

Målnummer:	2373-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-03-12		
Rubrik:	Uppskov med beskattning av realisationsvinst har ansetts kunna medges då en person bytt hälften av sina aktier i ett bolag mot aktier i ett annat bolag samtidigt som den andra hälften av aktierna avyttrats till det andra bolaget mot kontant betalning.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 § 12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 1 § första stycket lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten		
Rättsfall:	RÅ 1993 ref. 99		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A. bl.a. följande:

Med anledning av samgående mellan X AB och Y AB inges denna ansökan om förhandsbesked av sökanden.

- - -

X AB har t.o.m. samgåendet med Y AB utgjort en koncern vars övergripande verksamhetsbeskrivning skulle kunna sammanfattas som konsultverksamhet inom IT- och verksamhetsutveckling. Antalet anställda utgör totalt cirka 90, vilka till största delen har akademisk bakgrund. Bolaget var personalägt och samtliga anställda skulle erbjudas delägarskap efter en viss tids anställning. Policyn som tillämpats är sex månaders anställning och beslut på nästföljande bolagsstämma. Koppling mellan delägarskap och befattning har således helt saknats. Cirka 55 av de cirka 90 anställda var delägare. Ägandet förutsatte påskrift av ett aktieägaravtal som bl.a. stipulerar hembud när anställningen upphör.

- - -

Konsulterna är den stora kategorin av anställda. Den typiske konsulten på X AB är akademiker, cirka 35 år gammal, och med mer än tio års erfarenhet. Han eller hon utför sina respektive uppdrag ute hos kunder där de hjälper kunderna med vad uppdragen kräver; produktutveckling, systemutveckling, kvalitetssäkring i projekt, projektledning av kundens projekt, utredningar om olika IT-investeringar, stöd och mentorskap åt chefer, etc. När det gäller denna kategori delägare så utgör dessa en relativt "homogen" grupp, dvs. denna personalkategori är inte uppdelad i exempelvis senior- och juniorkonsulter eller dylikt.

- - -

I X AB är det respektive dotterbolags VD som ansvarar för konsulternas beläggning. De utför med andra ord bolagets så gott som samtliga säljinsatser etc. I X AB-koncernen har det tillkommit konsulter som tagit en säljroll på deltid. Uppdelningen VD och konsultsäljare emellan, med avseende på det operativa säljarbetet, har varierat. I vissa fall har uppdelningen utgått ifrån olika kunder och konton, och ibland har det varit tidsperspektivet som skiljt deras säljroller åt. I det sistnämnda fallet har ofta konsultförsäljaren ägnat sig

åt merförsäljning och respektive VD ägnat sig åt nyförsäljning mot potentiella kunder.

- - -

Samgåendet mellan Y AB och X AB skedde tekniskt sett genom ett andelsbyte genom vilket Y AB förvärvade samtliga aktier i X AB. Samgåendet godkändes formellt av extra bolagsstämma hos Y AB den 31 mars 2000, och av samtliga aktieägare i X AB vid möte den 5 april 2000. - Den totala köpeskillingen uppgick till cirka 280 miljoner kr, varav hälften betalades kontant och hälften via nyemitterade aktier i Y AB. - Sökanden ägde 2 500 stycken aktier i X AB. Sökanden antog Y AB:s erbjudande och erhöll 4 375 aktier i Y AB i utbyte mot 1 250 aktier i X AB samt 1 500 000 kr i kontantvederlag för 1 250 aktier i X AB. Sökanden har således erhållit vederlag för avyttringen av sina aktier med relationen 50 procent kontant vederlag samt 50 procent nyemitterade aktier i Y AB.

Frågor till Skatterättsnämnden

Fråga 1: Är undantagsregeln i 3 § 12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) tillämplig på uppkommen reavinst, varvid ingen del av denna blir tjänstebeskattad?

Fråga 2: Kan sökanden yrka och erhålla uppskov enligt 1 § lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen) för den del av reavinsten på grund av avyttringen av aktierna vilken ersatts med aktier i Y AB, oavsett att sökanden samtidigt erhållit kontant ersättning för övriga avyttrade aktier i X AB?

Skatterättsnämnden (2001-03-22, Armholt, Brydolf, Ståhl, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1. Undantagsregeln i 3 § 12 e mom. SIL, utomståenderegeln, är inte tillämplig på A:s avyttring av aktierna i X AB. - Fråga 2. A. är berättigad till uppskov vid beskattningen av reavinsten på de aktier i X AB som han bytte mot aktier i Y AB. - Motivering. - A. är anställd som konsult i ett dotterbolag till X AB. X AB driver verksamhet inom IT- och verksamhetsutveckling där samtliga anställda erbjuds delägarskap efter viss tids anställning. Våren 2000 har Y AB förvärvat samtliga aktier i X AB. För ca hälften av aktierna betalades en kontant ersättning medan den resterande delen av aktierna tillfördes Y AB genom en apportemission. Före avyttringen ägdes 61 procent av aktierna i X AB av konsulter (varav 8 procent var s.k. säljande konsulter), 7 procent av VD-gruppen, 18 procent av styrelsen, 9 procent av tidigare anställda och 5 procent av den administrativa personalen. Antalet delägare var ca 90 personer. Enligt förutsättningarna i ärendet är X AB ett fåmansföretag enligt den allmänna definitionen i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. - A. vill ha besked om reavinsten på de avyttrade aktierna omfattas av de s.k. 3 § 12-reglerna i SIL (fråga 1). - Vidare vill han ha besked om andelsbyteslagen är tillämplig på reavinsten på de aktier i X AB som han bytte mot aktierna i Y AB (fråga 2). - Fråga 1 - I 3 § 12 a mom. SIL definieras begreppet kvalificerad aktie. Där anges under punkt 2 att en aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad om företaget - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon honom närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. - Frågan är om A. skall anses ha varit verksam i X AB:s dotterbolag på det sätt som avses i den nämnda bestämmelsen. - Enligt förarbetena till bestämmelsen (prop. 1989/90:110 s. 703) skall en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan dock även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. - Verksamheten i det av X AB ägda dotterbolaget bedrivs av ett antal konsulter som utför ett självständigt arbete i en

organisation som saknar andra chefer än respektive bolagschef. Samtliga konsulter synes ha samma ställning i företaget, förutom att vissa av dem är något mer inriktade på att anskaffa uppdrag från potentiella kunder. Enligt nämndens mening måste samtliga konsulter i en sådan organisation anses verksamma i betydande omfattning i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen. A:s aktier är således kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL för honom. - A:s fråga är om den s.k. utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL är tillämplig. Utomståenderegeln innebär att om en aktieägare visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna om en uppdelning av beskattningen av utdelning och reavinst på aktien mellan inkomstlagen tjänst och kapital inte tillämpas. 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 3 § 12 a mom. första stycket SIL. - För att utomståenderegeln skall vara tillämplig krävs normalt att utomstående äger minst 30 procent av aktierna i företaget (jfr prop. 1989/90:110 s. 468 och 703 f.). Enligt nämndens mening är det inte visat i ärendet att X AB var utomståendeägt i den omfattningen att utomståenderegeln är tillämplig. - Fråga 2 - Enligt 1 § första stycket andelsbyteslagen är en skattskyldig - under förutsättning att övriga i lagen uppställda villkor är uppfyllda - berättigad till uppskov med beskattning av reavinst på en aktie eller annan andel i ett företag vid avyttring av aktien eller andelen om han får marknadsmässig ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget och eventuellt pengar motsvarande högst 10 procent av de mottagna andelarnas nominella värde. - Den i 1 § andelsbyteslagen angivna penningersättningen får anses hänförlig till de fall då en skattskyldig för en (och samma) avyttrad aktie eller annan andel får både andelar i det köpande företaget och eventuell ersättning i pengar. Den omständigheten att han dessutom vid sidan av ett byte av aktier eller andra andelar mot andelar i köpande företag och eventuell penningersättning (med högst visst belopp) avyttrar andra aktier eller andelar mot kontant ersättning hindrar därför inte att han är berättigad till uppskov med beskattning av reavinst vid avyttring av de aktier eller andelar som sker enligt de villkor som anges i 1 § andelsbyteslagen. - Nämnden finner såvitt handlingarna utvisar att A. sålt hälften (så när som på en aktie) av sina aktier mot kontant ersättning och bytt resterande aktier mot aktier i Y AB. A. är därmed berättigad till uppskov med beskattningen av reavinsten för de aktier i X AB som ersatts med aktier i Y AB. Nämnden har därvid förutsatt att övriga villkor i andelsbyteslagen är uppfyllda.

Ordföranden Kindlund var, med instämmande av nämndens sekreterare Gilbe, skiljaktig såvitt avsåg fråga 2 och anförde följande. - Enligt 1 § första stycket andelsbyteslagen är en skattskyldig - under förutsättning att övriga i lagen uppställda villkor är uppfyllda - berättigad till uppskov med beskattning av reavinst på en aktie eller annan andel i ett företag vid avyttring av aktien eller andelen om han får marknadsmässig ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget och eventuellt pengar motsvarande högst 10 procent av de mottagna andelarnas nominella värde. - Den ändring som skedde av sättet att i lagtexten uttrycka de grundläggande förutsättningarna för uppskov när andelsbyteslagen infördes 1998 har lett till att viss tvekan uppkommit om bestämmelsen skall förstås så att ett separat andelsbyte föreligger för varje avyttrad andel eller om andelsbytet skall ses som en helhet. I förarbetena synes visst stöd kunna hämtas för båda uppfattningarna, se bl.a. prop. 1998/99:15 s. 185 resp. 275. - Det andelsbyte som är aktuellt i ärendet har skett genom en som aktieöverlåtelseavtal betecknad köpehandling. Parter i avtalet är Y AB som köpare och samtliga aktieägare i X AB som säljare, i avtalet gemensamt betecknade säljarna. Enligt punkt 2.1 i avtalet överlåter säljarna till köparen samtliga aktier i X AB. I punkt 4.1 anges att köpeskillingen på ett visst totalbelopp skall erläggas dels kontant, dels i form av aktier i Y AB samt att var och en av säljarna skall erhålla del av köpeskillingen i proportion till sin ägarandel av aktierna. I punkterna 4.2 och 4.3 preciseras närmare bl.a. beräkningsgrunden för de båda delarna av köpeskillingen. - I detta fall har andelsöverlåtelsen således skett genom att samtliga aktier genom ett och

samma avtal överlåtits mot en viss angiven ersättning. Ersättningen har utgått till hälften i kontanter och till hälften i aktier enligt grunder som närmare preciserats i avtalet. Med dessa förutsättningar finner jag att den kontanta ersättningen är för stor för att villkoret om en eventuell kontantersättnings storlek i 1 § skall vara uppfyllt. Detta gäller enligt min mening även för det fallet att andelsbytet ses som en separat överlåtelse av varje enskild aktie. Enligt min mening är A. därför inte berättigad till uppskov med beskattningen av reavinsten.

A. överklagade Skatterättsnämndens beslut såvitt avsåg fråga 1 och yrkade att frågan skulle besvaras på så sätt att den s.k. utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. var tillämplig på hans avyttring av aktier i X AB. Till grund härför anförde han bl.a. följande. Skatterättsnämndens bedömning av de icke säljande konsulternas betydelse för företaget förefaller bygga på en bedömning där ett lägre krav på verksamhet kan ställas på delägare vid det som nämnden benämner "gemensam verksamhet". I X AB drivs verksamheten av företagsledningen/ arbetsledningen. Cheferna/arbetsledarna torde därför vara kvalificerat verksamma i X AB. Icke säljande konsulter saknar dock särskild koppling till vinstgenereringen eftersom varken budget-, fakturerings- eller säljansvar åligger dessa. Sammantaget fanns det inget som talar för att de icke säljande konsulterna i X AB skall klassas på något annat sätt än "vanliga anställda" vad gäller betydelsen för företagets vinstgenerering. Prövningen av verksamhetskravet är individuell och vid denna prövning är tillräckligt många delägare i X AB att betrakta som utomstående för att utomståenderegeln skall vara tillämplig.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut såvitt avsåg fråga 2 och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att A. inte var berättigad till uppskov vid beskattning av realisationsvinsten på de aktier som bytts mot andra aktier. Till stöd för yrkandet åberopades bl.a. vad nämndens ordförande och sekreterare anförde i den skiljaktiga meningen till förhandsbeskedet.

Parterna bestred varandras yrkanden.

Regeringsrätten (2002-03-12, Lindstam, Billum, Nordborg, Nilsson, Ersson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Såvitt gäller fråga 1 gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

När det gäller fråga 2 gör Regeringsrätten följande bedömning.

Enligt 1 § första stycket lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyte (andelsbyteslagen) är en skattskyldig - under förutsättning att övriga i lagen uppställda villkor är uppfyllda - berättigad till uppskov med beskattning av realisationsvinst på en aktie eller annan andel i ett företag vid avyttring av aktien eller andelen om han får marknadsmässig ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget och eventuellt pengar motsvarande högst 10 procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Frågan i målet gäller om bestämmelsen skall förstås så att bedömningen skall ske separat för varje avyttrad aktie eller andel, eller om samtliga aktier och andelar som avyttrats vid ett försäljningstillfälle skall bedömas i ett sammanhang. Skäl kan anföras för såväl den ena som den andra tolkningen. Bl.a. kan de uttalanden som finns i förarbetena till bestämmelsen synas motsägelsefulla (se prop. 1998/99:15 s. 185 resp. s. 275).

I det aktuella fallet har andelsöverlåtelsen skett genom ett och samma avtal för samtliga överlåtande delägare, varigenom samtliga aktier i det sålda bolaget överlåtits för en viss totalsumma. Hälften av aktierna skall enligt avtalet bytas mot aktier i det köpande bolaget och den andra hälften avyttras mot kontant betalning. Sökanden har på motsvarande sätt bytt hälften av sina aktier mot aktier i det andra bolaget samt erhållit kontant betalning för återstoden av aktierna. Enligt Regeringsrättens mening saknas anledning att inte godta ett på detta sätt avgränsat andelsbyte. Hinder bör därför inte föreligga mot att medge uppskov med beskattningen av realisationsvinsten såvitt gäller de aktier som

bytts mot aktier i det köpande bolaget.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2002-02-20, föredragande Halme, målnummer 2373-2001

Sökord: Fåmansföretag; Förhandsbesked; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: prop. 1989/90:110 s. 468 ff. och 703 ff.; prop. 1992/93:131 s. 42 ff.;
prop. 1998/99:15 s. 183 ff. och 275 ff.
