

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6960-15

meddelad i Stockholm den 16 juni 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPARTER

Se bilaga (här borttagen)

Ombud för samtliga: Skattejurist Benny Lundin
Lundin Skatt AB
Engelbrektsgatan 6
702 12 Örebro

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 18 november 2015 i ärende dnr 80-14/D

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 och 3 samt förklarar, med ändring av svaret på fråga 2, att aktieöverlåtelsen inte medför att någon av sökandena ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Dok.Id 172477

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

HMB Construction AB (bolaget) är ett byggtreprenadföretag med omkring 200 anställda. Bolaget bedöms ha ett marknadsvärde på ca 168 miljoner kr och ett substansvärde på ca 94 miljoner kr. Bolaget ägs i sin helhet av anställda enligt följande.

Drygt 90 procent av aktierna ägs av HMB Holding AB (Gamla Holding), vilket i sin tur ägs av 10 anställda nyckelpersoner i bolaget, däribland sökandena 1–4 i Skatterättsnämnden. När en delägare uppnår en viss ålder eller avslutar sin anställning ges en annan anställd möjlighet att förvärva aktier i Gamla Holding. Av ett avtal mellan aktieägarna i Gamla Holding framgår att ersättningen vid in- och utträden utgörs av aktiernas substansvärde. Beslut om att erbjuda en anställd att bli delägare i Gamla Holding fattas genom ett omröstningsförfarande bland befintliga delägare.

Resterande del av aktierna i bolaget ägs direkt av 22 anställda, däribland sökandena 5–13 i Skatterättsnämnden. För dessa aktier gäller att in- och utträden sker till marknadspris. Syftet med att ge vissa anställda möjlighet att köpa aktier direkt i bolaget är bl.a. att några av dem på sikt ska utvecklas till nyckelpersoner i verksamheten och då kunna erbjudas delägarskap på holdingbolagsnivå.

Enligt ansökan om förhandsbesked har en osäkerhet uppkommit när det gäller om förvärv av aktier för en ersättning motsvarande substansvärdet kan göras utan skattekonsekvenser. Bolaget överväger därför att införa en alternativ successionsmodell enligt följande.

De sökande som äger aktier direkt i bolaget får dessa inlösta genom att aktierna dras in. Ersättningen motsvarar aktiernas marknadsvärde. Samtliga sökande anskaffar därefter tillsammans ett nytt bolag, Nya Holding. Gamla Holding överlåter sedan sina aktier i bolaget till Nya Holding för en ersättning som motsvarar aktiernas substansvärde, vilket understiger marknadsvärdet med ca 72 miljoner kr. Slutligen likvideras Gamla Holding och dess kapital skiftas ut

till delägarna. I samband därmed avslutar sex av dessa sina anställningar i bolaget och inträder alltså inte som delägare i Nya Holding.

Om den beskrivna modellen för ägarsuccession anses genomförbar utan negativa skattekonsekvenser är tanken att samma modell ska användas vid kommande ägarskiften.

Som förutsättning har lämnats att samtliga delägare i Nya Holding kommer att fortsätta att vara verksamma i betydande omfattning i bolaget och att deras andelar i Nya Holding därmed kommer att vara kvalificerade andelar enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1299), IL. Som ytterligare förutsättningar gäller att samtliga sökande har marknadsmässiga löner och att några sidoverlag eller andra ersättningar från delägarna i Nya Holding i form av redan utförda eller framtida arbetsprestationer inte förekommer.

Genom ansökan om förhandsbesked ville sökandena få klarlagt om aktieöverlåtelsen från Gamla Holding till Nya Holding skulle medföra någon inkomstbeskattning dels för de sökande som är delägare i Gamla Holding (fråga 1), dels för samtliga delägare i Nya Holding (fråga 2). Sökandena ville också veta om lagen (1995:575) mot skatteflykt skulle vara tillämplig på förfarandet (fråga 3).

Sökandena ansåg att överlåtelsen var en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL och att någon inkomstbeskattning därmed inte skulle aktualiseras. Skatteverket menade däremot att underpriset kunde betraktas som en ersättning för sökandenas arbetsinsatser och att det därför inte var fråga om en underprisöverlåtelse.

Skatterättsnämnden fann att aktieöverlåtelsen inte skulle föranleda någon utdelningsbeskattning för sökandena 1–4 (fråga 1). Nämnden ansåg vidare att överlåtelsen skulle medföra att sökandena 5–13 skulle beskattas för en förmån i inkomstslaget tjänst, samt att detsamma gällde för sökandena 1–4 till den del överlåtelsen medförde att deras tidigare indirekta innehav i bolaget ökade

(fråga 2). Nämnden fann slutligen att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet (fråga 3).

Som motivering angav Skatterättsnämnden bl.a. att den slutsatsen torde kunna dras av praxis, att när ägaren till det förvärvande företaget är anställd presumeras ett underpris utgöra ersättning för en arbetsprestation om inte annat görs sannolikt. Omständigheterna i ärendet tydde enligt nämnden på att syftet med överlåtelsen var att belöna anställda nyckelpersoner samt att knyta dem närmare bolaget. Eftersom förmånen att förvärva aktier till underpris hade sin grund i sökandenas anställning i bolaget skulle de beskattas för förmånen om de kunde anses ha lämnat ett sidovederlag som motsvarade underpriset. De sökande som inte tidigare ägde aktier i Gamla Holding, samt de vars indirekta ägarandel i bolaget skulle öka, fick anses ha lämnat ett sådant sidovederlag. Eftersom överlåtelsen enligt nämnden utgjorde en underprisöverlåtelse under förutsättning att sökandenas indirekta ägande i bolaget kvarstod oförändrat skulle någon utdelningsbeskattning däremot inte ske.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkar att det fastställs.

Sökandena av förhandsbeskedet anser att de ställda frågorna ska besvaras så att ingen av dem ska beskattas med anledning av aktieöverlåtelsen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Frågan i målet är om det vid en aktieöverlåtelse mellan två bolag ska anses förekomma sidovederlag i form av arbetsinsatser och det därför inte är fråga om en underprisöverlåtelse.

Rättslig reglering

I 23 kap. IL finns bestämmelser om beskattningen vid underprisöverlåtelser. Med underprisöverlåtelse avses enligt 3 § överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om vissa i kapitlet angivna villkor är uppfyllda. När det – som i detta fall – är fråga om överlåtelse av näringsbetingade andelar är enligt 2 § andra stycket underprisreglerna i princip inte tillämpliga. De gynnande bestämmelserna i 11 § tillämpas dock, under förutsättning bl.a. att andelen kvalificerade andelar i det förvärvande företaget är minst lika stor som i det överlåtande företaget.

Av 11 § första stycket framgår att om tillgången överlåts av ett företag, ska överlåtelserna inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en del i företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Överlåtelserna ska inte heller medföra att skillnaden ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av bl.a. den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Gamla Holding ska överlåta sina aktier i bolaget till Nya Holding för ett pris under marknadsvärdet. Huvudfrågan i målet är om bestämmelserna i 23 kap. 11 § första stycket IL medför att sökandena – av vilka några är delägare i Gamla Holding och samtliga avses bli delägare i Nya Holding – inte ska beskattas med anledning av överlåtelserna. För att dessa bestämmelser ska vara tillämpliga krävs att det är fråga om en underprisöverlåtelse enligt 3 §. Vid bedömningen av om så är fallet ska även ersättning i form av arbetsinsatser eller annat sidovederlag beaktas (se RÅ 2008 ref. 52, HFD 2011 ref. 19 och HFD 2012 ref. 74).

I ansökan om förhandsbesked har lämnats som förutsättning att några sidovederlag från delägarna i Nya Holding i form av redan utförda eller framtida arbetsprestationer inte förekommer. Frågan är om denna förutsättning kan godtas.

I rättsfallet HFD 2012 ref. 74 skulle VD:n i ett familjeägt bolag indirekt få förvärva nio procent av aktierna i bolaget till ett pris under marknadsvärdet. I ansökan om förhandsbesked angavs att syftet med att låta VD:n förvärva aktierna var att knyta honom närmare bolaget. Vidare uppgavs att han under sin anställning hade erhållit marknadsmässig lön och att något sidovederlag inte skulle utgå. Skatterättsnämnden fann dock att de uppgifter som lämnats tydde på att den huvudsakliga avsikten med underpriset var att försäkra sig om VD:ns fortsatta arbete i bolaget och att underpriset därför kunde betraktas som en ersättning för dessa arbetsinsatser. Det var därmed inte fråga om en underprisöverlåtelse. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Även i det nu aktuella fallet får ett av syftena med att på förmånliga villkor erbjuda vissa anställda att bli delägare antas vara att knyta dem närmare bolaget. Detta talar för att den lämnade förutsättningen om avsaknad av sidovederlag i form av arbetsinsatser inte heller i detta fall borde kunna godtas. Förhållandena skiljer sig dock på flera sätt från dem i 2012 års rättsfall.

I rättsfallet skulle aktieöverlåtelsen ske till ett av VD:n helägt aktiebolag och annat framgår inte än att det värde som genom överlåtelsen skulle överföras från de tidigare ägarna, utan inskränkningar tillföll honom i egenskap av ägare till det förvärvande bolaget. I det nu aktuella fallet utgör överlåtelsen ett led i en modell för ägarsuccession i ett bolag som i sin helhet ägs av de anställda. Syftet med modellen är att ge nya personer möjlighet att träda in som delägare när befintliga delägare uppnår en viss ålder eller avslutar sin anställning, och att på så sätt säkerställa att bolaget även fortsättningsvis ägs av personer som är verksamma i det.

Förfarandet innebär att de delägare i Gamla Holding som i samband med de planerade transaktionerna ska avsluta sina anställningar i bolaget inte kommer att inträda som delägare i Nya Holding. När Gamla Holding likvideras kommer de att tillskiftas kapital motsvarande substansvärdet av den andel av de överlåtna aktierna i bolaget som motsvarar deras andelar i Gamla Holding. Detta överensstämmer med den ersättning som de enligt aktieägaravtalet i Gamla Holding har

rätt till. Genom transaktionerna kan de därmed, till förmån för de tillträdande delägarna i Nya Holding, sägas avstå från den del av värdet på aktierna i bolaget som överstiger substansvärdet.

Denna modell för ägarsuccession är sedan tänkt att tillämpas även vid kommande delägarbyten. Delägarna i Nya Holding kommer då, på motsvarande sätt som delägarna i Gamla Holding, att få ersättning motsvarande substansvärdet på aktierna i bolaget medan det överskjutande värdet kommer att föras över till ett nybildat holdingbolag med delvis ny ägarkrets.

Med hänsyn till vad som är upplyst om syftet med transaktionerna och hur dessa ska genomföras anser Högsta förvaltningsdomstolen att den lämnade förutsättningen att sidovederlag inte ska utgå, i detta fall kan godtas. Det är därmed fråga om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 3 § IL. Av 11 § första stycket följer då att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte ska beskattas som utdelning (fråga 1) eller som intäkt i inkomstslaget tjänst (fråga 2) hos någon av sökandena. Av det anförda följer också att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandet (fråga 3).

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Elisabeth Rynning, Per Classon och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jan Finander.