

Målnummer:	3456-97	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1997-12-09		
Rubrik:	En omvandling av aktier i ett fåmansföretag till ett annat aktieslag har, med hänsyn till att de skilda aktieslagen avsetts vara förenade med olika rätt till utdelning, betraktats som avyttring. Även fråga om förfarandet kan föranleda beskattning i inkomstslaget tjänst utöver vad som följer av det till 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt knutna regelsystemet. Förhandsbesked om inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 41 § anvisningarna punkt 4 första stycket kommunalskattelagen (1928:370)• 3 § 12-12 e mom. och 24 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 3 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385)• 5 § aktiebolagsförordningen (1975:1387)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1937 ref. 63• RÅ 1966 Fi 431• RÅ 1984 1:1• RÅ 1996 ref. 73		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A bl.a. följande: X AB (bolaget) avsåg att införa olika slag av aktier i bolaget med olika utdelningsrätt. A, som var anställd och aktieägare i bolaget, önskade med anledning därav förhandsbesked om vilka beskattningskonsekvenser som skulle bli följden. - Bolaget var Sveriges största och äldsta privata företag inom sitt område. Verksamheten kunde betecknas som ett producentkooperativ. De som var anställda i bolaget ägde samtidigt huvuddelen av aktierna i bolaget. De anställda innehade tillsammans ca 75 procent av aktierna i bolaget. Resterande del ägdes till ca 10 procent av en personalstiftelse och till ca 15 procent av tre pensionsstiftelser med anknytning till bolaget. Bolaget var uppdelat på ett stort antal skilda verksamhetsställen vilka leddes av en föreståndare. Centralt i bolaget fanns samlat exempelvis inköp, rekrytering och personalfrågor, juridisk rådgivning samt ekonomisk redovisning och lönesättning. Föreståndarnas löner reglerades i avtal med bolaget, som brukade revideras minst en gång om året. Därvidlag beaktades utöver marknadsmässig lön även det ekonomiska resultatet av föreståndarens verksamhetsställe. För alla föreståndare beräknades nämligen en internt resultat (IR). Föreståndarna hade således rätt att i viss utsträckning själva påverka resultatet av sin verksamhet. De hade emellertid inte någon i avtal föreskriven eller på annat sätt säkrad rätt att få ut hela överskottet från verksamheten. Istället disponerades en viss del av överskottet enligt de av bolaget givna förutsättningarna för att täcka - förutom centrala administrationskostnader - bl.a. underskott på andra verksamhetsställen. - De anställda som var aktieägare i bolaget erhöll utöver lön även utdelning på sina aktier. Utdelningen på aktierna var lika för alla aktieägare, dvs. oberoende av IR. Det fanns i nuläget endast ett aktieslag och alla aktier hade samma rätt, både vad gällde röster och utdelning. Aktiekapitalet var 100 mkr och varje aktie hade ett nominellt värde om 100 kr. Personalstiftelsen hade i enlighet med ett konsortialavtal bl.a. till uppgift att hantera köp och försäljning av aktier i bolaget. Aktierna omfattades av hembudsskyldighet och handlades till ett transaktionspris som fastställdes varje år och som var beräknat med utgångspunkt i substansvärdet. Samtliga anställda som var aktieägare hade förvärvat sina aktier till ett sådant transaktionspris. - Bolaget övervägde nu att justera systemet för fördelning av

vinsten i företaget. Syftet var att åstadkomma en så rättvis fördelning som möjligt. Fördelningen skulle komma att grundas på aktieägarnas interna resultat, IR. Tanken var att ett större bidrag till bolaget skulle ge möjlighet till högre utdelning på innehavda aktier. - För att åstadkomma detta skulle fyra olika aktieslag (A, B, C och D) med olika utdelningsrätt skapas. Samtliga aktier gav dock samma rösträtt. A-aktierna motsvarade de nuvarande aktierna och gav samtliga aktieägare rätt till en i bolagsordningen fastställd utdelning, t.ex. 7 procent av nominellt belopp. De andra tre aktieslagen, vilka i det följande benämndes preferensaktier, skulle ha olika utdelningsrätt. Denna skulle fastställas varje år av bolagsstämman på styrelsens förslag. Exempelvis bestämdes utdelningen på en B-aktie till 10 000 kr och utdelningen på en C-aktie till 1,5 gånger detta belopp och på D-aktie till 3 gånger utdelningen på en B-aktie. Utdelning på A-aktier skulle alltid utgå först. - Kopplingen till det interna resultatet skulle ske genom att en aktieägare som nådde upp till visst IR fick omvandla (omstämpla) del av sina A-aktier till t.ex. B-aktier som gav rätt till högre utdelning. Omvänt gällde att om en aktieägare inte nådde upp till visst IR, skulle denne bli tvungen att omvandla t.ex. sina B-aktier till A-aktier. Samtliga aktier skulle således göras konvertibla i enlighet med 3 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385). - De enskilda aktieägarna medgavs således, precis som när det gällde lönesättning, rätt att i viss utsträckning själva påverka resultatet av sin verksamhet. Det fanns dock inget direkt samband, vare sig beträffande lön eller utdelning, mellan det resultat som en aktieägare genererade till bolaget och den ersättning han fick från bolaget. Lönesättning beslutades av styrelsen medan beslut om utdelning fattades av bolagsstämman på styrelsens förslag. Lön utgick enligt avtal även om en verksamhet uppvisade underskott, och således oberoende av IR. Utdelning skulle inte med säkerhet utgå varje år, trots höga IR, om t.ex. utdelningsbara medel i bolaget inte förslog härtill. - Ett exempel på det föreslagna vinstfördelningssystemet var att en aktieägare som hade ett IR på minst 150 000 kr gavs rätt att omvandla en A-aktie till en B-aktie. Om IR istället översteg 300 000 kr gavs denne rätt att omvandla en A-aktie till en C-aktie och på motsvarande sätt till en D-aktie om IR översteg 1 000 000 kr. Om en aktieägare exempelvis omvandlat en A-aktie till en D-aktie ett år, men efterföljande år endast nådde upp till ett IR på 150 000 kr, blev denne tvungen att omvandla sin D-aktie till en B-aktie. - Samtliga aktieslag skulle således beroende på IR för innehavaren och i enlighet med bolagsordning och konsortialavtal kunna omvandlas till annat aktieslag. - Antalet A-aktier skulle vara lägst 400 000 och högst 1 600 000. Antalet B-, C- och D-aktier skulle vardera vara högst 10 000 stycken. Preferensaktierna skulle endast kunna innehas av aktieägare som ej utgjorde stiftelse och skulle inte kunna omsättas. Endast A-aktier skulle kunna bli föremål för fond- eller nyemission. Samtliga aktier, dvs. oavsett vilket av de fyra slagen de tillhörde, ägde i förekommande fall lika företrädesrätt att teckna nya A-aktier. Samtliga aktier ägde också lika rätt till andel i bolagets tillgångar. - För att A i egenskap av aktieägare i bolaget skulle kunna ta ställning till det föreslagna systemet måste beskattningskonsekvenserna vara klarlagda. A bad därför om svar på följande frågor. - 1) Ansågs en omvandling av en aktie från ett aktieslag till ett annat utgöra sådan avyttring som utlöste reavinstbeskattning? - 2) Om svaret på fråga 1) var ja; - Vilket vederlag ansågs aktieägaren ha erhållit för den bortbytta aktien? - 3) Skulle utdelning på någon aktie komma att beskattas i inkomstslaget tjänst, utöver vad som följde av reglerna i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL? Skatterättsnämnden ägde därvid utgå ifrån att nämnda regler var tillämpliga. A ansåg att frågorna borde bedömas på följande sätt. - Fråga 1 - Enligt A:s uppfattning skulle en omvandling av aktier från ett aktieslag till ett annat inte anses utgöra någon avyttring. Ej heller skulle en omvandling anses utlösa reavinstbeskattning. - Omvandling av aktier enligt 3 kap. 1 § aktiebolagslagen från ett aktieslag till ett annat omfattades inte uttryckligen av bestämmelserna i 24 § 2 mom. SIL. Det fanns inte heller några andra skatterättsliga bestämmelser om omstämpling av aktier. Förslag hade dock funnits om införande av en särskild bestämmelse om att omvandling av aktie till aktie av annat slag i realisationsvinsthänseende inte skulle anses som nytt fång (SOU 1975:53, s. 172). I den följande propositionen (prop. 1975/6:180, s. 169) angav departementschefen följande.

"Det är i detta fall inte fråga om nyteckning som påverkar aktiekapitalets storlek. Avsikten är istället att de utbytta aktierna skall få samma rättsställning som de nya aktierna. Det ligger då närmast till hands att såsom kommittén föreslagit, knyta an till den praxis som utvecklats i fall då ett utbyte av aktier inte har betraktats som ett nyförvärv. De nya aktierna bör således anses anskaffade vid tidpunkten för förvärvet av de utbytta aktierna och till den erlagda köpeskillingen."

Även senare hade frågan ifall omstämpling skulle utlösa beskattning varit uppe till diskussion i förarbetena. I samband med att reglerna om bundna aktier avskaffades 1993 framhölls att det måste stå klart att aktiernas ändrade karaktär inte medförde beskattning. Med anledning därav uttalades i proposition 1992/93:68 följande.

"En omföring av aktier från en aktieserie till en annan har inte ansetts utlösa reavinstbeskattning (RÅ 1966 Fi 431, omstämpling av A-aktier till B-aktier)."

Det fanns således inget stöd i lagstiftningen eller förarbeten för att omvandling skulle anses vara en reavinstutlösande avyttring. Lagstiftning torde ansetts obehövlig enär praxis varit så entydig. Det fanns enligt A tre rättsfall som var av intresse i förevarande sammanhang. - I RÅ 1937 ref. 63 var det fråga om utbyte av B-aktier med 1/1000 rösträtt mot lika många A-aktier med full rösträtt. Det fanns kursskillnader mellan aktieslagen och kontantersättning utgavs vid utbytet. Utbytet ansågs dock inte utlösa beskattning. - RÅ 1966 Fi 431 handlade om omstämpling av A-aktier till mindre röststarka B-aktier. Ej heller det fallet medförde beskattning för realisationsvinst. - I RÅ 1984 1:1 var det fråga om omvandling av A-aktier mot B-aktier, med eller utan införande i bolagsordningen av sådan bestämmelse som angavs i 3 kap. 1 § sista stycket aktiebolagslagen. Regeringsrätten fann att sådan omvandling inte kunde anses innebära en avyttring av A-aktierna. I praxis kunde man således enligt A:s mening inte heller finna något uttyckligt stöd för att en omstämpling av aktier skulle anses utgöra en beskattningsutlösande avyttring. Denna tolkning stöddes av uttalanden i doktrinen. Både Ulf Tivéus och Robert Pålsson angav reservationslöst att omstämpling av aktier inte medförde reavinstbeskattning. Anne Rutberg m.fl. uttryckte sig inte så kategoriskt men anförde tveksamhet endast vad gällde omvandling av s.k. limiterade preferensaktier till stamaktier. Med limiterade preferensaktier menade författarna aktier som under en viss period medförde företrädesrätt till viss utdelning, men där aktien i övrigt gentemot bolaget endast bar rätt till det nominella beloppet. - I det nu aktuella fallet gav emellertid preferensaktierna inte endast rätt till det nominella beloppet utan till hela bolagets förmögenhetsmassa, precis som gällde för stamaktierna. I doktrinen fanns det således starkt stöd för att omstämpling av aktier aldrig skulle utlösa reavinstbeskattning, och i vart fall att omvandling i ett fall som det förevarande inte medförde beskattning. - Mot bakgrund av det anförda borde följande omständigheter i det nu aktuella fallet lyftas fram. Omvandling från ett aktieslag till ett annat skedde under medverkan av bolaget och aktieägarna. Omvandlingarna medförde ingen ändring i det totala aktiekapitalet. Ej heller uppkom någon förändring i rätten till andel i bolagets förmögenhetsmassa. Den enda skillnaden mellan en A-aktie och en preferensaktie var att den senare gav rätt till högre utdelning och att den i motsats till A-aktien inte kunde överlåtas. Dessa omständigheter medförde en något annorlunda situation än i de fall som varit uppe till prövning i Regeringsrätten. - Den eventuella "vinst" som kunde uppkomma vid omstämpling av en A-aktie till en preferensaktie utgjordes av rätten till högre utdelning. Denna "vinst" kunde dock inte realiseras genom försäljning av aktien. Därtill kom att "vinsten" vid omvandlingen av aktien nästföljande år kunde förbytas i en förlust, nämligen om innehavaren av preferensaktien på grund av lägre IR blev tvungen att omvandla aktien till en A-aktie. Anledning fanns därför att ifrågasätta om vinsten var verklig och definitivt beloppsbestämd. På motsvarande sätt uppkom vid omvandling från en preferensaktie till en A-aktie en "förlust", till följd av att utdelningen på A-

aktien var lägre. "Förlusten" kunde emellertid inte anses vara verklig och definitiv eftersom innehavaren nästföljande år istället kunde komma att göra en vinst på motsvarande sätt. Skulle en vinst anses föreligga blev utdelningen på aktien härigenom dubbelbeskattad, dels som utdelning, dels indirekt som reavinst då dess existens medförde att omvandling till en aktie till vilken utdelningen var hänförlig beskattades som reavinst. - Fråga 2 - Om en omvandling av en aktie från ett aktieslag till ett annat ansågs utgöra en avyttring som utlöste reavinstbeskattning borde vederlaget för den bortbytta aktien anses utgöras av erlagt pris, dvs. av transaktionspriset vid omvandlingstidpunkten. - Fråga 3 - Som nämnts var skillnaderna i rätt till utdelning mellan A-aktie å ena sidan och preferensaktier å andra sidan hänförliga till det interna resultat som innehavaren av aktien genererat. Det skulle därför kunna göras gällande att utbetald utdelning på en preferensaktie skatterättsligt inte var att anse som utdelning, utan som ersättning för utfört arbete och därför skulle medföra beskattning i inkomstslaget tjänst, utöver vad som följde av de särskilda bestämmelserna för beskattning av utdelning och reavinst i 3 § 12 mom. SIL, de s.k. 3:12-reglerna. - Enligt A:s uppfattning kunde någon sådan beskattning inte ske. - De nämnda bestämmelserna hade införts för att motverka att personer med höga arbetsinkomster tog ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som reavinst i samband med en försäljning av aktier. - Vid införandet av 3:12-reglerna var man medveten om att en schablonberäkning av normalavkastning ibland kunde leda till ett för stort skatteuttag. Särskilda undantagsregler hade därför införts för att undvika för hög beskattning när utdelning eller reavinst uppenbarligen inte bestod av sparade arbetsinkomster. - Avsikten hade varit att 3:12-reglerna skulle ha en sådan utformning att avsteg från dem krävde särskilda lagreglerade undantag. - I motiveringen till införandet av den s.k. utomstående regeln angavs som exempel på omständigheter som kunde tala emot tillämpning av regeln bl.a förekomsten av aktier som gav olika utdelning. Förekomst av sådana aktier kunde alltså ha betydelse för tillämpning av en undantagsregel från de särskilda bestämmelserna om normalavkastning, men medförde inte att dessa inte i och för sig skulle tillämpas. Den numera upphävda undantagsregeln som gav den skattskyldige möjlighet att visa att en reavinst uppenbarligen inte var hänförlig till avkastning av arbetsinsats var enligt uttalanden i propositionen inte tillämplig på företag som byggde på en arbetsinsats, t.ex. konsult- eller andra kunskapsföretag. För sådana företag, till vilka bolaget fick räknas, skulle alltså beskattning ske enligt 3:12-reglerna. Som skäl för avskaffandet av sistnämnda undantagsregel angavs att det i praktiken var omöjligt att avgöra vad som egentligen var arbetsinkomst respektive kapitalinkomst för en person som arbetade i ett fåmansföretag som han själv kontrollerade och att den skattemässiga uppdelningen därför måste göras på ett schablonmässigt sätt (prop. 1990/91:54, s. 219). - Enligt A:s bedömning stod det klart att de s.k. 3:12-reglerna var avsedda att fånga upp samtliga inkomster som omfattades av lagstiftningen. Den schablonmässiga lagstiftningen kunde inte frångås annat än om uttryckliga undantag fanns. Därför skulle enligt A:s mening utdelning från bolaget i enlighet med vad som beskrivits inte till någon del beskattas i inkomstslaget tjänst, utöver vad som följde av 3 § 12 mom. SIL.

Skatterättsnämnden (1997-05-21, Ersson, ordförande, Nordling, Wingren, Armholt, Johansson, Nord, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - En omvandling på sätt som angivits i ansökningen medför att en avyttring enligt 24 § 2 mom. SIL, skall anses ha skett. - Fråga 2 - Vederlaget för den bortbytta aktien utgörs av hembudspriset. - Fråga 3 - Utdelningen på aktierna skall inte, utöver vad som följer av reglerna i 3 § 12 mom. SIL, tas upp som intäkt av tjänst.

Motivering. - Bolaget bedriver verksamhet i vilken anslutna personer som är föreståndare är såväl aktieägare som anställda. Hittills har vars och ens interna resultat beaktats vid bestämmandet av lönerna medan aktierna medfört lika rätt till utdelning. Bolaget överväger att ändra vinstfördelningssystemet så att rätten till utdelning kommer att variera beroende på respektive aktieägares interna resultat. För att åstadkomma detta skall fyra olika aktieslag skapas med

olika rätt till utdelning. Samtliga aktier skall medföra samma rösträtt och lika del i bolagets kapital. Aktierna skall omfattas av hembudsskyldighet. Hembudspriset skall beräknas med utgångspunkt i bolagets substans och fastställas årligen. Aktieägare som uppnått ett visst resultat skall ges rätt att omvandla (omstämpla) aktier till aktier som ger rätt till högre utdelning medan aktieägare som inte uppnått ett visst resultat blir tvungna att omvandla aktier till sådana som ger lägre utdelning. Sökanden frågar i egenskap av anställd och aktieägare i bolaget om en omvandling på sätt som angivits utgör en sådan avyttring som utlöser reavinstbeskattning (fråga 1) och i så fall vilket vederlag som aktieägaren skall anses ha erhållit för den bortbytta aktien (fråga 2) samt om utdelning på någon aktie i bolaget skall, utöver vad som följer av reglerna i 3 § 12 mom. SIL, beskattas i inkomstslaget tjänst (fråga 3). - Nämnden gör följande bedömning. - En omvandling på sätt som angivits i ansökningsen innebär att aktier byts mot aktier som medför en annan rätt till utdelning. Ett sådant byte får anses utgöra en avyttring enligt 24 § 2 mom. SIL (fråga 1). Aktierna i bolaget omfattas av hembudsskyldighet till visst fastställt pris. Vid byte får detta pris anses utgöra marknadsvärdet, dvs. vederlaget för den bortbytta aktien, jfr RÅ 1938 Fi 238 (fråga 2). Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL reglerar i vilka fall och i vilken utsträckning utdelning skall tas upp som intäkt av tjänst. Något utrymme att därutöver behandla utdelning som lön föreligger enligt nämndens mening inte (fråga 3).

A överklagade Skatterättsnämndens beslut beträffande fråga 1 i förhandsbeskedet. Han yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att en sådan omvandling som angetts i ansökan om förhandsbesked inte skulle medföra att en avyttring enligt 24 § 2 mom. SIL skulle anses ha skett. A anförde bl.a. följande. Något stöd för nämndens uppfattning att omvandlingen fick anses utgöra en avyttring enligt nämnda lagrum fanns inte i förarbetena till lagtexten, i praxis eller annorstädes. Omvandlingen innebar civilrättsligt inte att något förvärv av aktier hade ägt rum. Någon äganderättsövergång hade inte skett, eftersom aktierna såväl före som efter omvandlingen hade samma ägare.

Riksskatteverket (RSV) överklagade Skatterättsnämndens beslut beträffande fråga 3. Verket yrkade att sådan utdelning, som översteg normal utdelning på alla aktier i bolaget inklusive A-aktierna, skulle betraktas som lön och i sin helhet beskattas i inkomstslaget tjänst. Till stöd för sitt yrkande anförde RSV bl.a. följande. RSV ansåg att med "utdelning" i 3 § 12 mom. första stycket SIL avsågs sådana utbetalningar som var relaterade till ägandet i ett bolag och inte till arbetsinsatsen, oavsett om utbetalning skett genom ett formellt utdelningsförfarande eller som förtäckt utdelning. Däremot inkluderades inte betalningar som formellt skett genom utdelning men som i praktiken utgjorde ersättning för en arbetsinsats. Dessa borde beskattas som inkomst av tjänst. I förevarande fall var den utdelning som gick utöver grundutdelningen på A-aktierna en ersättning till delägarna för deras arbete som föreståndare. Den hade närmast karaktär av tantiem. Beskattning av överutdelningen borde därför ske i inkomstslaget tjänst.

RSV tog inte klar ställning till A:s yrkande.

A bestred bifall till verkets talan.

Regeringsrätten (1997-12-09, Brink, Werner, Lindstam, Rundqvist, Sandström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt förutsättningarna är bolaget ett sådant företag som avses i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL. Verksamheten bedrivs på ett stort antal verksamhetsställen, som vart och ett leds av en föreståndare. Huvuddelen av aktierna i bolaget ägs av personer som också är anställda i bolaget. Dessa får ersättning från bolaget i form av lön och, om bolagets ställning medger det, utdelning. Vid bestämmandet av lönen till föreståndare beaktas bl.a. det ekonomiska resultatet av verksamhetsstället.

Bolaget har för närvarande endast ett aktieslag. Den ordning som beskrivs i ansökan om förhandsbesked syftar till att justera systemet för fördelning av vinsten i bolaget så att en föreståndares utdelning på innehavda aktier i bolaget

skall kunna variera med verksamhetsställets bidrag till bolagets resultat. Avsikten är att det enda aktieslaget efter en ändring av bolagsordningen skall ersättas med fyra (aktieslagen A, B, C och D). Samtliga aktier görs konvertibla enligt 3 kap. 1 § sista stycket aktiebolagslagen. Under vissa i bolagsordningen och i avtal mellan aktieägarna (konsortialavtal) angivna förutsättningar får ett visst antal av föreståndarens A-aktier omvandlas (konverteras) till aktier med en "högre" bokstavsbeteckning (dvs. till B-, C- eller D-aktier) medan under andra förutsättningar aktier i annat aktieslag skall omvandlas till aktier med "lägre" bokstavsbeteckning. I vad mån omvandling får/skall ske görs beroende av verksamhetsställets ekonomiska utfall (interna resultat) under det gångna räkenskapsåret. Omvandlingen beslutas av bolagets styrelse och är verkställd när den anmälts av bolaget enligt 5 § aktiebolagsförordningen (1975:1387) och registrering skett.

Aktierna i de olika aktieslagen har enligt ansökningen lika del i bolagets förmögenhet. Till skillnad från vad som gäller för A-aktierna skall övriga aktier inte kunna innehas av stiftelse. Vidare görs de - genom avtal får förutsättas - inte överlåtbara; samma hembudspris gäller emellertid för samtliga aktier. Endast A-aktierna skall kunna bli föremål för emission men innehavarna av dessa aktier har inte någon företrädesrätt att delta i emissionen. I övrigt skiljer sig aktierna åt vad gäller utdelning. Utdelning på aktierna i aktieslaget A bestäms i bolagsordningen, t.ex. till viss procent av nominellt belopp, och utgår alltid förutsatt att utdelningsbara medel finns tillgängliga. Sedan ägarna till A-aktier fått sitt beslutar bolagsstämman om utdelning på aktierna i aktieslagen B, C och D. Utdelningen på B-, C- och D-aktierna utgår med successivt ökande belopp på grundval av i bolagsordningen angivna relationstal. Skulle den situationen uppkomma att utdelningsbara medel inte räcker till en högre utdelning på aktierna i aktieslagen B, C eller D än på A-aktierna får förutsättas att aktierna i de förra aktieslagen antingen omvandlas till A-aktier eller ges samma rätt till utdelning som A-aktierna.

I målet har inte företets utkast till bolagsordning och kompletterande konsortialavtal eller i övrigt lämnats någon detaljerad beskrivning av det system med omvandling av aktier som ansökningen om förhandsbesked gäller. Det framgår t.ex. inte hur och i vilken ordning verksamhetsställets interna resultat skall fastställas, hur omvandlingen av aktier mer konkret skall gå till eller vad som med avseende på den ekonomiska regleringen skall gälla vid byte av föreståndare. Det framgår inte heller vilka bestämmelser som skall tas in i bolagsordning respektive konsortialavtal. Dessa och andra oklarheter är inte betydelselösa men bör inte hindra att förhandsbesked lämnas. Det finns emellertid anledning framhålla att en förutsättning för beskedet naturligtvis är att systemet visar sig vara aktiebolagsrättsligt genomförbart.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

En omvandling av aktier som innebär att aktier ges rätt till ökad eller minskad utdelning är i princip att se som en sådan förändring i andelsrätten som leder till att aktierna enligt 24 § 2 mom. SIL anses avyttrade. I det aktuella fallet är den ändrade utdelningen avsedd att gälla enbart ett år i taget. Varken detta eller omständigheterna i övrigt motiverar att den angivna principen frångås. I likhet med Skatterättsnämnden finner Regeringsrätten därför att fråga 1 bör besvaras med att omvandlingen medför att en avyttring enligt 24 § 2 mom. SIL skall anses ha skett.

Fråga 3 gäller om utdelning på någon aktie kommer att beskattas i inkomstlaget tjänst utöver vad som följer av det till 3 § 12 mom. SIL knutna regelsystemet. Enligt Regeringsrättens mening finns inte grund för att se någon del av den av bolagsstämman beslutade utdelningen som annat än just utdelning.

Emellertid kan - utöver vad som följer av det angivna regelsystemet - en beskattning komma att ske i inkomstlaget tjänst. Omvandlingen innebär i skattehänseende inte bara en avyttring utan också ett förvärv av aktier i

bolaget. Förvärvet har sin grund i anställningen hos bolaget och sker utan att - vid sidan av de avyttrade aktierna - någon ersättning erläggs. Sker omvandlingen till aktier med högre bokstavsbezeichnung innefattar omvandlingen en sådan förmån som enligt den s.k. värdepappersregeln i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall tas upp som intäkt av tjänst det år förvärvet sker. Underlag saknas för att besvara fråga 3 i vidare mån än som nu skett.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1.

Regeringsrätten förklarar såvitt avser fråga 3 att sökanden skall beskattas i inkomstlaget tjänst inte bara i den utsträckning det föranleds av en tillämpning av det till 3 § 12 mom. SIL knutna regelsystemet utan också för den förmån det innebär att få aktie omvandlad till aktie i aktieslag med högre bokstavsbezeichnung.

Föredraget 1997-10-14, föredragande Hartzell, målnummer 3456-1997

Sökord: Inkomst av tjänst - omvandling av aktier i ett fåmansföretag till ett annat aktieslag ansågs föranleda beskattning i inkomstlaget tjänst utöver vad som följer av bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. lagen om statlig inkomstskatt (förhandsbesked); Inkomst av kapital - omvandling av aktier i ett fåmansföretag till ett annat aktieslag ansågs som avyttring enl. 24 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt (förhandsbesked); Förhandsbesked - inkomstskatt - omvandling av aktier i ett fåmansföretag till ett annat aktieslag ansågs föranleda beskattning i inkomstlaget tjänst utöver vad som följer av bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. lagen om statlig inkomstskatt; Förfarandet ansågs som avyttring enl. 24 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt

Litteratur: SOU 1975:53 s. 171, 173; prop. 1975/76:180 s. 169; prop. 1992/93:68 s. 58; prop. 1989/90:110, del 1, s. 467-471; prop. 1990/91:54 s. 218-219, 221-223; prop. 1995/96:109 s. 66-67, 89-90; SOU 1996:119 s. 58-59; prop. 1996/97:45 s. 36-40; Anne Rutberg m.fl., Beskattning av värdepapper, 2:a uppl. 1997, s. 72-76; Ulf Tivéus, Skatt på kapital, 6:e uppl. 1997, s. 71-72; Robert Pålsson, Beskattning av kapitalinkomster, s. 66; Nils Mattsson, Aktiebolagens finansieringsformer, s. 168-176.
