

Målnummer:	7486-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2001-01-17		
Rubrik:	En överlåtelse av fastigheter mot en ersättning som understiger taxeringsvärdet till ett aktiebolag, som till 60 procent ägs av givaren och till 40 procent av närstående till givaren, har i inkomstskattehänseende ansetts som gåva. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	24 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	RÅ 1993 ref. 43 I och II		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde K.L. följande. Hon äger tre hyresfastigheter vilka utgör anläggningstillgångar i en av henne bedriven näringsverksamhet. Fastigheternas marknadsvärden överstiger avsevärt taxeringsvärdena. Näringsverksamheten inklusive de tre fastigheterna kommer att överföras till ett aktiebolag. Aktiebolaget kommer att ägas av henne till 60 procent och av hennes barn med 20 procent vardera. Aktierna i bolaget kommer att ha lika rösträtt. Överlåtelsen av fastigheterna kommer att ske i form av gåvor. Aktiebolaget kommer att utfärda s.k. vederlagsreverser till henne upp till ett belopp så att det totala vederlaget (tidigare lån och vederlagsreverser) kommer att något understiga taxeringsvärdena för överlåtelseåret och året före överlåtelseåret. - Ur gåvoskattesynpunkt kommer överlåtelseåren att betraktas som gåvor med gåvobeskattning på skillnaden mellan 1998 års taxeringsvärden och vederlagen. - Transaktionerna medför att stämpelskatt skall betalas. - Frågan är vilken karaktär överlåtelseåren har vid inkomstbeskattningen. - En överlåtelse av fastigheter till ett eget aktiebolag anses inte vara en gåva utan en avyttring, RÅ 1993 ref. 43 I. Detsamma gäller om närstående äger 20 procent av aktierna i bolaget, RÅ 1993 ref. 43 II. - Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 26 mars 1997 ansett att en överlåtelse av fastighet till ett bolag där givarna ägde ca 53 procent och deras barn resterande andel av aktierna skulle behandlas som en gåva. Nu aktuell överföring av fastigheter bör på samma sätt anses innefatta en sådan betydande förmögenhetsöverföring till närstående att den har karaktär av gåvor. - Frågan är om den nya bestämmelsen i 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, har förändrat principen att en överlåtelse mot ett vederlag som understiger taxeringsvärdet i sin helhet skall betraktas som en gåva vid inkomstbeskattningen när det gäller överlåtelse till eget och närståendes bolag. I nämnda regel anges att en överlåtelse av kapitalbeskattad egendom till eget eller närståendes bolag utan ersättning eller ersättning som understiger såväl marknadsvärdet som omkostnadsbeloppet skall anses innebära att tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbelopp avses här sådant belopp dvs. anskaffningskostnad jämte förbättringskostnader m.m. reducerat med medgivna värdeminskningssavdrag (justerade omkostnadsbeloppet). - Denna bestämmelse är en specialreglering som tar sikte enbart på situationer där vederlaget understiger det justerade omkostnadsbeloppet. Däremot sägs inget om den skattemässiga hanteringen av fastighetsöverlåtelse när vederlaget överstiger detta justerade omkostnadsbelopp. Den nya regleringen begränsas till klart angivna fall och kan därmed inte "smitta av sig" även till överlåtelse mot vederlag som överstiger det justerade omkostnadsbeloppet. Lagtexten är klar i detta avseende. Med stöd av en lagtextorienterad tolkning, se exempelvis RÅ 1992 ref. 60, RÅ 1993 ref. 57, RÅ 1994 ref. 31 och RÅ 1998 ref.

27, skall bestämmelsen i 3 § 1 h mom. SIL inte tillämpas i ett fall som avses i ansökningsen. - Mot bakgrund av vad som anförts ovan bör tänkta överlåtelser betraktas som gåvor och inte som avyttringar. Vid sådant förhållande uppkommer inte frågan om återläggning av värdepappersavdrag. - Motsvarande gäller för eventuella värdehöjande reparationer. - 1. Kommer K.L:s överlåtelse av hennes tre hyresfastigheter till det nybildade bolaget att behandlas som en gåva vid inkomstbeskattningen? - 2. Skall medgivna värdepappersavdrag och eventuella värdehöjande reparationer återföras till beskattning i samband med denna överlåtelse?

3. Kan det nya bolaget överta K.L:s periodiseringsfonder? - 4. Kan K.L:s expensionsmedel ersättas av beskattat eget kapital det nya bolaget?

Skatterättsnämnden (1999-11-05, Ersson, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - En överlåtelse på de förutsatta villkoren av fastigheterna till det nybildade aktiebolaget är att betrakta som gåva och föranleder inte någon inkomstbeskattning av sökanden. - Fråga 2 - Någon återläggning enligt punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, av medgivna värdepappersavdrag eller värdehöjande reparationer skall inte ske.

Frågorna 3 och 4 - Att överlåtelserna behandlas som gåva utgör inte hinder mot att bolaget övertar sökandens periodiseringsfonder eller mot att sökandens expensionsmedel ersätts av beskattat kapital i bolaget.

Motivering. - K.L. äger tre hyresfastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde om ca 22 mkr och ett marknadsvärde som inte torde understiga 50 mkr. Fastigheterna utgör inte lagertillgångar. Avsikten är att fastigheterna skall överlåtas till ett nybildat aktiebolag ägt av K.L. till 60 procent och till övrig del av hennes två barn. Bolaget skall genom övertagande av skulder och utfärdande av reverser förvärva fastigheterna till ett pris som överstiger omkostnadsbeloppen men något understiger taxeringsvärdena. - Fråga 1 - Den första frågan är om överlåtelserna skall klassificeras som avyttring eller gåva i inkomstskattehänseende. - Den aktuella överlåtelserna sker till ett bolag i vilket överlåtaren äger del. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 43 var frågan uppe till bedömning om hur gränsen i ett sådant fall skall dras mellan gåva och avyttring. Regeringsrätten slog fast att avgörande är om vissa allmänna kriterier för gåva är uppfyllda eller inte. - I fråga om villkoret att överlåtelserna skall innefatta en överföring av förmögenhet ansåg Regeringsrätten att detta torde i regel vara uppfyllt när överlåtelserna sker mot ett vederlag som är mindre än taxeringsvärdet. Vidare måste en gåvoavsikt föreligga vid överlåtelserna. Genom att närstående är delägare i bolaget innefattar överlåtelserna ett visst gåvomoment till förmån för dem. Storleken av detta gåvomoment kan sättas i relation till de närståendes ägarandel i bolaget, som här uppgår till 40 procent, och till den värdeökning som skett på aktierna till följd av det övervärde som tillförts bolaget genom prissättningen under taxeringsvärdet. Enligt nämndens mening finns det mot denna bakgrund anledning att anse att det gåvomomentet som överlåtelserna innefattar, även om priset endast med liten marginal understiger taxeringsvärdet, är tillräckligt betydande för att överlåtelserna skall kunna klassificeras som gåva. - I det fall gåva har ansetts föreligga har enligt hittillsvarande praxis någon realisationsvinstbeskattning inte utlösts även om priset överstigit omkostnadsbeloppet. Fråga har uppkommit om detta kan anses gälla även mot bakgrund av de nyligen införda bestämmelserna i 3 § 1 h mom. SIL. - Eftersom fastigheterna utgör s.k. kapitalbeskattade tillgångar är lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris inte tillämplig. - De aktuella bestämmelserna i nämnda 3 § 1 h mom. SIL tar sikte på överlåtelser till svenska aktiebolag vilka skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens omkostnadsbelopp. Regleringen innebär för dessa fall att överlåtelserna skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Bestämmelserna behandlar däremot inte alls det fallet att ersättningen överstiger omkostnadsbeloppet. - Enligt

nämndens mening kan de nämnda bestämmelserna inte tilläggas någon inverkan på andra fall än de som uttryckligen har reglerats vad gäller frågan om en avyttring har skett och till vilket belopp. Nämnden gör således den bedömningen att en enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen som gåva ansedd överlåtelse av fastighet till aktiebolag inte heller i fortsättningen skall föranleda någon beskattning som för avyttring för en ersättning som överstiger omkostnadsbeloppet. - Fråga 2 - En återläggning av medgivna värdeminskingsavdrag och av värdehöjande reparationer aktualiseras enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL vid "avyttring" av en näringsfastighet. Den aktuella överlåtelsen är enligt vad som framgått ovan att anse som gåva och gåva omfattas inte av begreppet avyttring, jfr 24 § 2 mom. första stycket SIL. Någon återföring enligt den nämnda bestämmelsen kan därmed inte ske.

Fråga 3 - Enligt 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder får när en fysisk person "överför" sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag periodiseringsfond helt eller delvis övertas av aktiebolaget under vissa förutsättningar. Att överföringen sker genom gåva utgör inte hinder mot att tillämpa denna bestämmelse om även övriga förutsättningar är uppfyllda. - Fråga 4 - Enligt 12 § lagen (1993:1537) om expansionsmedel kan en fysisk person som bedriver näringsverksamhet i samband med en överlåtelse av samtliga reelltillgångar i verksamheten till ett aktiebolag i vilket personen äger aktier, begära att expansionsmedlen ersätts av beskattat kapital i bolaget. Att bestämmelsen gäller även om överlåtelsen betraktas som gåva följer av lydelsen.

Riksskatteverket (RSV) överklagade förhandsbeskedet såvitt avsåg frågorna 1 och 2 och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att överlåtelsen var att betrakta som en sådan avyttring som skulle realisationsvinstbeskattas (fråga 1) samt att återföring av avdrag för värdeminskning och värdehöjande reparationer skulle ske (fråga 2). Till stöd för sin talan anförde RSV i huvudsak följande. Det finns tre möjliga tolkningar av Regeringsrättens praxis beträffande överlåtelse av fastighet till underpris till aktiebolag som delvis ägs av överlåtarens barn. I samtliga fall utgår man ifrån att överlåtelsen sker till ett pris som understiger taxeringsvärdet på fastigheten. Skillnaden avser hur man sedan skall göra bedömningen av om överlåtelsen väsentligen innebär en gåva eller inte. En tolkning är att barnens andel i aktiebolaget är det enda som är av betydelse. En annan tolkning, som företräds av Skatterättsnämnden, är att det även har betydelse hur stor skillnaden är mellan taxeringsvärdet och marknadsvärdet. Den tredje ståndpunkten är den som RSV hävdar i Skatterättsnämnden, nämligen att inte bara barnens ägarandel i aktiebolaget utan även skillnaden mellan överlåtelsepriset och taxeringsvärdet har betydelse.

K.L. bestred bifall till överklagandet. Till stöd för sin inställning anförde hon bl.a. följande. RSV anser att bedömningen av om den aktuella överlåtelsen skall anses vara en gåva eller ej skall ske med ledning av skillnaden mellan överlåtelsepriset och taxeringsvärdet. Eftersom denna skillnad är begränsad vill RSV hävda att det inte föreligger en gåva. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 43 uttalades att frågan om det föreligger en gåva inte enbart kan avgöras med beaktande av det förhållandet att förvärvspriset understiger taxeringsvärdet. Bedömningen skall enligt Regeringsrätten även ske genom en prövning enligt de allmänna civilrättsliga kriterier som gäller för gåva, vilket innebär att frågan är om det skett en förmögenhetsöverföring eller inte. Denna fråga måste avgöras med ledning av fastigheternas verkliga värden. Som framhållits har de fastigheter som skall överföras betydande övervärden.

Regeringsrätten (2001-01-17, Ragnemalm, Nordborg, Hulgaard, Schäder, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om överlåtelsen av fastigheterna i inkomstskattehänseende skall behandlas som avyttring eller gåva. Överlåtelsen skall ske mot en ersättning som understiger fastigheternas taxeringsvärden.

En överlåtelse av en fastighet till närstående eller till ett av närstående ägt bolag behandlas normalt som en gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet. En motsvarande överlåtelse till ett av överlåtaren helägt bolag behandlas däremot som en avyttring eftersom det saknas ett gåvomoment, se RÅ 1993 ref. 43. I det nyssnämnda rättsfallet likställde Regeringsrätten med överlåtelse till ett av överlåtaren helägt bolag även fall där närstående ägde 20 procent av det förvärvande bolaget. Den nu aktuella överlåtelsen av fastigheter skall ske till ett bolag där 40 procent ägs av närstående till överlåtaren. Enligt Regeringsrättens mening blir gåvomomentet därigenom så betydande att överlåtelsen bör behandlas som en gåva. Regeringsrätten gör i övrigt samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt avser de frågor som överklagats.

Sedan förhandsbeskedet meddelades har KL och SIL upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Författningsändringarna påverkar inte svaret på de frågor som målet avser. Det saknas därför anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet i de nu aktuella delarna.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar det överklagats.

Föredraget 2000-12-13, föredragande Bengtsson, målnummer

7486-1999.

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av kapital

Litteratur:
