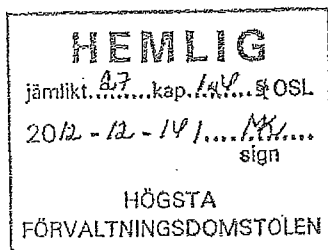


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
4376-11

meddelad i Stockholm den 14 december 2012

KLAGANDE

1. [REDACTED]
2. [REDACTED]
3. [REDACTED]

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 15 juni 2011 i ärende dnr 74-10/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar överklagandet såvitt avser frågorna 3 och 4 under alternativ 1 samt frågorna 1 och 3 under alternativ 2.

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

DOM

Mål nr
4376-11

2

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked i övrigt endast på så sätt att fråga 2 under alternativ 2 besvaras med att överlåtelsen från Nyab 1 till Nyab 2 inte ska leda till att ägaren av Nyab 1 utdelningsbeskattas.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

YRKANDEN

När det gäller alternativ 1 yrkar klagandena att förhandsbeskedet fastställs avseende frågorna 3 och 4 samt att svaren på frågorna 1 och 2 ändras så att överlåtelsen av aktierna i S [REDACTED] bedöms som gåva samt att K [REDACTED] får överta U [REDACTED]s omkostnadsbelopp och sparade utdelningsutrymme för aktierna.

När det gäller alternativ 2 yrkar klagandena att förhandsbeskedet fastställs avseende frågorna 1 och 3 samt att svaret på fråga 2 ändras så att aktieöverlåtelsen inte medför någon utdelningsbeskattning för U [REDACTED].

Skatteverket anser att förhandsbeskedet inte ska ändras.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Bakgrund

P [REDACTED] bedriver verksamhet i form av bl.a. försäljning av tak- och väggplåt. Bolaget ägs av R [REDACTED] S [REDACTED] bedriver

fastighets- och kapitalförvaltning. Aktierna i bolaget ägs med hälften var av R [REDACTED] [REDACTED]s döttrar U [REDACTED] och K [REDACTED]. De fick aktierna i gåva av sina föräldrar för ca tio år sedan.

Avsikten är att ägandet av bolagen ska förändras så att U [REDACTED] blir ensam ägare av P [REDACTED] och K [REDACTED] blir ensam ägare av S [REDACTED]. I ansökningsbeskrivningen beskrivs två alternativ för att åstadkomma detta.

Enligt alternativ 1 ska U [REDACTED] genom en som gåva rubricerad transaktion överlåta sina aktier i S [REDACTED] till K [REDACTED] samtidigt som R [REDACTED] ska ge sina aktier i P [REDACTED] till U [REDACTED].

Enligt alternativ 2 ska U [REDACTED] och K [REDACTED] förvärva var sitt nybildat bolag, Nyab 1 respektive Nyab 2. U [REDACTED] ska sedan överlåta samtliga sina aktier i S [REDACTED] till Nyab 1 och K [REDACTED] ska överlåta en procent av sina aktier i S [REDACTED] till Nyab 2. Nyab 1 ska därefter överlåta aktierna i S [REDACTED] till Nyab 2 till underpris. Samtidigt ska U [REDACTED] få aktierna i P [REDACTED] som gåva av R [REDACTED].

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skatterättsnämndens beslut såvitt avser frågorna 3 och 4 under alternativ 1 samt frågorna 1 och 3 under alternativ 2 kan inte anses ha gått klagandena emot. Överklagandet ska därför avvisas i nämnda delar.

Vid beskattningen bör transaktionerna bedömas i ett sammanhang och i enlighet med deras verkliga innebörd (se bl.a. RÅ 1991 ref. 98 och NJA 1984 s. 609). R [REDACTED] får i alternativ 1 anses ställa som villkor för överlåtelsen av aktierna i P [REDACTED] till U [REDACTED] att hon samtidigt överlåter sina aktier i S [REDACTED] till K [REDACTED].

DOM

Mål nr
4376-11

När U [redacted] för att uppfylla faderns villkor överlåter sina aktier i S [redacted] till K [redacted] får det överförda värdet anses utgöra ersättning för att hon erhåller aktier i P [redacted] av honom (jfr det nyssnämnda rättsfallet NJA 1984 s. 609). U [redacted] ska därför beskattas som om hon överlätit sina aktier i S [redacted] mot ett så stort antal aktier i P [redacted] som svarar mot marknadsvärdet på hennes aktier i S [redacted] (jfr RÅ 1991 ref. 98).

Av det anförda följer vidare att K [redacted] inte kan anses få aktierna i S [redacted] gåva från U [redacted]. K [redacted] kan därmed inte överta något omkostnadsbelopp eller sparad utdelningsutrymme från U [redacted].

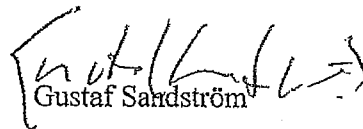
Förhandsbeskedet när det gäller frågorna 1 och 2 under alternativ 1 ska därmed fastställas.

Även transaktionerna i alternativ 2 bör vid beskattningen bedömas i ett sammanhang och i enlighet med deras verkliga innebörd. R [redacted] får anses ställa som villkor för överlåtelsen av aktierna i P [redacted] till U [redacted] att hon – om hon inte förfar i enlighet med alternativ 1 – överlåter aktierna i S [redacted] till det av henne helägda Nyab 1 som därefter omedelbart till underpris vidareöverlåter aktierna till det av K [redacted] helägda Nyab 2. Även i detta alternativ överlåter U [redacted] således aktierna i S [redacted] för att uppfylla faderns villkor och det överförda värdet får därmed – på motsvarande sätt som i alternativ 1 – anses utgöra ersättning för att hon erhåller aktier i P [redacted] av honom. U [redacted] ska därför också i detta alternativ beskattas som om hon överlätit sina aktier i S [redacted] mot ett så stort antal aktier i P [redacted] som svarar mot marknadsvärdet på


hennes aktier i S. Någon utdelningsbeskattning av henne på grund av överlåtelsen av aktierna från Nyab 1 till Nyab 2 aktualiseras därmed inte.

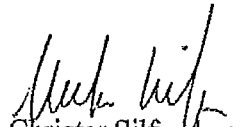
Förhandsbeskedet när det gäller fråga 2 under alternativ 2 ska ändras i enlighet med detta.

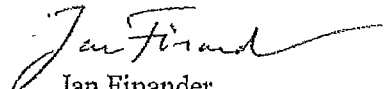

Henrik Jermsten


Gustaf Sandström
Skiljaktig mening


Kristina Ståhl


Olle Stenman


Christer Silfverberg


Jan Finander
Föredragande justitiesekreterare

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Gustaf Sandström är av skiljaktig mening såvitt avser svaret på fråga 2 under alternativ 2 och anför följande.

Alternativ 2 har liksom alternativ 1 till syfte att renodla syskonens ägande av S och P. Redan det förhållandet att det i alternativ 2 tillkommer två skattesubjekt (Nyab 1 och Nyab 2) gör att skatteutfallet kan bli ett annat än i alternativ 1.

DOM

Mål nr
4376-11

Om ett företag överlåter en näringsbetingad andel utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, ska överlåtelsen enligt bestämmelserna i 23 kap. 2 § andra stycket och 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning.

Översatt till det aktuella fallet innebär detta att U [redacted] inte ska beskattas för utdelning från Nyab 1 om bolagets överlåtelse av aktierna i S [redacted] kan anses ske till sådant underpris. Som Skatterättsnämnden konstaterat måste den bedömningen göras med beaktande av samtliga omständigheter. Även vad som förekommit på ägarnivå kan ha betydelse (RÅ 2009 ref. 85).

Överlåtelsen av aktier i S [redacted] innebär att värden överförs från Nyab 1 till Nyab 2. Samtidigt kompenseras U [redacted] genom att hon från fadern erhåller aktier i P [redacted]. Överlåtelsen från Nyab 1 kan därmed inte anses ha skett till underpris i den mening som avses i 23 kap. IL.

Kvar står att det för Nyab 1 är fråga om en överföring av värden. Av RÅ 2004 ref. 1 följer att en förmögenhetsöverföring från ett aktiebolag till ett annat ska, i en situation av det slag som föreligger här, anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som en utdelning till aktieägaren eller aktieägarna i det överlåtande bolaget.

Mot denna bakgrund ska U [redacted] beskattas för utdelning. Hennes överklagande i den aktuella delen ska därför avslås.

Avd. II

Föredraget 2012-08-22