

Målnummer:	694-12	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2012-11-05		
Rubrik:	Ett aktiebolag vars tillgångar består uteslutande av aktier i dotterbolag och av fordringar överlåter samtliga sina tillgångar och skulder. Överlåtelsen har ansetts uppfylla villkoret i 23 kap. 17 § inkomstskattelagen att den ska avse bolagets hela näringsverksamhet. Även fråga om skatteflyktslagen är tillämplig. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 23 kap. 17 §, 13 kap. 1 § och 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2006 ref. 58• RÅ 2009 ref. 91		

REFERAT

Av en ansökan från HSB Nordvästra Skåne, ekonomisk förening (föreningen) hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Föreningen, som bedriver byggnadsrörelse, äger bl.a. samtliga aktier i HSB Nordvästra Skåne AB (Skåne AB). Till följd av att Skåne AB tidigare ägt fastigheter utgör föreningens aktier i bolaget lagertillgångar enligt bestämmelserna i 27 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och utdelning på dem är därmed inte skattefri. Tillgångarna i Skåne AB utgörs av samtliga aktier i fyra fastighetsförvaltande bolag samt fordringar på concernbolag om sammanlagt drygt 95 miljoner kr. Föreningen äger också, tillsammans med ett annat concernbolag, samtliga aktier i HNVS Fastighets AB (Fastighets AB). Dessa aktier är kapitaltillgångar för föreningen. Avsikten är att koncernen ska struktureras så att Fastighets AB blir ägare till koncernens samtliga fastighetsförvaltande bolag. Det innebär att de fastighetsförvaltande bolag som ägs av Skåne AB ska överlåtas till Fastighets AB. Överlåtelsen ska ske till underpris. Skåne AB ska alternativt överlåta till underpris samtliga tillgångar och skulder till Fastighets AB. Föreningen önskade få följande frågor besvarade av nämnden.

1. Medför det planerade förfarandet med avyttring av aktier i sidled till underpris hinder mot att få tillämpa bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL?
2. Skulle en underprisöverlåtelse i sidled av samtliga tillgångar och skulder från Skåne AB till Fastighets AB medföra en annan bedömning från Skatterättsnämndens sida än vad som gäller under fråga 1?
3. Om någon av fråga 1-2 besvaras nekande av Skatterättsnämnden önskas även svar på frågan om lagen (1995:575) mot skatteflykt blir tillämplig?

Skatterättsnämnden (2012-01-26, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson, Gäverth, Pahlsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Vid en överlåtelse av aktierna är bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL tillämpliga. - Fråga 2 - Överlåtelsen av samtliga tillgångar och skulder uppfyller villkoret i 23 kap. 17 § IL att avse överlåtarens hela näringsverksamhet och medför att de i svaret på fråga 1 angivna bestämmelserna är tillämpliga även i det fallet. - Fråga 3 - Lagen mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är inte tillämplig. - Motivering - Skatterättsnämndens bedömning - Fråga 1 -

Överlåtelsen till underpris av aktier i dotterbolag från Skåne AB till Fastighets AB kommer enligt lämnade förutsättningar att avse näringsbetingade andelar för vilka kapitalvinsten vid en avyttring är skattefri enligt 25 a kap. IL. - Enligt 23 kap. 2 § andra stycket IL omfattas en överlåtelse till underpris av näringsbetingade andelar inte av bestämmelserna i kapitlet. Bestämmelserna i kapitlets 11 och 12 §§ tillämpas dock om vissa villkor är uppfyllda, vilket är fallet här. - Det innebär att föreningen, som ägare till Skåne AB, inte ska utdelningsbeskattas vid den förmögenhetsöverföring som sker vid överlåtelsen av aktierna ifråga från Skåne AB till Fastighets AB. - Fråga 2 - Enligt detta alternativ ska Skåne AB till underpris överlåta, förutom aktierna i dotterbolagen, även samtliga övriga tillgångar och skulder till Fastighets AB. Dessa övriga tillgångar utgörs av fordringar på koncernbolag och uppgår till samma belopp som Skåne AB:s fria egna kapital, drygt 95 miljoner kr. - Att någon utdelningsbeskattning inte ska ske på grund av överlåtelse av de näringsbetingade andelarna följer av svaret på fråga 1. - Överlåtelsen av resterande tillgångar ska prövas mot 23 kap. IL på vanligt sätt. För att bestämmelsen i kapitlets 11 § ska vara tillämplig även i detta avseende krävs att förutsättningarna för en underprisöverlåtelse i 14-29 §§ är uppfyllda. I ansökan aktualiseras 17 §, som gäller när rätt till avdrag för koncernbidrag mellan överlåtaren och förvärvaren inte föreligger (jfr 35 kap. 4 § 2 IL). - I ett sådant fall ska överlåtelsen avse överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Avsikten är att förhindra att underprisöverlåtelser av enstaka tillgångar ska kunna ske på ett sätt som urholkar koncernbidragsreglerna (prop. 1998/99:15 s. 137-138). - Grunden för att tillämpa 23 kap. 17 § IL är enligt föreningen att överlåtarens hela näringsverksamhet ska överlåtas. Frågan är då vad som ska förstås med "överlåtarens hela näringsverksamhet". - Skatteverket har inställningen att uttrycket näringsverksamhet i 23 kap. 17 § IL ska anses ha samma innebörd som uttrycket verksamhet hade i motsvarade bestämmelse, 20 §, i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (bestämmelserna hade i övrigt samma ordalydelse). Genom definitionen i 12 § i 1998 års lag anknöts uttrycket verksamhet till termen rörelse (prop. 1998/99:15 s. 138 och jfr 2 kap. 24 § IL). Eftersom de aktuella tillgångarna inte ingår i en rörelse som Skåne AB bedriver kan därför enligt Skatteverket överlåtelsen av dem inte begreppsmässigt anses omfatta bolagets hela näringsverksamhet. - Skatterättsnämnden kan inledningsvis konstatera att det i praxis har slagits fast att uttrycket näringsverksamhet har samma innebörd i hela IL (RÅ 2009 ref. 91, se motiveringen till fråga 1, första delfrågan). - Uttrycket bestäms av reglerna i 13 kap. IL om avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet. I 1 § första stycket sägs att till det inkomstslaget räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. - För juridiska personer räknas enligt kapitlets 2 § också andra inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §. - I RÅ 2009 ref. 91 (fråga 1, andra delfrågan) berördes även en liknande frågeställning som den Skatteverket tar upp här. Det gällde tolkningen av uttrycken näringsverksamhet och affärsverksamhet i definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § IL. I det fallet framhöll sökandebolaget, ett utländskt bolag, att uttrycket näringsverksamhet skulle läsas som rörelse. Bolaget hänvisade till bl.a. att definitionen av fast driftställe ändrades vid 1990 års skattereform genom att ordet rörelse byttes ut mot näringsverksamhet utan att någon saklig ändring var avsedd. - Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, med beaktande av att rörelsedefinitionen i 2 kap. 24 § IL infördes utan att föranleda några terminologiska ändringar i bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 §, att uttrycket affärsverksamhet fick anses omfatta sådan näringsverksamhet som det var fråga om i målet (ett bolags kapitalförvaltning). - Av det anförda följer att det inte finns stöd för Skatteverkets uppfattning att uttrycket näringsverksamhet i 23 kap. 17 § IL ska ha en annan, mer begränsad, innebörd än den som i övrigt gäller i IL. Att villkoret i bestämmelsen också kan uppfyllas genom att en verksamhetsgren

överlåts (jfr definitionen av detta uttryck i 2 kap. 25 §) medför ingen annan bedömning. - Mot bakgrund av att bestämmelserna i 23 kap. IL enligt 3 § tar sikte på endast överlåtelse av tillgångar får det aktuella villkoret i 17 § anses uppfyllt om näringsverksamhetens samtliga tillgångar överlåts på sätt som förutsätts i detta ärende. Det kan däremot inte anses innebära ett krav på att även näringsverksamheten i sig ska upphöra (jfr RÅ 2006 ref. 58 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 378). - Skatterättsnämnden finner sammanfattningsvis att villkoret för underprisöverlåtelse att överlåtelser avser hela näringsverksamheten är uppfyllt vid den tilltänkta överlåtelser enligt frågan. - Med hänsyn härtill och om övriga villkor för en underprisöverlåtelse i 23 kap. IL uppfylls, ska föreningen enligt 11 § inte utdelningsbeskattas vid en förmögensöverföring som sker genom den bedömda överlåtelser. Även bestämmelserna i 12 § blir tillämpliga. - Fråga 3 - Någon omständighet som medför att skatteflyktslagen skulle kunna bli tillämplig och leda till en annan bedömning av frågorna 1 och 2 har inte framkommit.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet såvitt avsåg fråga 2 och, som det får förstås, fråga 3 i den del frågan avsåg förfarandet i fråga 2. Verket yrkade i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att villkoren i 23 kap. 17 § IL inte var uppfyllda och att överlåtelser därmed inte utgjorde en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 3 §. I andra hand yrkades att domstolen uttalade att skatteflyktslagen skulle tillämpas på förfarandet.

Föreningen bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-11-05, Jermsten, Dexe, Nord, Ståhl, Saldén Enérus) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund och frågorna i målet

Föreningen äger samtliga aktier i HSB Nordvästra Skåne AB (Skåne AB). Aktierna är lagertillgångar och utdelning på dem är därmed skattepliktig för föreningen. Föreningen äger vidare, direkt och indirekt, samtliga aktier i HNVS Fastighets AB (Fastighets AB). Dessa aktier är kapitaltillgångar och utdelning på dem är skattefri. Denna skillnad i behandlingen av utdelningar från bolagen innebär enligt 35 kap. 4 § IL att Skåne AB inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till Fastighets AB.

Skåne AB:s tillgångar består av dels samtliga aktier i fyra dotterbolag, dels fordringar framför allt hos andra koncernföretag. Skåne AB ska till underpris överlåta antingen aktierna i dotterbolagen eller samtliga sina tillgångar och skulder till Fastighets AB. I det sistnämnda fallet ska priset bestämmas så att värdeöverföringen kommer att motsvara de fria vinstmedlen i Skåne AB. Dessa uppgår till drygt 95 miljoner kronor.

I ansöknings om förhandsbesked frågar föreningen om det finns något hinder mot att tillämpa bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL vid Skåne AB:s överlåtelse av dotterbolagsaktierna (fråga 1) respektive samtliga tillgångar och skulder (fråga 2). En tillämpning av dessa bestämmelser innebär att föreningen inte kommer att utdelningsbeskattas på grund av överlåtelserna. Om någon av frågorna besvaras nekande önskar föreningen vidare svar på frågan om skatteflyktslagen är tillämplig (fråga 3).

Överklagandet avser endast alternativet att samtliga tillgångar och skulder överlåts.

Beskattning enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL

Aktierna i dotterbolagen är enligt lämnade förutsättningar näringsbetingade andelar för Skåne AB. Som Skatterättsnämnden har funnit följer därmed av 23 kap. 2 § andra stycket IL att bestämmelserna i 11 och 12 §§ är tillämpliga med

avseende på överlåtelsen av aktierna.

För att bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL ska vara tillämpliga även med avseende på övriga tillgångar som ingår i överlåtelsen krävs att villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda. Som nämnts kan Skåne AB inte med avdragsrätt lämna koncernbidrag till Fastighets AB. Enligt 17 § fordras då att överlåtelsen avser överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Det frågan gäller är om en överlåtelse av Skåne AB:s samtliga tillgångar och skulder innebär att bolagets hela näringsverksamhet har överlåtits.

Uttrycket näringsverksamhet har samma innebörd i hela inkomstskattelagen (RÅ 2009 ref. 91). Vad som avses med näringsverksamhet preciseras i 13 kap. IL. Enligt 1 och 2 §§ i det kapitlet har juridiska personer bara ett inkomstslag, nämligen näringsverksamhet. Oavsett vad som kan ha varit avsikten när motsvarigheten till bestämmelsen i 23 kap. 17 § ursprungligen infördes (jfr prop. 1998/99:15 s. 138) kan bestämmelsen därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte tolkas på annat sätt än att en överlåtelse av ett aktiebolags samtliga tillgångar och skulder uppfyller villkoret att avse bolagets hela näringsverksamhet. Den omständigheten att bolaget även efter överlåtelsen kommer att bedriva näringsverksamhet i form av förvaltning av den ersättning som erhålls (jfr RÅ 2006 ref. 58) föranleder ingen annan bedömning.

Under förutsättning att övriga villkor i 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda är bestämmelserna i 11 och 12 §§ således tillämpliga även med avseende på övriga tillgångar som ingår i överlåtelsen.

Förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 ska därmed fastställas.

Skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen har från och med den 1 januari 2012 en något ändrad lydelse till följd av införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244). Dessa ändringar saknar betydelse för bedömningen i målet. Förhandsbeskedet avser såväl beskattningsår då den äldre lydelsen är tillämplig som beskattningsår då den nya lydelsen är tillämplig. I det följande återges den nya lydelsen.

Enligt 2 § skatteflyktslagen gäller att hänsyn inte ska tas till en rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Ansökningen om förhandsbesked avser enbart överlåtelsen till underpris mellan bolagen. Frågan om skatteflyktslagens tillämplighet får dock anses ha ställts med den förutsättningen att de värden som överförs därefter kommer att delas ut från Fastighets AB till föreningen. Den skatteförmån som uppnås med förfarandet består i att dessa utdelningar, till skillnad från utdelningar från Skåne AB, är skattefria. Denna skatteförmån får antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och föreningen har medverkat i att genomföra detta. Att överlåtelsen kan ske utan att utlösa utdelningsbeskattning

av föreningen är dock en direkt följd av utformningen av bestämmelserna i 23 kap. 1L. En taxering på grundval av förfarandet kan därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte på ett sådant sätt som krävs för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig.

Förhandsbeskedet ska därmed fastställas även såvitt avser fråga 3 i den del frågan har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar som omfattas av överklagandet.

Föredraget 2012-10-17, föredragande Björnsson, målnummer 694-12

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet; Skatteflykt

Litteratur: Prop. 1998/99:15 s. 138
