

Målnummer: 7962-08 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2009-05-28

Rubrik: Aktierna i ett fåmansföretag ägs till nästan lika delar av tre personer som alla är verksamma i betydande omfattning i företaget. Att en av delägarnas aktier är lagertillgångar, och delägaren därmed utomstående i förhållande till övriga delägare, har inte ansetts utgöra sådana särskilda skäl som avses i utomståenderegeln. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

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

Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde L-E.B. bl.a. följande. Han är tillsammans med C och en tredje fysisk person delägare i det fastighetsförvaltande bolaget E AB. C äger 33,4 procent av aktierna i bolaget och för dennes del utgör aktierna lagertillgångar. Den fråga som önskas besvarad är om C:s aktieinnehav gör att L-E.B:s aktier med stöd av utomståenderegeln inte ska anses vara kvalificerade.

Skatterättsnämnden (2008-11-06, André, ordförande, Dahlberg, Holgersson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked. - Utomståenderegeln i 57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är inte tillämplig. - Motivering. - E AB bedriver förvaltning av egna fastigheter. Sedan år 1995 ägs bolagets aktier av L-E.B., C och en tredje fysisk person till nästan lika stora delar. Alla aktier har lika rätt i bolaget. - Samtliga delägare är verksamma i bolaget i betydande omfattning. För L-E.B. och den tredje delägaren är aktierna kapitaltillgångar och därmed kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL. Till följd av att C bedriver byggnadsrörelse genom ett helägt byggbolag anses hans aktier i E AB utgöra lagertillgångar enligt bestämmelserna i 27 kap. 6 §. - Frågan i ärendet är om L-E.B:s aktier ska anses som inte kvalificerade andelar med stöd av utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL med anledning av C:s innehav. - Skatteverket anser att C:s aktier i E AB visserligen enligt definitionen i 57 kap. 5 § tredje stycket IL kan anses vara ägda av en utomstående person men menar, i motsats till L-E.B., att särskilda skäl enligt paragrafens första stycke föreligger för att aktierna ändå ska anses kvalificerade. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Det övergripande syftet med de särskilda bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL är att motverka att vad som i realiteten är ersättning för fåmansföretagsdelägaras arbetsinsats beskattas som kapitalinkomst (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 f.). Bestämmelserna tillkom som en följd av att den separata beskattningen av kapitalinkomster infördes. - Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag ska tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i kapital till den del inkomsten överstiger normal kapitalavkastning beräknad enligt vissa schabloner. En andel är enligt definitionen i kapitlets 4 § första stycket 1 kvalificerad om andelsägaren själv eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i företaget. - Ett undantag finns i 5 § första stycket. Om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Enligt förarbetena föreligger ett ägande i betydande omfattning om en utomstående äger minst 30 procent av andelarna (jfr a. prop. s. 468 och s. 704). Den del av avkastningen som belöper på en utomstående delägare är i ett sådant fall så stor att den uppväger den fördel

som en delägare med kvalificerade andelar har av att avkastningen av uttag i form av utdelning eller kapitalvinst i sin helhet beskattas i inkomstslaget kapital. I specialmotiveringen anges också att omständigheter som bör beaktas vid en prövning om särskilda skäl föreligger är om "aktierna har olika rätt till utdelning eller eljest olika karaktär". - I praxis har särskilda skäl ansetts föreligga när utdelning inte motverkades av det förhållandet att utomstående i betydande omfattning ägde del i företagen ifråga (RÅ 1999 ref. 28, jfr även Regeringsrättens beslutsmotivering avseende fråga 3 i dom den 27 oktober 2008, anm. RÅ 2008 not. 148). - I förevarande fall ägs andelarna i fåmansföretaget till nästan lika stora delar av tre sinsemellan oberoende personer som samtliga är verksamma i företaget i betydande omfattning och har rätt till utdelning. För L-E.B. och en av de övriga delägarna är deras respektive aktier kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL. Den tredje delägarens aktier är enligt förutsättningarna i ärendet att anse som lagertillgångar enligt 27 kap. och uppfyller därmed inte kravet på att vara kvalificerade andelar enligt 57 kap., som bara avser kapitaltillgångar. - Av att en av de övriga delägarnas aktier, som överstiger 30 procent av samtliga aktier i bolaget, inte är kvalificerade andelar följer att L-E.B:s aktier är kvalificerade enligt utomståenderegeln bara om det finns särskilda skäl. - De tre delägarna får alla avkastning från företaget i förhållande till sina (kapital- och) arbetsinsatser. Det är i förevarande fall inte fråga om att tillämpa utomståenderegeln på grund av en passiv delägars innehav (jfr RÅ 2000 not. 165). L-E.B. kommer därför principiellt sett inte att "avstå" från någon del av den avkastning som belöper på hans egen arbetsinsats till en utomstående, dvs. till någon som inte är verksam i betydande omfattning i bolaget. - Det anförda leder enligt Skatterättsnämndens uppfattning till att det finns särskilda skäl för att L-E.B:s aktier i E AB ska anses vara kvalificerade andelar.

Ledamöterna Svanberg, Pålsson och Werkell var, med instämmande av sekreteraren Tottie, skiljaktiga och anförde följande. I 57 kap. 5 § IL finns ett undantag från den beskattning som annars följer för kvalificerade andelar enligt bestämmelserna i kapitlet. Undantaget blir tillämpligt om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, den s.k. utomståenderegeln. - I likhet med majoriteten anser vi att C:s andel av aktierna i företaget ska betraktas som ägda av utomstående eftersom aktierna för honom utgör lagertillgångar. L-E.B:s aktier i företaget ska därför anses som kvalificerade bara om det, som det uttrycks i lagtexten, finns särskilda skäl. I den frågan gör vi en annan bedömning än majoriteten. - Avsikten med rekvisitetet särskilda skäl är att förhindra att utomståenderegeln tillämpas i situationer som kan ses som kringgående av de särskilda reglerna för beskattning av ägare till fåmansföretag. Som exempel på omständigheter som kan medföra att aktier ska anses som kvalificerade andelar, trots ett betydande utomstående ägande, anges i förarbetena (prop. 1989/90:110 del 1 s. 704) ett antal olika situationer som riskerar att ändra ägarnas andelar av avkastning och kapitalvinst efter andra grunder än i proportion till aktieinnehavet. Det kan t.ex. vara fråga om inbördes avtal, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Exempelen speglar sådana situationer som typiskt sett bygger på ett medvetet agerande för att uppnå obehöriga skatteförmåner genom en tillämpning av utomståenderegeln. - Den i ärendet föreliggande "utomståendesituationen" är en konsekvens av det regelsystem som gäller vid byggnadsrörelse för innehav av aktier i fastighetsförvaltande företag. Det aktuella förhållandet har gällt sedan år 1995 och motsvarar inte något av de i förarbetena omnämnda exemplen på kringgåenden. Att den utomstående inte är passiv i företaget bör mot den bakgrunden inte utgöra ett sådant särskilt skäl som medför att utomståenderegeln inte blir tillämplig. Vi anser således att frågan om utomståenderegeln är tillämplig ska besvaras med ja.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

L-E.B. yttrade sig inte.

Regeringsrätten (2009-05-28, Nordborg, Sandström, Fernlund, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet gäller följande. Aktierna i E AB ägs av L-E.B., C och en tredje fysisk person. Delägarna är verksamma i bolaget i betydande omfattning. C:s aktier - som under den period som ska bedömas avsett 33,4 % av det samlade aktieinnehavet - är lagertillgångar i hans byggnadsrörelse. Övriga delägares aktier är inte lagertillgångar.

Frågan i målet är om C:s aktieinnehav gör att L-E.B:s aktier inte ska anses utgöra kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 och 5 §§ IL.

Som Skatterättsnämnden funnit avser bestämmelserna i 57 kap. IL inte aktier som är lagertillgångar. De aktier som ägs av C är därför inte kvalificerade enligt 4 §. Av 5 § tredje stycket följer därmed att han - trots att han är verksam i bolaget i betydande omfattning - ska anses som utomstående vid tillämpning av regeln i första stycket i samma paragraf. Regeln innebär att om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning anses andelar som kvalificerade bara om det finns särskilda skäl.

Med betydande omfattning avses enligt uttalanden i de ursprungliga förarbetena ett innehav om minst 30 % (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704, jfr SKV A 2006:12). Det har ansetts att risken för omvandling av arbetsinkomster blir mindre vid ett utomstående ägande av denna omfattning eftersom utdelning och reavinst tillfaller också de utomstående ägarna. Den angivna nivån, som bör ligga till grund vid bedömningen av om L-E.B:s aktier är kvalificerade, överskrids i detta fall.

Vad gäller särskilda skäl har det förutsatts att den skattskyldige ska redovisa omständigheter som på något sätt skulle kunna leda till obehöriga skatteförmåner. Som exempel på särskilda skäl har nämnts inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden och avtal om framtida förvärv (a. prop. del 1 s. 468 och 704). Vid sin granskning av förslaget till inkomstskattelag ansåg Lagrådet att lagtexten borde innehålla en antydning om att det var sådana fall som avsågs men saken berördes inte i propositionen (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 489 och del 2 s. 622 och 625).

Regeringsrätten konstaterar att lagstiftaren vid utformningen av bestämmelserna om vilka delägare som är utomstående har valt att grunda bedömningen på om delägarens andelar är kvalificerade (57 kap. 5 § tredje stycket IL) och inte på om verksamhetskravet är uppfyllt (4 §). Mot denna bakgrund saknas anledning att vidga tillämpningsområdet för vad som ska anses utgöra särskilda skäl i förhållande till vad som får anses följa av förarbetena. L-E.B:s aktier ska därför inte anses kvalificerade.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att L-E.B:s aktier inte är kvalificerade.

Föredraget 2009-04-01, föredragande Olsson, målnummer 7962-08

Sökord: Fåmansföretag; Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt

Litteratur: Prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 622 och 625 och del 3 s. 489
