

Målnummer:	2044-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-09-06		
Rubrik:	Enligt bolagsordningen i ett aktiebolag, där det finns A- och B-aktier, har B-aktierna viss företrädesrätt till utdelning. En ändring av bolagsordningen som innebär att företrädesrätten slopas har ansetts innebära en avyttring. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	24 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1966 Fi 431• RÅ 1984 1:1• RÅ 1990 ref. 115• RÅ 1997 ref. 81• RÅ 1998 ref. 19		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X. AB följande. X. AB innehar för närvarande 47,5 procent av det totala aktiekapitalet i Y. AB. Aktierna i Y. AB består av dels A-aktier och dels B-aktier. - X. AB:s aktieinnehav består till 40 procent av B-aktier och till 7,5 procent av A-aktier. Resterande aktier, som representerar 52,5 procent av det totala aktiekapitalet, utgör A-aktier och innehas av stiftelsen Z.. - B-aktierna har företrädesrätt till utdelning framför A-aktierna. Aktieägarna är överens om att skillnaden mellan de båda aktieslagen skall avskaffas. Detta avses ske genom en i vederbörlig ordning företagen ändring av § 6 i bolagsordningen. Denna paragraf avses erhålla följande lydelse: "Aktie skall lyda på etthundra (100) kr". Genom beslutet kommer X. AB således inte längre att inneha aktier som ger företrädesrätt till utdelning. - Om ett aktiebolag låter innehavare av aktier av ett aktieslag byta ut dessa mot aktier av ett annat aktieslag, har detta enligt tidigare avgöranden i Regeringsrätten (RÅ 1984:1) inte ansetts utgöra realisationsvinstskattegrundande avyttring. Ett utbyte som sker med medverkan av bolaget synes således inte anses utgöra ett med köp jämförligt fång. I RÅ 1997 ref. 81 har dock ett byte av aktier av ett aktieslag mot aktier av annat aktieslag i samma bolag men med olika utdelningsrätt ansetts utlösa beskattning. Omständigheterna i detta mål synes dock ha varit något speciella. - Enligt X. AB:s mening borde ett enhälligt beslut på bolagsstämman att avskaffa en företrädesrätt till utdelning för ett visst aktieslag inte betraktas som en skattepliktig avyttring. I detta fall kan annan aktieägare inte anses erhålla någon utökad rätt och någon avyttring med åtföljande förvärv av aktier bör således inte anses föreligga. Med hänsyn till RÅ 1997 ref. 81 kan dock viss osäkerhet anses föreligga. - X. AB hemställde att Skatterättsnämnden i förhandsbesked skulle slå fast att en ändring i Y. AB:s bolagsordning enligt ovan inte kunde anses innebära en skattepliktig avyttring.

Skatterättsnämnden (1999-03-05, Ersson, ordförande, Wingren, Armholt, Johansson, Silfverberg, Svensson, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked. - En ändring av bolagsordningen för Y. AB på sätt anges i ansökningsen skall ej medföra att X. AB skall anses avyttra aktier i Y. AB. - Motiverings. - I ärendet har X. AB lämnat i huvudsak följande uppgifter. - Y. AB bildades 1995 genom att Å ombildades till bankaktiebolag, vilket registrerades den 23 november 1995. - Ombildningen medförde att stiftelsen Z. blev ägare till samtliga aktier i Y. AB (600 000 st.). - Vid extra bolagsstämman den 30 november 1995 i Y. AB beslöt att nyemittera 400 000 aktier till X. AB i enlighet med en principöverenskommelse i augusti 1995 mellan X. AB och Y. AB. Aktierna

tecknades den 15 december 1995 och betalades med 200 milj. kr. - Y. AB:s bolagsstämma den 17 april 1996 beslöt att stiftelsen Z:s aktier skulle vara av serie A och X. AB:s aktier av serie B. Det beslöts vidare att i bolagsordningen, § 6, ta in den bestämmelsen att aktierna av serie B skulle (framför aktierna av serie A) "äga företrädesrätt till utdelning på sätt bolagsstämman beslutat". I bolagsordningen intogs vidare bestämmelser om vad som skulle gälla vid fond- och nyemission m.m. - Vid angivna bolagsstämma beslöts vidare om fondemission varigenom stiftelsen Z. fick 450 000 nya aktier av serie A och X. AB 300 000 nya aktier av serie B (dvs. i proportion till tidigare aktieinnehav). - Vid bolagsstämma den 26 januari 1998 beslöts att nyemittera 250 000 aktier av serie A till X. AB; av handlingarna framgår ej vad X. AB betalat för dem. - Stiftelsen Z. har alltså i dag 1 050 000 aktier i Y. AB av serie A (= 52,5 procent av antalet aktier). - X. AB har sammanlagt 950 000 aktier i Y. AB motsvarande 47,5 procent av antalet aktier. Av dessa är 700 000 aktier av serie B (= 35 procent av totala antalet aktier) och 250 000 aktier av serie A (= 12,5 procent av totala antalet aktier). - X. AB har förklarat B-aktiernas förtursrätt till utdelning med att X. AB, som extern investerare, såvitt möjligt ville tillförsäkra sig en marknadsmässig avkastning på sin investering för det fall disponibla vinstmedel i Y. AB ej skulle räcka till att ge även stiftelsen Z. en motsvarande avkastning. Detta skulle i sig ej behöva medföra att B-aktierna skall ge högre utdelning än A-aktierna. För räkenskapsåret 1997 har dock B-aktierna faktiskt givit högre utdelning per aktie än A-aktierna. Av det i ärendet angivna aktieägaravtalet mellan X. AB och stiftelsen Z. framgår att X. AB i fem år skulle erhålla en viss årlig avkastning på nyemissionsbeloppet avseende B-aktierna. I annat fall skulle X. AB vara berättigad att på visst sätt förvärva stiftelsen Z:s aktier i Y. AB (såvitt framgår till marknadsvärde). - X. AB och stiftelsen Z. överväger nu att träffa ett nytt aktieägaravtal av innebörd bl.a. att B-aktiernas förtursrätt till utdelning slopas. Bolagsordningen för Y. AB avses ändras i enlighet härmed. - X. AB frågar om den tilltänkta ändringen i Y. AB:s bolagsordning kan anses innebära en skattepliktig avyttring av aktier i Y. AB. - Nämnden gör följande bedömning. - En bolagsstämma i ett svenskt aktiebolag kan, om samtliga aktieägare är ense och någon tvingande bestämmelse i aktiebolagslagen (1975:1385) ej överträds, besluta om olika utdelning till olika aktieägare (även om alla aktier är av samma slag). Ett sådant beslut behöver ej i sig föranleda att aktieägarna skall anses avyttra sina aktier mot ett vederlag bestående av aktier av annat slag. - Om däremot den olika rätten till utdelning manifesteras i bolagsordningen så att aktier av olika slag införs och alltså blir "tvingande" för stämman kan omvandlingen/-omstämplingen medföra att aktier anses avyttrade (jfr RÅ 1997 ref. 81). - Ett aktieägaravtal binder däremot inte stämman i associationsrättsligt hänseende. Om stämman i enlighet med ett sådant avtal beslutar om olika utdelning för aktier av samma slag men med olika ägare bör beslutet (eller dess verkställande) därför inte anses medföra att aktierna anses avyttrade, jfr RÅ 1998 ref. 19, vari själva beslutet om olika utdelning i sig inte ansågs medföra att aktierna ansågs avyttrade. - I det nu förevarande fallet är bestämmelsen i bolagsordningen om förtursutdelning så vag att den inte kan anses ha något självständigt innehåll. Som nämnts ovan kan en bolagsstämma alltid (om samtliga ägare är ense) besluta om olika utdelning. Vidare framgår det inte av bestämmelsen att aktierna av serie B skall ha en högre (eller lägre) utdelning än A-aktierna. Det framgår inte heller hur utdelning på A-aktier och B-aktier skall ske sedan förturen effektuerats eller vilket belopp förturen avser. Av bolagsordningen framgår endast att B-aktierna skall ha förtur till utdelning. Såvitt framgår av ingivet aktieägaravtal synes parterna utgå från att A-aktierna och B-aktierna har samma värde (per styck). - Med hänsyn till det ovan anförda finner nämnden att den avsedda ändringen i Y. AB:s bolagsordning inte bör anses medföra att X. AB skall anses avyttra aktier i Y. AB.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att omvandlingen av B-aktier till A-aktier i Y. AB skulle medföra att avyttring av aktier enligt 24 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, skulle anses ha skett. RSV anförde bl.a. följande. I detta fall har B-aktien enligt bolagsordningen en särskild egenskap i sig nämligen en

företrädesrätt till utdelning. Denna rätt är fastställd enligt bolagsordningen och kan inte jämföras med den situationen att bolagsstämman frivilligt och utan stöd av bolagsordningen kan besluta om att aktier av samma slag kan få olika utdelning. Det får vidare förutsättas att företrädesrätten till utdelning införts i bolagsordningen för att undvika tvister om framtida utdelning. Enligt RÅ 1997 ref. 81 ansåg Regeringsrätten att byte av aktier med olika rätt till utdelning innebär att avyttring skett. Enligt RSV:s uppfattning bör detta synsätt komma i fråga även i detta fall, trots att det enbart gäller aktier med en förtursrätt till utdelning. Även detta får anses som en andelsförändring i bolaget.

X. AB bestred RSV:s yrkande och hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten (2000-09-06, von Bahr, Bækkevold, Sandström, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I Y. AB finns det aktier av två olika slag, serie A och serie B. Aktier av serie B skall enligt 6 § bolagsordningen "framför aktier av serie A äga företrädesrätt till utdelning på sätt bolagsstämman beslutat. Sedan beslut fattats i frågan om utdelningen till B-aktier skall beslut fattas om eventuell utdelning på A-aktier".

Enligt ansökningen om förhandsbesked överväger Y. AB:s aktieägare att träffa ett nytt aktieägaravtal av innebörd bl.a. att B-aktiernas företrädesrätt till utdelning slopas. Bolagsordningen i Y. AB skall ändras i enlighet härmed. Målet gäller om den tilltänkta ändringen av bolagsordningen innebär att en avyttring av aktier skall anses ha skett.

En omvandling som innebär att aktier ges rätt till ökad eller minskad utdelning har i praxis bedömts som en sådan förändring i andelsrätten som i princip leder till att aktierna enligt 24 § 2 mom. SIL anses avyttrade (se RÅ 1997 ref. 81). Den omständigheten att den i bolagsordningen föreskrivna särbehandlingen av aktier tillhörande serie B förutsätter medverkan från bolagsstämmans sida motiverar enligt Regeringsrättens mening inte att den nämnda principen frångås. Ett genomförande av den tilltänkta ändringen av bolagsordningen medför därför att en avyttring skall anses ha skett. RSV:s talan skall vid sådant förhållande bifallas.

Sedan förhandsbeskedet meddelades har SIL upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Det saknas emellertid anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet på grund av författningsändringarna, eftersom dessa inte påverkar svaret på den fråga som förhandsbeskedet avser.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att ett genomförande av den tilltänkta ändringen av bolagsordningen innebär att en avyttring skall anses ha skett.

Föredraget 2000-06-15, föredragande Eriksson, målnummer 2044-1999

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Förhandsbesked;
Realisationsvinstbeskattning

Litteratur:
