

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4193-15

meddelad i Stockholm den 18 maj 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPARTER

1. AA
2. BB
3. Länna Möbler AB, 556311-2936
4. Peboda AB, 556294-6219
5. Peboda Förvaltning AB, 556346-7371
6. NYAB 2 genom BB

Ombud för samtliga: CC
Handens Bokföringsbyrå AB
Hantverkarvägen 23 C
136 44 Handen

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 24 juni 2015 i ärende dnr 105-14/D

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att Peboda Förvaltning AB, Peboda AB och BB är skattskyldiga för kapitalvinst som kan uppkomma vid Peboda KB:s överlåtelse av fastigheter samt att BB inte ska beskattas som för utdelning på aktier i NYAB 2. Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i övrigt.

Dok.Id 171825

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND**Befintlig ägarstruktur och förutsättningar**

Bröderna BB och AA äger 50 respektive 40 procent av aktierna i Länna Möbler AB (Länna) som är moderbolag i en koncern. Den återstående delen ägs av AAs son DD.

Verksamheten i koncernen består av möbelhandel i Länna samt fastighetsförvaltning indirekt genom en underkoncern där Peboda Förvaltning AB (Förvaltning) är moderbolag. Länna äger 91 procent av aktierna i Förvaltning. Minoritetsandelen på nio procent ägs av en tredje broder, EE. I underkoncernen finns vidare ett av Förvaltning helägt dotterbolag, Peboda AB, som i sin tur äger ett dotterbolag och en minoritetsandel i ett annat bolag.

I bolagsstrukturen ingår även ett fastighetsförvaltande kommanditbolag, Peboda KB. Andelarna i detta bolag innehas av Länna och Peboda AB med 35 procent vardera. Resterande 30 procent ägs till lika delar direkt av de tre bröderna. Peboda KB äger bl.a. fastigheterna Sågverket och Täckeråker som hyrs ut till Länna som använder dem i sin verksamhet.

Av lämnade förutsättningar framgår att aktier som ägs av AA, BB, DD och EE är kvalificerade andelar enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) på grund av att respektive aktieägare eller närstående till dessa är verksam i betydande omfattning i koncernen.

Planerad omstrukturering och förutsättningar

BB och AA önskar dela upp verksamheten på så sätt att AA och DD ska äga och driva möbelhandeln samt därtill hörande fastigheter, Sågverket och Täckeråker, medan BB och EE ska äga den återstående delen av fastighetsförvaltningen. I detta syfte ska en serie transaktioner genomföras.

Mål nr
4193-15

I ett första steg ska AA och DD samt BB överlåta sina aktier i Länna till nybildade aktiebolag (NYAB 1 respektive NYAB 2). AA och DD ska äga 80 respektive 20 procent i NYAB 1 och BB ska äga NYAB 2. Överlåtelserna till NYAB 1 och NYAB 2 sker för priser motsvarande aktiernas omkostnadsbelopp, eventuellt med tillägg för sparad utdelningsutrymme.

I ett andra steg överlåter NYAB 2 sina aktier i Länna till NYAB 1 och Länna överlåter därefter sitt innehav (91 procent) i Förvaltning till NYAB 2.

Genom det tredje och sista steget renodlas respektive verksamhetsgren. Länna överlåter sina andelar i Peboda KB (35 procent) till Förvaltning, varefter Peboda KB överlåter de två fastigheter som används i möbelhandeln till ett av Länna nybildat aktiebolag (NYAB 3).

Som förutsättning gäller att priset för varje enskild överlåtelse – sett för sig – kommer att väsentligt understiga den överlåtna tillgångens marknadsvärde. Avsikten är dock att ett slutresultat ska uppnås som är ekonomiskt likvärdigt, dvs. att förmögenhetsfördelningen mellan samtliga tre syskon inte ska förändras genom omstruktureringen.

Vidare gäller som förutsättning att skalbolagsbeskattning enligt 25 a kap. inkomstskattelagen inte kommer att aktualiseras, att de omfrågade bolagen är onoterade samt att samtliga andelar utgör kapitaltillgångar.

Skatterättsnämndens förhandsbesked

Genom ansökan om förhandsbesked önskade sökandena få klarlagt om de aktieöverlåtelser som utgör led i förfarandet kommer att medföra beskattning av de aktiebolag som direkt medverkar i överlåtelserna samt om AA och BB ska beskattas såsom för utdelning på aktierna i NYAB 1 respektive NYAB 2.

Mål nr
4193-15

Vidare ställs frågan om Peboda KB:s överlåtelser av fastigheterna medför beskattning av Förvaltning, Peboda AB och BB.

För det fall BB beskattas såsom för utdelning har sökandena alternativt ställt frågan om det medför någon ändring om fastigheterna i stället skulle överlåtas till marknadspris samtidigt som motparten i gengäld skulle erhålla ett korresponderande värde vid prissättningen av en annan tillgång.

Skatterättsnämnden fann att överlåtelser av aktier i Förvaltning, aktier i Länna och andelar i Peboda KB varken medför beskattning av de överlåtande aktiebolagen eller utdelningsbeskattning av aktieägarna AA och BB. När det gäller kommanditbolagets fastighetsöverlåtelser förklarade nämnden att Förvaltning och Peboda AB ska uttagsbeskattas samt att BB ska utdelningsbeskattas. Beträffande den alternativa frågan ansåg Skatterättsnämnden att svaret på frågorna inte förändras om fastighetsöverlåtelserna sker till marknadspris.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Motparterna har inte några invändningar mot Skatteverkets yrkande.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Frågan i målet är om de simultana och korsvisa överlåtelser som ingår i det planerade förfarandet ska behandlas var för sig vid inkomstbeskattningen eller som byten.

Rättslig reglering

Tillämpliga bestämmelser finns i inkomstskattelagen.

I 13 kap. 2 § anges att för juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet. Av 4 § framgår att detsamma gäller för inkomster och utgifter hos svenska handelsbolag. För delägare som är fysiska personer räknas handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital.

Enligt 15 kap. 1 § ska ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten tas upp som intäkt. Inkomster i annat än pengar ska enligt huvudregeln i 61 kap. 2 § värderas till marknadsvärdet.

Med kapitalvinst i inkomstlagen kapital och näringsverksamhet avses bl.a. vinst vid avyttring av tillgångar respektive kapitaltillgångar (41 kap. 2 § och 25 kap. 3 §). Med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar (44 kap. 3 §).

Av 24 kap. 13 och 14 §§ följer att en aktie som ägs av ett aktiebolag är en näringsbetingad andel om den är en kapitaltillgång och inte är marknadsnoterad. Enligt 25 a kap. 3 a § ska en andel i ett svenskt handelsbolag som ägs av ett aktiebolag behandlas som en näringsbetingad andel. Att kapitalvinst på grund av avyttring av en näringsbetingad andel inte ska tas upp – i annat fall än om reglerna om skalbolagsbeskattning i 9 § aktualiseras – framgår av 5 § samma kapitel.

I 22 kap. finns bestämmelser om uttag ur näringsverksamhet. De är bl.a. tillämpliga om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt

motiverat (3 §). Uttag av en tillgång ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (7 §).

I 23 kap. finns bestämmelser om underprisöverlåtelse. Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14–29 §§ är uppfyllda. Enligt 14 § ska överlåtaren och förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag. Med företag avses enligt 4 § första stycket bl.a. svenskt aktiebolag, dock inte handelsbolag.

I 23 kap. 9 § anges att en underprisöverlåtelse inte ska medföra någon uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. Om tillgången överläts av ett företag ska överlåtelsen inte heller medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning (11 §).

Enligt 23 kap. 2 § andra stycket gäller bestämmelserna i kapitlet inte om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. Bestämmelserna om underlåten utdelningsbeskattning i 11 § tillämpas dock när en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om bl.a. förutsättningarna i 19 § om kvalificerade andelar är uppfyllda.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Det kan inledningsvis konstateras att EE som är aktieägare i Förvaltning och delägare i Peboda KB påverkas av omstruktureringen. Han är dock inte sökande i förhandsbeskedsärendet. Inte heller när det gäller eventuella beskattningskonsekvenser för AA på grund av hans direkta ägande i kommanditbolaget har det ställts någon fråga. Dessa förhållanden bör emellertid inte utgöra hinder för en prövning av ansökningen.

Vid sin prövning utgår Högsta förvaltningsdomstolen från att förfarandet, som innefattar en serie korsvisa transaktioner mellan aktiebolag, inte strider mot någon bestämmelse i aktiebolagslagen (2005:551).

Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts. En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar (jfr RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2010 ref. 51).

Högsta förvaltningsdomstolen har – som Skatterättsnämnden konstaterat – i tidigare avgöranden godtagit att samtidiga och korsvisa överlåtelser som ingått i ett förfarande avseende en bolagsuppdelning behandlats var för sig vid inkomstbeskattningen (RÅ 2006 ref. 74 och RÅ 2004 not. 197). Förfarandet i dessa fall bestod av överlåtelse av en verksamhet från ett aktiebolag till ett annat samt överlåtelse av aktier i det bolag som överlät verksamheten. Transaktionerna var beroende av varandra och skedde till underpris.

I nu aktuellt fall ska verksamheten i en koncern delas upp i två separata företagsgrupper genom samtidiga och korsvisa överlåtelser som är beroende av varandra. Syftet är, förutom att renodla verksamheterna, även att genom ömsesidiga värdeöverföringar vidmakthålla en viss förmögenhetsfördelning på ägarnivå. För att uppnå det ekonomiskt likvärdiga slutresultatet ska förfarandet inte bara omfatta tillgångar som direkt eller indirekt hör till aktiebolagen utan även viss förmögenhet som de tre bröderna indirekt äger genom Peboda KB, dvs. 30 procent av fastigheterna Sågverket och Täckerråker (jfr RÅ 2009 ref. 85 och HFD 2012 not. 74). Situationen här är således en annan än den som var föremål för prövning i de rättsfall som nämns i föregående stycke.

Mot bakgrund av det anförda finner Högsta förvaltningsdomstolen att de omfrågade överlåtelserna utgör bytestransaktioner. Om något undantag från beskattning inte är tillämpligt ska vid beräkning av kapitalvinsten som intäkt tas upp vad som erhålls för den avyttrade tillgången, dvs. värdet av den tillbytta

tillgången. Detta värde beräknas till marknadsvärdet vid bytestillfället (jfr RÅ 1991 ref. 98, RÅ 1990 not. 329 och RÅ 2002 ref. 101).

Av givna förutsättningar framgår att aktierna i Förvaltning och i Länna är näringsbetingade andelar samt att de företagsägda andelarna i Peboda KB ska behandlas som sådana. Kapitalvinster på grund av avyttring av dessa aktier och andelar ska därför inte medföra beskattning hos de överlåtande bolagen.

Förfarandets karaktär av byte under den givna förutsättningen att ett ekonomiskt likvärdigt slutresultat ska uppnås innebär att marknadsmässig ersättning erhålls för fastigheterna Sågverket och Täckeråker. Överlåtelseerna bör därför medföra att delägarna är skattskyldiga för kapitalvinst som kan uppkomma i kommanditbolaget. Det förhållandet att viss del av ersättningen inte erhålls av kommanditbolaget utan av aktiebolag som är i intressegemenskap med detta bolag påverkar inte denna bedömning.

Fråga återstår om de transaktioner som ingår i förfarandet medför beskattning hos aktieägarna såsom för utdelning.

En förmögenhetsöverföring från ett aktiebolag till ett annat, som inte är affärs- mässigt motiverad, innebär ett sådant förfogande över det överförda värdet att det behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överförande bolaget (RÅ 2004 ref. 1). En sådan disposition ska föranleda utdelningsbeskattning av aktieägaren om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse (23 kap. 2 och 11 §§ inkomstskattelagen).

I RÅ 2009 ref. 85 överfördes värden från ett aktiebolag till ett annat. Högsta förvaltningsdomstolen fann att ägaren till det överlåtande bolaget skulle utdelningsbeskattas på grund av att han kompenserats genom att från ägaren av det andra bolaget få förvärva fastighetsandelar till ett pris som understeg marknadsvärdet.

Mål nr
4193-15

Om ett bolag vid en överlåtelse till ett annat bolag erhåller full kompensation för den överlåtna tillgången är det inte fråga om en förmögenhetsöverföring som en aktieägare i det överlåtande bolaget kan anses förfoga över såsom utdelning. Detta bör gälla oavsett om kompensationen tillförs det överlåtande bolaget eller dess dotterbolag.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att de nu aktuella överlåtelseerna utgör byten som sker mot marknadsmässig ersättning. Av lämnade förutsättningar framgår att NYAB 1 och NYAB 2 samt Förvaltning – direkt eller indirekt genom dotterbolag – ska kompenseras fullt ut vid de transaktioner som genomförs mellan berörda bolag. Vid sådana förhållanden medför inte de överlåtelser som ingår i förfarandet någon förmögenhetsöverföring som kan behandlas som utdelning till de fysiska personer som är aktieägare i bolagen.

Mot bakgrund av det anförda ska varken överlåtelseerna av andelar eller av fastigheter föranleda utdelningsbeskattning. Med denna utgång förfaller den alternativa frågan. Förhandsbeskedet ska ändras i enlighet med det anförda.

I avgörandet har deltagit justitieråden Karin Almgren, Eskil Nord,
Christer Silfverberg, Inga-Lill Askersjö och Mahmut Baran.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.