

Målnummer:	560-1993	Avdelning:	
Avgörandedatum:	1993-09-23		
Rubrik:	Fråga om jämkning vid inkomsttaxeringen av anskaffningsvärdet på byggnad vid fastighetsöverlåtelse mellan två bolag som tillhör samma koncern (I och II). Förhandsbesked.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• Punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370)• Punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• Punkt 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650) om ändring i 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		

REFERAT

Enligt punkt 6 första stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, dras utgifter för anskaffande av byggnad av genom årliga värdeminskningssavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde.

I femte stycket av nämnda anvisningspunkt finns bestämmelser om hur anskaffningsvärdet skall bestämmas. För en byggnad som förvärvats genom köp gäller som huvudregel att den verkliga utgiften utgör byggnadens anskaffningsvärde. Enligt sista meningen i detta stycke skall emellertid anskaffningsvärdet för byggnaden i skälig mån jämkas om den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och det kan antas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende.

I.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde S.K., SK Grafisk Konsult AB (moderbolaget) och L:s Bokbinderi AB (dotterbolaget) bl.a. följande. S.K. ägde samtliga aktier i moderbolaget, vilket den 1 december 1985 förvärvat samtliga aktier i dotterbolaget. Moderbolaget bedrev dels koncerngemensam verksamhet med en anställd varvid förvaltningen av aktierna i dotterbolaget utgjorde ett led i denna verksamhet, dels i begränsad omfattning "hantverksmässig" bokbinderiverksamhet. Dotterbolaget hade bedrivit bokbinderi och därmed förenlig verksamhet sedan år 1956. Av praktiska och marknadsmässiga skäl planerade dotterbolaget att överlåta sin verksamhet inklusive rätten till sin firma till moderbolaget. - Vad gällde prissättningen vid denna överlåtelse kunde Skatterättsnämnden utgå ifrån att verksamheten skulle överlåtas till marknadsvärde bortsett från fastigheten Induktorn 15, som avsågs att överlåtas till ett pris som skulle överstiga såväl taxeringsvärdet som det skattemässiga "omkostnadsbeloppet" men som skulle understiga marknadspriset med omkring fem milj. kr. Skälet till att fastigheten avsågs att överlåtas till underpris var bl. a. att moderbolaget avsåg att omförhandla och samordna de banklån som bolaget för närvarande hade och om så krävdes för optimala lånevillkor söka nya långivare och därvid kunna

erbjuda pantbrev i fastigheten som säkerhet. - I sin ansökan frågade sökandena bl. a. om moderbolaget ägde rätt till avskrivning på den köpta byggnaden med som underlag byggnadens anskaffningsvärde framräknat enligt punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL utan tillämpning av sista meningen i nämnda stycke. Enligt sökandena skulle någon "obehörig förmån i beskattningsavseende" inte uppkomma till följd av överlåtelsen.

Skatterättsnämnden (1992-04-15, Sandström, Colvér, Lindström, Qwerin, Rosén, Virin) yttrade, såvitt nu är i fråga: Förhandsbesked - Jämkningsregeln i punkt 6 femte stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL är inte tillämplig. - Motivering - I punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL finns bestämmelser om det underlag som skall ligga till grund för värdeminskningssavdrag på en byggnad. Huvudregeln är att underlaget utgörs av den verkliga utgiften för förvärvet av byggnaden, i förekommande fall med beaktande av att förvärvet kan avse också mark och inventarier. Enligt sista meningen i stycket skall anskaffningsvärdet för en byggnad i skäligen mån jämkas om "den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodogöra sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och det kan antas att detta har skett för att någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende". I praxis har en jämkningsregel med i sak samma innehåll tillämpats vid bl. a. en koncernintern fastighetsavyttring (RÅ 1979 Aa 12). - I det skattesystem som gäller fr. o. m. 1992 års taxering beskattas aktiebolagens fastighetsvinster på i huvudsak samma sätt som andra inkomster. Till skillnad mot tidigare är vinstberäkningen nominell. Detta medför att det inte finns samma behov som tidigare att tillämpa jämkningsregeln vid koncernintern fastighetsavyttringar. Ett höjt avskrivningsunderlag hos det förvärvande bolaget svarar nämligen i princip mot en beskattning hos det avyttrande bolaget. Detta gäller dock ännu inte fullt ut. Uppräkningsregeln i punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gör nämligen att nominella fastighetsvinster under 1990-talet helt eller delvis kan undgå beskattning. - Ordalydelsen i jämkningsregeln manar till restriktivitet i tillämpningen. Att det är fråga om en koncernintern avyttring kan t.ex. knappast ensamt utgöra grund för jämkning. Till bilden hör att det i fråga om kapitalunderlag enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv och ingångsvärde vid reavinstberäkningen inte finns några "obehörighetsregler" i lagstiftningen som hindrar att de skattemässiga värdena höjs genom en koncernintern avyttring även i det fall att en nominell vinst vid denna avyttring undgått reavinstbeskattning på grund av den nämnda uppräkningsregeln. Det bör också sägas att den omständigheten att den koncerninterna avyttringen kan ge koncernen skattemässiga fördelar i fråga om surven och reavinstberäkningen vid en framtida extern avyttring av fastigheten inte i sig kan utgöra grund för att tillämpa jämkningsregeln. - Enligt de uppgifter som föreligger i ärendet, och som nämnden lägger till grund för sin bedömning, överstiger i förevarande fall dotterbolagets skattepliktiga reavinst - avseende såväl byggnad som mark - den höjning av avskrivningsunderlaget för byggnaden som blir resultatet om jämkningsregeln inte tillämpas. Den koncerninterna fastighetsavyttringen leder därför inte till att koncernens sammanlagda beskattningsbara inkomst reduceras, varken avyttringsåret eller ackumulerat för avyttringsåret och följande beskattningsår. Avgörande vikt måste fästas vid detta förhållande (jfr uttrycket ". . eller eljest för att bereda minskning i bådadas sammanlagda beskattning" i 1936 års skattekommittés förslag till jämkningsregel - SOU 1937:42 s. 11). Systematiskt är det i själva verket fråga om en tidigareläggning av koncernens beskattning. Den slutsatsen påverkas inte av att dotterbolagets skattepliktiga reavinst med anledning av fastighetsavyttringen kan komma att neutraliseras av ett avdrag enligt 26 § KL för tidigare års underskott (till skillnad mot vad som gällde enligt förlustavdragsreglerna kan underskottet utnyttjas mot överskott under obegränsad tid framåt). - Mot denna bakgrund finner nämnden att jämkningsregeln inte skall tillämpas.

Ledamöterna Wingren och Bergman var med instämmande av nämndens

sekreterare Gilbe skiljaktiga och anförde följande. Jämkningsregeln i punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL har genom skattereformen med oförändrad lydelse förts över från punkt 7 femte stycket av anvisningarna till 29 § KL. - Regeln är tillkommen för att förhindra att avskrivningsrätten missbrukas och har för att få avsedd prohibitiv verkan getts en allmänt hållen avfattning. I förarbetena till bestämmelsen anges som exempel på en sådan situation då missbruk kan tänkas att försäljning mellan moder- och dotterföretag äger rum till högt pris och kvittas mot förlust, som kanske med avsikt tagits fram för att möjliggöra kvittning (jfr SOU 1937:42 s. 240 f. och prop. 1938:258 s. 297). - I den praxis som utbildats har regeln också getts en vid tillämpning (jfr t.ex. RÅ 1979 Aa 12). Intressegemenskapen som sådan torde ha varit tillräcklig för att det skulle kunna antas att en obehörig skatteförmån varit avsedd genom det tillskapade högre avskrivningsunderlaget. Genom jämkningen av avskrivningsunderlaget till det överlåtande företags skattemässiga restvärde har kontinuitet upprätthållits i beskattningen mellan företag i intressegemenskap. Det skattemässiga restvärdet torde också bedömts vara ett rimligt anskaffningsvärde för en köpare inom en intressegemenskap. Vid bedömningen synes främst själva risken för missbruk ha beaktats. Det torde därför i enlighet med regelns allmänna prohibitiva syfte och med hänsyn till svårigheterna att bedöma i vilka former missbruk kan uppkomma ha varit av underordnad betydelse om något missbruk faktiskt har kunnat konstateras i den enskilda fallet, vilket inte heller enligt ordalydelsen förutsätts för dess tillämpning. - I det reformerade skattesystemet har regeln behållits. Några uttalanden om dess närmare tillämpning i det nya systemet har inte gjorts i förarbetena. Regelns syfte att verka rent prohibitivt torde emellertid äga fortsatt giltighet. Enligt vår uppfattning saknas därför anledning att frånga den praxis som tidigare gällt. - I det aktuella ärendet undgår vinsten vid L:s Bokbinderi AB:s försäljning av fastigheten delvis beskattning på grund av uppräkningsregeln i punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Vidare har bolaget möjlighet att delvis kvitta den beskattningsbara vinsten mot tidigare förluster. Mot bakgrund härav och det ovan anförda kan det genom försäljningen av fastigheten tillskapade högre anskaffningsvärdet inte anses rimligt och försäljningen får antas ha skett för att bereda en obehörig förmån i beskattningsavseende. Med hänsyn härtill anser vi att SK Grafisk Konsult AB skall som avskrivningsunderlag på byggnad på den från dotterbolaget förvärvade fastigheten ta upp endast det värde som vid överlåtelsen kvarstått oavskrivet i beskattningshänseende hos dotterbolaget. - Vi anser att förhandsbesked bort meddelas i enlighet härmed.

Riksskatteverket yrkade i besvär hos Regeringsrätten att den ställda frågan skulle besvaras nekande, dvs. att byggnadens avskrivningsunderlag skulle jämkas till dotterbolagets skattemässiga restvärde.

Regeringsrätten (1993-10-11, Wahlgren, Tottie, B. Sjöberg, von Bahr) gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

II.

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Elajo Real Estate AB och Elajo Mekanik AB bl.a. följande. Sökandebolagen ingick i Elajokoncernen, vars verksamhet var fördelad på divisionerna elinstallationer, mekanik/energi och konsultverksamhet samt innehöll ett stort antal rörelsedrivande enheter. Under 1989 bildades ett fastighetsbolag, Elajo Real Estate AB, främst inriktat på rörelsefastigheter. Elajo Mekanik AB och Elajo Real Estate AB ägdes till 100 % av Elajo Invest AB. Elajo Mekanik AB ägde vid tiden för ansökan fastigheterna Vevstaken 13 i Landskrona och Snickeriet 4 i Oskarshamn. Fastigheterna utgjorde anläggningstillgångar och skulle fortsättningsvis så förbli. - Avsikten var att samla koncernens fastighetsbestånd i Elajo Real Estate AB. Elajo Mekanik AB hade därför för avsikt att under första halvåret 1992 överlåta de båda nämnda fastigheterna till Elajo Real Estate AB.

- Vevstaken 13 utnyttjades vid tiden för ansökan av Elajo Mekanik Landskrona AB som var ett helägt dotterbolag till Elajo Mekanik AB. - Snickeriet 4 utnyttjades av Elajo Mekanik AB, Elajo Elinstallationer AB samt moderbolaget Elajo Invest AB. - För att överlåtelse skulle ske på ur skattesympunkt enklast möjliga sätt var avsikten att fastigheterna skulle säljas till Elajo Real Estate AB för reavinstskattefritt belopp. Detta utgjorde för Vevstaken 13, 2 418 320 kr och för Snickeriet 4, 6 021 660 kr. Det sammanlagda bokförda värdet utgjorde ca 7,3 milj. kr. - Taxeringsvärdet uppgick för Vevstaken 13 till 1 330 000 kr, varav 965 000 kr avseende byggnader och 365 000 kr avseende mark. För Snickeriet 4 uppgick taxeringsvärdet till 6 550 000 kr, varav 4 975 000 kr avseende byggnader och 1 575 000 kr avseende mark. - Att samla samtliga fastigheter i ett förvaltande bolag var en naturlig organisatorisk förändring för koncernen. På samma sätt som andra funktioner med fördel kunde koncentreras i en verksamhet gällde givetvis samma sak för fastighetsförvaltningen. - Koncernens svenska fastighetsbestånd hade värderats till 77,6 milj. kr den 1 januari 1991. Övervärdet på fastigheterna var beräknat till 47,4 milj. kr. Marknadsvärdet på Snickeriet 4 borde ligga på ca 20 milj. kr och på Vevstaken 13 på ca 2,5 milj. kr. - Orsaken till att försäljningarna skedde till pris understigande marknadsvärdena var givetvis att denna omorganisation endast hade rationella och organisatoriska motiv. Överlåtelse skulle ju då ske till lägsta möjliga skattekostnad. - I sin ansökan hos Skatterättsnämnden ställde sökandena såvitt här är av intresse följande fråga: Vilket avskrivningsunderlag får tillämpas vid beräkning av de årliga värdeminskningsskattavgifterna för köparbolaget?

Skatterättsnämnden (1992-12-18, Sandström, Wingren, Colvér, Lindström, Nord, Qwerin, Rosén, Virin) yttrade: Anskaffningsvärdena för de byggnader som förvärfvas av Elajo Real Estate AB skall - med tillämpning av punkt 6 femte stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL - jämkas och bestämmas till samma belopp som kvarstår oavskrivet i beskattningsavseende hos Elajo Mekanik AB. - Motivering. - I punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL finns bestämmelser om anskaffningsvärdet för en byggnad, dvs. om det underlag som skall ligga till grund för värdeminskningsskatt. Huvudregeln är att anskaffningsvärdet utgörs av den verkliga utgiften för förvärvet, i förekommande fall med beaktande av att förvärvet kan avse också mark och inventarier. Enligt sista meningen i stycket skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas om "den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodogöra sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och (det kan) antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende". I praxis har en jämningsregel med i sak samma innehåll tillämpats vid bl.a. en koncernintern fastighetsavyttring (RÅ 1979 Aa 12). - I det skattesystem som gäller fr.o.m. 1992 års taxering beskattas aktiebolagens fastighetsvinster på i huvudsak samma sätt som andra inkomster. Till skillnad mot tidigare är vinstberäkningen nominell. Uppräkningsregeln i punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gör dock att nominella fastighetsvinster vid avyttringar t.o.m. 1999 helt eller delvis kan undgå beskattning. - Enligt förutsättningarna i ärendet kommer Elajo Mekanik AB att tillämpa den ifrågavarande uppräkningsregeln. Köpeskillingarna bestäms till sådana belopp att avyttringarna inte ger upphov till någon reavinst eller annan inkomstbeskattning (jfr 25 § 5 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt, punkt 5 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL och punkt 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:650), om ändring i KL). Mot denna bakgrund saknas anledning att frånga tidigare praxis. Jämningsregeln bör alltså tillämpas.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade Elajo Real Estate AB att förhandsbeskedet såvitt här är i fråga skulle ges det innehåll att anskaffningsvärdena för de byggnader som förvärfvats av bolaget skulle bestämmas till de verkliga köpeskillingarna.

Regeringsrätten (1993-10-11, Wahlgren, Tottie, B. Sjöberg, von Bahr)
fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

Föredragna 1993-09-23, föredragande Schön-Engqvist,

målnummer 2527-1992 och 560-1993

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet - fråga om jämkning av byggnads
anskaffningsvärde vid koncernintern överlåtelse; Inkomst av rörelse;
Koncernbeskattning - fråga om jämkning av byggnads anskaffningsvärde
vid koncernintern överlåtelse; Realisationsvinstbeskattning - fråga om
jämkning av byggnads anskaffningsvärde vid koncernintern överlåtelse

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
Lodin m.fl., Företagsbeskattning, 3 uppl., s 76-77
Grosskopf m.fl., Det svenska skattesystemet, 6 uppl., s. 508
