

Målnummer:	3693-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-11-08		
Rubrik:	Utdelningsbeskattning har ansetts inte kunna underlåtas vid en överlåtelse till underpris av näringsbetingade andelar mellan två aktiebolag med samma person som ägare. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	2 kap. 24 § och 25 §, 23 kap. 2 §, 17 § och 19 § samt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1999 ref. 28• RÅ 2004 ref. 1		

REFERAT

PIAB Invest AB, moderbolag i PIAB-koncernen, ägde bl.a. fastigheter och aktier i rörelsedrivande dotterbolag. PIAB Invest AB avsåg att överlåta fastigheterna och samtliga aktier i ett dotterbolag till Riggspecialisten AB, vilket bolag ägdes på samma sätt som PIAB Invest AB. Bolaget ansökte hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked avseende följande frågor. - 1. Skall PIAB Invest AB uttagsbeskattas med anledning av fastighetsöverlåtelsen till Riggspecialisten AB? - 2. (Ej i fråga i Regeringsrätten). - 3. Skall G.T. vid PIAB Invest AB:s överlåtande av aktier i PIAB Invest AB till Riggspecialisten AB utdelningsbeskattas för skillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och ersättningen för aktierna a) om någon kapitalvinst inte uppkommer vid PIAB Invest AB:s överlåtelse? b) om kapitalvinst uppkommer vid PIAB Invest AB:s överlåtelse?

Skatterättsnämnden (2004-06-01, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Överlåtelsen utan ersättning av fastigheterna till Riggspecialisten AB föranleder inte någon uttagsbeskattning av PIAB Invest AB. - Frågorna 3 a och 3 b - Aktieöverlåtelsen medför utdelningsbeskattning. - Motivering - G.T. och hans två bröder äger tillsammans med sina familjer samtliga aktier i PIAB Invest AB. Bolaget äger ett antal rörelsedrivande bolag (PIAB koncernen) och dessutom fem fastigheter. Avsikten är att PIAB Invest AB skall till underpris överlåta ett av sina dotterbolag, PIAB Sweden AB, till Riggspecialisten AB som ägs på samma sätt som PIAB Invest AB. Till Riggspecialisten AB skall PIAB Invest AB även överlåta sitt fastighetsinnehav vilket skall ske utan ersättning. Av fastigheterna är två industrifastigheter som hyrs ut till bolag inom PIAB-koncernen. Två fastigheter innehåller tomtmark som ligger intill en av industrifastigheterna och bildar en naturlig enhet med den fastigheten. Den återstående fastigheten är ett småhus som utgör verkställande direktörens tjänstebostad. Samtliga aktier i PIAB Invest AB är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. - Fråga 1. - Frågan är om överlåtelsen av fastigheterna till Riggspecialisten AB är en sådan underprisöverlåtelse som är undantagen från uttagsbeskattning enligt villkoren i 23 kap. IL. - I 23 kap. 17 § IL anges att överlåtelsen skall avse en verksamhetsgren. Enligt 2 kap. 25 § IL avses med verksamhetsgren sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Förvaltning av fastighet är inte undantaget från den definitionen av rörelse och sådan verksamhet kan således bilda en verksamhetsgren. Mot bakgrund av vad som i ärendet uppgetts om fastigheterna och deras användning får de enligt nämndens mening anses bilda en ändamålsenlig och

självständig förvaltningsenhet. Det aktuella villkoret för underlåten uttagsbeskattning är således uppfyllt. - Eftersom samtliga aktier i överlått bolag är kvalificerade andelar krävs enligt 23 kap. 19 § IL att samtliga aktier i det förvärvande bolaget är kvalificerade andelar. Såvitt framgår kommer av ägarna enbart G.T. att vara verksam i Riggspecialisten AB. För att även de aktier som ägs av hans brorsbarn skall kunna bli kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL fordras att de, eller någon dem närstående, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksamma i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som i Riggspecialisten AB. - Genom att G.T:s bröder, som är närstående till sina respektive barn, varit verksamma i PIAB Invest AB i betydande omfattning är första ledet i bestämmelsen uppfyllt. Fråga är då om verksamheten i PIAB Invest AB under ifrågavarande tid är samma eller likartad verksamhet som i Riggspecialisten AB. - Regeringsrätten har ansett att uttrycket bedriver samma eller liknande verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där delar av en verksamhet i ett fåmansföretag förs över till ett annat fåmansföretag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan företagen (RÅ 1999 ref. 28). I det föreliggande fallet flyttas en verksamhet avseende uthyrning av fastigheter från PIAB Invest AB till Riggspecialisten AB. Efter överlåttelsen kommer fastigheterna som tidigare att hyras ut och användas i bolag inom PIAB-koncernen. Med hänsyn härtill får Riggspecialisten AB och PIAB Invest AB anses bedriva likartad verksamhet i den mening som avses i den aktuella bestämmelsen vilket medför att aktierna i Riggspecialisten AB blir kvalificerade för samtliga ägare. Villkoret i 23 kap. 19 § IL är således uppfyllt. - Mot denna bakgrund och då även övriga villkor för en underprisöverlåtelse enligt vad som uppges är uppfyllda föranleder överlåttelsen av fastigheterna inte någon uttagsbeskattning av PIAB Invest AB. - - - Frågorna 3 a och 3 b. - Frågan är om en överlåtelse till underpris av näringsbetingade andelar mellan två aktiebolag med samma fysiska personer som ägare medför utdelningsbeskattning. - Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 1 funnit att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåttande bolaget och därför föranleder utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en från uttagsbeskattning undantagen underprisöverlåtelse. Till grund för sin bedömning hänvisar domstolen till att ett sammanhållet system har skapats för beskattningen av underprisöverlåtelser som uppfyller de i 23 kap. IL uppställda villkoren. Därigenom, framhålls det, har förutsättningar för undantag från uttagsbeskattning reglerats och också införts en regel om frihet från utdelningsbeskattning, som framstår som undantag från vad som annars skulle gälla. - En underprisöverlåtelse definieras i 23 kap. 3 § IL som en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om överlåttelsen uppfyller de särskilda villkor som anges i kapitlet. - I 23 kap. 2 § IL undantas vissa underprisöverlåtelser från kapitlets tillämpning. Enligt paragrafens punkt 4 undantas bl.a. överlåtelser som omfattas av bestämmelserna om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar m.m. i 25 a kap. IL. Punkten 4 infördes år 2003 när reglerna om skattefri kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar tillkom med hänvisning till att bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte skulle vara formellt tillämpliga vid skattefria avyttringar (prop. 2002/03:96 s. 148). - Överlåttelsen av andelarna till underpris i förevarande fall omfattas av bestämmelserna om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar. Det är därför inte fråga om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Med hänsyn härtill och då en uttrycklig föreskrift om undantag från utdelningsbeskattning vid en förmögenhetsöverföring av aktuellt slag saknas anser nämnden att det inte är möjligt att underlåta utdelningsbeskattning. Detta gäller oavsett om det uppkommer någon kapitalvinst eller inte vid överlåttelsen.

Ledamöterna Björkman, Silfverberg och Ståhl var skiljaktiga beträffande svaren på frågorna 3 a och 3 b och anförde: Sedan den 1 juli 2003 gäller enligt

reglerna i 25 a kap. IL att en överlåtelse av näringsbetingade andelar inte medför någon beskattning av kapitalvinst för överlåtande bolag. Den aktieöverlåtelse som skall ske till Riggspecialisten AB omfattas av dessa regler. - I förarbetena till de nya reglerna för näringsbetingade andelar, prop. 2002/03:96 s. 148, uttalas att uttagsbeskattning givetvis inte skall komma i fråga i det fall, såsom i ärendet, sådan andel avyttras till underpris. För att reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser inte skall bli tillämpliga i en sådan situation har införts ett särskilt undantag från dessa regler i 2 § punkt 4. Följden är också att en sådan aktieöverlåtelse inte längre omfattas av det uttryckliga undantag från beskattning av ägare av överlåtande bolag som finns i 23 kap. 11 § IL. - Frågan om beskattning av bolagsägarna blir, som berörs i nämnda förarbeten s. 149, aktuell även om det är skattefria andelar som avyttras. En lagreglering övervägdes men befanns inte oproblematiske och frågan överlämnades därför för ställningstagande till 2002 års Företagsskatteutredning. - Enligt rättsfallet RÅ 2004 ref. 1 medför en förmögenhetsöverföring mellan två aktiebolag utdelningsbeskattning av ägaren, om inte villkoren för en underprisöverlåtelse i 23 kap. IL är uppfyllda. I föreliggande fall uppkommer dock inte frågan om överlåtelserna uppfyller villkoren i 23 kap. IL eftersom skattefriheten för överlåtaren följer direkt av särskilda bestämmelser. - Såvitt framgår i ärendet skulle aktieöverlåtelserna till Riggspecialisten AB omfattas av villkoren i 23 kap. IL för underlåten uttags- och utdelningsbeskattning om en prövning skulle ske mot dessa bestämmelser. Syftet med de nya reglerna i 25 a kap. IL var att avskaffa ett "extra och omotiverat skatteled" för näringsbetingade andelar inom bolagssektorn som annars kan motverka önskvärda och nödvändiga omstruktureringar (a. prop. s. 69). Genom dessa regler har alltså i än högre grad överlåtelser, även i omstruktureringssyfte, av näringsbetingade andelar underlättats genom att uttagsbeskattning av överlåtande bolag inte alls kommer i fråga. Att inte kunna underlåta utdelningsbeskattning i sådana situationer motverkar de syften som motiverat att en överlåtelse inte skall omfattas av regelsystemet för underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. - En rimlig utgångspunkt vid tillämpningen av de nya kapitalvinstreglerna för näringsbetingade andelar är att utdelningsbeskattning kan underlåtas vid överlåtelser av sådana tillgångar även om de inte omfattas av regleringen i 23 kap. IL. Det förutsätter dock att någon otillbörlig skatteförmån inte kan anses uppkomma till följd av överlåtelserna. - En utdelningsbeskattning av ägarna bör enligt vår mening inte ske om överlåtelserna hade varit undantagna från sådan beskattning om prövningen skett mot reglerna i 23 kap. IL. Eftersom så skulle ha varit fallet anser vi att någon utdelningsbeskattning, eller annan beskattning, inte skall ske i anledning av aktieöverlåtelserna. Vi besvarar således frågorna 3 a och 3 b nekande.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet vad avsåg frågorna 1 och 3 och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet i dessa delar.

PIAB Invest AB och G.T. avstod från att yttra sig över överklagandet.

Regeringsrätten (2004-11-08, Eliason, Wennerström, Nord, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar det överklagats.

Regeringsrådet Almgren var skiljaktig såvitt avsåg svaret på fråga 3 (båda delfrågorna) och anförde: Med uttag avses enligt 22 kap. 3 § IL att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Uttag av en tillgång eller en tjänst skall enligt 7 § samma kapitel behandlas som om den avyttras mot ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om de villkor som anges i 14-29 §§ är uppfyllda. En

underprisöverlåtelse skall inte medföra uttagsbeskattning (23 kap. 9 §). Av 23 kap. 11 § framgår att en överlåtelse från ett aktiebolag till ett annat inte medför att aktieägare i det överlåtande företaget skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning (utdelningsbeskattas). - Regeringsrätten konstaterade i rättsfallet RÅ 2004 ref. 1 att det genom reglerna om underprisöverlåtelser har skapats ett sammanhållet system för beskattning vid sådana överlåtelser till underpris som uppfyller de i 23 kap. IL uppställda villkoren. Härigenom har förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning reglerats och i anslutning till det har en regel om frihet från utdelningsbeskattning införts. I målet utgjorde villkoret i 23 kap. 17 § IL hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Eftersom förutsättningar för undantag från uttagsbeskattning inte förelåg utdelningsbeskattades ägarerna av det överlåtande bolaget. - Beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2003 (prop. 2002/03:96, SFS 2003:224). Uttagsbeskattning kommer i en sådan situation över huvud taget inte i fråga. Skattefriheten för kapitalvinster gör att det inte blir någon beskattning oavsett hur ersättningen bestäms. Den uttryckliga lagregel om att uttagsbeskattning inte skulle ske om kapitalvinster vid avyttringen var skattefri, som föreslogs i den lagrådsremiss som låg till grund för propositionen, togs därför på Lagrådets inrådan bort (prop. 2002/03:96 s. 148, 260 och 304). Enligt 23 kap. 2 § 4 IL gäller bestämmelserna i kapitlet inte om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. Reglerna i 23 kap. IL är således inte längre tillämpliga på den typ av överlåtelse som är för handen i förevarande mål. - Det kan konstateras att den aktieöverlåtelse som är aktuell i målet vid en tillämpning av det regelverk som gällde före den 1 juli 2003 inte skulle ha föranlett vare sig uttagsbeskattning eller utdelningsbeskattning. Fråga är då om den lagstiftning som trädde i kraft i anslutning till att kapitalvinster på näringsbetingade andelar blev skattefria innebär att överlåtelser nu skall medföra utdelningsbeskattning; uttagsbeskattning kommer som redan nämnts inte i fråga. - Inget i lagstiftningsärendet om skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar tyder på att avsikten skulle ha varit att skattefriheten skulle innebära att utdelningsbeskattning skall ske i en situation som den förevarande. Däremot framgår av propositionen att frågan om ägarbeskattning vid överlåtelser till underpris inte är fullständigt reglerad utan att ytterligare utredningsarbete krävs (prop. 2002/03:96 s. 149 f.). Lagstiftningen innefattar således inte en uttömmande reglering vad gäller utdelningsbeskattning. - Det förhållandet att en underprissituation uttryckligen är undantagen från regleringen i 23 kap. IL kan enligt min mening inte i sig innebära att beskattning för utdelning då skall ske med automatik. Vid en bedömning av om utdelningsbeskattning kan underlåtas bör en prövning ske mot de villkor som uppställs i 23 kap. 14-19 §§ IL. En sådan prövning ger vid handen att någon utdelningsbeskattning inte bör ske i förevarande fall. Svaret på fråga 3 borde ha utformats i enlighet härmed. Överröstad i denna del är jag i övrigt ense med majoriteten.

Anm. Samma dag avgjordes ett mål avseende förhandsbesked med motsvarande frågeställning som i fråga 3; utgången blev densamma (mål nr 3595 04).

Föredraget 2004-09-15, föredragande Heinefors, målnummer 3693-04

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av kapital; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1995/96:109 s. 88; prop. 1998/99:15 s. 137-139; prop. 2002/03:96 s. 148; SOU 2002:52 Del 1 s. 279-282, 313-315
