

Målnummer:	6022-09	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2010-01-19		
Rubrik:	En delägare i ett fåmansföretag, som under beskattningsåret har varit verksam i företaget i betydande omfattning, kan vid tillämpning av 57 kap. 5 § inkomstskattelagen inte anses som utomstående under de fem föregående beskattningsåren. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	57 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	• RÅ 2001 ref. 37 I och II • RÅ 2009 ref. 53		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A bl.a. följande. X AB (bolaget) är ett fåmansbolag. Bolaget bildades år 2004 som ett lagerbolag och förvärvades samma år av A jämte tre andra personer, B, C och D (grundarna). Verksamheten består i utveckling och produktion av solceller. Ägarandelar och aktivitetsgrad för grundarna har varierat under åren och det finns och har hela tiden funnits en viss andel passiva delägare. Inför en nyemission uppkommer frågan om A:s aktier ska anses vara kvalificerade enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. - En upprättad sammanställning visar hur ägandet i bolaget har sett ut sedan A och de andra grundarna förvärvade bolaget. Samtliga aktier har rätt till utdelning. Av sammanställningen framgår att det inom den senaste femårsperioden har skett flera ägarförändringar. Ägandet har omfördelats mellan grundarna och nya passiva delägare har tagits in genom nyemissioner och aktieförsäljning från befintliga delägare. Grundarna har blivit aktiva i bolaget vid olika tidpunkter. - Mot bakgrund av det anförda hemställde A om svar på följande frågor.

1. Ska A:s aktier i X AB anses inte kvalificerade med tillämpning av utomståenderegeln i 57 kap 5 § IL ?
2. Ändras svaret på fråga 1 om den fjärde grundaren, D, blir aktiv senare under 2009?

Skatterättsnämnden (2009-09-04, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2. - A:s aktier i bolaget är kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL. - Motivering - X AB, som är ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL, utvecklar tunnfilmssolceller i syfte att bedriva tillverkning och försäljning. Bolaget bildades år 2004 (som ett lagerbolag) och förvärvades samma år av A, B, C och D (grundarna). Sedan den 9 januari 2006 äger - utöver de fyra grundarna - även andra personer ("övriga aktieägare") aktier i bolaget. Både grundarnas och övriga aktieägares innehav har varierat under åren. Fr.o.m. den 3 juli 2008 överstiger övriga aktieägares samlade innehav 30 procent av aktierna. Bland grundarna är A verksam i bolaget i betydande omfattning sedan den 1 oktober 2005, B sedan den 2 maj 2007 och C sedan den 1 januari 2009. D kommer eventuellt att bli verksam i bolaget i betydande omfattning någon gång under år 2009. - A frågar om utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL medför att hans aktier i bolaget inte ska anses vara kvalificerade andelar enligt 4 § (fråga 1) och om det har någon betydelse om D blir verksam i betydande omfattning i bolaget under år 2009 (fråga 2). - Skatteverket anser att en delägare som ett visst beskattningsår varit verksam i ett fåmansföretag i betydande omfattning inte

bör räknas som utomstående ett tidigare beskattningsår inom den femårsperiod som anges i 57 kap. 5 § första stycket andra meningen IL med resultat att A:s aktier ska anses vara kvalificerade eftersom utomstående i tillräcklig omfattning ägt aktier i bolaget först från och med den 9 januari 2006 (fråga 1). Med Skatteverkets uppfattning kommer denna tidpunkt att skjutas fram om D blir verksam i betydande omfattning i företaget (fråga 2). - A anser att hans aktier i bolaget inte är kvalificerade andelar eftersom fysiska personer som inte varit verksamma i bolaget i betydande omfattning ägt aktier i bolaget med en kapitalandel om minst 30 procent ända sedan bolaget bildades. Till utomstående ett visst beskattningsår hänför han alla delägare som inte varit verksamma i betydande omfattning det beskattningsåret eller tidigare år under den aktuella tidsperioden. Han betraktar därvid som utomstående ett visst beskattningsår även delägare som blivit verksamma i betydande omfattning vid en senare tidpunkt. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Om utomstående i betydande omfattning äger del i ett fåmansföretag och har rätt till utdelning ska en andel anses vara kvalificerad enligt 57 kap. 5 § första stycket IL bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. - I 57 kap. 5 § tredje stycket finns en legaldefinition av utomståendebegreppet. Av denna framgår bl.a. att ett företag anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget. - När "3:12-reglerna" infördes i samband med skattereformen hade utomståenderegeln i dåvarande 3 § 12 mom. sjätte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt följande inledande lydelse: Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, etc. Redan denna formulering ger uttryck för att lagstiftaren med bestämmelsen avsett att den utomstående är någon annan än den i sammanhanget skattskyldige. - Utomståenderegeln har därefter ändrats genom SFS 1995:1626, 1999:1229 och 2001:1176, dock utan att någon ändring i detta avseende varit avsedd. - Formuleringen i 57 kap. 5 § tredje stycket IL, som är avfattad i presens, medför motsatsvis att en person som vid tidpunkten för tillämpningen av bestämmelsen äger kvalificerade aktier generellt faller utanför utomståendebegreppet. En delägare som under det beskattningsår då bedömningen görs är verksam i bolaget i betydande omfattning, kan sålunda inte anses som utomstående för beskattningsår som föregått det beskattningsår under vilket han blev verksam i bolaget i betydande omfattning. - Enligt förarbeten och praxis föreligger ett ägande i betydande omfattning om en utomstående äger minst 30 procent av andelarna (prop. 1989/90:110 s. 468 och s. 704 samt Regeringsrättens dom den 28 maj 2009 i mål nr 7962-08). - Ett utomstående ägande i betydande omfattning föreligger sålunda - såvitt nu är i fråga - först från och med den 9 januari 2006 (fråga 1) respektive den 3 juli 2008 (fråga 2). Med hänsyn härtill och till att omständigheterna inte är sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under den i 57 kap. 5 § IL stadgade tiden, är regeln inte tillämplig (jfr RÅ 2001 ref. 37 I och II). A:s andelar är sålunda kvalificerade under förhandsbeskedets giltighetstid. (Beskedet avser 2009 - 2012 års taxeringar.)

Ordföranden André samt ledamöterna Svanberg och Werkell var skiljaktiga och anförde med instämmande av nämndens sekreterare Roupe. Syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL är att motverka att vad som i grunden är arbetsinkomster tas ut ur fåmansföretag i form av lägre beskattad utdelning eller kapitalvinst i stället för lön. - Motiven för undantaget på grund av utomståendes deläggande i kapitlets 5 § är att dessa i sådana fall (deläggande till minst 30 procent) får så stor del av avkastningen att uttag i form av utdelning eller kapitalvinst inte utgör någon fördel för ägarna av kvalificerade andelar. - Majoritetens uppfattning är att lagtexten ska tolkas så att om en fysisk person äger kvalificerade andelar i ett fåmansföretag ett visst beskattningsår på grund av att han det året blivit verksam i betydande omfattning i företaget så är de aktier han innehaft under de fem tidigare beskattningsåren också att anse som kvalificerade andelar vid tillämpning av utomståenderegeln, även om de under vart och ett av dessa beskattningsår inte varit kvalificerade andelar. Det

innebär att ett aktieinnehav ett visst beskattningsår kan behandlas olika vid tillämpning av samma regel vid skilda taxeringar. - Utomståenderegeln ordalydelse ger enligt vår uppfattning utrymme för olika läsarter. Med hänsyn härtill och vad vi anført i övrigt anser vi att bestämmelserna ska tolkas så att bedömningen av om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget ska göras för varje beskattningsår för sig. En delägare som under ett beskattningsår är verksam i bolaget i betydande omfattning, kan sålunda anses som utomstående för beskattningsår som föregått det beskattningsår under vilket han blev verksam i bolaget i betydande omfattning. - I förevarande fall har - med det nu angivna synsättet - utomstående under hela tiden från det att företaget bildades ägt aktier med minst 30 procent av kapitalet i företaget. A:s aktier i bolaget ska därför anses som kvalificerade bara om det finns särskilda skäl enligt 57 kap 5 § IL. Sådana särskilda skäl som avses i det lagrummet kan inte anses föreligga. Förhandsbeskedet borde ha utformats i enlighet härmed.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

A yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och utforma det i enlighet med hans yrkande i ansökan om förhandsbesked.

Regeringsrätten (2010-01-19, Billum, Almgren, Kindlund, Hamberg, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2009-12-09, föredragande Hanson, målnummer 6022-09

Sökord: Förhandsbesked skatter inkomstskatt; Fåmansföretag

Litteratur: Prop. 1989/90:110 s. 467 ff., 703 ff.; prop. 1995/96:109 s. 66 ff., 92; SOU 2002:52 s. 328
