

Vid samtidiga och korsvisa fastighetsöverlåtelser till underpris inom en koncern har den avtalade ersättningen för respektive fastighet ansetts kunna ligga till grund för beskattningen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

23 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked från Aktiebolaget Familjebostäder, Aktiebolaget Stockholms hem och Aktiebolaget Svenska Bostäder framgick bl.a. följande. Sökandebolagen är helägda dotterbolag till Stockholms Stadshus AB som i sin tur ägs av Stockholms stad. Sökandebolagen är allmännyttiga kommunala bostadsaktiebolag enligt 1 § lagen (2010:879) om sådana bolag. För närvarande äger varje bolag fastigheter och tomträtter (i det följande endast fastigheter) spridda över kommunen och med olika underhållsbehov. Bolagen planerar att omfördela 180 fastigheter mellan sig. Varje bolag kommer att överlåta fastigheter till de övriga två bolagen (en av fastigheterna överlåts till ett dotterbolag till AB Svenska Bostäder). Syftet är att åstadkomma en rationellare fastighetsförvaltning och därigenom underlätta nyproduktion av bostäder och renovering av det befintliga fastighetsbeståndet. Fastigheterna, som enligt vad som framgår av ansökan är kapitaltillgångar, ska överlåtas genom separata köpeavtal. Överlåtelserna ska ske i ett sammanhang, dock utan att vara villkorade av varandra. AB Familjebostäder ska överlåta 49, AB Stockholms hem 57 och AB Svenska Bostäder 74 fastigheter. Sex av dessa, vars marknadsvärden motsvarar eller understiger de skattemässiga värdena, ska överlåtas för pris motsvarande skattemässigt värde. Dessa överlåtelser omfattas inte av frågorna i ansökan. Övriga fastigheter ska överlåtas till pris motsvarande den enskilda fastighetens bokförda värde, eller skattemässiga värde om det värdet är högre. I vart och ett av dessa fall kommer ersättningen att understiga fastighetens marknadsvärde ”med mycket betydande belopp”. Sökandebolagens balansräkningar kommer inte att påverkas av överlåtelserna på annat sätt än att relationerna mellan de bokförda värdena på bolagens fastighetsbestånd och deras likvida medel förändras. Däremot har inte utretts hur utfallet av överlåtelserna blir utifrån en marknadsvärdering av fastigheterna. Enligt ansökan kommer överlåtelserna inte att stå i strid med de begränsningar om värdeöverföringar mellan allmännyttiga kommunala bostadsaktiebolag som gäller enligt 2010 års lag. Bolagen ställde följande frågor till nämnden.

1. Ska försäljningspriset för varje fastighet i de planerade överlåtelserna vid beskattning anses var det försäljningspris som framgår av köpeavtalet?
2. Om svaret på fråga 1 är Nej. Efter vilka grunder ska det försäljningspris som är underlag för beskattningen bestämmas?
3. Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på förfarandet?

Skatterättsnämnden (2014-01-24, André, ordförande, Svanberg, Gäverth, Lundström) yttrade: Förhandsbesked – Frågorna 1 och 2 – Vid

inkomstbeskattningen ska ersättningen vid fastighetsöverlåtelse bestämmas med utgångspunkt i att överlåtelse ingår i byten av tillgångar mellan sökandebolagen. – *Beslut* – Ansökan avseende frågorna 1 och 2 avvisas i den mån frågorna inte har besvarats. – *Motivering* – – Skatterättsnämndens bedömning – Sökandebolagen ska överlåta ett stort antal fastigheter mellan sig där varje överlåtelse regleras i ett särskilt köpeavtal. Överlåtelse ska enligt avtalen ske till underpris. Huvudfrågan i ansökan är om ersättningarna kan godtas vid beskattningen. – Vid beskattningen bör transaktionerna bedömas i ett sammanhang och i enlighet med deras verkliga innebörd (se bl.a. HFD 2012 not. 74). – Samtliga överlåtelse som redovisas i ansökan ingår som ett led i att strukturera om fastighetsförvaltningen så att den i framtiden ska kunna ske på ett effektivare sätt än i dag. Alla överlåtelse ska ske i ett sammanhang och genomföras så att sökandebolagens balansräkningar på det hela taget inte påverkas på annat sätt än att relationerna mellan värdena på bolagens fastighetsbestånd och deras likvida medel förändras. – I praxis finns exempel på att överlåtelse till underpris inte har godtagits utan ansetts som byten när transaktionerna i fråga skulle ske samtidigt och vara beroende av varandra (RÅ 2009 ref. 85 och HFD 2012 not. 74). I rättsfallen var syftet med transaktionerna att få en mer ändamålsenlig ägarstruktur till egendom som delvis samägts. – Mot bakgrund av det anförda finner Skatterättsnämnden att bedömningen av vad som utgör ersättning i de aktuella fallen ska göras med beaktande av samtliga transaktioner. Innebörden av transaktionerna får då anses vara att sökandebolagen ska byta tillgångar med varandra. Att bolagen ingår i en av en kommun helägd koncern och att överlåtelse ska genomföras för att få till stånd en angelägen omstrukturering av bolagens fastighetsbestånd innebär inte att tillämpningen kan bli en annan (jfr prop. 1998/99:15 s. 136–137 och s. 139–140 samt SOU 2005:99 s. 92–93). – Enligt 44 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) avses med avyttringar av tillgångar bl.a. byte. Vid byte utgörs ersättningen för avyttrade tillgångar i regel av marknadsvärdet på tillbytta tillgångar. Det innebär i de aktuella fallen att priset enligt de enskilda avtalen inte kan läggas till grund för beskattningen. – Ansökan ger inte tillräckligt underlag för att närmare ange hur beskattningen ska ske i de olika bytessituationerna. – Det sagda innebär att underprisreglerna i 23 kap. inkomstskattelagen kan aktualiseras endast om marknadsvärdet på tillbytta fastigheter understiger marknadsvärdet på överlåtna fastigheter (se a. prop. s. 149–150). – Av det anförda följer att i den mån ansökan inte besvaras genom förhandsbeskedet ska den avvisas. – Med hänsyn till svaret på frågorna 1 och 2 förfaller fråga 3 om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

Ledamöterna *Bengtsson, Pahlsson* och *Werkell* var skiljaktiga och anförde följande. Vi anser att fråga 1 bör besvaras så, att ersättningen bestäms i enlighet med den som ”Köpeavtal” betecknade handlingen. – Enligt majoritetens mening bör man i enlighet med principen om rättshandlingarnas egentliga innebörd omkvalificera köpeavtalen till byten, samt bestämma ersättningen i enlighet härmed. – Enligt vår mening rör det sig dock i sakligt hänseende inte om något byte. Omstruktureringarna görs nämligen inom en koncern där en enda ägare har oinskränkt inflytande över

fördelningen av tillgångar mellan bolagen och avräkningen mellan bolagen utgår från skattemässiga eller bokförda värden. Transaktionerna innebär därför ingen realisation av vinster eller förluster. Några otillbörliga skatteförmåner uppkommer heller inte. – En omkvalificering baserad på principen om rättshandlingars egentliga innebörd kräver att det står klart att byte i detta fall är den riktiga innebörden. Detta är inte fallet, eftersom flerpartsförhållandena endast är av formellt slag, och helt saknar motsvarighet i saklig mening. Att se transaktionerna som byten kommer då närmast i en konfliktställning med principen om rättshandlingarnas (köpeavtalens) egentliga innebörd. – Det aktuella fallet kan jämföras med de närmast till hands liggande avgöranden i rättspraxis, där byte ansetts föreligga (RÅ 2009 ref. 85 och HFD 2012 not. 74). I båda dessa fall rörde det sig ytterst om reella tvåpartsförhållanden. Med hänsyn härtill kan dessa båda avgörandens prejudikatsverkan inte utan vidare sägas täcka det föreliggande fallet. – Mot bakgrund av det anförda, samt med hänsyn till att regelverket i 23 kap. syftar till att underlätta angelägna omstruktureringar, finner vi att skäl saknas att vid den skatterättsliga bedömningen avvika från det innehåll och den rubricering som givits de aktuella rättshandlingarna.

Bolagen överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att förhandsbeskedet skulle ändras på så sätt att frågorna 1 och 2 skulle besvaras med att ersättningen vid beskattningen skulle bestämmas enligt den köpeskilling som framgår av köpekontraktet för respektive överlåten fastighet. Bolagen anförde bl.a. följande. I de fall i praxis där det har skett en omklassificering till byte har det förelegat ett reellt tvåpartsförhållande med skilda ekonomiska intressen. Detta saknas i det aktuella fallet där alla tre bolagen är helägda dotterbolag i en koncern och moderbolaget är helägt av en ägare, en kommun. Moderbolaget har oinskränkt inflytande över fördelningen av tillgångarna i hela koncernen. Transaktionerna sker mellan bolag i en koncern, som samtliga har rätt att ge och ta koncernbidrag. Avräkningen mellan bolagen sker till de köpeskillingar/värden som framgår av köpekontrakten. Parterna har över huvud taget inte beaktat övervärden på överförda tillgångar. I motsats till de fall som i praxis har bedömts som byten finns det alltså i detta fall inte någon avsikt att genom växelvisa underprisöverlåtelser värdemässigt kompensera annan part. Överlåtelserna är inte villkorade av varandra, varken avseende genomförandet eller köpeskillingens storlek.

Skatteverket vidhöll vad verket anförde i Skatterättsnämnden och hade alltså samma uppfattning som bolagen.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-09-15, Jermsten, Almgren, Nord, Knutsson, Saldén Enérus) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bolagen planerar en omfördelning av delar av respektive bolags fastighetsinnehav genom att överlåta ett stort antal fastigheter mellan sig. Varje överlåtelse ska regleras i separata avtal och, i nu aktuella fall, ske

mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Syftet med överlåtelseerna är att åstadkomma en effektivare administration, förvaltning och kapitalanvändning för att förbättra bolagens förutsättningar att fullfölja sitt bostadsförsörjningsansvar.

Avsikten är att fastighetsöverlåtelseerna ska ske i ett sammanhang. Vart och ett av bolagen kommer genom respektive överlåtelse till underpris att överföra övervärden till vart och ett av de andra bolagen och samtidigt, genom förvärv till underpris, ta emot övervärden från vart och ett av de andra bolagen.

Bolagen kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varandra.

Frågan i målet gäller om det är ersättningen enligt de enskilda avtalen som ska läggas till grund för beskattningen eller om ersättningen ska bestämmas med utgångspunkt i att överlåtelseerna utgör byten av tillgångar mellan bolagen.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Vid uttag av tillgångar eller vid överlåtelser av tillgångar till pris under marknadsvärdet har huvudregeln tidigare varit att uttagsbeskattning ska ske. Generella regler om sådan beskattning infördes genom 1990 års skattereform i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). För de fall det fanns särskilda skäl infördes samtidigt ett undantag i samma stycke. Syftet med den införda regleringen var att kodifiera praxis. Med särskilda skäl avsågs att det förelåg ett starkt ägarsamband mellan överlåtare och förvärvare, att överlåtelsen var ett led i en organisatoriskt betingad ändring av företagsstrukturen, att överlåtelsen inte direkt eller indirekt fick medföra en otillbörlig skatteförmån och att tillgången genom överlåtelsen inte bytte skattemässig karaktär (prop. 1989/90:110 s. 556, jfr prop. 1998/99:15 s. 128).

År 1998 infördes lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris. För att öka förutsebarheten för när uttagsbeskattning skulle ske eller inte slopades rekvisitet särskilda skäl. I stället infördes i lagen de villkor som måste vara uppfyllda för att uttagsbeskattning inte ska ske.

Syftet med dessa regler, som numera finns i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), är att omstruktureringar ska kunna genomföras utan att några omedelbara skattekonsekvenser uppkommer. Reglerna är utformade så att överlåtelseerna inte får medföra någon otillbörlig skatteförmån medan de övriga krav som tidigare ställts inte ansetts nödvändiga att upprätthålla.

I rättspraxis har Högsta förvaltningsdomstolen godtagit underprisöverlåtelser vid samtidiga och korsvisa överlåtelser (se t.ex. RÅ 2006 ref. 74 och RÅ 2004 not. 197). I RÅ 2009 ref. 85 och HFD 2012 not. 74 behandlades däremot överlåtelser till underpris som byten. Av förutsättningarna i de rättsfallen framgår att transaktionerna skulle ske samtidigt och vara beroende av varandra samt att syftet med

transaktionerna var, förutom att uppnå ett visst organisatoriskt resultat, även att genom värdeöverföringar vidmakthålla en viss förmögenhetsfördelning.

Syftet med de planerade transaktionerna i förevarande mål är att genom en omfördelning av fastigheter inom en koncern åstadkomma en effektivare administration, förvaltning och kapitalanvändning. Fastighetsöverlåtelseerna är inte beroende av varandra. Överlåtelseerna kommer inte att påverka bolagens balansräkningar vad gäller redovisad balansomslutning. Det har inte framkommit att det kommer att ske några utjämnande värdeöverföringar.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att det är den avtalade ersättningen för respektive fastighet som ska läggas till grund för beskattningen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, att frågorna 1 och 2 ska besvaras så att det är den avtalade ersättningen för respektive fastighet som ska läggas till grund för beskattningen.

Mål nr 1030-14, föredragande Stina Pettersson