

Målnummer:	4041-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2005-01-28		
Rubrik:	Andelar i ett moderbolag har inte ansetts kvalificerade när andelsägaren inte i betydande omfattning är verksam vare sig i moderbolaget eller i dess dotterbolag, men däremot i ett annat fåmansföretag som bedriver verksamhet som är likartad med verksamheten i dotterbolaget. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	23 kap. 17 §, 19 § och 22 § samt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1999 ref. 28• RÅ 1999 not. 87• RÅ 2000 not. 24• RÅ 2001 ref. 5 (I)• RÅ 2002 ref. 21• RÅ 2004 ref. 1		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB, Y AB och R.E. bl.a. följande. R.E. äger 100 procent av aktierna i X AB respektive 100 procent av aktierna i det nybildade/vilande bolaget Y AB. - X AB utförde under åren 1988/1989 en byggnadsentreprenad med egen personal till extern köpare. Under 1988 förvärvade bolaget 18 fastigheter från bolagets dåvarande ägare E.E. samt från ett byggbolag. Eftersom bolaget bedrev byggnadsrörelse under det år som fastigheterna förvärvades utgör fastigheterna lagertillgångar hos bolaget. Bolaget har sedermera förvärvat ytterligare fastigheter. Någon extern byggnation har dock ej skett efter 1988/1989. Bolaget har dock löpande under åren därefter utfört olika byggnadsarbeten på egna fastigheter med egen personal (i genomsnitt 5 personer). - Vissa av X AB:s fastigheter skall avyttras till en extern köpare. Detta avses ske under räkenskapsåret 2003/2004 (bolaget har bokslutstidpunkt 31/8) och/eller under räkenskapsåret 2004/2005. Avsikten är att de fastigheter som skall avyttras externt inledningsvis skall överlåtas till det skattemässiga värdet från X AB till ett av Y AB nybildat dotterbolag (nedan kallat NYAB, vid tidpunkten för ansökan hade Y AB ännu ej förvärvat NYAB). Fastigheternas marknadspris överstiger väsentligt det skattemässiga värdet. Varken Y AB eller NYAB har tidigare bedrivit någon som helst verksamhet. Avsikten är sedan att Y AB skall överlåta aktierna i NYAB, innehållande fastigheterna, till extern köpare. Den externa försäljningen av aktierna i NYAB avses ske i relativt nära anslutning till det att NYAB förvärvat fastigheterna från X AB. - Frågeställningar. - 1. Utgör de från X AB förvärvade fastigheterna lagertillgångar enligt 27 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, hos NYAB? - 2. Är villkoret för en underprisöverlåtelse i 23 kap. 17 § IL uppfyllt vid X AB:s överlåtelse av fastigheterna till NYAB? - 3. Skall X AB uttagsbeskattas enligt 22 kap. IL vid överlåtelsen av fastigheterna till NYAB? - 4. Utgör R.E:s aktieinnehav i Y AB lagertillgångar enligt 27 kap. IL? Frågan gäller både för tid innan bolaget har avyttrat aktierna i NYAB såväl som efter aktierna i NYAB har avyttrats till extern köpare. Frågan gäller i det läget när NYAB har förvärvat fastigheterna från X AB. - 5. Utgör Y AB:s aktieinnehav i NYAB lagertillgångar enligt 27 kap. IL? Som förutsättning gäller därvid att NYAB i detta läget har förvärvat de aktuella fastigheterna från X AB. - Har det någon betydelse för bedömningen huruvida den externa köparen av aktierna i NYAB låter NYAB avyttra någon/samtliga av de fastigheter som fanns i NYAB vid

förvärvet av aktierna i NYAB? - - 8. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på de i ansökan beskrivna transaktionerna ovan? - 9. Är kravet i 23 kap. 19 § uppfyllt, dvs. är aktierna i Y AB och NYAB kvalificerade? - 10. Skall R.E. beskattas enligt IL på grund av avyttringen under marknadspris av de i ansökan angivna fastigheterna till NYAB?

Skatterättsnämnden (2004-06-17, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1. - Fastigheterna utgör inte lagertillgångar för NYAB. - Frågorna 2, 3 och 9. - X AB skall uttagsbeskattas på grund av överlåtelsen av fastigheterna till NYAB för en ersättning som understiger marknadsvärdet. - Fråga 4. - Aktierna i Y AB utgör inte lagertillgångar för R.E. - Fråga 5. - Aktierna i NYAB utgör inte lagertillgångar för Y AB. - Fråga 8. - Lagen mot skatteflykt är inte tillämplig. - Fråga 10 - Överlåtelsen av fastigheterna från X AB till NYAB medför att R.E. skall utdelningsbeskattas. - Motivering. - R.E. äger samtliga aktier i Y AB som i sin tur äger och förvaltar 32 fastigheter. Innehavet består av både bostadsfastigheter och kommersiella fastigheter. R.E. äger även samtliga aktier i det nybildade bolaget Y AB. - Avsikten är att 15 av X AB:s fastigheter skall avyttras till en extern köpare. Det skall gå till så att fastigheterna först avyttras till skattemässiga värden till ett av Y AB helägt nybildat bolag, NYAB, varefter aktierna i NYAB avyttras för marknadsvärdet till den externe köparen. - Enligt förutsättningarna i ärendet gäller att fastigheterna - vars sammanlagda marknadsvärde avsevärt överstiger motsvarande skattemässiga värde - utgör lagertillgångar i byggnadsrörelse för X AB, att aktierna i X AB är kvalificerade andelar och att varken Y AB eller NYAB tidigare har bedrivit någon verksamhet. - Fråga 1. Frågan gäller om de fastigheter som X AB avser att överlåta till NYAB får karaktär av lagertillgångar hos NYAB. - NYAB bedriver inte någon sådan verksamhet i vilken fastigheterna kan hänföras till lagertillgångar enligt bestämmelserna i 27 kap. 4 § IL. Att fastigheterna utgjort lagertillgångar hos överlåtaren föranleder inte någon annan bedömning. - Frågorna 2, 3 och 9. - Frågorna tar sikte på om X AB skall uttagsbeskattas med anledning av överlåtelsen av fastigheterna till underpris till NYAB. De villkor som aktualiseras är att överlåtelser skall avse en verksamhetsgren och att aktierna i det förvärvande bolaget skall vara kvalificerade andelar. - Verksamhetsgren. - I 23 kap. 17 § IL anges som ett villkor för underlåten uttagsbeskattning att överlåtelsen skall avse en verksamhetsgren. Enligt 2 kap. 25 § IL avses med verksamhetsgren sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Förvaltning av fastigheter är inte undantagen från den definitionen av rörelse och sådan verksamhet kan således bilda en verksamhetsgren. Mot bakgrund av vad som i ärendet uppgetts om fastigheterna och deras användning får de enligt nämndens mening anses bilda en ändamålsenlig och självständig förvaltningsenhet. Det aktuella villkoret för underlåten uttagsbeskattning är således uppfyllt. - Kvalificerade andelar. Eftersom samtliga aktier i det överlåtande bolaget är kvalificerade andelar krävs enligt 23 kap. 19 § IL, jämförd med 22 § samma kapitel, att även samtliga aktier i det förvärvande bolaget skall vara kvalificerade andelar. - Enligt 57 kap. 4 § första stycket 1 IL är aktier kvalificerade andelar om ägaren eller någon honom närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Vidare är enligt första stycket 2 aktier kvalificerade andelar om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och ägaren eller någon honom närstående under nämnda tid varit verksam i betydande omfattning i detta företag. - Av praxis framgår att, vid en prövning av första ledet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL, aktierna skall anses vara kvalificerade andelar endast om den skattskyldige eller någon närstående varit verksam inom företaget i en sådan omfattning att hans arbetsinsats haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen (RÅ 2002 ref. 21). R.E:s förväntade arbetsinsatser i Y AB skall bestå i att han som VD i företaget fattar beslut dels om att bilda NYAB,

dels om att efter NYAB:s fastighetsförvärv avyttra NYAB, varvid en betydande vinst uppkommer. Vidare framgår att vinsten, som beror på att NYAB skall förvärva fastigheterna till underpris, upparbetats i det överlåtande företaget X AB (jfr även RÅ 1999 not. 87). Med hänsyn härtill kan R.E. inte anses bli verksam i betydande omfattning i bolaget i den mening som avses i 57 kap. 4 § IL. - Nästa fråga är då om aktierna i Y AB kan bli kvalificerade till följd av att R.E. varit verksam i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som Y AB (andra ledet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL). Av praxis framgår att bestämmelsen i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (RÅ 1999 ref. 28). Den verksamhetsdel som skall överlåtas från X AB skall som framgått inte föras till Y AB utan till dess dotterbolag NYAB. Fråga är då om den omständigheten att samma eller likartade verksamhet kommer att bedrivas i ett dotterbolag till Y AB kan sägas utgöra ett exempel på ett fall där likartat samband föreligger mellan bolagen. - För en sådan tolkning kan anföras att det ligger nära till hands att jämställa verksamheten i ett moderbolag, som i allt väsentligt endast förvaltar aktier i ett dotterbolag som bedriver näringsverksamhet, med dotterbolagets verksamhet. - Vid en sådan prövning måste emellertid beaktas att 57 kap. 4 § första stycket 2 IL uttryckligen reglerar den situationen att andelar i företaget ifråga kan vara kvalificerade även på grund av förhållandena i ett annat företag som det förstnämnda företaget äger direkt eller indirekt. Av lagtexten framgår att, till skillnad från 57 kap. 4 § första stycket 1 IL, en andel kan vara kvalificerad endast om ägaren eller en närstående varit verksam i det direkt eller indirekt ägda företaget i betydande omfattning. Någon motsvarande anknytning till företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som anges i andra ledet i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL finns inte. - Även om en sådan skillnad i utformningen av lagtexten i punkterna 1 och 2 i den aktuella paragrafen inte varit avsedd är ordalydelsen klar och får därför på ett uttömmande sätt anses reglera i vilka fall andelar skall vara kvalificerade (jfr RÅ 2001 ref. 5 I). Med hänsyn härtill anser nämnden att verksamhet som överläts till ett dotterföretag inte medför ett sådant likartat samband mellan moderbolaget och det överlåtande fåmansföretaget som enligt praxis kan innebära att samma eller likartad verksamhet bedrivs i företagen i fråga. - Att NYAB viss kortare tid under Y AB:s innehav av detta företag bedriver en från X AB övertagen fastighetsförvaltning kan således inte föranleda att aktierna i Y AB blir kvalificerade andelar för R.E. - Vidare kan det som framgår om R.E:s arbetsinsatser i NYAB, bestående i att han beslutar att NYAB skall förvärva de aktuella fastigheterna till underpris, inte medföra att han skall anses kvalificerat verksam i det företaget. Aktierna i Y AB kan därför inte heller bli kvalificerade andelar med stöd av 57 kap. 4 § första stycket 2 IL. - Nämnden finner således att villkoret i 23 kap. 19 § IL inte är uppfyllt. Överlåtelsen av fastigheterna till underpris till NYAB föranleder därför uttagsbeskattning av X AB. - Fråga 4. - Frågan gäller den skattemässiga karaktären på R.E:s aktier i Y AB. - Reglerna i 27 kap. 6 § IL om lagerandelar i fastighetsförvaltande företag gäller när företaget ägs direkt av den som anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om fastigheterna i stället ägs av ett dotterföretag till det direktägda företaget är de nämnda reglerna inte tillämpliga (RÅ 2000 not. 24). R.E:s aktier i Y AB, vilket företag varken äger eller tidigare har ägt någon fastighet, får således inte karaktär av lagertillgångar hos honom. - Fråga 5. - Frågan är om Y AB:s aktier i NYAB utgör lagertillgångar. - Enligt förutsättningarna skall Y AB varken bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Innehavet av aktierna i NYAB kan då enligt 27 kap. 6 § IL inte hänföras till lagertillgångar även om det företaget har förvärvat fastigheterna i fråga. - Fråga 8. - Några omständigheter som medför att lagen mot skatteflykt skulle vara tillämplig på det förfarande som beskrivs i ärendet har inte framkommit. - Fråga 10. - Frågan är om R.E. skall beskattas i anledning av X AB:s överlåtelse till underpris av fastigheter till NYAB. - Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 1 funnit att en sådan överföring till underpris av tillgångar från ett aktiebolag till ett annat som föranlett uttagsbeskattning av

överlåtande bolag också innebär ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som utdelning till bolagsägaren. Enligt svaret på fråga 3 föranleder överlåtelsen av fastigheterna till NYAB uttagsbeskattning av överlåtaren X AB. Situationen överensstämmer således med den i rättsfallet och överlåtelsen medför därför att R.E. som utdelning skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen för fastigheterna.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa beskedet.

X AB, Y AB och R.E. bestred bifall till överklagandet och yrkade i eget överklagande att fråga 3 skulle besvaras med att X AB inte skulle uttagsbeskattas, fråga 9 med att aktierna i NYAB och Y AB inte var att anse som kvalificerade andelar samt fråga 10 med att R.E inte skulle utdelningsbeskattas.

Regeringsrätten (2005-01-28, Lavin, Ersson, Almgren, Hamberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2005-01-12, föredragande Heinefors, målnummer 4041-04

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av kapital; Inkomst av tjänst; Fåmansföretag

Litteratur: SOU 2002:52 s. 316 f., 322 f.
