

Ref 51

Fråga om ett fåmansföretags förvärv av andelar i ett annat fåmansföretag innebär att företagen ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet, när förvärvet innebar att vinstmedel fördes över till det förvärvade företaget och delägarna i det förvärvande företaget också äger andelar i det förvärvade företaget. Förhandsbesked om inkomstskatt.

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 17 oktober 2024 följande dom (mål nr 1372-24).

Bakgrund

1. I syfte att motverka att det som är arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst beskattas utdelning på s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag delvis som inkomst av tjänst. En andel är kvalificerad bl.a. om delägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget, i ett fåmansföretag som ägs av företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som något av dessa företag.

2. Om det i det fåmansföretag där delägaren har varit verksam finns s.k. utomstående ägare som i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning ska en andel anses vara kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Med betydande omfattning avses ett innehav om minst 30 procent och med utomstående avses i princip alla andra än de som äger kvalificerade andelar i företaget. En person som indirekt äger andelar som skulle ha varit kvalificerade om de hade ägts direkt anses inte som utomstående.

3. Bakgrunden till denna utomståenderegeln är att det vid ett betydande utomstående ägande i regel 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.

4. N.I. och J.W. äger genom var sitt bolag andelar i Mentimeter AB och är verksamma i betydande omfattning i det bolaget. Bland övriga delägare i Mentimeter finns sedan 2014 AV Lindbo Invest AB. Under 2018 förvärvade Lindbos då ende ägare tillsammans med sina två barn en viss del av Lindbos innehav i Mentimeter.

Under 2021 förvärvade de två barnen andelar i Lindbo. Familjen äger alltså andelar i Mentimeter såväl direkt som indirekt genom Lindbo.

5. N.I. och J.W. överväger att lyfta utdelningar från sina respektive ägarbolag och ansökte om förhandsbesked för att få veta om andelarna i ägarbolagen är kvalificerade och i så fall från vilken tidpunkt de upphör att vara det. I ansökan uppgavs att det utomstående ägandet i Mentimeter numera överstiger 30 procent men att det, beroende på hur de andelar som direkt och indirekt ägs av Lindbos ägarfamilj ska bedömas, är oklart när den gränsen nåddes. Om dessa andelar ska anses vara ägda av utomstående har det utomstående ägandet enligt ansökan överstigit 30 procent alltsedan juni 2017, men om så inte är fallet passerades den gränsen först under 2022.

6. I ansökan uppgavs vidare att alla i familjen som äger Lindbo är verksamma i betydande omfattning i det bolaget men inte i Mentimeter, att Lindbo vid förvärvet av andelar fört över kapital till Mentimeter samt att alla aktier i Mentimeter har samma röstetal och samma rätt till utdelning.

7. Skatterättsnämnden konstaterade att eftersom N.I. och J.W. är verksamma i betydande omfattning i Mentimeter är deras aktier i respektive ägarbolag kvalificerade andelar förutsatt att utomständerregeln inte är tillämplig. Mot bakgrund av att det skett en överföring av vinstmedel från Lindbo till Mentimeter fann nämnden vidare att Mentimeter och Lindbo bedriver samma eller likartad verksamhet och att de andelar i Mentimeter som Lindbos ägarfamilj äger direkt och indirekt därför inte kan anses ägda av utomstående. Eftersom det utomstående ägandet ska ha förelegat under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren blev konsekvensen av nämndens ställningstagande att utomständerregeln kan bli tillämplig först efter 2027 och att N.I:s och J.W:s andelar i ägarbolagen därmed är kvalificerade till och med det året.

Yrkanden m.m.

8. *N.I.* och *J.W.* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, ska förklara att andelarna i deras respektive ägarbolag upphör att vara kvalificerade från och med 2023.

9. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

10. Frågan är om ett fåmansföretags förvärv av andelar i ett annat fåmansföretag innebär att företagen ska anses bedriva samma eller

likartad verksamhet, när förvärvet innebar att vinstmedel fördes över till det förvärvade företaget och delägarna i det förvärvande företaget också äger andelar direkt i det förvärvade företaget.

Rättslig reglering m.m.

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

12. En andel i ett fåmansföretag är enligt 4 § första stycket 1 och 2 kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett fåmansföretag som ägs av företaget. Av första stycket 3 framgår att en andel också är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under den angivna tiden varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som något av de företag som avses i 1 eller 2.

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. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Med företag avses enligt andra stycket det företag i vilket delägaren varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket. Av tredje stycket följer att den som äger kvalificerade andelar i företaget, indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt eller äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 4 § inte anses som utomstående.

14. Med betydande omfattning i utomståenderegeln avses ett innehav om minst 30 procent (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704, RÅ 2009 ref. 53 och HFD 2018 not. 24).

15. 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 andelarna. 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).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

16. N.I:s och J.W:s andelar i respektive ägarbolag är kvalificerade om inte Mentimeter under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren till minst 30 procent har ägts av utomstående. Av lämnade förutsättningar framgår att det som är avgörande för vid vilken tidpunkt andelarna i ägarbolagen upphör att vara kvalificerade är om de andelar i Mentimeter som ägs av Lindbo och av den familj som äger och är verksam i betydande omfattning i Lindbo

ska anses vara ägda av utomstående. För att så ska vara fallet krävs att Mentimeter och Lindbo inte ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Den bedömningen ska göras i förhållande till delägarna i Lindbo (jfr HFD 2023 ref. 11, punkt 13).

17. Uttrycket samma eller likartad verksamhet tar i huvudsak sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag förs över till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där ett likartat samband föreligger mellan företagen. Det ska inte vara möjligt att undgå de särskilda fåmansföretagsreglernas rättsverkan genom att överlåta hela eller delar av verksamheten till ett annat företag som ägs av den skattskyldige eller någon närstående, samtidigt som den samlade verksamheten fortsätter. Om vinstmedel har förts över från ett fåmansföretag till ett annat kan även det medföra att företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet (HFD 2023 ref. 11, punkterna 15 och 16 samt där anmärkta rättsfall).

18. Rättsfallet HFD 2023 ref. 11 gällde en situation som liknar den nu aktuella. Även i det fallet skulle bedömas om andelar i ett fåmansföretag som ägdes av ett bolag som hade fört över vinstmedel till fåmansföretaget kunde anses vara ägda av utomstående. Liksom i det nu aktuella fallet var delägarna i det bolag som hade fört över vinstmedlen verksamma i betydande omfattning i det bolaget men inte i det fåmansföretag som hade tagit emot vinstmedlen. Till skillnad från i det fall som ska bedömas nu ägde dessa delägare dock inga andelar direkt i det sistnämnda fåmansföretaget.

19. I rättsfallet uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att eftersom delägarna i det bolag som hade fört över vinstmedlen inte var verksamma i betydande omfattning i det fåmansföretag som hade tagit emot dem skulle det inte ha funnits någon risk för omvandling av arbetsinkomster i det mottagande fåmansföretaget till lägre beskattade kapitalinkomster om andelarna i det sistnämnda företaget hade ägts direkt av dessa delägare. Domstolen framhöll vidare att upparbetade vinstmedel i det mottagande företaget inte heller kunde tas ut som lägre beskattad kapitalinkomst av dessa delägare eftersom de själva inte ägde några andelar i det företaget. Mot den bakgrunden ansågs företagen inte bedriva samma eller likartad verksamhet (HFD 2023 ref. 11, punkt 18).

20. När det gäller det nu aktuella fallet kan – på motsvarande sätt som i rättsfallet – konstateras att den omständigheten att delägarna i Lindbo äger andelar direkt i Mentimeter inte medför att arbetsinkomster i Mentimeter kan omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster eftersom dessa delägare inte är verksamma i Mentimeter. Däremot leder denna omständighet till att upparbetade vinstmedel i Lindbo som har förts över till Mentimeter kan delas ut till dem från Mentimeter. Till skillnad från i rättsfallet kan därmed, om andelarna betraktas som innehavda av utomstående, arbetsinkomster i Lindbo omvandlas till kapitalinkomster från Mentimeter.

21. N.I. och J.W. har dock invänt att det inte finns någon reell risk för att en sådan inkomstomvandling sker eftersom delägarna i Lindbo endast äger en mindre del av andelarna i Mentimeter. De har därvid hänvisat till det resonemang som ligger bakom utomståenderegeln, dvs. att det inte lönar sig att ta ut utdelning i stället för lön om man då måste avstå en betydande del av sina arbetsinkomster till passiva delägare. Högsta förvaltningsdomstolen gör i den delen följande överväganden.

22. Bedömningen av om två företag bedriver samma eller likartad verksamhet sker vid prövningen av vilka som äger kvalificerade andelar och är ett led i att identifiera de delägare som genom arbete har skapat ett företags vinstmedel. Det resonemang som ligger bakom utomståenderegeln, och som tar sikte på fördelningen av vinstmedel mellan aktiva och passiva delägare, är inte relevant vid den bedömningen. När frågan om två företag bedriver samma eller likartad verksamhet ska avgöras talar i stället syftet med bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen för att avgörande vikt bör läggas vid vilka delägare som principiellt sett gynnas av att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster. I det nu aktuella fallet tillhör delägarna i Lindbo den kretsen delägare, oavsett omfattningen av deras direkta ägande i Mentimeter.

23. Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att Mentimeter och Lindbo ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet och att de andelar i Mentimeter som delägarna i Lindbo äger direkt och indirekt därför inte kan anses vara ägda av utomstående. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Bull, Gäverth* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Gustav Granholm*.

Skatterättsnämnden (2024-02-20, Eng, ordförande, Bengtsson, Cejie, Dahlberg [skiljaktig], Rubenson, Sundin och Werkell [skiljaktig]):

Förhandsbesked

Frågorna 1, 3 och 4: Varken indirekt eller direkt ägda andelar ska beaktas vid beräkning av det utomstående ägandet.

Skatterättsnämndens bedömning

Eftersom sökandena är verksamma i betydande omfattning i Mentimeter är deras aktier i respektive ägarbolag kvalificerade andelar förutsatt att

utomståenderegeln inte är tillämplig. Av praxis framgår att regeln även kan tillämpas på andelar i holdingbolag som i sin tur äger andelar i ett annat fåmansföretag där ägaren är verksam i betydande omfattning (jfr RÅ 2007 not. 1).

Utifrån förutsättningarna i ärendet har det efter utgången av beskattningsåret 2022 funnits ett sådant utomstående ägande i Mentimeter som avses i 57 kap. 5 § för det fall samtliga aktier som familjen W. äger beaktas. Vid den bedömningen är det av avgörande betydelse om Lindbo kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Mentimeter. En prövning av om Mentimeter och Lindbo ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet ska bedömas i förhållande till delägarna i Lindbo och syftet med bestämmelserna i 57 kap. ska tillmätas avgörande betydelse.

Omständigheterna nu liknar till viss del omständigheterna i HFD 2023 ref. 11 eftersom ett fåmansföretag, med andelsägare som är verksamma i bolaget i betydande omfattning, genom nyemission har förvärvat aktier i ett annat fåmansföretag. I förevarande fall när en extern part erbjudits att investera i ett annat företag saknas anledning att beträffande nyemissionen ha en annan utgångspunkt för bedömningen än den som anges i domen.

Till skillnad mot HFD 2023 ref. 11 finns emellertid i detta ärende även ett direkt ägande i den krets som ska beaktas vid prövningen av utomståenderegeln och frågan är vilken betydelse detta har för bedömningen.

Utgången i det målet bör bl.a. ha sin förklaring i att inkomster med anledning av arbetsinsatser av delägarna till Y AB¹ bedömdes komma att omfattas av bestämmelserna i 57 kap. För delägarna i Lindbo gäller emellertid att en del av inkomsterna från Mentimeter riskerar att inte beskattas enligt detta regelverk för det fall bolagen inte bedöms bedriva samma eller likartad verksamhet. Delägarna i Lindbo är inte verksamma i Mentimeter men har enligt utgångspunkterna för bedömningen tillförts vinstmedel som härrör från deras arbetsinsatser i Lindbo.

Vid sådana förhållanden och vid en sådan struktur bör det generellt sett finnas en risk för den typ av inkomstomvandling som regelverket i 57 kap. har till syfte att förhindra. Att det direkta ägandet, som i förevarande fall, har uppkommit först efter en viss tid när det bara fanns ett indirekt ägande, kan sett till syftet med bestämmelserna inte ha någon betydelse. Eftersom det är ett schablonmässigt regelverk kan inte heller den omständigheten att omfattningen av det direkta ägandet i Mentimeter är relativt litet ha någon betydelse.

Det ovan anförda innebär enligt Skatterättsnämndens uppfattning att Mentimeter och Lindbo bedriver samma eller likartad verksamhet. Vid en sådan slutsats går det enligt nämndens mening inte heller att skilja mellan ett direkt och ett indirekt ägande vid beräkning av det utomstående ägandet. Utifrån de redovisade omständigheterna i ärendet innebär detta att utomståenderegeln kan bli tillämplig först efter 2027.

Med ovanstående svar förfaller frågorna 2 och 5.

Dahlberg och *Werkell* var skiljaktiga och anförde:

Såsom majoriteten konstaterat motsvarar omständigheterna i detta fall omständigheterna i HFD 2023 ref. 11 med den skillnaden att passiva delägare äger aktier såväl direkt som indirekt. Vidare ska beaktas att Högsta

¹ Y AB motsvarar Lindbo i det nu aktuella fallet (red. anm.).

förvaltningsdomstolen i domen uttalar att prövningen av om företag ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet ska göras i förhållande till delägare i det bolag som i detta fall motsvarar Lindbo.

Det är emellertid enligt vår mening svårt att motivera att beskattningssituationen för de delägare som är verksamma i betydande omfattning i Mentimeter ska bli olika beroende på om företagets passiva delägare äger aktierna endast indirekt eller såväl indirekt som direkt. Motivet till utomståenderegeln gör sig gällande i lika hög grad i båda situationerna och det är heller inte någon skillnad vad gäller risken för omvandling av arbetsinkomster hänförliga till arbetsinsatser i Mentimeter i något av fallen. Om det vid en sådan struktur kan finnas risk för inkomstomvandling gäller det i så fall arbete som rör ett annat fåmansföretags verksamhet och ytterst andra delägares beskattning än sökandenas. Detta kan inte vara en omständighet som ska påverka bedömningen i nu aktuellt sammanhang.

En sådan slutsats är enligt vår mening förenlig med Högsta förvaltningsdomstolen bedömning i ovan angivna dom eftersom domen bör tolkas som att prövningen av vad som är samma eller likartad verksamhet i viss mån är en annan vid tillämpning av utomståenderegeln i 57 kap. 5 § jämfört med en prövning i övrigt enligt 4 §.

Det ovanstående innebär att samtliga aktier som ägs av familjen W. ska beaktas vid beräkning av det utomstående ägandet.

Med detta svar förfaller frågorna 3 och 4 men det krävs en prövning av om sökandens andelar ändå ska anses som kvalificerade till följd av särskilda skäl (fråga 2).

Bestämmelsen om särskilda skäl syftar till att förhindra att utomståenderegeln kringgås och innebär att den skattskyldige ska 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 i förarbetena 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).

Enligt förutsättningarna i ärendet ger aktierna i Mentimeter lika rätt till utdelning och det finns inte heller några inbördes avtal eller liknande som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet som kan föranleda otillbörliga skatteförmåner.

Omständigheterna i övrigt är inte heller sådana att det är fråga om något kringgående av utomståenderegeln gällande Mentimeter.