

Målnummer:	1489-09	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2009-09-22		
Rubrik:	Fråga om aktieägare i fåmansföretag ska beskattas för bortgiven rätt till aktieutdelning. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	41 kap. 8 §, 42 kap. 12 § och 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2006 ref. 45• RÅ 2007 not. 161		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A bl.a. följande. Han äger samtliga aktier i X AB. Aktierna är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Han äger vidare hälften av aktierna i Y AB där den andra hälften ägs av hans hustru. Aktierna i Y AB utgör inte kvalificerade andelar för dem. Inget av bolagen är s.k. avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551). A önskar stödja ett projekt i Z län genom att skänka landstinget ett större belopp. Gåvan lämnas i form av en överlåtelse av rätten till utdelning på aktier i X AB och/eller Y AB för ett eller flera år genom att utdelningskuponger överlämnas till landstinget. De närmare villkoren ska regleras i gåvobrev. Den på bolagsstämman beslutade utdelningen utbetalas till landstinget såsom innehavare av utdelningskupongerna. A ställde följande frågor till nämnden: Ska han beskattas för den bortgivna rätten till utdelning på aktierna i fråga (fråga 1)? Om så inte är fallet, påverkas det sparade utdelningsutrymmet enligt 57 kap. 13 § IL avseende hans aktieinnehav i X AB av den bortgivna utdelningen (fråga 2)? Förändras svaret på fråga 1 om aktiebrev inte utfärdas eller om dessa saknar utdelningskupong (fråga 3)? Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på förfarandet (fråga 4)?

Skatterättsnämnden (2009-02-17, Dahlberg, Diurson, Gäverth, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. Fråga 1. A ska inte beskattas för utdelningen. Fråga 2. Utdelningen ska inte beaktas vid beräkningen av det sparade utdelningsutrymmet. Fråga 4. Lagen mot skatteflykt är inte tillämplig. Beslut. Fråga 3 avvisas. - Motivering. Förhandsbeskedet. - Skatteverket anser att A ska beskattas för den utdelning som utbetalas till gåvotagaren. Den uppfattningen grundar verket huvudsakligen på att rätten till utdelning på aktierna uppkommer först när bolagsstämman i de aktuella bolagen fattat beslut om utdelningen och att den då får anses disponibel. Gåvan får därmed enligt verket anses motsvara en överlåtelse av medel som redan är disponibla. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Fråga 1 - Utdelning ska tas upp som intäkt det beskattningsår då den kan disponeras (41 kap. 8 § och 42 kap. 1 § IL). Av 42 kap. 12 § IL framgår att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. - Regeringsrätten har i RÅ 2006 ref. 45 funnit att en person som ägde aktier i börsnoterade svenska avstämningsbolag och som - före bolagsstämmobeslut om utdelning - avsåg att till en stiftelse, som omfattades av reglerna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL, ge bort rätten till utfallande utdelning på aktierna under gåvoåret, alternativt under en period om fem år, inte skulle beskattas för utdelningen. Regeringsrätten uttalade att en aktieägare inte kan beskattas med stöd av bestämmelsen i 42 kap. 12 § IL när det vid den tidpunkt då utdelningen kan disponeras står klart att aktieägaren gett bort sin rätt till utdelning. - Av rättsfallet framgår således att utfallande utdelning ska beskattas hos den som

vid den nämnda tidpunkten har rätt att uppbära den. Den principen får enligt Skatterättsnämndens uppfattning anses gälla inte bara för utdelning från avstämningsbolag utan också för utdelning från bolag som inte är avstämningsbolag, vilket det är fråga om i ärendet. - Det finns vidare enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte någon grund för att göra skillnad i tillämpningen av den nämnda bestämmelsen beroende på om utdelningen betalas ut av ett börsnoterat företag eller ett fåmansföretag eller i det senare fallet om överlåtarens aktier, på vilka utdelningen grundas, är kvalificerade andelar eller inte. - Mot bakgrund av det anförda finner Skatterättsnämnden att A inte ska beskattas för utdelningen eftersom det vid den tidpunkt då den av bolagsstämman beslutade utdelningen betalas ut står klart att han har gett bort sin rätt till den. - Fråga 2 - Enligt 57 kap. 2 § första stycket IL ska utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar hos fysiska personer i den omfattning som anges i kapitlens 20-22 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. Av bestämmelsens ordalydelse och inriktning följer enligt Skatterättsnämndens mening att regelverket i 57 kap. endast omfattar utdelningar och kapitalvinster som ska beskattas hos innehavaren av den kvalificerade andelen. Eftersom A enligt svaret på fråga 1 inte ska beskattas för den bortgivna utdelningen ska den inte heller beaktas vid beräkningen av det sparade utdelningsutrymmet enligt 57 kap. 13 § IL. - Fråga 4 - Lagen mot skatteflykt kan inte anses tillämplig på förfarandet (jfr RÅ 2006 ref. 45). - Beslutet - I ansökan anges att en förutsättning för förhandsbeskedet är att bolagen ifråga utfärdat aktiebrev med utdelningskuponger vilka förhållanden ligger till grund för besvarandet av frågorna 1, 2 och 4. Fråga 3 är en variant av fråga 1 där utgångspunkten i stället ska vara att bolagen inte har utfärdat några aktiebrev respektive att aktiebrev har utfärdats men att dessa saknar utdelningskupong. Någon närmare förklaring till hur denna situation skulle aktualiseras i förevarande fall finns inte. Inte heller i övrigt behandlas detta alternativa förfarande i ansökan. Mot bakgrund härav finner Skatterättsnämnden att något förhandsbesked inte bör lämnas i denna del.

Ledamöterna André, ordförande, Svanberg och Pålsson var med instämmande av sekreteraren Tottie skiljaktiga i fråga om beskattningskonsekvenserna vid bortgivande av rätt till utdelning på aktierna i X AB och anförde följande. Enligt 42 kap. 12 § IL ska utdelning tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. I RÅ 2006 ref. 45 prövades bestämmelsen i ett fall där en fysisk person, som ägde aktier i börsnoterade svenska aktiebolag, avsåg att före bolagsstämmobeslut om utdelning ge bort rätten till framtida utdelning till en stiftelse som var undantagen från skattskyldighet för sådan inkomst. Regeringsrätten slog fast att en aktieägare inte ska beskattas med stöd av denna bestämmelse när, som i det prövade fallet, det vid det i bestämmelsen nämnda tillfället står klart att aktieägaren gett bort sin rätt till utdelning. - Frågan i förevarande ärende är om motsvarande synsätt är tillämpligt på utdelning från ett fåmansaktiebolag som andelsägaren avser att ge bort till ett landsting som är helt undantaget från skattskyldighet. - Bestämmelsen i 42 kap. 12 § IL omfattar enligt sin ordalydelse även den situation som nu ska bedömas. Av praxis framgår att bestämmelsen inte bara omfattar utdelningar från aktiebolag utan har en mer generell karaktär (RÅ 1992 ref. 76). - Den utdelning som ska ges bort avseende X AB härrör från aktier som är kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL. Kapitel innehåller särskilda bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag och företag som har varit fåmansföretag (jfr 56 kap. 1 § andra stycket). Syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL är att motverka att arbetsinkomster som uppkommit på grund av att andelsägaren eller någon närstående under viss tid varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster (prop. 1989/90:110 del 1 s. 467 f.). - Denna princip uttrycks i 57 kap. 2 § IL så att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska hos fysiska personer i den omfattning som anges i 20-22 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital. I 20 § sägs att utdelning på en kvalificerad andel ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet medan utdelning upp till gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. Regler för beräkning av

gränsbelopp för kvalificerade andelar finns i 10-15 §§. Av dessa framgår bl.a. att gränsbeloppet består av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme (som uppkommer om utdelningen ett år understiger gränsbeloppet). Årets gränsbelopp tillgodoräknas andelsägaren vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året. Lämnar företaget inte någon utdelning ska hela gränsbeloppet beräknat vid beskattningsårets utgång föras vidare. - Regleringen vilar alltså på förutsättningen att utdelning på kvalificerade andelar beskattas hos andelsägaren så länge kvalifikationen kvarstår, varvid det utdelade beloppet ska fördelas på inkomstslagen tjänst och kapital. Någon möjlighet för andelsägaren att inom ramen för bestämmelserna i 57 kap. IL undvika denna beskattning genom att ge bort rätten till utdelning finns därför inte. - Om två lagar skulle visa sig vara sinsemellan oförenliga får frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens (jfr RÅ 2008 ref. 24). Bestämmelserna i 57 kap. IL har tillkommit genom 1990 års skattereform (SFS 1990:651) medan motsvarigheten till bestämmelsen i 42 kap. 12 § infördes år 1943 (SFS 1943:45). De aktuella bestämmelserna i 57 kap. tar vidare sikte på just utdelning på kvalificerade andelar. Vid sådant förhållande har de senare bestämmelserna företräde och ska tillämpas framför bestämmelsen i 42 kap. 12 §. - Härav följer att i fråga om utdelning på aktierna i X AB borde fråga 1 besvaras med ja varför övriga frågor avseende dessa aktier förfaller. Beträffande utdelning på aktierna i Y AB är vi ense med majoriteten.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade i första hand att Regeringsrätten skulle förklara att A skulle beskattas för de bortgivna utdelningarna. Verket yrkade i andra hand att lagen mot skatteflykt skulle anses tillämplig till den del utdelningen skulle beskattas i inkomstslaget tjänst och i tredje hand att det sparade utdelningsutrymmet skulle reduceras. Som grund för överklagandet åberopades vad som anförts i Skatterättsnämnden, vad minoriteten i nämnden anförde i sin skiljaktiga mening samt därutöver bl.a. följande. För utdelning på kvalificerade andelar gäller inte reglerna i 42 kap. IL utan det är i stället reglerna i 57 kap. IL som ska tillämpas. Dessa regler syftar till att förhindra inkomstomvandling från tjänst till kapital. Det bör inte vara någon principiell skillnad i bedömningen av det fallet att bolaget betalar ut utdelningen till gåvomottagaren jämfört med att bolaget lämnar gåvan till gåvomottagaren eller att ägaren lyfter utdelningen och därefter lämnar gåvan. I de sistnämnda fallen hade ägaren blivit tjänstebeskattad. I RÅ 2007 not. 161 skulle ägaren av företaget utdelningsbeskattas för en gåva från företaget till en utomstående. Om det är möjligt att ge bort obeskattad utdelning kommer denna över huvud taget inte att bli beskattad i de fall då mottagaren inte är skattskyldig för kapitalinkomsten. Att ge bort sin obeskattade förvärvsinkomst och på så sätt kringgå reglerna i 57 kap. strider mot lagstiftningens syfte.

A bestred bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. I hans fall har det inte varit fråga om att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster vilket hade varit i strid med reglerna i 57 kap. IL och syftet bakom dessa. Varken Skatteverket eller Skatterättsnämndens minoritet har angett vari den påstådda regelkonkurrensen mellan 42 kap. 12 § IL och 57 kap. IL skulle bestå. Bestämmelsen i 42 kap. 12 § IL anger vem som ska beskattas för utdelning. 57 kap. IL reglerar endast hur beskattning ska ske om det har konstaterats att den som är skattskyldig för utdelningen innehar kvalificerade andelar.

Regeringsrätten (2009-09-22, Billum, Brickman, Knutsson, Ståhl, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrådet Billum anförde till utveckling av sin mening: Regeringsrätten

har i rättsfallet RÅ 2006 ref. 45 funnit att en aktieägare inte kunde beskattas i ett fall när det stod klart att aktieägaren vid den tidpunkt då utdelningen kunde disponeras gett bort sin rätt till utdelning. I målet var fråga om aktier i börsnoterade svenska avstämningsbolag. Det aktuella målet aktualiserar frågan om samma synsätt ska tillämpas även om det är fråga om utdelning från fåmansföretag. - Av ansökan om förhandsbesked framgår att sökanden är delägare i två onoterade aktiebolag. Det ena ägs av sökanden ensam, det andra av sökanden tillsammans med hustrun. Sökanden avser att skänka rätten till utdelning för ett eller flera år till ett kulturprojekt hos ett landsting. Gåvobrev ska utfärdas och utdelningskupong för det aktuella året överlämnas till landstinget. - I ett börsnoterat aktiebolag styrs bolagsstämmans beslut om utdelning av andra hänsyn än i ett fåmansföretag. En enskild aktieägare har föga eller ingen möjlighet att påverka detta. Om aktieägaren definitivt skänkt bort sin rätt till utdelning har han ingen rätt att uppbära den utdelning som kan komma att beslutas eller möjlighet att på annat sätt tillgodogöra sig detta värde. - Förutsättningarna för beslut om utdelning i ett fåmansföretag är väsentligt annorlunda. Det är en eller ett fåtal fysiska personer som avgör om det alls ska bli någon utdelning eller om de aktuella medlen ska disponeras på annat sätt. En gåva av rätten till framtida utdelning har därför annan karaktär än en gåva av rätt till utdelning från ett börsnoterat bolag. Eftersom ägaren till fåmansföretaget helt kan avstå från att besluta om utdelning kan någon verklig förmögenhetsöverföring till gåvotagaren inte anses äga rum förrän beslut om utdelning verkligen fattas. Ägaren till företaget kan ända fram till en sådan tidpunkt själv disponera över medlen genom att använda dem i bolaget eller genom att tillgodogöra sig dem i form av t.ex. lön så att något utrymme för utdelning inte uppkommer. Någon rätt att påkalla att utdelning sker har inte gåvotagaren, som alltså är helt beroende av aktieägarens framtida dispositioner. - Det kan mot den angivna bakgrunden hävdas att aktieägaren fortfarande är den som bör beskattas för eventuell utdelning. I sammanhanget kan erinras om att ägaren skulle bli utdelningsbeskattad i det fall gåvan lämnats direkt från företaget (se RÅ 2007 not. 161). Till detta kommer att bestämmelserna om tjänstebesättning i 57 kap. IL inte kan tillämpas annat än om beskattning sker hos andelsägaren. Att i ett fall som det förevarande underlåta beskattning i enlighet med RÅ 2006 ref. 45 framstår därför inte som helt konsekvent. Med hänsyn till Regeringsrättens generellt avfattade uttalanden i det angivna rättsfallet finner jag dock att utrymme saknas för att bedöma beskattningsfrågan på annat sätt än enligt förhandsbeskedet. Det bör därför fastställas.

Föredraget 2009-07-08, föredragande Mathiasson, målnummer 1489-09

Anm.: Samma dag avgjordes mål nr 1579-09 där omständigheterna var likartade och utgången densamma.

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Fåmansföretag; Inkomst av kapital

Litteratur:
