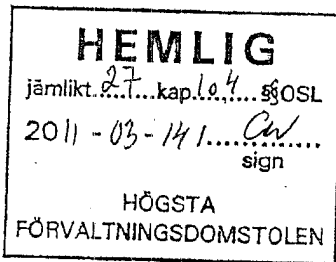


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
4838-10

meddelad i Stockholm den 14 mars 2011

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 9 juli 2010 i ärende dnr 135-09/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 2.

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.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaförvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar svaret på fråga 2 och besvarar frågan med att [REDACTED] ska beskattas i inkomstslaget tjänst för den del av underpriset på aktierna i [REDACTED] som belöper på hans andel av aktierna i [REDACTED]. Skatteverket anför bl.a. följande. När tillgångar överläts till en anställd för ett pris som understiger tillgångens marknadsvärde föreligger en stark presumtion för att underpriset utgör ersättning för en arbetsprestation som denne utfört eller kommer att utföra i sin anställning (jfr RÅ80 1:28, RÅ 1993 ref. 56 och RÅ 2004 ref. 83). Presumtionen och giltigheten av praxis har inte ändrats på grund av införandet av bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Omständigheterna talar för att skälet till att [REDACTED] erbjuds möjligheten att indirekt förvärva aktier i [REDACTED] är hans kompetens, den tilltro som sätts till honom som företagsledare och önskemålet att han ska stanna kvar i bolaget. Det får därför presumeras att den del av underpriset som belöper på de av honom förvärvade aktierna utgör ersättning för arbetsprestationer.

[REDACTED] anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande. Det starkaste stödet för att det rör sig om en underpristransaktion är den betydande skillnaden mellan det överförda värdet och vad som erlagts för aktierna i [REDACTED]. En tillämpning av 23 kap. 11 § IL borde då resultera i att någon tjänstebeskattnings inte ska ske. Även om en mindre del av värdeöverföringen skulle utgöra ersättning för utfört arbete, vilket i sig bestrids, är det ändå fråga om en underpristransaktion som inte är affärsmässigt motiverad och som bör omfattas av de aktuella bestämmelserna. Omständigheterna i RÅ 1993 ref. 56 var annorlunda eftersom aktieförvärvet gjordes direkt av den fysiske personen. Det fanns då inte heller något lagrum med motsvarande innehåll som det som är aktuellt nu.

DOM

Mål nr
4838-10

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Det familjeägda bolag som innehar aktierna i [REDACTED] ska överlåta dessa till [REDACTED]. Ägarförhållandena i [REDACTED] är desamma som i [REDACTED] ägarbolag med undantag av att huvudägaren minskat sin ägarandel från 60 procent till 51 procent. [REDACTED], verkställande direktör i [REDACTED] och utan direkta eller indirekta ägarintressen i det bolaget, har 2007 förvärvat 9 procent av aktierna i [REDACTED] genom att tillskjuta sin del av aktiekapitalet om [REDACTED] kr.

Skatteverkets yrkande innebär att [REDACTED] med anledning av överlåtelsen av [REDACTED] aktierna ska beskattas i inkomstslaget tjänst för den del av underpriset som belöper på hans ägarandel i [REDACTED] om 9 procent.

Ett grundläggande villkor för att en underprisöverlåtelse ska föreligga är enligt 23 kap. 3 § IL att överlåtelsen av tillgången sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Det får dock inte – som här – vara fråga om överlåtelse av näringsbetingade andelar. Av 23 kap. 2 § andra stycket följer att underprisreglerna i kapitlet då i princip inte är tillämpliga. De gynnande bestämmelserna i 11 § tillämpas dock. På samma sätt som enligt 3 § förutsätts att överlåtelsen sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Ett annat villkor är att andelen kvalificerade andelar upprätthålls i det förvärvande företaget. Så är fallet här eftersom [REDACTED] andelar i [REDACTED], liksom övriga andelar, blir kvalificerade vid överlåtelsen.

Underpriset bestäms enligt såväl 23 kap. 2 § som 3 § IL till skillnaden mellan marknadsvärde och ersättning för den överlåtna tillgången. Vad det familjeägda bolaget överlåter är inte aktier i [REDACTED] svarande mot enbart [REDACTED] andel av aktierna i [REDACTED] (dvs. 9 procent) utan samtliga [REDACTED] aktier.

Den substansvärdering som gjorts indikerar, som framgår av Skatterättsnämndens motivering, ett sammanlagt värde på [REDACTED] aktierna om ca [REDACTED] milj. kr enligt


DOM

Mål nr
4838-10

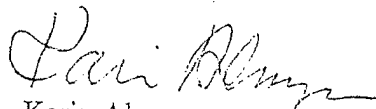
förhållandena i december 2009. Värdet på aktierna ska ställas mot det angivna överlåtelsepriset som motsvarar bokfört värde om ca. [redacted] milj. kr. Sidoverlag ska visserligen beaktas när ersättningen bestäms men vederlag i den formen kan med de förutsättningar som gäller för värderingen av aktierna inte uppgå till ett belopp som svarar mot skillnaden mellan marknadsvärdet och den angivna ersättningen. Slutsatsen är att villkoret i 23 kap. 2 § andra stycket IL att ersättningen ska understiga marknadsvärdet är uppfyllt och att en prövning av förutsättningarna för en beskattning i inkomstslaget tjänst därmed ska göras mot 11 §.

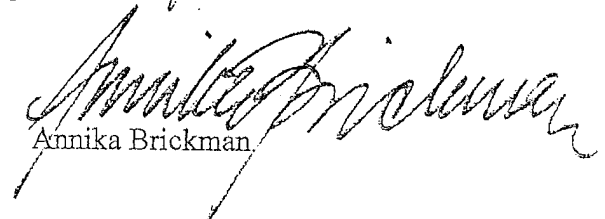
Som framgått blir [redacted] aktier i [redacted] kvalificerade i och med att [redacted] blir dotterbolag till [redacted]. Det innebär att undantaget i 23 kap. 11 § första stycket 2 IL, som innebär att ett skillnadsbelopp inte ska tas upp som intäkt av tjänst av den som äger en kvalificerad andel i företaget, är tillämpligt (jfr prop. 2001/02:46 s. 55 och 73).

Av det anförda följer att överklagandet ska avslås.

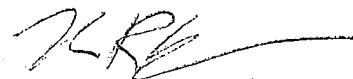

Mats Melin


Gustaf Sandström


Karin Almgren


Annika Brickman


Anita Saldén Enérus



Johan Rubenson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2011-01-12