

### **HFD 2018 ref. 3**

**En ansökan om förhandsbesked i en skattefråga har avvisats när ett sådant besked inte har ansetts vara av vikt för sökanden eller för en enhetlig rättstillämpning. Förhandsbesked avseende inkomstskatt.**

5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 12 januari 2018 följande beslut (mål nr 693-17).

#### **Bakgrund**

Wallenstam AB – som är moderbolag i Wallenstamkoncernen – bygger, utvecklar och förvaltar fastigheter. Under 2009 genomfördes en omorganisation som innebar att flera koncernbolags innehav av andelar i 176 fastighetsförvaltande kommanditbolag samlades hos fyra dotterbolag (regionbolagen).

#### *Tidigare ansökan om förhandsbesked*

I maj 2010 ansökte Wallenstam och regionbolagen gemensamt hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked. Av ansökan framgick att regionbolagen planerade att överlåta andelar i 39 av kommanditbolagen till Wallenstam för marknadspris. Hos regionbolagen var andelarna kapitaltillgångar och kapitalvinster var därför skattefria enligt de då nyligen införda bestämmelserna om skattefrihet på utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar i handelsbolag, se 25 a kap. 3 a och 5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Hos Wallenstam skulle andelarna skattemässigt behandlas som lagertillgångar och värdenedgångar på dem skulle därmed enligt 17 kap. 3 § samma lag få dras av.

Efter att ha förvärvat kommanditbolagen avsåg Wallenstam att successivt låta bolagen sälja sina fastigheter till externa köpare och att göra uttag ur bolagen motsvarande vad som betalats för fastigheterna. Detta skulle i sin tur medföra att andelarna gick ner i värde och föranleda en nedskrivning av dem med ett belopp som motsvarade fastigheternas värdeökning under den tid som regionbolagen innehaft kommanditbolagen. Mot den bakgrunden önskade Wallenstam och regionbolagen bl.a. få svar på frågan om nedskrivningen fick dras av vid inkomstbeskattningen. Bolagen ville också veta om lagen (1995:575) mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet.

Skatterättsnämnden beslutade den 30 juni 2011 att Wallenstam hade rätt till avdrag för nedskrivningen och att skatteflyktslagen

inte var tillämplig på förfarandet. Vid den tiden fanns förslag om att införa den nu gällande bestämmelsen i 17 kap. 8 § IL som innebär att en nedskrivning av lagerandelar får dras av bara om en motsvarande förlust vid en avyttring av andelarna får det, vilket i sin tur förutsätter att förlusten är att anse som verklig. Skatterättsnämndens beslut innehöll en upplysning om att detta förslag kunde få betydelse för förhandsbeskedets giltighet.

Sedan beslutet överklagats av Skatteverket, såvitt gällde skatteflyktslagens tillämplighet på förfarandet, undanröjde Högsta förvaltningsdomstolen förhandsbeskedet i den del det överklagats och avvisade ansöknings i den delen (HFD 2012 ref. 50).

#### *Den nu aktuella ansökan om förhandsbesked*

I maj 2015 ansökte Wallenstam på nytt om förhandsbesked. Av ansökan framgår att Wallenstam nu förvärvat andelarna i de 39 kommanditbolagen samt i ytterligare 23 kommanditbolag. Det framgår också att flera av kommanditbolagen därefter sålt fastigheter till externa köpare och att Wallenstam i samband med dessa försäljningar gjort uttag ur kommanditbolagen på det sätt som planerats samt skrivit ned andelarna. Wallenstam önskade även nu få svar på frågan om denna nedskrivning får dras av och, om svaret på den frågan är ja, om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

Den nya ansökan föranleddes bl.a. av att Skatteverket fattat omprövningsbeslut avseende åren 2012 och 2013. Skatteverket hade med tillämpning av 17 kap. 8 § IL vägrat avdrag för nedskrivning med motiveringen att det inte var fråga om någon verklig förlust. Wallenstam anförde att det mot den bakgrunden var av vikt att få skattekonsekvenserna klarlagda för de fastighetsförsäljningar som bolaget alltjämt planerade att genomföra.

Skatterättsnämnden fann att Wallenstam har rätt till avdrag för nedskrivningen. Eftersom Wallenstams uttag ur kommanditbolagen påverkar bolagets skattemässiga anskaffningsutgift för andelarna är en nedskrivning av dem till nettoförsäljningsvärdet enligt nämnden verklig i den mening som avses i 17 kap. 8 § IL. Vidare ansåg nämnden att skatteflyktslagen inte är tillämplig på grund av att den skatteförmån som uppkommer genom förfarandet är en direkt konsekvens av utformningen av regelverken som gäller vid beskattningen av näringsbetingade andelar respektive lagerandelar.

#### **Yrkanden m.m.**

*Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked i sin helhet. Verket anser att en nedskrivning av lagerandelar i ett kommanditbolag som

används för att kvitta bort en realiserad men obeskattad kapitalvinst på en fastighet inte kan anses motsvara en verklig förlust i den mening som avses i 17 kap. 8 § IL. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen skulle anse att förlusten är verklig anser Skatteverket att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

*Wallenstam* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

### **Skälen för avgörandet**

Av den nu aktuella ansökan framgår att Wallenstam sedan 2010 förvärvat totalt 62 kommanditbolag och att bolaget under perioden 2012–2014 genom dessa externt avyttrat 14 fastigheter. Bolaget har efter avyttringarna gjort uttag ur kommanditbolagen med belopp som motsvarar ersättningen för fastigheterna vilket lett till att andelarna gått ner i värde. Wallenstam har därför skrivit ner andelarna samt yrkat avdrag för nedskrivningen vid inkomstbeskattningen.

Ansökan avser samma tillvägagångssätt som Skatterättsnämnden prövade 2011. Skälet till den nya ansökan uppges vara att rättsläget är oklart efter det att bestämmelsen i 17 kap. 8 § IL infördes.

Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rätts-tillämpning.

För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur tillvägagångssättet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78). Institutet är inte avsett att erbjuda en, vid sidan av det ordinarie skatteförfarandet, alternativ ordning för prövning av redan genomförda transaktioner.

Att ett visst tillvägagångssätt redan har kommit till användning behöver emellertid inte utesluta att förfarandet som sådant kan bli föremål för prövning genom förhandsbesked, men då med avseende på en kommande händelse, t.ex. en ny affärstransaktion. En sådan situation kan vara att den sökande, om ett negativt förhandsbesked lämnas, överväger att vidta andra åtgärder eller dispositioner för att uppnå samma resultat som med det omfrågade tillvägagångssättet.

Det tillvägagångssätt som beskrivs i ansökan hade redan vid tiden för denna tillämpats vid ett flertal tillfällen avseende fastighetsavyttringar som genomförts under åren 2012–2014. Wallenstam har uppgett att ytterligare fastigheter kommer att säljas under kommande år i enlighet med det beskrivna förfarandet

och att det är av vikt för bolaget att få klarhet i vilka skattekonsekvenser som försäljningarna kan leda till.

Bolaget har således inte gjort gällande att det i händelse av ett negativt förhandsbesked överväger att ändra strategi för att åstadkomma planerade förändringar i koncernens fastighetsbestånd och än mindre beskrivit något alternativt tillvägagångssätt.

Mot denna bakgrund kan det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte anses ha varit av vikt för Wallenstam att förhandsbesked lämnades.

Det återstår då att bedöma om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att de av Wallenstam ställda frågorna prövas genom ett förhandsbesked.

En förutsättning för att ett förhandsbesked ska lämnas på den grunden är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande (HFD 2015 ref. 78). I andra fall bör prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser.

Det har inte framkommit att de frågor som prövats av Skatterättsnämnden är av det slaget att de bör besvaras genom ett förhandsbesked.

Av det anförda följer att Skatterättsnämnden inte borde ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Knutsson, Saldén Enéus, Classon* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren *Stina Pettersson*.

---

**Skatterättsnämnden** (2017-01-20, *Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Hellenius, Lohela, Werkell* och *Årlebrant*):

#### *Förhandsbesked*

Fråga 1: Wallenstam har rätt till avdrag för nedskrivning av värdet på andelar i kommanditbolaget.

Fråga 2: Skatteflyktslagen är inte tillämplig på förfarandet.

### *Motivering*

#### Fråga 1

Wallenstam bedriver enligt förutsättningarna byggnadsrörelse enligt 27 kap. IL. Andelarna i de fastighetsförvaltande kommanditbolagen utgör därför enligt kapitlets 6 § lagertillgångar hos Wallenstam.

Av 17 kap. 3 § IL följer att en lagertillgång inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Eftersom lagerandelarnas värde på balansdagen är lägre än deras anskaffningsvärde ska en motsvarande nedskrivning göras i redovisningen. Frågan är om denna nedskrivning på andelarna får dras av enligt 17 kap. 8 § IL. Det förutsätter att en motsvarande förlust hade fått dras av om andelen i stället hade avyttrats. Så är fallet om förlusten är verklig.

Bestämmelsen i 17 kap. 8 § IL infördes för att motverka risk för skatteplanering i samband med att de s.k. Lundinreglerna avskaffades. Den principiella innebörden av regeln är – på samma sätt som gäller för kapitaltillgångar – att en förlust, för att få dras av, måste ha substans och inte ha tillkommit genom transaktioner som reellt inte innebär någon ekonomisk förlust (prop. 2011/12:17 s. 19). Vid tillämpningen kan principiell ledning till stora delar hämtas från befintlig praxis rörande verklig förlust på kapitaltillgångar (a. prop. s. 34).

Av praxis avseende kapitaltillgångar kan utläsas att en förlust inte anses verklig om den har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur det ägda bolaget utan beskattningsekvenser (se t.ex. RÅ 1999 ref. 13 och RÅ 2002 ref. 87).

Wallenstam har förvärvat de aktuella kommanditbolagsandelarna för marknadsvärdet. Det uttag som Wallenstam gör ur kommanditbolaget efter försäljningen av fastigheten påverkar Wallenstams anskaffningsutgift för kommanditbolagsandelarna enligt 50 kap. 5 § IL. Mot den bakgrunden är, enligt Skatterättsnämndens mening, en nedskrivning av andelarnas värde till nettoförsäljningsvärdet verklig i den mening som avses i 17 kap. 8 § IL.

#### Fråga 2

Inledningsvis konstaterar Skatterättsnämnden att Wallenstam med sin ansökan och kompletterande uppgifter bl.a. har redogjort för omständigheterna kring koncernens ursprungliga förvärv av de aktuella kommanditbolagsandelarna (jfr HFD 2012 ref. 50). Redogörelsen av omständigheterna i ärendet är enligt nämndens mening utförlig och så pass tillräcklig samt konkret till sin frågeställning att förutsättningar nu måste anses finnas för att bedöma om skatteflyktlagen kan anses tillämplig.

[text här utelämnad]

Av det anförda får anses följa att rekvisiten i 2 § 1–3 skatteflyktlagen är uppfyllda. De organisatoriska skäl för omstruktureringen som framförts kan inte anses innebära att inte skatteförmånen är det övervägande skälet för förfarandet.

Vad avser det fjärde rekvisitet är enligt Skatterättsnämndens mening den skatteförmån som uppkommer en direkt konsekvens av utformningen av de olika bestämmelser som gäller för beskattning av näringsbetingade andelar respektive för lagerandelar. En taxering på grundval av förfarandet kan därför inte anses strida mot lagstiftningens

syfte på ett sådant sätt som krävs för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig (jfr HFD 2012 ref. 58).