

Målnummer: 5846-02 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2003-05-16

Rubrik: Fastigheter som i arvlåtarens hand skattemässigt varit att anse som lagertillgångar i byggnadsrörelse behåller denna sin karaktär hos arvtagaren när denne bedriver byggnadsrörelse genom ett av honom ägt aktiebolag. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 27 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde L.E. bl.a. följande. L.E. har genom arvskifte per den 1 maj 2000 ärvt fem hyresfastigheter efter sin far F.E. - Fastigheterna har i F.E:s ägo utgjort omsättningsfastigheter i byggnadsrörelse. De förvärvades samtliga av F.E. under 1950- och 1960-talen och betraktades som lagerfastigheter i den av F.E. då bedrivna enskilda firman. - Från och med den 1 januari 1969 övertogs huvuddelen av entreprenadverksamheten av ett nybildat aktiebolag, F.E. Byggnads AB, varvid F.E. behöll samtliga bebyggda fastigheter i sin egen byggnadsrörelse. - L.E. är företagsledare och huvudägare i familjebolaget L.E. Fastigheter AB (tidigare F.E. Byggnads AB). Bolagets verksamhet i dagsläget består främst av förvaltning av bostadsfastigheter och en viss del kommersiella lokaler samt därutöver en projekt- och utvecklingsrörelse. - Detta bolag äger fastigheter som skattemässigt utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelse. - L.E. äger 64,68 procent av aktierna i L.E. Fastigheter AB. Utöver ovan nämnda indirekt ägda fastighetsbestånd äger L.E. endast en fritidsfastighet. - Fastigheternas sammanlagda taxeringsvärde uppgår till 88 918 000 kr och deras totala skattemässiga anskaffningsvärde till ca 13 000 000 kr. Fastigheternas marknadsvärde överstiger klart nämnda taxeringsvärden. - L.E. har fått erbjudande om att sälja de tillskiftade fastigheterna till extern part. Han överväger detta förutsatt att skattekostnaderna inte blir rent prohibitiva. - I 27 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, redogörs för reglerna vid arv av fastigheter vilka hos arvlåtaren utgjort lagertillgångar i byggnadsrörelse. - I paragrafen sägs att dessa fastigheter behåller sin karaktär av omsättningstillgångar under två förutsättningar. - Antingen skall mottagaren vid förvärvet själv bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, och ifrågavarande fastigheter skulle ha betraktats som omsättningstillgångar för den händelse de förvärvats direkt genom köp, eller skall mottagaren avse att fortsätta att driva den avlidnes näringsverksamhet. - Beträffande frågan om L.E. vid arvskiftet kan anses bedriva byggnadsrörelse är förutsättningarna således att L.E. äger ca 65 procent i L.E. Fastigheter AB. Detta bolag äger omsättningsfastigheter samt bedriver viss byggrorelse. - Beträffande frågan om fortsättande av den avlidnes rörelse bör sägas att F.E. vid sin bortgång inte bedrev någon byggnadsrörelse utan bedrev endast byggnadsrörelse på grund av sitt innehav av omsättningsfastigheter. - Det kan således konstateras att L.E. inte själv bedriver byggnadsrörelse utan att drivande av byggnadsrörelse endast kan anses ske indirekt genom hans innehav av aktier i L.E. Fastigheter AB. - Vidare skall noteras att enär F.E. inte efterlämnade någon aktiv byggnadsrörelse utan endast fastigheter vilka skattemässigt betraktats som omsättningstillgångar så torde L.E. inte kunna anses fortsatt bedriva F.E:s byggnadsrörelse. - Fråga. - Skall de av L.E. ärvda fastigheterna betraktas som omsättningstillgångar i av honom bedriven byggnadsrörelse?

Skatterättsnämnden (2002-09-18, André, ordförande, Wingren, Björkman, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked - De fastigheter L.E. har ärvt efter sin far utgör lagertillgångar i byggnadsrörelse för honom. - Motivering - Frågeställningen i ärendet är om de fem hyresfastigheter som L.E. förvärvade i maj år 2000 i arv efter sin far skall anses ha karaktär av lagertillgångar hos honom. Utgångspunkten för frågeställningen är att fastigheterna utgjorde lagertillgångar i byggnadsrörelse hos fadern och att L.E. bedriver sådan rörelse genom L.E. Fastigheter AB. - Regler om byggnadsrörelse infördes tillsammans med regler om handel med fastigheter i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, år 1981 (SFS 1981:295). I samband med 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna till punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 21 § KL (SFS 1990:650). Bestämmelserna är numera överflyttade till 27 kap. IL. - Enligt 27 kap. 4 § första stycket IL blir en genom köp e.d. förvärvad fastighet lagertillgång om fastighetsägaren eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detsamma gäller enligt andra stycket om någon av dem är företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och fastigheten skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av företaget. - 27 kap. 5 § IL innehåller undantag från presumptionsregeln i 4 § att förvärv av en annan fastighet än en privatbostadsfastighet alltid skall anses som lagertillgång hos förvärvaren. I 5 § punkten 1 finns undantag som inte är aktuellt i det här fallet. Punkten 2 anger att bestämmelserna i 4 § inte gäller beträffande byggnadsrörelse om förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med byggnadsrörelsen. - I 27 kap. 18 § IL regleras förvärv genom bl.a. arv (bestämmelserna gäller även tomtrörelse). En förvärvad fastighet som varit lagertillgång i byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse hos den döde behåller sin karaktär hos förvärvaren om vissa förutsättningar är uppfyllda. Enligt den i ärendet relevanta förutsättningen (första stycket punkten 1) fordras att förvärvaren "vid förvärvet själv bedriver sådan byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse där tillgångarna skulle ha varit lagertillgångar om de hade förvärvats genom köp". - L.E. gör bl.a. gällande att användningen av ordet "själv" i bestämmelsen innebär att en ärvd fastighet kan bli lagertillgång endast när arvtagaren personligen bedriver byggnadsrörelse men inte när rörelsen såsom i ärendet bedrivs genom ett aktiebolag - Nämnden gör följande bedömning. - Som huvudregel gäller enligt 27 kap. 4 § IL att en fastighet som förvärvas av en byggmästare (eller motsvarande) genom köp, byte eller på liknande sätt (köp) anses utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse. Denna presumptionsregel ansågs inte böra omfatta fastigheter som förvärvas genom bl.a. arv, se prop. 1980/81:68, s. 154. Vid förvärv genom arv uppställs i 27 kap. 18 § första stycket första ledet IL kravet att den förvärvade fastigheten skall ha varit lagertillgång hos arvlåtaren. Beträffande sådana fastigheter sker - i andra fall än där förvärvaren avser att fortsätta den avlidnes näringsverksamhet, jfr första stycket 2 - en koppling tillbaka till vad som gäller för en person som förvärvat fastigheterna genom köp, första stycket 1. Fastigheterna behåller sin karaktär av lagerfastigheter bara om förvärvaren vid förvärvet själv bedriver sådan byggnadsrörelse eller motsvarande där tillgångarna skulle ha varit lagertillgångar om de hade förvärvats genom köp. - Enligt nämndens uppfattning medför anknytningen till reglerna för köp m.m. att det ligger närmast till hands att se användningen av ordet själv i första stycket 1 som ett förstärkande ord som markerar att det är förvärvarens förhållanden som avses och inte den tidigare ägarens. Uttalandena i förarbetena får anses ha samma innebörd (se exempelvis vad som framgår om syftet med arvsbestämmelserna och av specialmotiveringen till nuvarande punkten 1, a. prop. s. 167 resp. s. 210). En sådan tolkning vinner även stöd av rättsfallet RÅ83 1:38 (se bl.a. rubriken till rättsfallet). - Det anförda leder till att s.k. byggmästarsmitta skall behandlas lika i köp- och arvsfall även när byggnadsrörelse bedrivs indirekt, som i det aktuella fallet, genom ett aktiebolag. Mot denna bakgrund utgör de lagerfastigheter som L.E. ärvt efter sin far lagertillgångar i byggnadsrörelse för honom om de hade blivit lagertillgångar om han hade köpt dem. Såvitt handlingarna utvisar skulle en sådan prövning leda till att förvärvet omfattas av

presumtionsregeln i 27 kap. 4 § 1L. Eftersom det inte heller framgår att undantaget i 27 kap. 5 § punkten 2 skulle vara tillämpligt för fastigheterna anses skola ha blivit lagertillgångar hos L.E. om han hade köpt dem. De genom arv förvärvade lagerfastigheterna skall därför behålla sin karaktär av lagertillgångar hos L.E.

L.E. överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, skulle förklara att de fastigheter L.E. ärvt av sin far F.E. inte skulle betraktas som omsättningstillgångar.

Riksskatteverket hemställde att förhandsbeskedet inte skulle ändras.

Regeringsrätten (2003-05-16, Billum, Schäder, Melin, Stävberg, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2003-04-29, föredragande Heinefors, målnummer 5846-2002

Sökord:

Litteratur: Prop. 1980/81:68, del A, s. 154, 159, 166-168, 210
