

Ref 8

Vid tillämpningen av den s.k. utomstående regeln har det inte ansetts föreligga särskilda skäl för att anse att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad. Förhandsbesked om inkomstskatt.

57 kap. 2, 4 och 5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 6 februari 2024 följande dom (mål nr 3868-23).

Bakgrund

1. Utdelning på s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag beskattas delvis som inkomst av tjänst. Ett aktiebolag är ett fåmansföretag om delägarkretsen är begränsad på visst sätt och en andel i bolaget är som huvudregel kvalificerad om delägaren är verksam i betydande omfattning i bolaget. Syftet med reglerna om kvalificerade andelar är att motverka att det som i realiteten är arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst.

2. Enligt den s.k. utomstående regeln gäller dock att om utomstående i betydande omfattning äger andelar i, och har rätt till utdelning från, det företag där delägaren är verksam så ska andelar i fåmansföretaget anses vara kvalificerade bara om det finns särskilda skäl. Bakgrunden till den regeln är att det i sådana fall ofta saknas anledning för de verksamma delägarna att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst i syfte att minska skatten, eftersom dessa delägare i så fall också måste avstå en del av arbetsinkomsten till de utomstående ägarna. Med utomstående avses i princip alla andra delägare än de som är verksamma i betydande omfattning.

3. P.E. avser att genom ett nybildat bolag (NYAB) ingå ett franchiseavtal med ett försäkringsbolag. Som franchisetagare ska bolaget förmedla försäkringsbolagets produkter. NYAB ska till 31 procent ägas av försäkringsbolaget och resterande 69 procent ska ägas av P.E. Samtliga aktier i bolaget kommer att vara stamaktier med lika rätt till utdelning och med samma röstvärde.

4. P.E. ansökte om förhandsbesked för att få klarlagt om utomstående regeln blir tillämplig på hans aktier i NYAB. Av ansökan och övriga till nämnden ingivna handlingar framgår bl.a. följande.

5. P.E. kommer att vara anställd på heltid i bolaget och ha fast månadslön. Beslut om att öka vissa kostnader, t.ex. P.E:s lön, med mer än 20 procent fordrar enighet mellan aktieägarna. Försäkringsbolaget åtar sig att vid behov lämna villkorade aktieägartillskott för

att täcka bolagets fasta kostnader. Åtagandet avser en begränsad tid och ett begränsat belopp. Aktieägartillskott ska lämnas med villkor om framtida återbetalning ur disponibla vinstmedel och återbetalning kan påbörjas så snart det finns tillgängligt fritt eget kapital och bolagsstämman har fattat beslut om återbetalning. Återbetalningen ska dock vid respektive bolagsstämma begränsas till 50 procent av det belopp som annars skulle ha delats ut till aktieägarna i bolaget. I händelse av konkurs eller likvidation ska återbetalning ske innan aktieägarna i den egenskapen får något. Vinst får inte ackumuleras i bolaget utan ska, med beaktande av aktiebolagslagens (2005:551) regler om värdeöverföringar, delas ut.

6. Skatterättsnämnden fann att utomståenderegeln är tillämplig på andelarna i NYAB. Det har enligt nämnden inte framkommit annat än att försäkringsbolagets åtagande om att skjuta till villkorade aktieägartillskott är begränsat i tid och omfattning och det gäller dessutom endast för verksamhetskostnader och detta i ett bolag som bara kommer att ha tjänstebaserad verksamhet. Det ska vidare bara finnas ett aktieslag i bolaget och aktuella villkor mellan parterna är marknadsmässiga, detta gäller bl.a. P.E:s lön.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att utomståenderegeln inte är tillämplig på aktierna i NYAB och anför följande.

8. De villkorade aktieägartillskotten framstår som en förutsättning för hela strukturen samtidigt som P.E. inte åtar sig att lämna tillskott i pengar utan i stället i form av eget arbete. P.E. kan inte själv bestämma vad han ska ta ut i lön respektive utdelning eftersom det krävs enighet mellan aktieägarna för större kostnadsökningar. När NYAB:s intäkter ökar till följd av hans arbetsinsats leder därför den tänkta strukturen till att han vid sidan av den fasta lönen kompenseras för sitt arbete med en rörlig del i form av utdelning. Omständigheterna är sådana att det trots det utomstående ägandet föreligger en reell omvandlingsmöjlighet i den tänkta strukturen.

9. *P.E.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om det vid tillämpningen av utomståenderegeln finns särskilda skäl att anse att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad.

Rättslig reglering m.m.

11. Bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

12. Enligt 2 § första stycket ska utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i viss omfattning tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Av 4 § första stycket 1 framgår att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget.

13. 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. Med uttrycket betydande omfattning avses ett innehav om minst 30 procent av andelarna (se prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704 samt RÅ 2009 ref. 53, HFD 2018 not. 24 och HFD 2022 ref. 43).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Av givna förutsättningar framgår att NYAB är ett fåmansföretag och att P.E. är verksam i betydande omfattning i bolaget samt att utomstående i betydande omfattning äger del i och har rätt till utdelning från bolaget. Det som återstår att bedöma är om det, trots det utomstående ägandet, finns särskilda skäl att anse att P.E:s aktier i NYAB är kvalificerade.

15. Motivet bakom utomståenderegeln är enligt förarbetena att risken för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster blir mindre om utdelning och kapitalvinst tillfaller också de utomstående ägarna. Bestämmelsen om särskilda skäl ska förhindra att reglerna kringgås och innebär att den skattskyldige måste redovisa omständigheter som på något sätt skulle kunna leda till obehöriga skatteförmåner trots att ägarförhållandena talar mot att sådana förmåner skulle uppkomma. Som exempel på vad som kan vara särskilda skäl nämns förekomsten av aktier som ger olika utdelning och inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704).

16. Aktierna i NYAB är av samma slag och ger lika rätt till utdelning. Något inbördes avtal mellan aktieägarna som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet finns inte utan var och en av dem kommer att få den utdelning som belöper på respektive aktieinnehav och som därmed motsvarar vars och ens andel av aktiekapitalet.

17. Försäkringsbolaget har dock åtagit sig att under en viss tid lämna villkorade aktieägartillskott för att vid behov täcka bolagets fasta kostnader medan motsvarande åtagande inte har gjorts av P.E.

Enligt Skatteverket leder detta, i kombination med att det finns ett tak för hur hög lön P.E. kan ta ut utan försäkringsbolagets medgivande, till att det finns en reell möjlighet till inkomstomvandling.

18. Av givna förutsättningar framgår att vinst inte får ackumuleras i NYAB utan ska delas ut och att en återbetalning till försäkringsbolaget av gjorda tillskott kan påbörjas så snart det finns utdelningsbara medel som tillåter det och bolagsstämman har fattat beslut om återbetalning. I händelse av konkurs eller likvidation ska återbetalning ske innan aktieägarna i den egenskapen får något.

19. I och med att försäkringsbolaget har rätt att få tillbaka gjorda tillskott kommer utdelning på aktierna i NYAB att lämnas till bägge aktieägarna i förhållande till vad var och en av dem faktiskt har investerat. För P.E. innebär det att det typiskt sett inte lönar sig för honom att i stället för att ta ut lön låta NYAB lämna utdelning på aktierna eftersom utdelningen till mer än 30 procent tillfaller försäkringsbolaget. Någon reell omvandlingsmöjlighet finns därmed inte i den tänkta strukturen.

20. Det utomstående ägandet får därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anses motverka att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster och det finns därför inte särskilda skäl att anse att P.E:s andelar i NYAB är kvalificerade. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden Jäderblom, Knutsson, Gäverth, Anderson och Nilsson. Föredragande var justitiesekreteraren Lisemoe Casselblad.

Skatterättsnämnden (2023-05-24, Eng, ordförande, Bengtsson, Cejje, Dahlberg, Hellenius, Pettersson och Sundin):

Förhandsbesked

Utomståenderegeln är tillämplig på andelarna i NYAB.

Skatterättsnämndens bedömning

P.E. vill med sin ansökan om förhandsbesked få klarhet i om utomståenderegeln är tillämplig på den modell som tagits fram avseende den försäkringsförmedlarverksamhet som ska ske i NYAB.

Under skriftväxlingen har lämnats som förutsättning att det utomstående ägandet i NYAB, genom försäkringsbolagets ägarandel, kommer att överstiga 30 procent av andelarna i bolaget.

[text här utelämnad]

Vad gäller frågan om särskilda skäl bör följande beaktas.

Regeln om särskilda skäl utgör ett undantag från utomståenderegeln. Tidigare praxis, liksom lagtexten, ger uttryck för att möjligheten att med hänvisning till särskilda skäl låta aktier förbli kvalificerade andelar bör utnyttjas restriktivt (se RÅ 2009 ref. 53).

I det senaste avgörandet från HFD avseende särskilda skäl (HFD 2021 ref. 40) ansågs dock särskilda skäl mot att tillämpa utomståenderegeln vara vid handen. Nu aktuellt ärende företer vissa likheter med avgörandet, t.ex. kan det med visst fog hävdas att det i modellen finns ett slags lönetak.

Även med beaktande av dessa likheter måste man emellertid enligt Skatterättsnämndens mening ha i åtanke att rättsfallet avsåg speciella förhållanden och att de slutsatser och överväganden som gjordes i det avgörandet därmed bör ges begränsad tillämplighet i andra situationer.

Till skillnad från förhållandena i HFD 2021 ref. 40 är det t.ex. inte fråga om att bedöma en struktur som, vad avser fördelning av resultatet m.m., i stora delar liknar den typ av ersättning i form av s.k. carried interest som rådgivare i t.ex. utländska fondstrukturer uppbär och som beskattas enligt bestämmelserna i 57 kap. (jfr HFD 2018 ref. 31).

Visserligen förbinder sig försäkringsbolaget att skjuta till kapital i NYAB men annat har inte framkommit än att detta åtagande är begränsat i tid och omfattning. Åtagandet gäller dessutom endast för verksamhetskostnader och detta i ett bolag som bara kommer att ha en tjänstebaserad verksamhet.

Enligt förutsättningarna i ärendet gäller vidare att det bara ska finnas ett aktieslag i NYAB och att aktuella villkor mellan de inblandade parterna i modellen är marknadsmässiga. Detta gäller bl.a. den lön som P.E. ska erhålla för sitt arbete i NYAB.

Villkoret om marknadsmässig ersättning för utfört arbete utifrån bl.a. erfarenhet och branschpraxis innebär enligt Skatterättsnämndens uppfattning att omständigheterna inte kan jämföras med förhållandena i HFD 2021 ref. 40.

Det ovan anförda innebär att utomståenderegeln är tillämplig och att P.E:s aktier i NYAB inte är kvalificerade andelar.