

Målnummer:	1836-11	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2011-10-25		
Rubrik:	Fråga om innebörden av begreppet "samma eller likartad verksamhet" i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1999 ref. 28• RÅ 2010 ref. 11 I-V		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav A, B och C bl.a. följande. X AB driver verksamhet avseende försäljning och distribution av vissa livsmedel. Aktierna i bolaget ägs till 80 procent av A. Resterande aktier ägs av sönerna B och C med 10 procent vardera. Aktieägarna är verksamma i betydande omfattning i bolaget, dvs. deras aktier är kvalificerade enligt reglerna i 57 kap inkomstskattelagen (1999:1229), IL. - Med syfte att förbereda ett generationsskifte avser delägarna att överlåta sina aktier i X AB enligt reglerna i 53 kap. IL till ett nytt av dem ägt bolag, Y AB. Aktierna i Y AB ägs till samma proportion som aktierna ägs i X AB. Aktierna i Y AB är kvalificerade på grund av att aktieägarna är verksamma i X AB. Någon kvalificerad verksamhet i sig utövar inte delägarna i Y AB. - Generationsskiftet planeras ske i följande steg.

1. X AB delar ut utdelningsbara vinstmedel till Y AB. Ett alternativ till utdelning är att aktierna i X AB (se nedan punkt 2) säljs till ett pris som återspeglar storleken av utdelningsbara medel i X AB samt viss del av dolda reserver i X AB:s driftsfastighet.

2. Y AB överlåter aktierna i X AB till ett av B och C helägt nytt bolag, Nyab 1, för ett pris som understiger marknadsvärdet men överstiger omkostnadsbeloppet alternativt motsvarar omkostnadsbeloppet. Aktierna i Nyab 1 är kvalificerade på grund av sönernas verksamhet i X AB. - Skatterättsnämnden äger utgå från att X AB vid överlåtelsen definitionsmässigt utgör ett skalbolag.

3. A och hans söner överlåter enligt reglerna i 53 kap. IL sina aktier i Y AB till ett nytt bolag, Nyab 2, helägt av A. - A:s nya bolagsstruktur ser därefter ut på följande sätt. - A helägar Nyab 2 som i sin tur helägar Y AB. I Y AB finns likvida medel - utdelade medel alternativt vinstmedel från ovan beskriven underprisöverlåtelse. De likvida medlen härrör - direkt eller indirekt - från den verksamhet som X AB bedrivit i vilken A och hans söner varit verksamma i betydande omfattning. Nyab 2 bedriver ingen annan verksamhet än att förvalta aktierna i Y AB. - Y AB:s verksamhet består av förvaltning av bolagets likvida medel utan medverkan av A. Någon utlåning till sönernas verksamheter ska inte ske.

4. För att förenkla bolagsstrukturen avser A att därefter vidta någon av följande åtgärder.

a) Y AB uppgår genom fusion i Nyab 2.

b) Y AB likvideras varigenom tillgångarna övertas av Nyab 2.

c) Aktierna i Y AB säljs till utomstående.

I alternativ a) och b) kommer Nyab 2 att bli direkt ägare till de likvida medel som genererats i X AB. I alternativ c) kommer de likvida medlen att övertas av den nye utomstående köparen. Indirekt blir Nyab 2 även i detta fall ägare till de likvida medlen i Y AB i form av en köpeskillingslikvid. - Sökandena önskade svar på följande frågor.

1. Är den s.k. Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL tillämplig på den utdelning som kan komma att lämnas från X AB till Y AB?
2. Blir aktierna i Nyab 2 kvalificerade för A i något fall efter de förfaranden som avses i steg 4?
3. Är reglerna om undantag från skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 13 § IL tillämpliga vid Y AB:s överlåtelse av aktierna i X AB till Nyab 1?
4. Medför överlåtelsen av aktierna i X AB till Nyab 1 någon beskattning för sökandena eller något av de inblandade bolagen?
5. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, tillämplig på förfarandet?

Skatterättsnämnden (2011-03-15, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Den s.k. Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL är inte tillämplig på utdelning som X AB lämnar till Y AB. - Fråga 2 - Aktierna i Nyab 2 utgör kvalificerade andelar för A i de situationer som avses med frågan. - Fråga 4 - Y AB:s överlåtelse av aktierna i X AB till Nyab 1 ger inte upphov till någon utdelningsbeskattning eller beskattning i inkomstlaget tjänst för sökandena och föranleder inte heller några beskattningskonsekvenser som vid byte för dem. - Beslut - Ansökan avvisas såvitt avser fråga 3 och fråga 4, till den del den inte har besvarats genom förhandsbeskedet. - Motivering - I det följande behandlas frågorna 3 och 4 före fråga 2. - Fråga 1- Parternas inställning - Enligt sökandena måste det anses uppenbart att Y AB genom förvärvet av X AB får en tillgång av verkligt och särskilt värde i den mening som avses i den aktuella bestämmelsen. Sökandenas tveksamhet hänger samman med att Y AB kommer att behålla X AB under endast en kortare tid. - Skatteverket anser att frågan kan besvaras nekande. - Skatterättsnämndens bedömning - Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL som enligt sin rubrik avser utdelning av förvärvade vinstmedel lyder, såvitt nu är i fråga, som följer. Om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att det förvärvande företaget får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, ska det ta upp utdelning av sådana medel som fanns hos det utdelande företaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats hos det utdelande företaget. - Mot bakgrund av vad som framgår om X AB och dess verksamhet får Y AB genom sitt förvärv av aktierna i bolaget en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet (jfr RÅ 1988 ref. 48). Lundinregeln är därför inte tillämplig på den ifrågavarande utdelningen från X AB till Y AB. Att Y AB inte kommer att behålla aktierna i X AB föranleder ingen annan bedömning. - Fråga 3 - Parternas inställning - Sökandena ger som en förutsättning att vid Y AB:s överlåtelse av X AB utgör det bolaget ett skalbolag enligt reglerna i 25 a kap. 13 § IL. Eftersom överlåtelsen sker som ett led i ett generationsskifte bör dock sådana särskilda skäl anses föreligga som enligt 13 § medför att skalbolagsbeskattning inte ska ske. Dessutom kan X AB lämna en skalbolagsdeklaration för att undvika sådan beskattning. - Skatteverket anser att skalbolagsbeskattning inte ska ske, dock med viss reservation för att eventuella obetalda bolagsskatter blir betalda. - Skatterättsnämndens bedömning - Enligt ansökan ska Skatterättsnämnden vid sin bedömning utgå ifrån att överlåtelsen av aktierna i X AB till Nyab 2 faller inom tillämpningsområdet för skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 13 § IL. Ett företag är ett skalbolag enligt definitionen i 9 § andra stycket om summan av

marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar i kapitlets mening överstiger ett på visst sätt beräknat jämförelsebelopp. - Ansökan saknar närmare uppgifter om värdet på de likvida tillgångarna i X AB och ersättningens storlek för aktierna i bolaget. Den ersättningen kan dessutom variera beroende på de olika alternativ som ansökan innehåller. - De i ärendet lämnade uppgifterna ger enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte tillräckligt underlag för att godta förutsättningen att X AB vid tidpunkten i fråga är ett skalbolag. För att kunna tillämpa undantagsmöjligheten i 25 a kap. 13 § IL krävs dessutom att inte bara vad som föranlett avyttringen av X AB beaktas utan även hur ersättningen för aktierna har bestämts. Med hänsyn härtill finner Skatterättsnämnden att något förhandsbesked inte bör lämnas. Ansökan ska därför avvisas i denna del. - Fråga 4 - Parternas inställning - Med frågan vill sökandena, med hänvisning till RÅ 2008 ref. 52, i första hand få klarlagt om bestämmelserna i 23 kap. 11 § IL medför att de inte ska beskattas med anledning av överlåtelsen till underpris av aktierna i X AB från Y AB till Nyab 1. - Enligt Skatteverket är rättsfallet inte relevant i detta fall. Här är den verkliga innebörden i stället ett byte såtillvida att sönerna, som ersättning för att det av dem ägda Nyab 1 får förvärva X AB till underpris, avyttrar sina aktier i Y AB till det av fadern ägda Nyab 2. Till stöd för sin ståndpunkt åberopar verket RÅ 2009 ref. 85. Sönerna bör därför beskattas som om de avyttrat sina andelar i Y AB för marknadsvärdet och A som för utdelning från Y AB för ett belopp motsvarande skillnaden mellan detta marknadsvärde för aktierna och vad Nyab 2 betalar för dem. - Skatterättsnämndens bedömning - Utgångspunkten för frågan är att överlåtelsen av aktierna i X AB från Y AB till Nyab 1 avser näringsbetingade andelar och att kapitalvinsten vid en avyttring av andelarna är skattefri enligt 25 a kap. 11 § IL. Som framgår av motiveringen till avvisningen av ansökan avseende fråga 3 ger inte uppgifterna i ansökan tillräckligt underlag för att lägga förutsättningen att X AB vid tidpunkten för avyttringen av aktierna i bolaget är ett skalbolag enligt kapitlets 9 § till grund för en prövning av fråga 3. - I 25 a kap. 5 § IL sägs att en kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar inte ska tas upp i annat fall än som anges i 9 § då skalbolagsbeskattning kan aktualiseras (särskilda regler gäller för näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade vilket inte är fallet här). Eftersom sökandena har uppgett att även om särskilda skäl mot skalbolagsbeskattning inte kan anses föreligga så avser X AB att undvika en sådan beskattning genom att i enlighet med 11 § upprätta en skalbolagsdeklaration. Mot den bakgrunden finner Skatterättsnämnden att fråga 4 kan prövas i sak. - Överlåtelsen av aktierna i X AB 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. I 11 § sägs 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. Överlåtelsen ska inte heller medföra att skillnaden ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget. - Av RÅ 2008 ref. 52 framgår att en förutsättning för att 23 kap. 11 § IL ska bli tillämplig i en situation som den aktuella 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 sidovederlag föreligger inte en underprisöverlåtelse. - En bedömning måste således göras om överlåtelsen av aktierna i X AB till Nyab 1 kan anses motsvara en underprisöverlåtelse i aktuellt hänseende. - Skatteverket anser att överlåtelsen av aktierna i X AB ingår i en uppdelning av det gemensamma ägandet av bolaget som måste anses utgöra ett byte. Överlåtelsen till Nyab 1 är nämligen avhängig av att ägarna av det bolaget i sin tur avyttrar sina aktier i Y AB, dvs. det säljande bolaget, till Nyab 2 till underpris. - Till skillnad från i rättsfallet RÅ 2009 ref. 85 som Skatteverket hänvisar till ska det i det aktuella fallet vid sidan av aktieöverlåtelse inte förekomma någon värdeutjämnande

överlåtelse av annan egendom för att uppnå att uppdelningen blir ekonomiskt likvärdig mellan ägarna. - I jämförbara fall har i praxis anledning saknats att, vid uppdelning av ägande till ett företag med tillämpning av reglerna om underprisöverlåtelse, avvika från det avtalade priset vid bedömningen av det sista ledet i uppdelningen (RÅ 2004 not. 197 och RÅ 2006 ref. 74). - Mot bakgrund av det anförda och vad som i ärendet framgår om de förhållanden som ligger till grund för den aktuella aktieöverlåtelser finns enligt Skatterättsnämndens mening inte anledning att ifrågasätta att den sker till underpris i den mening som avses i 23 kap. 3 § IL och därför är att betrakta som en underprisöverlåtelse. Av kapitlets 11 § följer därmed att någon inkomstbeskattning inte ska ske av sökandena med anledning av aktieöverlåtelser. - Huruvida aktieöverlåtelser skulle kunna medföra beskattning av sökandena eller de inblandade bolagen på andra grunder har inte närmare utvecklats. Frågan avvisas därför i den mån den inte kan anses ha besvarats genom förhandsbeskedet. - Fråga 2- Parternas inställning - Sökandenas uppfattning är att aktierna i Nyab 2 inte kan anses som kvalificerade andelar för A i någon av de situationer som avses med frågan. De grundar uppfattningen på att inte någon av dem har varit verksam i betydande omfattning i vare sig Nyab 2 eller Y AB. Det kapital som finns i Y AB härrör visserligen från sökandenas verksamhet i X AB och kan på det sättet vara "smittat" av den verksamheten. Smittan upphör emellertid när kapitalet flyttas från Y AB till Nyab 2. Det innebär sammanfattningsvis att i inget av de omfrågade alternativen finns skäl att anse aktierna i Nyab 2 som kvalificerade andelar utifrån en prövning mot begreppet samma eller likartad verksamhet sett i förhållande till X AB. - Skatteverket anser för sin del att den kapitalförvaltning som, i vart fall vid alternativen med likvidation, fusion och utdelning, förs över från Y AB till Nyab 2 föranleder att det senare bolaget bedriver samma eller likartad verksamhet som X AB. Aktierna i Nyab 2 ska därför anses som kvalificerade andelar för A. - En externavyttring av aktierna i Y AB kan däremot inte anses leda till att kapitalförvaltningen förs över till Nyab 2. Bolaget kommer därför inte att bedriva samma eller likartad verksamhet som X AB i det fallet. Enligt Skatteverket är dock skatteflyktslagen tillämplig på förfarandet varför aktierna i Nyab 2 ska anses bli kvalificerade andelar även i det fallet. - Skatterättsnämndens bedömning - I 57 kap. 4 § IL regleras under vilka förutsättningar en andel i ett fåmansföretag ska anses som en kvalificerad andel. Enligt första stycket 1 är andelen kvalificerad om, såvitt här är av intresse, andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Det är enligt första stycket 2 också fallet om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag. - Enligt förutsättningarna har varken A eller hans söner varit verksamma i betydande omfattning i vare sig Nyab 2 eller det förvärvade dotterbolaget Y AB. A:s aktier i Nyab 2 kan således inte på den grunden anses som kvalificerade andelar. - Det återstår därmed att pröva om A eller hans söner är, eller har varit, verksamma i ett annat fåmansföretag som kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet som Nyab 2. Den prövningen ska ske med beaktande av förhållandena som föreligger efter genomförande av de alternativa åtgärder vilka redovisas som det fjärde steget i generationsskiftet. - Av praxis framgår att jämförelsen med ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag har överförts till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (RÅ 1999 ref. 28 och RÅ 2010 ref. 11 I-V). - X AB ska dela ut vinstmedel till Y AB. Alternativt kan vederlaget vid Y AB:s överlåtelse av X AB till Nyab 1 bestämmas så att motsvarande belopp tillförs Y AB i form av kapitalvinst. På dessa alternativa sätt tillgodogör sig Y AB kapital som genererats i den verksamhet som bedrivs i X AB och som kan hänföras till

sökandenas arbetsinsatser i det bolaget. - Y AB kommer således att bedriva förvaltning av detta kapital. Genom de alternativa efterföljande åtgärderna övertas denna verksamhet av Nyab 2. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning finns det inte skäl att göra skillnad på de fallen då kapitalet direkt övertas av Nyab 2 och det fall då det tillfaller Nyab 2 som kapitalvinst vid avyttring av Y AB till utomstående. - Av det anförda följer att Nyab 2 ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet som den som bedrivs i X AB (jfr RÅ 2010 ref. 11 I). Aktierna i Nyab 2 utgör därmed kvalificerade andelar för A i samtliga prövade situationer. - Fråga 5 - Med hänsyn till svaret på fråga 2 förfaller frågan huruvida skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

I överklagande yrkade Skatteverket att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 2. För det fall att A:s aktier i Nyab 2 inte ansågs vara kvalificerade andelar yrkade Skatteverket att fråga 5 skulle återförvisas till Skatterättsnämnden för prövning. Skatteverket anförde bl.a. att om vinstmedlen tillförs Nyab 2 i form av köpeskilling bör det inte ses på annat sätt än om vinstmedlen överförs genom t.ex. utdelning.

Även A överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked. Han yrkade att del av fråga 2 skulle besvaras med att hans aktier i Nyab 2 inte skulle anses vara kvalificerade andelar i det fall aktierna i Y AB såldes till marknadspris till utomstående köpare samt att, om yrkandet bifölls, fråga 5 skulle återförvisas till Skatterättsnämnden för prövning. Han anförde bl.a. att Nyab 2 inte övertar några tillgångar som kan direkt hänföras till verksamheten i det rörelsedrivande bolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-10-25, Melin, Sandström, Almgren, Brickman, Jäderblom) yttrade: Skälen för avgörandet.

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt avser fråga 2.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 2.

Föredraget 2011-09-07, föredragande Rubenson, målnummer 1836-11

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Fåmansföretag

Litteratur:
