

| | | | |
|------------------------|---|-------------------|---|
| Målnummer: | 7708-97 | Avdelning: | 2 |
| Avgörandedatum: | 1999-04-26 | | |
| Rubrik: | Två fåmansföretag, som bedriver finansiell rådgivning respektive fondförvaltning, har inte ansetts bedriva likartad verksamhet i den mening som avses i 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Särskilda skäl har ansetts föreligga att tillämpa 3 § 12 b mom. SIL i fråga om innehavarna av kvalificerade aktier i bolagen som har identiska ägarförhållanden. Förhandsbesked angående inkomstskatt. | | |
| Lagrum: | 3 § 12 a mom., 12 b mom. och 12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt | | |
| Rättsfall: | RÅ 1997 ref. 48 | | |

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden anförde A, B, C, D och E följande: Bakgrund - Sökandena är sedan 1995 delägare i X AB samt Y AB. - X AB bedriver verksamhet inom Corporate Finance-området. I verksamheten ingår finansiell rådgivning i samband med företagsöverlåtelser, kapitalanskaffning etc. Bolaget beviljades av Finansinspektionen den 27 december 1995 tillstånd att bedriva värdepappersrörelse. - Y AB är ett värdepappersbolag som förvaltar en nationell fond. Y AB beviljades tillstånd av Finansinspektionen att bedriva värdepappersrörelse med avseende på förvaltning den 24 maj 1996. - Den totala ägarkretsen i respektive bolag framgår av nedanstående tabell, vari också angivits om respektive delägare är anställd, dvs. aktiv i bolaget, eller ej. (Betr. A kan noteras att han ej är anställd i något av företagen. Han har dock, pga. sin ställning som styrelseordförande, angivits som aktiv i båda bolagen.) De som nedan angivits som passiva delägare har under innehavstiden överhuvudtaget inte deltagit i arbetet i respektive bolag, vare sig som styrelseledamot, anställd eller på annat sätt. Verksamheternas natur samt det regelverk som styr dessa, innebär att det är olämpligt att de som är operativt verksamma har uppdrag i mer än ett av bolagen.

| Delägare/bolag | Ägarandel | Aktiv/passiv |
|----------------|-----------|-----------------------------|
| X AB | | |
| A | 21,0 % | Aktiv (styrelseordförande) |
| B | 15,8 % | Aktiv (styrelseledamot) |
| C | 15,8 % | Aktiv (styrelseledamot, VD) |
| D | 15,8 % | Passiv |
| F (ej sökande) | 15,8 % | Passiv |
| E | 15,8 % | Passiv |
| | ----- | |
| | 100 % | |

Y AB

| | | |
|----------------|--------|-----------------------------|
| A | 21,0 % | Aktiv (styrelseordförande) |
| B | 15,8 % | Passiv |
| C | 15,8 % | Passiv |
| D | 15,8 % | Aktiv (styrelseledamot, VD) |
| F (ej sökande) | 15,8 % | Aktiv (styrelseledamot) |
| E | 15,8 % | Aktiv (styrelseledamot) |
| ----- | | |
| | 100 % | |

Som framgår av ovanstående tabell äger de passiva delägarna i respektive bolag mer än 30 procent av aktierna. De passiva har inte heller varit aktiva under de senaste 10 åren i annat fåmansföretag - än X AB respektive Y AB - som bedriver samma eller likartad verksamhet. Skatterättsnämnden äger utgå från att ovanstående aktiva ägare har varit verksamma i betydande omfattning. Nämnden äger vidare utgå från att eventuell utdelning sker pro rata då samtliga utgivna aktier i respektive bolag är av samma serie och medför samma rätt till utdelning. Årsredovisning för respektive bolag bifogas. - X AB avser att lämna utdelning för räkenskapsåret 1995/1996 under december 1996 medan Y AB kan komma att lämna utdelning tidigast under 1997. Med anledning härav är det väsentligt för sökandena att veta om utdelningen kan komma att tjänstebeskattas enligt reglerna i SIL 3 § 12 mom. (de s.k. 3:12-reglerna). - Lagreglering - Frågeställningen rör tolkningen av SIL 3 § 12 e mom., varav framgår att om utomstående, dvs. passiva delägare, i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall de s.k. 3:12-reglerna inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Enligt lagförarbetena avses med "i betydande omfattning" en ägarandel om minst 30 procent. Enligt ovanstående bakgrundsbeskrivning har de passiva ägarna i respektive bolag en ägarandel överstigande 30 procent. - Fråga - Är undantagsregeln i SIL 3 § 12 e mom. tillämpligt på erhållen utdelning från X AB respektive Y AB under år 1996 eller senare, varvid ingen del av utdelningen blir tjänstebeskattad.

Skatterättsnämnden (1997-11-18, ordförande Ersson, Nordling, Wingren, Johansson, Nord, Silfverberg, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked - Regeln i 3 § 12 e mom. första stycket SIL om undantag från bestämmelserna i 3 § 12 b mom. är inte tillämplig på utdelning från X AB eller från Y AB. - Motivering - Sökandena är samtliga i samma proportioner delägare i såväl X AB som Y AB. Förutom sökandena finns endast en ytterligare delägare. A är aktiv i båda bolagen. Övriga delägare är enligt förutsättningarna aktiva i endast ett av bolagen. Frågan i ärendet är om undantagsregeln i 3 § 12 e mom. första stycket SIL är tillämplig på utdelning från respektive bolag. - Som en förutsättning för tillämpning av undantagsregeln gäller att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget. Med utomstående avses inte fysisk person som äger kvalificerad aktie i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet (3 § 12 e mom. andra stycket jämfört med 3 § 12 a mom. första stycket SIL). - Vid bedömningen av om ett annat fåmansföretag bedriver samma eller likartad verksamhet måste enligt Skatterättsnämndens mening beaktas såväl verksamhetens inriktning som de faktorer som genererar inkomster i respektive bolag. I detta fall föreligger det ägaridentitet mellan bolagen. Bolagens inkomster är till mycket stor del beroende av de aktiva ägarnas egna arbetsinsatser. Arbetsinsatserna i båda bolagen består huvudsakligen av finansiell rådgivning. Vid sådana förhållanden får X AB och Y AB anses bedriva likartad verksamhet. - Med hänsyn till att delägarna är verksamma i betydande omfattning i åtminstone ett av bolagen kan inte något av dem anses ägda av utomstående.

A, B, C, D och E överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att den till nämnden ställda frågan skulle besvaras jakande. Till stöd för sin talan anförde de bl.a. följande. Nämnden hade ansett att X AB och Y AB bedrev samma eller likartad verksamhet och hade därvid angett att arbetsinsatserna i de båda bolagen huvudsakligen bestod av finansiell rådgivning. Klagandena hävdade att nämndens slutsats i fråga om bolagens verksamhet var felaktig. Såväl X AB som Y AB var värdepappersbolag med tillstånd från Finansinspektionen. Verksamheten i ett sådant bolag regleras av lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Y AB hade dessutom tillstånd från Finansinspektionen att förvalta två nationella fonder. Den verksamheten regleras av lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. X AB:s verksamhet var inriktad på rådgivning åt företag avseende olika finansieringslösningar samt finansiell rådgivning i övrigt (vanligen betecknad corporate finance), dock inte placeringsrådgivning. Verksamheten inom Y AB bestod endast av förvaltning av en nationell fond. Y AB bedrev ingen finansiell rådgivning och hade aldrig utnyttjat den delen av tillståndet. Det gick därför inte att hävda att båda bolagen bedrev finansiell rådgivning. Bolagens verksamhetsinriktningar var olika och verksamheterna bedrevs därför i skilda bolag. Finansinspektionen har nyligen kontaktat Y AB och gjort gällande att bolaget skulle ha tillstånd som fondbolag och inte som värdepappersbolag.

Klagandena hemställde även att Regeringsrätten skulle inhämta yttrande från Finansinspektionen rörande dels innebörden av de olika tillstånd som X AB respektive Y AB innehade, dels huruvida bolagen kunde anses bedriva "samma eller likartad verksamhet".

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1999-04-26, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten finner mot bakgrund av den utredning som föreligger i målet beträffande de båda bolagens tillstånd och verksamhet inte erforderligt att inhämta yttrande från Finansinspektionen.

Enligt 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL anses en aktie i ett fåmansföretag kvalificerad om aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Enligt 3 § 12 b mom. första stycket SIL skall utdelning på kvalificerad aktie som överstiger det gränslöpp som anges där tas upp som intäkt av tjänst. I 3 § 12 e mom. första stycket SIL föreskrivs 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. Enligt 3 § 12 e mom. andra stycket avses med företag det företag i vilket aktieägaren eller denne närstående i betydande omfattning varit verksam under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses annan än fysisk person eller dödsbo som - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger kvalificerad aktie i företaget eller i annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket. Enligt förarbetena till lagen (prop. 1989/90:110 s. 468 och 704) anses ett fåmansföretag vara ägt av utomstående i betydande omfattning, om denna andel uppgår till minst trettio procent, under förutsättning att aktierna medför lika rätt.

I målet är fråga om de båda bolagen bedriver likartad verksamhet i den mening som avses i 3 § 12 a mom. första stycket SIL och, om den frågan besvaras nekande, om utomstående i betydande omfattning äger del i företagen samt, om denna fråga besvaras med ja, om det föreligger särskilda skäl enligt 3 § 12 e mom. första stycket SIL att tillämpa reglerna i 3 § 12 b mom. SIL om beskattning av del av utdelning som inkomst av tjänst, trots att utomstående i betydande omfattning äger del i företagen.

Verksamheten i X AB inleddes i slutet av 1995 och i Y AB våren 1996. Samtliga klagande är i samma proportioner (en med 21 procent, de övriga med vardera 15,8 procent) delägare i X AB och Y AB. Enligt de givna förutsättningarna är en av klagandena verksam i betydande omfattning i båda bolagen (som ordförande i styrelserna), medan övriga delägare är verksamma i sådan omfattning endast i ettdera av bolagen och överhuvudtaget inte verksamma i det andra bolaget. De passiva delägarnas andel i X AB uppgår till 47,4 procent och i Y AB till 31,6 procent. Den verksamhet som bedrivs i X AB är rådgivning åt företag i frågor rörande finansiering, dock ej placeringsrådgivning. Y AB ägnar sig uteslutande åt förvaltning av en nationell fond. Y AB placerar för fondens räkning i nordiska värdepapper, såsom aktier, obligationer, terminer, optioner och liknande instrument.

Syftet med bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. SIL är att ägarens arbetsinsatser i ett fåmansföretag, i de fall ägaren i betydande omfattning varit verksam i företaget, skall beskattas likvärdigt, oavsett om värdet av arbetsinsatserna kommer ägaren tillgodo i form av lön, utdelning eller realisationsvinst. Det framhålls att det är enbart avkastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsatser som skall träffas av de särskilda reglerna (prop. 1989/90:110 s. 469). Bestämmelserna gäller emellertid också, enligt 3 § 12 a mom. första stycket SIL, i fråga om en sådan aktieägare i fåmansföretag som i betydande omfattning varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I lagmotiven sägs (prop. 1995/96:109 s. 88) att sistnämnda bestämmelse kan ha betydelse exempelvis i ett inledningskedje när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. Detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (jfr RÅ 1997 ref. 48). Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att X AB och Y AB inte kan anses bedriva likartad verksamhet i den mening som avses i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL. Med utgångspunkt i denna bedömning äger alltså utomstående, såsom de definierats i 3 § 12 e mom. första stycket SIL, 47,4 respektive 31,6 procent av aktierna i X AB respektive Y AB. Därmed får utomstående anses i betydande omfattning äga del i företagen. Bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL skall då inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Motiven för undantaget på grund av delägarskap för utomstående är att dessa i ett sådant fall får så stor del av avkastningen att uttag i form av utdelning eller realisationsvinst inte utgör någon fördel för ägarna av kvalificerade aktier. Ägarförhållandena i X AB och Y AB är emellertid sådana att uttag i form av utdelning inte motverkas av det förhållandet att utomstående i betydande omfattning äger del i företagen. Därför får särskilda skäl anses föreligga att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL vad gäller ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att bestämmelsen i 3 § 12 e mom. första stycket SIL om undantag från bestämmelserna i 3 § 12 b mom. samma lag inte är tillämplig såvitt avser utdelning till ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag.

Regeringsråden Billum och Schäder var av skiljaktig mening och anförde: Vad klagandena anför utvisar att det finns vissa skillnader mellan de två bolagens verksamhet. Verksamheterna ligger dock båda inom området för finansiell verksamhet och får anses mycket närliggande. De tjänster som tillhandahålls av respektive bolag bygger på samma typ av kompetens. Inkomsterna i bolagen, i vilka ägaridentitet råder, synes i stor utsträckning genereras av arbetsinsatser av respektive aktiva delägare. Det föreligger således ett starkt samband mellan bolagen. De båda bolagen bör av angivna skäl anses bedriva likartad verksamhet i den mening som avses i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL.

Vi fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 1998-12-08, föredragande Hartzell, målnummer 7708-1997

Sökord: Inkomst av tjänst; Inkomst av kapital; Förhandsbesked

Litteratur: prop. 1989/90:110, del 1, s. 468-469, 704; prop. 1995/96:109, s. 88, 92-93, 135-136; GRS 1990 års skattereform, supplement 16, juli 1997, s. 3:41-42 Si; RSV S 1997:6; RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering, del 2, s. 1220-1221, 1247-1249; Bertil Båvall, Fåmansföretag, 2:a uppl. 1997, s. 135-139, 173-174; Sv. Skattetidning 1995 s. 718-719; Skattenytt 1996 s. 100-101.
