



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska institutionen
Höstterminen 2012

Examensarbete i skatterätt
30 högskolepoäng

Paketering av fastigheter

Lagertillgång eller kapitaltillgång?

Författare: Emma Danielsson
Handledare: Jan Bjuvberg



Innehållsförteckning

1. Inledning.....	5
1.1 Bakgrund och problemformulering	5
1.2 Syfte.....	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material.....	7
1.5 Disposition.....	7
2 Distinktionen mellan lager- och kapitaltillgångar	8
2.1 Inledning.....	8
2.2 Den skatterättsliga klassificeringen	9
2.3 Den redovisningsrättsliga klassificeringen	9
2.4 Den redovisningsrättsliga klassificeringens betydelse för den skatterättsliga klassificeringen	10
2.5 Sammanfattning	12
3 Specialregleringen i 27 kapitlet inkomstskattelagen	12
3.1 Byggmästarmitta och handel med fastigheter	12
3.2 Andelar i fastighetsförvaltande företag.....	14
3.3 Sammanfattning.....	16
4 Paketeringsförfarandet – krav och tillvägagångssätt.....	16
4.1 Inledning.....	16
4.2 Förfarandet i detalj.....	16
4.2.1 Underprisöverlåtelse	17
4.2.2 Skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar	20
4.2.3 Skalbolagsbeskattning	22
4.3 Konsekvenser av fastighetspaketering.....	22
4.3.1 Konsekvenser för säljaren	23
4.3.2 Konsekvenser för köparen	24
4.3.3 Räkneexempel	25
4.4 Sammanfattning.....	27
5 Praxis inom det primärt undersökta området.....	28
5.1 ”Paketeringsdomen”	28
5.2 RÅ 2000 not. 24	31
5.3 RÅ 2005 ref. 3	33
5.4 Förvaltningsrätten i Göteborg ”Guldmyran”	35
5.5 Sammanfattning.....	38
6 Områden där klassificeringen av lager- eller kapitaltillgång sker på olika sätt.....	38
6.1 Aktiebolag som köper och säljer bostadsrättsandelar.....	38
6.2 Gränsdragningen mellan lager av värdepapper och kapitaltillgångar i finansiella företag.....	40
6.3 Värdepappersrörelse	42
6.4 Aktiebolag förvärvar andelar i vilande bolag varefter bolagen likvideras	44
6.5 Sammanfattning.....	45
7 Analys	45
7.1 Ändamålsskäl bakom de regelverk som möjliggör paketering av fastigheter.....	46
7.2 Paketering – ett av lagstiftaren accepterat förfarande?.....	47
7.3 Paketeringsmöjlighetens förenlighet med grundläggande skatterättsliga principer	50
8 Slutsats.....	52
Källförteckning.....	53

Förkortningar

BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop	Proposition
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SL	Lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (1984:404)
SRN	Skatterättsnämnden
SOU	Statens offentliga utredning
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1. Inledning

1.1 Bakgrund och problemformulering

År 2003 infördes en lagändring som innebar att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades. Syftet med lagändringen var att eliminera den principiellt felaktiga kedjebeskattningen av vinster i bolagssektorn som de äldre reglerna gav upphov till, samt att åtgärda den faktiska asymmetri som uppstod genom internationell skatteplanering.¹ Antagandet av den nya regleringen, i kombination med redan befintlig reglering som medgav att bland annat fastigheter under vissa omständigheter kunde försälgas till underpris inom en koncern utan att uttagsbeskattas, innebar att många fastighetsförsäljningar började genomföras genom så kallade paketeringar. Detta innebär att företag inför en extern försäljning av en fastighet säljer denna till ett helägt dotterbolag för en köpeskilling motsvarande det skattemässiga värdet. Därefter avyttras andelarna i dotterbolaget till en extern köpare för marknadspris. Redan nu kan nämnas att köparen av en fastighet paketerad i ett bolag normalt får en viss rabatt jämfört med om fastigheten sålts utan paketering, så kallad paketeringsrabatt, mer om detta i avsnitt 4.3.2. Marknadspriset på andelarna är således något lägre än marknadspriset på en direktförsäld fastighet.

När beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades förutsåg lagstiftaren att värdefulla tillgångar som producerats inom en koncern inför försäljning kunde komma att läggas in i ett dotterbolag i koncernen varefter dotterbolaget säljs i stället för själva tillgångarna. Lagstiftaren bedömde dock att regler för att motverka och försvåra förpackningar inte var nödvändigt att införa, förutom för bostäder som förpackas i ett fåmansföretag.² Paketeringsförfarandet kan därför anses som ett accepterat förfarande av lagstiftaren.³ Trots detta har det under senare år, med anledning av framför allt två rättsfall, uppkommit frågeställningar gällande när ett bolag egentligen kan sälja aktier i ett fastighetsägande bolag utan att beskattas för kapitalvinsten på andelsförsäljningen.⁴ Detta har skapat osäkerhet på fastighetsmarknaden. I denna uppsats kommer det därför att undersökas vilka villkor

¹ Se prop. 2002/03:96 s. 1.

² Prop. 2002/03:96 s. 72, 133f. samt 25a kap. 25 § IL.

³ Det är dock inte säkert att systematisk paketering avsågs, mer om detta i avsnitt 7.

⁴ HFD 2012-06-01 mål nr 3329-11 (överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden 2011-05-29 dnr 26-10/D) och Förvaltningsrätten i Göteborg 2011-05-02 mål nr 2526-10, 10657-10.

som måste vara uppfyllda för att en paketering och efterföljande försäljning av andelarna ska kunna ske med de skattemässiga fördelar som säljaren och köparen vill uppnå. Bland annat kommer en omfattande praxisgenomgång att genomföras för att belysa hur domstolarna argumenterar samt för att analysera vilka omständigheter som medför olika beslut.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda när andelarna i ett förpackningsbolag ska anses utgöra lager- respektive kapitaltillgångar. Det vill säga när försäljningen av andelarna är skattefri på grund av att andelarna utgör näringsbetingade andelar. Ytterligare ett syfte är att utreda konsekvenserna av ett paketeringsförfarande för såväl säljaren som köparen. Utöver detta är ett syfte med uppsatsen att göra en rättspolitisk analys av om det rättsläge och den praxis som utvecklats inom området stämmer överens med grundläggande skatterättsliga principer, i huvudsak neutralitetsprincipen och realisationsprincipen.

1.3 Avgränsningar

Fokus för denna uppsats är företag som är fastighetsförvaltande, byggnadsuppförande eller bedriver handel med fastigheter. Jag har valt att avgränsa mig till helägda företag där både moderföretaget och dotterföretaget är svenska företag. Fokus ligger på företagsformerna aktiebolag och ekonomiska föreningar. Paketering i handelsbolag behandlas således inte i denna uppsats. Detta har tidigare varit ett vanligt förfaringssätt och transaktionen medförde att köparen av andelarna i handelsbolaget fick ett skattemässigt avdrag för en förlust på andelarna i handelsbolaget, trots att denna förlust i ekonomisk mening inte var en verklig förlust. Lagstiftaren har dock i stor utsträckning täppt igen fördelarna med paketering i handelsbolag, bland annat genom införandet av regler som innebär att handelsbolag inte kan vara part i en underprisöverlåtelse. Vidare har en praxis i HFD utvecklats som innebär att skatteflyktslagen kan tillämpas om vissa förutsättningar är uppfyllda. Särskilda regler gällande fåmansföretag har också avgränsats bort.

1.4 Metod och material

I denna uppsats använder jag mig av en rättsdogmatisk metod där fokus är att tolka och systematisera gällande rätt. Frågeställningarna undersöks och besvaras då genom att analysera lagtext, förarbeten, praxis samt doktrin. Vid användandet av denna metod har jag ständigt rättskälleläran i åtanke för att ge en så riktig bild av rättsläget som möjligt. Först undersöks således lagtext, på de områden där lagtext saknas, är otydlig eller ofullständig söks vägledning i förarbetsuttalanden samt rättspraxis, i första hand från de högsta instanserna, men där sådana avgöranden inte finns hämtas vägledning också från avgöranden i de lägre instanserna.⁵ Förarbeten används för att ge vägledning i olika tolkningsfrågor samt för att undersöka syftet med den specifika lagstiftningen medan rättspraxis används för att visa hur reglerna tillämpas i specifika situationer samt för att åskådliggöra rättsutvecklingen över tiden. Även doktrin används för att förklara olika sammanhang och fylla ut luckor där lagtext, förarbeten eller rättspraxis inte ger svar.⁶ Genomgående under uppsatsskrivandet tillämpar jag ett källkritiskt synsätt, framförallt då vägledning erhålls från doktrin. Parallellt med uppsatsarbetet har jag genomfört en tioveckors praktik på PwC i Stockholm, i skatteavdelningens fastighetsgrupp, vilket också utgjort en viktig del i inläsningsprocessen och materialanskaffandet. Uppsatsen innehåller såväl de lege lata som de lege ferenda resonemang. När det är min egen åsikt som uttrycks klargörs detta alltid i löptexten.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med att klargöra distinktionen mellan lagertillgångar och kapitaltillgångar eftersom definitionen av dessa begrepp är grundläggande för vilka skattemässiga konsekvenser en försäljning av en paketerad fastighet medför. Den allmänna definitionen av lagertillgångar behandlas i avsnitt 2, därefter behandlas specialregleringen för lagertillgångar i byggnadsrörelse och för företag som bedriver handel med fastigheter i avsnitt 3. Därefter behandlas själva paketeringsförfarandet i avsnitt 4, där behandlas de kriterier som ska vara uppfyllda för att de skattemässiga förmåner som eftersträvas vid ett paketeringsförfarande ska uppkomma. De konsekvenser ett paketeringsförfarande medför för såväl säljare som köpare utreds också. Grunden för arbetet finns således i avsnitt 1 till 4. I avsnitt 5 behandlas sedan

⁵ Bernitz m.fl. s. 32.

⁶ Bernitz m.fl. s.183.

olika rättsfall angående paketering av fastigheter. Egna kommentarer görs i anslutning till varje rättsfall. Avsnitt 6 innehåller en genomgång av andra områden där klassificeringen av lager- och kapitaltillgångar skiljer sig åt, för att se om några paralleller kan dras till rättsläget gällande paketering av fastigheter.⁷ En särskild analysdel följer sedan i avsnitt 7, även om löpande analyser i viss mån även sker genomgående i hela uppsatsen för att göra läsningen mer intressant. Avslutningsvis presenteras en slutsats i avsnitt 8.

2 Distinktionen mellan lager- och kapitaltillgångar

2.1 Inledning

En förutsättning för att skatt inte ska utgå vid försäljning av andelar är att dessa är näringsbetingade. Regler om avyttring av näringsbetingade andelar finns i 25 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt dessa regler ska aktiebolag, eller annat företag som anges i 25 a kap. 3 § IL enligt 5 § 1 st. samma kapitel som huvudregel inte ta upp någon kapitalvinst på grund av att en näringsbetingad andel avyttras. Det finns ett antal krav som måste vara uppfyllda för att andelarna ska klassificeras som näringsbetingade. Ett av dessa krav är att andelarna enligt 24 kap. 14 § 1 st. IL måste utgöra kapitaltillgångar. Gällande definitionen av kapitaltillgång se avsnitt 2.2. Om tillgångarna utgör lagertillgångar kommer man således överhuvudtaget inte vidare till regleringen för avyttring av näringsbetingade andelar, förutom enligt ett särskilt undantag i 24 kap. 16 § IL för andelar i utländskt företag som hör hemma i den Europeiska Unionen om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar minst 10 % av aktiekapitalet. Eftersom klassificeringen av andelar som lager- eller kapitaltillgångar är en grundläggande förutsättning för om en andel är näringsbetingad eller inte kommer det i detta kapitel utredas vilka kriterier som avgör hur klassificeringen ska göras. Jag kommer att behandla både den skatterättsliga och den redovisningsrättsliga klassificeringen.

⁷ Bl.a. redogörs för klassificeringen av bostadsrättsandelar och värdepapper.

2.2 Den skatterättsliga klassificeringen

Den allmänna definitionen av termen lagertillgångar finns i 17 kap. 3 § IL. I denna paragraf stadgas att lagertillgång är en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning. Även förnödenheter som används i tillverkningen utgör lagertillgångar.⁸ Enligt lagtextens lydelse är det avsikten med innehavet och inte typen av tillgång som är avgörande för klassificeringen. Den skattskyldiges egen uppfattning torde således vara utgångspunkten för bedömningen. Förarbetena ger inte någon vidare vägledning angående hur bestämmelsen ska tolkas och vilka tillgångar som utgör lager.

Inom byggnads- och fastighetsområdet finns det särskilda regler för när en fastighet eller andel ska anses utgöra en lagertillgång. Dessa bestämmelser finns i 27 kap. IL och utgör således *lex specialis* i förhållande till 17 kap. 3 § IL. Fastigheter utgör enligt regleringen i 27 kap. IL som regel lagertillgångar om den skattskyldige bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter. Av 27 kap. 4 § IL framgår att en fastighet som förvärvas av någon som bedriver byggnadsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter utgör lagertillgång hos förvärvaren. Detta brukar kallas byggmästarsmitta. Specialregleringen för fastigheter i vissa typer av bolag behandlas nedan i avsnitt 3. För företag som bedriver yrkesmässig handel med värdepapper utgör dessa tillgångar lager enligt praxis. Denna praxis behandlas nedan i avsnitt 6.

Kapitaltillgångar definieras i 25 kap. 3 § 2 st. IL. Där anges att kapitaltillgångar är de tillgångar som inte utgör lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar, inventarier eller immateriella rättigheter. För att avgöra om en tillgång är en kapitaltillgång måste det således först avgöras om tillgången är en lagertillgång eller inte. En fastighet eller andelar i ett fastighetsförvaltande företag som inte är lagertillgångar enligt reglerna i 17 kap. 3 § IL eller enligt reglerna i 27 kap. IL utgör således en kapitaltillgång.

2.3 Den redovisningsrättsliga klassificeringen

Årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, innehåller ingen definition av lagertillgångar. Istället skiljer årsredovisningslagen mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. Enligt 4 kap. 1 § 1 st. ÅRL stadgas att en anläggningstillgång är

⁸ Se RÅ 81 1:26.

en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Samma stycke anger att en omsättningstillgång är en tillgång som inte är en anläggningstillgång. Årsredovisningslagen innehåller som ovan nämnts inte någon definition av lagertillgång, men termen varulager används i lagtexten, exempelvis i 4 kap. 11 § ÅRL som gäller varulagrets anskaffningsvärde samt i bilaga 1 till samma lag. I bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning anges att varor i lager är omsättningstillgångar som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, är under tillverkning för att säljas, eller är material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.⁹ Bokföringsnämndens allmänna råd torde betyda att fastigheter som köps in med avsikt att vidareförsäljas alternativt förädlas och sedan vidareförsäljas ska redovisas som omsättningstillgångar.

Årsredovisningslagen innehåller inte heller termen kapitaltillgång. Istället anges, som ovan nämnts, i 4 kap. 1 § ÅRL att en anläggningstillgång är en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Det är ändamålet med tillgången som ska vara avgörande för om tillgången ska redovisas som anläggningstillgång eller omsättningstillgång.¹⁰

2.4 Den redovisningsrättsliga klassificeringens betydelse för den skatterättsliga klassificeringen

Svensk företagsbeskattning brukar ofta beskrivas som starkt kopplad till företagets redovisning.¹¹ När det skattepliktiga resultatet beräknas bör man skilja mellan omfångsfrågor och periodiseringsfrågor. Omfångsfrågor gäller huruvida en redovisad intäkt är skattepliktig eller inte samt om en redovisad kostnad är avdragsgill eller inte. Dessa frågor avgörs baserat på skattelagstiftningen och praxis, ibland kan dock gränsdragningen mellan vad som är en ren omfångsfråga och vad som är en periodiseringsfråga i praktiken vara svår.¹² Periodiseringsfrågor är frågor som gäller när en inkomst eller utgift ska tas upp som intäkt eller kostnad vid beskattningen. God redovisningssed är då avgörande för beskattningen om det inte finns några särskilda skatteregler, se 14 kap. 2 § IL. Periodiseringsfrågor innehåller således både ett kopplat

⁹ BFNAR 2012:1 (K3) s. 26.

¹⁰ 78/660/EEG art 15.1.

¹¹ Knutsson, Norberg, Thorell s. 20.

¹² Omfångs- och periodiseringsfrågorna är ömsesidigt beroende av varandra, se vidare Kellgren s. 95 ff.

område, där redovisningen är bestämmande även för beskattningen och ett frikopplat område där uttryckliga skatteregler finns, som då tillämpas framför de redovisningsrättsliga reglerna.¹³ Den kanske viktigaste och även svåraste frågan gällande sambandet mellan redovisning och beskattning är dock vilket rättsligt och materiellt samband som finns när frågan varken kan hänföras till omfångsfrågor eller periodiseringsfrågor, nämligen klassificeringsfrågor.¹⁴ I praxis finns det avgöranden som talar både för och emot att ett samband mellan redovisning och beskattning finns inom klassificeringsområdet.¹⁵

Det kan diskuteras huruvida vägledning kan tas från redovisningsrätten när en skattemässig klassificering av en tillgång ska göras i de fall det saknas tydliga skatterättsliga regleringar, vilket finns bland annat i 27 kap. IL eller i rättspraxis. Min uppfattning är att det är svårt att ge något generellt svar på den frågan. Avgörande torde bland annat vara vilka tillgångar det rör sig om. Den inkomstskatterättsliga klassificeringen av lager är nämligen inte direkt kopplad till god redovisningssed även om klassificeringen i stor utsträckning sammanfaller.¹⁶ Gällande bedömningen av vilka kriterier som ska avgöra klassificeringen av tillgångar som utgör lagertillgångar respektive kapitaltillgångar är dock redovisningsrättsliga regler och rekommendationer enligt min mening ett bra hjälpmedel när specialregler i inkomstskattelagen eller praxis saknas. Thorell är en av dem som anser att lagerbegreppet bör ha samma innebörd i skatterätten som i redovisningsrätten. Thorell motiverar detta med att huvudprincipen vid beskattningen är att bokföringen ska följas och eftersom skattelagstiftaren inte verkar ha eftersträvat någon särskild skatterättslig definition av termen bör innebörden sammanfalla med redovisningsrätten.¹⁷

I inkomstskattelagen används som ovan nämnts inte termen omsättningstillgång. När andra omsättningstillgångar än lagertillgångar avses, exempelvis kundfordringar, räknas detta istället upp i lagtexten. Pengar, kortfristiga fordringar och pågående arbeten utgör omsättningstillgångar enligt årsredovisningslagen men omfattas inte av det

¹³ Knutsson, Norberg, Thorell s. 22.

¹⁴ SOU 2008:80 s. 128.

¹⁵ Se RÅ 1998 ref. 6 samt RÅ 2004 not 186.

¹⁶ SOU 2005:99 s. 314.

¹⁷ Thorell s. 215f. samt s. 224.

skatterättsliga lagerbegreppet.¹⁸ I Karnovkommentaren till 17 kap. 3 § IL anges att termen omsättningstillgång i årsredovisningslagen bör sammanfalla med inkomstskattelagens term lagertillgång utom där särskilda undantag finns.¹⁹

2.5 Sammanfattning

Som ovan framgått är det långt ifrån säkert hur en tillgång ska klassificeras. Varken inkomstskatterätten eller redovisningsrätten ger någon utförlig beskrivning för exakt hur bedömningen ska göras. Detta medför en stor osäkerhet för aktörerna på marknaden. Speciellt med tanke på de domar och förhandsbesked som lämnats under de senaste åren. Nedan, i avsnitt 5 och 6, kommer en praxisgenomgång göras för att försöka ge en något klarare bild över rättsläget.

3 Specialregleringen i 27 kapitlet inkomstskattelagen

27 kap. IL innehåller en specialreglering för tre olika former av näringsverksamhet med anknytning till fastigheter, nämligen byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse. Jag har valt att fokusera på företag som bedriver handel med fastigheter, är byggnadsuppförande samt fastighetsförvaltande. Reglerna angående byggnadsrörelse och handel med fastigheter behandlas därför i detta avsnitt medan reglerna angående tomtrörelse avgränsas bort.

3.1 Byggmästarsmitta och handel med fastigheter

Bestämmelser om vilka fastigheter som blir lagerfastigheter finns i 27 kap. 4-5 §§ IL. 27 kap. 4 § IL behandlar den skattemässiga företeelsen som brukar kallas byggmästarsmitta. I första meningen anges huvudregeln, att fastigheter som genom köp, byte eller liknande förvärfvas av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter blir lagertillgång. Den förvärvade fastigheten blir således ”smittad” av rörelsen som bedrivs. Benefikt förvärvade fastigheter omfattas inte av bestämmelsen.

¹⁸ Lodin, Lindencrona, Melz, Silverberg, Simon-Almendal s. 331.

¹⁹ Karnov 17 kap. 3 § IL not 541.

Endast om köpet eller bytet kan omfattas av något av de två undantagen i 27 kap. 5 § IL blir fastigheten en skattemässig kapitaltillgång. Karaktären ska bedömas utifrån syftet med förvärvet och ska inte senare ändras.²⁰

27 kap. 2 § IL anger att den som innehar en tillgång som är en lagertillgång enligt 4–7 §§ IL anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om en näringsidkare innehar en tillgång som är en lagertillgång enligt dessa paragrafer klassificeras nyförvärvade fastigheter också som lager. Det innebär att så länge en näringsidkare innehar en fastighet som är en lagertillgång enligt 4–7 §§ IL så blir nyförvärvade fastigheter också lagertillgångar. Lagen innehåller inga regler för vilken omfattning och inriktning en verksamhet ska ha för att anses som byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Företagsskatteberedningen lämnade ett förslag till definition av handel med fastigheter i det betänkande som låg till grund för 1981 års lagstiftning.²¹ Förslaget innebar att kvalificerad handel med fastigheter skulle anses föreligga när någon bedrev försäljning av fastigheter vilka uppenbarligen anskaffats för yrkesmässig avyttring, medan okvalificerad handel med fastigheter skulle anses föreligga om den skattskyldige inom en femårsperiod köpt och sålt minst fem fastigheter.²² Förslaget genomfördes dock inte i denna del varför bedömning av om handel med fastigheter föreligger eller inte får göras med ledning av rättspraxis.

Begreppet byggmästarsmitta används i två betydelser, vilka båda regleras i 27 kap. 4 § IL. En person kan vara byggmästarsmittad, så kallad subjektmitta. Personen är då på grund av ägarintressen och verksamhet i ett företag som bedriver byggnadsrörelse i skattehänseende även själv att betrakta som bedrivande av byggnadsrörelse. En viss fastighet eller andelar i ett fastighetsförvaltande företag kan också vara byggmästarsmittad, så kallad objektmitta. Med det menas att den aktuella tillgången i skattehänseende utgör lagertillgång i hos ägaren. Bestämmelsen i 27 kap. 4 § IL infördes 1981 och gäller fastigheter som förvärvas från och med det beskattningsår som taxerades 1984. Bedömningen av fastigheter som förvärvats innan denna tidpunkt görs i enlighet med äldre praxis som innebar en stark presumtion för att en fastighet som

²⁰ Karnov 27 kap. 5 § not 1637.

²¹ Då ändringar i kommunalskattelagen infördes.

²² Prop. 1980/81:68 s. 149.

förvärvats av den som bedrev byggnadsrörelse skulle anses vara en lagertillgång.²³ I avsnitt 5 kommer en praxisgenomgång att göras men redan här kan sägas att det är svårt för den som bedriver byggnadsrörelse att få delar av sitt fastighetsinnehav klassificerat som kapitaltillgångar.

27 kap. 5 § IL innehåller två undantag från huvudregeln att fastigheter blir lagertillgångar när de förvärvas av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Det första undantaget gäller om fastigheten uppenbarligen förvärvas för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i en annan verksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av fastighetsägaren eller dennes make. Det andra undantaget gäller byggnadsrörelse, om förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med byggnadsrörelsen. Om något av undantagen är tillämpliga klassificeras fastigheten som kapitaltillgång. Syftet med förvärvet är avgörande för om något av undantagen är tillämpliga. Gällande det första undantaget anges i propositionen att en fastighet som förvärvats för att användas som kontor eller lagerlokal bör kunna klassificeras som kapitaltillgång. Att den skattskyldige planerar att utföra egna byggnadsarbeten på fastigheten bör inte spela någon avgörande roll. Omfattningen av planerade byggnadsarbeten ska dock beaktas när syftet med förvärvet bedöms.²⁴

3.2 Andelar i fastighetsförvaltande företag

Bestämmelser angående andelar i fastighetsförvaltande företag finns i 27 kap. 6 § IL. Där anges att sådana andelar anses som lagertillgångar om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Det gäller dock bara om det fastighetsförvaltande företaget är ett fåmansföretag och innehavaren är företagsledare i företaget eller make till denne, eller om det på annat sätt föreligger intressegemenskap mellan innehavaren och det fastighetsförvaltande företaget, eller om det fastighetsförvaltande företaget är ett svenskt handelsbolag. Intressegemenskap föreligger exempelvis mellan moder- och dotterbolag. Kravet är att företagen ska vara under i huvudsak gemensam ledning.²⁵

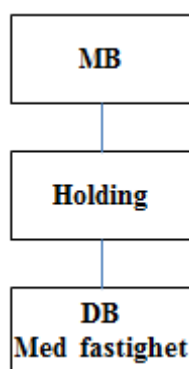
²³ Zeteo kommentaren till 27 kap. 4 § IL.

²⁴ Prop. 1980/81:68 s. 154.

²⁵ Prop. 1980/81:68 s. 209.

Om ett företags verksamhet till väsentlig del består i att äga och förvalta fastigheter är det fastighetsförvaltande. Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses däremot inte som fastighetsförvaltande, även om fastighetsinnehavet är omfattande.²⁶ Ägandet ska dessutom i princip vara direkt, fastigheterna ska således ägas av förvaltningsföretaget.²⁷ Reglerna i 27 kap. 6 § IL medför således att andelarna i ett fastighetsförvaltande företag hänförs till lagertillgångar för det fall andelarna kan ses som substitut för en fastighet som skulle ha haft den karaktären om den hade ägts direkt av andelsägaren. Om det bolag som andelarna avser förvaltar en fastighet som utgör lager i en byggnadsrörelse kan bolaget däremot, som ovan nämnts, inte anses som ett sådant fastighetsförvaltande företag som 27 kap. 6 § IL tillämpas på.²⁸

Om andelarna i det fastighetsförvaltande företaget ägs av ett holdingbolag är aktierna i holdingbolaget enligt praxis inte lageraktier hos ägaren som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, eftersom holdingbolaget inte är fastighetsförvaltande.²⁹ Holdingbolagets aktier i det fastighetsförvaltande företaget blir inte heller lagertillgångar, eftersom holdingbolaget inte bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Praxis angående dessa frågor kommer att redogöras för och analyseras i avsnitt 5. Bilden nedan visar en vanligt förekommande struktur med ett mellanliggande holdingbolag.



²⁶ Prop. 1980/81:68 s.209.

²⁷ Karnov 27 kap. 6 § IL not 1644.

²⁸ SRN 2006-11-01(dnr 82-06/D) .

²⁹ Se RÅ 2000 not. 24 samt HFD mål nr 3329-11. Rättsfallen behandlas också i avsnitt 5.

3.3 Sammanfattning

Regleringen i 27 kap. IL är relativt utförlig och är viktig att ta hänsyn till innan ett paketeringsförfarande genomförs eftersom reglerna får stor betydelse för om en skattemässigt fördelaktig försäljning kan ske eller inte. Det finns också mycket praxis inom detta område, vilket kommer att tas upp nedan i avsnitt 5.

4 Paketeringsförfarandet – krav och tillvägagångssätt

4.1 Inledning

Försäljning av en fastighet genom ett paketeringsförfarande går i korthet till på följande sätt. Ett bolag innehar en fastighet som ska säljas. För att minimera skattebelastningen sker försäljningen via ett paketeringsförfarande. Bolaget bildar därför ett helägt dotterbolag. Moderbolaget överlåter sedan fastigheterna till skattemässigt värde, genom en underprisöverlåtelse till dotterbolaget. Därefter avyttras andelarna i dotterbolaget, vars enda tillgång är fastigheten, externt till en köpeskilling motsvarande andelarnas marknadsvärde. I detta avsnitt kommer paketeringsförfarandet att förklaras mer detaljerat. De skattemässiga konsekvenserna för såväl säljare som köpare kommer också att utredas.

4.2 Förfarandet i detalj

Det första steget i paketeringsförfarandet är att bolaget som vill sälja fastigheten bildar ett dotterbolag. Därefter görs en underprisöverlåtelse av fastigheten för det skattemässiga värdet från moderbolaget till dotterbolaget. Sedan säljs dotterbolagets andelar, som om allt skett på rätt sätt är näringsbetingade, varför ingen beskattning av kapitalvinsten aktualiseras. Lagteknikaliteterna underprisöverlåtelse och skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar behandlas nedan i de två följande avsnitten.

4.2.1 Underprisöverlåtelse

Med en underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § IL en överlåtelse mot ersättning understigande marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om förutsättningarna i 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda. Enligt 23 kap. 9 § IL ska en underprisöverlåtelse inte medföra uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL, vilket annars är huvudregeln när en näringsidkare eller en ägare av ett bolag tar ut en tillgång ur en näringsverksamhet utan att betala marknadsmässigt vederlag. Syftet bakom reglerna om underprisöverlåtelser är att underlätta omstruktureringar i näringslivet.³⁰ Det finns ett flertal villkor som ska vara uppfyllda för att en överlåtelse ska klassificeras som en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Här nämns endast några huvuddrag. Enligt 23 kap. 14 § IL ska överlåtaren och förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag. Enligt 23 kap. 16 § IL ska förvärvaren omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig i Sverige för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. 23 kap. 17 § IL gäller när överlåtaren saknar avdragsrätt för koncernbidrag till förvärvaren. I dessa fall måste överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller verksamhetsgrenen överlåtas. Det finns också särskilda regler som gäller om en andel är kvalificerad, men då detta inte är relevant för denna uppsats behandlas inte dessa regler. Därtill innehåller 23 kap. IL regler som i vissa fall hindrar en underprisöverlåtelse då det hos förvärvaren uppkommit ett underskott beskattningsåret före underprisöverlåtelser. Denna regel finns till för att den vinst som kan uppkomma på grund av en underprisöverlåtelse inte ska vara möjlig att kvittas mot befintligt underskott. Om överlåtaren har kunnat lämna koncernbidrag med avdragsrätt till förvärvaren gäller dock inte denna begränsning, förutsatt att inte heller koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL gäller mellan företagen. 23 kap. 10 § IL anger att om ersättningen inte motsvarar minst det skattemässiga värdet behandlas överlåtelser ändå som om den skett till detta värde, det går således inte att få avdrag för en fiktiv förlust. Anledningen att fastigheten överlåts till sitt skattemässiga värde och inte för ett högre belopp är att ett pris över det skattemässiga värdet skulle utlösa beskattning av den kapitalvinst som uppstår. För definition av skattemässigt värde på kapitaltillgångar se 2 kap. 32 § IL. Definitionen av skattemässigt värde på lagertillgångar finns i 2 kap. 31 § IL.

³⁰ Prop. 1998/99:15 s. 101.

För det fall koncernbidragsrätt inte föreligger måste, som ovan nämnts, överlåtelsen omfatta överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller verksamhetsgrenen. Regler om koncernbidrag finns i 35 kap. IL. För att koncernbidragsrätt ska föreligga mellan ett moderföretag och helägt dotterföretag krävs enligt 35 kap. 2 § IL först och främst att moderbolaget äger mer än 90 % av andelarna i dotterbolaget. Dotterbolaget måste vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Moderbolaget kan däremot även vara en svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk stiftelse eller en svensk ideell förening. Handelsbolag omfattas således inte. Ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom det Europeiska samarbetsområdet som motsvarar ett svenskt företag som angetts ovan behandlas enligt 35 kap. 2a § IL också som ett sådant företag om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. 35 kap. 3 § IL innehåller förutsättningar för att koncernbidragsrätt ska föreligga mellan moderföretag och helägt dotterföretag. Ett krav som uppställs är att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag. I 35 kap. 4 § IL uppställs förutsättningar för att koncernbidragsrätt ska föreligga mellan helägda dotterbolag. I 35 kap. 5 § IL finns den så kallade fusionsregeln som innebär att koncernbidrag får ges mellan moderbolag och dotterbolag som under hela givarens och mottagarens beskattningsår kunnat fusioneras. 35 kap. 6 § IL innehåller den så kallade slussningsregeln som innebär att koncernbidragsrätt föreligger om givaren hade kunnat lämna koncernbidrag till annat företag med rätt till avdrag och bidraget därefter hade kunnat vidarebefordras till mottagaren med avdragsrätt för varje förmedlande företag.

Det är således långt ifrån alltid koncernbidragsrätt föreligger, det finns därför anledning att analysera begreppet verksamhetsgren i detta avsnitt. Inkomstskattelagens definition av verksamhetsgren återfinns i 2 kap. 25 § IL, där anges att en verksamhetsgren är en 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 dessa typer av tillgångar innehas som ett led i rörelsen ska dock även innehavet av sådana tillgångar räknas till rörelsen. Värdepapper räknas således till rörelsen för ett företag som bedriver handel med värdepapper.

I förarbetena har det anförts att begreppet verksamhetsgren är en sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet. En verksamhet som är knuten till ett företag kan med denna definition utgöra en verksamhetsgren.³¹ Vidare uttalas att med verksamhetsgren kan till exempel i fråga om ett rederi med flera fartyg verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen krävs dock att verksamheten har en sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.³² Den principiella metoden som ska användas vid bedömningen torde vara ett funktionellt synsätt, vilket innebär att bedömningen av om de överförda tillgångarna utgör en verksamhetsgren eller inte ska göras utifrån om de tillsammans kan fungera som en självständig verksamhet.³³ En frågeställning som uppkommer med anledning av definitionen av en verksamhetsgren är utifrån vems perspektiv begreppet ska bedömas eftersom detta inte framgår av lagtexten och det inte heller finns någon tydlig rättspraxis. Det avgörande är att någon ska kunna bedriva näringsverksamhet på ett ändamålsenligt sätt med enbart den förvärvade egendomen. Den allmänna uppfattningen i litteraturen om hur bestämmelsen ska tolkas torde vara att denne någon bör vara köparen och att bedömningen ska ske på objektiva grunder och inte utifrån hur tillgången de facto har utnyttjats eller kommer att utnyttjas.³⁴ Att bedömningen ska ske utifrån en objektiv köpares perspektiv är också enligt min mening den rimligaste tolkningen av bestämmelsen. Stöd för denna tolkning kan också hämtas i ett förhandsbesked från skatterättsnämnden där de uttalar:

”Det framgår inte heller om den verksamheten skulle kunna bedrivas på det tilltänkta sättet även under annat ägarförhållande.”³⁵

Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen har i ett flertal rättsfall bedömt att en fastighet har utgjort en verksamhetsgren. Följande uttalande har förekommit i ett flertal förhandsbesked:

³¹ SOU 1998:1 s. 162 f., prop. 1998/99:15 s. 138 f.

³² Prop. 1998/99:15 s. 138 f.

³³ Nilsson och Ugglå s. 307.

³⁴ Se Nilsson s. 854, Silverberg s. 513, Nilsson och Rydin s. 481, samt Nilsson och Ugglå s 310f.

³⁵ SRN 2000-02-24 (dnr 149-99/D).

”Begreppet verksamhetsgren definieras i 2 kap. 25 § IL som en 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. Förvaltning av fastighet är inte undantagen från definitionen av rörelse och en fastighet kan således bilda en verksamhetsgren. Mot bakgrund av vad som i ärendet framgår om den aktuella fastigheten och dess användning får den anses bilda en ändamålsenlig och självständig förvaltningsenhet.”³⁶

Fastigheterna i de citerade förhandsbeskeden hyrdes ut som bostadsfastigheter, användes som lager och i godsdistribution samt användes som köpcentrumanläggning.³⁷ Bolagen som ägde fastigheterna var fastighetsförvaltande eller bedrev byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

4.2.2 Skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar

När underprisöverlåtelsen har skett ägs fastigheten av dotterbolaget. För enkelhetens skull utgår jag från att dotterbolagets enda tillgång utgörs av fastigheten. För att den externa köparen ska bli ägare av fastigheten säljs dotterbolagets samtliga andelar till det externa bolaget som därmed blir ägare av dotterbolaget med den paketerade fastigheten. Köpeskillingen för andelarna överstiger det skattemässiga värdet och en kapitalvinst uppkommer för det överlåtande företaget. När köpeskillingen ska bestämmas delar ofta säljare och köpare på ”skattevinsten” på något sätt eftersom säljaren inte beskattas för kapitalvinsten vid försäljningen om andelarna är näringsbetingade, medan köparen får ett lågt avskrivningsunderlag på fastigheten i det förvärvade företaget. Prissättningen beskrivs närmare i avsnitt 4.3.2. För att kapitalvinsten på andelarna ska vara skattefri krävs som ovan nämnts att andelarna klassificeras som näringsbetingade. Definitionen av näringsbetingad andel återfinns i 24 kap. 14 § IL. Där anges att andelen ska vara en kapitaltillgång, se avsnitt 2, och uppfylla någon av tre uppräknade förutsättningar, nämligen att andelen inte är marknadsnoterad eller det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av samtliga andelar i företaget eller att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden

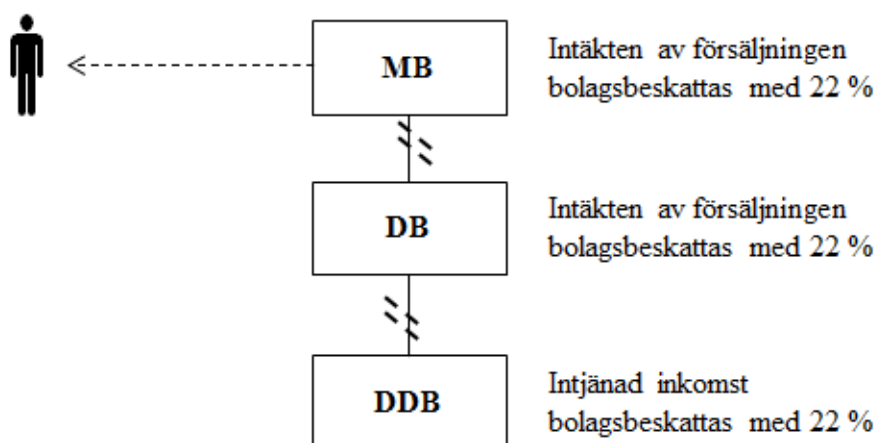
³⁶ Se SRN 2008-02-01 (dnr 158-07/D), SRN 2008-01-31 (dnr 140-07/D), SRN 2008-01-08 (dnr 114-07/D), SRN 2008-01-08 (dnr 107-07/D), samt RÅ 2004 ref. 140 (fastställande av SRN 2004-06-01).

³⁷ Kleerup, Tegnander s. 186.

eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. I sista stycket anges att andelar i privatbostadsföretag inte anses som näringsbetingade. I 24 kap. 13 § IL anges att det ska vara en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening samt vilken typ av juridisk person ägarföretaget ska vara. Bland annat räknas svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar som inte är investmentföretag upp, vilka är de bolagsformer som är relevanta för denna uppsats. För att upplägget med paketering av fastigheter ska vara lönsamt krävs att andelarna är näringsbetingade eftersom vinst på sådana andelar är skattefri enligt 25a kap. 5 § IL.

Syftet med införandet av skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar var som ovan nämnts att undvika den kedjebeskattnings som annars uppkommer inom bolagssektorn. Innan reglerna infördes uppkom i många fall trippelbeskattnings eller beskattning i ytterligare flera led, exempelvis när en koncern bestod av ett moderföretag, ett dotterföretag och ett dotterdotterföretag. En inkomst tjänas in av dotterdotterföretaget och beskattas där. Dotterföretaget avyttrar därefter andelarna i dotterdotterföretaget, och därefter avyttrar moderföretaget andelarna i dotterföretaget och delar ut vinsten till ägarna. I sådana fall beskattades den inkomst som tjänats in av dotterdotterföretaget fyra gånger.³⁸ Detta illustreras med nedanstående bild. Observera att bolagsskatten sänks från 26,3 % till 22 % från och med den första januari 2013.³⁹

Utdelning, beskattas som löpande kapitalinkomst hos aktieägaren med 30 %



³⁸ Prop. 2002/03:96 s. 69.

³⁹ Förslaget lades fram i 2012 års budgetproposition och Riksdagen fattade beslut den 21 november 2012.

Ytterligare en orsak till införandet av regler för skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar var att lagstiftaren ville få bort den faktiska asymmetri som uppstod innan dessa regler fanns, i och med att bolagen strukturerade sina försäljningar på så sätt att andelar med kapitalvinst såldes via bolag i länder där kapitalvinster på försäljningar av dotterbolag inte beskattades. Förlustförsäljningar realiserades däremot i Sverige med avdragsrätt för den uppkomna förlusten.⁴⁰

4.2.3 Skalbolagsbeskattning

I detta sammanhang bör också det regelsystem som finns gällande överlåtelser av skalbolag beaktas. Om en kapitalvinst uppkommer vid avyttring av en delägar rätt som hänför sig till ett skalbolag är huvudregeln enligt 25 a kap. 9 § 1 st. IL att hela ersättningen ska tas upp som en kapitalvinst det beskattningsår delägarrätten avyttras, detta kallas för skalbolagsbeskattning. Enligt paragrafens andra stycke är ett företag ett skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar överstiger halva ersättningen för de avyttrade delägar rätterna. Som likvida tillgångar räknas enligt 25 a kap. 14 § IL kontanter, värdepapper och liknande tillgångar samt andra tillgångar som anskaffats tidigast två år före avyttringen och som saknar affärsmässigt samband med verksamheten som den bedrivs intill två år före avyttringen och det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen. Enligt 25 a kap. 13 § IL ska skalbolagsbeskattning dock inte ske om det finns särskilda skäl, den s.k. ventilen. Det finns dock möjlighet att undvika skalbolagsbeskattning även om särskilda skäl inte föreligger. Detta görs genom att lämna in en skalbolagsdeklaration enligt 25 a kap. 11 § IL, vilket ska ske inom 60 dagar från avyttringen/ tillträdet enligt 27 kap. 4 § Skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. För att undanröja all osäkerhet gällande en eventuell skalbolagsbeskattning vid försäljning av en paketerad fastighet bör det avyttrade företaget för säkerhets skull lämna in en skalbolagsdeklaration till skatteverket.

4.3 Konsekvenser av fastighetspaketering

I detta avsnitt beskrivs de skattemässiga konsekvenser som uppstår för

⁴⁰ Prop. 2002/03:96 s. 69f.

kontraktsparterna i och med en försäljning av en fastighet paketerad i ett bolag.

4.3.1 Konsekvenser för säljaren

Den första kostnaden som uppkommer för ett bolag som vill avyttra en fastighet genom ett paketeringsförfarande är kostnader för att köpa eller bilda ett dotterbolag om överlåtaren inte redan äger ett dotterbolag som kan avyttras. Det enklaste är i sådana fall att köpa ett nybildat så kallat lagerbolag.⁴¹

26 kap. IL innehåller regler om återföring av värdeminskingsavdrag. I 26 kap. 1 § stadgas att gjorda värdeminskingsavdrag ska återföras när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt avyttras eller blir privatbostadsfastighet respektive privatbostadsrätt. Enligt 23 kap. 13 § IL ska dock utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar inte återföras om en näringsfastighet som är en kapitaltillgång har överlåtits genom en underprisöverlåtelse. Förvärvaren försätts i samma skattemässiga situation som överlåtaren. Detta är ett uttryck för kontinuitetsprincipen. När andelarna i dotterbolaget avyttras till en extern köpare återförs inte heller värdeminskingsavdragen eftersom det endast är andelarna i bolaget som avyttras och inte fastigheten i sig. Underprisöverlåtelsen av fastigheten från moderbolaget till dotterbolaget utlöser som ovan nämnts inte heller någon uttagsbeskattning om förutsättningarna som diskuterats i avsnitt 4.2.1 är uppfyllda.

Den enda skattekostnad som utlöses i samband med underprisöverlåtelsen är stämpelskatt. Stämpelskatten är förknippad med ägarförändringen och beräknas enligt 9 § Lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (1984:404), SL, som en procentsats av egendomsvärdet vilket är det högsta värdet av köpesumman alternativt taxeringsvärdet. För juridiska personer uppgår skatten enligt 8 § SL till 4,25 %, medan skattesatsen är 1,5 % för privatpersoner och bostadsrättsföreningar, en expeditionsavgift om 825 kronor utgår också. När en fastighet överlåts inom en koncern gäller dock enligt 32 a § SL att förvärvaren får uppskov med att betala skatten till dess att koncernförhållandet upphör. Detta innebär att stämpelskatten betalas först när dotterbolagsaktierna säljs externt.

⁴¹ Att köpa ett lagerbolag kostar enligt prisuppgift från Svenska Standardbolag AB 9881 kr och tar bara någon dag. Att få hjälp med nybildning av bolag kostar 4700 kr hos samma företag men tar några veckor.

Som ovan nämnts medför paketeringsförfarandet att moderbolaget inte beskattas för kapitalvinsten på dotterbolagsaktierna under förutsättning att andelarna är näringsbetingade, vilket behandlats ovan i avsnitt 4.2.2. Vid en direktförsäljning av fastigheten hade moderbolaget istället bolagsbeskattats för kapitalvinsten på fastigheten.

4.3.2 Konsekvenser för köparen

Ingen stämpelskatt utgår vid försäljning av dotterbolagets andelar till den externa köparen eftersom någon ägarförändring för fastigheten inte har skett, det är bara andelarna som har överlåtits, dotterbolaget är således fortfarande ägare till fastigheten. Detta medför att köparen inte behöver betala stämpelskatt på 4.25 % av köpesumman alternativt taxeringsvärdet, vilket hade varit fallet om fastigheten köpts utan ett paketeringsförfarande.

En nackdel för en köpare som förvärvar en fastighet genom att köpa samtliga andelar i ett dotterbolag är dock att detta medför låga skattemässiga värden på den förvärvade fastigheten. Regler om avskrivning på byggnader finns i 19 kap. IL. Enligt 19 kap. 4 § IL ska utgifter för att förvärva en byggnad dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdragen ska enligt 19 kap. 5 § IL göras planenligt med en viss procentsats varje räkenskapsår baserat på byggnadens ekonomiska livslängd. Värdeminskingsavdragen ska baseras på byggnadens andel av fastighetens totala värde. För enkelhetens skull förutsätter jag att byggnaden utgör 100 % av fastighetens värde. Enligt skatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskingsavdrag ska en industribyggnad som inte är inrättad för speciell användning skrivas av med 4 % per år, medan industribyggnad inrättad för speciellt bruk ska skrivas av med 5 % per år. Hyreshus ska skrivas av med mellan 2-5 % beroende på vilken typ av hyreshus det rör sig om. Skatteverkets råd innehåller även procentsatser för värdeminskingsavdrag för övriga byggnader i näringsverksamhet.⁴² Som ovan nämnts ska en byggnad som överförs genom en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 10 § IL anses avyttrad för ett värde som lägst motsvarar fastighetens skattemässiga värde. Detta värde utgör också förvärvarens anskaffningsvärde, förutsatt att byggnaden inte förvärvats från moderbolaget till

⁴² SKV A 2005:05.

dotterbolaget för ett högre värde. Förvärvarens anskaffningsvärde, vilket som ovan nämnts gällande köp av paketerad fastighet normalt sett är fastighetens skattemässiga värde, är den summa som värdeminskningssavdragen ska baseras på. Detta leder till att köparen får göra betydligt lägre värdeminskningssavdrag jämfört med om fastigheten köpts direkt utan paketering. Eftersom fastighetens skattemässiga värde utgör anskaffningsvärdet kommer köparen också att beskattas för en större kapitalvinst vid nästkommande avyttring jämfört med om fastigheten hade sålts utan ett paketeringsförfarande, om inte även nästkommande avyttring sker genom en försäljning av andelarna i det fastighetsägande bolaget och dessa andelar är näringsbetingade.

Före köpet är det också viktigt att köparen kontrollerar om det finns någon latent skatteskuld på fastigheten som kan utlösas vid ett senare avyttringstillfälle. Den latent skatteskulden kan bestå av värdeminskningssavdrag som inte återförts samt den obeskattade kapitalvinsten.

På grund av ovanstående omständigheter brukar marknadsvärdet på dotterbolagsandelarna vara något lägre än marknadsvärdet på fastigheten vid en direktförsäljning. Erfarenhetsmässigt brukar köparen få en så kallad paketeringsrabatt som motsvarar 5-7 % av den latent skatten, vilket motsvarar cirka 24 % av skattefriheten.⁴³ På så sätt gör även köparen en bra affär eftersom priset på andelarna blir lägre än vid ett direktköp av fastigheten och någon stämpelskatt behöver som ovan nämnts inte betalas av köparen eftersom den skatten utgår när säljaren överlåter fastigheten till sitt helägda dotterbolag och inte när andelarna i dotterbolaget sedan säljs.

4.3.3 Räkneexempel

I detta avsnitt illustreras de ekonomiska konsekvenserna för köpare och säljare genom ett exempel.⁴⁴

Företaget A AB innehar en fastighet som anskaffades för 20 år sedan för 10 miljoner kronor. Varje år har fastigheten skrivits av med 2 %, det bokförda värdet idag är således

⁴³ Detta har framkommit under min uppsatspraktik på PwC:s fastighetsavdelning i Stockholm där de är vana att företräda såväl köpare som säljare i olika paketeringsförsäljningar av fastigheter. Givetvis beror också köpeskillingen, precis som vid alla försäljningar, även på parternas förhandlingspositioner, marknadens efterfrågan o.s.v.

⁴⁴ Exemplet baseras på Bokelund Svensson m.fl. s. 87 ff.

6 miljoner kronor. Det skattemässiga värdet överensstämmer med det bokförda värdet eftersom samma värdeminskningssavdrag har gjorts i bolagets deklARATIONER. Fastigheten är i dagsläget värderad till 30 miljoner kronor.

En direktförsäljning av fastigheten skulle medföra en kapitalvinst på 24 miljoner kronor ($30-10+4=24$) och medföra en bolagsskatt på 5 280 000 kronor ($24 \text{ miljoner} \times 0,22=5\,280\,000$).⁴⁵ Om A AB istället genom en underprisöverlåtelse för över fastigheten till ett dotterbolag varefter andelarna i dotterbolaget säljs undviks denna bolagsskatt, förutsatt att de ovan diskuterade kriterierna är uppfyllda.

A AB bildar således ett dotterbolag med ett aktiekapital på 255 825 kronor (för att täcka stämpelskatten, se nedan). Fastigheten säljs sedan till dotterbolaget för det skattemässiga värdet, betalningen sker genom att dotterbolaget utfärdar en revers på 6 miljoner kronor.

Stämpelskatten ska betalas av dotterbolaget när andelarna säljs externt. Stämpelskatten uppgår till 255 000 kronor ($6 \text{ miljoner} \times 0,0425$). En expeditionsavgift på 825 kronor tillkommer också. Stämpelskatten betalas oftast med dotterbolagets egna kapital.

Värdet på dotterbolaget är i förevarande exempel $30\,000\,000 - 6\,255\,825 = 23\,744\,175$ kronor.

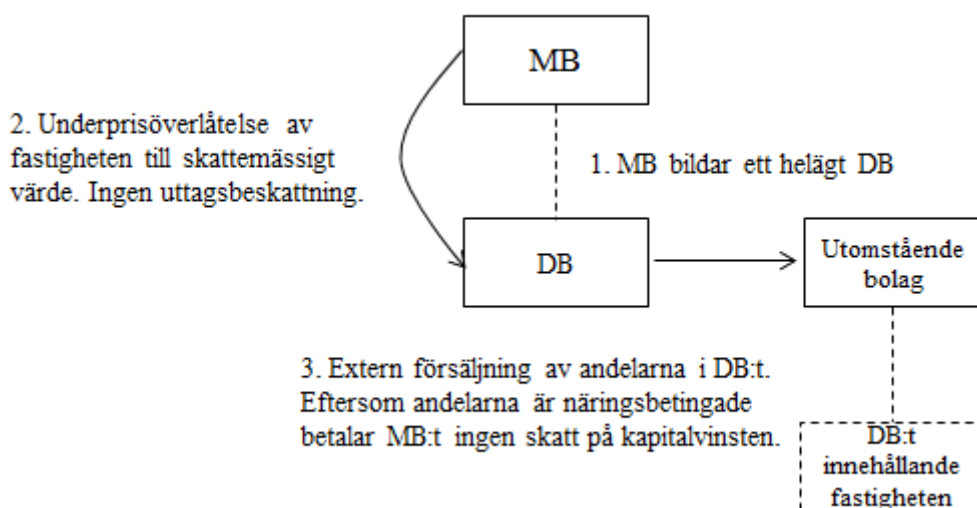
Som ovan nämnts erhåller köparen av en fastighet paketerad i ett bolag normalt sett en paketeringsrabatt. Låt säga att köparen i förevarande fall erhåller en rabatt om 24 % av skattefriheten, vilket medför en rabatt om 1 267 200 kr ($5\,280\,000 \times 0,24$). Priset på dotterbolagsandelarna blir därmed 22 476 975 kr. Säljaren gör därmed en vinst på dotterbolagsandelarna motsvarande försäljningspriset minus dotterbolagets egna kapital. De sålda aktierna är dock näringsbetingade varför hela kapitalvinsten blir skattefri. I samband med tillträdet av aktierna löser köparen det överlåtna bolagets skuld på 6 miljoner kr till säljaren d.v.s. det före detta moderbolaget. Tabellen nedan är en sammanfattning av detta avsnitt.

⁴⁵ Jag förutsätter att fastigheten säljs efter årsskiftet då bolagsskatten som ovan nämnts sänks till 22 %.

	Direktförsäljning	Försäljning via bolag
Kostnad för dotterbolag	0	-255 825
Stämpelskatt (betalas med DB:s egna kapital)	0	0
Försäljning av fastighet	30 000 000	0
Försäljning av dotterbolag	0	22 476 975
Lösen av lån	0	6 000 000
Skatt	5 280 000	0
Kvar efter skatt	24 720 000	28 221 150

4.4 Sammanfattning

Bilden nedan är en sammanfattning av paketeringsförfarandets olika steg. Ibland skjuts som ovan nämnts också ett holdingbolag in mellan moderbolaget och dotterbolaget. Under förutsättning att samtliga kriterier för ett skattemässigt godkänt paketeringsförfarande är uppfyllda finns det som ovan framgått stora vinster att göra genom att paketera en fastighet inför en försäljning istället för att sälja den direkt. Den största vinsten gör säljaren men även köparen tjänar på ett sådant köp, under förutsättning att köparen är medveten om fallgroparna och framhåller dessa vid förhandlingen om köpeskillingen.⁴⁶



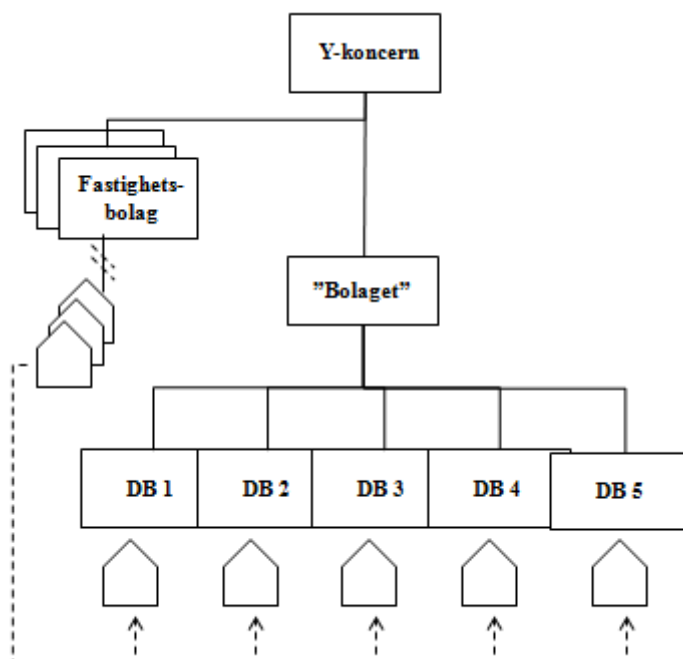
⁴⁶ Med fallgropar menar jag exempelvis att en latent skatteskuld ofta belastar fastigheten. Se avsnitt 4.3.2.

5 Praxis inom det primärt undersökta området

I följande avsnitt kommer ett antal rättsfall rörande paketering av fastigheter att redogöras för och analyseras. Rättsfallen behandlar såväl 27 kap. IL som 17 kap. IL.

5.1 "Paketeringsdomen"

Bilden visar koncernstrukturen i målet.⁴⁷



Bakgrund

En fastighetsförvaltande koncern ansökte om förhandsbesked gällande vissa skattemässiga konsekvenser vid externa försäljningar av fastigheter paketerade i aktiebolag. "Bolaget" (moderbolaget till DB 1-5, se bild) bildades 2009 och var ett helägt bolag inom Y-koncernen. Under 2010 bildade Bolaget fem dotterbolag i form av aktiebolag. Innan en fastighet inom koncernen skulle säljas externt skulle den först

⁴⁷SRN 2011-05-29 dnr 26-10/D, HFD 2012-06-01 mål nr 3329-11.

överlåtas för underpris från det fastighetsbolag som ägde fastigheten i fråga till ett av dotterbolagen. Några av de koncernbolag som skulle avyttra fastigheter till dotterbolagen ansågs bedriva byggnadsrörelse genom innehav av lagertillgångar. När överlåtelse av fastigheterna hade skett skulle Bolaget därefter sälja andelarna i dotterbolagen externt för marknadspris. Detta förväntades ske inom en treårsperiod räknat från 2010. Förhandsbeskedet avsåg frågan om andelarna i dotterbolagen skulle utgöra näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 13-14 §§ IL eller inte. Eftersom Bolaget varken bedrev handel med fastigheter eller byggnadsrörelse ansåg det att 27 kap. 6 § IL inte var tillämplig och att andelarna därför skulle utgöra kapitaltillgångar och därmed vara näringsbetingade. Skatteverket menade att verksamheten i Bolaget skulle betraktas som en rörelseverksamhet och att andelarna skulle utgöra lagertillgångar enligt den allmänna definitionen i 17 kap. 3 § IL.

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden konstaterade att för att Bolagets aktier i dotterbolagen skulle kunna anses som lagertillgångar i handel med fastigheter krävdes att fastigheterna i Dotterbolagen skulle ha varit lagertillgångar i sådan handel om fastigheterna i stället hade ägts direkt av Bolaget. Skatterättsnämnden ansåg att vare sig lagtexten eller förarbetena uteslöt att holdingbolag kunde omfattas av en sådan hypotetisk prövning. Nämnden ansåg vidare att det inte krävdes att Bolaget bedrev handel med fastigheter vid tidpunkten för förvärvet av aktierna i dotterbolagen, däremot krävdes att handel med fastigheter skulle ha förelegat vid försäljningen av aktierna om fastigheterna hade ägts direkt av Bolaget. Skatterättsnämndens slutsats var att fastigheterna skulle ha utgjort lagertillgångar om de ägts direkt av Bolaget. Detta med hänsyn till att syftet med överlåtelseerna var att efter överlåtelseerna sälja andelarna externt. Bedömningen av om andelarna utgjorde lagertillgångar eller inte skulle enligt skatterättsnämnden ske mot bakgrund av syftet med överlåtelseerna av fastigheterna.

Skiljaktig mening

En ledamot var skiljaktig och ansåg, liksom föredraganden, att utgångspunkten vid bedömningen av karaktären på andelarna enligt 27 kap. 6 § IL ska vara den verksamhet som andelsägaren själv bedriver. Då Bolaget inte bedrev någon verksamhet med handel med fastigheter ansåg den skiljaktiga ledamoten att andelarna i dotterbolagen var

näringsbetingade.

Högsta förvaltningsdomstolen

Förhandsbeskedet överklagades, av såväl Bolaget som Skatteverket, och togs upp av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) som bland annat uttalade att reglerna i 27 kap. 6 § IL kan tillämpas när det fastighetsförvaltande företaget ägs direkt av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om företaget istället ägs av ett dotterföretag till den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter har HFD enligt tidigare praxis funnit att reglerna inte är tillämpliga.⁴⁸ Eftersom Bolaget inte bedrev vare sig byggnadsrörelse eller handel med fastigheter och inte heller ägde någon fastighet eller andel i fastighetsförvaltande handelsbolag skulle Bolagets aktier i de fem nybildade aktiebolagen enligt HFD inte anses utgöra lagertillgångar enligt 27 kap 6 § IL. HFD uttalade också att inte heller ”vad som i övrigt anförts i målet” medförde att aktierna skulle anses utgöra lagertillgångar. HFD ansåg således, liksom den skiljaktiga ledamoten i Skatterättsnämnden, att andelarna i dotterbolagen var näringsbetingade enligt 24 kap. 13 § IL.

Kommentar

Skatterättsnämndens förhandsbesked i den s.k. Paketeringsdomen blev kraftigt omdebatterat och kritiserat. Utfallet i förhandsbeskedet stred mot den vedertagna uppfattningen bland aktörerna på marknaden, att ett bolag måste köpa och sälja fastigheter själv för att det ska kunna anses bedriva handel med fastigheter. Skatterättsnämnden utökade således tillämpningen av 27 kap. 6 § IL till att även omfatta indirekt ägande och tillämpade en slags genomsyn som gick emot tidigare praxis på området. När HFD:s dom meddelades lugnades marknaden, men även den har kritiserats, främst för att domskälen inte är tillräckligt tydliga och utförliga. HFD resonerade exempelvis ingenting kring en eventuell tillämpning av 17 kap. 3 § IL. HFD:s uttalande att inte heller ”vad som övrigt anförts i målet” medförde att aktierna skulle anses utgöra lagertillgångar kan dock tolkas som att HFD syftar på Skatteverkets uppfattning att Bolagets verksamhet utgjorde rörelse enligt 13 kap 1 § och att andelarna i dotterbolagen därmed skulle utgöra lagertillgångar i den näringsverksamheten enligt 17 kap. 3 § IL. Om HFD hade resonerat utifrån 17 kap. 3 § IL hade troligen ungefär

⁴⁸ Se RÅ 2000 not. 24 samt RÅ 2005 ref. 3.

samma kriterier som vid handel med värdepapper beaktats eftersom även dessa bygger på 13 kap. 1 § IL, se nedan avsnitt 6.3.

Om HFD:s motivering i denna del syftade på Skatteverkets uppfattning kan det konstateras att försäljning av andelar i fem fastighetsförvaltande dotterbolag inte innebär att andelarna utgör lagertillgångar enligt 17 kap. 3 § IL. Var en eventuell gräns för antalet sådana försäljningar av andelar ska anses gå, och om 17 kap. 3 § överhuvudtaget kan tillämpas i liknande situationer, är dock högst oklart då HFD:s domskäl är knaphändiga och otydliga.

HFD dömde således i enlighet med den tidigare uppfattningen om tillämpningen av regeln och klargjorde att endast direkt ägande omfattas av 27 kap. 6 § IL. Dock kvarstår osäkerhet gällande huruvida den allmänna lagerdefinitionen i 17 kap. 3 § IL i vissa situationer kan tillämpas på fastighetsförvaltande företag när 27 kap. 6 § IL inte är tillämplig. Enligt min mening bör detta inte vara otänkbart eftersom HFD borde ha uttryckt sig klarare om de helt velat stänga möjligheten att tillämpa 17 kap. 3 § IL för andelar i fastighetsförvaltande företag.

Ytterligare en intressant frågeställning är om paketeringsdomen endast kan tillämpas inom ramen för 27 kap. IL eller om den skulle kunna appliceras även gällande paketering av andra tillgångar än fastigheter. Enligt min mening är domskälen för knapphändiga för att det ska kunna gå att ge något klart svar på den frågan. Min tolkning är dock att domen bör vara allmän, men det beror givetvis på hur man tolkar HFD:s uttalande och vad det egentligen syftade på.

5.2 RÅ 2000 not. 24

Bakgrund

X AB begärde i ett förhandsbesked att få klarlagt om bolaget var skattskyldigt för utdelning som bolaget skulle erhålla från två helägda dotterbolag, Y AB och det norska Z AS. Y AB begärde också förhandsbesked gällande huruvida detta bolag var skattskyldigt för utdelning från ett helägt norskt dotterbolag. X AB bedrev enligt förutsättningarna handel med fastigheter. Y AB och Z AS bedrev inte någon verksamhet

och betraktades som holdingbolag. Holdingbolagen ägde i sin tur andelar i norska bolag som förvaltade egna hotellfastigheter. Avsikten var att hotellfastigheterna eller andelarna i de fastighetsförvaltande bolagen skulle avyttras och att den uppkomna vinsten skulle föras över till X AB genom utdelningar.

Skatterättsnämnden

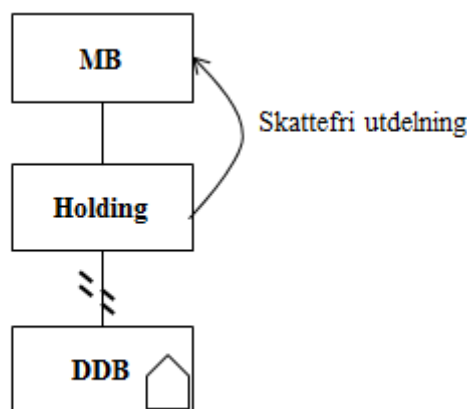
Skatterättsnämnden uttalade att holdingbolagen inte äger eller har ägt några egna fastigheter. Bestämmelsen som stadgar att aktier i fastighetsförvaltande företag ska anses utgöra omsättningstillgångar om någon av företagets fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgång i handel med fastigheter om fastigheten hade innehafts av den skattskyldige var därför inte direkt tillämplig gällande andelarna i holdingbolagen. Den omständigheten att holdingbolagen i sin tur ägde fastighetsförvaltande bolag utgjorde enligt Skatterättsnämnden inte grund för att betrakta holdingbolagen som fastighetsförvaltande. Nämndens slutsats var således att utdelningarna från dotterbolagen var från andelar som inte var lagertillgångar varför utdelningarna var skattefria om även övriga förutsättningar var uppfyllda.

Högsta förvaltningsdomstolen

Riksskatteverket överklagade och menade att bolagens andelsinnehav var att anse som lagertillgångar. Men HFD anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och menade att utdelningarna var skattefria, varför förhandsbeskedet fastställdes.

Kommentar

Detta är ett av rättsfallen HFD hänvisade till i den så kallade Paketeringsdomen. Här ansåg både Skatterättsnämnden och HFD att endast direkt ägande omfattades av bestämmelsen som angav att andel i fastighetsförvaltande företag i vissa fall ska anses utgöra lagertillgång om någon av företagets fastigheter skulle ha utgjort lagertillgång i handel med fastigheter om fastigheten hade innehafts av den skattskyldige. Nedanstående bild illustrerar upplägget med mellanliggande holdingbolag.



5.3 RÅ 2005 ref. 3

Bakgrund

X AB, Y AB OCH R.E. anförde i ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden att R.E. äger 100 % av aktierna i X AB respektive 100 % av aktierna i det nybildade/vilande bolaget Y AB. X AB, nedan kallat Bolaget, hade tidigare utfört en byggnadsentreprenad med egen personal till en extern köpare. Under samma år förvärvade Bolaget 18 fastigheter från Bolagets dåvarande ägare samt från ett byggbolag. Eftersom Bolaget bedrev byggnadsrörelse under det år fastigheterna anskaffades utgjorde fastigheterna lagertillgångar hos Bolaget. Bolaget förvärvade sedan ytterligare fastigheter. Någon extern byggnation hade dock inte skett sedan förvärvet av de 18 fastigheterna. Löpande under åren hade dock Bolaget utfört olika byggnadsarbeten på sina egna fastigheter med egen personal. Vid tidpunkten för ansökan avsåg Bolaget att avyttra vissa fastigheter till en extern köpare. Avsikten var att först överlåta de fastigheter som skulle avyttras från Bolaget för det skattemässiga värdet till ett av Y AB nybildat dotterbolag, NYAB. Y AB och NYAB hade tidigare inte bedrivit någon som helst verksamhet. Den externa försäljningen av NYAB avsågs att ske i relativt nära anslutning till att NYAB förvärvat fastigheterna från Bolaget. En rad frågor ställdes till Skatterättsnämnden gällande eventuella skattemässiga konsekvenser av det beskrivna förfarandet. Tre av frågorna är relevanta för denna uppsats, frågorna 1,4 och 5, varför endast de behandlas.

Skatterättsnämnden

Den första frågan gällde om de fastigheter som Bolaget avsåg att överlåta till NYAB

skulle få karaktär av lagertillgångar hos NYAB. NYAB bedrev inte någon sådan verksamhet i vilken fastigheterna skulle kunna hänföras till lagertillgångar enligt bestämmelserna i 27 kap. 4 § IL. Att fastigheterna utgjort lagertillgångar hos överlåtaren medförde ingen annan bedömning, varför nämnden uttalade att fastigheterna inte utgjorde lagertillgångar hos NYAB.

Den fjärde frågan gällde den skattemässiga karaktären på R.E:s aktier i Y AB. Nämnden uttalade att reglerna i 27 kap. 6 § IL om lagerandelar i fastighetsförvaltande företag gäller när företag ägs direkt av den som anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om fastigheterna istället ägs av ett dotterföretag till det direktägda företaget är reglerna inte tillämpliga. HFD hänvisade i denna del till ovanstående rättsfall, RÅ 2000 not. 24. R.E:s aktier i Y AB utgjorde således inte lagertillgångar.

Den femte frågan var om Y AB:s aktier i NYAB skulle utgöra lagertillgångar. Enligt förutsättningarna skulle Y AB varken bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Innehavet av aktierna i NYAB kunde då inte hänföras till lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § IL även om det företaget hade förvärvat fastigheterna i fråga.

Högsta förvaltningsdomstolen

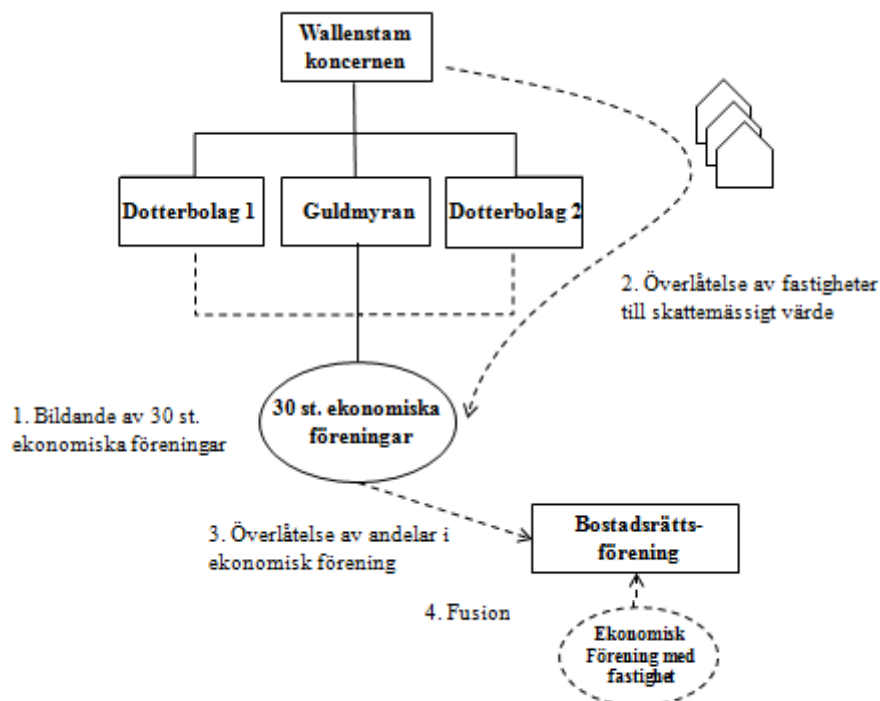
HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde således förhandsbeskedet.

Kommentar

Detta är det andra rättsfallet HFD hänvisade till i den så kallade Paketeringsdomen. Även denna dom visar att praxis är att endast direkt ägande omfattas av bestämmelsen i 27 kap. 6 § IL.

5.4 Förvaltningsrätten i Göteborg ”Guldmyran”

Bilden visar koncernstrukturen i målet.⁴⁹



Bakgrund

Guldmyran Bostadsrätt AB (Guldmyran) ingår i Wallenstam koncernen. Guldmyrans verksamhet består i att förvalta fast och lös egendom och bedriva därmed jämförlig verksamhet. Under 2004 bildade Guldmyran tillsammans med två andra dotterbolag i koncernen 30 stycken ekonomiska föreningar med avsikt att via dessa föreningar överlåta fastigheter som ägs av Wallenstam koncernen till hyresgästbildade bostadsrättsföreningar. Fastigheterna säljs för det skattemässiga värdet från ett av dotterbolagen till en ekonomisk förening. Därefter överlåter Guldmyran och de två andra dotterbolagen sina andelar i den ekonomiska föreningen till bostadsrättsföreningen för ett värde som motsvarar fastighetens marknadsvärde. Sedan tillförs fastigheten bostadsrättsföreningen genom fusion eller transportköp. Under 2006 gjordes fem överlåtelser av andelar i ekonomiska föreningar och under 2007 gjordes elva sådana överlåtelser. Under dessa år uppgick vinsten vid försäljning av andelarna i de ekonomiska föreningarna till drygt 1438 miljoner kronor. Under 2006 förvärvade och

⁴⁹ Dom 2011-05-02 mål nr 2526-10, 10657-10.

sålde Guldmyran dessutom 56 andelar i bostadsrättsföreningar och under 2007 såldes 30 andelar. Under dessa år uppgick vinsten vid försäljning av andelarna i bostadsrättsföreningarna till drygt 42 miljoner kronor. Frågan i målet var om andelarna i de ekonomiska föreningarna och bostadsrättsföreningarna utgjorde lagerandelar eller kapitalandelar. Guldmyran bedrev inte byggnadsrörelse eller handel med fastigheter under den aktuella perioden.

Skatteverkets beslut

Skatteverket bedömde att såväl andelarna i de ekonomiska föreningarna som andelarna i bostadsrättsföreningarna utgjorde lagerandelar eftersom hela Guldmyrans verksamhet varit inriktad på omsättning av de fastigheter som paketerats i de ekonomiska föreningarna och även avseende de andelar som förvärvats i bostadsrättsföreningarna. Eftersom Guldmyran varken bedrev byggnadsrörelse eller handel med fastigheter ansåg Skatteverket att 27 kap. IL inte var tillämpligt. Skatteverket tillämpade istället de generella bestämmelserna angående vad som utgör lagertillgångar i 17 kap. 3 § IL.

Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten ansåg att det var uppenbart att andelarna i de ekonomiska föreningarna förvärvats och avyttrats i förvärvssyfte och att detta varit den enda verksamheten som bedrivits. Andelarna i de ekonomiska föreningarna skulle därför enligt Förvaltningsrätten vid avyttringen klassificeras som lagertillgångar enligt 17 kap. 3 § IL. Gällande andelarna i bostadsrätterna ansågs omsättningssyftet vara så klart att andelarna skulle utgöra lager enligt 17 kap. 3 § IL redan från början.

Kommentar

Domstolen synes ha lagt störst vikt vid att Guldmyrans verksamhet uteslutande bestod i att sälja andelar i ekonomiska föreningar och bostadsrätter samt att försäljning av andelarna skedde i nära anslutning till förvärven och att en hög frekvens av försäljningar genomfördes. Det förelåg således ett omsättningssyfte. Enligt min mening är det mycket märkligt att Förvaltningsrätten ansåg att andelarna i de ekonomiska föreningarna endast vid avyttringen skulle klassificeras som lagertillgångar. En andel bör antingen vara lagertillgång redan från början eller inte alls.

Min slutsats av Guldmyrandomen är att det vid försäljning av paketerade fastigheter finns risk för att andelarna bedöms vara lager enligt den allmänna lagerdefinitionen i 17 kap. 3 § IL. Detta trots HFD:s dom i Paketeringsdomen eftersom domskälen där var så otydliga. Om den allmänna lagerdefinitionen i 17 kap. 3 § IL kan tillämpas hjälper det inte att koncernen lägger in ett holdingbolag i strukturen eftersom lagerdefinitionen i 17 kap. 3 § inte gäller endast direkt ägande, till skillnad från specialregleringen gällande byggnadsrörelse och handel med fastigheter i 27 kap. IL. Det hade dock varit önskvärt att domstolen motiverat utfallet mer utförligt. En frågeställning som uppkommer är exempelvis om det hade gjort någon skillnad om Guldmyran även hade bedrivit annan verksamhet än försäljning av förpackade fastigheter. Det är inte heller klarlagt var gränsen går för hur många försäljningar som kan ske utan att andelarna klassificeras som lager.

Det bör också poängteras att förhållandet mellan 17 kap. 3 § IL och 27 kap. IL i dagsläget är högst oklart. Detta beror bland annat på HFD:s luddiga formulering i paketeringsdomen. Paketeringsdomen bör troligen tolkas som att HFD inte ansåg att andelarna utgjorde lagertillgångar enligt 17 kap. 3 § IL, dock saknas vidare motivering. Det kan därför resoneras kring huruvida 17 kap. 3 § IL kan tillämpas i liknande situationer och i sådana fall under vilka förutsättningar eller om den inte kan tillämpas alls. Det bör också noteras att antalet transaktioner är betydligt större och tidsperioden, är betydligt längre i Guldmyran än i Paketeringsdomen varför det är långt ifrån säkert att utfallet blir detsamma som i Paketeringsdomen. I Guldmyran har även en relativt omfattande handel med bostadsrätter förekommit och det är oklart om en sådan verksamhet på något sätt påverkar klassificeringen och bedömningen av paketeringsverksamheten.

Guldmyrandomen har överklagats och det ligger i marknadens intresse att Kammarrätten klargör rättsläget gällande huruvida 17 kap. 3 § IL överhuvudtaget kan tillämpas i detta fall, och motiverar domslutet utförligt oavsett utfall. Vidare vore det önskvärt med ett prejudicerande domslut från högsta instans.

5.5 Sammanfattning

I detta avsnitt har ett antal rättsfall gällande paketering av fastigheter behandlats. Specialreglerna angående lagertillgångar i byggnadsrörelse och handel med fastigheter i 27 kap. IL användes i tre av rättsfallen. Där kom HFD fram till att 27 kap. IL inte var tillämpligt och andelarna utgjorde därmed kapitaltillgångar. I ett av rättsfallen, avgjort av förvaltningsrätten, tillämpades istället den allmänna definitionen av lagertillgångar i 17 kap. 3 § IL. Där kom förvaltningsrätten fram till att andelarna utgjorde lagertillgångar enligt den allmänna lagerdefinitionen. Detta trots att omständigheterna i samtliga fyra rättsfall var relativt likartade. Som framgått av kommentarerna ovan är rättsläget fortfarande oklart. Det hade varit önskvärt att HFD utvecklat sina domskäl i Paketeringsdomen för att på så vis klargöra rättsläget och skapa större förutsägbarhet på fastighetsmarknaden. Nu återstår att se vad utfallet blir i den överklagade Guldmyrandomen. Jag och många med mig hoppas att den domen blir tydligare och mer utförlig än HFD:s domslut i Paketeringsdomen. Det är också önskvärt att även Guldmyranfallet tas upp av högsta instans för att få ett prejudicerande domslut.

6 Områden där klassificeringen av lager- eller kapitaltillgång sker på olika sätt

Utöver de situationer som behandlats i avsnitt 5, som utgör fokus för denna uppsats, finns det andra områden där klassificeringen av lager- eller kapitaltillgång sker på olika sätt. I detta avsnitt kommer praxis på dessa områden att undersökas för att se om det går att dra några paralleller till praxisutvecklingen gällande paketerade fastigheter och andelar i fastighetsförvaltande företag som lagertillgångar.

6.1 Aktiebolag som köper och säljer bostadsrättsandelar

Guldmyrandomen som behandlades i avsnitt 5.4 gäller också aktiebolag som köper och säljer bostadsrättsandelar. Detta rättsfall berör dock även mycket annat och har dessutom varit kraftigt omdebatterat varför jag placerat det under avsnitt 5. Nedan kommer ytterligare två rättsfall angående aktiebolag som köper och säljer bostadsrättsandelar att behandlas.

Inkomstskattelagen innehåller inte några särskilda regler om när handel med bostadsrätter ska anses föreligga. Det finns dock ett antal rättsfall från kammarrätten i Stockholm där domstolen har prövat frågan angående eftertaxering och skattetillägg på grund av att Skatteverket beslutat att upptaxera aktiebolag som avyttrat andelar i bostadsrättsföreningar.⁵⁰ Skatteverket har ansett att dessa andelar utgjort lagertillgångar medan de skattskyldiga aktiebolagen ansett att andelarna utgjort kapitaltillgångar och att andelarna därmed skulle vara näringsbetingade och undantagna från kapitalvinstbeskattning.

I ett av målen i kammarrätten hade Fastighetsförädling i Stockholm AB (Bolaget) avyttrat andelar i bostadsrättsföreningen Yamasol.⁵¹ Bolaget var inledningsvis ägare till samtliga 84 andelar i bostadsrättsföreningen. Under år 2006 såldes 29 andelar och året därefter såldes ytterligare nio andelar. Förutom innehaven och avyttringarna bedrev Bolaget inte någon annan verksamhet än förvaltning av uppkomna vinstmedel. Det var ostridigt att Bolaget inte uppfyllde kriterierna för att bedriva värdepappersrörelse och att de avyttrade andelarna i bostadsrättsföreningen inte kunde anses utgöra lagertillgångar på den grunden.

Skatteverket uttalade att andelarna utgjorde substitut för ett direktäggande av fastighet och menade att Bolagets handel med andelar i bostadsrättsföreningen hade betydande likhet med handel med fastigheter. Skatteverket ansåg vidare att Bolagets handel med andelar inte kunde likställas med handel med delägarrätter och aktier i mindre skala, vilket Bolaget grundat sitt bestridande på. Skatterättslig praxis gällande värdepappershandel var därför enligt Skatteverket inte relevant. Istället skulle bedömningen av klassificeringen av andelarna göras utifrån de faktiska omständigheterna, särskilt med beaktande av likartade verksamheter såsom handel med fastigheter. Skatteverket menade att andelarna inte utgjort någon kapitalplacering för Bolaget utan innehavet och avyttringarna var Bolagets enda verksamhet. Vidare noterades att Bolaget i sin årsredovisning hade redovisat andelarna som lagertillgångar. Skatteverket beslutade därmed att andelarna utgjorde lagertillgångar och att uppkomna

⁵⁰ I denna uppsats väljer jag att gå igenom mål nr 3355-3357-10, 2010-09-29 (Yamasol) samt mål nr 7544- -7545-09, 2010-10-22 (Skjulet).

⁵¹ Mål nr 3355-3357-10, 2010-09-29.

vinster skulle upptas till beskattning. Varken förvaltningsrätten eller kammarrätten ändrade Skatteverkets beslut.

I ett annat mål i kammarrätten hade Skjulet Europa AB (Skjulet) avyttrat andelar i en oäkta bostadsrättsförening.⁵² Skatteverket ansåg att Skjulets köp och försäljning av andelar i bostadsrättsföreningen innebar en yrkesmässig handel och andelarna skulle därmed klassificeras som lagertillgångar. Vid denna bedömning beaktades precis som i ovanstående fall praxis gällande handel med fastigheter.

I båda de ovanstående fallen ansågs bolagen bedriva yrkesmässig handel med bostadsrätter varför andelarna klassificerades som lagertillgångar. Vid bedömningen av hur andelar i bostadsrättsföreningar ska klassificeras torde således omsättningssyftet spela en betydande roll. Dessutom verkar såväl kammarrätten som Skatteverket vara benägna att ta vägledning från praxis gällande handel med fastigheter som innebär att det viktigaste kriteriet är antalet försäljningar men även att syftet och innehavstiden är avgörande.⁵³

6.2 Gränsdragningen mellan lager av värdepapper och kapitaltillgångar i finansiella företag

Lager av värdepapper finns främst hos finansiella företag såsom banker och försäkringsföretag. Ibland skiljs mellan kvalificerad och okvalificerad värdepappersrörelse. Med kvalificerad värdepappersrörelse avses verksamhet bedriven av finansiella företag såsom banker m.fl. Med okvalificerad värdepappersrörelse avses annan verksamhet som skatterättsligt klassificeras som värdepappersrörelse. Skatterättsligt föreligger ingen skillnad mellan behandlingen av de två kategorierna.⁵⁴

Lager behandlas som ovan framgått i 17 kap. IL. Dessa regler är inte begränsade till någon särskild tillgångstyp. Särskilda regler finns dock för vissa typer av verksamheter. 17 § innehåller bestämmelser för försäkringsföretag och 19-20 c §§ innehåller särskilda regler för finansiella instrument. Någon särskild skatterättslig reglering av bankers

⁵² Mål nr 7544- -7545-09, 2010-10-22.

⁵³ Se bl.a. RÅ 1982 Aa 80.

⁵⁴ SOU 2005:99 s. 312.

innehav av finansiella tillgångar finns inte. I slutbetänkandet av 2002 års företagsskatteutredning uttalas dock angående gällande rätt att aktier som innehas av finansiella företag anses vara skattemässiga lagertillgångar, om innehavet inte är organisatoriskt betingat.⁵⁵ Detta bekräftas också av ett icke överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden där nämnden uttalar att en banks tillgångar skattemässigt anses vara lagertillgångar om de ingår i den traditionella bank- och finansieringsrörelsen.⁵⁶ Skatterättsnämnden hänvisar vidare till ett avgörande av HFD från 1987 där en banks minoritetspost av aktier i ett engelskt bolag för clearingverksamhet avseende obligationer ansågs vara så kallade organisationsaktier, och utgjorde därmed näringsbetingade andelar.⁵⁷ Enligt Skatterättsnämnden torde det av detta avgörande följa att bankers aktier i ”organisationsbolag” utgör kapitaltillgångar.

Ett annat rättsfall som berör en banks innehav av andelar är RÅ 2007 not. 162 som gällde en särskild affärsenhet inom en bank, ”Enheten”. Enheten tillhandahöll riskkapital åt mindre och medelstora utvecklingsföretag. Mellan 10 och 40 % av aktierna i utvecklingsföretagen förvärvades av Enheten, därefter utövades ägarskap genom bland annat styrelserepresentation och rådgivning med bankens personal. Enheten hade en fristående ledning från banken. Enhetens innehav fördelades mellan drygt 20 utvecklingsföretag vilka samtliga avvecklades efter två till tio år. Skatterättsnämnden uttalade att tillgångar som ingår i bank- och finansieringsrörelse normalt utgör lagertillgångar vid beskattningen. Skatterättsnämnden konstaterade också att från och med 1991 har bankerna getts rätt att i begränsad omfattning inneha aktier av kapitalplaceringskaraktär vilket tidigare hade vari förbjudet. Denna rätt utvidgades sedan i och med införandet av lagen om bank- och finansieringsrörelse (2004:297).

Skatterättsnämnden uttalade vidare att en utgångspunkt för den skattemässiga klassificeringen av bankers tillgångar är att tillgångarna i regel är lagertillgångar om de ingår i den traditionella bank- och finansieringsrörelsen. Om tillgångarna inte ingår i den traditionella rörelsen ska tillgångarna istället bedömas utifrån vad som gäller för företag i allmänhet där hänsyn tas till exempelvis omsättningshastigheten. Skatterättsnämnden fann att de aktuella andelarna inte var hänförliga till sådant innehav

⁵⁵ SOU 2005:99 s. 433.

⁵⁶ SRN 2010-07-06 dnr 155-09/D.

⁵⁷ RÅ 1987 ref. 7.

som typiskt sett ingår i bankens lager av finansiella tillgångar. Skatterättsnämnden ansåg inte heller att andelarna utgjorde lagertillgångar i värdepappersrörelse. Inte heller vid prövningen för vad som gäller för företag i allmänhet ansågs andelarna utgöra lagertillgångar. Andelarna utgjorde således kapitaltillgångar. HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Andelar som innehas av finansiella företag presumeras således utgöra lagertillgångar, men det finns också möjlighet att under vissa förutsättningar betrakta innehavet som kapitaltillgångar, detta sker om innehavet inte ska anses som ett led i det finansiella företagens normala lager av finansiella tillgångar. Denna möjlighet kan liknas med regeln i 27 kap. 5 § IL som stadgar att en fastighet som förvärfvas av någon som bedriver byggnadsrörelse inte ska klassificeras som lagertillgång om förvärvet uppenbarligen saknar samband med byggnadsrörelsen samt att en fastighet som förvärfvas av någon som bedriver handel med fastigheter inte ska klassificeras som lagertillgång om fastigheten uppenbarligen förvärvats för att till huvudsaklig del stadigvarande användas i en annan verksamhet än fastighetsförvaltning.

6.3 Värdepappersrörelse

Normalt utgör innehav av andelar kapitaltillgångar. Om de särskilda reglerna i 27 kap. IL är tillämpliga kan dock, som framgått ovan, andelar klassificeras som lagertillgångar. Dessutom klassificeras andelar som lagertillgångar om de ingår i verksamheten hos ett bolag som bedriver värdepappersrörelse.⁵⁸ Det finns inte några särskilda skatterättsliga regler gällande värdepappersrörelse. Bedömningen av vad som utgör värdepappersrörelse sker med utgångspunkt i kriterierna för näringsverksamhet, nämligen förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, samt praxis.⁵⁹ För att en tillgång ska klassificeras som lagertillgång ska den ingå i en näringsverksamhet som utgör rörelse.⁶⁰ Definitionen av rörelse finns i 2 kap. 24 § IL och stadgar att med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen ska dock innehavet räknas till rörelsen.

⁵⁸ Zeteo kommentaren till 17 kap. 3 § IL.

⁵⁹ Se bl.a. Kammarrätten i Göteborg 2008-04-23 mål nr 6711-06.

⁶⁰ SOU 2005:99 s. 314.

Finansiella företag presumeras som ovan nämnts bedriva värdepappersrörelse medan verksamheten i icke-finansiella företag ska prövas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.

I RÅ 1988 ref. 45 II angavs följande gällande bedömningen av gränsdragningen mellan värdepappersrörelse och förvaltning av värdepapper:

”Av utredningen i målet framgår att bolagets omsättning har varit betydande och hastig, att antalet aktietransaktioner varit stort och att handeln har varit såväl varaktig som regelbunden. Verksamheten framstår därför inte som förvaltning av ägarens förmögenhet utan fastmer som en genom kortfristiga aktieaffärer självständigt yrkesmässigt bedriven värdepappershandel. Vid angivna förhållanden skall värdepappershanteringen beskattas enligt reglerna för rörelse.”

Ett annat rättsfall av relevans är RÅ 2003 ref. 49, där HFD angav:

”Att i generella termer närmare ange när sådan förvaltning övergår till att vara värdepappersrörelse låter sig inte göra. En bedömning får ske med utgångspunkt i förhållandena i det enskilda fallet. Faktorer som påverkar bedömningen är bland annat förvaltningens omfattning i förhållande till företagets storlek och verksamhetsinriktning samt hur förvaltningen organiseras och genomförs.”⁶¹

För att avgöra om värdepappersrörelse föreligger görs således en samlad bedömning i det enskilda fallet. Hänsyn tas till andelsinnehavets längd, den faktiska verksamheten samt omfattningen av köp och försäljningar. Även vad som står i bolagsordningen, hur företaget har redovisat andelarna i årsredovisningen, samt om företaget bedriver utåtriktad handel eller inte påverkar bedömningen. Precis som gällande handel med fastigheter är omsättningshastighetens betydelse stor. Förvaltningsrättens resonemang i Guldmyrandomen innehåller betydande likheter med praxis gällande värdepappersrörelse. Precis som gällande handel med fastigheter är det svårt att förutse när en verksamhet skatterättsligt ska anses utgöra värdepappersrörelse eller inte.⁶²

⁶¹ Felskrivning i slutet på första meningen men citatet är autentiskt.

⁶² SOU 2005:99 s. 318.

6.4 Aktiebolag förvärvar andelar i vilande bolag varefter bolagen likvideras

Ytterligare vägledning förutom praxis gällande handel med värdepapper kan hämtas från ett avgörande från Skatterättsnämnden och ett avgörande från kammarrätten i Sundsvall där frågan gällde bolag som förvärvade andelar i vilande bolag för att sedan likvidera eller fusionera dessa.⁶³

I förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden avsåg ett bolag att yrkesmässigt förvärva andelar i flera hundra vilande bolag per år som avslutat sina tidigare bedrivna rörelser.⁶⁴ Bolagen skulle därefter upplösas genom likvidation eller fusion. Frågan i målet var om de förvärvade andelarna skulle utgöra lager- eller kapitaltillgångar. Skattverket ansåg att andelarna var lagerandelar och att en likvidationsvinst skulle bli skattepliktig medan bolaget ansåg att andelarna var näringsbetingade och att vinsten därmed skulle vara skattefri. Skatterättsnämnden uttalade att de förvärvade andelarna med hänsyn till verksamhetens karaktär skulle anses som lagertillgångar. Resultatet av en likvidation av dessa vilande bolag skulle därmed inte undantas från skatteplikt enligt 25 a kap. 5 § IL. Skatterättsnämnden fäste avgörande vikt vid verksamhetens omfattning och det faktum att andelarna förvärvades i bolag som upphört att bedriva verksamhet.

Ett liknande mål avdömdes i kammarrätten i Sundsvall.⁶⁵ Även där förvärvade ett bolag samtliga andelar i vilande bolag för att sedan upplösa dessa genom likvidation. Under räkenskapsåret hade bolaget utskiftat 891 stycken vilande bolag till ett sammanlagt värde av 389 536 024 kr. I detta mål bedömdes bolagets verksamhet utifrån praxis gällande handel med värdepapper. Kammarrätten uttalade att omsättningshastigheten visserligen varit låg men att detta berott på att likvidationsprocessen är tidskrävande. Vidare uttalades att mot bakgrund av detta och p.g.a. bolagets höga omsättning, det stora antalet transaktioner samt verksamhetens syfte och omfattning i förhållande till bolagets storlek och verksamhetsinriktning ansågs bolaget bedriva handel med värdepapper. Andelarna utgjorde därmed lagertillgångar och vinst vid försäljning av andelarna var därmed skattepliktig.

⁶³ De mål jag tar upp här är SRN 2008-12-15 dnr 54-08/D samt Kammarrätten i Sundsvall 2008-04-30 mål nr 3839-07.

⁶⁴ SRN 2008-12-15 dnr 54-08/D.

⁶⁵ Kammarrätten i Sundsvall 2008-04-30 mål nr 3839-07.

6.5 Sammanfattning

Som framgått ovan finns det stora likheter i resonemangen gällande när andelar ska klassificeras som lager- eller kapitaltillgångar mellan de olika områdena och situationerna. Ett kriterium domstolarna nästintill alltid verkar ta hänsyn till är omsättningshastigheten samt verksamhetens syfte och omfattning. Resonemangen i domarna tyder dessutom på att kammarrätten och Skatterättsnämnden tycks vara benägna att hämta viss vägledning från praxis gällande handel med värdepapper när särskilda regler saknas, även när verksamheten inte har särskilt stor likhet med sådan handel. Vid handel med bostadsrätter verkar kammarrätten dessutom benägen att hämta vägledning från praxis gällande handel med fastigheter. Givetvis är det dock skillnad mellan exempelvis massavyttring av aktier och försäljning av enstaka bostadsrätter, bedömningen blir därmed olika beroende på tillgångsslag. Kriterierna domstolen tar hänsyn till synes dock ofta vara likartade.

7 Analys

Delar av uppsatsens syfte har redan analyserats och besvarats i tidigare avsnitt. I avsnitt 4.3 har konsekvenserna av fastighetspaketering för både köparsidan och säljarsidan analyserats. I avsnitt 5 har praxis gällande klassificering av andelar vid paketering av fastigheter redogjorts för och även analyserats i tillhörande kommentarer. I avsnitt 6 gjordes en jämförelse med andra områden där klassificeringen av lagertillgångar eller kapitaltillgångar görs på olika sätt. Detta för att se om det finns likheter i bedömningskriterierna mellan andelar i paketeringsbolag och de områden som behandlades i avsnitt 6, bl.a. köp och försäljning av bostadsrättsandelar och företag som bedriver värdepappersrörelse. Dessa frågor berörs därför inte i detta avsnitt. Istället diskuteras vilka ändamålsskäl som ligger bakom de olika regelverk som möjliggör paketering av fastigheter, avsnitt 7.1, det diskuteras också huruvida paketering är ett accepterat förfarande av lagstiftaren, avsnitt 7.2, samt om paketeringsmöjligheten är förenlig med grundläggande skatterättsliga principer, avsnitt 7.3.

7.1 Ändamålsskäl bakom de regelverk som möjliggör paketering av fastigheter

De regelverk som behandlas i detta avsnitt är reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL som medför undantag från uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL, samt reglerna om skattefria kapitalvinster vid avyttring av näringsbetingade andelar i 25 a kap. IL. Vid diskussionen av vilka ändamålsskäl som ligger bakom ovan nämnda regelverk nämns även realisationsprincipen och neutralitetsprincipen. Dessa behandlas dock mer utförligt i avsnitt 7.3.

Huvudregeln i Sverige är att beskattning ska ske när värdet på en tillgång realiserar, vilket sker när en tillgång säljs, den så kallade realisationsprincipen. Vid ett paketeringsförfarande säljs en tillgång (fastigheten) först från ett moderbolag till ett dotterbolag och sedan säljs en annan tillgång (andelar) när moderbolaget säljer andelarna i dotterbolaget. Om realisationsprincipen hade följts fullt ut skulle beskattning ske vid båda dessa tillfällen.

Genom reglerna om underprisöverlåtelser har staten av sagt sig rätten till omedelbar beskattning, som är huvudregeln enligt uttagsbeskattningsreglerna. Lagstiftaren har dock ansett att beskattningen kan skjutas upp om vissa förutsättningar är uppfyllda. Syftet bakom reglerna om underprisöverlåtelser är, som ovan nämnts, att underlätta omstruktureringar och förhindra inlåsnings effekter som anses samhällsekonomiskt omotiverade.⁶⁶ Detta är en följd av en annan grundtanke inom svensk beskattningsrätt som innebär att beskattningen av en koncern inte ska bli hårdare på grund av att koncernen valt att organisera sin verksamhet i flera bolag istället för i ett, vilket är ett uttryck för neutralitetsprincipen.

Anledningen till att Sverige inte beskattar kapitalvinsten vid avyttringen av näringsbetingade andelar är, som ovan nämnts, att man vill undvika den ekonomiska trippelbeskattning som annars kan uppstå samt att åtgärda den faktiska asymmetri som uppkom genom internationell skatteplanering då företag avyttrade näringsbetingade andelar genom utländska dotterföretag i stater som inte beskattade den typen av

⁶⁶ Prop. 1998/99:15 s. 101.

kapitalvinster varefter vinsten togs hem till Sverige som skattefri utdelning.⁶⁷ Följden av underlåten beskattning vid försäljning av näringsbetingade andelar är att den säljande koncernen inte kommer att beskattas alls för den upparbetade vinsten om förutsättningarna är uppfyllda. Möjligheten till beskattning överflyttas istället till köparsidan. Detta i och med det låga anskaffningsvärdet på den paketerade tillgången. Detta anskaffningsvärde är betydligt lägre jämfört med om fastigheten hade sålts utan ett paketeringsförfarande. Om det köpande bolaget senare avyttrar tillgången till marknadspris kommer en vinst uppkomma som kan beskattas. Vidare kan det köpande bolagets löpande vinst bli högre genom att bolaget medges lägre värdeminskningssavdrag än annars, vilket medför skatteintäkter för staten, förutsatt att bolaget går med vinst.

Det är dock möjligt att den obeskattade vinsten i praktiken aldrig kommer att tas fram till beskattning om tillgången aldrig säljs och förpackningsbolaget inte går med vinst. Detta kan, till exempel bli fallet om köparen är en kommun som köper en skola förpackad i ett bolag och skolverksamheten aldrig går med vinst. I sådant fall har den säljande koncernen inte beskattats och köparsidan tar aldrig fram de obeskattade värdena till beskattning, eftersom det i praktiken inte är en vinstgivande verksamhet i det kommunalt ägda bolaget. Fastigheten kan dessutom även fortsättningsvis säljas paketerad i ett bolag vilket medför att kapitalvinsten inte realiseras vid nästkommande försäljning heller. Det finns även en speciell problematik gällande ekonomiska föreningar som ombildas till bostadsrättsföreningar eftersom beskattningen i sådana fall aldrig kommer fram i praktiken, men denna problematik kommer jag inte gå igenom i denna uppsats.

7.2 Paketering – ett av lagstiftaren accepterat förfarande?

När beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades förutsåg lagstiftaren som ovan nämnts att paketering skulle ske. I propositionen uttalas ”i och med att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas ges ett incitament till att bolagsförpacka värdefulla tillgångar som producerats inom en

⁶⁷ Prop. 2002/03:96 s. 1.

koncern".⁶⁸ Trots detta infördes inga regler för att motverka och försvåra förpackningar förutom gällande bostäder som förpackas i ett fåmansföretag. Detta bör enligt min mening tala för att paketering ska anses som ett accepterat förfarande av lagstiftaren. Det är dock troligt att lagstiftaren inte avsåg sådan systematisk paketering som många bolag har använt sig av där bolagets enda verksamhet är att sälja paketerade fastigheter och förvalta vinsten från dessa försäljningar. I SOU 2001:11 analyserade utredaren huruvida något särskilt villkor för att motverka förpackningar skulle införas i lagreglerna. Den bästa lösningen utredaren fann var i sådana fall att det skulle intas ett villkor för skattefrihet på andelarna om att innebörden av avyttringen inte får vara att produkter säljs. Utredaren menade att ett sådant villkor möjligen skulle kunna fungera gällande maskiner och andra materiella tillgångar men inte gällande immateriella tillgångar eftersom det där är svårt att avgöra vad som är en försäljning av en produkt och vad som är försäljning av en verksamhet där basen utgörs av immateriella tillgångar. Utredaren konstaterade vidare att ett förpackningsvillkor som endast gäller materiella tillgångar ger godtyckliga effekter och att det därmed är problematiskt att motverka förpackningar. Utredaren uttalade också att det kan ifrågasättas om det är önskvärt att motverka förpackningar ur en ekonomisk synpunkt. Ekonomiskt innebär förpackningsmöjligheten att hela näringslivet i begränsad utsträckning behandlas som en enhet vid beskattningen. Effekten påminner om hur mervärdesskatten fungerar, där beskattningen tekniskt sker i varje led av produktionskedjan men omedelbart får dras av i nästa led. Det saknar således betydelse för skatten om uppbyggnaden av produktens värde sker inom ett företag eller genom flera företag. Enligt utredaren talar mycket för att effekten är positiv för svensk ekonomi.⁶⁹

Å andra sidan talas det i ovannämnda proposition om att det extra skatteled som kunde uppkomma i och med beskattningen av kapitalvinst på näringsbetingade andelar kunde motverka önskvärda och nödvändiga omstruktureringar i företagssektorn.⁷⁰ I några av de rättsfall som redogjorts för i uppsatsen, exempelvis Guldmyrandomen rör det sig dock om avyttring av ett stort antal ekonomiska föreningar och bostadsrätter med ett stort antal köpare. Bolaget avsåg att sälja andelarna inom en relativt kort period och något syfte att stadigvarande inneha andelarna fanns inte. Det skulle kunna

⁶⁸ Prop. 2002/03:96 s. 132.

⁶⁹ SOU 2001:11 s. 169.

⁷⁰ Prop. 2002/03:96 s. 69.

argumenteras för att denna typ av verksamhet inte rymms under den typen av omstruktureringar som nämns i propositionen, utan utgör ren försäljning. Verksamheten kan då bedömas utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL och andelarna skulle i enlighet med denna argumentation kunna anses utgöra lagertillgångar enligt den allmänna definitionen i 17 kap. 3 § IL, vilket var Skatteverkets uppfattning i både Guldmyrandomen och Paketeringsdomen. Faktorer som skulle kunna påverka utfallet vid en sådan bedömning är hur många försäljningar som skett och med vilken omsättningshastighet, hur många köpare som finns, om försäljningen skett systematiskt och om detta varit syftet med inköpen av fastigheterna/andelarna m.m.

Kriterierna för att bedriva näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL är att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt och självständigt i förvärvssyfte. Aktiebolag bedriver visserligen alltid näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen, kriterierna för näringsverksamhet kan dock ändå diskuteras när det ska bedömas om bolaget bedriver handel med en viss typ av tillgångar eller inte. Att verksamheten ska bedrivas yrkesmässigt innebär att verksamheten ska bedrivas regelbundet, detta innebär krav på viss omfattning och varaktighet. Verksamheten ska normalt även vända sig till allmänheten.⁷¹ Att verksamheten ska bedrivas självständigt innebär att näringsidkaren ska bedriva verksamheten självständigt gentemot sina uppdragsgivare. Tecken på att verksamheten bedrivs självständigt är bland annat att han har ett stort antal olika uppdrag och använder egen arbetskraft. Verksamheten har också ofta ett visst riskmoment.⁷² Förvärvssyftet innebär slutligen att verksamheten ska bedrivas i syfte att ge ekonomisk avkastning.⁷³

Med hänsyn till vad som framkommit i denna uppsats och med viss vägledning från kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL anser jag att när syftet med inköpen är att sälja andelarna på den öppna marknaden så fort som möjligt torde det inte vara omöjligt att andelarna klassificeras som lagertillgångar enligt 17 kap. 3 § IL. I slutbetänkandet av 2002 års företagsskatteutredning uttalades att reglerna om lager i 17 kap. IL inte är begränsade till någon särskild tillgångstyp och att lagerdefinitionen i 17 kap. 3 § IL bör gälla för termen lager i alla bestämmelser där det saknas en särskild

⁷¹ Lodin, Lindencrona, Melz, Silverberg, Simon-Almendal s. 290.

⁷² Lodin, Lindencrona, Melz, Silverberg, Simon-Almendal s. 289.

⁷³ Lodin, Lindencrona, Melz, Silverberg, Simon-Almendal s. 287.

definition.⁷⁴ Detta kan tolkas som att 17 kap. IL skulle kunna tillämpas när ett företag paketerar fastigheter men inte bedriver byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse och således inte omfattas av 27 kap. IL. Lagstiftningen är dock enligt min mening inte tillräckligt förutsägbar. Inte heller praxis på området ger en entydig och klar bild.

7.3 Paketeringsmöjlighetens förenlighet med grundläggande skatterättsliga principer

I detta avsnitt kommer jag att diskutera paketeringsmöjlighetens förenlighet med neutralitetsprincipen och realisationsprincipen. Neutralitetsprincipen kan sägas vara uttryck för en målsättning som innebär att skattereglerna ska utformas neutralt för att inte påverka individens val mellan olika handlingsalternativ. En fullständig neutralitet är dock i praktiken nästintill omöjlig att uppnå. Realisationsprincipen utgör huvudregel vid beskattningen av kapital och innebär att en kapitalvinst ska tas upp som inkomst det beskattningsår som tillgången avyttras och en kapitalförlust ska dras av som kostnad det beskattningsår då förlusten är definitiv, se 44 kap. 26 § IL.

Det är många olika frågor som aktualiseras gällande förpackningsmöjlighetens eventuella förenlighet med neutralitetsprincipen. Jag kommer både att ta upp situationer där neutraliteten mellan olika handlingsalternativ ökar i och med förpackningsmöjligheten samt situationer där neutraliteten minskar. Vid ett byggföretags val mellan att hyra ut eller sälja en bebyggd fastighet skapar förpackningsmöjligheten ökad neutralitet. Detta eftersom ett företag som väljer att tillgodogöra sig vinsten av den bebyggda fastigheten genom att hyra ut denna skapar en successiv vinstrealisation genom hyresintäkterna, vilket medför successiv beskattning. Om företaget istället väljer att sälja fastigheten medför en direktförsäljning att hela vinsten realiserar och beskattas direkt, detta medför inlåsnings effekter. Genom förpackningsmöjligheten förhindras dock denna omedelbara beskattning och neutraliteten mellan uthyrning och försäljning ökar därmed.⁷⁵

En situation där förpackningsmöjligheten istället minskar neutraliteten mellan olika

⁷⁴ SOU 2005:99 s. 312.

⁷⁵ SOU 2005:99 s. 260.

handlingsalternativ är när en byggnadsrörelse bedrivs av en fysisk person eller ett handelsbolag, som inte kan sälja en bebyggd fastighet utan att vinsten realiserar i samband med avyttringen. Minskad neutralitet uppstår således eftersom fysiska personer och handelsbolag, till skillnad från aktiebolag inte kan sälja lagerfastigheter utan beskattning genom ett paketeringsförfarande. Det finns dock möjlighet att överföra verksamheten till ett aktiebolag.⁷⁶

Även med avseende på reglerna i 27 kap. IL blir systemet med paketering i praktiken oneutralt eftersom alla tillgångar inte behandlas lika. De företag som omfattas av 27 kap. IL kan i praktiken välja om de vill att deras andelstillgångar ska klassificeras som lagertillgångar eller kapitaltillgångar. Detta eftersom möjlighet finns att placera ett holdingbolag i företagsstrukturen och därmed få andelarna klassificerade som kapitaltillgångar om det är mer fördelaktigt för koncernen. Observera dock, som ovan framgått, att praxis på detta område inte är helt klar och att systematisk paketering möjligen kan angripas trots mellanliggande holdingbolag. Trots oklar praxis kvarstår dock det faktum att företag som producerar andra tillgångar än de som omfattas av 27 kap. IL saknar motsvarande möjlighet att välja karaktär på andelarna i förpackningsbolagen.

Målet med neutralitetsprincipen är som ovan framgått att skattelagstiftningen inte ska påverka beteendet hos de skattskyldiga, det gör dock paketeringsmöjligheten eftersom den brister i neutralitet i ett flertal avseenden och dessutom närmast uppmanar företag som ska sälja fastigheter att göra detta med hjälp av avancerade paketeringsförfaranden.

Realisationsprincipen innebär att en inkomst ska beskattas när den realiserar. Förpackningsmöjligheten innebär dock att beskattningen förflyttas till köparsidan, eller ytterligare led om även nästkommande försäljning sker genom paketering. Vinsten beskattas således inte när den realiserar, d.v.s. när säljaren avyttrar andelarna i förpackningsbolaget, vilket inte är förenligt med realisationsprincipen. Paketeringsmöjligheten är däremot förenlig med en annan grundläggande princip inom skatterätten, nämligen den ekonomiska dubbelbeskattningen som innebär att vinsten i ett aktiebolag ska beskattas en gång på bolagsnivå och en gång på ägarnivå när vinsten

⁷⁶ SOU 2005:99 s. 261.

delas ut, inte fler gånger än så.

Paketeringsmöjligheten är således, på det sätt den är utformad idag inte förenlig med alla grundläggande skatterättsliga principer. Detta skulle möjligen kunna vara ett argument för att inte tillåta systematisk paketering där ett företags hela verksamhet går ut på att förpacka och avyttra fastigheter eller andelar i företag. Å andra sidan är det nästintill omöjligt att alltid följa samtliga grundläggande skatterättsliga principer fullt ut, varför en avvägning mellan för- och nackdelar alltid måste göras.

8 Slutsats

Denna uppsats har behandlat problematiken kring paketering av fastigheter. Det kan konstateras att lagstiftaren vid slopandet av kapitalvinstbeskattning på näringsbetingade andelar förutsåg att paketering av vissa tillgångar skulle komma att ske. Det bör därmed ses som ett av lagstiftaren accepterat förfarande. Det kan dock diskuteras huruvida lagstiftaren avsåg sådan systematisk paketering som har förekommit i ett flertal fall, bland annat i Guldmyran. Enligt min mening är detta inte troligt. Det kan därför enligt min mening inte uteslutas att systematisk paketering medför att andelar i fastighetsförvaltande bolag anses ingå i rörelse när bolagets enda syfte med verksamheten är att omsätta andelarna så snart som möjligt, och att andelarna därmed anses utgöra lager enligt 17 kap. 3 § IL. Det kvarstår således, som ovan framgått, osäkerhet gällande under vilka förutsättningar en skattemässigt fördelaktig paketering är möjlig eftersom det inte är självklart när en tillgång ska klassificeras som lagertillgång och när den ska klassificeras som kapitaltillgång. Det är således svårt att förutse hur en fastighetsförsäljning via bolag kommer att beskattas eftersom 17 kap. 3 § IL och 27 kap. IL inte är tillräckligt tydliga och praxis på området dessutom skiljer sig åt. För de skattskyldiga är det ytterst viktigt att lagstiftningen är förutsägbar och det är därför viktigt att rättsläget klargörs. Förhoppningsvis kommer domstolarna i framtiden tydligt motivera sina domar för att klargöra rättsläget och öka förutsägbarheten för de skattskyldiga.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Regeringens proposition 1980/81:68 med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten, m.m.

Regeringens proposition 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

Regeringens proposition 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

Statens offentliga utredningar

Statens offentliga utredning 1998:1 Omstruktureringar och beskattning

Statens offentliga utredning 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar

Statens offentliga utredning 2005:99 Vissa företagsskattefrågor

Statens offentliga utredning 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet

Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 81 1:26

RÅ 1982 Aa 80

RÅ 1987 ref. 7

RÅ 1998 ref. 6

RÅ 2000 not. 24

RÅ 2004 ref. 140

RÅ 2004 not. 186

RÅ 2005 ref. 3

HFD 2012-06-01 mål nr 3329-11

Kammarrätten

2008-04-23 mål nr 6711-06

2010-09-29 mål nr 3355-3357-10

2010-10-22 mål nr 7544- -7545-09

2008-04-30 mål nr 3839-07

Förvaltningsrätten

2011-05-02 mål nr 2526-10, 10657-10

Skatterättsnämnden

SRN 2000-02-24 (dnr 149-99/D)

SRN 2006-11-01(dnr 82-06/D)

SRN 2008-01-08 (dnr 107-07/D)

SRN 2008-01-08 (dnr 114-07/D)

SRN 2008-01-31 (dnr 140-07/D)

SRN 2008-02-01 (dnr 158-07/D)

SRN 2008-12-15 (dnr 54-08/D)

SRN 2010-07-06 (dnr 155-09/D)

SRN 2011-05-29 (dnr 26-10/D)

Direktiv

Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag

Handledningar, rekommendationer.

BFNAR 2012:1 Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning

SKV 2005:5 Riksskatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningssavdrag för byggnader i näringsverksamhet

Litteratur

U. Bernitz, L. Heuman, M. Leijonhufvud, P. Seipel, W. Warnling-Nerep, H-H. Vogel, Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder, upplaga 12, Nordstedts Juridik 2012

U. Bokelund Svensson, K. Sandström, L. Andersson, Skatteplanering i aktiebolag – seriös skatteplanering för både bolaget och dig som ägare, upplag 4, Björn Lundén information 2012

J. Kellgren, Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, Studentlitteratur 2004

J. Kleerup, H. Tegnander, Fastigheten och skatten, FAR SRS förlag 2009

M. Knutsson, C. Norberg, P. Thorell, Redovisningsfrågor I skattepraxis, upplaga 3, Iustus förlag 2012

S-O. Lodin, G. Lindencrona, P. Melz, C. Silfverberg, T. Simon-Almendal, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, upplaga 13, Studentlitteratur 2011

P. Thorell, Skattelag och affärssed - En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen, P A Nordstedt & Söners Förlag 1984

Artiklar

P. Nilsson, Begreppet verksamhetsgren- ett verkligt tolkningsproblem, Skattenytt 2003 s. 843-857

P. Nilsson, U. Rydin, Omstrukturerings av enskild näringsverksamhet, Skattenytt 1999 s. 471-486

C. Silverberg, Benefika överföringar av företagsförmögenhet, 508-518

C-M. Ugglå, U. Nilsson, Begreppet ”verksamhetsgren” respektive ”del av verksamhet vid underprisöverlåtelser”, Svensk skattetidning 2003 s. 302-317.

Lagkommentarer

A. Bækkevold, Inkomstskattelagen 17 kap. 3 §, lagkommentar not 541, (3 oktober 2012, Karnov internet)

Inkomstskattelagen 27 kap. 4 §, lagkommentar not 1637, (9 oktober 2012, Karnov internet)

M. Andersson, A. Saldén Enérus, U Tivéus, Inkomstskattelagen kommentaren till 17 kap. 3 § (10 december 2012 Nordstedts Juridik Zeteo internet)

M. Andersson, A. Saldén Enérus, U. Tivéus, Inkomstskattelagen kommentaren till 27 kap. 4 § (11 oktober 2012 Nordstedts Juridik Zeteo internet)