



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1372-24

meddelad i Stockholm den 17 oktober 2024

KLAGANDE

- AA
- BB

Ombud för båda: Magnus Vennerström och Joanna Bertlin
Grant Thornton Sweden AB
Box 7623
103 94 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 20 februari 2024 i ärende dnr 70-23/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

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 utomståenderegel 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. AA och BB 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. AA och BB 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 AA och BB är verksamma i betydande omfattning i Mentimeter är deras aktier i respektive ägarbolag kvalificerade andelar förutsatt att utomståenderegeln 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 utomståenderegeln kan bli tillämplig först efter 2027 och att AAs och BBs andelar i ägarbolagen därmed är kvalificerade till och med det året.

YRKANDEN M.M.

8. *AA* och *BB* 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. AAs och BBs 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. AA och BB 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Thomas Bull, Leif Gäverth och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Gustav Granholm.