

Målnummer:	2281-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-04-21		
Rubrik:	Underprisöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av fastigheter som utgör lagertillgångar mot en ersättning som överstiger det skattemässiga värdet men understiger taxeringsvärdet medför inte några beskattningseksekvenser för överlåtaren. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	15 kap. 1 § första stycket, 23 kap. 3 § och 10 § samt 26 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1981 1:29• RSV/FB Dt 1985:6• RÅ 1988 not. 709• RÅ 1988 not. 710• RÅ 1993 ref. 43• RÅ 2001 ref. 2		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde L.E. bl.a. följande. Jag driver byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning i min enskilda firma, L.E:s Bygg. I näringsverksamheten finns fyra hyresfastigheter som redovisas som varulager (omsättningstillgångar). - Jag har nu för avsikt att byta företagsform och samtidigt att påbörja ett generationsskifte. Jag har därför planerat att tillsammans med min son bilda ett aktiebolag. Sonens andel av aktiebolaget kommer att vara minst 40 procent. Eventuellt kommer andelen överstiga 50 procent sett till kapitalet. Jag kommer dock vid ombildningstidpunkten och för tid därefter att ha det bestämmande inflytandet över bolaget. Jag har således tänkt tillse att jag i vart fall genom röstmajoritet fortsätter att styra verksamheten. - Till det nya bolaget skänker jag hela min verksamhet, inklusive fastigheterna. Aktiebolaget kommer till följd härav att gåvobeskattas. - Gåvoöverföringen innebär att hela verksamheten överförs, dvs. såväl tillgångar som skulder. Rörelsens balansräkning kommer med andra ord att överföras till aktiebolaget, dock kommer den att få ett delvis annorlunda utseende, till följd av att periodiseringsfonderna blir bokförda och expensionsmedel blir beskattat eget kapital. Något särskilt vederlag kommer inte att föreskrivas i samband med gåvan. - Vid överlåtelsen kommer balansräkningen för företaget att på passivsidan i princip att innehålla eget kapital samt skuld på fastigheterna. Vid utgången av 2001 var skulden ifråga 10 539 tkr. Det skattemässiga restvärdet var vid samma tidpunkt 9 498 tkr. Omsättningsfastigheterna kan således sägas bli överlåtna till ett pris som överstiger skattemässigt restvärde men understiger taxeringsvärdet. Osäkerhet föreligger vad som gäller i denna situation. - I 26 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns regler om återföring av värdeminskingsavdrag. I 12 och 13 §§ regleras särskilt vad som skall gälla för lagertillgångar. Enligt 12 § skall vid avyttring av en näringsfastighet värdeminskingsavdragen återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna. - I 19 kap. 18 § IL finns särskild bestämmelse för byggnad som förvärvas genom gåva. I sådant fall inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskingsavdragen. - I detta fall omfattar gåvan fastigheter som är att uppfatta som lagertillgångar. Värdeminskingsavdrag på byggnaderna har gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna. - Jag har - trots att fråga är om lagertillgångar - uppfattat bestämmelserna så att förvärvaren, bolaget, inträder i min skattemässiga situation (dvs. att den s.k.

kontinuitetsprincipen gäller) och att någon återföring av värdepappersavdrag till följd härav inte skall ske. Då värdepappersavdragen ackumulerat uppgår till betydande belopp vill jag av Skatterättsnämnden få bekräftat att denna min tolkning är riktig. - Vid gåvobeskattningen kommer värderingen av den överförda näringsverksamheten ske efter substans. För smittade fastigheter gäller vid denna substansvärdering att de skall upptagas till det lägsta av anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet, dock aldrig lägre än till taxeringsvärdet. Som framgått är taxeringsvärdena väsentligt högre än de bokförda värdena. Gåvoskatten som bolaget har att erlägga kommer därför till huvudsaklig del vara att hänföra till fastigheterna. - Vid överlåtelse av fastighet utgår stämpelskatt för det fall att vederlaget uppgår till 85 procent eller mer av taxeringsvärdet, sådant detta är året före det att lagfarten beviljas. Stadgandet innebär att stämpelskatt kan komma ifråga även i samband med gåvoöverföringar, beroende på omfattningen av skuldövertagande eller villkor om vederlag. - Av praxis följer att stämpelskatten får beaktas vid fastställande av anskaffningsvärde på byggnad som funnits uppförd på förvärvad fastighet. I anskaffningsvärde för näringsfastighet inräknas således stämpelskatten till den del den belöper på byggnaden och ligger härigenom till grund för värdepappersavdrag. Såvitt jag förstår gäller detta även om överlåtelsen i fråga inkomstskattemässigt kommit att betecknas som gåva. - Fråga uppkommer om ett aktiebolags gåvoskatt till den del den belöper på mottagna byggnader kan hanteras på samma sätt. Om ett aktiebolags gåvoskatt kostnadsförs torde det riktiga vara att återlägga den i deklarationen för inkomsttaxering. När det däremot gäller en aktivering av gåvoskatten är svaret inte lika självklart. Företagsekonomiskt framstår gåvoskatten till stor del som en direkt till de förvärvade fastigheterna hänförlig kostnad och bör då i likhet med stämpelskatten kunna tillåtas inräknas i anskaffningsvärdet. - L.E. ställde bl.a. följande frågor till Skatterättsnämnden. 1. Kommer överlåtelsen att medföra att en beskattning hos mig utlöses för det som kan uppfattas utgöra skillnaden mellan vederlag (övertagen skuld) och skattemässiga restvärden på fastigheterna? - 3. Kan överlåtelse ske utan att medgivna värdepappersavdrag blir föremål för återläggning enligt 26 kap. 12 § IL? - 6. Kan gåvoskatten till någon del inräknas i aktiebolagets anskaffningsvärde för mottagna fastigheter?

Skatterättsnämnden (2003-04-04, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl) yttrade bl.a. följande: Förhandsbesked. - Fråga 1 - En överlåtelse av fastigheterna på tilltänkta villkor medför att L.E. skall inkomstbeskattas för skillnaden mellan ersättningen i form av övertagen låneskuld och fastigheternas skattemässiga värden. - Fråga 3 - Överlåtelsen medför att värdepappersavdrag skall återföras enligt 26 kap. 12 § IL. - Fråga 6 - Den gåvoskatt aktiebolaget kan komma att erlägga skall inte räknas in i anskaffningsvärdet för de förvärvade fastigheterna. - Motivering. - L.E. bedriver byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning under enskild firma, L.E:s Bygg. I verksamheten ingår fyra hyresfastigheter som utgör lagertillgångar för L.E. Fastigheternas taxeringsvärde för år 2001 uppgår till sammanlagt ca 18,7 milj. kr. - L.E. har för avsikt att överföra sin verksamhet till bolag och samtidigt påbörja ett generationsskifte. I detta syfte skall han bilda ett nytt aktiebolag tillsammans med sin son som kommer att äga minst 40 procent av aktierna. L.E. avser att överföra hela sin enskilda näringsverksamhet till aktiebolaget. - Fastigheterna skall överföras mot en ersättning i form av att aktiebolaget övertar låneskulder på sammanlagt ca 10,5 milj. kr. Den ersättningen överstiger det skattemässiga värdet för fastigheterna som ligger på ca 9,5 milj. kr men understiger fastigheternas sammanlagda taxeringsvärden. Enligt L.E:s uppfattning är överlåtelsen av fastigheterna i sin helhet att betrakta som en gåva. - Fråga 1 - Den fråga som uppkommer är om införandet av de underprisregler som nu finns i 22-23 kap. IL medfört ett förändrat synsätt vid inkomstbeskattningen på en överlåtelse av lagerfastigheter som enligt tidigare praxis skulle betraktas som gåva och inte aktualisera någon inkomstbeskattning av givaren (jfr bl.a. RÅ 1988 not. 709-710). - Reglerna i 22 och 23 kap. IL, som gäller tillgångar som övergår på annan person utan

ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, utgår från begreppet "överlåtelse av tillgång". Med överlåtelse avses även gåva vilket understryks i förarbetena, prop. 1998/99:15 s. 151 och 270. För tillgångar där ersättningen skall tas upp i näringsverksamhet betyder detta att underprisreglerna kan aktualiseras oavsett om överlåtelsen klassificeras som köp eller gåva. - I 23 kap. 9 § IL anges att en underprisöverlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. Denna bestämmelse kompletteras av 23 kap. 10 § där det stadgas att om ersättning inte lämnas med belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp. För det fall ersättningen för tillgången överstiger det skattemässiga värdet får inom ramen för nämnda bestämmelser anses följa att beskattning skall ske som för avyttring till ett belopp motsvarande ersättningen, jfr prop. 1998/99:15 s. 149 f. - Eftersom underprisreglerna gäller också för överlåtelser genom gåva får de i förarbetena nämnda principerna för inkomstbeskattning vid överlåtelse för ersättning över det skattemässiga värdet anses vara tillämpliga även vid denna överlåtelseform. L.E. skall alltså inkomstbeskattas för skillnaden mellan ersättningen och fastigheternas skattemässiga värde. - Fråga 3 - Svaret på fråga 1 innebär att fastigheterna vid inkomstbeskattningen skall anses ha avyttrats för en ersättning motsvarande den låneskuld som aktiebolaget övertar. Eftersom överlåtelsen skall hanteras som en avyttring blir de regler i 26 kap. 12 § IL tillämpliga som föreskriver att vid avyttring av näringsfastighet som utgör lagertillgång skall de värdeminskningssavdrag återföras som gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna. - Fråga 6 - Av svaret på fråga 1 framgår att L.E. skall inkomstbeskattas för skillnaden mellan fastigheternas skattemässiga värde och ersättningen vid en överlåtelse av fastigheterna till aktiebolaget. På grund av att L.E. äger bolaget tillsammans med sin son och att denne i egenskap av delägare i aktiebolaget tillförs ett ekonomiskt värde genom bolagets förvärv av fastigheterna till underpris kan aktiebolaget komma att gåvobeskattas. - Frågan är om fastigheternas anskaffningsvärden hos aktiebolaget skall påverkas av en eventuell gåvobeskattning. Den allmänna uppfattningen i litteraturen synes vara att gällande rätt inte ger utrymme för det (se Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1997, s. 209-213). Grunden torde vara att gåvoskatten ses som en svensk allmän skatt och att den därmed inte får dras av vid inkomstbeskattningen, 9 kap. 4 § IL. Nämnden delar denna uppfattning.

Ledamoten Virin var skiljaktig beträffande fråga 6 och anförde följande. Någon definition av begreppet allmän skatt finns inte. I IL finns en exemplifiering av svenska allmänna skatter. Som sådana räknas kommunal och statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt och kupongskatt. Avkastningsskatten på pensionsmedel är också en sådan skatt, men på grund av dess speciella konstruktion förklarades den ändå (ursprungligen i 6 § lagen [1990:661] om avkastningsskatt på pensionsmedel) "utan hinder av bestämmelserna i 20 § kommunalskattelagen (1928:370)" vara avdragsgill till den del den avsåg skatt på kontoavsättning. I övriga fall, där skatten med dess dåvarande konstruktion beräknades på ett nettounderlag, var skatten inte avdragsgill. Numera har regeln flyttats till 16 kap. 17 § IL där avkastningsskatt som beräknas på kontoavsättning förklaras vara avdragsgill. (På grund av reglernas utformning blir det aldrig aktuellt att ta ställning till någon avdragsrätt för avkastningsskatten i andra fall.) Den omständigheten att skatten är avdragsgill betar den dock inte dess principiella karaktär av allmän skatt. Det gemensamma för skatter som rubriceras som allmänna är att de tas ut på en bas som motsvarar (netto-)faktorerersättningar, dvs. mått på produktionsresultat. Förmögenhetsskatten är visserligen formellt inte en sådan skatt, men kan uppfattas som en schabloniserad extra skatt på kapitalets avkastning. Den har därför tidigare varit direkt samordnad med inkomstskatten och är fortfarande samordnad t.ex. genom lagen (1997:324) om begränsning av skatt. - Som särskilda skatter brukar man betrakta sådana som utgår på bruttobaser och som därför beräknas oberoende av vilket ekonomiskt resultat

som ianspråktagandet av tillgångar e.dyl. ger. Hit räknas energiskatter, tobaks- och alkoholskatter men också lotteri-, spel- och stämpelskatter. De sistnämnda skatterna utgår dessutom utan att fråga ens är om ianspråktagande av resurser. - Till sin karaktär har gåvoskatten tydliga likheter med bruttoskatterna och då särskilt stämpelskatterna. Med spelskatten har den en materiell likhet såtillvida att den är en skatt som motiveras av tillkommande skattebetalningsförmåga. Däremot saknar den helt släktskap med sådana skatter som enligt ovan kan betecknas som allmänna skatter. Den utgår varje gång en tillgång byter ägare under former som enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt betecknas som gåva. Den utgår oavsett hur ofta en tillgång överläts som gåva och oavsett om beskattningsvärdet skulle ha nedgått från föregående fång. Den utgör en renodlad transaktionskostnad. - Den i ansökan avsedda transaktionen utgör enligt nämndens mening vid inkomsttaxeringen ett köp som skett mot betalning motsvarande erlagt vederlag. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad (16 kap. 1 § IL). Utgifter för att anskaffa en byggnad skall dras av genom årliga värdeminskningssavdrag (19 kap. 4 § IL). Om en byggnad förvärvas genom köp [-] är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet (19 kap. 9 §). - Eftersom gåvoskatten inte kan anses utgöra en allmän skatt bör fråga 6 besvaras jakande.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle överpröva och fastställa förhandsbeskedet såvitt avsåg fråga 6.

L.E. överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende frågorna 1, 3 och 6 och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att överlåtelsen av fastigheterna inte skulle medföra någon inkomstbeskattning för honom, att värdeminskningssavdragen inte skulle återföras och att gåvoskatten skulle inräknas i gåvotagarens anskaffningsvärde för fastigheterna. Han anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. Skatterättsnämndens tolkning innebär att en ändring i rättsläget har inträtt i och med införandet av reglerna om underprisöverlåtelser. Hur beskattning skall ske i detta fall framgår inte av lagtexten och det finns alltså skäl att tro att man inte reflekterat över situationen i fråga. Att i det läget göra en tolkning utifrån förarbetsuttalanden som är till klar nackdel för den skattskyldige kan bl.a. ifrågasättas med utgångspunkt från den s.k. legalitetsprincipen. Den s.k. 3:12-utredningen har i sitt betänkande föreslagit en lagreglering av den aktuella situationen (SOU 2002:52 s. 214-216). En förändring i rättsläget bör kräva en sådan lagreglering. Fram till dess bör någon inkomstbeskattning inte kunna utlösas i den förhandenvarande situationen. Någon beskattningsutlösande avyttring föreligger inte och värdeminskningssavdragen skall därför inte återföras. Gåvotagaren skall med andra ord överta givarens skattemässiga restvärden på fastigheterna. Gåvoskatten bör, i likhet med vad som enligt rättspraxis gäller för stämpelskatten, accepteras som en del av anskaffningsvärdet för fastigheterna.

Regeringsrätten (2004-04-21, Ragnemalm, Nordborg, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. L.E. avser att överlåta sin byggnadsrörelse med däri ingående fastigheter som utgör lagertillgångar till ett aktiebolag, där han och hans son skall vara delägare. Sonens andel skall uppgå till minst 40 procent av kapitalet i bolaget. Bolaget skall lämna ersättning för fastigheterna genom att överta skulder som överstiger fastigheternas skattemässiga värde men understiger såväl deras taxeringsvärde som deras marknadsvärde.

Skatterättsnämndens svar på fråga 1 avser, i enlighet med hur frågan formulerats i ansökan, huruvida beskattning skall ske hos L.E. för skillnaden mellan ersättningen i form av skuldövertagande och fastigheternas skattemässiga värden. Nämnden har i sin motivering anført att beskattning bör ske som för en avyttring till ett belopp motsvarande ersättningen. Frågan avser därför egentligen om överlåtelsen skall föranleda någon beskattning och L.E. därvid ta upp ersättningen som intäkt (jfr RÅ 2002 not. 133).

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller enligt 15 kap. 1 § första stycket IL att ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt. Bestämmelsen ger uttryck för den huvudregel om intäkter som gäller vid inkomstbeskattningen. Enligt denna regel skall således ersättning som erhålls vid försäljning av en fastighet som är lagertillgång i en näringsverksamhet tas upp till beskattning i verksamheten.

Beskattning av kapitalvinster sker vid avyttring av en tillgång, t.ex. en fastighet som inte är lagertillgång, men inte vid överlåtelse genom gåva (25 kap. 3 §, 41 kap. 2 § och 44 kap. 3 § IL).

Vid överlåtelse av fastigheter för ett pris understigande marknadsvärdet har transaktionens karaktär i praxis bestämts enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen. Denna kan beskrivas så att en överlåtelse mot en ersättning som understiger fastighetens taxeringsvärde i sin helhet ansetts utgöra en gåva och inte utlöst någon inkomstbeskattning medan en överlåtelse mot en ersättning som uppgår till eller överstiger fastighetens taxeringsvärde i sin helhet ansetts utgöra en avyttring och inkomstbeskattats på vanligt sätt. För annan egendom tillämpas, i vart fall vid kapitalvinstbeskattningen, den s.k. delningsprincipen. Denna innebär att överlåtelsen delas upp proportionellt med hänsyn till ersättningen på en avyttring till marknadspris och en ren gåva.

När en hel verksamhet överlåtits genom gåva har inkomstbeskattning underlåtits (jfr RÅ 1988 not. 710). Gränsdragningen mellan köp och gåva har, i vart fall beträffande fastigheter, skett med tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, oavsett om fastigheterna varit kapitaltillgångar eller lagertillgångar. När inkomstbeskattning underlåtits, har gåvotagaren ansetts skola träda in i givarens skattemässiga situation.

Enligt 18 kap. 7 § IL utgörs anskaffningsvärdet för inventarier som erhållits genom gåva av marknadsvärdet vid förvärvet. Tidigare fanns ett undantag från denna regel i punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen. Enligt denna utgjordes anskaffningsvärdet för inventarier som förvärvats genom gåva av en näringsverksamhet av den förre ägarens skattemässiga värde. För byggnader och markanläggningar finns bestämmelser om att en gåvotagare inträder i givarens skattemässiga situation (19 kap. 18 § och 20 kap. 12 § IL).

Med verkan fr.o.m. den 1 januari 1999 infördes lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, underprislagen, vilken innehöll särskilda regler beträffande sådana överlåtelser av tillgångar i näringsverksamhet som skedde för en ersättning som understeg tillgångens marknadsvärde. Bestämmelserna finns numera i 23 kap. IL. Samtidigt upphävdes särregeln om anskaffningsvärde för inventarier som erhållits genom gåva av en näringsverksamhet. Vidare infördes särskilda regler om kapitalvinstbeskattning i inkomstslaget kapital vid en fysisk persons överlåtelse till underpris till bl.a. aktiebolag där överlåtaren eller någon närstående till honom ägde aktier (numera 53 kap. IL).

I 23 kap. 3 § IL finns en definition av vad som utgör en underprisöverlåtelse. Enligt denna definition räknas som en underprisöverlåtelse en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda.

Av 23 kap. 10 § IL framgår att beskattningen vid en underprisöverlåtelse skall ske som om tillgången hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet, om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst detta värde. Kapitlet innehåller inte några särskilda bestämmelser för det fall att ersättningen är högre. Om en fysisk person överlåter en näringsfastighet som inte är lagertillgång till ett svenskt aktiebolag, där han eller någon närstående äger aktier, blir bestämmelserna i

53 kap. 3 och 4 §§ IL tillämpliga, om ersättningen understiger såväl det skattemässiga värdet som marknadsvärdet. Fastigheten skall då anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet eller marknadsvärdet om detta är lägre. Inte heller här regleras beskattningen i fall då ersättningen är högre. Om denna överstiger det skattemässiga värdet men understiger såväl taxeringsvärdet som marknadsvärdet kommer överlåtelsen i enlighet med tidigare praxis att, med tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, bedömas som gåva, om överlåtelsen sker t.ex. till ett av en närstående helägt aktiebolag, och inte föranleda någon kapitalvinstbeskattning.

L.E. har gjort gällande att den nya regleringen av underprisöverlåtelser inte innebär någon förändring av den praxis som dithills gällt beträffande en sådan överlåtelse som är aktuell för hans del och att en ändring av praxis inte kan ske utan att en uttrycklig lagregel införs om detta. Han hävdar således att överlåtelsen skall behandlas som gåva och därför inte skall utlösa någon inkomstbeskattning hos honom.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I målet är fråga om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Sådana överlåtelser kan helt sakna gåvokaraktär, t.ex. vid överlåtelser inom en koncern eller från en fysisk person till ett av honom helägt aktiebolag. I andra fall innehåller de ett större eller mindre gåvomoment.

Avyttring och gåva behandlas i flera hänseenden på olika sätt vid beskattningen. På vissa punkter föreligger en lagreglering; på andra finns endast praxis. Ett exempel på det sistnämnda utgör underlåtenheten att beskatta gåva av en hel näringsverksamhet.

Av förarbetena till underprislagen framgår att en utgångspunkt varit att beskattningen vid underprisöverlåtelser utan särskild reglering skall ske på grundval av den avtalade ersättningen (se t.ex. prop. 1998/99:15 s. 149 f.). Regleringen har därför begränsats till en bestämmelse om en avvikelse från när så skall ske, nämligen föreskriften i 23 kap. 10 § IL vari anges att den överlåtna egendomen skall anses avyttrad mot en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet, om ersättning inte skall betalas eller understiger detta värde. När det är fråga om överlåtelser som inte har karaktären av gåva har redan tidigare beskattning skett för den erhållna ersättningen med eller utan kompletterande uttagsbeskattning. Vad gäller överlåtelser med gåvokaraktär har det däremot tidigare inte skett någon beskattning, i vart fall inte i fall som det nu aktuella, nämligen då en hel verksamhet med däri ingående fastigheter som utgör lagertillgångar överlåts mot en ersättning understigande taxeringsvärdet.

Med den nyss angivna utgångspunkten för reglerna om underprisöverlåtelser skulle man behandla dessa fall som avyttringar och helt bortse från gåvomomentet. Även det förhållandet att den särskilda regeln om anskaffningsvärde för inventarier vid gåva av en näringsverksamhet upphävts skulle kunna innefatta en indikation på att hittillsvarande praxis bör överges. Häremot talar emellertid att en sådan förändring inte kommit till uttryck i lagtexten för andra fall än dem som avses i 23 kap. 10 § IL. Mot en ändrad praxis talar också utformningen av den reglering som finns i 53 kap. 3 och 4 §§ IL och som innebär att fastighetsöverlåtelser av gåvokaraktär mot en ersättning understigande det skattemässiga värdet behandlas som avyttring, medan överlåtelse mot en högre ersättning behandlas som gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet.

Regeringsrätten finner att de genomförda lagstiftningsåtgärderna i fråga om underprisöverlåtelser inte ger anledning att avvika från tidigare praxis avseende överlåtelser av gåvokaraktär omfattande en hel näringsverksamhet. L.E. skall därför inte beskattas för den aktuella överlåtelsen.

En förutsättning för att värdeminskningsskatt skall återföras enligt 26 kap. 12

§ IL är att fastigheterna avyttras. Svaret på fråga 1 innebär att någon avyttring inte skall anses ha skett. Grund för återföring av avdragen föreligger därför inte.

Vidare följer av svaret på fråga 1 att bolaget inträder i L.E:s skattemässiga situation när det gäller värdeminskingsavdrag. Bolaget anses således inte göra något nytt förvärv för vilket gåvoskatten skulle kunna anses utgöra en utgift och skatten utgör inte heller en förbättringsutgift. Redan på grund härav kan den inte inräknas i underlaget för värdeminskingsavdrag.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 och 3, att den planerade överlåtelsen inte föranleder några beskattningskonsekvenser för L.E.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 6.

Regeringsråden Wennerström och Kindlund var av skiljaktig mening och anförde att skälen för Regeringsrättens avgörande, efter de två inledande styckena under Regeringsrättens bedömning och fram till sista stycket nedan, borde ha följande lydelse.

Bestämmelsen i 23 kap. 10 § IL skulle, då den inte särskilt reglerar vad som gäller när ersättningen uppgår till eller överstiger det skattemässiga värdet, sedd för sig kunna läsas så att överlåtelser av fastigheter mot en på så sätt bestämd ersättning alltjämt, även i de fall överlåtelsen är att bedöma som en underprisöverlåtelse, skattemässigt skall behandlas i enlighet med tidigare praxis på området.

Av förarbetena till underprislagen framgår emellertid att en utgångspunkt varit att beskattningen vid underprisöverlåtelser utan särskild reglering skall ske på grundval av den avtalade ersättningen (se t.ex. prop. 1998/99:15 s. 149 f.). När det är fråga om överlåtelser som inte har karaktären av gåva har redan tidigare beskattning skett för den erhållna ersättningen med eller utan kompletterande uttagsbeskattning. Vad gäller överlåtelser av gåvokaraktär har det däremot tidigare inte skett någon beskattning, i vart fall inte i fall som det nu aktuella, nämligen då en hel verksamhet i form av fastigheter som utgör lagertillgångar överläts mot en ersättning understigande fastigheternas taxeringsvärden. Den nyss angivna utgångspunkten för reglerna om underprisöverlåtelser innebär att man skall behandla dessa fall som avyttringar och helt bortse från gåvomomentet. Oavsett om ersättningen motsvarar eller överstiger det skattemässiga värdet eller inte skall således uttagsbeskattning underlåtas och överlåtelsen erhålla samma skattemässiga behandling oberoende av om den klassificeras som ett köp eller en gåva.

Regleringen har också utformats från denna utgångspunkt och omfattar numera exklusivt inom sitt område benefika överlåtelser genom bl.a. gåva, vilket också medförde att vid underprislagens tillkomst den särskilda regeln om anskaffningsvärde för inventarier vid gåva av en näringsverksamhet upphävdes. Att den motsvarande regeln för byggnader, som numera finns i 19 kap. 18 § IL, inte upphävdes torde bero på att en sådan regel även fortsättningsvis behövs med hänsyn till att uttagsbeskattning vid överlåtelse till underpris av en näringsfastighet som inte utgör lagertillgång inte kan ske hos en enskild näringsidkare eftersom beskattningen i ett sådant fall sker i inkomstslaget kapital.

Genom reglerna om underprisöverlåtelser har således skapats ett sammanhållet och enhetligt system för beskattningen av sådana överlåtelser till underpris som uppfyller de i 23 kap. IL uppställda villkoren. Systemet bygger på de grundläggande reglerna för beskattning av inkomst av näringsverksamhet och innebär att ersättningar som erhålls vid överlåtelse av tillgångar skall tas upp som intäkt och att denna ersättning också skall läggas till grund som förvärvspris vid förvärvarens beskattning.

Genom den utformning bestämmelsen i 23 kap. 10 § IL fått står det vidare klart att tidigare undantag från beskattning av överlåtelse inte gäller när ersättning inte lämnas eller lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet, då överlåtelsen i dessa fall enligt lagtextens ordalydelse alltid skall behandlas som en avyttring där ersättningen skall anses ha uppgått till det skattemässiga värdet. Vad gäller överlåtelse av en fastighet mot en ersättning som uppgår till eller överstiger taxeringsvärdet innebär de nya reglerna inte någon förändring eftersom beskattning i sådana fall skedde redan tidigare. En underlåten beskattning med tillämpning av huvudsaklighetsprincipen skulle således komma att avse endast fall där ersättningen uppgår till minst fastighetens skattemässiga värde men understiger taxeringsvärdet, medan beskattning skulle ske om ersättningen uppgår till eller överstiger taxeringsvärdet eller understiger det skattemässiga värdet. Enligt Regeringsrättens mening talar starka skäl mot en sådan, inom ett begränsat intervall och från systemet i övrigt helt avvikande, behandling av överlåtelse mot vederlag.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att det får anses mest förenligt med de ifrågakavande bestämmelsernas lydelse och syfte att läsa dem så att bestämmelsen i 23 kap. 10 § IL, sedd i sitt sammanhang, endast innehåller en avvikelse från vad som annars skulle ha gällt med den innebörden att ersättningen vid underprisöverlåtelse alltid skall anses ha uppgått till minst ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet. Någon särskild reglering i 23 kap. 10 § IL i fråga om den skattemässiga behandlingen av underprisöverlåtelse där ersättningen uppgår till eller överstiger det skattemässiga värdet är då inte erforderlig. Införandet av reglerna om underprisöverlåtelse får därför anses ha medfört en sådan förändring av rättsläget att ersättningar vid sådana överlåtelse - med den avvikelse som föreskrivs i 23 kap. 10 § IL - även beträffande fastigheter som är lagertillgångar skall ske i enlighet med huvudregeln om beskattning av intäkter i näringsverksamhet i 15 kap. 1 § första stycket IL.

Det kan i detta sammanhang för övrigt anmärkas att fastighetsöverlåtelse där ersättningen understiger taxeringsvärdet även i andra fall än de som regleras i 23 kap. 10 § IL numera kan komma att beskattas som avyttringar, jfr 53 kap. 1 § IL.

Det förhållande att fastighetsöverlåtelse på vilka bestämmelserna i 23 eller 53 kap. 10 § IL är tillämpliga skall behandlas som avyttringar innebär dock inte att överlåtelse som faller utanför dessa bestämmelser, när annan reglering saknas, fortsättningsvis skattemässigt skall behandlas på annat sätt än vad som följer av tidigare praxis.

Sammanfattningsvis anser vi således att överlåtelse av nu aktuella fastigheter skall behandlas som en avyttring mot ett vederlag motsvarande den erhållna ersättningen. Överröstade i denna fråga är vi, med beaktande av det ställningstagande som majoriteten gjort, i övrigt ense med majoriteten.

Föredraget 2004-02-18, föredragande Östman Johansson, målnummer 2281-03

Samma dag avgjordes mål nr 2537-03 där omständigheterna var likartade och utgången densamma.

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Persson Österman; Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1997, s. 190-204 och 209-213; Silfverberg, Benefika överföringar av företagsförmögenhet, Skattenytt 1999 s. 508-518; prop. 1989/90:110 del I s. 400 f., 556 f.; SOU 1998:1 s. 175; prop. 1998/99:15 s. 149 f.
