

HFD 2018 ref. 62

Samtidig avyttring av andelar i flera olika företag mot ersättning i form av andelar i ett annat företag har inte ansetts utgöra ett enda gemensamt andelsbyte enligt bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Förhandsbesked om inkomstskatt.

48 a kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 11 december 2018 följande dom (mål nr 3118-18).

Bakgrund

Vid inkomstbeskattningen finns särskilda bestämmelser om s.k. framskjuten beskattning vid andelsbyten som innebär att en fysisk person kan avyttra andelar i ett aktiebolag till ett annat aktiebolag mot ersättning i form av andelar i det köpande bolaget. Bestämmelserna är ett undantag från huvudregeln att en avyttring utlöser omedelbar beskattning och innebär att en eventuell kapitalvinst inte ska tas upp vid bytet. I stället förs omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna över till de mottagna andelarna.

För s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag gäller att utdelning och kapitalvinst i vissa fall och i viss omfattning ska tas upp i inkomstslaget tjänst vid inkomstbeskattningen. Om utdelningen understiger ett visst gränobelopp uppstår ett s.k. sparutdelningsutrymme som förs vidare till nästa beskattningsår. Det finns därför särskilda bestämmelser för kvalificerade andelar som byts bort i ett andelsbyte. Det ska bl.a. göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital och i inkomstslaget tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte hade tillämpats.

B.C. ansökte om förhandsbesked för att få veta om planerade transaktioner för att uppnå en förändring av ägarstrukturen beträffande hans fyra aktiebolag utgör ett enda gemensamt andelsbyte som omfattas av bestämmelserna om framskjuten beskattning (fråga 1). Om så är fallet ville han även få veta om det är fråga om ett andelsbyte för vilket det ska beräknas ett enda tjänstebelopp för utdelning och ett enda tjänstebelopp för kapitalvinst (fråga 2). Dessutom ville han få veta på vilket sätt det sparade utdelningsutrymme för aktierna i de fyra bolagen i så fall ska fördelas på aktierna i det köpande bolaget (fråga 3).

Av lämnade förutsättningar framgår bl.a. följande.

B.C:s andelar i de fyra företagen är kvalificerade. För att förenkla ägarstrukturen och samtidigt behålla det sparade utdelningsutrymmet hänförligt till andelarna i de fyra företagen avser han att genomföra ett andelsbyte. Han planerar att samtidigt överlåta sina andelar i de fyra företagen till ett nytt företag som bildas i samband med överlåtelsen. Som ersättning för andelarna tilldelas han andelar i det nya företaget. Efter andelsbytet kommer B.C. att äga samtliga andelar i det nya företaget.

Skatterättsnämnden fann att det aktuella förfarandet utgör ett enda gemensamt andelsbyte och att bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten är tillämpliga. Nämnden konstaterade att det inte går att utläsa av lagtexten hur ett gemensamt andelsbyte förhåller sig till definitionen av ett andelsbyte och att frågan inte heller har berörts i förarbetena. Med stöd av rättsfallet RÅ 2000 ref. 23 och uttalanden i EU-domstolens avgörande *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369) ansåg dock nämnden att det är fråga om ett enda gemensamt utbyte av andelar som omfattas av definitionen av andelsbyten i det s.k. fusionsdirektivet (2009/133/EG) och därmed även de svenska bestämmelserna. Med detta som utgångspunkt fann nämnden beträffande de övriga två frågorna dels att det ska beräknas ett gemensamt tjänstebelopp för utdelning och ett gemensamt tjänstebelopp för kapitalvinst för de mottagna andelarna, dels att det sammanlagda sparade utdelningsutrymmet som belöper på de avyttrade andelarna ska fördelas på de mottagna andelarna.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att transaktionerna ska bedömas som fyra andelsbyten i stället för ett enda gemensamt andelsbyte (fråga 1), att det därför ska beräknas fyra tjänstebelopp för utdelning respektive kapitalvinst (fråga 2) och att det sparade utdelningsutrymmet från de bortbytta andelarna ska hänföras till respektive andelsbyte (fråga 3).

Skatteverket anför bl.a. följande. Om en skattskyldig äger två företag där bara det ena andelsinnehavet är kvalificerat följer det av fåmansföretagsreglerna att mottagna andelar ska anses särskilt kvalificerade. Även andelar som annars inte hade blivit kvalificerade blir därmed kvalificerade. Andelsbytet kommer därför att leda till en hårdare beskattning vilket inte kan anses förenligt med fusionsdirektivet. De rättsfall som Skatterättsnämnden hänvisar till ger inte stöd för att ett enda gemensamt andelsbyte kan omfatta avyttrade andelar i flera olika företag.

B.C. anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Huvudfrågan i målet är om andelar i flera olika företag som samtidigt avyttras mot ersättning i form av andelar i ett annat företag kan utgöra ett enda gemensamt andelsbyte enligt bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten.

Rättslig reglering

Bestämmelser om framskjuten beskattning vid andelsbyten finns i 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Med andelsbyte avses enligt 2 § ett förfarande som för det första innebär att en fysisk person avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag och för det andra att ersättningen är marknads- mässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Ersättningen får dock till en del lämnas i pengar.

Därutöver föreskrivs att villkoren i 5–8 §§ ska vara uppfyllda, vilket innebär att säljaren ska vara bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom EES, att både det köpande och det avyttrade företaget ska vara en juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag, samt att vissa regler om röstetal ska vara uppfyllda.

Enligt 10 § ska mottagna andelar anses förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen.

Om en andel som är föremål för ett andelsbyte är kvalificerad gäller särskilda regler i 8 a–c §§. Bl.a. gäller att det för en avyttrad andel ska göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstlaget kapital och i inkomstlaget tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

Enligt 57 kap. 7 § första stycket gäller att om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte ska mottagna andelar anses kvalificerade hos andelsägaren. Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte ska enligt 15 § första stycket sparutdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

I fusionsdirektivet finns harmoniserade regler för andelsbyten men även för andra omstruktureringsförfaranden såsom fusioner och partiella fissioner.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledningsvis konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten – liksom övriga omstruktureringsförfaranden som regleras i inkomstskattelagen och i fusionsdirektivet – utgör undantag från

huvudregeln att en avyttring utlöser en omedelbar beskattning. Bestämmelserna bör därför tolkas i ljuset av detta.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar vidare att definitionen i 48 a kap. 2 § IL enligt sin ordalydelse föreskriver att det ska vara fråga om en avyttring av en andel i ett företag till ett annat företag mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget. Det finns inte någon uttrycklig reglering som avser avyttring av andelar i flera olika företag mot ersättning i form av andelar i ett annat företag. Detta gäller även regelverket i artikel 2 e i fusionsdirektivet.

Beträffande omstruktureringsförfarandena fusion och partiell fission i 37 kap. respektive 38 a kap. IL – för vilka det också finns harmoniserade regler i fusionsdirektivet – finns däremot särskild reglering för det fall det finns flera överlåtande företag (37 kap. 7 § och artikel 2 a i direktivet) respektive flera övertagande företag (38 a kap. 3 § och artikel 2 c i direktivet).

Mot bakgrund av såväl den svenska som den unionsrättsliga författningstextens utformning ligger det närmast till hands att tolka bestämmelsen i 48 a kap. 2 § så att ett enda gemensamt andelsbyte med avyttrade andelar i flera olika företag inte omfattas av bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten.

Denna tolkning stöds vidare av att det inte i något av de lagstiftningsärenden som avsett svenska regler om andelsbyten gjorts uttalanden som ger stöd för att det skulle finnas en möjlighet till ett enda gemensamt andelsbyte med avyttrade andelar i flera olika företag. Det finns inte heller i skälen till fusionsdirektivet någonting som ger stöd för att direktivets bestämmelser om utbyte av aktier eller andelar förutsätter att det ska finnas en möjlighet till sådana slags andelsbyten.

Som ytterligare stöd för en restriktiv tolkning av tillämpningsområdet för bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten finns skäl att framhålla frånvaron av såväl kompletterande regler som någon form av vägledning genom förarbetsuttalanden beträffande de frågeställningar som ett gemensamt andelsbyte kan ge upphov till vid tillämpningen av fåmansföretagsreglerna.

De av Skatterättsnämnden åberopade rättsfallen ger enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte stöd för en motsatt tolkning.

Sammanfattningsvis finner Högsta förvaltningsdomstolen att samtidig avyttring av andelar i flera olika företag mot ersättning i form av andelar i ett annat företag inte utgör ett enda gemensamt andelsbyte vid tillämpningen av bestämmelserna i 48 a kap. IL.

Fråga 1 ska därför besvaras i enlighet med det sagda. Till följd av svaret på fråga 1 förfaller fråga 2 och 3.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar såvitt avser fråga 1 att transaktionerna inte utgör ett enda gemensamt andelsbyte vid tillämpningen av bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. inkomstskattelagen.

Övriga frågor förfaller.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Saldén Enérus*, *Classon*, *Andersson* och *von Essen*. Föredragande var justitisekreteraren Camilla Wernkvist.

Skatterättsnämnden (2018-05-09, Eng, ordförande, *Pettersson*, *Jönsson*, *Kristiansson*, *Påhlsson*, *Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Fråga 1: Transaktionerna innebär att fråga är om ett andelsbyte och bestämmelserna i 48 a kap. IL, är tillämpliga.

Fråga 2: Vid andelsbytet ska ett gemensamt tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten och ett gemensamt tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten beräknas.

Fråga 3: Det sammanlagda sparade utdelningsutrymmet som belöper på de avyttrade andelarna ska fördelas på de mottagna andelarna.

Motivering

Fråga 1

Den huvudsakliga frågeställningen i ärendet är om de transaktioner som B.C. överväger att genomföra, där aktier i fyra olika bolag ska avyttras mot ersättning i form av aktier i ett bolag, kan utgöra ett sådant andelsbyte som avses i 48 a kap. Frågeställningen tar sikte på omständigheter som gäller såväl det köpande företaget som omständigheter som gäller de avyttrade företagen.

Beträffande det köpande företaget är följande att beakta. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning utgör det förhållandet att bolaget vid samma tillfälle som bolaget bildas blir ny ägare till andelar i de avyttrade företagen inget hinder i sig mot att betrakta bolaget som ett köpande företag i kapitlets mening. Av lagtexten i 48 a kap. 6 § kan t.ex. inte utläsas något hinder mot att aktier som ges ut i samband med ett köpande bolags bildande kan vara mottagna andelar. Till skillnad mot i tidigare lagstiftning finns inte krav på att de mottagna andelarna ska vara nyemitterade (jfr prop. 1998/99:15 s. 183).

I den huvudsakliga frågeställningen ligger vidare bl.a. att bedöma om transaktionerna som B.C. överväger att genomföra ska ses som ett gemensamt andelsbyte och, om så är fallet, hur detta förhåller sig till definitionen i 2 § samt övriga villkor i 5–8 §§.

Det finns inget avtalsutkast i ärendet. De omständigheter som enligt nämndens bedömning är nödvändiga för att lämna ett besked framgår dock av den beskrivning som getts in. Utifrån den beskrivning som finns i ansökan anser nämnden att det klart framgår att parternas avsikt är att aktier i fyra bolag genom ett andelsbyte ska överlåtas mot aktier i ett nytt bolag, att andelsbytet ska gälla BC:s samtliga andelar i företagen samt att transaktionerna ska genomföras vid ett och samma tillfälle och vara beroende av varandra. Parternas uppfattning är således att det är fråga om ett gemensamt andelsbyte.

Enligt Skatterättsnämndens mening kan man inte av lagtexten utläsa hur ett sådant gemensamt andelsbyte förhåller sig till definitionen av andelsbyte i 2 §. Frågan har inte berörts i förarbetena till lagstiftningen. I praxis har aktier av olika slag, i form av A- och B-aktier, i det avyttrade företaget ansetts kunna vara föremål för ett och samma andelsbyte (jfr RÅ 2000 ref. 23), dvs. ett gemensamt andelsbyte. Rättsfallet gällde i och för sig en annan metod för uppskov med beskattningen vid andelsbyten än den som tillämpas enligt 48 a kap. där det vid bytet räknades fram en kapitalvinst som skulle fördelas på de mottagna andelarna. I domskälen uttalar sig emellertid domstolen om vad som gällde beträffande de mottagna andelarnas anskaffningsvärde, dvs. motsvarande omkostnadsbelopp, och de bedömningar som görs i rättsfallet bör därmed ha betydelse också vid bedömningar enligt 48 a kap.

Av betydelse är vidare EU-domstolens avgörande i Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369. Avgörandet gällde bl.a. frågan om nationell domstol har möjlighet att begära förhandsavgörande från EU-domstolen även när ett direktiv (rådets direktiv 90/434/EEG, fusionsdirektivet, numera rådets direktiv 2009/133/EG) inte är direkt tillämpligt. Avgörandet gällde emellertid också frågor om huruvida ett visst förfarande utgjorde ett utbyte av aktier eller andelar enligt definitionen i artikel 2 d fusionsdirektivet (numera artikel 2 e), vilket domstolen menade var fallet.

Av omständigheterna i Leur-Bloem framgår att det aktuella förfarandet avsåg ett förvärv av aktier i ett bolag genom utbyte av aktier i två andra bolag. De frågor som EU-domstolen svarade på i denna del var visserligen inte direkt inriktade på den eventuella betydelsen av att de avyttrade aktierna inte var utgivna av samma företag men att denna omständighet förelåg framgår tydligt (jfr t.ex. p. 37) och måste enligt Skatterättsnämndens mening ha beaktats i de av domstolen lämnade svaren. Av EU-domstolens bedömning i Leur-Bloem följer därmed enligt nämndens uppfattning att de transaktioner som är aktuella i förevarande fall utgör ett utbyte av aktier eller andelar enligt definitionen i fusionsdirektivet. Bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL är en del av den svenska implementeringen av fusionsdirektivet och avsikten med bestämmelserna är att inhemska transaktioner ska behandlas på samma sätt som gränsöverskridande transaktioner.

Mot bakgrund av ovanstående finner Skatterättsnämnden att de transaktioner som B.C. nu överväger genomföra utgör ett sådant andelsbyte som omfattas av definitionen i 48 a kap. 2 §. Till skillnad mot

Skatteverket anser nämnden att varken lagtexten eller systematiken i övrigt i IL kan leda till en annan bedömning.

Frågorna 2 och 3

[text här utelämnad]