

Målnummer:	4811-1992	Avdelning:	
Avgörandedatum:	1993-03-11		
Rubrik:	Frågor, vid avyttring av fastighetsandelar till värden understigande taxeringsvärdet, om i avseende till realisationsvinstbeskattningsreglerna onerösa eller benefika överlåtelser förelegat. Två personer ägde hälften var av vissa fastigheter. De avsåg att överlåta dessa fastigheter till, enligt ett alternativ, ett aktiebolag, som de också ägde till hälften var, samt enligt ett annat alternativ, till aktiebolaget sedan de i gåva till make resp. barn överlätit sammanlagt sju procent av aktierna i bolaget (I). Två andra personer ägde hälften var av vissa fastigheter. De avsåg att överlåta dessa fastigheter till ett aktiebolag, som de också ägde till hälften var, sedan de i gåva till den enes två barn överlätit sammanlagt 20 procent av aktierna i bolaget (II). I båda fallen har onerösa överlåtelser ansetts föreligga. - Förhandsbesked.		
Lagrum:	3 § 1 mom. första stycket och 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1950 ref. 3311• RÅ 1969 ref. 32• RÅ 1981 1:29• NJA 1980 s. 642 I-II		

REFERAT

I.

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A och B bl.a. följande. A och B ägde till lika delar ett antal hyresfastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde om N kr som de avsåg att överlåta eftersom det av affärsmässiga skäl var olämpligt att bedriva sådan fastighetsförvaltning i egen regi. Avsikten med överlåtelserna av fastigheterna var jämväl att indirekt föra över förmögenhet till barn samt hustru. A och B hade därför beslutat att överföra fastigheterna jämte förvaltningen av dessa till ett aktiebolag. Bolagets räkenskapsår omfattade tiden 1/7 - 30/6. Det kunde förutsättas att fastigheterna ej var s.k. byggmästarsmittade, att fastigheternas saluvärde översteg taxeringsvärdet samt att sökandena ej tidigare avyttrat förvaltningsfastigheter eller på annat sätt bedrivit handel med fastigheter. Enligt bolagsordningen skulle aktiebolagets verksamhet bestå av att förvalta och försälja fastigheter och aktier ävensom idka därmed förenlig verksamhet. Överlåtelserna av fastighetsförvaltningen skulle gå till på följande sätt. A och B, som ägde hälften var av aktierna i aktiebolaget, avsåg att såsom gåva överlåta aktier till tre barn resp. hustru. Efter gåvoöverlåtelserna skulle av aktierna 47 % komma att tillhöra A, 1 % envar av A:s tre barn, 46 % B och 4 % B:s hustru. - A och B avsåg att överlåta fastigheterna enligt ett gåvobrev till aktiebolaget som därvid skulle överta befintliga lån i fastigheterna om M kr samt upprätta en revers till A och B om sammanlagt P kr. Fordran enligt reversen avsågs skola fördelas lika på A och B. - Aktiebolaget hade för avsikt att inge en gåvodeklaration avseende skillnaden mellan det sammanlagda taxeringsvärdet N kr, å ena, samt samma de lån som bolaget övertagit betalningsansvaret för, M kr, och utgiven revers om P kr, å andra sidan. - Det förutsattes att skillnaden, 100 000 kr, skulle komma att bli föremål för gåvobeskattnings. - Gåvovärdet skulle komma att uppgå till 100000 kr. - I övrigt torde ingen inkomstbeskattnings skola ske på grund av de beskrivna transaktionerna. - Beträffande gåvobeskattnings åberopades NJA 1980 s. 642 ang. Larissa

Köhler. - Sökandena begärde svar på följande frågor. - Kan A och B på grund av fastighetsöverlåtelsen till aktiebolaget beskattas enligt reglerna för a) inkomst av kapital? - b) inkomst av näringsverksamhet? - Kan reglerna om skatteflykt bli tillämpliga? - Blir svaren på frågorna annorlunda om A och B äger 50 % var av aktierna i aktiebolaget än om aktiefördelningen blir den som uppkommer efter de förut angivna aktieöverlåtelserna?

Skatterättsnämnden (1992-08-27, Sandström, Wingren, Bergman, Colvér, Nord, Qwerin, Rosén) yttrade: Förhandsbesked. Överlåtelserna av de ifrågavarande fastigheterna till bolaget skall i inkomstskattehänseende behandlas som avyttringar med beskattning i inkomstslaget kapital och - såvitt gäller återlagda värdeminskningsavdrag m. m. - i inkomstslaget näringsverksamhet. Att marknadsvärdet för en avyttrad fastighet överstiger den del av den sammanlagt överenskomna köpeskillingen som belöper på fastigheten hindrar inte att sistnämnda belopp anses som vederlag vid reavinstberäkningen. Lagen (1980:865) mot skatteflykt är inte tillämplig. - Motivering. - Sökandena avser att till bolaget överlåta vissa hyresfastigheter. Fastigheterna ägs för närvarande till hälften var av sökandena och så är också fallet beträffande aktierna i bolaget. Före fastighetsöverlåtelserna avser A att ge bort 3 % av aktierna i bolaget till sina tre barn och - enligt förutsättningarna för fråga 1 - B 4 % av aktierna i bolaget till sin hustru. Vederlag i form av lån som bolaget övertar betalningsansvaret för och av bolaget i samband med förvärvet utfärdad revers understiger fastigheternas sammanlagda taxeringsvärde och marknadsvärde. Den grundläggande frågan i ärendet är om fastighetsöverlåtelserna i inkomstskattehänseende skall klassificeras som avyttringar, gåvor eller bådadera. - Nämnden gör följande bedömning. - En överlåtelse av en fastighet från en fysisk person till ett av honom helägt aktiebolag har inte i sig sådana benefika inslag att överlåtelserna kan behandlas som gåva vid inkomstbeskattningen. Bedömningen kan bli en annan om fastigheten överlåts till pris under taxeringsvärdet till ett bolag i vilket det finns andra ägarintressen. Hur gränsen mellan avyttring och gåva skall dras i ett sådant fall är inte klart. En möjlighet är att klassificera överlåtelserna som antingen avyttring eller gåva med utgångspunkt närmast i ägarandelarna i bolaget. En annan kan vara att anse så stor del av fastigheten avyttrad som svarar mot tidigare fastighetsägares ägarandel i bolaget. Resterande del skulle anses överlåten genom gåva. Det kan hävdas att en sådan proportionering inte är i strid med den i praxis tillämpade huvudsaklighetsprincipen eftersom denna knutit an till storleken av vederlaget i förhållande till taxeringsvärdet och inte till förändringar vad gäller ägandet. I det aktuella fallet föregås fastighetsöverlåtelserna av gåvor av aktier till A:s tre barn och till B:s hustru. Det är förutsatt mellan parterna att bolaget sedan dessa gåvor lämnats skall tillföras värden genom förvärv av fastigheter från sökandena till underpris. Förekomsten av dessa förväntningsvärden gör att aktiegåvorna rymmer benefika inslag utöver vad som följer av en värdering av aktierna grundad på bolagets tillgångar och skulder vid tidpunkten för gåvorna. Mot denna bakgrund bör i inkomstskattehänseende de efterföljande fastighetsöverlåtelserna i sin helhet behandlas som avyttringar. - B:s fastighetsöverlåtelser där han såväl före som efter transaktionerna äger 50 % av aktierna i bolaget kan inte ses som annat än avyttringar. - De ifrågavarande fastigheterna är enligt förutsättningarna inte omsättningstillgångar. Beskattning vid en avyttring sker i inkomstslagen kapital och näringsverksamhet (jfr 3 § 1 mom. lagen, 1947:576, om statlig inkomstskatt, SIL, och punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, 1928:370). Reavinstberäkningen för varje avyttrad fastighet skall - förutsatt att fråga inte är om en framkallad förlust e.d. - grundas på att fastigheten avyttrats mot ett vederlag som svarar mot den del av det sammanlagt överenskomna vederlaget som belöper på fastigheten. - Det här beskrivna förfarandet föranleder ingen tillämpning av lagen mot skatteflykt.

Ledamoten Stenman var skiljaktig och anförde följande. Vid inkomstbeskattningen dras gränsen mellan köp och gåva av fastighet enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen. Den innebär att hela fånget skall behandlas som gåva - och därmed utesluta inkomstbeskattning - om vederlaget understiger

fastighetens taxeringsvärde vid tidpunkten för överlåtelsen. En tillämpning av huvudsaklighetsprincipen blir dock aktuell endast i det fall gåvoavsikt föreligger. - Genom rättsfallet NJA 1980 s. 642 har Högsta domstolen slagit fast att om närstående berikas genom kapitaltillskott till ett aktiebolag i vilket de är ägare får tillskottsgivarens gåvoavsikt primärt anses rikta sig mot bolaget. Det saknas enligt min mening skäl att i inkomstskattehänseende anlägga ett annat synsätt. - Av utredningen i ärendet framgår att vederlaget för fastigheterna understiger deras taxeringsvärde överlåtelseåret. Vid angivna förhållanden och då övriga förutsättningar för att tillämpa huvudsaklighetsprincipen föreligger bör överlåtelseerna av fastigheterna på bolaget i inkomstskattehänseende inte anses utgöra skattepliktiga avyttringar. Inte heller föreligger förutsättningar för att tillämpa lagen mot skatteflykt.

A och B överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att överlåtelseerna av fastigheterna till det av dem ägda aktiebolaget i inkomstskattehänseende inte skulle utgöra skattepliktiga avyttringar. De erinrade därvid om att ansökningen om förhandsbesked avsåg två skilda alternativ. Enligt alternativ 1 skulle A och B behålla aktierna i bolaget med lika fördelning. Enligt alternativ 2 skulle fastighetsöverlåtelseerna föregås av de i ansökningen om förhandsbesked angivna gåvorna av aktier i bolaget, avseende sammanlagt tre % av aktiekapitalet från A till dennes tre barn och fyra % av aktiekapitalet från B till dennes hustru. Vid tidpunkten för aktieöverlåtelseerna skulle det inte komma att finnas någon utfästelse eller annan förpliktelse att överlåta fastigheterna till bolaget. - Fastigheterna var inte "byggmästarsmittade". A och B hade inte heller bedrivit handel med fastigheter. Enligt A och B skulle överlåtelsen av fastigheterna komma att innefatta ett betydande benefikt inslag. Bolaget skulle därför enligt NJA 1980 s. 642 bli skyldigt att erlagga gåvoskatt i anledning av överlåtelseerna. I vart fall torde en gåvobeskattning ske, om det inte rårde identitet mellan ägarna av fastigheterna och ägarna av bolaget. I följd härav skulle överlåtelseerna av fastigheterna i inkomstskattehänseende inte betraktas som avyttringar.

Riksskatteverket anförde i huvudsak följande. Vid tillämpning av reglerna om beskattning av realisationsvinst ansågs enligt praxis (RÅ 1969 ref. 32 och RÅ 19811:29) en överlåtelse av fastighet för ett vederlag som understeg taxeringsvärdet i sin helhet utgöra gåva (huvudsaklighetsprincipen). En förutsättning för att denna praxis skulle tillämpas torde vara att överlåtaren hade en benefik avsikt med överlåtelsen. - En sådan benefik avsikt kunde inte anses föreligga i ett fall där en eller flera fastigheter överläts till ett av fastighetsägarna helägt aktiebolag eller till ett av dessa endast delägt aktiebolag. De fastighetsöverlåtelse som avsågs med ansökningen om förhandsbesked inrymde dock benefika inslag. - I takt med att identiteten mellan ägarna av fastigheterna och ägarna av bolaget minskade ökade det benefika inslaget och därmed ökade även skälen för att betrakta fastighetsöverlåtelseerna som gåva. Det fanns inte någon skatterättslig praxis som behandlade denna problematik. Inte heller Högsta domstolens praxis gav entydigt besked kring denna problematik. Sålunda hade Riksskatteverket inte funnit något svar på frågan vilken grad av ägaridentitet Högsta domstolen krävde för att gåva inte skulle anses föreligga. Det föreföll dock rimligt att i vart fall 100 % ägaridentitet uteslöt gåvobeskattning. - Den slutliga bedömningen huruvida tillräcklig benefik avsikt förelåg eller ej borde göras från fall till fall. Vid denna bedömning kunde lämpligen någon sorts huvudsaklighetsbedömning göras. Om ägaridentitet i huvudsak förelåg (70-80 % ägaridentitet) borde detta innebära att överlåtelsen i sin helhet bedömdes som avyttring och i annat fall som gåva. I föreliggande fall ägdes aktierna av närstående till fastighetsägarna till som mest endast 7 %. Därmed borde fastighetsöverlåtelseerna bedömas som avyttringar.

Regeringsrätten (1993-04-27, Mueller, Bouvin, Werner, B. Sjöberg) yttrade:

Alternativ 1 (A och B överlåter endast fastigheterna)

Enligt förutsättningarna för det begärda förhandsbeskedet äger A och B vardera hälften av vissa fastigheter. De avser att överlåta dessa fastigheter mot visst vederlag till ett aktiebolag X, som de ävenledes äger till hälften var.

Vederlaget understiger fastigheternas taxeringsvärde. Frågan i målet är om fastighetsöverlåtelsen skall anses utgöra en avyttring som kan föranleda realisationsvinstbeskattning.

För beskattning enligt föreskrifterna om realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av egendom (3 § 1 mom. och 24-31 §§ SIL) krävs bl.a. att fråga är om en avyttring, dvs. en försäljning, ett byte eller en annan därmed jämförlig överlåtelse. Andra slag av överlåtelser - exempelvis gåva - kan alltså inte utlösa en realisationsvinstbeskattning.

Föreskrifterna om realisationsvinstbeskattning innehåller inga föreskrifter om hur gränsen skall dras mellan olika slag av överlåtelser. När det, i ett mål om realisationsvinstbeskattning, gäller att avgöra om en viss överlåtelse innefattar en avyttring eller exempelvis en gåva har man alltså att falla tillbaka på de allmänna kriterier som brukar läggas till grund för bedömningen av frågan om en gåva föreligger. För att en gåva skall anses föreligga brukar krävas att fyra villkor samtidigt är uppfyllda, nämligen för det första att det föreligger en överföring av förmögenhet varigenom mottagaren berikas, för det andra att den andra partens förmögenhet minskas, för det tredje att transaktionen sker frivilligt och för det fjärde att det föreligger en benefik avsikt, en s.k. gåvoavsikt.

Vid tillämpning av vad som nu anförts, i mål om realisationsvinstbeskattning i anledning av fastighetsöverlåtelser, brukar i praxis avgörande vikt fästas vid storleken av den ersättning - exempelvis genom övertagande av betalningsansvaret för gäld - som förvärvaren skall utge. Är denna mindre än den överlåtna fastighetens taxeringsvärde, anses överlåtelsen vara en gåva (den s.k. huvudsaklighetsprincipen). En sådan överlåtelse kan alltså inte utlösa någon realisationsvinstbeskattning.

Den praxis, till vilken hänvisats i det föregående, avser genomgående fastighetsöverlåtelser mellan fysiska personer, som står varandra nära eller där det annars kan finnas skäl att räkna med ett mått av generositet gentemot förvärvaren, exempelvis gentemot en person som är eller har varit anställd av överlåtare (se RÅ 1955 Fi 1009).

Regeringsrätten har tidigare inte prövat frågan om hur gränsen, i mål om realisationsvinstbeskattning, skall dras mellan en avyttring och en gåva, när fråga är om en överlåtelse av en fastighet från fysiska personer till ett av dem helägt aktiebolag mot vederlag som understiger taxeringsvärdet.

Regeringsrätten finner att det avgörande för frågan om en gåva skall anses föreligga även i sådana fall måste vara om de förut angivna allmänna kriterierna för gåva är uppfyllda eller inte.

Det första villkoret för gåva - nämligen att överlåtelsen innefattar en överföring av förmögenhet varigenom mottagaren berikas - torde i regel vara uppfyllt, när en fastighetsöverlåtelse till ett helägt aktiebolag sker mot ett vederlag som är mindre än taxeringsvärdet; det förvärvande aktiebolagets förmögenhet blir otvivelaktigt större om inte fastighetens marknadsvärde understiger vederlaget. Det torde däremot inte generellt kunna sägas att överlåtarens förmögenhet minskar genom en sådan fastighetsöverlåtelse, inte minst därför att värdet på överlåtarens aktier i bolaget regelmässigt måste antas öka i anledning av överlåtelsen. I regel torde man kunna antaga att ökningen av aktiernas värde motsvarar det övervärde som aktiebolaget tillförs genom att förvärva fastigheterna till ett pris som understiger taxeringsvärdet. Det tredje villkoret - att överlåtelsen skett frivilligt - torde få bedömas för varje fall särskilt. Däremot är det inte självklart att det föreligger en benefik avsikt bara

därför att överlåtelsen sker mot ett vederlag som är lägre än taxeringsvärdet. Det kan ofta finnas klara affärsmässiga skäl för en sådan överlåtelse.

Högsta domstolen har i två avgöranden avseende gåvoskatt (NJA I 1980 ref. 123 I och II) funnit att det kan finnas en gåvoavsikt i förhållande till ett aktiebolag i fall då fysiska personer, som äger del av bolaget, till underpris överlåter egendom till bolaget. Mot bakgrund av det som anförts i föregående stycke finner emellertid Regeringsrätten att man i mål om realisationsvinstbeskattning inte kan bedöma en överlåtelse av en fastighet från fysiska personer till ett av dem helägt aktiebolag som gåva enbart därför att vederlaget för överlåtelsen understiger taxeringsvärdet. Överlåtelsen blir alltså inte bara på denna grund fri från realisationsvinstbeskattning. För frihet från sådan beskattning måste även krävas bl.a. utredning som visar att överlåtelsen leder till en förmögenhetsminskning för överlåtaren och att det finns andra omständigheter än vederlagets storlek i förhållande till taxeringsvärdet som talar för att det föreligger en gåvoavsikt.

A och B har inte förebragt sådan utredning som enligt vad som anförts i föregående stycke behövs för att fastighetsöverlåtelsen skall anses utgöra en gåva vid tillämpning av föreskrifterna om realisationsvinstbeskattning. På anförda skäl finner Regeringsrätten att överlåtelsen skall anses som en avyttring som kan föranleda beskattning på sätt angetts i det överklagade förhandsbeskedet.

Lika med Skatterättsnämnden finner Regeringsrätten att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig.

Alternativ 2 (A och B ger sina barn resp. sin hustru vissa aktier i bolaget innan de överlåter fastigheterna till bolaget)

Alternativ 2 skiljer sig från alternativ 1 på det sättet att A och B ger sina barn resp. sin hustru sammanlagt sju % av aktierna i bolaget, innan de överlåter fastigheterna till bolaget.

Vid tiden för överlåtelsen av fastigheterna till bolaget kommer således andra personer än A och B att äga en del av bolaget. Detta innebär att överlåtelsen av fastigheterna från A och B till bolaget också innefattar ett visst gåvomoment till förmån för dessa andra personer. Regeringsrätten finner dock att detta gåvomoment inte är så stort att överlåtelsen av fastigheterna till bolaget, vid tillämpning av föreskrifterna om realisationsvinstbeskattning i anledning av fastighetsöverlåtelsen, skall behandlas på annat sätt än som en avyttring.

A och B skall alltså även i detta fall beskattas i enlighet med förhandsbeskedet.

Inte heller vid alternativ 2 är lagen mot skatteflykt tillämplig. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

II.

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde H och J bl.a. följande. H och J, som var bröder ägde till lika delar ett antal hyres- och industrifastigheter. Vidare ägde de hälften var av aktierna i ett aktiebolag. Med hänsyn till de stora förändringarna inom skatteområdet och den allt hårdare konkurrensen inom fastighetsförvaltningsområdet hade sökanden för avsikt att genom gåva överlåta privatägda fastigheter till aktiebolaget. Hela förvärvskällan skulle således komma att övergå till bolaget. I samband med den organisatoriska förändringen av verksamheten planerades även vissa dispositioner till förmån för nästa generation. Fastigheterna utgjorde anläggningstillgångar och s.k. näringsfastigheter hos sökandena. Fastigheternas skattemässiga karaktär skulle inte komma att förändras genom överlåtelsen då bolaget skulle komma att bedriva fastighetsförvaltning. Före gåvan av fastigheterna skulle sökandena komma att överlåta 20 % av aktierna i bolaget till H:s barn. Aktierna skulle de närstående erhålla genom gåvor med

10 % var. Bolaget skulle därefter förvärva fastigheterna genom att överta betalningsansvaret för de lån som tagits mot inteckningar i fastigheterna. Vederlaget för fastigheterna skulle komma att understiga fastigheternas taxeringsvärde vid överlåtelsen med ca 5 %. - Med anledning av de förestående fastighetsöverlåtelseerna begärde sökandena svar på följande fråga. - Kommer överföringen av fastigheterna att medföra att sökandena inkomstbeskattas för skillnaden mellan överlåtelsepriset och det skattemässiga anskaffningsvärdet som inkomst av kapital? - Sökandenas uppfattning var att överlåtelsen skulle betraktas som gåva och därför inte kunde inkomstbeskattas.

Skatterättsnämnden (1992-08-27, Sandström, Wingren, Bergman, Colvér, Nord, Qwerin, Rosén) yttrade: Förhandsbesked. - Överlåtelseerna av de ifrågavarande fastigheterna till bolaget skall i inkomstskattehänseende behandlas som avyttringar. Till grund för reavinstberäkningarna skall läggas vederlaget för resp. fastighet. - Motivering. - Bröderna H och J avser att till bolaget överlåta två fastigheter. Fastigheterna, vilka enligt förutsättningarna inte är omsättningstillgångar, ägs för närvarande till hälften var av bröderna och så är också fallet beträffande aktierna i bolaget. Före fastighetsöverlåtelseerna avser var och en av H och J att till den förres två barn ge bort 10 % av aktierna i bolaget. Vardera fastigheten överläts mot ett vederlag som överstiger omkostnadsbeloppet vid en eventuell reavinstberäkning men som understiger taxeringsvärdet och marknadsvärdet. Den grundläggande frågan i ärendet är om fastighetsöverlåtelseerna i inkomstskattehänseende skall klassificeras som avyttringar, gåvor eller bådadera. - Nämnden gör följande bedömning. - En överlåtelse av en fastighet från en fysisk person till ett av honom helägt aktiebolag har inte i sig sådana benefika inslag att överlåtelsen kan behandlas som gåva vid inkomstbeskattningen. Bedömningen kan bli en annan om fastigheten överläts till pris under taxeringsvärdet till ett bolag i vilket det finns andra ägarintressen. Hur gränsen mellan avyttring och gåva skall dras i ett sådant fall är inte klart. En möjlighet är att klassificera överlåtelsen som antingen avyttring eller gåva med utgångspunkt närmast i ägarandelarna i bolaget. En annan kan vara att anse så stor del av fastigheten avyttrad som svarar mot tidigare fastighetsägares ägarandel i bolaget. Resterande del skulle anses överlåten genom gåva. Det kan hävdas att en sådan proportionering inte är i strid med den i praxis tillämpade huvudsaklighetsprincipen eftersom denna knutit an till storleken av vederlaget i förhållande till taxeringsvärdet och inte till förändringar vad gäller ägandet. - I det aktuella fallet föregås fastighetsöverlåtelseerna av gåvor av aktier till H:s båda barn. Det är förutsatt mellan parterna att bolaget sedan dessa gåvor lämnats skall tillföras värden genom förvärv av fastigheter från sökandena till underpris. Förekomsten av dessa förväntningsvärden gör att aktiegåvorna rymmer benefika inslag utöver vad som följer av en värdering av aktierna grundad på bolagets tillgångar och skulder vid tidpunkten för gåvorna. Mot denna bakgrund bör i inkomstskattehänseende de efterföljande fastighetsöverlåtelseerna i sin helhet behandlas som avyttringar. Med de i ärendet givna förutsättningarna skall reavinstberäkningarna med anledning av dessa avyttringar grundas på de angivna vederlagen.

Ledamoten Stenman var skiljaktig med samma motivering som i mål I och ansåg att överlåtelseerna av fastigheterna på aktiebolaget i inkomstskattehänseende inte skulle anses utgöra skattepliktiga avyttringar.

H och J överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att överlåtelsen av fastigheterna till aktiebolaget i inkomstskattehänseende skulle betraktas som gåva.

Regeringsrätten (1993-04-27, Mueller, Bouvin, Werner, B. Sjöberg) yttrade efter att ha lämnat en redovisning för frågeställningen i målet: Den i målet uppkomna frågan gäller om en överlåtelse av fastigheterna från H och J till av dem ägda aktiebolaget skall föranleda inkomstbeskattning. Överlåtelsen av fastigheterna skall enligt förutsättningarna föregås av en överlåtelse av viss del

av deras aktier i bolaget. För att kunna bedöma frågan om överlåtelsen av fastigheterna utlöser inkomstbeskattning krävs att ställning tas till överlåtelsens verkliga innebörd av benefik eller onerös rättshandling. Regeringsrätten har förut denna dag avgjort ett mål om förhandsbesked (se I), i vilket frågeställningen överensstämmer med den i förevarande mål, med den avvikelser att det aktiebolag som skulle förvärva de aktuella fastigheterna enligt ett alternativ helt skulle ägas av de två överlåtarna och enligt ett annat ägas av dem till 93 %, sedan aktiegåvor skett till den enes barn (3 %) resp. den andres hustru (4 %).

Regeringsrätten fann i fråga om det första alternativet att en överlåtelse av en fastighet från fysiska personer till ett av dem helägt aktiebolag inte kan bedömas som gåva och därigenom undgå realisationsvinstbeskattning enbart därför att vederlaget för överlåtelsen understiger taxeringsvärdet. Därutöver måste nämligen krävas utredning, som visar att överlåtelsen leder till en förmögenhetsminskning för överlåtarna och påvisar andra omständigheter än vederlagets storlek som talar för att det föreligger en gåvoavsikt. Sådan utredning ansågs inte förebragt i målet och överlåtelsen skulle följaktligen bedömas som en avyttring. I fråga om det alternativa, där aktiegåvor skulle föregå fastighetsöverlåtelsen, ansåg Regeringsrätten aktiegåvorna visserligen innebära att överlåtelsen också innefattade ett visst gåvomoment till förmån för gåvotagarna, men att detta dock inte var så stort att fastighetsöverlåtelsen skulle bedömas på annat sätt än som angetts för det förstnämnda alternativet, och således anses som en avyttring.

Regeringsrätten gör i förevarande mål samma bedömning som i det beskrivna. Visserligen avser aktiegåvorna till förmån för barnen i förevarande mål en större del av aktiebolagets kapital - 20 % - än i det förutnämnda, men gåvomomentet kan ändå inte anses så betydande att det betager överlåtelsen dess karaktär av avyttring. H och J skall således beskattas i enlighet med förhandsbeskedet.

Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

Föredraget 1993-03-11 och 1993-03-16, föredragande Schön-Engqvist,
målnummer 4909-1992 och 4811-1992

Sökord: Förhandsbesked - överlåtelse av fastigheter av onerös eller benefik natur?; Realisationsvinstbeskattning - överlåtelse av fastigheter av onerös eller benefik natur?; Vinstbolag - Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: Bergström, Skatter och civilrätt, 1978, s. 152-156
Englund, Beskattning av arv och gåva, 9 uppl. s. 178 f., s. 192ff.
Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, s. 343ff.
SvJT 1962, s. 689ff.
SN 1981, s. 315ff.
SN 1990, s. 377 ff.
SOU 1987:62, s. 260-262
prop. 1989/90:110, s. 400 f
