

Målnummer:	524-07	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-07-26		
Rubrik:	En underprisöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av inventarier mot en ersättning som överstiger det skattemässiga värdet men understiger marknadsvärdet har ansetts medföra att överlåtarna skall ta upp ersättningen som intäkt av näringsverksamhet enligt 15 kap. 1 § inkomstskattelagen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1988 not. 709• RÅ 1988 not 710• RÅ 2001 ref. 2• RÅ 2004 ref. 42		

REFERAT

Av en ansökan om förhandsbesked från J.A., A.L. och R.O. (sökandena) framgick bl.a. följande.

Sökandena äger ett partrederi bestående av ett fiskefartyg som hyrs ut till Z AB (bolaget) som ägs av sökandena. Fartyget har ett anskaffningsvärde på 28,4 milj. kr. och övriga inventarier har ett anskaffningsvärde på 1,1 milj. kr.. Marknadsvärdet på fartyget och inventarierna är 22 milj. kr. medan det skattemässiga värdet är 9,6 milj. kr. Skulderna uppgår till 16,1 milj. kr. Sökandena överväger att genomföra en generationsväxling enligt följande. I ett första steg skall sökandena utan vederlag ge 50 procent av aktierna i bolaget till sina barn och i ett andra steg skall samtliga tillgångar och skulder i partrederiet överföras till bolaget.

Sökandena ställde följande frågor till Skatterättsnämnden. 1. Kommer överlåtelsen att medföra uttagsbeskattning eller annan inkomstbeskattning för partredarna? - 2. Om svaret på fråga 1 är ja, efter vilka principer skall de inkomstskattemässiga konsekvenserna beräknas?

Skatterättsnämnden (2007-01-11, André, ordförande, Wingren, Gäverth, Nylund, Silfverberg, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Överlåtelsen av partrederiets samtliga tillgångar mot att förvärvaren övertar skulderna medför att var och en av sökandena skall ta upp ett belopp motsvarande sin andel av partrederiets skulder som intäkt av näringsverksamhet. - Fråga 2 avvisas. - Motivering. - I syfte att genomföra ett generationsskifte avser var och en av sökandena att som gåva till sina barn överlåta hälften av sitt aktieinnehav i bolaget. - Därefter skall samtliga tillgångar i partrederiet överföras till bolaget mot att det övertar de skulder i storleksordningen 16 milj. kr som belastar verksamheten. Tillgångarnas skattemässiga värde uppgår till nästan 10 milj. kr medan marknadsvärdet beräknas till 22 milj. kr. - Sökandena gör med hänvisning till praxis gällande att överlåtelsen av tillgångarna från partrederiet till aktiebolaget utgör en gåva av hel näringsverksamhet och att en sådan gåva inte skall föranleda några beskattningskonsekvenser för överlåtarna (RÅ 1988 not. 710, RÅ 1976 ref. 6 samt RÅ 2004 ref. 42). Skatteverkets inställning är att sökandena skall beskattas enligt reglerna för underprisöverlåtelser i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. - Nämnden gör följande bedömning. - I 2004 års rättsfall prövades en överlåtelse av gåvokaraktär avseende en hel näringsverksamhet

bestående av fastigheter som utgjorde lagertillgångar. Överlåtelsen skulle ske mot en ersättning som översteg de skattemässiga restvärdena men understeg taxeringsvärdena. - Regeringsrätten konstaterade att en utgångspunkt varit att beskattningen vid underprisöverlåtelser utan särskild reglering skall ske på grundval av den avtalade ersättningen (prop. 1998/99:15 s. 149 f.) och att den i 23 kap. 10 § IL intagna regleringen därför begränsats till en bestämmelse om en avvikelse från när så skall ske. Främst med hänsyn till att en uttrycklig sådan bestämmelse saknades ansåg Regeringsrätten emellertid att de genomförda lagstiftningsåtgärderna i fråga om underprisöverlåtelser inte gav anledning att avvika från tidigare praxis, som i ett fall som det prövade innebar att beskattning inte skulle ske. - Omständigheterna i förevarande fall får anses vara sådana att fråga är om en underprisöverlåtelse till aktiebolaget enligt villkoren i 23 kap. IL. Överlåtelsen avser en hel näringsverksamhet där tillgångarna består av inventarier. - Någon klar praxis avseende en sådan överlåtelse till underpris motsvarande den som gäller vid gåva av fastigheter saknas (jfr prop. 1998/99:15 s. 151). - Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att skäl saknas att behandla den aktuella överlåtelsen på annat sätt än som en avyttring enligt underprislagstiftningen. Med den utgångspunkten skall var och en av sökandena ta upp ett belopp motsvarande sin andel av partrederiets skulder, vilka skulder skall övertas av aktiebolaget, som intäkt av näringsverksamhet enligt 15 kap. 1 § IL. - Med hänsyn till det förhandsbesked som lämnats kan det inte anses vara av vikt för sökandena att få svar på följdfrågan efter vilka principer de inkomstskattemässiga konsekvenserna skall beräknas. Något förhandsbesked i den delen bör därför inte lämnas.

Skatteverket överklagade och yrkade för sin del att förhandsbeskedet skulle fastställas.

I eget överklagande yrkade J.A., A.L. och R.O. att gåvan av hel näringsverksamhet inte skulle föranleda uttagsbeskattning eller annan inkomstbeskattning och anförde bl.a. följande. Ett rättsfall som inte diskuterats i den tidigare skriftväxlingen är RÅ 1988 not. 709. Skillnaden mellan det rättsfallet och parallellfallet RÅ 1988 not. 710 är bl.a. att förstnämnda fall tycks innefatta överlåtelse av inte bara lagerfastigheter utan även lageraktier. Detta tillsammans med vad som förut påtalats i skriftväxlingen visar att den praxis som finns på området är generell. Skattefriheten för gåva av hel näringsverksamhet bör med andra ord vara oberoende av vilket slag av tillgångar gåvan avser.

Regeringsrätten (2007-07-26, Nordborg, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2007-05-31, föredragande Törnqvist, målnummer 524-07

Sökord: Förhandsbesked skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1998/99:15 s. 128, 149 ff., 270 och 294; SOU 2002:52, Beskattning av småföretagare s. 181 ff.; SOU 2005:99, Vissa företagsskattefrågor, s. 149 f.
