

Målnummer: 3761-02 **Avdelning:** Plenum

Avgörandedatum: 2004-01-29

Rubrik: Ägare av två aktiebolag skall beskattas för utdelning när det ena bolaget för över egendom till underpris till det andra bolaget och förutsättningar för undantag från uttagsbeskattning inte föreligger. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 23 kap. 7 §, 11 § och 17 § samt 42 kap. 1 § och 12 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

- RÅ 1992 ref. 56
- RÅ 1996 not. 177

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Advokat X AB och Advokat Y AB (bolagen) samt advokaterna X och Y följande: Bolagen bedriver indirekt advokatverksamhet via ägande i Z KB. Bolagen ägs av advokaten X respektive advokaten Y som också är styrelseledamot i respektive bolag. Bolagen äger andelar i Z KB, där advokaterna X och Y aktivt utövar advokatverksamheten såsom anställda. - Bolagens skattemässiga anskaffningsvärde för andelarna i Z KB är 1 000 kr vardera. Marknadsvärdet för respektive bolags andel i Z KB kan antas överstiga bolagens anskaffningsvärde för andelarna. X och Y bedriver ingen aktiv verksamhet i bolagen. Skatterättsnämnden har i liknande fall (SRN:s förhandsbesked den 12 oktober 1999) ansett att aktierna i fåmansföretaget inte kunde bli föremål för tillämpning av de s.k. 3:12-reglerna eftersom vederbörandes anställning i kommanditbolag inte kunde anses utgöra verksamhet i betydande omfattning i fåmansföretaget. Enligt uppgift är det nämnda målet föremål för prövning i Regeringsrätten. - En omstrukturering av bolagen avses göras varvid följande transaktion övervägs. Bolagen överlåter sina andelar i Z KB till av X respektive Y nybildade bolag, nedan kallade NYAB, för ett vederlag om 1 000 kr i vardera bolag, vilket kan antas understiga marknadsvärdet. - Överlåtelserna i de aktuella fallen - I de aktuella fallen kommer det att ske en överlåtelse av andelar i ett kommanditbolag vilket kan antas komma att ske till underpris, dvs. andelarna i Z KB överlåtes från bolagen till NYAB. Det noteras att det inte föreligger koncernbidragsrätt mellan bolagen och NYAB. Därvid aktualiseras frågan om överlåtelser av andelarna i Z KB är att betrakta såsom överlåtarens hela verksamhet eller dess verksamhetsgren enligt 12 § andra stycket och 20 § första stycket lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris, UPL. - Beroende på om anställning i kommanditbolaget skall anses medföra att X respektive Y blir att betrakta som aktiva i respektive bolag, kan aktierna i bolaget komma att omfattas av 3:12-reglerna eller inte. Denna fråga är föremål för prövning i Regeringsrätten och synes inte ha någon avgörande betydelse för nu ifrågakvarande förhandsbesked. Förhållandena i bolagen och i NYAB kommer att vara desamma således att frågan om kvalificerade aktier antingen kommer att vara uppfylld i båda fallen alternativt inte vara uppfylld i något av fallen, beroende på utgången i det tidigare nämnda förhandsbeskeds målet. Oberoende härav är av synnerlig vikt att pröva frågan om underprisförsäljning av andel i kommanditbolag från bolagen till nybildade bolag. Andelarna ifråga kommer att överlåtas för ett belopp motsvarande bolagens andelsinnehav utgörande 1 000 kr i vardera bolag. Innehaven utgör bolagens huvudsakliga rörelseverksamhet och med hänsyn till att fråga är om innehav av andel i kommanditbolag torde innehaven kunna betraktas som näringsbetingade. Mot bakgrund av det oklara

rättsläget är det av synnerlig vikt att sökandena får förhandsbesked avseende den planerade transaktionen. - Frågeställningar - 1. Kommer överlåtelsen av andelarna i Z KB från bolagen till NYAB för en köpeskilling under marknadsvärdet att medföra att bolagen uttagsbeskattas? - 2. Kommer överlåtelsen av andelarna i Z KB från bolagen till NYAB föranleda att aktieägarna i bolagen blir beskattade såsom för utdelning?

Skatterättsnämnden (2002-05-24, André, ordförande, Wingren, Brydolf) yttrade: Förhandsbesked. - Villkoret i 23 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, utgör hinder mot att underlåta uttagsbeskattning vid sökandebolagens överlåtelser till underpris av sina respektive andelar i kommanditbolaget (fråga 1). - Överlåtelseerna medför beskattning av ägarna av sökandebolagen (fråga 2). - Motivering. - Z KB bedriver advokatverksamhet. Advokaterna X och Y är genom var sitt aktiebolag delägare i Z KB. De är även anställda i Z KB och aktivt verksamma där. Deras "delägarbolag" bedriver däremot inte någon verksamhet. - Avsikten är att de av X och Y ägda bolagen skall överlåta sina respektive andelar i Z KB till andra av dem helägda aktiebolag (NYAB). Överlåtelseerna sker till underpris. De frågor som ställs i ansökan är om överlåtelseerna medför uttagsbeskattning av delägarbolagen (fråga 1) och beskattning av X och Y som för utdelning (fråga 2). - Fråga 1 - I 23 kap. IL finns bestämmelser som reglerar under vilka förutsättningar uttagsbeskattning inte skall ske när en tillgång som ingår i en näringsverksamhet överlåts mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. - Den prövning som aktualiseras i ärendet är om den förutsättning för underlåten uttagsbeskattning som uppställs i 23 kap. 17 § första stycket IL är uppfylld. När överlåtaren inte kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren det beskattningsår överlåtelsen sker, vilket är fallet i ärendet, krävs enligt den bestämmelsen att överlåtelsen avser överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. - Enligt 23 kap. 7 § IL kan andelar i ett företag vid tillämpning av reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser anses som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. - Bestämmelserna i 23 kap. 17 § första stycket och 23 kap. 7 § IL fanns ursprungligen i 20 § första stycket och 12 § andra stycket UPL. - 23 kap. 7 § IL måste läsas tillsammans med 23 kap. 6 § IL. Enligt den senare bestämmelsen avses med andel vid tillämpningen av 23 kap. IL endast andel i sådant företag som anges i 23 kap. 4 § 1, 2 och 7 IL, dvs. svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska bolag. De regler i 23 kap. IL som tar sikte på andelar i företag, såsom de i 7 §, är därför inte tillämpliga när andelsinnehavet avser ett kommanditbolag. Bestämmelsen i 23 kap. 7 § IL medför således inte att förutsättningen i 23 kap. 17 § första stycket IL för underlåten uttagsbeskattning skall anses vara uppfylld vid överlåtelseerna av andelarna i Z KB till respektive NYAB. - Frågan är då om överlåtelseerna av andelarna uppfyller villkoret i 23 kap. 17 § första stycket IL att avse överlåtelse av hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel härav. - Begreppet verksamhetsgren definieras i 2 kap. 25 § IL som en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (jfr prop. 1998/99:15 s. 137-139). Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om dessa tillgångar innehåses som ett led i en rörelse, räknas innehavet dock till rörelsen. - Andelar i handelsbolag eller kommanditbolag är i sig att räkna som värdepapper, jfr prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 355. I rättsfallet RÅ 2001 not. 24 hade Regeringsrätten att ta ställning till om ett aktiebolags innehav av andelar i ett utländskt bolag utgjorde en verksamhetsgren enligt 12 § UPL. Vid en prövning mot 12 § första stycket UPL - som motsvarade 2 kap. 24 och 25 §§ IL - kom Regeringsrätten fram till att en verksamhetsgren inte kan utgöras av enbart värdepapper. - Till stöd för att villkoret i 23 kap. 17 § första stycket IL ändå är uppfyllt skulle kunna anföras att andelsöverlåtelseerna i själva verket avser den verksamhet som hänförs till delägarbolagen till följd av de särskilda regler som gäller för beskattning av handelsbolag och kommanditbolag, jfr 5 kap. IL. - I olika sammanhang har i och för sig ansetts

att näringsverksamhet som bedrivs i ett handelsbolag eller ett kommanditbolag vid beskattningen av delägare kan jämföras med att andelsägaren bedriver denna verksamhet, jfr t.ex. RÅ 1978 1:80 och prop. 2001/2002:46 s. 41 f. En andelsavyttring innebär emellertid inte någon förändring i den näringsverksamhet som handelsbolaget eller kommanditbolaget bedriver. För delägare - inklusive delägare som är juridiska personer - följer beskattningskonsekvenserna vid avyttringen de i 50 kap. IL intagna särskilda bestämmelserna om kapitalvinst på sådana tillgångar. - Resultatet av en andelsavyttring beräknas således efter andra grunder än de som gäller om ett handelsbolag eller ett kommanditbolag avyttrar en rörelse. - Mot bakgrund av det anförda kan enligt nämndens mening konsekvenserna av att delägare beskattas för bolagets inkomster inte sträcka sig så långt att en delägars avyttring av andelen i bolaget vid tillämpningen av underprisreglerna skall behandlas som om han avyttrat en mot andelsinnehavet svarande del av den rörelse som bolaget bedriver. - Andelsöverlåtelseerna uppfyller således inte villkoret enligt 23 kap. 17 § första stycket IL om att avse en hel näringsverksamhet eller en verksamhetsgren eller en ideell andel härav. Detta leder till att andelsöverlåtelseerna medför uttagsbeskattning av sökandebolagen. - Fråga 2 - Införandet år 1998 av de regler för beskattning av underprisöverlåtelser som numera återfinns i 23 kap. IL ingick i ett större lagstiftningsprojekt som tog sikte på att åstadkomma en sammanhållen skattemässig reglering av omstruktureringar inom företagssektorn. Det innebar att nya regler kom att införas på områden som tidigare varit oreglerade eller blott reglerade i begränsad omfattning. Exempelvis hade frågor om underprisöverlåtelser i allt väsentligt fått lösas genom praxis. - Beskattningsreglerna av underprisöverlåtelser kom enligt den nya lagstiftningen systematiskt att utformas som undantag från vad som anses gälla enligt allmänna principer (den ekonomiska innebörden), prop. 1998/99:15 s. 169. I förarbetena finns en utförlig redovisning av de beskattningskonsekvenser som följer av den ekonomiska innebörden av underprisöverlåtelser (a. prop. s. 119-124). I anslutning därtill (a. prop. s. 168-172) diskuterades om dessa allmänna principer också borde föranleda lagstiftning - vid sidan av förslagen om uttagsbeskattning (jfr numera 22 kap. IL) - bl.a. mot bakgrund av att Regeringsrättens praxis i fråga om utdelningsbeskattning inte var entydig. Den slutsats som drogs var att en lagreglering inte borde ske bl.a. eftersom allmänna principer bedömdes inte lämpa sig för kodifiering (a. prop. s. 172). I denna del överensstämde lagrådsremissen med propositionen (lagrådsremiss den 28 maj 1998, dnr Fi 98/114, s. 162-167). Lagrådet har i sitt yttrande inte särskilt berört denna fråga (jfr a. prop. s. 392 ff.) - Enligt nämndens uppfattning innebär lagstiftarens beslut att införa reglerna om underprisöverlåtelser också ett godkännande av de allmänna principer om den ekonomiska innebörden av berörda transaktioner som lagts till grund för utformningen av underprisreglerna, även om dessa principer inte formulerats i lagtext. I förevarande fall skall enligt svaret på fråga 1 sökandebolagens överlåtelser till underpris av respektive andelar i kommanditbolagen föranleda uttagsbeskattning. Av allmänna principer följer därmed att X och Y skall beskattas som för utdelning från sökandebolagen (jfr a. prop. s. 123, exempel 4).

Ledamöterna Hallberg Eriksson, Silfverberg och Ståhl var av skiljaktig mening beträffande svaren och anförde: Fråga 1. - Hallberg Eriksson och Silfverberg anförde följande. Vi är ense med majoriteten när det gäller bedömningen huruvida andelarna i Z KB med stöd av 23 kap. 7 § IL uppfyller villkoret i 23 kap. 17 § IL om att avse en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. Däremot är vi av en annan uppfattning när det gäller frågan om ett andelsinnehav i ett rörelsedrivande kommanditbolag i sig kan anses uppfylla villkoret i 23 kap. 17 § IL. - I och med att delägarna i Z KB genom reglerna i 5 kap. IL är skattesubjekt i stället för kommanditbolaget för den i kommanditbolaget bedrivna advokatrörelsen får det anses att delägarna bedriver samma verksamhet som kommanditbolaget (jfr 14 kap. 10 § IL). Det betyder att de delägande aktiebolagen kan anses bedriva advokatrörelse genom Z KB och vidare att sökandebolagens andelar i Z KB kan anses

innehavda som ett led i de indirekt bedrivna advokatrörelserna. Mot denna bakgrund bör enligt vår mening de avsedda andelsöverlåtelseerna anses omfatta de rörelser som andelsinnehaven ger upphov till. Överlåtelseerna uppfyller därmed enligt vår mening villkoret i 23 kap. 17 § IL om att avse en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. Om även övriga villkor är uppfyllda skall således enligt vår mening någon uttagsbeskattning av sökandebolagen inte ske vid de tilltänkta överlåtelseerna av andelarna i Z KB. - Fråga 2. - Ståhl anförde följande. - Av svaret på fråga 1 framgår att underprisöverlåtelsen av kommanditbolagsandelarna skall uttagsbeskattas hos de överlåtande aktiebolagen. Frågan är om detta med automatik innebär att delägarna skall utdelningsbeskattas för skillnaden mellan överlåtelsepriset och egendomens marknadsvärde. Majoriteten synes mena att så är fallet och hänvisar till de resonemang som förs i förarbetena till underprisreglerna (prop. 1998/99:15). Enligt majoritetens mening innebär lagstiftarens beslut att införa dessa regler också ett godkännande av de resonemang om beskattning enligt "allmänna principer" som förs i förarbetena. Detta gäller även när dessa resonemang inte har föranlett någon ändring i lagtexten. - Enligt min mening måste en eventuell skattskyldighet för utdelning härledas ur den allmänna regeln om beskattning av utdelningar i 42 kap. 1 § IL. Regeringsrätten har i pleniavgörandet RÅ 1992 ref. 56 (den s.k. Sipanodomen) tolkat den tidigare motsvarigheten till denna bestämmelse i 3 § 1 mom. SIL. Enligt Regeringsrättens majoritet fordras för att en aktieägare skall bli skattskyldig för aktieutdelning normalt att aktieägaren personligen ur den dubbelbeskattade sektorn får ut viss egendom. Även i andra fall, främst när egendom på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn, kan beskattning för utdelning ibland komma ifråga. Så kan enligt Regeringsrätten vara fallet om det finns fog för bedömningen att transaktionens verkliga innebörd varit att en aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat subjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag. I det aktuella målet överfördes dock egendomen från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag med samma ägare. Regeringsrätten fann att överlåtelsen inte innebar att egendom tillfördes aktieägarna personligen eller på annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Enligt Regeringsrätten fanns därför inte någon omständighet som kunde utgöra grund för utdelningsbeskattning. - Det kan noteras att det överlåtande bolaget i Sipanofallet inte uttagsbeskattades för den överförda egendomens övervärde. Ingenting i domen tyder dock enligt min mening på att bedömningen i utdelningsfrågan var kopplad till den omständigheten att överlåtelsen inte föranledde någon uttagsbeskattning. Enligt min mening torde utgången i utdelningsbeskattningsfrågan därför ha blivit densamma även om uttagsbeskattning hade skett. - Det som har hänt efter Sipanodomen är att beskattningen vid underprisöverlåtelse har blivit föremål för ny lagreglering. Såsom majoriteten framhåller bygger denna reglering på synsättet att beskattning skall ske enligt transaktionens ekonomiska innebörd om inte särskilda undantagsregler föreskriver annat. I de ovan nämnda förarbetena till den nya regleringen redogörs ingående för vilken den ekonomiska innebörden skall anses vara av olika typer av underprisöverlåtelse. När det gäller den fråga som är aktuell här, dvs. beskattningen på ägarnivå när underprisreglerna inte är tillämpliga, föranledde övervägandena i förarbetena dock ingen ändrad lagstiftning. Enligt min mening måste denna fråga därför fortfarande bedömas med hänsyn till tidigare praxis. - Liksom var fallet i Sipanodomen sker överlåtelsen också i det här aktuella fallet mellan två aktiebolag med samma ägare. Överlåtelsen innebär således inte att egendom tillförs aktieägarna personligen eller på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det har inte heller framkommit någon annan omständighet som kan utgöra grund för att utdelningsbeskatta ägarna på grund av överlåtelsen. Jag anser därför att fråga 2 borde ha besvarats så att överlåtelsen inte skall föranleda att aktieägarna blir beskattade som för utdelning. - Överröstade beträffande fråga 1 anslöt sig Hallberg Eriksson och Silfverberg till den av Ståhl redovisade uppfattningen beträffande fråga 2.

Bolagen samt X och Y överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, skulle förklara att varken

uttagsbeskattning eller utdelningsbeskattning skulle ske. De anförde bl.a. följande. De aktuella överlåtelseerna avser värdepapper. Emellertid får beaktas att delägarna, genom aktiebolagen, är verksamma i ett operativt kommanditbolag. Det är således inte enbart innehavet av värdepapper, sett isolerat, som är av betydelse för bedömningen. Det kan därför ifrågasättas om rättsfallet RÅ 2001 not. 24 kan anses tillämpligt även i nu aktuell situation. Det ligger snarare närmast till hands att anse aktiebolagen bedriva advokatrörelse genom kommanditbolaget och aktiebolagens andelar i kommanditbolaget som innehavda som ett led i de indirekt bedrivna advokatrörelserna. Därmed får andelsöverlåtelseerna anses omfatta de rörelser som andelsinnehavet ger upphov till. Med anledning härav är förutsättningarna i 23 kap. 17 § IL uppfyllda. - Redan på grund av att någon uttagsbeskattning av aktiebolagen inte skall ske, skall inte heller någon beskattning såsom för utdelning ske. Vidare förutsätter beskattning såsom för utdelning att aktieägaren personligen får del av tillgångar som förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn, se t.ex. RÅ 1992 ref. 56. I förevarande fall kommer andelarna inte att föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Därutöver föreligger ägaridentitet mellan ägarbolagen och de nybildade aktiebolagen. Någon omständighet som utgör grund för utdelningsbeskattning föreligger därmed inte.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och yrkade i eget överklagande att Regeringsrätten skulle fastställa nämndens beslut i båda frågorna.

Bolagen samt X och Y bestred bifall till Skatteverkets överklagande.

Regeringsrätten (2004-01-29, Lindstam, Billum, Sandström, Hulgaard, Nilsson, Wennerström, Ersson, Almgren, Dexe, Nord, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågorna i målet är om de tilltänkta överlåtelseerna till underpris av sökandebolagens andelar i ett kommanditbolag till ett nybildat aktiebolag med samma ägare som sökandebolagen skall medföra uttagsbeskattning hos sökandebolagen (fråga 1) och utdelningsbeskattning hos deras ägare (fråga 2).

Enligt 23 kap. 9 § IL skall en underprisöverlåtelse inte medföra någon uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § IL en överlåtelse av en tillgång som sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om överlåtelsen uppfyller de särskilda villkor som anges i kapitlet.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt gäller svaret på fråga 1, dvs. att villkoret i 23 kap. 17 § IL utgör hinder mot att underlåta uttagsbeskattning vid sökandebolagens överlåtelse av sina respektive andelar i kommanditbolaget. Det som då återstår att bedöma är om ägarna till aktiebolagen skall beskattas för utdelning på grund av värdeöverföringen mellan bolagen.

Enligt 42 kap. 1 § IL, som gäller inkomstslaget kapital, skall ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster tas upp som intäkt, om det inte finns något särskilt angivet undantag. Det finns inte någon allmän definition av vad som behandlas som utdelning men däremot bestämmelser för vissa särskilda fall (t.ex. i 42 kap. 18 § IL). Utdelning skall enligt 42 kap. 12 § IL tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.

Även om bestämmelserna i första hand tar sikte på vid bolagsstämma beslutad utdelning hänförs till utdelning även förmåner som en aktieägare på annat sätt får på grund av aktieinnehav (s.k. förtäckt utdelning). Hit hör givetvis även fall där aktieägaren förfogar över bolagets egendom för rent privata ändamål, exempelvis för att ge en gåva till en god vän.

Vid en underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag gäller

vidare enligt 23 kap. 11 § IL att aktieägarna i det förra bolaget inte skall utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadspriset och ersättningen.

Regeringsrätten hade i pleniavgörandet RÅ 1992 ref. 56, den s.k. Sipanodomen, att ta ställning till beskattningen enligt dåvarande regler i ett fall snarlikt det nu aktuella. I målet var fråga om en överlåtelse mellan två aktiebolag med samma ägare av samtliga aktier i ett tredje bolag i syfte att möjliggöra ett kommande generationsskifte. Regeringsrättens majoritet fann bl.a. att förutsättningarna för att underlåta uttagsbeskattning av det överlåtande bolaget var uppfyllda samt att det inte förekom någon omständighet som kunde utgöra grund för utdelningsbeskattning av bolagens ägare. I domen anfördes i denna del att det för skattskyldighet för utdelning på aktier normalt fordras att aktieägaren personligen ur den dubbelbeskattade sektorn får ut viss egendom, t.ex. aktier. Beskattning för utdelning kunde ibland komma i fråga även i andra fall, t.ex. när egendom på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Så kunde vara fallet om det fanns fog för bedömningen att en transaktions verkliga innebörd varit att en aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat subjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag. I det aktuella fallet konstaterades att någon egendom inte tillfördes aktieägarna personligen och inte heller fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det hade inte heller förekommit någon omständighet som enligt det sagda kunde utgöra grund för utdelningsbeskattning.

Stor försiktighet bör iakttagas i fråga om att ändra ett rättsläge som varit bestående under längre tid. Vid bedömningen av transaktioner av nu aktuellt slag är dock att märka att införandet av UPL (motsvarande nuvarande regler i 23 kap. IL) i avsevärd mån ändrade rättsläget beträffande beskattning av omstruktureringar och andra överlåtelser till underpris. Innan lagen trädde i kraft den 1 januari 1999 hade undantagen från uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning vid omstruktureringar utbildats i praxis utan närmare lagreglering.

Det kan vidare konstateras att det i ett fall som det förevarande för aktieägaren inte är fråga om en högre eller lägre beskattning utan om beskattningstidpunkten. Om en utdelningsbeskattning sker kommer samma belopp att räknas som tillskott till det andra bolaget och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna i detta. Det finns inte någon bestämmelse som föreskriver att det förhållandet att en uttagsbeskattning sker hos det överlåtande bolaget medför att tillgången anses förvärvad för ett högre belopp än den lämnade ersättningen av det mottagande bolaget. Regeln om sådan kontinuitet i 22 kap. 8 § IL har avsiktligt begränsats till fall där egendom överförs mellan skilda näringsverksamheter som bedrivs av samma fysiska eller juridiska person (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 299 f., jfr SOU 1997:2, Del I, s. 88). Om aktieägaren utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen och därmed anses ha tillskjutit detta belopp till det förvärvande bolaget kommer tillgången att anses vara förvärvad för ett belopp motsvarande marknadsvärdet, alltså samma belopp som det överlåtande bolaget beskattats för. En utdelningsbeskattning säkerställer således att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls.

Genom reglerna om underprisöverlåtelser har skapats ett sammanhållet system för beskattningen vid sådana överlåtelser till underpris som uppfyller de i 23 kap. IL uppställda villkoren. Härigenom har förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning reglerats. I anslutning därtill har också införts en regel om frihet från utdelningsbeskattning, som framstår som ett undantag från vad som annars skulle gälla. Reglerna om underprisöverlåtelser innebär att det slutliga beskattningsresultatet i princip blir detsamma som om uttags- och utdelningsbeskattning sker. Skillnaden är att någon omedelbar beskattning inte utlöses av att ersättningen understiger marknadsvärdet.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten 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 överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.

Regeringsrätten anser därför att aktieägarna i förevarande fall förfogat över det överlåtande aktiebolagets tillgångar på sådant sätt att de skall beskattas för utdelning från detta.

Skatterättsnämndens förhandsbesked skall således fastställas såvitt gäller båda frågorna.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsråden Ragnemalm, Lavin, Nordborg, Eliason, Schäder, Melin och Stävberg var skiljaktiga och ansåg att Skälen för Regeringsrättens avgörande och Regeringsrättens avgörande borde ha haft följande lydelse: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt gäller svaret på fråga 1. Som förutsättning för svaret på fråga 2 gäller därmed att aktiebolagen skall uttagsbeskattas vid sina respektive överlåtelser av andelar i kommanditbolaget. - Vid införandet av de bestämmelser om beskattning vid underprisöverlåtelser som i dag finns i 23 kap. IL övervägdes om konsekvenserna på ägarnivån av att uttagsbeskattning sker borde bli föremål för särskild lagreglering (prop. 1998/99:15 s. 168 ff.). Konsekvenserna i de berörda hänseendena bedömdes emellertid följa redan av allmänna principer för beskattningen av ägarna. Innebörden av dessa principer angavs därvid vara att ägaren, i en situation som den i målet nu aktuella, skulle utdelningsbeskattas (a. prop. s. 172). Det ansågs av nuvarande 23 kap. 11 och 12 §§ IL motsatsvis kunna utläsas att utdelningsbeskattning skulle ske när uttagsbeskattning sker. Regeringen gjorde bedömningen att någon särskild lagreglering av vad som följde av de anförda allmänna principerna inte var behövlig eller lämplig. - Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § IL överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda. Enligt 23 kap. 11 § första stycket IL skall ett företags underprisöverlåtelse av en tillgång inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt. Om tillgången överlåts till en fysisk person skall dock enligt andra stycket denne beskattas i den mån ersättningen understiger tillgångens skattemässiga värde. Hade det i målet varit fråga om en underprisöverlåtelse i IL:s mening, hade någon utdelningsbeskattning således inte kunnat ske beträffande ägarna till de i målet aktuella aktiebolagen. Frågan är om det redan av den omständigheten att det inte är fråga om en sådan underprisöverlåtelse kan anses följa att utdelningsbeskattning skall ske. - Regeringsrätten har i RÅ 1992 ref. 56, den s.k. Sipanodomen, funnit att en delägarbeskattning vid en överlåtelse mellan två aktiebolag med samma ägare enligt de regler som då gällde förutsatte att den verkliga innebörden av överlåtelserna var att överföra den överlåtna egendomen till delägarna personligen eller till dem närstående personer eller att egendomen på annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. De materiella reglerna rörande beskattning av delägare för utdelning har som nyss redovisats sedan dess förändrats. Någon annan grundläggande princip för delägarbeskattning än den som rättsfallet ger uttryck för har dock inte kommit till uttryck i lagtext. Vid sådant förhållande finner Regeringsrätten att förevarande mål bör bedömas på enahanda sätt. - Det framgår inte av förutsättningarna för förhandsbeskedet att överlåtelserna skulle innebära att egendom tillförs aktieägarna personligen eller på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Inte heller någon annan omständighet har framkommit som kan utgöra grund för att utdelningsbeskatta aktieägarna på grund av överlåtelserna. Fråga 2 bör därför besvaras nekande. - Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens

förhandsbesked såvitt avser fråga 1 men förklarar med ändring av svaret på fråga 2 att överlåtelserna inte medför någon utdelningsbeskattning.

Föredraget 2003-12-11, föredragande Heinefors, målnummer 3761-02

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

Litteratur: Prop. 1998/99:15 s. 168 ff.; prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 299 f
