

Målnummer:	7572-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-10-20		
Rubrik:	Delägare i cypriotiska bolag har tidigare överlåtit aktier till underpris till bolagen. Med hänsyn till EU-rätten har överlåtelseerna inte beskattats som om de skett till marknadsvärde. Fråga om hur omkostnadsbelopp för andelarna i de förvärvande bolagen ska beräknas. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	53 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EU-domstolens dom i mål nr C-436/00, X och Y• RÅ 2002 not. 210		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A och B (sökandena) bl.a. följande. De innehar var och en samtliga aktier i sina respektive utländska (cypriotiska) bolag X och Y. Sökandena har under år 2006 till underpris sålt aktierna i ett svenskt fåmansbolag till de utländska bolagen och har nu för avsikt att avyttra aktier i de utländska bolagen. Med anledning härav och till följd av bestämmelserna i 53 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har uppkommit fråga om beräkningen av omkostnadsbeloppet för sökandenas andelar i de utländska bolagen. Sökandena ställde följande fråga till nämnden. Sedan sökandena under 2006 avyttrat sina aktier i fåmansbolaget till underpris till de av sökandena ägda bolagen, ska vid beräkningen av sökandenas omkostnadsbelopp i bolagen den sammanlagda anskaffningsutgiften för andelarna ökas med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen?

Skatterättsnämnden (2009-11-18, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pahlsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Vid beräkningen av omkostnadsbeloppen för andelarna i de cypriotiska bolagen ska någon ökning av anskaffningsutgifterna för dem enligt 53 kap. 8 § IL inte ske. - Motivering - Sökandena innehar genom var sitt helägt cypriotiskt bolag aktierna i det svenska bolaget Z AB. Aktierna ägdes tidigare direkt av sökandena. Under år 2006 avyttrades aktierna till de cypriotiska bolagen mot ersättning som understeg aktiernas marknadsvärde. - Bestämmelser som gäller i inkomstslaget kapital i fråga om överlåtelse av tillgångar till underpris från en fysisk person eller ett helsvenskt handelsbolag till ett företag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren är delägare i finns i 53 kap. IL. De infördes ursprungligen i 3 § 1 h mom. första-nionde styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt som en del i det system för beskattning av omstruktureringar och andra överlåtelser till underpris som trädde i kraft den 1 januari 1999. Vissa bestämmelser i 53 kap. ändrades år 2007 med tillämpning på avyttringar m.m. som skett efter årets utgång. Om inte annat anges avser lagtext hänvisningarna bestämmelsernas lydelse t.o.m. denna tidpunkt. - Kapitlets 2-5 §§ tillämpas vid en överlåtelse till underpris från en fysisk person till ett svenskt aktiebolag (eller vissa andra svenska företag). Den överlåtna tillgången ska enligt 3 § anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärde om detta är lägre. I 5 § anges att när det ska beräknas ett omkostnadsbelopp för överlåtarens och närståendes andelar i det förvärvande företaget ska, om ersättning inte har lämnats, den sammanlagda anskaffningsutgiften för andelarna ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller marknadsvärdet

om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften i stället ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången (respektive marknadsvärdet) och ersättningen. Regleringen innebär i praktiken att den ursprungliga överlåtelsen beskattas först när andelarna i det förvärvande företaget överlåts. - Enligt 6 § första stycket gäller bestämmelserna i 7 och 8 §§ för motsvarande överlåtelser till underpris, såvitt här är av intresse, som sker antingen direkt till en utländsk juridisk person eller indirekt, till ett svenskt aktiebolag som en utländsk juridisk person äger andelar i. Enligt 7 § ska den överlåtna tillgången anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde. När det ska beräknas ett omkostnadsbelopp för överlåtarens och närståendes andelar i den förvärvande juridiska personen ska enligt 8 § den sammanlagda anskaffningsutgiften ökas, om ersättning inte har lämnats, med ett belopp som motsvarar marknadsvärdet på tillgången eller, om ersättning har lämnats, med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen. - För förvärvarens (den juridiska personens) anskaffningsutgift avseende tillgången finns bestämmelser i 10 och 11 §§. I 10 § föreskrivs att om bestämmelserna i 2-5 §§ är tillämpliga ska förvärvaren anses ha förvärvat tillgången för ett belopp som motsvarar den ersättning som överlåtarens enligt 3 § ska anses ha fått. På motsvarande sätt anges i 11 § att om bestämmelserna i 6-8 §§ är tillämpliga ska förvärvaren anses ha förvärvat tillgången för ett belopp som motsvarar den ersättning som överlåtarens enligt 7 § ska anses ha fått. - I en dom år 2002 prövade Regeringsrätten frågan huruvida det var förenligt med EG-rätten att beskatta en överlåtelse till ett svenskt aktiebolag ägt av en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat inom EU oförmånligare än en motsvarande överlåtelse till ett svenskt företag ägt på annat sätt. Efter att ha inhämtat ett förhandsavgörande från EG-domstolen, mål C-436/00, X och Y, - där EG-domstolen även prövade den situationen att överlåtelsen sker direkt till en utländsk juridisk person, med samma utgång i båda fallen - slog Regeringsrätten fast att det inte var förenligt med EG-rätten "att i det aktuella fallet utestänga klagandena från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på de aktuella aktierna" (RÅ 2002 not. 210). - Som en följd härav ändrades 53 kap. 2 och 6 §§ IL, samt rubriken närmast före 2 § (SFS 2007:1122). Ändringarna innebar, såvitt nu är ifråga, att 2 § utvidgades till att omfatta överlåtelse till företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet medan 6 § begränsades till att avse överlåtelse till en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat utanför nämnda område. - Sökandenas överlåtelser av aktierna i det av dem ägda svenska bolaget till var sitt cypriotiskt bolag år 2006 föranledde i enlighet med praxis inte någon beskattning enligt 53 kap. 7 § IL. - Mot den bakgrunden vill sökandena ha klarlagt om anskaffningsutgifterna vid beräkning av omkostnadsbeloppen för deras andelar i de cypriotiska bolagen ska ökas som föreskrivs i 53 kap. 8 § IL trots att beskattning till marknadsvärdet enligt 7 § underlåtit med stöd av praxis. - Skatteverket anser att 53 kap. 6-8 §§ IL ska ses som en regel och att 8 § därför inte, när inte uttagsbeskattning har skett, kan tillämpas fristående och medföra en ökning av anskaffningsutgifterna för andelarna i de cypriotiska bolagen. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Bestämmelserna i 53 kap. IL i den i ärendet aktuella lydelsen tar sikte på fysiska personers överlåtelser av tillgångar till underpris till juridiska personer, i vilka överlåtarens eller närstående har ägarintressen, i två situationer, dels överlåtelser till svenska aktiebolag och vissa andra svenska företag (2-5 och 10 §§), dels överlåtelser till utländska juridiska personer (6-8 och 11 §§). Vid överlåtelser till svenska företag kommer beskattningen typiskt sett att ske när överlåtarens avyttrar sina aktier i det företag till vilket aktierna överlåtit medan överlåtelser till utländska juridiska personer leder till omedelbar beskattning. - Det aktuella fallet gäller sådana överlåtelser på vilka bestämmelserna i 53 kap. 7 och 8 §§ IL ska tillämpas enligt vad som anges i 6 §. Av praxis följer emellertid att fysiska personers överlåtelser till underpris till utländska juridiska personer som är hemmahörande i stater inom EU ska bedömas på samma sätt som vid överlåtelser till svenska aktiebolag. - Eftersom ifrågavarande aktieöverlåtelser till underpris skett till bolag hemmahörande på Cypern (en stat som sedan år 2004 är medlem i EU) aktualiseras inte någon beskattning till marknadsvärdet enligt 53 kap. 7 § IL. -

Sökandenas fråga gäller hur deras omkostnadsbelopp för andelarna i de förvärvande utländska bolagen ska beräknas. Deras inställning är att 53 kap. 8 § IL ska tillämpas i enlighet med sin ordalydelse. Grunden är att RÅ 2002 not. 210 avsåg ett frångående endast av tillämpningen av 7 § (och motsvarande tidigare bestämmelse i lagen om statlig inkomstskatt) varför 8 § är tillämplig i förevarande fall. - Frågan i 2002 års rättsfall, ett överklagat förhandsbesked, var om aktierna ifråga skulle anses avyttrade mot ersättningar motsvarande omkostnadsbeloppen (som understeg tillgångarnas marknadsvärden). Av domskälen jämfört med EG-domstolens förhandsavgörande i målet, framgår att skattskyldiga fysiska personer vid överlåtelser av aktier - direkt eller indirekt via ett svenskt aktiebolag - till utländsk juridisk person hemmahörande i en stat inom EU har rätt till samma "uppskov med beskattningen av övervärdet på [aktierna ifråga] som om överlåtelserna skett till ett svenskt aktiebolag". - Av detta uttalande följer att i det fall en överlåtelse till underpris godtas vid beskattningen, dvs. i enlighet med reglerna för överlåtelser till svenska aktiebolag i 53 kap. 3 § IL, ska även beträffande beskattningskonsekvenserna i övrigt de bestämmelser i 2-5 §§ som avser överlåtelser till svenska aktiebolag tillämpas. Det innebär att omkostnadsbeloppet på andelarna i förvärvande utländska företag beräknas enligt 5 §. - En sådan tolkning vinner även stöd av kapitlets 6-8 §§ lästa i sitt sammanhang. Att tillämpa 8 § utan att beskattning har skett enligt 7 § skulle vidare strida mot det principiella synsätt som ligger till grund för lagstiftningen (jfr prop. 1998/99:15 s. 175 och 299). - Mot bakgrund av det anförda finner Skatterättsnämnden att 53 kap. 8 § IL inte ska anses tillämplig vid beräkningen av omkostnadsbeloppen för andelarna i de cypriotiska bolagen.

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

Även A och B överklagade förhandsbeskedet hos Regeringsrätten och yrkade att omkostnadsbeloppen för andelarna i de cypriotiska bolagen skulle beräknas genom att anskaffningsutgifterna för andelarna skulle ökas enligt 53 kap. 8 § IL. De anförde bl.a. följande. Aktieöverlåtelserna har skett under den period då 53 kap. 6 § klart påbjöd att 7 och 8 §§ skulle tillämpas vid aktieöverlåtelser till utländska bolag. Bestämmelsen i 8 § strider inte mot etableringsfriheten. Det är enbart en beräkningsregel som dessutom är gynnande för den skattskyldige. Följaktligen ska 8 § tillämpas oberoende av 7 §. Att omkostnadsbeloppet får ökas framgår direkt av lagstiftningen. Skattelagstiftning ska tolkas i enlighet med sin ordalydelse. Trots att det varit uppenbart för lagstiftaren att 7 § inte kan tillämpas vid överlåtelser till bolag inom EU har 8 § fått stå kvar oförändrad. - Om regelsystemet i 53 kap. 6-8 §§ skulle anses som uttagsbeskattning i inkomstslaget kapital borde lagstiftaren rimligen ha löst hänvisningarna avseende regeltillämpningen på samma sätt som i 22 kap. Så har inte skett vilket måste innebära att 53 kap. 8 § kan tillämpas trots att 7 § inte tillämpas. Det måste också beaktas att lagtext ska vara tydlig och klar för den skattskyldige och att denne ska kunna förlita sig på att lagtexten gäller.

Regeringsrätten (2010-10-20, Sandström, Dexe, Brickman, Ståhl, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Beskattningen av överlåtelser av tillgångar till underpris till företag som överlåtare eller närstående är delägare i regleras i 53 kap. IL. I kapitlet finns två parallella regelsystem. Enligt den lydelse som bestämmelserna hade fram till utgången av år 2007 gällde i princip det ena systemet vid överlåtelser till svenska företag och det andra vid överlåtelser till utländska företag.

Det första systemet (2-5 §§) tillämpas på överlåtelser utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens omkostnadsbelopp och ett eventuellt lägre marknadsvärde. Om marknadsvärdet för den överlåtna tillgången överstiger omkostnadsbeloppet anses tillgången avyttrad för ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet (3 §). Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget ökas anskaffningsutgiften med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången, i förekommande fall minskat

med lämnad ersättning (5 §). Beskattning sker därmed i praktiken först när andelarna i det förvärvande företaget avyttras. Om bestämmelserna i 2-5 §§ är tillämpliga bestäms det förvärvande företags anskaffningsutgift enligt 10 §.

Det andra systemet (6-8 §§) tillämpas på överlåtelser utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde. Tillgången anses avyttrad för ett belopp som motsvarar tillgångens marknadsvärde (7 §). Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget ökas anskaffningsutgiften med ett belopp som motsvarar marknadsvärdet på tillgången, i förekommande fall minskat med lämnad ersättning (8 §). Därmed säkerställs att ett belopp som beskattats vid överlåtelser inte beskattas ännu en gång när andelarna avyttras. Om bestämmelserna i 6-8 §§ är tillämpliga bestäms det förvärvande företags anskaffningsutgift enligt 11 §.

EU-domstolen slog i sin dom i mål C-436/00, X och Y, fast att det strider mot fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fria kapitalrörelser att överlåtare vid överlåtelser till utländska företag utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen. Med hänvisning till denna dom fann Regeringsrätten i RÅ 2002 not. 210 att det inte var förenligt med gemenskapsrätten att utestänga klagandena i det målet från möjligheten att beviljas uppskov.

Som en följd av dessa avgöranden ändrades 53 kap. 2 och 6 §§ så att bestämmelserna om överlåtelser till svenska företag utvidgades till att omfatta överlåtelser till företag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. De nya bestämmelserna tillämpas på överlåtelser efter den 31 december 2007.

De inledande aktieöverlåtelserna ägde i detta fall rum år 2006, dvs. när de tidigare bestämmelserna fortfarande gällde. Med hänsyn till de nämnda avgörandena ledde överlåtelserna inte till någon beskattning enligt 53 kap. 7 §. Frågan i målet är om anskaffningsutgifterna vid beräkning av omkostnadsbeloppen för andelarna i de förvärvande cypriotiska bolagen ändå ska ökas enligt 8 §.

Bestämmelsen i 53 kap. 8 § är, sedd isolerad, till fördel för den skattskyldige och det EU-rättsliga förbudet mot hinder för den fria rörligheten hindrar därmed inte att den tillämpas. Enligt Regeringsrättens mening måste bestämmelsen emellertid ses i sitt sammanhang, dvs. som en del i det regelsystem som vid tidpunkten för aktieöverlåtelserna gällde vid överlåtelser till utländska företag. Av EU-domstolens dom i mål C-436/00, X och Y, samt RÅ 2002 not. 210 följer att en tillämpning av detta regelsystem i det nu aktuella fallet strider mot EU-rätten. Överlåtelserna ska i stället behandlas på samma sätt som överlåtelser till svenska företag. Detta bör gälla även vid beräkning av omkostnadsbeloppen för andelarna i de förvärvande företagen. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2010-04-21, föredragande M. Almgren, målnummer 7572-09

Sökord: EG-rätt/EU-rätt; Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomst av kapital; Kapitalvinstbeskattning

Litteratur: Ståhl, K., National courts' treatment of tax rules that conflict with the EC Treaty, Intertax 2008 s. 548 ff.
