

Målnummer: 7380-98 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2001-10-09

Rubrik: Fråga om tillämpning av den s.k. utomståenderegeln vid beskattning av realisationsvinst på aktier i fåmansföretag (I och II). Förhandsbesked angående inkomsttaxering resp. inkomsttaxering 1992 och 1993.

Lagrum:

- 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
- 57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

I.

I ansökan om förhandsbesked anförde A följande. Aktiebolaget X etablerades hösten 1997 av fem fysiska personer. A kom att äga 12,5 procent av aktierna liksom B medan C, D och E ägde 25 procent vardera. - Efter en nyemission den 5 februari 1998 kom utomstående att äga hälften av aktierna. Utomståendes aktieinnehav ökade därefter till sammanlagt 77,9 procent från februari 1999. Från februari 1998 har således utomstående ägt mer än 30 procent av aktierna, vilket anges som ungefärlig gräns för att utomstående skall anses i betydande omfattning äga del i företaget. - A anhöll om svar på följande fråga: För det fall jag avyttrar mina aktier i X AB, kommer då hela reavinsten att beskattas i inkomstslaget kapital, dvs. är utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, tillämplig på avyttringen?

Skatterättsnämnden (2000-11-20, Kindlund, ordförande, Wingren, Armholt, Ståhl, Svensson) yttrade: - Förhandsbesked. - Bestämmelsen i 3 § 12 e mom. första stycket SIL om undantag från bestämmelserna i 3 § 12 b mom. samma lag är inte tillämplig på den reavinst som uppkommer vid A:s avyttring av aktierna i X AB. - Motivering. - Enligt 3 § 12 e mom. första stycket SIL gäller att om aktieägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret (utomståenderegeln). - A planerar att avyttra hela eller delar av sitt kvarstående innehav av aktier i X AB och frågar om utomståenderegeln är tillämplig särskilt med hänsyn till att X AB inte varit utomståendeägt under hela företagets verksamhetstid. - A vill få prövat om den i utomståenderegeln angivna femårsperioden innebär ett hinder för honom att tillämpa regeln eller om bestämmelsen i andra meningen av stycket enbart har avseende på de särskilda skälen. - Nämnden gör följande bedömning. - Lagtextens krav på att förhållandena under en femårsperiod skall beaktas kan inte anses begränsad till de särskilda skälen. Av detta följer att även innehållet i utomståenderegeln i övrigt skall beaktas under femårsperioden. I detta ligger bl.a. att den skattskyldige skall kunna visa att företaget varit utomståendeägt även under hela den femårsperiod som föregått avyttringsåret eller den kortare tid under vilken företaget bedrivit verksamhet. - Eftersom X AB inte varit utomståendeägt under hela den aktuella perioden gäller därför att reglerna i 3 § 12 b mom. SIL skall tillämpas på den reavinst som uppkommer vid A:s aktieförsäljning. - Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL, tillämpas i stället för SIL (jfr 57 kap. 5 § IL), vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet.

Ledamöterna Brydolf och Virin var skiljaktiga och anförde följande. Vi anser att undantagsbestämmelsen är tillämplig. Lagtextens krav på att även förhållanden under en femårsperiod skall beaktas avser endast de särskilda skälen. - Om en utomstående person förvärvar en betydande post i ett aktiebolag, måste det antas att den utdelning han erhåller är just så stor som hans insats och risktagande med beaktande av alternativa placeringar berättigar honom till. Om en i bolaget verksam aktieägare samtidigt lyfter lika stor utdelning per aktie på sina aktier, måste även hans utdelning anses utgöra ersättning för hans kapitalinsats och risktagande och ingenting annat. Innebörden av majoritetens ställningstagande är att en i bolaget arbetande aktieägare inte skulle kunna ta emot utdelning eller sälja aktier i bolaget förrän efter fem år sedan utomstående delägare tillkommit utan tillämpning av de s.k. 3:12-reglerna. Kravet på femårskaren är ju enligt majoritetens mening ovillkorligt. - Vi anser inte att det föreligger stöd för att lagstiftaren skulle ha avsett att ge lagen en sådan räckvidd. Om så varit fallet skulle lagtexten ha formulerats på ett annat sätt, t.ex. "[o]m aktieägaren visar att utomstående under fem år...". Några särskilda skäl att inte beakta 5-årsperioden skall ju inte finnas enligt majoritetens mening. - Däremot anser vi att lagtextens lydelse väl motsvarar den av oss hävdade innebörden. Trots att utomstående kan ha innehaft en betydande andel av aktierna under 5 år kan det finnas fog för att beakta särskilda skäl. Som framgår av lagens förarbeten finns det möjlighet att kringgå lagens avsikt t.ex. genom successiv utförsäljning av aktier. 3:12-reglerna skall därför tillämpas endast om särskilda skäl som rått under den närmast femårsperioden föranleder det.

A överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att bestämmelsen i 3 § 12 e mom. SIL (utomståenderegeln) är tillämplig vid avyttring av aktier i det aktuella fallet. Till stöd härför anförde han bl.a. följande. Det framgår av bestämmelsen att den femårsperiod som föregått beskattningsåret endast skall beaktas vid en bedömning av om det föreligger särskilda skäl att inte tillämpa utomståenderegeln. Alternativt kan bestämmelsen förstås så, att den tid under vilken utomstående ägt del i företaget under den föregående femårsperioden visserligen skall beaktas men att det inte ställs upp något absolut krav på att utomstående skall ha ägt aktierna under hela perioden.

Riksskatteverket bestred bifall till ändringsyrkandet.

Regeringsrätten (2001-10-09, Billum, Hulgaard, Almgren, Melin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Det regelsystem som infördes i samband med 1991 års skattereform med tillämpning fr.o.m. 1992 års taxering innebär bl.a. att kapitalinkomster beskattas med en skattesats om 30 procent medan tjänsteinkomster beskattas progressivt. För att hindra att vad som i grunden utgör arbetsinkomster, som skall beskattas i inkomstslaget tjänst, omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster infördes i 3 § 12 mom. SIL särskilda regler för att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som realisationsvinst i samband med försäljning av aktier. De särskilda reglerna skall tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen (prop. 1989/90:110 s. 467 f.).

Enligt 3 § 12 b mom. femte stycket SIL skall, om realisationsvinst uppkommer vid avyttring av kvalificerad aktie, hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning, intill visst högsta belopp, tas upp som intäkt av tjänst. I 3 § 12 e mom. SIL finns en undantagsregel. Denna anger att om aktieägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i 12 b mom. inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid, föreskrivs det, beaktas även förhållandena under de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

I målet är ostridigt att ifrågavarande aktier är att anse som kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. första stycket SIL. Bestämmelsen i 3 § 12 b mom. femte stycket

SIL är således tillämplig på realisationsvinst som uppkommer vid avyttring av dessa aktier, såvida inte annat följer av utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL.

Frågan i målet gäller tolkning av föreskriften om att förhållandena under en föregående femårsperiod skall beaktas.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Syftet med att beakta även tidigare års förhållanden är enligt förarbetena till bestämmelsen att hindra att successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller realisationsvinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktier leder till icke avsedda skatteförmåner (a. prop. s. 704).

Det framstår, med hänsyn till utomståenderegeln syfte, som klart att vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger hänsyn måste tas till bl.a. om det betydande utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. Något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet skall ha förelegat under hela den angivna perioden kan emellertid inte utläsas av lagtexten. Undantagsvis kan således omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden. I förevarande fall har emellertid sådana omständigheter inte visats föreligga. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall därför fastställas.

Förhandsbeskedet avser taxeringsåren 2001-2003. Från och med 2002 års taxering skall IL tillämpas i stället för SIL (jfr 57 kap. 5 § IL), vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrådet Wennerström var av skiljaktig mening i fråga om motiveringen och gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

II.

C.F.B. var under inkomståren 1991 och 1992 företagsledare tillika delägare i fåmansföretaget Fleur de Santé AB. I sin självdeklaration vid 1992 års inkomsttaxering redovisade C.F.B. att han under beskattningsåret avyttrat 240 aktier i bolaget, varvid en realisationsvinst uppkommit om 280 000 kr. Vid 1993 års inkomsttaxering redovisade C.F.B. att han avyttrat 160 aktier i bolaget, varvid en skattepliktig realisationsvinst uppkommit om 109 649 kr ($5/6 \times 131\,579$ kr). C.F.B. yrkade att vinsterna i sin helhet skulle beskattas som inkomst av kapital.

Skattemyndigheten beslutade att hänföra viss del av realisationsvinsterna till inkomst av tjänst. Myndigheten angav som skäl för sitt beslut följande. Inkomståren 1984-1985 ägdes Fleur de Santé AB enligt uppgifter i bolagets självdeklarationer till 75 procent av C.F.B. och K.W. Resterande 25 procent ägdes av Parafont AB. Andelen utomstående ägare har således inte uppgått till minst 30 procent under hela den senaste tioårsperioden. Vidare framgår av till myndigheten inkommet tilläggsavtal att såväl konvertibla skuldebrev som optionsavtal förekommit. Enbart denna omständighet skulle således kunna medföra att fördelning av vinsten skall ske även om utomstående ägt 30 procent eller mera. Eftersom utomstående inte ägt minst 30 procent av aktierna i bolaget under den senaste tioårsperioden skall realisationsvinsten enligt 3 § 12 mom. SIL fördelas mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital.

C.F.B. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att uppkomna realisationsvinster i sin helhet skulle beskattas som inkomst av kapital. Han

anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. Att det för hans blygsamma innehav funnits en option att försälja 240 aktier kan naturligtvis inte anföras som skäl till att förvägra tillämpningen av undantagsregeln. Hans fall är ett mycket bra exempel på när lagstiftaren ansett att undantagsregeln skall vara tillämplig. Hans försäljning av sina aktier i bolaget till Ellos AB år 1985 gjordes självfallet inte i syfte att kringgå bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL; dessa var inte ens påtänkta vid den tidpunkten. Det är av största betydelse att aktierna avyttrades år 1985 och därmed också avskattades. Innehavstiden skall räknas från datumet från hans återköp av aktierna år 1990 och då är hans innehav endast 8,3 procent.

Skattemyndigheten förklarade vid sin omprövning i anledning av överklagandet att den inte ändrade de överklagade besluten.

Länsrätten i Skåne län (1997-05-29, ordförande Almebäck) yttrade: I princip gäller samma realisationsvinstbegrepp för fåmansföretag som för flermansföretag. Emellertid har en fåmansföretagare ofta en valfrihet att ta ut företagsöverskottet som lön eller som utdelning eller indirekt i form av reavinst genom försäljning av hela eller viss del av företaget. Den nya spänning i systemet som infördes genom 1991 års skattereform har inte ansetts kunna bemästras utan särskilda regler, som begränsar de belopp som genom utdelning eller försäljning av hela eller viss del av företaget får åtnjuta behandling som inkomst av kapital, medan överskjutande belopp som anses hänförlig till arbetsinsats beskattas som inkomst av tjänst. Dessa speciella regler för behandling av utdelning och realisationsvinst på fåmansföretagsaktier med syfte att åstadkomma en riktig gränsdragning mellan förvärvsinkomstbeskattning och kapitalinkomstbeskattning återfinns i 3 § 12 mom. SIL. - I 3 § 12 mom. tredje stycket första meningen SIL stadgas att om det uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. I femte stycket första meningen stadgas bl.a. att bestämmelsen i tredje stycket tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. I sjätte stycket stadgas bl.a. att om den skattskyldige kan visa att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning skall bestämmelsen i tredje stycket inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. - Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag samt delägare m.fl. i sådana företag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag (RSV Dt 1991:15). I punkten 10.5.1 rekommenderar Riksskatteverket för att undantagsregeln skall vara tillämplig att den skattskyldige bör visa att utomstående ägt minst 30 procent av aktierna under hela den senaste tioårsperioden och erhållit motsvarande andel av den avkastning företaget lämnat under nämnda tidsperiod. - Av handlingarna i målet framgår att utomstående inte ägt aktierna i bolaget till minst 30 procent under hela den senaste tioårsperioden räknat från C.F.B:s aktuella försäljning. På grund härav och då det enligt länsrättens mening saknas skäl att i det förevarande fallet frångå Riksskatteverkets rekommendationer i punkten 10.5.1 skall en fördelning av realisationsvinsten ske mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital. Det är således länsrättens mening att undantagsregeln inte kan anses tillämplig i C.F.B:s fall och att därför skattemyndigheten haft fog för sitt beslut att fördela den uppkomna realisationsvinsten mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital. Överklagandet skall således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

C.F.B. vidhåller i överklagande sitt yrkande att realisationsvinsterna på försäljningarna av aktier i Fleur de Santé AB i sin helhet skulle beskattas i inkomstslaget kapital.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (1998-10-12, Stenstad, Edström, referent, Svensson) instämde i länsrättens bedömning och ändrade därför inte de överklagade domarna.

C.F.B. överklagade domen och yrkade att den realisationsvinst som uppkom i anledning av att han avyttrade aktier i Fleur de Santé AB i sin helhet skulle beskattas i inkomstslaget kapital. Han anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. Under början av 1980-talet drev han och var delägare i Fleur de Santé AB. Han sålde sedermera samtliga aktier och fram till år 1989 ägde han inte några aktier i bolaget eller någon form av option eller annan rättighet att förvärva aktier i bolaget.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2001-10-09, Billum, Hulgaard, Wennerström, Almgren, Melin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Det regelsystem som infördes i samband med 1991 års skattereform med tillämpning fr.o.m. 1992 års taxering innebär bl.a. att kapitalinkomster beskattas med en skattesats om 30 procent medan tjänsteinkomster beskattas progressivt. För att hindra att vad som i grunden utgör arbetsinkomster, som skall beskattas i inkomstslaget tjänst, omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster infördes i 3 § 12 mom. SIL särskilda regler för att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som realisationsvinst i samband med försäljning av aktier. De särskilda reglerna skall tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen (prop. 1989/90:110 s. 467 f.).

Enligt 3 § 12 mom. tredje stycket SIL i den i målet aktuella lydelsen skall, om realisationsvinst uppkommer vid avyttring av aktier i fåmansföretag, hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Enligt femte stycket samma moment gäller detta endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. I momentets sjätte stycke finns en undantagsregel, den s.k. utomståenderegeln, som innebär att om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i tredje stycket inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Syftet med att beakta även tidigare års förhållanden är enligt förarbetena till bestämmelsen att hindra att successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller realisationsvinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna leder till icke avsedda skatteförmåner (a. prop. s. 704). Sådana särskilda skäl som åsyftas för att utomståenderegeln inte skall tillämpas är bl.a. att successiv utförsäljning av aktier skett och förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier (a. prop. s. 468).

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. C.F.B. har varit verksam i Fleur de Santé AB under en följd av år. Han hade på 1980-talet ett stort aktieinnehav i bolaget men sålde samtliga sina aktier i juni 1986. Under inkomståren 1987 och 1988 var bolaget ett helägt dotterbolag till Ellos AB och C.F.B. hade under denna period inte några ägarintressen i Fleur de Santé AB. C.F.B. blev emellertid på nytt delägare i bolaget år 1989 då han förvärvade en mindre aktiepost. Han innehade också en post konvertibla skuldebrev utgivna av bolaget och en option att sälja aktier i bolaget. Frågan i målet är om vid C.F.B:s försäljning av aktier under inkomståren 1991 och 1992 hänsyn skall tas till ägarförhållandena i bolaget inte bara från den tidpunkt dessa aktier förvärvades

utan även förhållandena under den tid då han tidigare ägde aktier i bolaget.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

C.F.B. avyttrade samtliga sina aktier i det aktuella bolaget i juni 1986. Den vinstgenerering som hans arbetsinsats i bolaget kan ha medfört fram till denna tidpunkt får anses realiserad genom den avyttringen. Mot bakgrund av syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL finns enligt Regeringsrättens mening inte anledning att vid tillämpningen innefatta tid som ligger före det den skattskyldiges ägarintressen i bolaget definitivt har avbrutits genom avyttring till utomstående. Ägarförhållandena i bolaget under tiden fram till juni 1986 bör sålunda inte hindra en tillämpning av utomståenderegeln.

Sedan C.F.B. åter förvärvade aktier i bolaget har det utomstående ägandet varit betydande. Den utredning som föreligger i målet ger inte heller vid handen att förhållandena i övrigt i tiden efter förvärvet av aktierna varit av den art att sådana särskilda skäl föreligger som enligt 3 § 12 mom. sjätte stycket medför att denna bestämmelse ändå inte skall tillämpas. Regeringsrätten finner därför att den realisationsvinst som uppkommit vid C.F.B:s försäljningar av aktierna i Fleur de Santé AB i sin helhet skall beskattas i inkomstslaget kapital.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten beslutar, med ändring av kammarrättens och länsrättens domar och skattemyndighetens beslut, att de realisationsvinster som uppkommit vid C.F.B:s avyttringar av aktier i Fleur de Santé AB endast skall beskattas i inkomstslaget kapital.

Föredragna 2001-09-05, föredragande Dahlin, målnummer 8140-2000 (I) och 7380--7381-1998 (II)

Sökord: Fåmansföretag; Förhandsbesked inkomstskatt

Litteratur: Prop. 1989/90:110 s. 467 f. och 704; prop. 1996/97:45 s. 43 f.; RSV Dt 1991:15 avsnitt 10.5.1; RSVS 2000:25 avsnitt 4.5; Mats Tjernberg, Fåmansaktiebolag, 1999, s. 273 ff.
