

Målnummer:	6472-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-09-06		
Rubrik:	I ett aktiebolag bedriver aktieägarna olika delar av verksamheten. Alla aktier är av samma slag men enligt ett aktieägaravtal skall utdelningen variera beroende på lönsamheten i varje aktieägars verksamhetsgren. Det belopp varmed utdelningen på en aktie överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie har ansetts som ersättning för en arbetsprestation och beskattning har därför ansetts böra ske i inkomstslaget tjänst. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1997 ref. 81• RÅ 1998 ref. 19		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A i huvudsak följande. Som anställd och aktieägare i X AB (bolaget) har A tidigare fått förhandsbesked rörande ett system med individuell aktieutdelning baserad på aktieägarnas interna resultat (RÅ 1997 ref. 81). Bolaget har valt att avstå från det planerade systemet med aktier i olika aktieslag med olika rätt till utdelning. Bolaget överväger i stället två andra sätt att åstadkomma en resultatberoende fördelning av vinst (alternativ 1 och 2). Förhandsbesked önskas nu beträffande dessa alternativa förfaringsätt. - Enligt alternativ 1 (alternativ 2 och de frågor som hänför sig till det alternativet redovisas inte här) skall endast ett aktieslag användas. Aktieägarnas godkännande av och åtagande att följa den differentierade vinstutdelningen regleras i aktieägaravtal. I avtalet ger aktieägarna bolagets styrelse i uppdrag att på särskilt angivna grunder beräkna vinstutdelningen för varje aktieägare. Aktieägarna förbinder sig i avtalet att vid bolagsstämma rösta för den av styrelsen föreslagna vinstutdelningen och att acceptera den föreslagna differentieringen. De aktieägare som röstar emot styrelsens förslag skall anses ha gjort sig skyldiga till ett avtalsbrott som medför skyldighet att erlägga ett avtalsvite. - Ett internt resultat fastställs för varje aktieägare, beräknat som skillnaden mellan på verksamhetsstället belöpande intäkter och kostnader i form av bl.a. löner och lönebikostnader, lokalkostnader, kostnader för förbrukningsmaterial och del i bolagets centrala kostnader. Avsikten är att styrelsen skall fastställa olika internresultatnivåer som skall ligga till grund för rätten till individuell utdelning. Det är styrelsens ansvar att lämna förslag till individuell utdelning. Storleken på föreslagna utdelning avgörs av styrelsen varvid hänsyn tas till årets resultat samt till bolagets fria vinstmedel. Bolagsstämman fastställer slutligen utdelningen och utbetalning sker när tiden för klandertalan gått ut. - A hemställde om svar på följande frågor. 1. En utdelning till varje aktieägare med olika belopp baserad på aktieägarens interna resultat innebär för min egen del att den utdelning jag kommer att uppbära på mina aktier kommer att avvika från den genomsnittliga utdelning som övriga aktieägare erhåller på sina aktier. Kommer detta förhållande att medföra att utdelningen på mina aktier till någon del skall beskattas i inkomstslaget tjänst utöver vad som följer av reglerna i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL? - 2. Om svaret på fråga 1 är ja, hur skall underlaget för beskattningen beräknas? - 8. Kan förfarandet komma att omfattas av bestämmelserna i lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen)?

Skatterättsnämnden (1999-09-01, Ersson, ordförande, Wingren, Brydolf,

Johansson, Silfverberg, Svensson, Tollerz) yttrade: - Förhandsbesked - Fråga 1 - Utdelningen föranleder ej annan inkomstbeskattning i inkomstlaget tjänst än vad som kan följa av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. - Fråga 8 - Skatteflyktslagen är inte tillämplig. - Motivering - Fråga 1 - Ingåendet av det ifrågavarande aktieägaravtalet, binder inte bolagsstämman i associationsrättsligt hänseende och innebär således inte någon sådan omvandling av aktier i X AB, som skall medföra att aktier i bolaget skall anses avyttrade. Aktieägarna kan också, om de är ense och någon tvingande bestämmelse i aktiebolagslagen (1975:1385) ej överträds, besluta om olika utdelning på olika aktieägares aktier även om alla aktier är av samma slag. Anledning saknas därför att i inkomstskattehänseende behandla den omfrågade utdelningen som annat än just utdelning. - Fråga 8 - Skatteflyktslagen kan ej anses tillämplig. - Fråga 2 förfaller.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att fråga 1 skulle besvaras jakande och fråga 2 med att underlaget för det belopp som skulle beskattas i inkomstlaget tjänst, utöver vad som följde av 3 § 12 mom. SIL, skulle bestämmas på samma sätt som i RÅ 1997 ref. 81 (om aktien ansågs avyttrad) eller (om aktien inte ansågs avyttrad) som skillnaden mellan utbetalningen för av A innehavd aktie och det lägsta utbetalade beloppet för annan aktie. För den händelse att svaret på fråga 1 inte ändrades yrkade RSV att fråga 8 skulle besvaras med att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. RSV anförde bl.a. följande. Det nu aktuella alternativet var jämförbart med det som bedömdes i RÅ 1997 ref. 81. Även om aktierna inte ansågs avyttrade borde beskattning som för löneförmån ske. Av RÅ 1998 ref. 19, där det som delades ut behandlades som försäljningslikvid, framgick att det som betecknats som utdelning under vissa förutsättningar kunde avse något annat. I det nu aktuella fallet skulle delägarna rösta fram en differentierad utdelning som hade sin grund i respektive delägars anställning. Differentieringen hade inte, som i RÅ 1997 ref. 81, stöd i bolagsordningen.

A bestred bifall till överklagandet. Enligt A försökte RSV i sitt överklagande göra en sådan bedömning som lagstiftaren med regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL tänkt att man skulle undvika, nämligen en bedömning av i vad mån en utdelning eller realisationsvinst "i praktiken" skulle betraktas som lön.

Regeringsrätten (2000-09-06, von Bahr, Baekkevold, Sandström, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt det alternativ som nu är föremål för bedömning (alternativ 1 i ansöknings om förhandsbesked) skall bara ett aktieslag förekomma i bolaget. Utdelningen på aktierna kommer att variera beroende på aktieägarnas interna resultat. Styrelsen avser att fastställa olika internresultatnivåer som skall ligga till grund för utdelning. Storleken på föreslagen utdelning visst år avgörs av styrelsen varvid hänsyn tas bl.a. till årets resultat samt bolagets fria vinstmedel. Bolagsstämman fastställer sedan den differentierade utdelningen. Aktieägarnas godkännande och åtagande att följa styrelsens förslag regleras i ett aktieägaravtal (konsortialavtal).

Med hänsyn till att samtliga aktier enligt bolagsordningen skall vara av samma slag kan en tillämpning av det beskrivna systemet med differentierad utdelning inte anses medföra att en aktie skall anses avyttrad. Regeringsrätten gör således samma bedömning som Skatterättsnämnden i detta hänseende.

Det saknas i allmänhet anledning att behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämman betalas ut till aktieägarna som annat än utdelning. Principen att vad ett bolag betecknat som utdelning också skall behandlas som utdelning vid beskattningen kan dock inte upprätthållas undantagslöst. Regeringsrätten har i ett tidigare mål gjort undantag från principen och behandlat utdelning, som riktats endast till en av flera aktieägare, som vederlag för aktier som dragits in från denna aktieägare (RÅ 1998 ref. 19). Principen bör inte heller upprätthållas i den aktiebolagsrättsligt säregna situation som nu är föremål för bedömning och som innebär att aktier av samma slag skall ge olika utdelning beroende på

vem som äger dem.

Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet föreligger det en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier. Med hänsyn till detta och till vad nyss sagts om differentierad utdelning bör det belopp varmed utdelningen på en aktie överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie ses som ersättning för en arbetsprestation. Skillnadsbeloppet utgör därför en inkomst i inkomstslaget tjänst.

Sedan förhandsbeskedet meddelades har kommunalskattelagen (1928:370) och SIL upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Skäl att på grund härav begränsa giltighetstiden för beskedet föreligger inte eftersom dessa författningsändringar inte påverkar svaren på frågorna.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet i de delar det överklagats, att det belopp varmed utdelningen på en aktie överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie skall tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.

Föredraget 2000-06-15, föredragande Hartzell, målnummer 6472-1999

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

Litteratur: Tjernberg, Fåmansaktiebolag, s. 259-260.
