

Målnummer:	4764-07	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2008-06-16		
Rubrik:	En förutsättning för att bestämmelsen om underprisöverlåtelser i 23 kap. 11 § inkomstskattelagen ska bli tillämplig är att avyttringen sker till underpris i den mening som avses i 23 kap. 3 §. En sådan underprisöverlåtelse har ansetts föreligga i ett fall (I), medan i ett annat fall underlaget ansetts otillräckligt för att avgöra om fråga varit om en underprisöverlåtelse (II). Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	23 kap. 2 §, 3 §, 11 § och 12 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 1980 1:28		

REFERAT

I.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A och B följande. Aktierna i X AB ägs till 100 procent av Y AB. Aktierna i Y AB ägs till 100 procent av A. A erhöll år 2000 40 procent av aktierna i X AB av sin far. A arbetade i företaget och ägde själv sedan tidigare 10 procent av aktierna i X AB. Resterande 50 procent av aktierna ägdes av en tredje person. År 2001 bildade A bolaget Y AB, som förvärvade samtliga aktier i X AB. Därmed uppstod nuvarande ägarbild. Eftersom numera även brodern B arbetar i X AB och har visat intresse för företaget känner A att B av rättviseskäl bör erhålla 50 procent av aktierna i X AB. A och B har för avsikt att genomföra ägarförändringen på följande sätt. 1) A och B skaffar sig ett nytt aktiebolag (Nyab) vari aktierna ägs av dem till hälften vardera. 2) Nyab förvärvar samtliga aktier i X AB mot en ersättning som understiger aktiernas marknadsvärde och eventuellt också aktiernas hos Y AB bokförda värde. - Nämnden äger utgå från att aktierna i Nyab efter det att detta bolag har förvärvat aktierna i X AB kommer att vara kvalificerade för såväl A som B enligt reglerna i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. - Den fråga som B och A vill att Skatterättsnämnden lämnar ett bindande besked om är huruvida det skall medföra någon inkomstbeskattning av B och/eller A att B tillsammans med A förvärvar aktier för nominellt värde i ett nybildat aktiebolag (Nyab), som sedan kommer att förvärva samtliga aktier i X AB mot en ersättning som understiger de sistnämnda aktiernas marknadsvärde.

Skatterättsnämnden (2007-07-06, Wingren, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Svanberg, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. - Det avsedda förfarandet föranleder inte någon inkomstbeskattning för sökandena. - Motivering. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Eftersom överlåtelser till Nyab avser näringsbetingade aktier aktualiseras inte någon uttagsbeskattning av det överlåtande bolaget Y AB. Enligt bestämmelserna i 23 kap. 2 § andra stycket IL kan, trots att överlåtelser inte omfattas av bestämmelserna i 23 kap. IL, kapitlets bestämmelser i 11-12 §§ bli tillämpliga. - Enligt 11 § första stycket första meningen IL skall inte någon som direkt eller indirekt äger del i överlåtande företag ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Av den bestämmelsen framgår att någon utdelningsbeskattning inte aktualiseras för A i anledning av aktieöverlåtelser till Nyab. - Vidare följer av första stycket andra meningen 2 i den nämnda paragrafen att överlåtelser inte heller skall medföra att mellanskillnaden tas upp i inkomstslaget tjänst av den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget. -

Bestämmelserna i paragrafens första stycke fick sin nuvarande lydelse år 2001 (SFS 2001:1176). Bestämmelsen i dess tidigare lydelse tillät att även ägare av andel i det förvärvande företaget som inte var kvalificerad inte behövde ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt. En sådan vid tillämpning av bestämmelsen var inte åsyftad (prop. 2001/02:46 s. 53). Det ansågs motiverat att en ägare i det förvärvande företaget skall ta upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst när sådan beskattning kan komma i fråga enligt allmänna regler under förutsättning att en framtida beskattning av utdelning eller kapitalvinst på aktierna i bolaget skall ske helt i inkomstslaget kapital (a. prop. s. 54). - Ägare med kvalificerade andelar i företaget ansågs emellertid även fortsättningsvis kunna undantas från tillämpning av allmänna regler i inkomstslaget tjänst (a. prop. s. 55). I specialmotiveringen till det aktuella undantaget i 23 kap. 11 § första stycket IL anges att det av bestämmelsens utformning framgår att tjänstebeskattning aldrig kan komma i fråga för den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget (a. prop. s. 73). - Mot denna bakgrund och då B:s aktier i Nyab blir kvalificerade andelar i och med det bolagets förvärv av X AB finner nämnden att han omfattas av undantaget i 23 kap. 11 § första stycket andra meningen 2 IL från beskattning i inkomstslaget tjänst. Någon annan grund för att förfarandet medför beskattning av B kan inte anses föreligga.

Ordföranden André var skiljaktig och anförde följande. Majoritetens inställning synes vara att bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 11 § IL exklusivt reglerar hur den, som till följd av en underprisöverlåtelse äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, skall beskattas med anledning av överlåtelser. Något utrymme att pröva förfarandet mot allmänna regler i inkomstslaget tjänst skulle därmed saknas. - Enligt uppgifterna i ärendet är syftet med att aktierna i X AB överlåts till underpris till det av bröderna A och B nybildade bolaget att A vill berika sin bror genom att göra honom till delägare i tryckerirörelsen. En överlåtelse av aktuellt slag till ett värde som understiger marknadsvärdet kan behandlas som en underprisöverlåtelse även om den har gåvoinslag. - Om underpriset, i ett fall som det förevarande, motsvaras av en arbetsinsats eller betalning på annat sätt från ägaren till vissa andelar i det förvärvande företaget och denne inte direkt eller indirekt ägt de tillgångar som överlåts, kan emellertid enligt min mening en underprisöverlåtelse i den delen inte anses föreligga (jfr SOU 2005:99 s. 119). Systematiska skäl kan också anföras till stöd för denna uppfattning. Med majoritetens synsätt skulle, i två i övrigt likvärdiga situationer, frågan om förmånsbeskattning eller ej avgöras av om underprisöverlåtelser till det nybildade bolaget sker omedelbart före eller efter det att den skattskyldige förvärvat aktierna i bolaget. - Även om den redovisning som lämnats i ärendet talar för att fråga är om en underprisöverlåtelse där 23 kap. 11 § IL är tillämplig saknas en närmare redogörelse för bakgrunden till transaktionerna. Tillräckligt underlag för att pröva frågan finns därför inte. Med hänsyn härtill anser jag att förhandsbesked inte bör lämnas.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle överpröva detta.

B och A hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten (2008-06-16, Eliason, Kindlund, Fernlund, Jermsten) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ansluter sig till Skatterättsnämndens bedömning att överlåtelser av aktierna till Nyab inte medför någon uttagsbeskattning av det överlåtande bolaget och att överlåtelserna inte heller medför utdelningsbeskattning för A.

Det finns vidare mot bakgrund av de i målet redovisade förhållandena inte anledning ifrågasätta att den aktuella avyttringen sker till underpris i den mening som avses i 23 kap. 3 § IL. Med hänsyn härtill och till de förutsättningar som i övrigt angetts i ansökan om förhandsbesked, är även

villkoren för att undanta förmånen av att förvärva ifrågavarande aktier till underpris från beskattning i inkomstslaget tjänst uppfyllda. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

Regeringsrådet Stenman var skiljaktig i fråga om motiveringen och anförde följande. Den som på grund av sin anställning har fått en förmån ska som huvudregel beskattas i inkomstslaget tjänst för värdet av förmånen, 11 kap. 1 § första stycket IL. Det saknar betydelse om förmånen har utgått från det företag i vilket den anställde är eller har varit verksam eller från någon annan med vilken företaget är i intressegemenskap. Det saknar också betydelse om förvärvet sker direkt eller indirekt av den anställde eller någon honom närstående. Som framgår av nyss nämnda bestämmelse ska förmånen ha erhållits på grund av tjänst. Det innebär att det överförda värdet inte ska beskattas om mottagaren av förmånen kan visa att värdeöverföringen har sin grund i något annat förhållande (jfr RÅ 80 1:28, RÅ 1993 ref. 56 och RÅ 1989 ref. 21). - B:s bror A äger samtliga aktier i Y AB som är moderbolag till X AB. A som fått en väsentlig andel av aktierna i X AB i gåva av sin far vill av rättviseskäl överlåta hälften av aktierna i X AB till B som numera är anställd i X AB. Ägarförändringen ska genomföras på så sätt att bröderna förvärvar aktierna i Nyab till nominellt värde och till lika delar. Nyab förvärvar därefter samtliga aktier i X AB från Y AB mot en ersättning som understiger aktiernas marknadsvärde. - Enligt förutsättningarna för den i ansökan om förhandsbeskedet ställda frågan får Nyab förvärva aktierna i X AB för ett pris som understiger marknadsvärdet. Av allmänna regler följer att B ska beskattas i inkomstslaget tjänst för den värdeöverföring som sker mellan Y AB och Nyab såvida inte värdeöverföringen har sin grund i något annat förhållande än hans anställning. Släktskapet mellan B och A är en omständighet som enligt praxis med betydande styrka anses tala för att överlåtelsen är av benefik karaktär och inte har sin grund i tjänsten. Utredningen är dock inte tillräcklig för att enbart lägga detta förhållande till grund för slutsatsen att underprisöverlåtelsen saknar inslag av kompensation för av B utfört arbete i X AB. - Frågan blir då om förhandsbesked, trots bristerna i utredningen, ändå kan lämnas därför att undantagsbestämmelserna 23 kap. 2 § andra stycket och 11 § första stycket IL är tillämpliga, även om det till någon del skulle vara fråga om en förmån som har sin grund i tjänsten. Bestämmelserna innebär följande. En överlåtelse av en näringsbetingad andel utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, utan att det är affärsmässigt motiverat, ska inte medföra att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande bolaget. En förutsättning för att underlåta beskattning är således att överlåtelsen ska ske till underpris. - Den osäkerhet som råder om bestämmelsens räckvidd avser om värdet av den anställdes arbete ska beaktas vid bedömningen om en underprisöverlåtelse skett. När ställning tas i den frågan finns anledning konstatera att värdet av den anställdes arbete direkt tillkommer det företag som han har arbetat i, dvs. i detta fall det överlåtna företaget X AB. Det överlåtande företaget Y AB får del av värdet av arbetsinsatsen indirekt och endast i den mån det påverkat värdet av aktierna. Ofta ökar värdet av aktierna i ett fall som detta och därmed också, allt annat lika, underpriset. - Om värdet av förvärvarens arbetsinsats i det överlåtna företaget ska beaktas också när värdet på vederlaget för aktierna beräknas vid tillämpningen av 23 kap. 2 § andra stycket IL borde lagstiftaren, på motsvarande sätt som skett i 11 § första stycket första meningen, uttryckligen ha angett att också indirekta vederlag i form av förvärvarens arbetsinsats i det överlåtna företaget ska beaktas. Bestämmelserna innebär undantag från de allmänna regler som redovisats ovan. De har, som framgår av det exempel som redovisas i förarbetena (prop. 2001/02:46 s.54), fått sin utformning för att underlätta bland annat det slag av företagsutveckling som det är fråga om i detta fall. Bestämmelserna innebär inte en definitiv befrielse från tjänstebeskattnings utan ett uppskov med sådan beskattning till den tidpunkt utdelning lämnas eller andelarna avyttras. Vidare kan konstateras att

tillämpningen av bestämmelsen i 23 kap. 11 § första stycket andra meningen IL förutsätter att den som har mottagit en ersättning i någon form har gjort det på grund av tjänst och att han följaktligen har lämnat en motprestation. Mot denna bakgrund framstår det som klart att lagstiftaren valt avsiktligt att inte föreskriva att värdet av den anställdes arbetsinsats ska beaktas vid bedömningen om en underprisöverlåtelse skett. - Vid angivna förhållanden och i enlighet med de förutsättningar som givits i ansökan om förhandsbesked är villkoren för att undanta förmånen av att få förvärva ifrågavarande aktiepost till underpris från beskattning i inkomstslaget tjänst uppfyllda. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

II.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde B, X AB och Y AB bl.a. följande. X AB är moderbolag i en koncern som bl.a. utgörs av det helägda dotterbolaget Y AB. X AB ägs i sin helhet av A som också är verksam i både moder- och dotterbolaget. A är/har varit verksam i betydande omfattning i Y AB och innehar därmed så kallat "kvalificerade andelar" i X AB i enlighet med 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. A är även styrelseledamot (ordförande) i koncernens båda bolag. Moderbolaget X AB bedriver verksamhet genom dels fastighetsförvaltning (ägar och förvaltar en fastighet) och dels indirekt genom sitt dotterbolag Y AB. Dotterbolaget Y AB bedriver entreprenadverksamhet. B är VD och styrelseledamot i dotterbolaget Y AB. B och Y AB har ingått anställningsavtal som löper sedan en tid tillbaka. Anställningsavtalet är ett normalt VD-avtal som bland annat reglerar arbetsuppgifter, uppsägning, fast lön, tantiem/bonuslön, pension, semester m.m. Y AB (Koncernen) planerar en omstrukturering av i huvudsak två anledningar/syften. För det första att dela på moderbolagets fastighetsförvaltning och entreprenadverksamheten i dotterbolaget ur bland annat risksynpunkt. Vidare, för det andra, att det för Y AB:s verksamhet bedöms värdefullt att bredda ägandet genom att B kommer in som delägare i entreprenadverksamheten dvs. i dotterbolaget Y AB. Den planerade omstruktureringen är tänkt att genomföras på så sätt att A och B bildar ett nytt bolag (Nyab) i ägarrelationerna A 85 procent och B 15 procent. Därefter förvärfvar Nyab i sin helhet dotterbolaget Y AB av X AB. Överlåtelsen är tänkt att ske till underpris dvs. pris under marknadsvärde. Innan överlåtelsen kommer en större utdelning att ske från Y AB till X AB. Trots denna utdelning får det anses klart att marknadsvärdet på Y AB vida överstiger överlåtelsepriset. Överlåtelsepriset är tänkt att uppgå till bokfört värde på dotterbolagsandelarna efter utdelningen. I anledning av den planerade omstruktureringen uppkommer ett antal skattemässiga frågeställningar vilka sökandena önskade svar på.

Frågorna 1 - 3 återkallades sedermera av sökandena. - Fråga 4. - Uppkommer några skattemässiga konsekvenser (tjänstebeskattnings) för B med anledning av den planerade underprisöverlåtelsen? - Fråga 5 - Uppkommer några skattemässiga konsekvenser för X AB eller Y AB med anledning av den planerade underprisöverlåtelsen?

Skatterättsnämnden (2007-07-06, Wingren, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Svanberg, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. - Det avsedda förfarandet medför inte någon inkomstbeskattnings för B. - Motivering - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Eftersom överlåtelsen till Nyab avser näringsbetingade aktier aktualiseras inte någon uttagsbeskattnings av det överlåtande bolaget X AB. Enligt bestämmelserna i 23 kap. 2 § andra stycket IL kan, trots att överlåtelsen inte omfattas av bestämmelserna i 23 kap. IL, kapitlets bestämmelser i 11-12 §§ bli tillämpliga. - Enligt 23 kap. 11 § första stycket första meningen IL skall vid en överlåtelse av tillgångar mellan företag i ett fall som det förevarande inte någon som direkt eller indirekt äger del i överlåtande företag ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Av första stycket andra meningen 2 i paragrafen följer att överlåtelsen inte heller skall medföra att mellanskillnaden tas upp i

inkomstslaget tjänst av den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget. - Bestämmelserna i paragrafens första stycke fick sin nuvarande lydelse år 2001 (SFS 2001:1176). Bestämmelsen i dess tidigare lydelse tillät att även ägare av andel i det förvärvande företaget som inte var kvalificerad inte behövde ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt. En sådan vid tillämpning av bestämmelsen var inte åsyftad (prop. 2001/02:46 s. 53). Det ansågs motiverat att en ägare i det förvärvande företaget skall ta upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst när sådan beskattning kan komma i fråga enligt allmänna regler under förutsättning att en framtida beskattning av utdelning eller kapitalvinst på aktierna i bolaget skall ske helt i inkomstslaget kapital (a. prop. s. 54). - Ägare med kvalificerade andelar i företaget ansågs emellertid även fortsättningsvis kunna undantas från tillämpning av allmänna regler i inkomstslaget tjänst (a. prop. s. 55). I specialmotiveringen till det aktuella undantaget i 23 kap. 11 § första stycket IL anges att det av bestämmelsens utformning framgår att tjänstebeskattning aldrig kan komma i fråga för den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget (a. prop. s. 73). - Mot denna bakgrund och då B:s aktier i Nyab blir kvalificerade andelar i och med det bolagets förvärv av Y AB finner nämnden att han omfattas av undantaget i 23 kap. 11 § första stycket andra meningen 2 IL från beskattning i inkomstslaget tjänst. Någon annan grund för att förfarandet medför beskattning av B kan inte anses föreligga. - Fråga 5, en följdfråga till fråga 4 som ställs av sökandebolagen, förfaller.

Ordföranden André var skiljaktig och anförde följande. Majoritetens inställning synes vara att bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 11 § IL exklusivt reglerar hur den, som till följd av en underprisöverlåtelse äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, skall beskattas med anledning av överlåtelser. Något utrymme att pröva förfarandet mot allmänna regler i inkomstslaget tjänst skulle därmed saknas. - Om underpriset, i ett fall som det förevarande, motsvaras av en arbetsinsats eller betalning på annat sätt från ägaren till vissa andelar i det förvärvande företaget och denne inte direkt eller indirekt ägt de tillgångar som överlåts, kan emellertid enligt min mening en underprisöverlåtelse i den delen inte anses föreligga (jfr SOU 2005:99 s. 119). Systematiska skäl kan också anföras till stöd för denna uppfattning. Med majoritetens synsätt skulle, i två i övrigt likvärdiga situationer, frågan om förmånsbeskattning eller ej avgöras av om underprisöverlåtelser till det nybildade bolaget sker omedelbart före eller efter det att den skattskyldige förvärvat aktierna i bolaget. - De faktiska förhållanden som skall ligga till grund för transaktionerna är inte närmare redovisade i ingivna handlingar. Tillräckligt underlag för att pröva huruvida fråga är om en underprisöverlåtelse finns därför inte. Med hänsyn härtill anser jag att förhandsbesked inte bör lämnas.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut och hemställde att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, skulle besvara ansökan (fråga 4) med att B med anledning av den planerade underprisöverlåtelser skulle beskattas i inkomstslaget tjänst för den del av underpriset på aktierna i Y AB som belöpte på hans andel av aktierna i det förvärvande företaget. Skatteverket hänvisade till vad som tidigare anförts i ärendet samt till vad ledamoten i Skatterättsnämnden, André, i sin skiljaktiga mening anført beträffande frågan om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL kunde anses föreligga i ett fall som detta. En sådan tolkning av bestämmelserna som Skatterättsnämndens majoritet gjort medförde att ersättningar till anställda i många fall kunde komma att utges genom indirekta överlåtelser till underpris. Detta torde knappast ha varit syftet med reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL.

Y AB och X AB bestred Skatteverkets yrkande och hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked. Bolagen hänvisade till vad de tidigare anført i ärendet samt tillade följande. Bolagen instämmer inte i ledamoten Andrés skiljaktiga mening. Det ska också tilläggas att han endast ansåg att ansökan om förhandsbesked skulle avvisas och inte att tjänstebeskattning ska ske. Bolagen anser, till skillnad mot Skatteverket, att

lagstiftaren ansett det vara i linje med övergripande regler att anställda kan komma in i företag som ägare genom underprisöverlåtelser förutsatt att ägandet befinner sig inom det så kallade 3:12-systemet (tjänstebeskattning). Detta framgår av reglerna i 23 kap. 1L och framgår även tydligt av prop. 2001/02:46 s. 55 där det sägs att "förvärvaren, den som äger kvalificerade andelar i det förvärvande företaget och den som indirekt genom innehav av kvalificerade andelar äger en andel i det förvärvande företaget bör undantas från tillämpning av allmänna regler i inkomstslaget tjänst".

B gavs tillfälle att yttra sig i målet.

Regeringsrätten (2008-06-16, Eliason, Kindlund, Fernlund, Jermsten) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. För att den i målet aktuella bestämmelsen i 23 kap. 11 § 1L ska bli tillämplig krävs att den ifrågasatt överlåtelserna är en underprisöverlåtelser enligt 3 § samma kapitel. Om underpriset motsvaras av en arbetsinsats eller annat sidovederlag kan emellertid en underprisöverlåtelser inte anses föreligga (jfr SOU 2005:99 s. 119).

De faktiska förhållanden som ska ligga till grund för transaktionerna i förevarande mål är inte närmare redovisade i ingivna handlingar. Tillräckligt underlag för att avgöra om en underprisöverlåtelser föreligger finns därmed inte. Med hänsyn härtill borde något förhandsbesked inte ha lämnats.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen om förhandsbesked.

Regeringsrådet Stenman var av skiljaktig mening och anförde följande. Den som på grund av tjänst har fått en förmån ska som huvudregel beskattas i inkomstslaget tjänst för värdet av förmånen, 11 kap. 1 § första stycket 1L. Det saknar betydelse om förmånen utgått från det företag i vilket den anställda är eller har varit verksam eller från någon annan med vilken företaget är i intressegemenskap. Det saknar också betydelse om förvärvet sker direkt eller indirekt av den anställda eller någon honom närstående. Som framgår av nyss nämnda bestämmelse ska förmånen ha erhållits på grund av tjänst. Det innebär att det överförda värdet inte ska beskattas om mottagaren av förmånen kan visa att värdeöverföringen har sin grund i något annat förhållande (jfr RÅ 80 1:28, RÅ 1993 ref. 56 och RÅ 1989 ref. 21). Det kan i sammanhanget noteras att även så kallade remuneratoriska gåvor regelmässigt beskattas som inkomst av tjänst (jfr RÅ 1997 ref. 1). - B är anställd som verkställande direktör i Y AB. Ägaren till X AB, som är moderbolag till Y AB, har erbjudit B att förvärva 15 procent av aktierna i Nyab som därefter förvärvat aktierna i det bolag han arbetar i. Enligt förutsättningarna för den i ansökan om förhandsbeskedet ställda frågan får Nyab förvärva aktierna i Y AB för ett pris som understiger marknadsvärdet. Av allmänna regler följer att B ska beskattas i inkomstslaget tjänst för den värdeöverföring som sker mellan X AB och Nyab. - Nästa fråga att ta ställning till är om undantagsbestämmelserna 23 kap. 2 § andra stycket och 11 § första stycket 1L är tillämpliga. Bestämmelserna innebär följande. En överlåtelser av en näringsbetingad andel utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, utan att det är affärsmässigt motiverat, ska inte medföra att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande bolaget. En förutsättning för att underlåta beskattning är således att överlåtelserna ska ske till underpris. - Den osäkerhet som råder om bestämmelsernas räckvidd avser om värdet av den anställdes arbete ska beaktas vid bedömningen om en underprisöverlåtelser skett. När ställning tas i den frågan finns anledning konstatera att värdet av den anställdes arbete direkt tillkommer det företag som han har arbetat i, dvs. i detta fall det överlåtna företaget Y AB. Det överlåtande företaget X AB får del av värdet av arbetsinsatsen indirekt och endast i den mån den påverkat värdet av aktierna. Ofta ökar värdet av aktierna i ett fall som detta och därmed också, allt annat

lika, underpriset. - Om värdet av förvärvarens arbetsinsats i det överlåtna företaget ska beaktas också när värdet på vederlaget för aktierna beräknas vid tillämpningen av 23 kap. 2 § andra stycket IL borde lagstiftaren, på motsvarande sätt som skett i 11 § första stycket första meningen, uttryckligen ha angett att också indirekta vederlag i form av förvärvarens arbetsinsats i det överlåtna företaget ska beaktas. Bestämmelserna är ett undantag från de allmänna regler som redovisats ovan. De har, som framgår av det exempel som redovisas i förarbetena (prop. 2001/02:46 s. 54), fått sin utformning för att underlätta bland annat det slag av företagsutveckling som det är fråga om i detta fall. Bestämmelserna innebär inte en definitiv befrielse från tjänstebeskattning utan ett uppskov med sådan beskattning till den tidpunkt utdelning lämnas eller andelarna avyttras. Vidare kan konstateras att tillämpningen av bestämmelsen i 23 kap. 11 § första stycket andra meningen IL förutsätter att den som har mottagit en förmån gjort det på grund av tjänst och att han följaktligen har lämnat en motprestation. Mot denna bakgrund framstår det som klart att lagstiftaren valt avsiktligt att inte föreskriva att värdet av den anställdes arbetsinsats ska beaktas vid bedömningen om en underprisöverlåtelse skett. - Vid angivna förhållanden och då i enlighet med förutsättningarna i ansökan om förhandsbesked villkoren i övrigt för att undanta förmånen av att förvärva ifrågavarande aktiepost till underpris är uppfyllda, ska Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas.

Föredraget 2008-04-30, föredragande Bolund Thornell, målnummer 4762-07 (I) och 4764-07 (II)

Sökord: Fåmansföretag; Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Förhandsbesked, skatter, övriga frågor; Inkomst av kapital; Inkomst av tjänst

Litteratur: Prop. 1998/99:15 s. 128-129; prop. 2001/02:46 s. 52-55 och 73; SOU 2005:99 s. 119; Handl. för beskattning av inkomst m.m. 2007 s. 460-463
