

Målnummer:	6254-93	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1994-06-16		
Rubrik:	Fråga om tillämpningen av jämningsregeln i punkt 6 femte stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) när Svenska Missionsförbundet avsåg att överlåta näringsfastigheter till ett av förbundet till 100 procent indirekt ägt fastighetsaktiebolag. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	Punkt 6 första och femte stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1949 ref. 39• RÅ 1979 Aa 12• RÅ 1981 Aa 162• RÅ 1989 not. 39• RÅ 1993 ref. 83 I och II		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Svenska Missionsförbundet (i fortsättningen benämnt förbundet) följande: Förbundet beskattades i enlighet med 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, såsom allmännyttig s.k. ideell förening och frikallades i enlighet härmed för all annan inkomst än inkomst av fastighet resp. inkomst av rörelse. Beskattning skedde fr.o.m. 1991 under inkomstslaget näringsverksamhet. - Av den skattepliktiga verksamheten bedrevs viss rörelse indirekt via associationsrättsformen aktiebolag. - Gummessons Tryckeri AB samt Gärdebygården AB. Viss skattepliktig rörelse - Ljunggården Arlid, Svensk Veckotidning samt bokhandelsrörelse - bedrevs inom förbundet. - Skattepliktiga fastighetsinkomster genererades direkt hos förbundet. Fastigheterna hade ett - enligt fastighetstaxering 1988 - sammanlagt taxeringsvärde av 18,3 milj. kr. Fastigheterna utgjorde anläggningstillgång i bokföringen och var s.k. förvaltningsfastigheter vars inkomst, i enlighet med kommunalskattelagens regler tidigare - t.o.m. 1991 års taxering redovisades i förvärvskällan annan fastighet. Fr.o.m. 1992 års taxering redovisades inkomsterna under inkomstslaget näringsverksamhet. - I syfte att förenkla den ekonomiska förvaltningen hade bl.a. aktualiserats frågan huruvida näringsfastigheter resp. inom förbundet i övrigt bedrivna skattepliktiga rörelse civilrättsligt borde överföras på av förbundet för ändamålet speciellt bildade juridiska personer. - Den ekonomiska förvaltningen av ovannämnda inkomster inkluderande beslutsfattande av nyinvesteringar etc. förenklades avsevärt genom en dylik omstrukturering. Av förbundets konstitution framgick att i egenskap av verkställande organ för de kyrkliga frågorna hade missionsstyrelsen i dagsläget ansvaret för ovannämnda förvaltning. - Den ur effektivitetssynpunkt mest lämpade associationsrättsformen torde i detta sammanhang vara aktiebolagsformen, varvid förbundet samtidigt alltjämt - indirekt - skulle äga relevanta rörelser resp. fastighetsbestånd. - Kraven på självfinansiering av affärsverksamheten skulle skärpas. Genom bolagisering skulle även åstadkommas symmetri på så sätt, att förbundets skattepliktiga verksamheter skulle komma att bedrivas indirekt via aktiebolagsform och ej i associationsrättsformen "ideell förening". - En bolagisering skulle främja även samarbete med externa bolag och skulle organisatoriskt underlätta skilda ekonomiska lösningar. - Även sett ur ideologisk synvinkel var en dylik omstrukturering av stor vikt, då härigenom vidareutvecklades organisatoriska

förutsättningar för att på bästa möjliga sätt tillvarata och bibehålla idealiteten som självklar grundval för förbundets verksamhet. - Förbundet hade således för avsikt att i enlighet med ovanstående föra över fastighetsbeståndet samt relevanta rörelser på aktiebolag för att härigenom få en mer effektivt fungerande organisatorisk uppbyggnad. Härvidlag borde understrykas, att ett bedrivande av skattepliktig verksamhet i aktiebolagsform var ett synsätt som torde stå i samklang med skattereglernas utformning. - Utgångspunkten var dagens organisationsschema där således förbundet ägde 100 procent av aktierna i Gummessons Tryckeri AB resp. AB Gärdebygården. Övrig relevant näringsverksamhet bedrevs inom förbundet. - I steg 1 skulle förbundet nybilda ett förvaltningsaktiebolag, vilket bolag i sin tur skulle nybilda tre dotterbolag och i steg 2 skulle aktier i Gummessons Tryckeri AB resp. aktier i AB Gärdebygården överlåtas till det nybildade förvaltningsaktiebolaget. I steg 3 skulle näringsfastigheter överlåtas till det nybildade fastighetsdotterbolaget. Ecklesiastiska fastigheter skulle kvarstå direktägda inom förbundet. I steg 4 skulle rörelsetillgångar och skulder i Ljunggården Arlid, pensionatverksamhet, Svensk Veckotidning, Gummessons Bok & Musik överlåtas till de nybildade dotterbolagen. - I det fall fastighetsbeståndet skulle försälas från förbundet till det 100 procent ägda förvaltningsaktiebolaget för ett pris motsvarande 133 procent av 1988 års taxeringsvärde korrigerat med index, skulle en vinst uppstå vilken i enlighet med 35 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, tidigare var att hänföra till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Detta gällde även t.o.m. 1991 års taxering tidigare överföringen av aktier till belopp överstigande skattemässigt ingångsvärde. - I enlighet med 7 § 5 mom. SIL skulle beskattning av dylika vinster ej komma att ske hos förbundet. - I sin ansökan frågade förbundet bl.a. om köparen som underlag för värdeminskningsskatt fick använda den del av den överenskomna köpeskillingen för fastigheterna som belöpte på byggnaderna eller om jämkningsregeln i punkt 6 femte stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL skulle tillämpas.

Skatterättsnämnden (1993-10-29, Sandström, ordförande, Nordling, Colver, Rosen, Virin) yttrade såvitt nu är i fråga: Förhandsbesked. - Vid beräkning av avskrivningsunderlag för de av det nybildade fastighetsbolaget förvärvade byggnaderna skall jämkningsregeln i punkt 6 femte stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL inte tillämpas. - Svaren på frågorna grundas på förutsättningarna att fastigheter och övriga tillgångar överlåts till priser som inte överstiger marknadsvärdena, att storleken av tillskotten till förvaltningsbolaget inte är relaterad till räntebetalningarna utan att tillskott ges endast i den mån sådana behövs för att undvika en tillämpning av likvidationsreglerna samt att villkoren för förvaltningsbolagets lån från förbundet är marknadsmässiga (dvs. att motsvarande lånevillkor skulle ha kunnat erhållas om lån tagits upp från en extern långgivare). - Motivering. - Av handlingarna framgår att förbundet i dag bedriver såväl skattepliktig som icke skattepliktig verksamhet. Avsikten är att en renodling skall ske så att förbundet fortsättningsvis i egen regi skall bedriva enbart ideell (skattebefriad) verksamhet. I detta syfte skall förbundet bilda ett aktiebolag (förvaltningsbolaget) som i sin tur skall bilda ett fastighetsförvaltande dotterbolag (fastighetsbolaget) och två andra aktiebolag. De ifrågavarande överlåtelserna sker till förvaltningsbolaget (avseende aktier i två bolag som ägs av förbundet) och till förvaltningsbolagets dotterbolag (avseende tillgångar i förbundets fastighets-, pensionats-, tidnings- och bokhandelsverksamhet). För att finansiera sitt eget och dotterbolagens förvärv kommer förvaltningsbolaget att ta upp lån från förbundet. Vid behov kommer förbundet att lämna aktieägartillskott till förvaltningsbolaget. - Med de förutsättningar som gäller i ärendet skall fastighetsbolaget anses ha förvärvat fastigheterna för det överenskomna vederlaget. Frågan gäller om fastighetsbolagets anskaffningsvärde (avskrivningsunderlag) för byggnaderna skall beräknas med utgångspunkt i den del av vederlaget som belöper på byggnaderna eller om det skall jämkas med tillämpning av bestämmelsen i punkt 6 femte stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL. En jämkning förutsätter att åtgärder vidtagits för att ge fastighetsbolaget ett högre anskaffningsvärde än som synes

rimligt och att det kan antas att detta har skett för att åt någon av de berörda bereda obehörig förmån i beskattningsavseende. - Jämkningsregeln har i vissa fall tillämpats vid överföring av fastigheter inom en aktiebolagsrättslig koncern (RÅ 1979 Aa 12, RÅ 1981 Aa 162, RÅ 1989 not. 39 och Regeringsrättens dom den 11 oktober 1993 i mål nr 560-1993). Beträffande fastigheter som överlåts från en fysisk person till ett av denne behärskat aktiebolag synes regeln ha ansetts tillämplig endast i de fall då köpeskillingen bestämts till ett högre belopp än marknadsvärdet (jfr GRS I åttonde upplagan s. 307). Att förhöjda värdeminskningsavdrag under innehavstiden medför en sänkning av den årliga skattepliktiga inkomsten leder alltså inte obetingat till en tillämpning av jämkningsregeln i införsäljningsfallen. Grunden för detta torde vara de skattekonsekvenser i övrigt som följer av införsäljningen. - En införsäljning av fastigheterna till fastighetsbolaget leder bl.a. till att en framtida (nominell) värdestegring på fastigheterna blir beskattad. Mot bakgrund av detta och praxis vad gäller fysiska personers införsäljningar finns enligt nämndens mening inte anledning att tillämpa jämkningsregeln i det aktuella fallet.

Ledamöterna Wingren och Armholt var med instämmande av nämndens sekreterare Tottie skiljaktiga och anförde följande: Jämkningsregeln i punkt 6 femte stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL bibehölls i oförändrad lydelse vid den omfattande reform av inkomstbeskattningen som genomfördes 1990. Regeln var närmast dessförinnan intagen i punkt 7 femte stycket av anvisningarna till 29 § KL. - Regeln, som har sitt ursprung i lagstiftning år 1938 om avdrag för värdeminskning på inventarier i rörelse, tillkom för att förhindra att avskrivningsrätten missbrukades. I förarbetena anfördes att regeln med hänsyn till svårigheten att förutse olika former av missbruk borde få en allmänt hållen formulering. Vidare underströks att stadgandet var avsett att verka rent prohibitivt, (SOU 1937:42 s. 240 f.). Som exempel på fall då avskrivningsrätten kunde missbrukas angavs bl.a. försäljningar av inventarier m.m. till högt pris där säljaren kunde undgå skatt eller blev endast obetydligt beskattad för försäljningsvinsten men förvärvaren kom i åtnjutande av ett högt anskaffningsvärde, som sedan fick dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. - I praxis har jämkningsregeln getts en vidsträckt tillämpning (jfr t.ex. RÅ 1979 Aa 12). Intressegemenskapen som sådan torde således ha varit tillräcklig för antagandet att en obehörig skatteförmån har varit avsedd med det högre tillskapade avskrivningsunderlaget och att ett rimligt anskaffningsvärde mellan företag i intressegemenskap bedömts vara det skattemässiga restvärdet (RÅ 1943 ref. 39). - Som ovan nämnts har den aktuella jämkningsregeln behållits i det reformerade skattesystemet. Några uttalanden om dess närmare tillämpning har inte gjorts i förarbetena. Regelns syfte att verka prohibitivt torde emellertid äga fortsatt giltighet varför det saknas anledning att frångå den praxis som tidigare får anses ha varit gällande. En allmän utgångspunkt torde därvid vara att bestämmelsen ger uttryck för en allmän skatterättslig regel om kontinuitet vid beskattningen och att vid tillämpningen även bör beaktas huruvida den skattskyldige verkligen fått vidkännas den uppgivna anskaffningskostnaden. - För förbundet gäller s.k. begränsad skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL. Det innebär att förbundet är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet och till rörelse med vissa nu inte aktuella undantag men däremot inte för kapitalinkomster, såsom t.ex. realisationsvinster (jfr även prop. 1989/90:110 s. 707). - För aktiebolaget, som förvärvat förbundets ifrågavarande fastigheter, föreligger obegränsad skattskyldighet och bolaget är således efter förvärvet skattskyldigt efter samma principer som förbundet för bl.a. inkomst som hänför sig till innehavet av fastigheterna. Vid en överlåtelse till bolaget för ett belopp som överstiger förbundets skattemässiga restvärde skapas således - om det avtalade vederlaget accepteras som avskrivningsunderlag vid beräkningen av bolagets löpande inkomster av fastigheterna - förutsättningar för en lägre inkomstbeskattning av verksamheten i bolaget än i förbundet. - Som ovan nämnts är förbundet på grund av sin begränsade skattskyldighet frikallat från skattskyldighet för realisationsvinster. Oavsett på vilken grund försäljningsvinsten är undantagen från beskattning hos förbundet får en

situation motsvarande den ovannämnda, i lagstiftningens förarbeten berörda, situationen anses vara för handen. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt, bl.a. att vederlaget för fastigheterna lämnas enbart i form av en revers till förbundet, får bolaget på sätt som avses i den ovannämnda regeln antas beredas en obehörig förmån i beskattningsavseende genom förfarandet. Jämningsregeln blir därför tillämplig vid bestämmande av bolagets avskrivningsunderlag på byggnaderna varvid bolaget övertar förbundets på byggnaderna oavskrivna skattemässiga värde. - Frågan hade bort besvaras med utgångspunkt i det anförda.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av Skatterättsnämndens beslut skulle uttala att jämningsregeln var tillämplig vid de planerade fastighetsförsäljningarna.

Regeringsrätten (1994-06-16, Wahlgren, Brink, Berglöf, B. Sjöberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Som Skatterättsnämnden anført har den i målet ifrågavarande jämningsregeln i vissa fall tillämpats vid överföring av fastigheter inom en aktiebolagsrättslig koncern, bl.a. i Regeringsrättens dom den 11 oktober 1993 i mål nr 560-1993 (se RÅ 1993 ref. 83 II). I förevarande fall är inte fråga om överföring av fastigheter inom en aktiebolagsrättslig koncern, men intressegemenskapen mellan förbundet och det tillämnade bolaget SMF Fastigheter AB är av den art att de aspekter som föranleder en tillämpning av jämningsregeln i aktiebolagsrättsliga koncernförhållanden har full giltighet även i detta fall.

I förevarande mål är i övrigt att beakta att förbundet är befriat från realisationsvinstbeskattning på grund av fastighetsöverlåtelse enligt reglerna i 7 § 5 mom. första stycket SIL. Visserligen föreligger principiellt sett skyldighet för förbundet att jämlikt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL vid en försäljning av näringsfastighet som intäkt av näringsverksamhet ta upp medgivna avdrag för bl.a. värdeminskning av byggnad och markanläggning, men denna reglering träder till följd av övergångsbestämmelser inte fullt i kraft förrän vid avyttringar efter utgången av år 1999.

Med hänsyn till vad som sålunda anförts och i övrigt förekommit i målet finner Regeringsrätten skäl föreskriva att vid angivna förutsättningar för överlåtelse jämningsregeln i punkt 6 femte stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL skall tillämpas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats i enlighet med vad ovan anförts.

Regeringsrådet Dahlman hade skiljaktig mening och fastställde Skatterättsnämndens beslut i den del det överklagats.

Föredraget 1994-06-02, föredragande Schön-Engqvist, målnummer 6253-1993

Samtidigt avgjorde Regeringsrätten ytterligare ett mål (mål nr 6253-1993) med i huvudsak samma frågeställning.

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Förhandsbesked

Litteratur: SOU 1937:42 s. 11, 240 f.; prop. 1938:258 s. 245 f., 273; GRS del I, 8 uppl. s. 306-307; prop. 1989/90:110 s. 558, 579, 707; Lodin m.fl., Företagsbeskattning, 3 uppl. s. 76-77; Grosskopf m.fl., Det svenska skattesystemet, 7 uppl. s. 483 f.
