

Målnummer:	4335-05	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-10-11		
Rubrik:	Överlåtelse av en andel i ett privatbostadsföretag har inte ansetts som överlåtelse av en verksamhetsgren. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	2 kap. 24 § och 25 § samt 23 kap. 4 § andra stycket, 6 §, 11 § och 17 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	• RÅ 2004 ref. 1 • RÅ 2004 not. 197 • RÅ 2004 not. 87 • RÅ 2003 not. 132 • RÅ 2001 not. 24		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde C.B. och V.D. samt bolagen X AB och Y AB bl.a. följande. - Bakgrund och frågeställning - C.B. och V.D. äger vardera 50 procent av aktierna i X AB, som i sin tur äger 100 procent av aktierna i Y AB. Verksamheten i koncernen består av butiksförsäljning av herrkläder i Y AB samt försäljning via faktura av arbetskläder, mässkläder m.m. i X AB. Även om det finns ett naturligt samband mellan affärsverksamheterna utgör de självständiga och från varandra fristående enheter. C.B. har tagit aktiv del i driften av X AB och Y AB, bl.a. som företagsledare för båda företagen, och får därför bedömas ha varit verksam i betydande omfattning, vilket gör hans andelar i X AB kvalificerade i enlighet med 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. V.D. har inte haft någon aktiv roll i något av bolagen, utan hennes funktion har varit begränsad till ett passivt ägande av 50 procent av andelarna i X AB. Bland tillgångarna i Y AB ingår en andel i en bostadsrättsförening. Bostadsrättsföreningen uppfyller de krav som ställs i 2 kap. 17 § IL för att räknas som ett privatbostadsföretag. De lokaler som bostadsrätten representerar används för närvarande som kontor och lager av Y AB och X AB. - C.B. och V.D. önskar omstrukturera den gemensamt bedrivna verksamheten och dela upp den i två separata delar. Syftet med omstruktureringen är att C.B. skall fortsätta att bedriva verksamheterna i Y AB och X AB, medan V.D. i ett nybildat aktiebolag skall bedriva näringsverksamhet i form av lokaluthyrning genom den andel i bostadsrättsföreningen som Y AB i dagsläget innehar. V.D. avser att bilda ett nytt aktiebolag (NYAB 1) till vilket den andel i bostadsrättsföreningen som Y AB äger överläts vederlagsfritt. De lokaler som andelen i bostadsrättsföreningen representerar kommer efter omstruktureringen att utgöra basen för den näringsverksamhet i form av lokaluthyrning som NYAB 1 kommer att bedriva med bl.a. Y AB och X AB som hyresgäster. Även andra hyresgäster kan komma i fråga. Samtidigt med att andelen i bostadsrättsföreningen överläts till NYAB 1 förvärvar C.B. samtliga V.D:s aktier i X AB för 0 kr. Som ett resultat av de nämnda transaktionerna kommer C.B. att vara ensam ägare till X AB och indirekt ensam ägare till Y AB. C.B. och V.D. är överens om att marknadsvärdet av de verksamheter som C.B. efter omstruktureringen kommer att bedriva i Y AB och X AB motsvarar marknadsvärdet av den aktuella andelen i bostadsrättsföreningen. - Alternativt kan följande omstrukturingsförfarande komma ifråga. C.B. bildar ett nytt aktiebolag (NYAB 2) till vilket samtliga tillgångar i Y AB och X AB överläts vederlagsfritt med undantag för Y AB:s andel i bostadsrättsföreningen. I NYAB 2 kommer de beskrivna konfektionsverksamheterna att bedrivas på motsvarande sätt som tidigare. I

samband med de nämnda inkråmsöverlåtelseerna överlåter C.B. sina aktier i X AB till V.D. för 0 kr. Efter överlåtelsen kommer V.D. att vara ensam ägare till X AB och indirekt ensam ägare till Y AB. Via det senare bolaget kommer V.D., genom den andel i bostadsrättsföreningen som det bolaget fortfarande innehar, att bedriva lokaluthyrning med främst NYAB 2 som hyresgäst, men även andra hyresgäster kan komma i fråga. På samma sätt som under det först angivna förfarandet är C.B. och V.D. överens om att marknadsvärdet på de separata delarna av den tidigare gemensamt bedrivna verksamheten är likvärdigt. - C.B., V.D. och Y AB ställde följande frågor rörande det första omstruktureringsförfarandet. - Fråga 1. Kommer Y AB:s vederlagsfria överlåtelse av andelen i bostadsrättsföreningen till NYAB 1 att medföra att Y AB uttagsbeskattas? - Fråga 2. Medför en sådan överlåtelse som anges i fråga 1 att C.B. eller V.D. beskattas för utdelning? - Fråga 3. Föranleder V.D:s överlåtelse av hennes aktier i X AB för 0 kr några beskattningskonsekvenser för henne i den meningen att det övervärde, som genom överlåtelsen av andelen i bostadsrättsföreningen till underpris överförs till det av V.D. ägda bolaget NYAB 1, ses som någon form av bytesvederlag för aktierna och därmed skall tas upp som intäkt vid aktieöverlåtelsen? - C.B., V.D., Y AB och X AB ställde följande frågor rörande det andra omstruktureringsförfarandet. - Fråga 4. Föranleder de vederlagsfria överlåtelseerna av inkråmet i Y AB och X AB till NYAB 2 att de förstnämnda bolagen uttagsbeskattas? - Fråga 5. Medför de överlåtelser som anges i fråga 4 att C.B. eller V.D. beskattas för utdelning? - Fråga 6. Föranleder C.B:s överlåtelse av hans aktier i X AB för 0 kr några beskattningskonsekvenser för honom i den meningen att det övervärde, som genom överlåtelseerna av inkråmet i Y AB respektive X AB till underpris överförs till det av C.B. ägda bolaget NYAB 2, skall ses som någon form av bytesvederlag för aktierna och därmed skall tas upp som intäkt?

Skatterättsnämnden (2005-06-28, André, ordförande, Wingren, Knutsson, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1. Överlåtelsen av bostadsrätten till NYAB 1 föranleder uttagsbeskattning av Y AB. - Fråga 2. C.B. och V.D. skall utdelningsbeskattas i anledning av överlåtelsen. - Fråga 3. Beskattningen av V.D. skall inte grundas på annan ersättning för aktierna än den avtalade. - Fråga 4. Överlåtande företag skall inte uttagsbeskattas. - Fråga 5. Någon utdelningsbeskattning skall inte ske. - Fråga 6. Beskattningen av C.B. skall inte grundas på annan ersättning för aktierna än den avtalade. - Motivering. - C.B. och V.D., som är kusiner, äger hälften var av aktierna i X AB som i sin tur äger Y AB. Båda bolagen säljer kläder. Avsikten är att C.B. och V.D. skall dela upp verksamheten mellan sig. C.B. skall fortsätta med klädesförsäljningen medan V.D. skall överta den bostadsrätt, en andel i ett privatbostadsföretag, som ägs av Y AB. Den lägenhet som är knuten till bostadsrätten är belägen i centrum av Göteborg och omfattar en sammanlagd yta om ca 75-80 kvm fördelat på "två affärslokaler samt kök och kammare". Den uppges för närvarande användas av bolagen som kontor och lager. Detta förhållande skall bestå även efter uppdelningen. Uppdelningen skall gå till så att bostadsrätten överförs utan ersättning till ett av V.D. ägt nybildat bolag, NYAB 1. Därefter överlåter hon sin hälft av aktierna i X AB utan ersättning till C.B. - Fråga 1 gäller om Y AB skall uttagsbeskattas i anledning av överlåtelsen och fråga 2 om överlåtelsen medför utdelningsbeskattning. Fråga 3 gäller om V.D:s överlåtelse av aktierna till C.B. medför att hon skall beskattas. - Alternativt kan uppdelningen genomföras så att verksamheterna avseende klädesförsäljningen överläts från X AB och Y AB till ett av C.B. nybildat bolag, NYAB 2, varefter han skall överlåta sina aktier i det samägda bolaget till V.D., allt utan ersättning. För det alternativet ställs motsvarande frågor, frågorna 4-6. - Fråga 1. I 23 kap. IL finns bestämmelser som reglerar under vilka förutsättningar uttagsbeskattning kan underlåtas när en tillgång överläts till underpris. - En förutsättning som måste vara uppfylld, när som här avdragsrätt för koncernbidrag saknas mellan parterna, är enligt 23 kap. 17 § IL att överlåtelsen avser överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. - Enligt 2 kap. 25 § IL avses med verksamhetsgren sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL

annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om sådana tillgångar innehas som ett led i rörelsen räknas dock innehavet till rörelsen. - Överlåtelsen till NYAB 1 avser enbart en andel i ett privatbostadsföretag. Det är således fråga om överlåtelse av en sådan tillgång som i sig inte kan utgöra en verksamhetsgren (jfr RÅ 2001 not. 24). Inte heller är de bestämmelser i 23 kap. 7 § IL som innebär att näringsbetingade andelar i vissa typer av företag kan bilda en verksamhetsgren tillämpliga. Detta eftersom privatbostadsföretag inte räknas som ett sådant företag som bestämmelserna tillämpas på, 23 kap. 4 § andra stycket och 6 § IL. - Med hänsyn härtill saknas förutsättningar att underlåta uttagsbeskattning, jfr RÅ 2003 not. 132. Det gäller även om bostadsrätten kommer att hyras ut. Överlåtelsen av bostadsrätten medför därför uttagsbeskattning av Y AB. - Fråga 2. Enligt praxis medför en överlåtelse av tillgångar från ett aktiebolag till ett annat utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet som föranleder att överlåtaren uttagsbeskattas också ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (RÅ 2004 ref. 1). Överlåtelsen medför därför att både C.B. och V.D. som yttersta ägare till överlåtande företag skall beskattas för utdelning från detta. - Fråga 3. Enligt nämndens mening saknas anledning i ett fall som det förevarande att avvika från det avtalade priset vid bedömningen av det sista ledet i bolagsuppdelningen. - Fråga 4. Överlåtelsen till NYAB 2 avser de verksamheter avseende försäljning av kläder som X AB och Y AB bedriver. Kvar i företagsgruppen blir enbart bostadsrätten. Överlåtelsen sker till det av C.B. ägda NYAB 2 i vilket bolag han kommer att bli verksam i motsvarande omfattning som han varit i de överlåtande bolagen. - Nämnden finner att förutsättningar föreligger att underlåta uttagsbeskattning vid en överlåtelse som sker enligt detta alternativ. - Fråga 5. Av 23 kap. 11 § IL följer att när uttagsbeskattning inte sker skall inte heller någon utdelningsbeskattning ske. C.B. och V.D. skall således inte utdelningsbeskattas vid en överlåtelse enligt förevarande alternativ. - Fråga 6. Nämnden gör motsvarande bedömning beträffande sista ledet i bolagsuppdelningen som enligt det första alternativet.

Ledamoten Virin var skiljaktig enbart beträffande frågorna 1 och 2 och anförde följande. Enligt min mening bör dessa frågor besvaras på följande sätt. - Fråga 1. Överlåtelsen av bostadsrätten till NYAB 1 föranleder inte uttagsbeskattning av Y AB. - Fråga 2. C.B. och V.D. skall inte utdelningsbeskattas i anledning av överlåtelsen. - Min bedömning grundar jag på följande. I likhet med Skatteverket anser jag att andelen i bostadsrättsföreningen utgör en verksamhetsgren för Y AB. Regeringsrätten har visserligen i RÅ 2001 not. 24 uttalat att en verksamhetsgren inte kan utgöras enbart av värdepapper. Uttalandet saknade dock betydelse för utgången i det målet. Inte heller i RÅ 2003 not. 132 har innehav av enbart värdepapper (kommanditbolagsandelar) ansetts konstituera verksamhetsgren. I bägge fallen var det dock fråga om minoritetsposter. I det sistnämnda fallet framhöll Skatterättsnämnden i sin motivering, i vilken Regeringsrätten instämde, att en andelsavyttring inte innebar någon förändring i kommanditbolagets verksamhet. Däremot har andelar i handelsbolag ansetts konstituera hel näringsverksamhet i RÅ 2004 not. 87. I förevarande fall är det fråga om en andel i en bostadsrättsförening, till vilken andel hör vissa lokaler som används som kontor och lager i av Y AB och dess moderbolag X AB bedrivna verksamheter. Bostadsrätten (jfr 1 kap. 3 § bostadsrättslagen /1991:614/) till lokalen kan inte övergå till NYAB 1 utan att andelen överlåts. Andelen representerar således 100 procent av den egendom andelsinnehavet ger rätt till. Noga taget avser överlåtelsen för övrigt inte enbart ett värdepapper utan även den uthyrningsverksamhet som manifesterats i det hyresavtal som träffats mellan Y AB och moderbolaget. Det är således en verksamhet med däri ingående bostadsrättsandel som överlåts. Att hyresverksamheten lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse synes ovedersägligt. Lokalen skall enligt ansökan användas av köparen för uthyrning till Y AB och moderbolaget.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten (2006-10-11, Eliason, Stävberg, Kindlund, Lundin, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2006-09-06, föredragande Hedberg, målnummer 4335-05

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
