

Överlåtelse av fastighet till aktiebolag mot ersättning som understiger taxeringsvärdet har behandlats som gåva vid inkomstbeskattningen. Denna bedömning påverkas inte av utgången i stämpelskattmålet NJA 2013 s. 886 (I och II). I mål II också fråga om övertagande av latent skatteskuld ska beaktas vid tillämpning av den s.k. huvudsaklighetsprincipen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

15 kap. 1 § första stycket och 23 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) (I);
44 kap. 3 §, 53 kap. 3 § inkomstskattelagen och skatteflyktslagen (1995:575) (II)

I.

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. A äger fem hyresfastigheter som är lagertillgångar i hans enskilda näringsverksamhet. Deras sammanlagda marknadsvärde vid tidpunkten för ansökan uppgick till ca 210 miljoner kr och det skattemässiga värdet till ca 25,6 miljoner kr. Taxeringsvärdet 2013 var totalt ca 157 miljoner kr. – Fastigheterna förvaltas av A:s helägda bolag, X AB. Bolaget bedrev tidigare byggnadsrörelse men verksamheten är sedan ett antal år helt inriktad på förvaltning av fastigheterna. Eftersom A är verksam i betydande omfattning i bolaget är hans aktier kvalificerade andelar enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. – A avser att överlåta andelar av fastigheterna till sin dotter genom gåva mot en ersättning som ska understiga fastigheternas taxeringsvärden för överlåtelseåret och överväger följande alternativa tillvägagångssätt. – Det ena innebär att han överlåter 60 procent av aktierna i X AB till sin dotter genom gåva varefter fastigheterna överlåts till X AB mot en ersättning på 120 miljoner kr (*alternativ A*). – Enligt det andra ska A först bilda ett nytt aktiebolag, NYAB, till vilket han överlåter aktierna i X AB mot en ersättning som understiger såväl aktiernas marknadsvärde som omkostnadsbelopp. Han överlåter sedan 60 procent av aktierna i NYAB genom gåva till sin dotter. Som ett sista steg överlåter han fastigheterna till X AB mot en ersättning på 120 miljoner kr (*alternativ B*). – NYAB kommer inte att bedriva någon annan verksamhet än förvaltning av aktierna i dotterbolaget.

Sökanden A ville veta om överlåtelsen av fastigheterna till X AB medför någon inkomstbeskattning för honom enligt något av alternativen (fråga 1). Om så bedöms vara fallet frågade han om inkomsten antingen ska beräknas med utgångspunkt i skillnaden mellan fastigheternas marknadsvärden och deras skattemässiga värden (fråga 2), eller vederlaget och fastigheternas skattemässiga värden (fråga 3). – Enligt A:s uppfattning följer det av etablerad praxis att överlåtelsen utgör en gåva som inte medför någon inkomstbeskattning för överlåtaren (t.ex. RÅ 2004 ref. 42).

Skatteverket delade uppfattningen att överlåtelsen torde utgöra gåva enligt Högsta förvaltningsdomstolens praxis. En transaktion av aktuellt slag görs dock i regel för att minska överlåtarens skatt. På motsvarande

sätt som en fastighetsöverlåtelse som sker av generationsskiftesskäl bedömdes ske utan gåvoavsikt i NJA 2013 s. 886 bör därför den nu aktuella överlåtelsen anses ske utan sådan avsikt. – A ska därför, om överlåtelsen sker enligt *alternativ A*, beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet. Om fastigheterna överläts enligt *alternativ B* ska A beskattas för skillnaden mellan vederlaget och fastigheternas skattemässiga värden.

Skatterättsnämnden (2014-12-30, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Lundström, Pahlsson, Werkell) yttrade:

Förhandsbesked – Alternativ A – Samtliga frågor – Överlåtelsen av fastigheterna ska behandlas som en avyttring mot en ersättning som motsvarar fastigheternas marknadsvärden. – Alternativ B – Fråga 1 – Överlåtelsen av fastigheterna utgör en gåva som inte medför någon inkomstbeskattning. – Skälen för avgörandet – Utgångspunkter för bedömningen – Vid inkomstbeskattningen tillämpas enligt praxis den s.k. huvudsaklighetsprincipen vid blandade överlåtelser av fastigheter. En överlåtelse av en fastighet till närstående eller ett av närstående ägt bolag behandlas normalt som en gåva om ersättningen understiger fastighetens taxeringsvärde. – En motsvarande överlåtelse till ett av överlåtaren helägt bolag behandlas däremot som en avyttring eftersom det saknas ett gåvomoment (RÅ 1993 ref. 43). I samma rättsfall ansågs inte heller gåvomomentet vara tillräckligt då närstående ägde 20 procent av det förvärvande bolaget. Däremot har gåvomomentet ansetts så betydande att överlåtelsen bör bedömas som gåva när fråga var om överlåtelse av en fastighet till ett bolag där 40 procent ägdes av närstående till överlåtaren (RÅ 2001 ref. 2). – Att det sagda inte bara gäller överlåtelser av fastigheter som är kapitaltillgångar utan även vid underprisöverlåtelse enligt 23 kap. av en hel näringsverksamhet av fastigheter som utgör lagertillgångar framgår av rättsfallet RÅ 2004 ref. 42. – Högsta förvaltningsdomstolen har alltså utformat vissa schabloner för bedömning av om gåva föreligger vid blandade överlåtelser till bolag. Att en närmare prövning mot de allmänna gåvorekvisiten ändå kan aktualiseras framgår också av praxis (HFD 2013 not. 40). – Utvecklingen av praxis på inkomstbeskattningens område har skett mot bakgrund bl.a. av Högsta domstolens avgöranden om gåvoskatt i rättsfallen NJA 1980 s. 42 I och II. Gemensamt i dessa fall var att egendom överläts till underpris till ett aktiebolag där både överlåtaren och närstående var delägare. Högsta domstolen fann bl.a. att eftersom en betydande förmögenhetsöverföring ägt rum måste en gåvoavsikt antas ha varit för handen om inte speciella omständigheter talade emot det. Även om överlåtarens gåvoavsikt ytterst hade riktat sig mot de närstående hade den enligt domstolen primärt gällt i förhållande till bolaget. Bolagen gåvobeskattades. – Sedan gåvoskatten upphörde att gälla efter utgången av 2004 har Högsta domstolen prövat motsvarande frågor i några mål om stämpelskatt, senast i NJA 2013 s. 886. – Det målet gällde en fastighet som överlåtits till ett bolag mot en ersättning motsvarande 68,8 procent av fastighetens taxeringsvärde. Bolaget var helägt av ett annat bolag där överlåtaren ägde 51,5 procent av aktierna och hans hustru och barn övriga aktier. Frågan var om förvärvet var stämpelskattepliktigt eller om det var att anse som en gåva för vilken stämpelskatt inte skulle betalas. – Som utgångspunkt för sin bedömning

hänvisade Högsta domstolen bl.a. till att det inte längre finns något befogat intresse av ett enhetligt gåvobegrepp för gåvoskatt och stämpelskatt eftersom gåvoskatten är avskaffad. Vad som är en gåva i ett specifikt skattehänseende kan enligt Högsta domstolens uppfattning skilja sig från vad som anses vara en gåva i andra skattehänseenden eller civilrättsligt. Samtidigt framhölls att det mera sällan finns anledning att anta att en mot ett aktiebolag riktad transaktion har skett med gåvoavsikt.

– Högsta domstolen konstaterade att avsikten med överlåtelsen i det aktuella fallet var att underlätta ett generationsskifte i bolaget. Det innebar att det inte kunde anses ha förelegat en gåvoavsikt i förhållande till bolaget. Förvärvet skulle därmed betraktas som ett stämpelskattepliktigt tillskott. – Skatterättsnämndens bedömning – Föreligger en gåva? – Frågan i ärendet är om överlåtelsen av A:s fastigheter, som utgör lagertillgångar, till ett aktiebolag mot en ersättning som understiger fastigheternas taxeringsvärde för överlåtelseåret ska behandlas som en gåva i inkomstskattehänseende. Det förvärvande bolaget ska ägas av A till 40 procent och av hans dotter till 60 procent, antingen direkt eller indirekt genom ett nybildat aktiebolag. – Högsta domstolens avgörande i NJA 2013 s. 886 har lett till farhågor om att det kan få betydelse för prövningen av liknande fall vid inkomstbeskattningen. – Av praxis framgår att det förhållandet att syftet med överlåtelse varit att genomföra ett generationsskifte inte hindrar att gåvoavsikt anses föreligga när gåvomomentet är betydande (RÅ 2001 ref. 2). Detta gäller även vid överlåtelse till underpris till ett aktiebolag av en hel näringsverksamhet av fastigheter som består av lagertillgångar (RÅ 2004 ref. 42). Att gåvoskattens slopande skulle ha någon betydelse för inkomstbeskattningen framgår inte heller av praxis (jfr HFD 2013 not. 40). – Skatterättsnämnden finner mot bakgrund av det anförda att överlåtelsen av fastigheterna enligt båda alternativen uppfyller de krav som ställs i Högsta förvaltningsdomstolens praxis för att anses som gåva vid inkomstbeskattningen. Högsta domstolens avgörande i 2013 års rättsfall leder inte till någon annan slutsats. – Ska även villkoren för en underprisöverlåtelse i 23 kap. vara uppfyllda? – Rättsfallet RÅ 2004 ref. 42, där en motsvarande situation som den nu aktuella prövades, ger uttryck för att det, utöver bedömningen av om överlåtelsen uppfyller kraven för att vara en gåva, för skattefrihet gäller att även villkoren för en underprisöverlåtelse i 23 kap. föreligger. – Enligt *alternativ A* ska A överlåta sina fastigheter, som utgör lagertillgångar i en enskild näringsverksamhet, direkt till det fastighetsförvaltande företaget X AB. – När överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett företag gäller enligt 23 kap. 18 § att samtliga andelar i företaget ska vara kvalificerade. – Eftersom X AB inte bedriver någon byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kommer fastigheterna att vara kapitaltillgångar hos bolaget. Av 27 kap. 6 § följer då att A:s aktier i bolaget anses utgöra lagertillgångar. Aktierna uppfyller därmed inte kravet i 23 kap. 18 § på att vara kvalificerade andelar enligt 57 kap., som bara avser kapitaltillgångar (RÅ 2005 ref. 3). – Det betyder att uttagsbeskattning enligt 22 kap. inte kan underlåtas i *alternativ A*. A:s överlåtelse av fastigheterna ska därför enligt kapitlets 7 § behandlas som en avyttring mot en ersättning som motsvarar fastigheternas marknadsvärden. – I *alternativ B* ändras förutsättningarna så att aktierna i X AB i stället ägs

genom ett av A och dottern samägt aktiebolag, NYAB. – Överlåtelsen av fastigheterna avser en hel näringsverksamhet och uppfyller därmed villkoret i 23 kap. 17 §. – Av RÅ 2000 not. 24 framgår att bestämmelserna i 27 kap. 6 § om lagerandelar i fastighetsförvaltande företag inte är tillämpliga när ett indirekt ägt bolag äger fastigheterna. A:s andelar i NYAB utgör då inte lagertillgångar utan kapitaltillgångar. Eftersom han är verksam i betydande omfattning i dotterbolaget X AB kommer både hans och dotterns aktier i NYAB att vara kvalificerade andelar (jfr 57 kap. 4 § första stycket 2). – Med stöd av 23 kap. 22 § är därmed villkoret i 18 § att samtliga andelar i företaget ska vara kvalificerade uppfyllt. – Mot denna bakgrund och under förutsättning att sådant underskott som avses i 27 § inte uppkommer är villkoren i kapitlet för att en underprisöverlåtelse ska anses föreligga uppfyllda. – Skatterättsnämnden finner sammanfattningsvis att överlåtelsen av fastigheterna enligt *alternativ B* ska behandlas som en gåva vid inkomstbeskattningen. – Det innebär även att frågorna 2 och 3 förfaller i denna del.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle besvara fråga 1 i *alternativ B* med att överlåtelsen av fastigheterna till bolaget inte utgör gåva utan avyttring och att överlåtaren ska beskattas för skillnaden mellan vederlaget och fastigheternas skattemässiga värde. Verket åberopade vad som tidigare framförts i ärendet.

Sökanden bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-06-25, *Melin, Silfverberg, Askersjö, Baran, Andersson*) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det är överklagat.

(sekretessförordnande)

II.

Av en ansökan hos skatterättsnämnden om förhandsbesked angående inkomstskatt framgick bl.a. följande. A äger hyresfastigheten X. X är en kapitaltillgång. Marknadsvärdet på fastigheten beräknades vid tidpunkten för ansökan till mellan 13,5 och 14,5 miljoner kr. – A var tidigare gift med B. De har gemensamma barn och barnbarn. Nu avser A att berika B,

som lever under begränsade ekonomiska förhållanden. Det ska gå till på följande sätt. – A ska först bilda ett aktiebolag och därefter som gåva överlåta 40 procent av aktierna i bolaget till B. Bolaget bildar i sin tur ett dotterbolag. A överlåter slutligen fastigheten X till dotterbolaget mot att det övertar befintliga lån på fastigheten samt utfärdar reverser. Ersättningen kommer att understiga fastighetens taxeringsvärde för överlåtelseåret men överstiga fastighetens skattemässiga värde. – B har aldrig varit verksam i förvaltningen av fastigheten. – Vid överlåtelser av kapitaltillgångar till aktiebolag som överlåtare eller närstående är delägare i kan det komma ifråga att tillämpa bestämmelserna i 53 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Av lämnade förutsättningar följer att bestämmelserna inte är tillämpliga i detta fall eftersom ersättningen överstiger fastighetens skattemässiga värde (jfr kapitlets 2 och 4 §§).

Sökanden A ville få besked om överlåtelser av fastigheten till dotterbolaget inkomstskatterettsligt utgör en gåva (fråga 1). Om så bedömdes vara fallet ville han veta om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet (fråga 2). – Hans uppfattning är att samtliga kriterier som uppställts i praxis för att överlåtelser inkomstskatterettsligt ska anses utgöra en gåva är uppfyllda. Utgången i NJA 2013 s. 886 utgör inte grund för att frågå denna praxis.

Skatteverket konstaterade att överlåtelser enligt inkomstskatterettslig praxis ska ses som en gåva. En transaktion av aktuellt slag görs dock i regel för att minska överlåtarens skatt. På motsvarande sätt som en fastighetsöverlåtelse som sker av generationsskiftesskäl i NJA 2013 s. 886 bedömdes ske utan gåvoavsikt bör därför även den nu aktuella överlåtelser anses ske utan sådan avsikt. – Alternativt ansåg verket att beskattning bör ske med stöd av skatteflyktslagen.

Skatterättsnämnden (2014-10-16, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Hellenius, Lundström, Pahlsson) yttrade:
Förhandsbesked – Fråga 1 – Överlåtelser av fastigheten X utgör en gåva. – Fråga 2 – Lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är inte tillämplig på förfarandet. – *Skälen för avgörandet* – Utgångspunkter för bedömningen – Vid inkomstbeskattningen tillämpas enligt praxis den s.k. huvudsaklighetsprincipen vid blandade överlåtelser av fastigheter. En överlåtelse av en fastighet till närstående eller ett av närstående ägt bolag behandlas normalt som en gåva om ersättningen understiger fastighetens taxeringsvärde. – En motsvarande överlåtelse till ett av överlåtarens helägt bolag behandlas däremot som en avyttring eftersom det saknas ett gåvomoment (RÅ 1993 ref. 43). I samma rättsfall ansågs inte heller gåvomomentet vara tillräckligt då närstående äger 20 procent av det förvärvande bolaget. När fråga är om en överlåtelse av en fastighet till ett bolag där 40 procent ägs av närstående till överlåtarens anses emellertid gåvomomentet så betydande att överlåtelser bör bedömas som gåva (RÅ 2001 ref. 2). – Av det anförda framgår att Högsta förvaltningsdomstolen har utformat vissa schabloner för bedömning av om gåva föreligger vid blandade överlåtelser till bolag. Att en närmare prövning mot de allmänna gåvorekvisiten ändå kan aktualiseras framgår också av praxis (HFD 2013 not. 40). – Utvecklingen av praxis – – – (se femte–nionde

styckena i Skälen för avgörandet i Skatterättsnämnden i referatets del I) –
 – ett stämpelskattepliktigt tillskott. – Skatterättsnämndens bedömning –
 Fråga 1 – Frågan är om A:s överlåtelse av fastigheten X som i sin helhet ägs av honom till ett aktiebolag vilket indirekt till 40 procent ägs av hans f.d. hustru ska behandlas som en gåva i inkomstskattehänseende. Överlåtelsen ska ske mot en ersättning som understiger fastighetens taxeringsvärde. – Högsta domstolens avgörande i NJA 2013 s. 886 har lett till farhågor om att det kan få betydelse för prövningen av liknande fall vid inkomstbeskattningen. – Av RÅ 2001 ref. 2 som avsåg en situation liknande den nu aktuella framgår att det förhållandet att syftet med överlåtelseerna är att genomföra ett generationsskifte inte hindrar att gåvoavsikt anses föreligga när gåvomomentet är betydande. Det gällde även i rättsfallet RÅ 2004 ref. 42 där fråga var om en överlåtelse till underpris till ett aktiebolag av en hel näringsverksamhet av fastigheter som utgjorde lagertillgångar. Att gåvoskattens slopande skulle ha någon betydelse för inkomstbeskattningen framgår inte heller av praxis (jfr HFD 2013 not. 40). – Skatterättsnämnden finner sammanfattningsvis att överlåtelsen av X uppfyller de krav som ställs i Högsta förvaltningsdomstolens praxis för att anses som gåva vid inkomstbeskattningen. Högsta domstolens avgörande i 2013 års rättsfall leder inte till någon annan slutsats. – Frågan ska besvaras i enlighet med det anförda. – Fråga 2 – Skatteflyktslagen kan inte anses tillämplig på förfarandet.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle besvara frågan med att överlåtelsen av fastigheten till det bolag som A och hans förutvarande maka indirekt äger inte utgör gåva utan avyttring. Om Högsta förvaltningsdomstolen inte ansåg att överlåtelsen är en avyttring yrkade Skatteverket att förfarandet skulle beskattas som en avyttring med stöd av skatteflyktslagen. – Utöver vad som tidigare framförts anförde Skatteverket följande. Förutom vederlaget, som enligt förutsättningarna kommer att vara något lägre än fastighetens taxeringsvärde, tar bolaget över den latent skatteskuld som belastar fastigheten. Av förutsättningarna framgår inte vad det skattemässiga restvärdet är på fastigheten. Eftersom fastigheten synes ha varit i A:s ägo sedan lång tid får det förmodas att det skattemässiga värdet är avsevärt lägre än vederlaget. I annat fall hade det knappast varit lönt att genomföra förfarandet. Om man beaktar även detta vederlag kommer det totala vederlaget sannolikt att överstiga taxeringsvärdet. Därmed blir det fråga om ett oneröst förvärv.

A bestred bifall till överklagandet och anförde följande. Skatteverkets tilläggsyrkande att en odefinierad förmodad skatt ska läggas till det överenskomna vederlaget saknar stöd i såväl praxis som lagstiftning och bör därför avvisas. Skatteverkets yrkande att skatteflyktslagen ska användas innebär en genomgripande förändring av den grundläggande och sedan länge rådande systematiken för beskattningen vid gåvotransaktioner och bör därför avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-06-25, Melin, Silfverberg, Askersjö, Baran, Andersson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Skatteverket har först i Högsta förvaltningsdomstolen anfört att bolaget – förutom att erlägga den avtalade ersättningen – även kommer att ta över ansvaret för den s.k. latent skatteskuld som belastar fastigheten. Ersättningen kommer, enligt Skatteverket, därigenom att överstiga taxeringsvärdet, varför överlåtelsen är att anse som en avyttring.

Övertagande av latent skatteskulder vid benefika överlåtelser är en följd av att sådana överlåtelser inte utlöser inkomstbeskattning utan förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § IL).

Enligt fast praxis behandlas en överlåtelse av en fastighet till en närstående eller till ett av närstående ägt bolag som en gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet medan en överlåtelse mot en ersättning som uppgår till eller överstiger fastighetens taxeringsvärde i sin helhet anses utgöra en avyttring (den s.k. huvudsaklighetsprincipen).

I den rättstillämpning som utvecklats vid bestämmandet av karaktären på en överlåtelse enligt huvudsaklighetsprincipen har den latent skatteskulden inte beaktats. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas skäl att nu frånga denna tillämpning.

En överlåtelse blir emellertid inte enbart på grund av att vederlaget understiger taxeringsvärdet att betrakta som en gåva. Därutöver fordras bl.a. att den 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 (RÅ 1993 ref. 43 I och II). I RÅ 2001 ref. 2 ansågs gåvomomentet vid överlåtelse till ett bolag där 40 procent ägdes av närstående till överlåtaren vara så betydande att överlåtelsen därigenom behandlades som en gåva.

Annat har inte framkommit än att A:s överlåtelse till det bolag som han och hans förutvarande maka indirekt äger innehåller tillräckliga gåvomoment för att behandlas som gåva.

Högsta förvaltningsdomstolen gör i övrigt samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 417-15 (I) och 5974-14 (II), föredragande Louise Molin
Alfredsson