

Målnummer:	4557-11	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-10-11		
Rubrik:	Fråga om förutsättningar för att lämna förhandsbesked angående skatteflyktslagens tillämplighet på ett visst förfarande.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 17 kap. 3 § och 25 a kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2002 not. 72• RÅ 2007 ref. 52		

REFERAT

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked från X AB, A AB, B AB, C AB och D AB framgick bl.a. följande. X AB var moderbolag i X-koncernen. Koncernen bedrev fastighetsförvaltning och byggnadsrörelse. A AB, B AB, C AB och D AB (regionbolagen) var helägda dotterbolag inom koncernen. X AB bedrev byggnadsrörelse enligt 27 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Regionbolagen hade tidigare inte ägnat sig åt någon verksamhet eller innehåft tillgångar som kunde medföra att de ansågs bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter enligt 27 kap. IL. Under år 2009 genomfördes en omstrukturering i koncernen varigenom regionbolagen förvärvade komplementärandelarna i 176 fastighetsförvaltande kommanditbolag från andra aktiebolag inom X-koncernen (övriga andelar i kommanditbolagen uppges vara av mycket begränsat värde). För två av aktiebolagen var de avyttrade kommanditbolagsandelarna lagertillgångar enligt nämnda bestämmelser. Regionbolagen planerar att överlåta andelarna i 39 av dessa kommanditbolag med centralt belägna fastigheter i vissa orter till X AB. Överlåtelserna ska ske till marknadspris. Härefter kommer kommanditbolagen att avyttra sina fastigheter till marknadspris till externa köpare. Det kan förutsättas att varje år kommer mellan en till fem fastigheter att säljas på detta sätt. Därefter avser X AB att ta ut sin andel av resultatet av försäljningarna från kommanditbolagen. Sökandebolagen önskade besked i följande frågor.

1. Utgör vinst som uppkommer vid regionbolagens försäljning av andelar i fastighetsförvaltande kommanditbolag till X AB sådan kapitalvinst som avses i 25 a kap. 5 § IL?
2. Uppkommer en avdragsgill kostnad för X AB om något av de i fråga 1 nämnda kommanditbolagen i X AB:s ägo säljer en fastighet och minskar i värde till följd av att resultatet vid fastighetsförsäljningen fördelas till och tas ut av X AB?
3. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på förfarandet?

Skatterättsnämnden (2011-06-30, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson, Gäverth, Hellenius, Jönsson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Den vinst som uppkommer vid regionbolagens försäljningar av andelar i de 39 fastighetsförvaltande kommanditbolagen till X AB utgör sådana kapitalvinster som avses i 25 a kap. 5 § IL. - Fråga 2 - X AB har rätt till avdrag för nedskrivning av värdet på andelar i kommanditbolagen i den situation som avses med frågan. - Fråga 3 - Lagen (1995:575) mot skatteflykt,

skatteflyktslagen, är inte tillämplig på förfarandet. - Motivering - Parternas inställning - Parterna är ense om att regionbolagens vinst vid försäljning av kommanditbolagen är skattefri och att en avdragsgill kostnad kan uppkomma hos X AB beroende på att värdet på andelarna i kommanditbolagen nedgått efter att fastigheterna avyttrats och resultatet av försäljningarna tagits ut ur bolagen. - Skatteverket anser till skillnad från X AB att förutsättningar finns att tillämpa skatteflyktslagen på förfarandet och att X AB därför inte ska medges avdrag för nedskrivning på lagerandelarna. - Skatterättsnämndens bedömning - Fråga 1 - I 25 a kap. 3 a § IL sägs att en andel i ett svenskt handelsbolag ska behandlas som en näringsbetingad andel i kapitlet om den ägs av ett sådant företag som avses i 3 § 1-5. Svenska aktiebolag som inte är investmentföretag omfattas av punkten 1. - Regionbolagens andelar i kommanditbolagen omfattas därför av 25 a kap. 3 a § IL. - För att de planerade avyttringarna av andelarna i vissa av de fastighetsförvaltande kommanditbolagen ska vara skattefria krävs enligt 25 a kap. 5 § IL att vinsterna är kapitalvinster. Enligt 25 kap. 3 § första stycket avses med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstlagen näringsverksamhet vinst eller förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Att lagertillgångar inte är en kapitaltillgång framgår av andra stycket. - Ett för regionbolagen positivt svar förutsätter alltså att andelarna inte utgör lagertillgångar enligt bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter i 27 kap. IL. De fastigheter som kommanditbolagen i fråga äger ska säljas men först efter det att regionbolagen sålt andelarna i kommanditbolagen till X AB. - I 27 kap. 2 § IL sägs att den som innehar en tillgång som är en lagertillgång enligt bestämmelserna i 4-7 §§ ska anses bedriva antingen byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. - Om en fastighet förvärfvas genom köp, byte eller på liknande sätt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter blir fastigheten enligt 27 kap. 4 § första stycket IL en lagertillgång hos förvärfvaren. - Enligt 27 kap. 6 § IL 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 fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Det gäller dock bara om något av tre alternativa villkor är uppfyllda. I det aktuella fallet är kravet på en intressegemenskap mellan innehavaren och det fastighetsförvaltande företaget uppfyllt. - Bestämmelsen infördes ursprungligen genom lagstiftning år 1981. Av förarbetena framgår att utgångspunkten för regleringen var att aktier och andelar i enlighet med dåvarande praxis skulle behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om aktie- och andelsinnehavet skulle kunna ses som ett alternativ till ett direktäggande (prop. 1980/81:68 s. 160). Vidare sägs att regeln utgår från det skatterättsliga resultat som skulle ha uppkommit om företagets fastigheter i stället innehafts av den skattskyldige (s. 209). - Någon definition av uttrycket handel med fastigheter finns inte i IL. Företagsskatteberedningen lämnade ett sådant förslag i det betänkande som låg till grund för 1981 års lagstiftning men förslaget kom inte att genomföras i den delen (a. prop. s. 150-151). Det innebär att en bedömning får göras mot bakgrund av praxis och de principer som enligt 13 kap. 1 § första stycket IL ska tillämpas för att bedöma om en förvärvsverksamhet uppfyller kraven på att vara näringsverksamhet. - X-koncernen säljer varje år fastigheter externt. De i ärendet aktuella fastigheterna ägs av fastighetsförvaltande kommanditbolag. Regionbolagen förvärvade komplementärandelarna i bolagen tillsammans med motsvarande andelar i ett stort antal andra sådana bolag år 2009. Inför planerade försäljningar av 39 av kommanditbolagens fastigheter avser regionbolagen att överlåta sina andelar i dessa bolag till X AB. - Den bestämmelse som aktualiseras i regionbolagens fall är 27 kap. 6 § IL. Förhållandena kring förvärv av andelarna i kommanditbolagen är inte redovisade närmare. Däremot framgår att inte vare sig regionbolagen eller kommanditbolagen har avyttrat några fastigheter eller andelar i fastighetsförvaltande kommanditbolag. I ansökan sägs vidare att regionbolagen inte kommer att överlåta andelarna i kommanditbolagen externt utan endast till annat bolag inom X-koncernen. - Det anförda talar enligt Skatterättsnämnden för att regionbolagen inte kan anses bedriva handel med fastigheter. De bedriver inte heller byggnadsrörelse. - Frågan ska därför besvaras så att kapitalvinster som uppkommer vid

regionbolagens avyttringar av andelarna i kommanditbolagen inte ska tas upp till beskattning. - Fråga 2 - X AB bedriver enligt förutsättningarna byggnadsrörelse enligt 27 kap. 1 L. Andelarna i de förvärvade fastighetsförvaltande kommanditbolagen kommer därför enligt 27 kap. 6 § 1 L att utgöra lagertillgångar. - Skatterättsnämnden som inte har anledning att ifrågasätta de principer för beräkning av kommanditbolagsandelarnas skattemässiga anskaffningsvärden som anges i ansökan (jfr RÅ 2000 not. 78) finner att nedskrivning av andelarna under dessa värden är avdragsgill enligt 17 kap. 3 § 1 L i enlighet med praxis (RÅ 2003 ref. 11). - Fråga 3 - Enligt 2 § skatteflyktslagen gäller att hänsyn inte ska tas vid taxeringen till rätthandling om

1. rätthandling, ensam eller tillsammans med annan rätthandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rätthandlingen eller rätthandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

De planerade externa försäljningarna av kommanditbolagens fastigheter ska ske när andelarna innehas av X AB där de utgör lagertillgångar. De sedan år 2009 av regionbolagen innehavda andelarna i de aktuella kommanditbolagen ska alltså först överlåtas till X AB. När kommanditbolagen sedan säljer sina fastigheter externt kommer den värdeökning som respektive fastighet undergått under den tid X AB varit delägare i kommanditbolagen att kvittas mot nedskrivningar på lagerandelarna som X AB kan göra. - X AB:s anskaffningsvärden uppges motsvara andelarnas marknadsvärden vid förvärven, dvs. i princip fastigheternas marknadsvärden vid dessa tidpunkter. Att X AB kan tillgodoräkna sig dessa värden som anskaffningsvärden leder som en följd av svaret på fråga 1 i varje enskilt fall till att någon beskattning inte aktualiseras för den del av värdeökningen som fastigheterna haft under den tid som regionbolagen innehaft andelen fram till tidpunkten då andelen överlåts till X AB. - Av det anförda får anses följa att rekvisiten i 2 § 1-3 skatteflyktslagen är uppfyllda. De organisatoriska skäl för omstruktureringen som ökanbolagen framfört kan inte anses innebära att inte skatteförmånen är det övervägande skälet för förfarandet. - Den taxering på grundval av förfarandet som följer av svaren på frågorna 1 och 2 kan dock inte anses strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. - Skatterättsnämnden finner att rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen inte är uppfyllt. Skatteflyktslagen är därför inte tillämplig på förfarandet.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet hos Högsta förvaltningsdomstolen såvitt avsåg fråga 3 och yrkade att frågan skulle besvaras med att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.

X AB och regionbolagen bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-10-11, Melin, Sandström, Nord, Ståhl, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Skatteverkets talan i Högsta förvaltningsdomstolen avser enbart frågan om skatteflyktslagen är tillämplig. Det förfarande som omfattas av ansökningsenheten om förhandsbesked och som Skatterättsnämnden har prövat inleds med att

regionbolagen avyttrar kommanditbolagsandelar till X AB. Kommanditbolagen ska sedan successivt sälja fastigheter till externa köpare varefter X AB ska ta ut sin andel av försäljningslikviderna från kommanditbolagen. Av ansökningen om förhandsbesked framgår att detta förfarande har föregåtts av att regionbolagen under 2009 förvärvat kommanditbolagsandelarna från andra företag i koncernen. Omständigheterna kring dessa förvärv är inte närmare beskrivna i ansökningen. Inte heller finns några uppgifter om när och på vilket sätt fastigheterna har överförts till kommanditbolagen.

Det kan inte uteslutas att dessa tidigare transaktioner har ett sådant samband med det förfarande som beskrivs i ansökningen att frågan om skatteflyktslagens tillämplighet inte bör prövas med avseende på detta förfarande sett isolerat (jfr RÅ 2002 not. 72 och RÅ 2007 ref. 52). Högsta förvaltningsdomstolen finner därför att förhandsbeskedet i den överklagade delen bör undanröjas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 3 och avvisar ansökningen i den delen.

Föredraget 2012-09-19, föredragande Bolund Thornell, målnummer 4557-11

Sökord: Förhandsbesked, skatter, övriga frågor; Skatteflykt

Litteratur:
