

Målnummer: 509-02 **Avdelning:** 1
Avgörandedatum: 2003-04-02
Rubrik: Aktierna i ett fastighetsförvaltande bolag har ansetts som lagertillgångar även efter det att bolaget avyttrat samtliga sina fastigheter. Förhandsbesked angående inkomstskatt.
Lagrum: 27 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229)
Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde bl.a. Å.A., såvitt här är av intresse, följande.

Å.A. Förvaltnings AB ägs till 100 procent av Å.A. Verksamheten är i huvudsak fastighetsförvaltning och i bolagets fastighetsbestånd finns 16 000 kvm bostäder och 1 200 kvm lokaler. Bolaget äger dessutom till 100 procent dotterbolaget Östbergs Bygg & Monterings AB, vars verksamhet är byggnadsrörelse. Dotterbolaget har utfört en stor del av förekommande reparations- och ombyggnadsarbeten på moderbolagets fastigheter. Å.A. äger dessutom, vid sidan av koncernen, till 100 procent aktierna i Krakstören AB, som inte bedriver eller har bedrivit någon verksamhet. I syfte att renodla verksamheten är tanken att separera fastigheterna från Å.A. Förvaltnings AB till Krakstören AB. Detta skall ske på följande sätt: Dotterbolaget, Östbergs Bygg & Monterings AB, bildar ett helägt dotterbolag, NYAB, som således blir dotterdotterbolag till Å.A:s Förvaltnings AB. Moderbolaget avser att överföra samtliga fastigheter till det nybildade dotterdotterbolaget till bokförda värden. I nästa steg skall Östbergs Bygg & Monterings AB överföra aktierna i det nybildade dotterbolaget, där således samtliga fastigheter nu finns, till Krakstören AB till bokfört värde. Krakstören AB kommer i princip att förvärva aktierna från Östbergs Bygg & Monterings AB för det bokförda värdet. Efter att samtliga transaktioner har genomförts kommer Å.A. Förvaltnings AB endast att äga 100 procent av aktierna i dotterbolaget Östbergs Bygg & Monterings AB. Krakstören AB kommer att till 100 procent äga aktier i det tidigare dotterbolaget till Östbergs Bygg & Monterings AB, där samtliga fastigheter nu finns. Krakstören AB kommer således att äga aktier i ett fastighetsförvaltande dotterbolag. - - - Fråga 5 - Kommer aktierna i Å.A. Förvaltnings AB, efter att samtliga transaktioner har genomförts, att utgöra lager i Å.A:s hand?

Skatterättsnämnden (2001-12-27, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked - - - Fråga 5 - Aktierna i Krakstören AB kommer inte att ändra karaktär till lagertillgångar efter förvärvet av aktierna i NYAB. - Motivering - Å.A. äger samtliga aktier i Å.A. Förvaltnings AB och i Krakstören AB. Å.A. Förvaltnings AB förvaltar egna fastigheter och äger samtliga aktier i det byggnadsrörelsedrivande företaget Östbergs Bygg & Monterings AB. Krakstören AB har inte bedrivit någon verksamhet. - I syfte att renodla verksamheterna skall fastigheterna separeras från Å.A. Förvaltnings AB och i stället tillföras Krakstören AB. Detta skall gå till på så sätt att först bildar Östbergs Bygg & Monterings AB ett nytt bolag, NYAB, varefter Å.A. Förvaltnings AB till NYAB överför samtliga sina fastigheter till bokförda värden. Slutligen överlåter Östbergs Bygg & Monterings AB aktierna i NYAB till Krakstören AB till aktiernas bokförda värden. En given förutsättning i ärendet är att Å.A. är verksam i betydande omfattning i den

fastighetsförvaltning som nu bedrivs i Å.A. Förvaltnings AB och även kommer att vara det efter det fastighetsförvaltningen har överförts till NYAB. - - - Fråga 5 - Utgångspunkten i ärendet är att aktierna i Å.A. Förvaltnings AB utgör lagertillgångar för Å.A. till följd av den fastighetsförvaltning som bedrivits i företaget. Av grunderna för beräkning av inkomst av byggnadsrörelse får anses följa att aktierna behåller den karaktären även om Å.A. Förvaltnings AB överlåter samtliga sina fastigheter och därmed ändrar verksamhetsinriktning.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade - som dess talan enligt Regeringsrätten borde förstås - att Regeringsrätten skulle ompröva förhandsbeskedet såvitt avsåg svaret på fråga 5 och anförde följande. Efter överlåtelserna av fastigheterna uppfylls inte längre det i 27 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, uppställda kravet - enligt bestämmelsens ordalydelse - eftersom Å.A. Förvaltnings AB (bolaget) inte längre bedriver fastighetsförvaltning och inte längre innehar någon fastighet. I förarbetena till bestämmelsen betonas att, sedan det en gång fastställts att en fastighet är en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång, den behåller sin skattemässiga karaktär för all framtid i samma ägares hand (prop. 1980/81:68 s. 208 f.). Något motsvarande uttalande beträffande fastighetsförvaltande företag har RSV inte kunnat finna. Det förefaller inte heller lämpligt eller principiellt rätt att vid en analys av vilken karaktär tillgångar skall ha behandla aktiebolag och handelsbolag på samma sätt som fastigheter. Fastigheter är tillgångar vilkas identitet i huvudsak består och inte förändras drastiskt över tiden. Bolaget är bara ett skal i vilket alla sorters tillgångar kan finnas och olika verksamheter bedrivs. Det förefaller vara i enlighet med grunderna för reglerna om byggnadsrörelse att ett bolag behåller sin karaktär i det fallet att värdestegringen på fastigheterna finns kvar i bolaget även efter försäljningen av alla fastigheter. På så sätt kommer en försäljning av bolaget att resultera i att värdestegringen beskattas som en rörelsevinst och inte som en kapitalvinst. Om däremot, som i föreliggande fall, alla fastigheter och värdestegringen på dessa förs över till ett annat bolag är det inte självklart att bolaget skall behålla sin karaktär. Lagens ordalydelse talar emot detta. Även grunderna för reglerna synes tala emot karaktärskontinuitet i ett sådant fall. I prop. 1980/81:68 s. 160 sägs bl.a. följande: "Utgångspunkten i samtliga nu angivna fall bör - i enlighet med nuvarande praxis - vara att aktierna och andelarna skall behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om aktie- eller andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direkt ägande." Om varken fastigheterna eller värdestegringen på fastigheterna finns kvar och någon ny fastighetsförvaltning inte påbörjas kan innehavet inte längre ses som ett alternativ till ett direkt ägande.

Å.A. ansåg att förhandsbeskedet i den del det överklagats skulle ändras så att hans aktier i bolaget inte skulle anses som lagertillgångar sedan bolagets fastigheter avyttrats.

Regeringsrätten (2003-04-02, Ragnemalm, Lavin, Ersson, Dexe, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet gäller om Å.A:s aktier i bolaget skall anses som lagertillgångar även efter det att bolaget överlåtit samtliga sina fastigheter.

I 27 kap. IL finns särskilda bestämmelser om bl.a. byggnadsrörelse och handel med fastigheter i vilka i huvudsak anges de fall då fastigheter

(2, 4 och 5 §§) och aktier eller andra andelar i fastighetsförvaltande företag (2, 6 och 7 §§) skall anses som lagertillgångar. Enligt 6 § första meningen anses andelar i fastighetsförvaltande företag som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen.

Denna reglering har efter främst redaktionella ändringar hämtats från den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370). Den infördes där år 1981 och ansågs huvudsakligen innebära en kodifiering av de regler som hade

utbildats i praxis (prop. 1980/81:68). När det gäller aktier och andra andelar i fastighetsförvaltande företag uttalades i propositionen (a. prop. s. 160 och 209) att utgångspunkten - i enlighet med dåvarande praxis - borde vara att aktierna och andelarna skulle behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter, om aktie- eller andelsinnehavet kunde ses som ett alternativ till ett direkt ägande, och att den nya regleringen utgick från det skattemässiga resultat som skulle ha uppkommit om företagets fastigheter i stället innehafts direkt av den skattskyldige.

Uttalandena får anses ta sikte på frågan i vilka situationer karaktären av lagertillgångar skall uppkomma för andelar i fastighetsförvaltande företag. Beträffande sådana andelar gjordes inte något uttalande om vad den skattemässiga följden skulle bli om berört företag upphörde att vara fastighetsförvaltande eller om någon annan av de förutsättningar som en gång medförde att andelarna skulle anses som lagertillgångar inte längre var uppfylld.

Däremot blev beträffande den jämförbara situationen - direkt innehav av fastigheter - motsvarande fråga föremål för överväganden och i vissa delar en uttrycklig lagreglering. Bl.a. pekades på att principen var att en av en byggmästare ägd fastighet inte förlorade karaktären av lagertillgång om den en gång blivit att anse som en sådan tillgång, en princip som klart godtogs. En annan ordning än vad som dittills gällt var däremot motiverad i fråga om den omvända situationen att fastigheten i ägarens hand ursprungligen hade karaktär av kapitaltillgång, beträffande vilken praxis innebar att en fastighet kunde byta karaktär till lagertillgång. Den ändringen genomfördes att något karaktärsbyte inte skulle äga rum. I stället infördes föreskrifter om en utvidgad uttagsbeskattning (a. prop. s. 152 ff.).

Enligt Regeringsrättens mening står det klart att avsikten varit att behandlingen av andelar i ett fastighetsförvaltande företag och behandlingen av direkt ägda fastigheter så långt som möjligt skall korrespondera, så att i huvudsak samma skattekonsekvenser uppkommer för den som innehar aktierna respektive fastigheterna oberoende av formen för innehavet. Bestämmelserna i 27 kap. IL om andelar i fastighetsförvaltande företag bör därför tolkas med beaktande av de närliggande bestämmelserna om direkt ägda fastigheter och av att dessa bestämmelser ansetts innebära, att fastigheter som en gång blivit lagertillgångar behåller denna karaktär även när berörd byggnadsrörelse lagts ned och dessutom att även senare förvärvade fastigheter kan få karaktären av lagertillgångar (jfr RÅ 2000 not. 84).

Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att regleringen i 27 kap. 6 § IL främst får anses ange förutsättningarna för att aktier och andra andelar i fastighetsförvaltande företag skall anses bli lagertillgångar. Däremot bör bestämmelserna inte anses direkt reglera förutsättningarna för karaktärsbyte i motsatt riktning.

Det anförda bör i förevarande mål leda till att avyttringen av samtliga fastigheter inte i sig skall medföra att aktierna i det fastighetsförvaltande företaget, vilka betraktas som lagertillgångar, omedelbart skiftar karaktär och att det inte heller skall vara avgörande på vilka villkor, till underpris eller till marknadspris, fastigheterna avyttras. Regeringsrätten kan således inte ansluta sig till den av RSV framförda uppfattningen att bestämmelserna bör kunna tillämpas på ett annat sätt i detta mål med anledning av att fastigheterna avyttras till bokfört värde. Av detta följer att förhandsbeskedet skall stå fast i den del som omfattas av överklagandet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

Föredraget 2003-03-05, föredragande Heinefors, målnummer 509-2002

Sökord:

Litteratur: Prop. 1980/81:68 s. 152 ff., 160, 208 f.
