

Den s.k. utomståenderegeln har inte ansetts tillämplig trots att en betydande del av andelarna i ett fåmansföretag avyttrats och maximala 100 inkomstbasbelopp av kapitalvinsten vid avyttringen har beskattats i inkomstslaget tjänst. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

57 kap. 5 § och 22 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från A om förhandsbesked framgick bl.a. följande. A ägde tidigare samtliga aktier i X AB där han varit och fortfarande är verksam i betydande omfattning. Under år 2012 överlät han över 40 procent av aktierna i bolaget till det norska företaget Y. Överlåtelsen medförde en skattepliktig kapitalvinst för A på ca 18 miljoner kr varav 100 inkomstbasbelopp, motsvarande ca 5,5 miljoner kr, ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. – Y ägs till 90 respektive 10 procent av två personer som inte är närstående till A. De är inte, och har inte heller tidigare varit, verksamma i X AB eller i något annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. A frågar nämnden om utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL är tillämplig redan fr.o.m. inkomståret 2013.

Skatterättsnämnden (2013-05-21, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Lohela, Pahlsson) yttrade: Förhandsbesked – Utomståenderegeln är tillämplig först när den tid som anges i 57 kap. 5 § första stycket IL löpt ut. – Motivering – – – Rättsligt – Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i det fåmansföretag i vilket delägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska enligt 57 kap. 5 § första stycket en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. – Bakgrunden till detta undantag är att risken för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster blir mindre om utomstående äger minst 30 procent av aktierna i företaget, eftersom utdelning och kapitalvinst också tillfaller dessa ägare (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468). – Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2001 ref. 37 I uttalat att något oeftergivligt krav på att det utomstående ägandet ska ha förelegat under hela den angivna tidsperioden inte kan utläsas av lagtexten. Omständigheterna i det enskilda fallet kan därför undantagsvis vara sådana att utomståenderegeln är tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden. En sådan omständighet ansågs föreligga när den vinstgenerering som en persons arbetsinsats i företaget kan ha medfört har realiserats genom en avyttring av samtliga hans aktier under perioden. Enligt domstolen finns inte anledning att vid tillämpningen innefatta tid som ligger före den tidpunkt då den skattskyldiges ägarintressen i bolaget definitivt har avbrutits genom avyttring till utomstående (jfr RÅ 2001 ref. 37 II). – Av

den s.k. takregeln i 57 kap. 22 § framgår att en kapitalvinst på en kvalificerad andel inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken för avyttringsåret. – Skatterättsnämndens bedömning – A är verksam i betydande omfattning i X AB varför hans aktier i bolaget är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 om inte utomståenderegeln i kapitlets 5 § är tillämplig. Under år 2012 avyttrade han nästan hälften av samtliga aktier i bolaget till utomstående. Det innebär att han ska ta upp ett belopp motsvarande 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst. – Frågan är om den omständigheten medför att utomståenderegeln kan anses tillämplig redan fr.o.m. beskattningsåret 2013 trots att utomstående inte ägt aktier i X AB under hela den föregående femårsperioden. – Även om utomståenderegeln i undantagsfall ansetts tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har förelegat under hela denna tidsperiod ger praxis uttryck för en restriktiv bedömning (jfr t.ex. RÅ 2008 ref. 58, RÅ 2007 not. 2 och HFD 2012 not. 52). Omständigheterna i detta fall kan enligt Skatterättsnämndens mening inte anses vara av sådant slag att undantag bör göras. Frågan ska därför besvaras nekande.

Ledamoten *Werkell* var, med instämmande av sekreteraren och föredraganden *Alfreds*, skiljaktig och anförde följande. Ett av motiven bakom takregeln i 57 kap. 22 § var att kapitalvinster inte skulle beskattas som arbetsinkomst i sin helhet när vinsten var så stor att den uppenbarligen inte kunde utgöra sparad arbetsinkomst (prop. 1990/91:54 s. 222). – På motsvarande sätt saknas, enligt motiven till utomståenderegeln, anledning att beskatta en kapitalinkomst som tjänsteinkomst när kapitalinkomsten tillfaller utomstående i en sådan omfattning att majoritetsägarens andel blir mindre än nettobehållningen av ett motsvarande löneuttag (prop. 1989/90:110 del 1 s. 704). – A kommer på grund av aktieförsäljningen år 2012 att beskattas för den vinstgenerering som hans arbete kan ha bidragit till fram till den tidpunkten och fem år framåt. – Den vinstgenerering som hans arbetsinsatser kan komma att medföra för tid efter aktieförsäljningen kommer att tillfalla de utomstående ägarna i en sådan omfattning att det inte innebär någon fördel för A att ta utdelning eller kapitalvinst i stället för ett motsvarande löneuttag. – Mot bakgrund av syftet med utomståenderegeln bör enligt min mening undantag från att beakta hela femårsperioden kunna göras i ett fall som det föreliggande där den vinstgenerering som härrör från tiden före det att utomstående blev ägare till aktier i bolaget har skattats av med maximalt belopp i inkomstslaget tjänst (jfr RÅ 2001 ref. 37).

A överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att hans aktier i X AB inte skulle anses som kvalificerade andelar fr.o.m. inkomståret 2013. A anförde bl.a. följande. Av kapitalvinsten vid försäljningen 2012 har 100

inkomstbasbelopp beskattats i inkomstslaget tjänst. Eftersom de vinster som genereras av hans framtida arbete i bolaget även kommer att tillfalla utomstående personer finns det ingen fördel för honom att ta ut utdelning eller sälja flera aktier i stället för att ta ut lön. Detta måste innebära att utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL är tillämplig. Ordalydelsen ger inte stöd för att det utomstående ägandet ska ha förelegat i minst fem år.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. följande. A har inte avyttrat samtliga sina aktier i bolaget. Han har därmed inte skattat av den vinstgenerering i bolaget som kan hänföras till hans arbetsinsats fram till aktieavyttringen 2012 (jfr RÅ 2001 ref. 37 II).

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-12-16, Melin, Sandström, Dexe, Knutsson, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Av 57 kap. 2, 20 och 21 §§ IL framgår att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del utdelningen eller kapitalvinsten överstiger det i 57 kap. 10 § angivna gränsbeloppet.

Enligt 57 kap. 22 § IL ska en kapitalvinst dock inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp. Höjs inkomstbasbeloppet höjs också det sammanlagda belopp i kronor räknat som under den aktuella perioden kan bli beskattat i inkomstslaget tjänst (RÅ 1995 not. 379). I fråga om utdelning begränsas enligt 57 kap. 20 a § det belopp som för ett visst beskattningsår ska tas upp i inkomstslaget tjänst till 90 inkomstbasbelopp.

Utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL innebär att om utomstående i betydande omfattning äger del i fåmansföretaget och har rätt till utdelning ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen ska förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Fram till den avyttring som skedde 2012 var klaganden ensam ägare till bolaget. Vid avyttringen uppkom ett betydande utomstående ägande i bolaget.

Av kapitalvinsten vid avyttringen togs maximala 100 inkomstbasbelopp upp i inkomstslaget tjänst. Frågan i målet är om detta gör att det vid en bedömning enligt utomståenderegeln finns anledning att bortse från att det utomstående ägandet i bolaget uppkom först 2012.

Hänvisningen i utomståenderegeln till att förhållandena under en föregående femårsperiod ska beaktas syftar bl.a. på ägarförhållandena i företaget. I praxis har ställts som ett närmast absolut krav att ett betydande utomstående ägande bestått under hela den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilket företaget varit verksamt (jfr RÅ 2001 ref. 37 I, RÅ 2008 ref. 58, RÅ 2007 not. 2 och HFD 2012 not. 52).

Av RÅ 2001 ref. 37 I framgår att det för undantag från detta krav måste föreligga mycket speciella omständigheter. I det rättsfall som det regelmässigt hänvisas till i detta sammanhang hade den skattskyldige ägt aktier i ett och samma bolag i två olika omgångar. Vid avyttring av de nyförvärvade aktierna beaktades inte ägarförhållandena under den tid då han tidigare ägt aktier i bolaget (RÅ 2001 ref. 37 II).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas anledning att i detta fall frångå kravet på ett betydande utomstående ägande under hela femårsperioden. Överklagandet ska därför avslås och Skatterättsnämndens förhandsbesked inte ändras på annat sätt än att det klarläggs att utomståenderegeln inte är tillämplig under beskedets giltighetstid, dvs. beskattningsåren 2013–2015.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar endast på så sätt Skatterättsnämndens förhandsbesked att Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL inte är tillämplig under beskedets giltighetstid.

Mål nr 4534-13, föredragande Hansson

Rättsfall: RÅ 2001 ref. 37 I–II; RÅ 2008 ref. 58; RÅ 1995 not. 379; RÅ 2007 not. 2; HFD 2012 not. 52.

Litteratur: prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704.