

Målnummer:	2390-03	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2003-11-13		
Rubrik:	Reglerna om undantag från skalbolagsbeskattning har ansetts tillämpliga på en intern aktieöverlåtelse. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 49 a kap. 7 §, 11 § och 12 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A bl.a. följande. A innehar samtliga aktier i X AB, ett bolag som driver handel med värdepapper, och Y AB. A:s avsikt är att via en intern aktieöverlåtelse avyttra aktierna i X AB till Y AB. Köpeskillingen avses uppgå till ett belopp motsvarande 100 procent av beskattat kapital och 72 procent av obeskattat kapital i X AB per överlåtelседagen. Betalning sker i ett första steg mot revers som amorteras genom kommande utdelningar från X AB. Aktieavyttringen görs som ett led i ett planerat generationsskifte; efter avyttringen kommer en del av aktierna i Y AB att överföras till A:s barn genom gåva eller försäljning. Mot denna bakgrund ställs följande frågor. - 1. Skall X AB:s lager av värdepapper räknas som likvida tillgångar enligt 49 a kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. - 2. Anta att X AB vid aktieavyttringen är ett skalbolag enligt 49 a kap. 6 § IL. Enligt 49 a kap. 11 § skall beskattning då ske enligt skalbolagsreglerna om inte undantag medges enligt 49 a kap. 12 §. Föreligger sådana särskilda skäl för undantag som avses i 49 a kap. 12 §?

Skatterättsnämnden (2003-04-03, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Av X AB innehavda värdepapper utgör sådana likvida tillgångar som avses i 49 a kap. 7 § IL. - Fråga 2 - Bestämmelsen i 49 a kap. 11 § IL är tillämplig. - Motivering. - Fråga 1 - Med likvida tillgångar avses enligt 49 a kap. 7 § IL bl.a. värdepapper. Enligt förarbetena, prop. 2001/02:165 s. 71, avses främst marknadsnoterade värdepapper. Som en förutsättning för förhandsbeskedet gäller att X AB innehar marknadsnoterade värdepapper och värdepapper som är föremål för regelbunden omsättning med officiella avslutskurser. Med hänsyn härtill och till att det enligt nämndens bedömning saknar betydelse om värdepapperna anses ingå i ett X AB:s varulager eller ej finner nämnden att de är sådana likvida tillgångar som anges i 7 §. - Fråga 2 - Som en förutsättning för frågan gäller att X AB är ett skalbolag enligt 49 a kap. 6 § IL, dvs. ett bolag där marknadsvärdet på bolagets likvida tillgångar - kontanter, värdepapper och liknande - överstiger ett jämförelsebelopp, som i princip utgörs av halva ersättningen för aktierna i bolaget. - Avyttring av aktier i sådana bolag skall beskattas på särskilt sätt enligt bestämmelsen i 49 a kap. 11 § (skalbolagsregeln). Om emellertid någon av undantagsbestämmelserna i 12 § är tillämplig skall bestämmelsen i 11 § inte tillämpas. - Enligt 49 a kap. 12 § första stycket skall, såvitt nu är i fråga, om den skattskyldige begär det och det föreligger särskilda skäl, skalbolagsregeln inte tillämpas, varvid skall beaktas vad som föranlett avyttringen av aktierna i skalbolaget och hur ersättningen för aktierna bestämts. Av 12 § andra stycket framgår att, om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande över skalbolaget går över till någon annan

person, skall skalbolagsregeln tillämpas bara om det föreligger särskilda omständigheter. Bestämmelserna i 49 a kap. 12 §, som i förarbetena benämns "ventilen", kommenteras i prop. 2001/02:165 s. 59-61 och 72-73. - A gör gällande att hans avyttring faller inom tillämpningsområdet för bestämmelsen i andra stycket, eftersom han även efter överlåtelsen - genom Y AB - har det bestämmande inflytandet i X AB. - Av 49 a kap. 1 och 2 §§ framgår att uttrycket person i detta kapitel kan avse såväl fysisk som juridisk person. Vidare har i andra paragrafer i kapitlet uttryckligen anmärkts när både direkt och indirekt inflytande/ägande åsyftats (jfr 4, 5 och 10 §§). Med hänsyn härtill och med beaktande av att bestämmelsen i 12 § andra stycket enligt förarbetena avser avyttringar av minoritetsposter finner nämnden att avyttringen i förevarande fall leder till att ett väsentligt inflytande i X AB går över till någon annan person och att den nämnda bestämmelsen därför inte är tillämplig. - Genom kravet i 49 a kap. 12 § första stycket på särskilda skäl för att undvika en tillämpning av skalbolagsregeln har lagstiftaren markerat att huvudregeln är att avyttringar av andelar i skalbolag skall beskattas enligt skalbolagsregeln. I förarbetena har en exemplifiering gjorts över situationer då det kan vara motiverat att inte tillämpa regeln. Bland dem märks generationsskiften, utlösen av delägare, finansiering av utgifter för forskning och utveckling. En internöverlåtelse, som den som förekommer i ärendet, ingår emellertid inte bland de nämnda fallen. En annan faktor som skall beaktas är skatteförmånens storlek, dvs. hur stor del av säljarens betalning som utgör ersättning för obeskattat kapital i det avyttrade bolaget. - A har som skäl för den tilltänkta avyttringen av aktierna i X AB anfört att den ingår som ett led i ett planerat generationsskifte. Avyttringen leder till att marknadsvärdet på aktierna i Y AB kommer att motsvara det nominella värdet. A avser därefter att överföra en del av aktierna i Y AB till sina barn antingen i form av gåva eller genom försäljning. - I denna fråga gör nämnden följande bedömning. Med hänsyn till köpeskillningens storlek och omständigheterna i övrigt får det angivna förfarandet antas ske endast i syfte att frigöra medel från X AB. Detta skäl kan inte jämföras med vad som enligt förarbetena kan motivera ett undantag från skalbolagsregelns tillämpning. Vidare kan en senare överlåtelse leda till att X AB direkt eller indirekt går över till utomstående ägare. Sammantaget kan därigenom ett sådant skatteutfall uppkomma som lagstiftningen syftar till att motverka. Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att undantaget i 49 a kap. 12 § första stycket inte är tillämpligt.

A överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara fråga 1 med att lagret av värdepapper hos X AB inte skulle räknas som likvida tillgångar vid tillämpning av reglerna om skalbolag och fråga 2 med att det förelåg sådana särskilda skäl som avses i 49 a kap. 12 § IL. A yrkade vidare ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till A:s yrkande avseende fråga 1 och överklagade för egen del förhandsbeskedet avseende fråga 2. RSV yrkade att frågan skulle besvaras i enlighet med vad A yrkat och anförde bl.a. följande. En intern aktieöverlåtelse är ett klassiskt sätt att genomföra ett generationsskifte. Den omständigheten att medel frigörs vid avyttringen hindrar inte att den interna aktieöverlåtelsen skall ses som ett led i ett sådant generationsskifte som avses i förarbetena. I annat fall skulle många generationsskiften drabbas, vilket inte varit avsikten med regelsystemet. Av ansökan framgår att A avser att även fortsättningsvis bedriva sin rörelse i samma juridiska person. Dessutom kommer bolaget när räkenskapsåret gått till ända att upprätta årsredovisning och deklarerat årets resultat samt betala skatt på vanligt sätt. Dessa förutsättningar skulle inte ha kunnat lämnas om A hade tänkt sälja bolaget, direkt eller indirekt, kort efter det att den interna aktieöverlåtelsen genomförts. Regelsystemet har inte införts för att hindra seriösa interna aktieöverlåtelser. RSV anser att undantagsregeln i 49 a kap. 12 § första stycket IL, som tar sikte på att det finns särskilda skäl, är tillämplig.

Regeringsrätten (2003-11-13, Lavin, Sandström, Hulgaard, Ersson, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet gäller tillämpningen av

2002 års lagstiftning om beskattning av fysiska personers avyttringar av andelar i skalbolag (SFS 2002:536). För avyttringar av näringsbetingade andelar i skalbolag inom bolagssektorn har införts likartade regler (SFS 2003:224). De reglerna tillämpas på avyttringar efter juni 2003.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden av frågan om X AB:s lager av värdepapper utgör likvida tillgångar enligt 49 a kap. 7 § IL (fråga 1).

Skatterättsnämndens förhandsbesked avser taxeringsåren 2003-2006. Enligt en ändring i 49 a kap. 7 § IL (SFS 2003:224) skall som likvida tillgångar inte räknas värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Den nya lydelsen skall tillämpas på avyttringar efter juni 2003. Med hänsyn till lagändringen bör förhandsbeskedet avseende fråga 1 begränsas till att gälla sådan avyttring av aktier i X AB som skett före den 1 juli 2003.

Vad gäller fråga 2 gör Regeringsrätten följande bedömning.

A avser att avyttra samtliga aktier i ett av honom helägt aktiebolag till ett annat likaledes av honom helägt aktiebolag (s.k. intern aktieöverlåtelse). Det avyttrade bolaget förutsätts vara ett skalbolag enligt 49 a kap. 6 § IL.

Enligt huvudregeln i 49 a kap. 11 § IL skall kapitalvinst vid avyttringen av en andel i ett skalbolag tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet. Fråga 2 gäller om undantag från den bestämmelsen kan medges enligt 49 a kap. 12 § IL.

Beskattning enligt de särskilda skalbolagsreglerna kan undvikas om en skalbolagsdeklaration upprättas och säkerhet för skatt ställs enligt vad som följer av 49 a kap. 13 § IL. Säkerheten skall enligt 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen (1997:483) avse, förutom obetald inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår, 28 procent av företagets deklarerade överskott under ett tänkt beskattningsår som avslutas vid tidpunkten för andelsavyttringen. Förekomsten av dessa bestämmelser bekräftar den allmänna slutsats som kan dras av förarbetena, nämligen att lagstiftningen om skalbolag närmast syftar till att motverka förfaranden som kan leda till att det avyttrade bolagets skatt inte betalas.

Vid en renodlad intern aktieöverlåtelse ändras inte det reella inflytandet över skalbolaget. Typiskt sett torde det då inte föreligga samma risk för att bolagsskatt inte skall betalas som vid en externavyttring. Till detta kan läggas att förekomsten av likvida tillgångar i det nyblivna dotterföretaget kan leda till att en efterföljande avyttring av andelarna i moderbolaget träffas av skalbolagsbeskattning (jfr 49 a kap. 8 § IL).

Mot bakgrund av syftet med lagstiftningen finns det således skäl för att interna aktieöverlåtelser åtminstone i regel inte bör träffas av skalbolagsbeskattning. Den bedömningen ändras inte av att det i det enskilda fallet kan vara förmånligt för en fysisk person att realisera vinster genom att gå vägen över en intern aktieöverlåtelse. I förarbetena till 1990 års skattereform uttalades att de då införda bestämmelserna om beskattning av delägare i fåmansföretag (de s.k. 3:12-reglerna) gjorde det möjligt att slopa stopplagstiftningen mot såväl vinstbolagstransaktioner som interna aktieöverlåtelser (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 472). I förarbetena till den nu aktuella lagstiftningen om införande av skalbolagsregler har det inte gjorts några uttalanden rörande behovet av att återigen vidta åtgärder mot interna aktieöverlåtelser.

Enligt 49 a kap. 12 § IL kan den som avyttrat andelar i ett skalbolag undgå skalbolagsbeskattning på två olika grunder. Enligt första stycket är utgångspunkten att beskattning skall ske (särskilda skäl krävs för undantag). I andra stycket är presumtionen den omvända (presumtionen är att skalbolagsbeskattning inte skall ske). Det finns därför anledning att först pröva

om undantag kan komma i fråga enligt andra stycket.

Enligt nämnda andra stycke finns möjlighet att undgå skalbolagsbeskattning om avyttringen inte leder till "att ett väsentligt inflytande över skalbolaget går över till någon annan person". Är villkoret uppfyllt skall skalbolagsbeskattning ske bara om det föreligger särskilda omständigheter. Av förarbetena framgår att andra stycket närmast tar sikte på minoritetsägare.

Med "inflytande" avses naturligtvis också, om annat inte framgår, ett faktiskt inflytande grundat på indirekt ägande. Så t.ex. gäller enligt 40 kap. 5 § första stycket IL att ett moderbolag vid tillämpning av reglerna om avdrag för underskott anses ha ett bestämmande inflytande över alla sina dotterföretag, oavsett om dessa ägs direkt eller indirekt (bestämmelsen är en fiktion i den meningen att mer än ett subjekt antas ha bestämmande inflytande). Motsvarande gäller enligt tredje stycket i samma paragraf om företagen ägs direkt eller indirekt av en fysisk person.

I det aktuella fallet får visserligen det förvärvande bolaget ett inflytande över det avyttrade bolaget. Detta innebär emellertid inte att A:s inflytande över sistnämnda bolag minskar. Företagsgruppen ägs av honom och ytterst är det därför även i fortsättningen han som bestämmer över det avyttrade bolaget. Eftersom hans inflytande över detta bolag inte minskar kan något inflytande inte anses "gå över" från A till det förvärvande bolaget.

Slutsatsen, som är väl förenlig med det som sagts tidigare, är att den interna aktieöverlåtelsen skall beskattas enligt skalbolagsreglerna bara om det föreligger särskilda omständigheter enligt 49 a kap. 12 § andra stycket IL. Enligt Regeringsrättens mening föreligger inte några sådana omständigheter.

Mot den här angivna bakgrunden skall yrkandena avseende fråga 2 bifallas.

Av 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. framgår att den inte är tillämplig när det är en enskild part som har ansökt om förhandsbesked. Annan grund för ersättning finns inte. Ersättningsyrkandet skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1. Giltighetstiden för förhandsbeskedet i denna del begränsas till att avse avyttringar före den 1 juli 2003.

Med ändring av förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 förklarar Regeringsrätten att bestämmelsen i 49 a kap. 11 § IL inte är tillämplig.

Regeringsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Föredraget 2003-10-15, föredragande Ringvall, målnummer 2390-2003

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: Prop. 2001/02:165 s. 50, 59 ff., 71 ff., 113 ff.
