

Målnummer:	4941-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-12-20		
Rubrik:	Överlåtelse till moderbolag av fastigheter och andra investeringsvaror till underpris har inte ansetts medföra uttagsbeskattning eller jämkning av dotterbolagets avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till de överlåtna tillgångarna. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 kap. 2 § 2, 8 a kap. 4 § första stycket 3, 11 § första stycket och 12 § första och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG		
Rättsfall:	RÅ 2001 not. 99		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (dotterbolaget) bl.a. följande. Aktierna i dotterbolaget ägs av Y AB (moderbolaget). Dotterbolagets verksamhet utgör handel med ägg, äggpackning och uthyrning av fastigheter, maskiner och inventarier till äggproducenter. Dotterbolaget äger fastigheterna M och F, som är taxerade som lantbruksenheter och används i den näringsverksamhet som bedrivs i dotterbolaget. I moderbolaget bedrivs ingen verksamhet. Företagsledningen avser att omstrukturera verksamheten i dotterbolaget varvid driftsfastigheterna M och F samt maskiner och inventarier skall överlåtas till moderbolaget för skattemässiga restvärden, vilka understiger marknadspris. Fastigheterna (mark och byggnad) samt maskiner och inventarier skall därefter arrenderas ut till äggproducenter som har höns och levererar ägg till dotterbolaget. Därutöver skall delar av fastigheterna samt vissa maskiner och inventarier, bl.a. de som används vid äggpackning, hyras ut till dotterbolaget för nyttjande i dotterbolagets verksamhet som skall utgöras av äggpackning och handel med ägg. Verksamheten renodlas således på så sätt att moderbolaget i fortsättningen bedriver uthyrning av fastigheter, maskiner och inventarier medan dotterbolaget bedriver rörelse i form av äggpackning och handel med ägg. Under senare år har betydande investeringar, ca 8 miljoner kronor, nedlagts i maskiner och inventarier samt i ny-, till- och ombyggnad på de driftsfastigheter som dotterbolaget äger. Avdrag har gjorts för den ingående mervärdesskatt som belöper på dessa investeringar. Den omorganisation bolaget vill genomföra inom koncernen syftar till att förändra företagsstrukturen så att en framtida överlåtelse av verksamheten i dotterbolaget underlättas. Bolaget önskar svar på följande frågor. 1. Kan jämkning underlåtas med stöd av 8 kap. 16 § f mervärdesskattelagen (1994:200), ML, om dotterbolaget överlåter fastigheter, maskiner och inventarier till moderbolaget? Vid prövning av frågan får Skatterättsnämnden bl.a. utgå ifrån att moderbolaget på begäran blir skattskyldigt till mervärdesskatt vid uthyrning av fastigheter, maskiner och inventarier. - 2. Skall uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 2 § ML, om andra tillgångar än fastighet överlåts till underpris under i ansökan om förhandsbesked beskrivna förutsättningar och överlåtelsen från dotterbolaget till moderbolaget inte är en sådan överlåtelse som omfattas av 3 kap. 25 § ML?

Skatterättsnämnden (2001-06-28, Wingren, ordförande, Edlund, Odéen, Ohlson, Peterson, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Den planerade överlåtelsen medför inte att rättighet eller skyldighet uppkommer för dotterbolaget att jämka avdrag som bolaget gjort för ingående skatt som

hänför sig till de fastigheter och andra investeringsvaror som omfattas av överlåtelsen. - Fråga 2 - Dotterbolaget skall inte på grund av den tilltänkta överlåtelsen anses ha gjort uttag av varor enligt 2 kap. 2 § ML. - Motivering - - Företagsledningen avser att omstrukturera verksamheten i koncernen varvid fastigheterna F och M med tillhörande byggnader, maskiner och inventarier, med undantag för vissa tillgångar som dotterbolaget använder i sin egen verksamhet, skall överlåtas till moderbolaget till underpris. Omorganisationen uppges syfta till att förändra företagsstrukturen så att en framtida överlåtelse av verksamheten i dotterbolaget underlättas. Det krävs härefter inte av en framtida köpare att denne finansierar ett köp av såväl fastigheter som inventarier utan denne behöver endast finansiera ett köp av en verksamhet som bedrivs i hyrda lokaler med hyrda inventarier. - Fråga i ärendet är dels om jämkning av tidigare avdragen ingående skatt skall ske på grund av den tilltänkta överlåtelsen (fråga 1), dels om uttagsbeskattning skall ske på grund av överlåtelsen av de tillgångar som inte utgörs av fastighet (fråga 2). - Fråga 1 - Mot bakgrund av att den tilltänkta överlåtelsen kommer att ske efter utgången av 2000 skall frågan om jämkning bedömas enligt bestämmelserna om jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror i 8 a kap. ML (SFS 2000:500), som trätt i kraft den 1 januari 2001. - I 8 a kap. 4 § första stycket ML regleras de fall då jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror skall ske. Det förevarande ärendet avser jämkning vid överlåtelse av vissa sådana varor. Med investeringsvaror avses enligt kapitlets 2 § första stycket 1 och 2, såvitt nu är av intresse, maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar och där den ingående skatten på tillgången uppgår till minst 50 000 kr samt fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad och där den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr. - Enligt 8 a kap. 4 § första stycket 3 ML gäller att jämkning skall ske om en annan investeringsvara än fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig under förutsättning att förvärvet av varan delvis medfört avdragsrätt. Den angivna förutsättningen för jämkning att förvärvet endast delvis medfört avdragsrätt utesluter att jämkning skall ske om förvärvet medfört full avdragsrätt. Bestämmelsen innebär att den ingående avdragsgilla skatten ökar (jfr prop. 1994/95:57 s. 189). Denna bestämmelse, som är till den skattskyldiges förmån och som är tillämplig vid överlåtelse av samtliga investeringsvaror som utgör inventarier, maskiner m.m. men däremot inte t.ex. fastigheter, medför inte att jämkning skall ske vid överlåtelsen av maskinerna, inventarierna m.m. eftersom bolaget enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet har haft full avdragsrätt för skatt hänförlig till sådana investeringsvaror. Någon annan bestämmelse som föreskriver jämkning vid en överlåtelse av investeringsvaror som utgörs av inventarier m.m. finns inte. - I 8 a kap. 11 § första stycket ML finns bestämmelser om förvärvares övertagande av rättighet och skyldighet till jämkning vid överlåtelse av investeringsvaror, däribland fastighet, bl.a. i samband med att verksamhet överläts och i 12 § vid överlåtelse av fastighet i annat fall. Dessa bestämmelser är undantag från den jämkningsskyldighet vid överlåtelse av investeringsvaror som föreskrivs i 4 §. Således stadgas i 11 § första stycket att vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, bl.a. i samband med att en verksamhet överläts skall förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning enligt närmare angivna bestämmelser. I 12 § stadgas att vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § skall förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning. Detta gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren skall jämka. - Fråga uppkommer då om de nu nämnda bestämmelserna är tillämpliga på den av bolaget tilltänkta överlåtelsen av fastigheterna. - Dotterbolaget upplåter för närvarande fastigheten M med tillhörande byggnader samt sex byggnader på fastigheten F och vissa inventarier till utomstående äggproducenter som alltså bedriver djurhållning. Efter överlåtelsen kommer moderbolaget att upplåta fastigheten, byggnaderna och inventarierna för

samma verksamhet. Någon förändring av verksamheten kommer således inte att äga rum när moderbolaget, som blir obligatoriskt skattskyldigt för verksamheten (jfr 3 kap. 3 § första stycket 9 ML), förvärvat investeringsvarorna. Förvärvet av investeringsvarorna får därmed anses ske i samband med förvärv av en verksamhet varvid 8 a kap. 11 § första stycket blir tillämpligt. Någon jämkning avseende ingående skatt hänförlig till kostnader för fastigheten och byggnaderna skall då inte ske. - Övriga tillgångar, nämligen fastigheten F med övriga byggnader som tillsammans med de maskiner och inventarier som för närvarande används i bolagets rörelse, skall efter överlåtelsen till moderbolaget hyras ut till dotterbolaget. Användningen av fastigheten jämte byggnaderna förändras därigenom till en uthyrningsverksamhet i moderbolaget. Någon överlåtelse av en i drift varande verksamhet kan det under sådana omständigheter inte anses vara fråga om. Detta understryks av att äggpackningsverksamheten även i fortsättningen kommer att bedrivas av dotterbolaget. Bestämmelsen i 8 a kap. 11 § första stycket ML är därför inte tillämplig på överlåtelsen av fastigheten med ifrågakvarande byggnader. - I ärendet är emellertid upplyst att moderbolagets uthyrning av fastigheten F med vissa byggnader till dotterbolaget kommer att omfattas av frivillig skattskyldighet. Under förutsättning att dotterbolaget och moderbolaget inte träffar avtal om att dotterbolaget skall jämka övergår rättigheten och skyldigheten att jämka enligt 8 a kap. 12 § på moderbolaget. Någon jämkning skall då inte ske i dotterbolaget. - Sammanfattningsvis innebär det sagda att de aktualiserade överlåtelsena under de i ärendet angivna förutsättningarna inte medför någon rätt eller skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. - Fråga 2 - I 2 kap. 2 och 3 §§ ML finns bestämmelser om uttag av varor. Med uttag av vara förstås bl.a. enligt 2 § 2 att den som är skattskyldig överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a (dvs. inköpsvärdet, eller om sådant saknas, tillverkningskostnaden) och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. - ML:s bestämmelser om uttag av varor är utformade efter förebild av motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 5.6 skall uttag som en skattskyldig person gör i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, med vissa undantag för varor av ringa värde m.m., behandlas som leverans mot vederlag. - Det kan anmärkas att bestämmelsen i direktivet enligt ordalydelsen förutom privat bruk av varan endast avser gratisöverlåtelse av varan eller dess användning för andra ändamål än för rörelsen. Bestämmelsen i 2 kap. 2 § 2 ML avser förutom gratisöverlåtelse även överlåtelse till underpris. Enligt förarbetena till sistnämnda bestämmelse (prop. 1994/95:57 s. 112) torde det dock inte strida mot syftet med EG-bestämmelsen att såsom uttag även anse fall då överlåtelser sker till underpris. Nämnden finner inte skäl att göra en annan bedömning. - Fråga i ärendet är då om dotterbolagets överlåtelse till moderbolaget av maskiner och inventarier till underpris innebär att dotterbolaget skall anses göra ett uttag eller om nedsättningen av priset skall anses marknadsmässigt betingad i den mening som avses i 2 kap. 2 § 2 ML. - Nämnden gör följande bedömning. - Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1994:95:57 s. 113) framgår bl.a. att orden "och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad" lades till för att den tidigare rättstillämpningen skulle lagfästas. Enligt praxis ansågs inte en överlåtelse med en marknadsmässigt betingad prisnedsättning som uttag. Denna tillämpning ansågs harmoniera med artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet eftersom en prisnedsättning som inte var marknadsmässigt betingad vore rörelsefrämmande. Som exempel på en prisnedsättning som är marknadsmässigt betingad nämns ett extremt lågt pris för en back öl eller läsk, antingen kopplat till livsmedelsinköp i övrigt till visst belopp eller enbart för att locka kunder till butiken. - Begreppet "marknadsmässigt betingad" är vagt och skall tolkas bl.a. mot bakgrund av innehållet i artikel 5.6 i direktivet. Enligt nämndens mening får en prisnedsättning anses marknadsmässigt betingad om den, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses

affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten. Dotterbolagets tilltänkta överlåtelse av maskiner och inventarier får enligt nämnden anses betingad av affärsmässiga överväganden avseende verksamheten. Med denna bedömning skall överlåtelsen inte av dotterbolaget behandlas som ett uttag. Det redovisade synsättet får anses vara i överensstämmelse med bestämmelserna om uttag i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att fråga 1 skulle besvaras så att jämkning kan underlåtas beträffande överlåtelse av sådana investeringsvaror som inte är fastighet men att jämkning skall ske beträffande fastigheterna och att fråga 2 skulle besvaras med att uttagsbeskattning skall ske i de av sökanden angivna fallen. Riksskatteverket gjorde gällande bl.a. att det kunde ifrågasättas om den av X AB lämnade förutsättningen för förhandsbeskedet om s.k. frivillig skattskyldighet kunde godtas.

X AB hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten (2002-12-20, Lindstam, Schäder, Ersson, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2002-12-11, föredragande Nilsson, målnummer 4941-2001

Sökord: Förhandsbesked; Mervärdesskatt

Litteratur: prop. 1993/94:99 s. 138; prop. 1994/95:57 s. 106-113; prop. 1999/2000:82 s. 105-107, 136-137.
