
Regeringsrätten

RÅ 2009 ref. 85

Målnummer:	253-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2009-11-13		
Rubrik:	Värden avseende näringsbetingade aktier överförs från ett aktiebolag till ett annat. För ägaren till det förstnämnda bolaget har det värde som förts från hans bolag behandlats som utdelning eftersom han kompenseras genom att få förvärva fastighetsandelar för ett pris som satts under marknadsvärdet från ägaren av det andra bolaget. För denne har motsvarande belopp räknats in i ersättningen för fastighetsandelarna. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	23 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2004 ref. 1		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde sökandena A och B bl.a. följande. A och B är bröder och äger tre aktiebolag. Deras ägarandel i bolagen är lika stora. Ett av bolagen, X AB, äger de själva. De två andra bolagen äger de till hälften. Övriga aktier ägs i det ena bolaget, Y AB, av deras far och i det andra bolaget, Z AB, av båda föräldrarna. A och B äger tillsammans också två lantbruksfastigheter med lika stora ägarandelar. Med anledning av att det föreligger olika uppfattningar om hur verksamheten ska bedrivas finns det önskemål om att dela upp verksamheten mellan bröderna på sådant sätt att slutresultatet blir att A, direkt eller indirekt, ensam ska äga Z AB och jordbruksfastigheterna. Vidare ska B, direkt eller indirekt, ensam äga X AB och Y AB. För att möjliggöra en uppdelning av tillgångarna mellan bröderna övervägs följande transaktioner:

1. A och B bildar var sitt nytt bolag, A AB och B AB.
2. Föräldrarnas aktier i de olika bolagen köps in av A AB och B AB till marknadspris.
3. A säljer sina aktier i X AB, Y AB och Z AB till A AB för omkostnadsbeloppet med tillägg för sparad utdelningsutrymme.
4. B säljer sina aktier i X AB, Y AB och Z AB till B AB för omkostnadsbeloppet med tillägg för sparad utdelningsutrymme.
5. A AB säljer till B AB sina aktier i X AB och Y AB.
6. B AB säljer till A AB sina aktier i Z AB.
7. B säljer sina andelar av jordbruksfastigheterna till A för en köpeskilling motsvarande B:s lånebelopp på fastigheterna.

Punkterna 5 - 7 avses att genomföras i ett tidsmässigt sammanhang och för priser som väsentligen understiger marknadsvärdena. Prissättningen sker på sådant sätt att det blir en ekonomisk rättvis balans mellan A och B. - A och B ställde följande frågor till Skatterättsnämnden.

1. a) Medför A AB:s försäljning av aktierna i X AB respektive Y AB för priser som väsentligt understiger marknadspriset att någon beskattning uppkommer för A eller B?
1. b) Medför B AB:s försäljning av aktierna i Z AB för pris som väsentligen understiger marknadspriset att någon beskattning uppkommer för A eller B?

2. Finns det vid B:s överlåtelse av andelarna i jordbruksfastigheterna något skäl för att avvika från det avtalade priset vid beskattningen, och i så fall har det någon betydelse om priset i stället bestäms till taxeringsvärdet för överlåtna andelar?

3. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på någon transaktion?

Skatterättsnämnden (2008-12-23, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Jönsson, Pålsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Uppdelningen medför att B ska anses avyttra sina andelar av jordbruksfastigheterna för marknadsvärdet och att A som utdelning ska ta upp ett belopp som motsvarar skillnaden mellan detta marknadsvärde och det belopp han betalar för andelarna. - Motivering - A och B är bröder. De bedriver tillsammans genom tre aktiebolag dels jordbruk, dels annan rörelse. Avsikten är att bröderna ska dela upp sitt gemensamma ägande. I uppdelningen mellan bröderna ingår även att B säljer sina andelar i jordbruksfastigheterna till A. Anledningen till att fastigheterna inte säljs till Z AB är att förvärvstillstånd enligt jordförvärvslagen (1979:230) inte torde medges för ett sådant förvärv. Uppdelningen av bolagen leder till att värdet på den del som tillfaller A är betydligt lägre än värdet på broderns del. Eftersom avsikten är att uppnå en uppdelning som sammantaget är ekonomiskt likvärdig för båda parter ska B sälja sina fastighetsandelar till ett pris under marknadsvärdet. - A och B vill få klarlagt om det uppkommer någon beskattning för dem med anledning av A AB:s och B AB:s aktieförsäljningar till varandra (fråga 1) och om det finns skäl att avvika från avtalat pris vid B:s försäljning av sina andelar i fastigheterna till A (fråga 2). De vill vidare få klarlagt om skatteflyktslagen är tillämplig (fråga 3). - Skatteverket anser att frågorna kan besvaras med att någon beskattning inte uppkommer. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Frågorna 1 och 2 - I ansökan anges att en utgångspunkt för uppdelningen är att de transaktioner som A och B och deras bolag ska företa till underpris kan godtas vid beskattningen. Införsäljningen av A:s och B:s aktier i de gemensamt ägda bolagen till de nybildade bolagen A AB och B AB, liksom föräldrarnas försäljning av sina aktier till samma bolag, omfattas inte av de ställda frågorna. De rör endast de avslutande transaktionerna, dvs. A AB:s och B AB:s försäljningar av aktier till underpris mellan sig - för att vart och ett av bolagen ska inneha endast helägda dotterbolag - och B:s samtidigt genomförda försäljning av fastighetsandelarna till A. - Enligt 23 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska en underprisöverlåtelse inte medföra någon uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § en överlåtelse av en tillgång som sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat, om överlåtelserna uppfyller de särskilda villkor som anges i kapitlet. Vid en underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till ett annat gäller vidare enligt 23 kap. 11 § att aktieägaren i det förra bolaget inte ska utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadspriset och ersättningen. - Härav har i praxis ansetts följa att en förmögenhetsöverföring från ett aktiebolag till ett annat som inte är en underprisöverlåtelse och som inte är affärsmässigt motiverad innebär ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (RÅ 2004 ref. 1). - I förevarande fall uppfyller de aktier som A AB och B AB förvärvar från A respektive B kraven i 24 kap. 13 och 14 §§ IL på att vara näringsbetingade andelar. Ansökan vilar även på förutsättningen att en kapitalvinst vid avyttring av aktierna ifråga är skattefri enligt 25 a kap. 5 §. - Enligt 23 kap. 2 § andra stycket IL omfattas som huvudregel inte sådana näringsbetingade andelar av bestämmelserna i kapitlet. Emellertid kan bestämmelserna i bl.a. 11 § om undantag från utdelningsbeskattning komma att tillämpas. Det ska ske när en näringsbetingad andel överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om vissa villkor är uppfyllda. Förutsättningarna för att tillämpa bestämmelserna anknäper alltså till definitionen av underprisöverlåtelse i 3 §. - Av det anförda följer att en första förutsättning för att undantaget i 23 kap. 11 § ska tillämpas är att näringsbetingade andelar överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. - Aktieöverlåtelserna mellan A AB och B AB, som avser näringsbetingade andelar, ska ske till överenskomna belopp som understiger aktiernas marknadsvärden. Beträktade var för sig sker dessa aktieöverlåtelser således till underpris. - Allmänt gäller dock att beskattningen av ett förfarande ska bestämmas på

grundval av dess verkliga innebörd. A och B har i dag lika stora andelar av de gemensamt ägda tillgångarna. Avsikten är att uppdelningen av samägandet mellan A och B ska ske utan att deras förmögenhetsförhållanden förändras. För att åstadkomma ett sådant ekonomiskt likvärdigt slutresultat krävs, utöver överlåtelse av aktierna, att B överlåter sina andelar av fastigheterna till underpris till A. Överlåtelse ska ske samtidigt och som en förutsättning för varandra. - Enligt Skatterättsnämnden måste bedömningen av om överlåtelse av de näringsbetingade andelarna mellan bolagen kan anses motsvara en underprisöverlåtelse i aktuellt hänseende göras med beaktande av samtliga transaktioner ifråga. Överlåtelse av fastighetsandelarna till underpris får därvid ses som ett vederlag vilket utgår på grund av att värdet på de aktier som B AB får vid uppdelningen överstiger motsvarande värde för A AB. - Innebörden av uppdelningen får därmed anses vara ett byte av tillgångar mellan A och B samt deras bolag där den förmögenhetsöverföring inom bolagssektorn, från bolag som ägs av A till bolag som ägs av B, ska utjämnas genom ett vederlag som förs direkt från B till A. - Av det anförda följer att transaktionerna till åsatta priser inte kan godtas och att uppdelningen inte kan genomföras med stöd av bestämmelserna i 23 kap. IL (jfr RÅ 2008 ref. 52 I och II). - B ska därför anses avyttra sina andelar av fastigheterna för deras marknadsvärden. A å sin sida ska anses erhålla det övervärde som är knutet till förvärvet av dessa andelar såsom utdelning från A AB. Frågorna 1 och 2 besvaras i enlighet härmed varvid fråga 3 förfaller.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Även A och B överklagade och yrkade för sin del att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och att de i ansöknings ställda frågorna besvarades med att överlåtelse av aktier mellan de bolag som de avsåg att bilda (A AB och B AB) inte skulle medföra någon inkomstbeskattning för dem själva eller bolagen, att det åsatta priset vid överlåtelse av fastighetsandelarna skulle godtas samt att skatteflyktslagen inte var tillämplig på någon av transaktionerna. De anförde bl.a. följande. Aktieöverlåtelse uppfyller förutsättningarna för att utgöra underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Utgångspunkten bör vara att transaktioner som uppfyller dessa förutsättningar accepteras vid beskattningen om det inte visas att det uppkommer otillbörliga skatteförmåner på grund av skattemässiga konstruktioner utan reell mening. Reglerna i 23 kap. IL tar uteslutande sikte på de parter som utför transaktionerna, i det här fallet A AB och B AB. Det finns inget stöd för att vid bedömningen av om det föreligger en underprisöverlåtelse mellan A AB och B AB beakta transaktioner som sker mellan andra skattskyldiga. Motsvarande frågeställningar var aktuella i RÅ 2006 ref. 74.

Regeringsrätten (2009-11-13, Sandström, Lundin, Brickman, Ståhl, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten finner av de skäl som Skatterättsnämnden har anført att de priser som har åsatts aktierna inte kan godtas och att uppdelningen därmed inte kan genomföras med stöd av bestämmelserna i 23 kap. IL.

Av RÅ 2004 ref. 1 följer att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse. Det värde som förs från A AB till B AB ska således behandlas som utdelning hos A. Motsvarande värde ingår vidare i ersättningen för de fastighetsandelar som B överlåter till A och ska därmed beaktas vid vinstberäkningen. Förhandsbeskedet bör preciseras i enlighet med vad nu sagts.

Med den bedömning Regeringsrätten gjort faller yrkandet rörande tillämpligheten av skatteflyktslagen.

Ansöknings och det överklagade förhandsbeskedet omfattar inte beskattningsekvenser för A AB och B AB. De i Regeringsrätten framställda yrkandena rörande dessa bolag ska därför avvisas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att för den av bröderna som förvärvar fastighetsandelarna ska det värde som förs från hans bolag behandlas som utdelning medan motsvarande värde för den andre brodern ska anses utgöra del av hans ersättning vid avyttringen av fastighetsandelarna.

Regeringsrätten avvisar överklagandet i den del det avser frågor om beskattningen av bolagen.

Föredraget 2009-09-02, föredragande Rentrop, målnummer 253-09

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

Litteratur:
