober 2017 i ärende dnr 35-17/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

Ett aktiebolag utgör ett fåmansföretag om fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Om en delägare är verksam i betydande omfattning i ett sådant företag, eller i ett annat företag som helt eller delvis ägs av företaget, kan dennes andelar i företaget komma att anses som kvalificerade andelar. Utdelning och kapitalvinst beskattas då i viss omfattning i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital.

Dok.Id 194267

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
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

Om andra personer än de som äger kvalificerade andelar i företaget, s.k. utomstående ägare, i betydande omfattning äger andelar i företaget och har rätt till utdelning, ska andelarna i företaget som huvudregel inte anses kvalificerade (utomståenderegeln). Bakgrunden till detta är att i sådana fall saknas ofta skäl för de verksamma aktieägarna att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst och därigenom minska skatten, eftersom dessa aktieägare i så fall också måste avstå en del av arbetsinkomsten till de utomstående ägarna. För att ett utomstående ägande ska anses vara av betydande omfattning har i förarbeten och praxis ställts krav på att innehavet ska uppgå till minst 30 procent av samtliga andelar i företaget.

AA äger andelar i fåmansföretaget SHH Bostad AB och är verksam i betydande omfattning i detta. I bolaget finns både stamaktier och preferensaktier. Preferensaktierna ger förtur till utdelning i form av ett fast belopp per aktie. Om preferensutdelning inte lämnas ett visst år, eller om utdelningen understiger det fasta beloppet, berättigar det till utdelning senare år uppräknad med en viss procent. Preferensaktierna ger ingen rätt till vinstutdelning utöver preferensutdelningen.

De ägare som är verksamma i betydande omfattning äger drygt 90 procent av aktierna, medan de utomstående ägarna innehar knappt tio procent. De utomstående ägarna har trots detta sedan bolaget bildades 2011 erhållit mer än 30 procent av utdelade belopp. Orsaken till det är deras stora andel av preferensaktierna och det förhållandet att utdelning endast lämnats på preferensaktierna.

Genom ansökan om förhandsbesked ville AA få klarlagt om utomståenderegeln är tillämplig på hans innehav i bolaget mot bakgrund av att de utomstående ägarna har mottagit mer än 30 procent av de utdelade beloppen trots att deras ägarandel understiger 30 procent.

Skatterättsnämnden fann att utomståenderegeln inte är tillämplig. Mot bakgrund av syftet med utomståenderegeln kan det enligt nämnden argumenteras för att den

ska kunna tillämpas även när utomstående i praktiken fått och under överskådlig framtid kan antas få mer än 30 procent av beslutade utdelningar, trots att det utomstående ägandet understiger 30 procent. Mot en sådan tillämpning talar dock att det bör vara möjligt att göra en bedömning även för år då utdelning inte beslutats. Med hänsyn härtill samt till bestämmelsens utformning är det enligt nämnden inte möjligt med en sådan tillämpning.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas och anför bl.a. följande. De utomstående delägarna har enbart ägt knappt tio procent av andelarna i bolaget. Utomstående delägare bör således inte anses äga del i företaget i betydande omfattning.

AA yrkar att förhandsbeskedet ska ändras och att den ställda frågan ska besvaras så, att utomståenderegeln är tillämplig på hans innehav i bolaget. Han anför bl.a. följande. Begreppet ”äger del i företaget” ska tolkas som de ekonomiska effekterna av ägandet. Det innebär att utomståenderegeln är tillämplig om 30 procent av företagets avkastning tillfaller de utomstående ägarna. Enligt bestämmelsen beaktas beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren. Kan en skattskyldig visa att avkastning i betydande omfattning tillkommit utomstående ägare uppfylls de krav som ställs enligt regelns ordalydelse och syfte. Det är därför möjligt att bedöma utomstående ägande även för år då utdelning inte har beslutats.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

Frågan i målet är om utomståenderegeln är tillämplig när utomstående äger betydligt mindre än 30 procent av andelarna i ett fåmansföretag men har fått mer än 30 procent av utdelningen.

Rättslig reglering m.m.

Av 57 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i viss omfattning ska tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital.

Med kvalificerad andel avses enligt 4 § första stycket 1 bl.a. andel i ett fåmansföretag under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget.

I 5 § första stycket anges att, om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i ett fåmansföretag och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel i företaget anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Av tredje stycket 1 och 2 framgår att ett företag anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt.

Med uttrycket betydande omfattning i 5 § avses enligt förarbetena ett innehav om minst 30 procent av andelarna. Det har ansetts att risken för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster blir mindre vid ett utomstående ägande av denna omfattning eftersom utdelning och kapitalvinst tillfaller också de utomstående ägarna. Det är den skattskyldige som ska visa att förutsättningar för att tillämpa utomståenderegeln föreligger (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704). Den angivna nivån på 30 procent av andelsinnehavet har bekräftats genom rättspraxis (se bl.a. RÅ 2009 ref. 53).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Av ansökan framgår att bolaget är ett fåmansföretag och att AA andelar i bolaget är kvalificerade såvida inte utomståenderegeln är tillämplig.

Utomståenderegeln är tillämplig om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning. Av ordalydelsen i 57 kap. 5 § tredje stycket inkomstskattelagen följer att det är ägandet i företaget, dvs. andelsinnehavet, som ska vara av betydande omfattning. Av förutsättningarna i målet framgår att mindre än tio procent av andelarna i bolaget ägs av utomstående. Ett sådant andelsinnehav är inte tillräckligt för att anses som betydande (RÅ 2009 ref. 53). Vid sådant förhållande saknar det betydelse att utomstående har uppburit mer än 30 procent av utdelade belopp. Överklagandet ska därför avslås.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Mahmut Baran (särskilt yttrande), Mari Andersson (särskilt yttrande), Leif Gäverth och Ulrik von Essen.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

SÄRSKILT YTTRANDE

Justitieråden Mahmut Baran och Mari Andersson anför följande:

Skatterättsnämnden anger i sitt beslut att det mot bakgrund av syftet med utomståenderegeln kan argumenteras för att regeln ska kunna tillämpas även när utomstående i praktiken fått och under överskådlig framtid kan antas få mer än 30 procent av beslutade utdelningar, trots att det utomstående ägandet understiger 30 procent. Detta ger intrycket av att utomståenderegeln i nu aktuellt fall skulle ha varit tillämplig om utomstående ägt minst 30 procent av andelarna i bolaget.

Även vid ett utomstående ägande som överstiger 30 procent av andelarna kan det finnas särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln. Så kan vara fallet om omständigheterna är sådana att det utomstående ägandet inte motverkar att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. I förarbetena anges som exempel på detta förekomsten av aktier som ger olika rätt till utdelning (prop. 1989/90:110 del 1 s. 704).

I det nu aktuella bolaget finns aktier som medför olika rätt till utdelning, varav ett aktieslag ger rätt till utdelning endast med ett fast belopp. En sådan aktie motsvarar i detta sammanhang snarast en obligation som löper med fast ränta. Lika lite som när obligationer med fast ränta ägs av utomstående, förhindrar aktier med denna egenskap att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. Det innebär enligt vår bedömning att när det finns aktier som ger rätt till utdelning endast med ett fast belopp och det utomstående ägandet avser sådana aktier kan det finnas anledning att se det som särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln.