

Målnummer:	4838-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2011-03-14		
Rubrik:	Ett helt familjeägt aktiebolag överlåter till bokfört värde aktier i ett dotterbolag till ett nybildat aktiebolag som ägs av familjemedlemmarna och till viss del av verkställande direktören i dotterbolaget. Fråga om det av bestämmelsen i 23 kap. 11 § första stycket 2 inkomstskattelagen följer att denne inte ska beskattas i inkomstslaget tjänst med anledning av överlåtelsen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	23 kap. 11 § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2008 ref. 52 I och II		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A, B, C och D bl.a. följande. Z AB förvärvades såsom lagerbolag i början av december 2007 och ägs sedan dess av A (60 procent) samt hans två barn C (20 procent) och D (20 procent). I samband med förvärvet av Z AB investerade respektive delägare sin proportionella andel av aktiekapitalet som uppgår till totalt 100 000 kr. Z AB förvärvade den 21 december 2007 100 procent av andelarna i X AB av A (60 procent), C (20 procent) och D (20 procent). Andelarna i X AB utgör näringsbetingade andelar för Z AB. X AB innehar ett visst bestånd av fastigheter varigenom detta bolag bedriver fastighetsförvaltningsverksamhet. Z AB utgör sedan förvärvet av X AB ett holdingbolag som har som huvudsaklig verksamhet att äga och förvalta aktier i dotterbolag. A:s, C:s och D:s aktier i Z AB utgör kvalificerade andelar enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, genom att såväl A som C är verksamma i betydande omfattning i X AB. D:s aktier är kvalificerade genom att hon är närstående till såväl A som C. Det onoterade fåmansföretaget Y AB förvärvades såsom lagerbolag i början av december 2007 och ägs sedan dess av A (51 procent), C (20 procent), D (20 procent) samt B (9 procent). I samband med förvärvet av Y AB investerade respektive delägare sin proportionella andel av aktiekapitalet som uppgår till totalt 100 000 kr. Y AB bedriver nu ingen egen verksamhet. B, som äger 9 procent av aktierna i Y AB, är numera VD och styrelseledamot i X AB. Han har sedan 2005 ett anställningsavtal gentemot X AB som reglerar hans anställningsförhållande i detta bolag. B:s erhållna ersättningsnivå i form av lön samt andra förmåner har löpande uppjusterats och har hela tiden varit marknadsmässigt anpassad. B:s erhållna ersättningar avser samt täcker i sin helhet det arbete han utfört som VD och styrelseledamot i X AB. De nuvarande ägarna av Z AB och därigenom indirekt även av X AB har för avsikt att bredda ägandet genom att låta B komma in som delägare. - Den planerade ägarbreddningen är tänkt att genomföras på så sätt att Z AB avyttrar samtliga andelar i X AB till Y AB. Överlåtelsen är planerad att ske till ett pris som ligger långt under marknadspris utan att det kan anses affärsmässigt motiverat, dvs. till ett underpris enligt definitionen såsom den framgår i 23 kap. 3 § IL. Några sidovederlag eller ersättning i form av utförda arbetsprestationer förekommer ej. Samtliga andelar i Z AB är vid överlåtelse tillfället kvalificerade. Sökandenas uppfattning är vidare att i samma ögonblick som överföringen av andelarna i X AB sker kommer även samtliga andelar i Y AB vara att betrakta som kvalificerade eftersom samtliga delägare i Y AB antingen direkt genom egna kvalificerade arbetsinsatser i X AB eller genom närståenderegeln är att anse som verksamma i betydande omfattning i X AB. - Sökandena ställde följande frågor till nämnden.

1. Uppkommer några skattemässiga konsekvenser för de nuvarande delägarna i Z AB (utdelningsbeskattning) i det fall den planerade underpristransaktionen genomförs?

2. Uppkommer några skattemässiga konsekvenser för B (tjänstebeskattning) i det fall den planerade underpristransaktionen genomförs?

3. Är skatteflyktslagen tillämplig på förfarandet?

Skatterättsnämnden (2010-07-09, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2 - Aktieöverlåtelsen föranleder inte någon inkomstbeskattning för sökandena. - Fråga 3 - Lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är inte tillämplig på förfarandet. - Motivering - Bakgrund - A äger 60 procent av aktierna i Z AB. Resterande aktier i bolaget ägs av hans två barn, C och D, med 20 procent vardera. Z AB äger samtliga aktier i det fastighetsförvaltande bolaget X AB. - Det fastighetsbestånd som finns i X AB ägdes tidigare av A:s bror, dennes hustru och deras två barn. I december 2004 förolyckades brodern och hela hans familj i tsunamikatastrofen i Thailand. - A, som inte tidigare varit involverad i den bedrivna fastighetsförvaltningen, blev då i egenskap av huvudarvinge och dödsbodelägare tvungen att sätta sig in i verksamheten. Målsättningen var att behålla verksamheten intakt och driva den vidare. Till sin hjälp hade han B som då var ekonomichef för verksamheten. Under den tid som följde var B ett stort stöd för A på både det professionella och det personliga planet. Det ledde till att en stark vänskapsrelation utvecklades mellan dem. - Mot denna bakgrund erbjöds B att indirekt förvärva 9 procent av aktierna i X AB genom att A:s indirekt ägda andel i bolaget minskade i motsvarande mån. Ett första led i denna förändring av ägandet var att ägarna till Z AB i slutet av år 2007 förvärvade Y AB tillsammans med B för sammanlagt 100 000 kr. Bolaget ägs till 51 procent av A, mot 60 procent i Z AB. C och D äger, på samma sätt som i Z AB, vardera 20 procent av aktierna. B äger resterande 9 procent. Y AB bedriver ingen verksamhet. - Z AB avser att överlåta samtliga aktier i X AB till Y AB för ett pris som motsvarar aktiernas bokförda värde, ca 6 miljoner kr. En substansvärdering indikerar ett sammanlagt värde på aktierna i X AB på ca 255 miljoner kr. - B är sedan år 2005 anställd i X AB, numera som verkställande direktör, tillika styrelseledamot i bolaget. Hans lön från bolaget har därefter uppgått till i storleksordningen 1 miljon kr per år. - Samtliga andelar i Z AB är vid överlåtelse tillfället kvalificerade på grund av att A och C är verksamma i betydande omfattning i X AB. Eftersom B är verksam som verkställande direktör i X AB kommer även samtliga andelar i Y AB att efter överlåtelsen utgöra kvalificerade andelar. - Delägarna i Z AB frågar om de ska utdelningsbeskattas med anledning av aktieöverlåtelsen (fråga 1). B vill få klarlagt om han ska beskattas i inkomstslaget tjänst med anledning av aktieöverlåtelsen till Y AB (fråga 2). Sökandena vill även ha svar på om skatteflyktslagen kan anses tillämplig på förfarandet (fråga 3). - Sökandena anser att frågorna ska besvaras nekande. Skatteverket instämmer i den bedömningen avseende frågorna 1 och 3 men menar att B ska beskattas i inkomstslaget tjänst för den del av underpriset som belöper på hans andel av aktierna i det förvärvande företaget. - Skatterättsnämndens bedömning - Frågorna 1 och 2 - Överlåtelsen av aktier i X AB som avser näringsbetingade andelar ska ske till ett pris som understiger aktiernas marknadsvärde. Enligt 23 kap. 2 § andra stycket IL ska, trots att överlåtelsen inte omfattas av bestämmelserna i 23 kap., kapitlets 11-12 §§ tillämpas när en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om vissa angivna krav är uppfyllda. Så är fallet i detta ärende. - Av 11 § framgår att, om tillgången överläts av ett företag, ska överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en del i företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Vidare följer att överlåtelsen inte heller ska medföra att skillnaden ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande

företaget. En tillämpning av 12 § aktualiseras inte i ärendet. - Av två samtidigt avgjorda mål i Regeringsrätten avseende överklagade förhandsbesked framgår att en förutsättning för att 23 kap. 11 § IL ska bli tillämplig i en situation som den förevarande är att överlåtelsen i fråga är en underprisöverlåtelse enligt kapitlets 3 §, dvs. en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Om underpriset motsvaras av en arbetsinsats eller annat sidoverdrag föreligger inte en underprisöverlåtelse. - I det ena fallet där överlåtelsen avsåg att åstadkomma att två bröder som båda var verksamma i en rörelse skulle uppnå delat ägarskap fastställdes lämnat besked om att 11 § var tillämplig (RÅ 2008 ref. 52 I). Däremot undanröjde domstolen motsvarande besked i det andra fallet som gällde en överlåtelse till underpris som syftade till att en verkställande direktör skulle bli delägare i bolaget ifråga med hänvisning till att tillräckligt underlag för att avgöra om en underprisöverlåtelse förelåg inte fanns (RÅ 2008 ref. 52 II). Mot bakgrund av det anförda och vad som i ärendet framgår om de förhållanden som ligger till grund för den aktuella aktieöverlåtelsen finns enligt Skatterättsnämndens mening inte anledning att ifrågasätta att den sker till underpris i den mening som avses i 23 kap. 3 § IL. Av kapitlets 11 § följer därmed att någon inkomstbeskattning inte ska ske av sökandena med anledning av aktieöverlåtelsen. - Fråga 3 - Skatteflyktslagen kan inte anses tillämplig på förfarandet.

Ledamoten Gäverth var skiljaktig i fråga om motiveringen vad gällde frågorna 1 och 2 och anförde följande. Sökanden disponerar över ett förhandsbesked på så sätt att denne kan välja vilka omständigheter som åberopas till stöd för varför förhandsbeskedet bör utformas på ett visst sätt. Härigenom avgränsas nämndens rättsliga bedömning utifrån vissa angivna omständigheter. Bl.a. till följd av detta är giltigheten av ett förhandsbesked avhängigt av att de åberopade sakomständigheterna - i den mån de är avgörande för utgången i beskedet - verkligen föreligger eller kommer att föreligga. När dessa omständigheter utgör verifierbara fakta kan de i allmänhet granskas vid tidpunkten för förhandsbeskedet eller senare i de fall de ännu inte inträffat. Alternativt kan granskningen avse kontroll av om dessa förutsättningar alltså föreligger i de fall detta är en avgörande förutsättning för förhandsbeskedet. - Ibland är dock prövningen av ett förhandsbesked avhängigt av sökandens åberopade inte klart verifierbara omständigheter. Så är fallet när bedömningen måste grundas på avsikten hos sökanden eller hos andra personer involverade i den omfrågade transaktionen. I ett sådant fall är det ofrånkomligt att Skatterättsnämnden vid en sakprövning av ansökan även måste ta ställning till vissa sakfrågor och inte enbart till rättsfrågor. Alternativet är annars att avvisa ansökan. Regeringsrätten har i flera fall under årens lopp undanröjt förhandsbesked då de faktiska omständigheterna inte varit klarlagda och inte heller otvistiga. - Sökanden kan emellertid göra en åberopad avsikt eller annan ej direkt verifierbar omständighet sannolik med stöd av olika slags verifierbara eller otvistiga fakta. Att helt belägga eller å andra sidan helt vederlägga sådana sakomständigheter är inte alltid möjligt. Ska en ansökan som innehåller sådan omständighet kunna prövas av Skatterättsnämnden, måste man således godta att sökanden gör omständigheten tillräckligt sannolik. För detta har sökanden bevisbördan. I detta avseende avviker inte ett ärende om förhandsbesked i någon avgörande betydelse från en motsvarande prövning vid taxeringen eller i en skatteprocess i domstol. - I förevarande fall är det fråga om att till B - indirekt - överföra aktier till ett värde av (255 Mkr x 9 procent =) ca 23 miljoner kr för en kostnad för honom om 9 000 kr. B är sedan år 2005 anställd i det bolag vars aktier han indirekt kommer att förvärva 9 procent. När en underprisöverlåtelse görs till en anställd på nu omfrågat sätt bör det enligt min mening anses föreligga en presumtion att underpriset är föranlett av en gjord eller kommande arbetsinsats av förvärvaren (jfr t.ex. RÅ 2008 ref. 52 I-II). Det ankommer därför på sökandena att anföra bevisning häremot. - Sökandena har bl.a. redogjort för den tragiska bakgrunden till överlåtelsen och pekat på den mycket stora diskrepansen mellan överfört värde och erlagd ersättning/kostnad för aktier i förvärvande bolag. Härtill kommer, såsom sökandena anför, att B antagligen har en marknadsmässig lön för det arbete han löpande utför i

företaget. Mot denna bakgrund anser jag att sökandena har presenterat verifierbara fakta som gör det sannolikt att det föreligger en betydande gåvoavsikt bakom transaktionen. Enligt min uppfattning bör därför bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 3 § och 11 § IL vara tillämpliga. Jag delar därför bedömningen att ansökan ska prövas och att den ska besvaras i enlighet med sökandenas uppfattning. - Ett problem är dock att värdeöverföringen till en mindre del mycket väl kan utgöra ersättning för arbete som B utfört, t.ex. då han i den krissituation som uppstod hjälpte företrädesvis A att ta över sin omkomne broders företag. Jag anser inte att sökandena har gjort sannolikt att så inte är fallet. I så fall ska B beskattas som lön för den delen av värdeöverföringen som motsvarar ersättning för utfört arbete. - Skulle förhandsbeskedet utformas i enlighet med det nyss sagda, skulle det innebära att ansökan inte skulle kunna besvaras på ett sådant sätt att förhandsbeskedet får ett värde till ledning för taxeringen. Ett alternativ, med nyss nämnda synsätt, hade varit att Skatterättsnämnden skönsmässigt fastställt ett belopp som B skulle beskattas för, samtidigt som resterande del av värdeöverföringen ansågs utgöra en sådan underprisöverlåtelse som inte medför direkta beskattningskonsekvenser. En sådan lösning skulle dock strida mot nämndens praxis. Ett annat alternativ är att Skatterättsnämnden anger att en förutsättning för förhandsbeskedet är att värdeöverföringen inte till någon del utgör ersättning för utfört eller kommande arbete. En sådan lösning skulle emellertid kunna kritiseras för att utgöra ett cirkelresonemang. Att välja den lösning Regeringsrätten gjort i det närliggande målet RÅ 2008 ref. 52 II, dvs. att anse att ansökan inte kan prövas med hänsyn till att ett tillräckligt underlag för att avgöra om en underprisöverlåtelse föreligger eller ej anser jag inte lämpligt i ett fall som det förevarande. Det grundar jag på att det dels är fråga om en rättsfråga där det finns ett behov av att rättsläget klarläggs, dels att det enligt min uppfattning finns en betydande gåvoavsikt med värdeöverföringen även om den möjligen inte omfattar hela detta värde. Jag har därför stannat för en lösning som, i enlighet med övriga nämndledamöters bedömning, gör att ansökan trots allt går att besvara, även om denna sätter fokus på om frågor av detta slag, dvs. frågor rörande avsikter etc., lämpar sig för prövning inom ramen för ett förhandsbesked.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra svaret på fråga 2 och besvara frågan med att B skulle beskattas i inkomstslaget tjänst för den del av underpriset på aktierna i X AB som belöpte på hans andel av aktierna i Y AB. Skatteverket anförde bl.a. följande. När tillgångar överlåts till en anställd för ett pris som understiger tillgångens marknadsvärde föreligger en stark presumtion för att underpriset utgör ersättning för en arbetsprestation som denne utfört eller kommer att utföra i sin anställning (jfr RÅ80 1:28, RÅ 1993 ref. 56 och RÅ 2004 ref. 83). Presumtionen och giltigheten av praxis har inte ändrats på grund av införandet av bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. Omständigheterna talar för att skälet till att B erbjuds möjligheten att indirekt förvärva aktier i X AB är hans kompetens, den tilltro som sätts till honom som företagsledare och önskemålet att han ska stanna kvar i bolaget. Det får därför presumeras att den del av underpriset som belöper på de av honom förvärvade aktierna utgör ersättning för arbetsprestationer.

B ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. följande. Det starkaste stödet för att det rör sig om en underpristransaktion är den betydande skillnaden mellan det överförda värdet och vad som erlagts för aktierna i Y AB. En tillämpning av 23 kap. 11 § IL borde då resultera i att någon tjänstebeskattning inte ska ske. Även om en mindre del av värdeöverföringen skulle utgöra ersättning för utfört arbete, vilket i sig bestrids, är det ändå fråga om en underpristransaktion som inte är affärsmässigt motiverad och som bör omfattas av de aktuella bestämmelserna. Omständigheterna i RÅ 1993 ref. 56 var annorlunda eftersom aktieförvärvet gjordes direkt av den fysiske personen. Det fanns då inte heller något lagrum med motsvarande innehåll som det som är aktuellt nu.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-03-14, Melin, Sandström, Almgren, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för avgörandet. Det familjeägda bolaget som innehar aktierna i X AB ska överlåta dessa till Y AB. Ägarförhållandena i Y AB är desamma som i X AB:s ägarbolag med undantag av att huvudägaren minskat sin ägarandel från 60 procent till 51 procent. B, verkställande direktör i X AB och utan direkta eller indirekta ägarintressen i det bolaget, har 2007 förvärvat 9 procent av aktierna i Y AB genom att tillskjuta sin del av aktiekapitalet om 100 000 kr.

Skatteverkets yrkande innebär att B med anledning av överlåtelsen av X-aktierna ska beskattas i inkomstslaget tjänst för den del av underpriset som belöper på hans ägarandel i Y AB om 9 procent.

Ett grundläggande villkor för att en underprisöverlåtelse ska föreligga är enligt 23 kap. 3 § IL att överlåtelsen av tillgången sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Det får dock inte - som här - vara fråga om överlåtelse av näringsbetingade andelar. Av 23 kap. 2 § andra stycket följer att underprisreglerna i kapitlet då i princip inte är tillämpliga. De gynnande bestämmelserna i 11 § tillämpas dock. På samma sätt som enligt 3 § förutsätts att överlåtelsen sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Ett annat villkor är att andelen kvalificerade andelar upprätthålls i det förvärvande företaget. Så är fallet här eftersom B:s andelar i Y AB, liksom övriga andelar, blir kvalificerade vid överlåtelsen.

Underpriset bestäms enligt såväl 23 kap. 2 § som 3 § IL till skillnaden mellan marknadsvärde och ersättning för den överlåtna tillgången. Vad det familjeägda bolaget överlåter är inte aktier i X AB svarande mot enbart B:s andel av aktierna i Y AB (dvs. 9 procent) utan samtliga X-aktier.

Den substansvärdering som gjorts indikerar, som framgår av Skatterättsnämndens motivering, ett sammanlagt värde på X-aktierna om ca 255 miljoner kr enligt förhållandena i december 2009. Värdet på aktierna ska ställas mot det angivna överlåtelsepriset som motsvarar bokfört värde om ca 6 miljoner kr. Sidovederlag ska visserligen beaktas när ersättningen bestäms men vederlag i den formen kan med de förutsättningar som gäller för värderingen av aktierna inte uppgå till ett belopp som svarar mot skillnaden mellan marknadsvärdet och den angivna ersättningen. Slutsatsen är att villkoret i 23 kap. 2 § andra stycket IL att ersättningen ska understiga marknadsvärdet är uppfyllt och att en prövning av förutsättningarna för en beskattning i inkomstslaget tjänst därmed ska göras mot 11 §.

Som framgått blir B:s aktier i Y AB kvalificerade i och med att X AB blir dotterbolag till Y AB. Det innebär att undantaget i 23 kap. 11 § första stycket 2 IL, som innebär att ett skillnadsbelopp inte ska tas upp som intäkt av tjänst av den som äger en kvalificerad andel i företaget, är tillämpligt (jfr prop. 2001/02:46 s. 55 och 73).

Av det anförda följer att överklagandet ska avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 2.

Föredraget 2011-01-12, föredragande Rubenson, målnummer 4838-10

Sökord: Fåmansföretag; Förhandsbesked. skatter. inkomstskatt; Inkomst av tjänst

Litteratur: Prop. 2001/02:46 s. 54 f. och 73; Melz, Överlåtelser till underpris eller ej? -

implicita ersättningar, Skattenytt 2011 s. 13 ff.
