

Målnummer:	7165-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2001-01-09		
Rubrik:	Aktier har inte ansetts kvalificerade vare sig hos en fysisk person, som äger ett aktiebolag och är verksam i ett kommanditbolag vari aktiebolaget är delägare (I), eller hos en fysisk person, som tillsammans med ett stort antal andra personer äger ett aktiebolag och liksom flertalet av de övriga ägarna är verksam i ett dotterbolag till detta (II). Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1978 1:80• RÅ 1993 ref. 99• RÅ 1993 not. 372• RÅ 1997 ref. 71• RÅ 1998 not. 265• RÅ 1999 ref. 62		

REFERAT

I.

I ansökan om förhandsbesked anförde A i huvudsak följande: A är anställd inom revisionsbyrån X KB. Detta kommanditbolag ägs av aktiebolag som i sin tur ägs av auktoriserade revisorer. - Ägarstrukturen benämns ofta "Helsingborgsmodellen" och är vanligt förekommande inom olika konsultorganisationer. Modellen och strukturen med ett rörelsedrivande handels- eller kommanditbolag har stora förtjänster eftersom den bl.a. fördelar vinster direkt till ägarna (aktiebolagen) utan konsolideringsbehov i kommanditbolaget. Detta underlättar i synnerhet då nya delägare skall tas in i verksamheten och när delägare skall utträda ur verksamheten. Arbetsrättsligt innebär modellen att resp. delägare själv får ta ansvar för sin situation utan att ekonomiskt ansvara för övriga delägare. Risktagandet kan begränsas på ett särskilt lämpligt sätt. Särintressen kan tillgodoses genom lösningar i det egna aktiebolaget och belastar då inte den gemensamt bedrivna verksamheten.

Det aktuella fallet kan skisseras på följande sätt

- - - (Skissen utesluten här) - - -

AB 1 - AB 4 är kommanditdelägare i X KB och aktieägare i AB 5 till lika delar. AB 5 är komplementär i X KB. - A har nu fått erbjudande om att bli delägare i verksamheten dvs. att bli kommanditdelägare i X KB och delägare i AB 5. - A har för avsikt att bilda ett aktiebolag (Y AB) som skall bli delägare i kommanditbolaget dvs. kommanditdelägare med begränsat ekonomiskt ansvar och med en insats om 1 000 kr. A, som är godkänd revisor, kommer ensam att utgöra styrelse i aktiebolaget. Mellan delägarbolagen upprättas avtal rörande bl.a. vinstfördelning i X KB. - Ekonomiska och juridiska förhållningsregler mellan inblandade parter kan arrangeras på flera sätt med iakttagande av gällande särregler för revisorer. A har att ta ställning till två olika modeller för delägarskapet och önskar få bedömt de skattemässiga konsekvenserna för dessa båda alternativ. - (Alternativ 1 här utelämnat.) - Alternativ 2 - Y AB äger andel i X KB men till skillnad från alternativ 1 är A (aktieägaren) anställd i X KB och erhåller lön från X KB för utfört arbete. Vid sin bedömning har nämnden att

utgå ifrån att lönesumman till A inte kommer att understiga 7,5 basbelopp. Alla utgifter relaterade till tjänsten kommer att bestridas av X KB. Vid årets slut kommer X KB:s överskott att fördelas mellan delägarbolagen enligt överenskommen vinstfördelningsmodell. - Denna struktur leder till följande skatteövervägande och frågor som A önskar svar på före sitt beslut om delägarskap. (Frågorna under a och c här utelämnade.) - b) Är A verksam i Y AB i betydande omfattning och därmed innehavare av kvalificerade aktier enligt 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL? Varken lön till A eller styrelsearvode kommer att utbetalas från Y AB.

Skatterättsnämnden (1999-10-12, Ersson, ordförande, Wingren, Brydolf, Johansson, Silfverberg, Svensson, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked (avser inkomsttaxeringen). - Alternativ 1 - Y AB har rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för den hos Y AB anställda A. - Alternativ 2 - I det fall A är anställd i kommanditbolaget och erhåller lön från kommanditbolaget för åt detta utfört arbete utan att också vara anställd i Y AB är A:s aktier i Y AB inte kvalificerade i den mening som anges i 3 § 12 a mom. SIL. - Nämnden har förutsatt vid besvarandet av denna fråga att en lön utbetalas till A som inte uppenbarligen står i missförhållande till det arbete han utför i kommanditbolaget. - Motivering - A är revisor och anställd i X KB. Bolaget ägs av fyra revisorer via var sitt aktiebolag. Respektive aktiebolag är kommanditdelägare i kommanditbolaget och delägare i ett aktiebolag som är komplementär i detta. All revisionsverksamhet utförs i kommanditbolagets namn och alla kundkontakter handhas av detta. A har erbjudits att bli delägare i kommanditbolaget via ett eget aktiebolag (Y AB). - Han har två alternativ för sin fortsatta verksamhet. Enligt alternativ 1 kommer A att övergå till att vara anställd i Y AB och erhålla lön därifrån. Y AB kommer enligt detta alternativ inte att bedriva verksamhet på annat sätt än att ställa A till kommanditbolagets förfogande för att nyttjas i dess verksamhet. Enligt alternativ 2 kommer A liksom tidigare att vara anställd i kommanditbolaget och erhålla lön från detta. - Som nämnden uppfattat frågorna önskar A besked beträffande alternativ 1 om Y AB har rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för A och beträffande alternativ 2 om aktierna i Y AB i detta fall är kvalificerade i den mening som anges i 3 § 12 a mom. SIL. - Alternativ 1 - Y AB kommer enligt förutsättningarna i ärendet inte att bedriva någon annan verksamhet än att ställa A till kommanditbolagets disposition. A kommer med andra ord att vara verksam för Y AB:s räkning i den verksamhet som bedrivs av kommanditbolaget. Y AB:s inkomster kommer i praktiken att utgöras av dess andel av de inkomster av revisionsverksamheten som förvärvas av kommanditbolaget och som enligt 6 § 2 mom. SIL skall beskattas hos Y AB. Utan att ta ställning till om och i så fall i vilka hänseenden Y AB skall anses idka en självständigt bedriven förvärvsverksamhet anser nämnden att vid angivna förhållanden har Y AB rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för A:s arbete i kommanditbolaget. - Alternativ 2 - Enligt 3 § 12 a mom. SIL är en aktie i ett fåmansföretag kvalificerad, om aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget ifråga i betydande omfattning eller, i vissa fall, i annat fåmansföretag. Vad som förstås med fåmansföretag framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Enligt angivna punkt räknas inte handelsbolag som fåmansföretag. - I förevarande alternativ är A verksam endast i kommanditbolaget. Den verksamhet som bedrivs i ett handelsbolag eller ett kommanditbolag kan, som framgår av svaret i fråga om alternativ 1, i vissa sammanhang jämföras med att verksamheten bedrivs i aktiebolag som äger del i sådant bolag (jfr även prop. 1995/96:109 s. 68 f.). Bestämmelserna i 3 § 12 a mom. SIL reglerar dock på ett till synes uttömmande sätt i vilka fall aktier skall anses kvalificerade. Nämnden anser därför att det inte finns utrymme att tillämpa stadgandet utöver dess ordalydelse (jfr RÅ 1993 not. 372, RÅ 1997 ref. 71 och RÅ 1998 not. 265).

Riksskatteverket (RSV) överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avsåg svaret på alternativ 2 och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att A:s aktier i Y AB var kvalificerade

aktier enligt 3 § 12 a mom. SIL. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Av förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 703) till 3 § 12 a mom. SIL framgår att en person alltid skall anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. RSV uppfattar nämnda förtydligande så att det kan komma i fråga att tillämpa reglerna om kvalificerade aktier även på en delägare som inte är anställd i företaget om dennes arbetsinsatser för företaget i annan form än anställning haft stor betydelse för vinstgenereringen i detta. A:s verksamhet kommer att utföras i det underliggande kommanditbolaget och det är uteslutande hans aktivitet i kommanditbolaget som genererar vinstmedlen i Y AB. Kommanditbolagets inkomst beskattas hos de delägande aktiebolagen. Enligt RSV blir aktierna kvalificerade trots att aktieägaren inte varit anställd i aktiebolaget. Denna slutsats vinner stöd av rättsfallet RÅ 1978 1:80. Till detta kommer att regeringen i anslutning till lagstiftningsarbetet kring vissa ändringar av reglerna i 3:12-systemet (prop. 1995/96:109 s. 68 ff.) har uttalat att nämnda regelsystem är tillämpligt på den situation som föreligger i detta fall.

A bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2001-01-09, Ragnemalm, Baekkevold, Hulgaard, Schäder, Wennerström) gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden i den del som överklagandet avsåg och

fastställde nämndens beslut i den del det hade överklagats.

II.

A var under 1997 delägare i X AB. X AB ägdes under samma år av 183 delägare som tillsammans innehade bolagets totalt 73 300 aktier. Ingen delägare hade mindre än 120 aktier eller mer än 2 230 aktier. Fördelningen av aktier mellan delägarna var sådan att det krävdes minst 35 aktieägare för att uppnå en majoritet bland aktieägarna. Av de 183 delägarna var under 1997 endast 13 verksamma i betydande omfattning i X AB. Samtliga övriga delägare var verksamma i X AB:s helägda dotterbolag Y AB. Antalet verksamma delägare i X AB hade i princip varit detsamma under hela 1990-talet. Enligt omprövningsbeslut den 11 november 1999 avseende A:s inkomsttaxering 1998 ansåg Skattemyndigheten i Stockholm att X AB var ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL och att erhållen utdelning från X AB skulle beskattas i enlighet med fördelningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL. Enligt skattemyndighetens uppfattning borde 3:12-reglerna med stöd av RÅ 1993 ref. 99 och klara förarbetsuttalanden tolkas så att det faktum att Y AB var ett fåmansföretag vid ett direkt innehav smittade uppåt så att även X AB var att anse som ett fåmansföretag.

RSV ansökte om förhandsbesked och hemställde om svar på frågan om X AB utgjorde ett fåmansföretag enligt bestämmelserna i 3 § 12 a mom. SIL. RSV åberopade vad skattemyndigheten anförde i sitt omprövningsbeslut den 11 november 1999 och hemställde att frågan skulle besvaras jakande.

Skatterättsnämnden (2000-04-19, Ersson, ordförande, Wingren, Brydolf, Johansson, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked (avseende 1998 års taxering) - A:s aktier i X AB är inte kvalificerade enligt bestämmelserna i 3 § 12 a mom. SIL. - Motivering - I X AB fanns under ifrågavarande år (1997) 183 delägare, däribland A. Av dessa var 13 verksamma i bolaget och 170 verksamma i X AB:s helägda

dotterbolag Y AB. A, som ägde 0,7 procent av aktierna i X AB, var på "heltid" verksam i Y AB. - För att reglerna i 3 § 12 mom. SIL (3:12-reglerna) skall vara tillämpliga på utdelning och realisationsvinst på aktier krävs att aktierna är "kvalificerade" enligt bestämmelserna i 3 § 12 a mom. SIL. - Kvalificerade aktier är aktier i fåmansföretag om ägare varit verksam i företaget. - Kvalificerade aktier är också aktier i fåmansföretag om företaget äger/har ägt

(direkt eller indirekt) aktier i annat fåmansföretag vari ägare till förstnämnda fåmansföretag varit verksam. - Med fåmansföretag och ägare avses detsamma som i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Varken X AB eller Y AB var sådant fåmansföretag. - Enligt den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 3 § 12 a mom. tredje stycket tredje meningen SIL skall "vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning". - Det krävs alltså, för att ägarna skall räknas som en person, att ägarna (direktägarna eller indirekta ägarna enligt punkt 14 elfte stycket av anvisningarna till 32 § KL jämfört med 3 § 12 a mom. tredje stycket första meningen SIL) varit verksamma i betydande omfattning i företaget i fråga. - A har jämte flertalet av aktieägarna i X AB varit verksam i Y AB. Denna verksamhet får anses ha varit "betydande" enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen och Y AB skall därför anses ha varit ett fåmansföretag i angivna mening (jfr RÅ 1993 ref. 99). - Detta är emellertid inte tillräckligt för att A:s aktier i X AB skall anses ha varit kvalificerade enligt 3:12-reglerna vid ifrågavarande taxering. - För det sistnämnda krävs att även X AB i sig var ett fåmansföretag. Såsom anförts ovan var X AB inte ett fåmansföretag enligt definitionen i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Eftersom den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen avser endast det företag där den gemensamma verksamheten bedrivs, dvs. Y AB, är X AB inte heller ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen. Utdelning och realisationsvinst på A:s aktier i X AB omfattas därför inte av 3:12-reglerna.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked

och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att X AB var att anse som ett fåmansföretag enligt bestämmelserna i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL och att A:s aktier i X AB därmed var kvalificerade enligt bestämmelserna i 3 § 12 a mom. samma lag.

A bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2001-01-09, Ragnemalm, Baekkevold, Hulgaard, Schäder, Wennerström) gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens beslut.

Föredragna 2000-11-29, föredragande Hartzell, målnummer 7165-1999 (I) och 3011-2000 (II).

Anm. Samma dag avgjordes, med samma utgång som i mål nr 3011-2000, mål nr 3012-2000 som även gällde tillämpning av inkomstskattelagen (1999:1229).

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av kapital; Inkomst av tjänst; Fåmansföretag

Litteratur: Prop. 1989/90:110, del 1, s. 470 och 703 f.; prop. 1995/96:109, s. 64-68 och 88 f.; Bo Svensson, Skatterättsliga för- och nackdelar med handelsbolag, SN 1995, s. 621-622; Mats Tjernberg, Ändrade regler för fåmansföretag, SN 1996, s. 99-100, 103; Robert Pålsson, RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, SN 1997, s. 44-46; Bo Svensson, Beskattning av handelsbolag, SN 1999, s. 313-314; Mats Tjernberg, Fåmansaktiebolag 1999, s. 33-45, 50-59, 249-255
