

Målnummer:	469-07	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-11-30		
Rubrik:	Tre syskon har ärvt andelar i ett fåmansföretag efter sin far. Andelarna var kvalificerade hos fadern och har ansetts kvalificerade även hos syskonen trots att de inte varit verksamma i företaget. Syskonen har tillgodoräknats lönebaserat utrymme utan hinder av att de inte ägde andelarna vid årets ingång. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	57 kap. 4 §, 10 §, 11 §, 14 §, 16 §, 17 §, 18 § och 19 §, 44 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A, B och C (döttrarna) i huvudsak följande. A, B och C:s far, D, avled under 2005. Vid sin död ägde D samtliga andelar i det holländska bolaget X, som är moderbolag i en koncern med helägda svenska aktiebolag. D:s andelar i bolaget X var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. - Under år 2006 kommer andelarna i X att skiftas till döttrarna med en tredjedel till dem vardera. X kommer under år 2006 att lämna utdelning antingen till D:s dödsbo eller till döttrarna om skiftet hunnit genomföras före utdelningstillfället. - Senare under år 2006, eller eventuellt under år 2007, kommer koncernen att omstruktureras. Döttrarna skall i ett första steg bilda ett nytt bolag (Z AB) i vilket de vardera skall äga en tredjedel. I nästa steg skall Z AB förvärva andelarna i bolaget X som därefter kommer att överlåta den svenska koncernen till Z AB. X kommer eventuellt att upplösas efter denna överlåtelse. - Sökandena ställde följande frågor till Skatterättsnämnden:

1. Får det lönebaserade utrymmet utnyttjas vid beräkning av gränobeloppet för utdelning som beskattningsåret 2006 lämnas till D:s dödsbo?
2. Skall utdelning som döttrarna kan erhålla från X beskattningsåret 2006 beskattas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL eller enligt bestämmelserna i 42 kap. 15a § IL? - 3. Om svaret på fråga 2 är att utdelningen från X skall beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL, får döttrarna utnyttja det lönebaserade utrymmet vid beräkning av gränobeloppet? - 4. Skall utdelning som döttrarna erhåller från Z AB beskattningsåret 2007 beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL eller enligt reglerna i 42 kap. 15a § IL?

Vid besvarandet äger Skatterättsnämnden förutsätta att varken sökandena eller någon närstående till dem kommer att vara verksamma i betydande omfattning i något av de ovan angivna bolagen eller i något bolag med samma eller likartad verksamhet under beskattningsåren 2006 och 2007. Vidare äger nämnden förutsätta att D under beskattningsåret 2005 uppburit lön som uppfyller det s.k. lönevillkoret i 57 kap. 19 § IL.

Skatterättsnämnden (2006-12-27, André, ordförande, Wingren, Gäverth, Nylund, Silfverberg, Sjökvist) yttrade:

Förhandsbesked.

Fråga 1 - Dödsboet efter D får vid beräkning av gränobelopp för

beskattningsåret 2006 avseende andelarna i bolaget X beakta lönebaserat utrymme.

Fråga 2 - Utdelning under beskattningsåret 2006 från bolaget X till döttrarna skall beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL. - Fråga 3 - Döttrarna får vid beräkning av gränsbelopp för beskattningsåret 2006 avseende andelarna i bolaget X inte beakta lönebaserat utrymme. - Fråga 4 - Utdelning under beskattningsåret 2007 från Z AB till döttrarna skall beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL. - Motivering. - D avled under år 2005. Vid sin död ägde han samtliga andelar i bolaget X som är moderbolag i en koncern med helägda svenska aktiebolag. Eftersom D var verksam i betydande omfattning i ett av de svenska bolagen var hans andelar i bolaget X kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL. D uppbar under beskattningsåret 2005 lön som skulle ha uppfyllt villkoren för att beräkna lönebaserat utrymme enligt 57 kap. 19 § IL för honom avseende beskattningsåret 2006 om han då fortfarande varit i livet. - Enligt ansökan kommer under beskattningsåret 2006 andelarna i bolaget X att skiftas ut från dödsboet efter D till hans döttrar med en tredjedel vardera. Utdelning från bolaget X under året kommer, beroende på om skiftet ägt rum eller ej vid utdelningstidpunkten, att lämnas till antingen dödsboet eller döttrarna. - Efter skiftet kommer koncernen att omstruktureras. Döttrarna avser att bilda ett nytt bolag, Z AB, som sedan förvärvar andelarna i bolaget X. Därefter kommer bolaget X att överlåta den svenska koncernen till Z AB. - Ingen av döttrarna har varit eller kommer, under de beskattningsår som avses med ansökan, att vara verksamma i bolag inom koncernen. - I ärendet aktualiseras tillämpningen av ett antal bestämmelser i 57 kap. IL i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2006 (SFS 2005:1136). Bestämmelser som anger under vilka förutsättningar en andel i ett fåmansföretag är en kvalificerad andel finns i 57 kap. 4 § och motsvarar tidigare bestämmelser i motsvarande paragraf. Utdelning på en kvalificerad andel skall enligt kapitlets 20 § tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger ett särskilt beräknat gränsbelopp medan övrig utdelning tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. - Gränsbelopp är summan av årets gränsbelopp och ett på visst sätt beräknat sparutdelningsutrymme (10 §). - Årets gränsbelopp definieras i 11 §. Enligt ett alternativ att beräkna årets gränsbelopp beaktas bl.a. lönebaserat utrymme (första stycket 2). Det lönebaserade utrymmet skall, enligt kapitlets 19 §, bara beräknas om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått kontant ersättning som skall tas upp i inkomstslaget tjänst från företaget som han äger andelar i eller dess dotterföretag och som sammantaget uppgår till viss miniminivå. - Nämnden gör följande bedömning.

Fråga 1 - Frågan är om ett dödsbo efter en avliden person med kvalificerade andelar i ett fåmansföretag året efter dödsåret får tillgodoräkna sig det lönebaserade utrymme som den avlidne skulle kunnat beräkna med stöd av 19 § om han fortfarande varit i livet. - Av 4 § sista stycket första meningen följer att de andelar som dödsboet efter D innehar i bolaget X skall anses kvalificerade även hos dödsboet. - Denna bestämmelse infördes som ett nytt fjärde stycke i 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt år 1995. I författningskommentaren till bestämmelsen framhölls att för dödsboet tillämpas bestämmelserna som om andelen fortfarande hade ägts av den fysiska personen (prop. 1995/96:109 s. 89). - Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att dödsboet efter D skall anses ha rätt att tillgodoräkna sig det lönebaserade utrymme som D skulle kunnat beräkna för beskattningsåret 2006.

Frågorna 2 och 4 - Enligt 4 § första stycket 2 är en andel i ett fåmansföretag kvalificerad - såvitt nu är ifråga - om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag. - De särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag infördes i samband med 1990 års skattereform för att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster.

Bakgrunden till den femåriga karenstiden var enligt förarbetena att det inte räckte att ta hänsyn till ägar- och verksamhetsförhållanden m.m. i anslutning till utdelnings- eller försäljningstillfället. De särskilda reglerna skall gälla även förfluten tid såväl i fråga om företagets karaktär av fåmansföretag som i fråga om närståendekretsens verksamhet i företaget (prop. 1989/90:110 s. 468). - Frågan gäller huruvida de andelar i bolaget X som D:s döttrar tillskiftas skall anses vara kvalificerade andelar och om, efter den planerade omstruktureringen, deras aktier i Z AB skall anses vara kvalificerade andelar. - Lagtexten ger inte klart uttryck för om tidsbestämningen "beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren" syftar på enbart verksamheten i företaget eller om även närståenderelationen åsyftas (jfr SOU 2002:52 s. 323 ff. och Tjernberg, Beskattning av fåmansföretag, 6:e uppl. s. 54 f.) - Det grundläggande syftet bakom reglerna ger enligt nämndens mening stöd för att lagtexten skall uppfattas så att det är tillräckligt att verksamheten bedrivits under beskattningsåret eller den föregående femårsperioden av någon som vid verksamhetstidpunkten omfattades av närståendekretsen. - D var under den femårsperiod som föregått beskattningsåret 2006 verksam i betydande omfattning i ett av bolagen i den svenska koncernen. Eftersom han var närstående till döttrarna utgör deras innehav av andelarna i bolaget X och aktierna i Z AB kvalificerade andelar enligt 4 § första stycket 2 IL. Svaren på frågorna 2 och 4 har utformats med utgångspunkt häri. - Fråga 3 - Frågan är huruvida döttrarna vid beräkning av årets gränsbelopp för andelarna i bolaget X avseende beskattningsåret 2006 får beakta lönebaserat utrymme. - I 11 § tredje stycket första meningen anges att årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid utdelningstillfället. Enligt styckets sista mening tillämpas bestämmelserna om lönebaserat utrymme i 16-19 §§ bara för andelar som ägdes vid årets ingång. Bestämmelsen hade ingen motsvarighet i tidigare lagstiftning. Förarbetena ger inte stöd för annat än att bestämmelsen skall tillämpas enligt ordalydelsen (prop. 2005/06:40 s. 89). - Enligt förutsättningarna i ärendet skall döttrarna tillskiftas andelarna i bolaget X under år 2006. Med hänsyn härtill har de inte rätt att beakta lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbelopp för andelarna det året.

Döttrarna överklagade och yrkade att frågorna 2 och 4 skulle besvaras med att utdelning från bolaget X respektive det nya bolag Z AB som de avsåg att bilda inte skulle beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL. De yrkade vidare att fråga 3 skulle besvaras med att de, för den händelse att fråga 2 skulle besvaras med att beskattning skulle ske enligt reglerna i 57 kap. IL, får utnyttja lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbelopp för år 2006. Döttrarna anförde bl.a. följande. Skatterättsnämnden har funnit att tidsbestämningen i 57 kap. 4 § första stycket 2 (beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren) avser inte bara verksamheten i företaget utan också närståenderelationen. En objektiv tolkning av bestämmelsen ger snarare vid handen att tidsbestämningen syftar enbart på verksamheten. Svaret på fråga 4 kan tyckas vara en naturlig följd av svaret på fråga 2 men förhållandena i bolaget X och Z AB skiljer sig åt i det avseendet att D inte varit verksam i något av Z AB:s dotterbolag under Z AB:s innehavstid. Vad gäller fråga 3 reglerar de två första meningarna i 57 kap. 11 § tredje stycket vem som skall tillgodoräknas årets gränsbelopp, inklusive lönebaserat utrymme, vid ägarförändringar i ett företag. Om lagstiftaren velat inskränka möjligheten att utnyttja det lönebaserade utrymmet till aktier som vid årets ingång ägdes av den skattskyldige borde detta ha uttryckts klarare och på ett annat sätt. Förarbetena ger inte stöd för att tolka den avslutande tredje meningen så vitt som Skatterättsnämnden gjort.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar det överklagats.

Regeringsrätten (2007-11-30, Sandström, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade. Skälen för Regeringsrättens avgörande. Beträffande frågorna om beskattning skall ske enligt 57 kap. IL (frågorna 2 och 4) gör Regeringsrätten

samma bedömning som Skatterättsnämnden. Vad gäller frågan om döttrarna vid 2007 års taxering skall få tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme (fråga 3) gör Regeringsrätten följande överväganden.

Enligt 57 kap. 10 § IL är gränsbeloppet summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme, uppräknat på visst sätt. Årets gränsbelopp får enligt 11 § första stycket 2 bestämmas som summan av underlaget för årets gränsbelopp, uppräknat på visst sätt, och lönebaserat utrymme enligt 16-19 §§. Årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger en andel vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året (11 § tredje stycket första meningen). Bestämmelserna om lönebaserat utrymme tillämpas bara för andelar som ägdes vid årets ingång (11 § tredje stycket tredje meningen). Skatterättsnämnden har funnit att förarbetena inte ger stöd för annat än att det av den sistnämnda bestämmelsen följer att döttrarna - som tillskiftats andelarna först år 2006 - inte har rätt att beakta lönebaserat utrymme vid beräkning av årets gränsbelopp avseende beskattningsåret 2006.

Vid benefika förvärv av kapitalvinstbeskattad egendom gäller enligt 44 kap. 21 § IL att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Enligt en uttrycklig regel i 57 kap. 14 § gäller motsvarande kontinuitet i fråga om sparad utdelningsutrymme. Det innebär att en arvtagare vid bestämmandet av gränsbelopp enligt 57 kap. 10 § får räkna sig till godo arvlåtarens sparade utdelningsutrymme och den vägen också lönebaserat utrymme från tidigare år. Däremot skulle - med nämndens tolkning - lönebaserat utrymme för år 2006 inte få utnyttjas. Ett sådant tolkningsresultat ter sig överraskande och materiellt otillfredsställande.

I författningskommentaren till den ifrågavarande bestämmelsen sägs inte annat än att "bestämmelsen medför bl.a. att samma löneunderlag inte skall, efter en emission, kunna utnyttjas två gånger" (prop. 2005/06:40 s. 89). Någon dubbelräkning är det inte fråga om här. Det framstår som osannolikt att avsikten varit att rätten till lönebaserat utrymme skulle kunna gå förlorad vid ett ägarskifte av det aktuella slaget. Enligt Regeringsrättens mening behöver bestämmelsen inte heller läsas på det sätt som Skatterättsnämnden gjort. Mot bakgrund av regleringen i övrigt vid benefika förvärv bör rätten till lönebaserat utrymme inte gå förlorad av den anledningen att döttrarna vid ingången av år 2006 ännu inte tillskiftats andelarna.

Av det anförda följer att fråga 3 skall besvaras med att döttrarna har rätt att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt gäller frågorna 2 och 4.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet såvitt gäller fråga 3 och förklarar att klagandena avseende andelarna i bolaget X får beakta lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbelopp för beskattningsåret 2006.

Regeringsrådet Wennerström var av skiljaktig mening såvitt gällde fråga 3 och ansåg att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas också i denna del.

Föredraget 2007-09-05, föredragande Björnsson, målnummer 469-07

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Fåmansföretag; Inkomstskatt

Litteratur: Prop. 1989/90:110 s. 468; prop. 1995/96:109 s. 89; prop. 2005/06:40 s. 89; SOU 2002:52 s. 323-326
