

Målnummer:	1610-11	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2011-11-09		
Rubrik:	Ett aktiebolag förvärvar fastigheter som utgör lagertillgångar på villkor som enligt praxis innebär att bolaget träder in i överlåtarens skattemässiga situation. Att fastigheterna i bolagets räkenskaper tas upp till ett högre värde än det skattemässiga värdet innebär inte att bolaget ska beskattas för skillnaden. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	17 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2004 ref. 42• RÅ 2009 not. 72		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav bolag X och bolag Y (båda aktiebolag under bildande) bl.a. följande. A och B äger och förvaltar hyresfastigheter genom ett enkelt bolag. Det sammanlagda marknadsvärdet på dessa fastigheter överstiger fastigheternas taxeringsvärden med betydande belopp. Ägandet i det enkla bolaget fördelas lika mellan A och B. Varderas andel av fastigheternas taxeringsvärden överstiger med råge respektive ägares skattemässiga restvärde på fastigheterna. Fastigheterna utgör skattemässiga lagertillgångar. A och B vill genomföra ett generationsskifte av fastigheterna, i B:s fall ett generationsskifte kombinerat med en indirekt gåva till hustrun. Överlåtelsen av fastigheterna är tänkt att gå till på följande sätt. A:s två barn bildar ett nytt aktiebolag, bolag X. Barnens ägande i det nya bolaget ska fördelas 50/50. B:s hustru och barn bildar ett nytt aktiebolag, bolag Y. Barnen kommer att äga 25 procent vardera och B:s hustru 50 procent av det nya bolaget. A kommer därefter, genom utfärdande av gåvobrev, att skänka sin andel av fastigheterna till bolag X. Bolag X kommer, såsom vederlag, att dels överta nuvarande lån i fastigheterna, och dels att utfärda s.k. vederlagsreverser, vilka sammantaget kommer att uppgå till ett belopp som understiger A:s andel av fastigheternas sammanlagda taxeringsvärde för överlåtelseåret. Vederlaget kommer dock att med betydande belopp överstiga fastigheternas skattemässiga restvärde för A. A vill samtidigt överföra sina privata periodiseringsfondsavsättningar i näringsverksamheten vid utgången av året före överlåtelseåret samt årets avsättning till bolag X. Periodiseringsfonderna kommer att överföras till bolag X samtidigt med överlåtelsen av fastigheterna. Eftersom tillgångarna i näringsverksamheten understiger vederlagsreversen och de lån bolag X ska överta, kommer A att tillskjuta ett så stort belopp av sin fordran (del av vederlagsrevers) på bolag X som motsvarar periodiseringsfonderna, såsom ett tillskott till bolaget. B:s överlåtelse av andel av samtliga fastigheter och av periodiseringsfonderna till bolag Y kommer att ske på samma sätt som beskrivits för A. Aktierna i övertagande bolag kommer att vara kvalificerade enligt 57 kap. inkomstskattelagen. Fastigheterna kommer, i bolagets räkenskaper (balansräkning), att tas upp till den av bolagen lämnade ersättningen. dvs. övertagna skulder och utfärdade reverser. Bokförda värdet på fastigheterna kommer således att överstiga de skattemässiga värdena på fastigheterna hos A och B. - Sökandena önskar besked från Skatterättsnämnden i följande frågor.

1. Kommer förvärvande bolag X och bolag Y (gåvomottagarna) att träda in i respektive överlåtarens skattemässiga situation avseende anskaffningsvärde och avskrivningsunderlag oavsett att anskaffningsvärdet på fastigheterna i bolagets

räkenskaper/balansräkning tas upp till den av bolagen lämnade ersättningen motsvarande övertagna skulder och utfärdade reverser?

2. Innebär den bokning av fastigheterna till ett högre värde i bolag X:s respektive bolag Y:s räkenskaper/balansräkning än det skattemässiga värdet för fastigheterna för A och B att bolagen ska beskattas för mellanskillnaden som en uppskrivning av värdet på fastigheterna, lagret?

Skatterättsnämnden (2011-03-10, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 2 - Förvärvande bolag ska som intäkt ta upp skillnaden mellan det värde lagertillgångarna tas upp till i räkenskaperna och det skattemässiga värdet för dem. - Beslut - Fråga 1 - Ansökan avvisas i denna del. - Motivering - Omständigheterna i ärendet - A och B äger tillsammans, helt eller delvis, ett antal hyresfastigheter. Fastighetsinnehavet utgör lagertillgångar i en av dem bedriven handel med fastigheter. Fastigheternas sammanlagda marknadsvärde överstiger taxeringsvärdet. Det senare värdet är i sin tur betydligt större än det skattemässiga värdet. Avsikten är att genomföra ett generationsskifte avseende ägandet av fastigheterna, i B:s fall kombinerat med en förmögenhetsöverföring till hustrun. A:s två barn, av vilka en är sonen C, bildar ett nytt aktiebolag, X AB. B:s hustru, D, och hans barn bildar Y AB. Därefter överlåter A och B sina andelar i fastigheterna till respektive aktiebolag mot ersättning som understiger delägarens andel av respektive fastighets taxeringsvärde samtidigt som ersättningen kommer att överstiga motsvarande del av fastighetens skattemässiga värde. - Mot den bakgrunden ansökte A och B tillsammans med C och D år 2006 om förhandsbesked (dnr 166-06/D). De frågade bl.a. om överlåtelse av fastighetsandelarna var att betrakta som gåvor som inte medförde någon inkomstbeskattning av överlåtarna (fråga 1), om överlåtelse kunde ske utan uttagsbeskattning (fråga 2), vilket skattemässigt anskaffningsvärde och avskrivningsunderlag som mottagande bolag skulle få för fastigheterna (fråga 3) och vilken skattemässig karaktär fastigheterna skulle få hos bolagen (fråga 6). - Skatterättsnämnden lämnade ett förhandsbesked den 20 mars 2008 enligt följande. "Frågorna 1 och 2 - Överlåtelse av andelar i aktuella fastigheter till aktiebolagen i fråga medför inte någon inkomstbeskattning av A eller B förutsatt att villkoren för underlåten uttagsbeskattning enligt 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är uppfyllda. - Frågorna 3 och 6 - Förvärvande bolag träder in i respektive överlåtarens skattemässiga situation i de avseenden som avses med frågorna." - Sökandena överklagade förhandsbeskedet och yrkade att svaret på fråga 3 skulle ändras på så sätt att förvärvande bolag träder in i respektive överlåtarens skattemässiga situation avseende anskaffningsvärde och avskrivningsunderlag, oavsett att anskaffningsvärdet på fastigheterna i bolagens räkenskaper tas upp till den av bolagen lämnade ersättningen. - Överklagandena var föranledda av att Skatterättsnämnden i motiveringen till en fråga huruvida de periodiseringsfonder som A och B avsatt i sina näringsverksamheter kunde överföras till bolagen utan beskattning för dem (jfr fråga 4 a), vilken besvarades jakande av nämnden, uttalat att den värdering av de förvärvade lagertillgångarna (andelarna i fastigheterna) i de mottagande bolagens räkenskaper till värden som motsvarade de lämnade ersättningarna skulle aktualisera beskattning av aktiebolagen. - I beslut den 14 maj 2009 (RÅ 2009 not. 72) avvisade Högsta förvaltningsdomstolen överklagandena och anförde följande skäl för sitt avgörande. - "Enligt 22 § förvaltningslagen (1986:223) får ett beslut överklagas av den som beslutet angår om det gått honom emot. Skatterättsnämndens svar på fråga 3 innebär att förvärvande bolag träder in i respektive överlåtarens skattemässiga situation. Svaret är följdenligt med hänsyn till svaret på fråga 1, som innebär att överlåtelse av fastigheterna från de fysiska personerna till de närstående aktiebolag inkomstskattemässigt anses utgöra gåvor. Att klagandena önskat ett svar med annan innebörd framgår varken av formuleringen av frågan i ansökan om förhandsbesked eller av vad de i övrigt anför i sin ansökan. Skatterättsnämndens beslut kan därför inte anses ha gått dem emot." - Skatterättsnämndens förhandsbesked har alltså vunnit laga kraft. - Frågorna och parternas inställning - C och D i

egenskap av företrädare för de ännu inte bildade fastighetsbolagen X och Y ställer i den aktuella ansökan följande frågor. Kommer förvärvande bolag att träda in i respektive överlåtares skattemässiga situation oavsett att anskaffningsvärdet på fastigheterna i bolagens räkenskaper tas upp till värden motsvarande lämnad ersättning (fråga 1)? Innebär redovisningen av fastigheterna i räkenskaperna till ett högre värde än det skattemässiga att förvärvande bolag ska beskattas för mellanskillnaden som en uppskrivning av värdet på dessa lagertillgångar (fråga 2)? - I ansökan hävdas att den skattemässiga kontinuitetsprincip som gäller vid gåva är så stark att den medför att den skillnad i värden som kan uppstå beroende på att redovisningsmässiga principer föreskriver att det högre anskaffningsvärdet används som bokfört värde inte ska föranleda någon beskattningskonsekvens. Vidare hävdas att det inte sker någon uppskrivning hos bolagen eftersom tillgångarna redan vid förvärven åsätts de högre värdena som sedan inte ändras. - Skatteverket anser att den princip som vid gåva innebär att mottagaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation inte är så att förstå att mottagaren utan beskattningskonsekvenser i sina räkenskaper kan ta upp lagertillgångar till högre värde än överlåtarens skattemässiga värden. Om så sker får det anses innebära att förvärvaren först övertagit överlåtarens skattemässiga värden och därefter omedelbart gjort en uppskrivning av dessa värden som ska intäktsföras. - Skatterättsnämndens bedömning - Fråga 1 - Genom förhandsbeskedet den 20 mars 2008 besvarade Skatterättsnämnden en fråga som innebär att de aktuella överlåtelsena leder till att förvärvande bolag träder in i respektive överlåtarens skattemässiga situation. Beskedet vann laga kraft. - Ett nytt besked i samma fråga kan inte lämnas. Av frågans formulering kan inte heller utläsas att frågan ska uppfattas på annat sätt. - Mot den bakgrunden ska inte något förhandsbesked lämnas i denna del. - Fråga 2 - De fastighetsandelar som A och B överlåter utgör lagertillgångar i en av dem bedriven handel med fastigheter. - Vid överlåtelse av gåvokaraktär av lagerfastigheter som omfattar en hel näringsverksamhet gäller enligt praxis att förvärvaren ska träda in i överlåtarens skattemässiga situation. Det betyder att andelarna i fastigheterna kommer att ha karaktär av lagertillgångar även hos de förvärvande aktiebolagen. - Andelarna ska i de förvärvande aktiebolagens räkenskaper värderas till ett belopp motsvarande utgiven ersättning. Värdena kommer därmed att överstiga motsvarande värden i överlåtarnas räkenskaper. - I 17 kap. 3 § första stycket IL sägs att en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (de avvikelser som kan förekomma är inte aktuella här). - Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses för de aktuella aktiebolagen, enligt 17 kap. 2 § första stycket, detsamma som i 4 kap. 9 § andra-fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554). - Av regleringen följer att lagertillgångar vid beskattningen ska värderas på sätt som följer av redovisningen (jfr även 14 kap. 2-4 §§ och 17 kap. 33 § IL). Det innebär också att ett belopp motsvarande skillnaden mellan lämnad ersättning och de från överlåtarna övertagna skattemässiga värdena ska beskattas (jfr SOU 2005:99 s. 123). - Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan kontinuitetsprincipen inte anses innebära att lagervärderingsreglerna inte ska tillämpas i enlighet med det anförda.

Skatteverket överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Även de båda bolagen överklagade förhandsbeskedet. De yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av Skatterättsnämndens avgörande, skulle besvara fråga 2 i ansökningen med nej.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-11-09, Melin, Sandström, Brickman, Ståhl, Jäderblom) yttrade: Skälen för avgörandet.

De planerade transaktionerna innebär att två aktiebolag förvärvar ett antal hyresfastigheter. Fastigheterna utgör lagertillgångar såväl hos överlåtarna som

hos de förvärvande bolagen. Frågan som bolagen ställer är om den omständigheten att fastigheterna tas upp till ett högre värde i bolagens räkenskaper än det skattemässiga värdet som de hade hos överlåtarna innebär att bolagen ska beskattas för skillnaden.

Bestämmelser om värdering av lager finns i 17 kap. IL. I 3 § anges att lagertillgångar inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Med anskaffningsvärde avses enligt 2 § som huvudregel detsamma som i 4 kap. 9 § andra-fjärde styckena årsredovisningslagen. Från denna huvudregel finns ett antal undantag såväl i 17 kap. som i andra kapitel i IL (se hänvisningar i 17 kap. 33 §).

När anskaffningsvärdet bestäms enligt någon av undantagsreglerna kommer det skattemässiga värdet på lagret i regel att avvika från det värde som används i den skattskyldiges räkenskaper. Varken i lag eller praxis ges något tydligt besked i frågan om denna skillnad leder till några särskilda skattekonsekvenser.

Frågan berördes däremot i den proposition som ledde fram till att stora delar av den nuvarande regleringen av beskattningen vid omstruktureringar ursprungligen infördes (prop. 1998/99:15). Den togs där upp i samband med att fusioner och verksamhetsavyttringar behandlades. Vid dessa ombildningar kommer det skattemässiga värdet på lagret hos det övertagande/köpande företaget att vara detsamma som hos det överlåtande/säljande företaget (se numera 37 kap. 18 § och 38 kap. 14 § IL). I propositionen konstaterades att om ett högre värde användes i det övertagande/köpande företags redovisning så följer av allmänna regler att detta företag ska ta upp mellanskillnaden som intäkt (se a. prop. s. 224 f. och 234). Något stöd för denna ståndpunkt angavs dock inte. Lagrådet hade i samma lagstiftningsärende anfört att det syntes vara ovisst hur en skillnad mellan skattemässiga och bokföringsmässiga värden på lagertillgångar ska hanteras vid beskattningen (a. prop. s. 405).

Frågan togs åter upp av 2002 års företagsskatteutredning (se SOU 2005:99 s. 123-128). Utredningen drog slutsatsen att bestämmelserna i 17 kap. IL om beräkning av lägsta tillåtna lagervärden får uppfattas som särskilda skattemässiga lagerredovisningsbestämmelser. I beräkningen kan antingen värden från redovisningen eller särskilda skattemässiga anskaffningsvärden användas. Någon särskild skatteregel för att hantera en eventuell skillnad mellan skattemässigt och bokföringsmässigt värde ansågs inte behövas. Utredningens uppfattning var således att en sådan skillnad inte är beskattningspåverkande.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

De lagreglerade undantagen från huvudregeln om hur anskaffningsvärdet på lager ska bestämmas vid beskattningen har inte villkorats av att motsvarande värde används i den skattskyldiges räkenskaper. En skyldighet eller rättighet att göra en skattemässig upp- eller nedskrivning i de fall en tillämpning av undantagsreglerna leder till att det skattemässiga anskaffningsvärdet avviker från värdet i räkenskaperna är vidare svår att förena med det allmänna syftet med dessa regler.

I det nu aktuella fallet är inget av de lagreglerade undantagen från huvudregeln tillämpligt. Av praxis följer dock att anskaffningsvärdet i ett fall som detta ska bestämmas genom att de förvärvande bolagen träder in i respektive överlåtares skattemässiga situation (se RÅ 2004 ref. 42). Genom praxis har således skapats ett ytterligare undantag från huvudregeln som kan leda till att det skattemässiga värdet på lagertillgångarna skiljer sig från det som används i räkenskaperna. Skillnaden är en direkt konsekvens av att det skattemässiga anskaffningsvärdet bestäms på annat sätt än genom tillämpning av huvudregeln. Den bör därmed inte påverka det skattemässiga resultatet. Överklagandet ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att de förvärvande aktiebolagen inte som intäkt ska ta upp skillnaden mellan lagertillgångarnas skattemässiga värde och det värde som tillgångarna tas upp till i räkenskaperna.

Föredraget 2011-09-21, föredragande Rubenson, målnummer 1610-11

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1998/99:15 s. 224 f., 234 och 405; SOU 2005:99 s. 123-128
