

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Värdering av förmån av bil. Förmånstagaren har erlagt ränta på lån från arbetsgivaren för finansiering av bilköpet. RÅ 85 1:74

Besvär av TI angående N:s inkomsttaxering 1979.

N var under beskattningsåret 1978 anställd som bilförsäljare. Under året köpte han två bilar av märket Volvo 244 DL av arbetsgivaren, som efter viss tid återköpte dem till samma pris. Köpen finansierades med amorteringsfria lån hos arbetsgivaren. Ränta på lånen utgick med 8 procent.

TN påförde N värde av bilförmån med 3 300 kr. Därvid hade nämnden reducerat anvisat värde om 10 000 kr med bl a räntor om 3 245 kr som N erlagt till arbetsgivaren. TN medgav vidare avdrag för den erlagda räntan, 3 245 kr, under inkomst av kapital.

Hos LR yrkade TI att vid beräkning av värde av bilförmånen avdrag inte skulle göras för räntekostnaderna, 3 245 kr, eftersom avdrag härför medgetts under inkomst av kapital.

LR yttrade: De i RSV:s föreskrifter upptagna värdena för förmån av fri bil utgår från att förmånshavaren disponerar bilen kostnadsfritt för privat bruk. Om denne själv betalar vissa utgifter för bilen skall det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas endast utifrån de slag av utgifter som förmånsgivaren svarat för. Vid förmånsvärderingen medräknas även den del av bilkostnaderna som utgörs av finansieringskostnaden. Denna del beräknas med utgångspunkt i bilens värde och efter en beräknad marknadsränta, justerad med hänsyn till avdragsrätten för skuldräntor. Räntan beräknas därför till en tredjedel av marknadsräntan och för inkomståret 1978 efter fyra procent. — Av det sagda framgår att till grund för de av riksskatteverket angivna förmånsvärdena ligger en beräknad finansieringskostnad på 12 procent. N har till arbetsgivaren betalat en ränta på ca 8 procent. Förmånsvärdet bör därför reduceras med  $\frac{8}{12}$  av däri ingående finansieringskostnad. Denna kan beräknas till  $(4 \text{ procent av } 42\,000 =) 1\,680$  kr. Förmånsvärdet bör således reduceras med 1 120 kr. Att N medgetts avdrag för erlagd ränta under inkomst av kapital medför inte annan bedömning. — Värdet av bilförmånen bör till följd av det sagda bestämmas till  $(10\,000 - 1\,120 - 725 - 1\,003 - 1\,700 =) 5\,452$  kr.

I besvär yrkade TI att förmånsvärdet skulle höjas med 1 120 kr men KR i Gbg fastställde LR:s dom.

TI gick vidare till RR som yttrade: N var under år 1978 anställd som bilförsäljare. Han förvärvade under året genom köp av sin arbetsgivare två bilar av märket Volvo 244 DL, vilka bilar arbetsgivaren efter viss tid köpte tillbaka för samma pris. Köpen finansierades genom amorteringsfria lån hos arbetsgivaren. N erlade under året ränta på lånen efter ca 8 procent per år med 3 245 kr. Arbetsgivaren bekostade bensin vid all tjänstekörning och vid viss privat körning. På grund härav har N erhållit en skattepliktig förmån genom sin anställning. Värdet av denna förmån bör beräknas med utgångspunkt i vad som anges i RSV:s föreskrifter m m om värdering av förmån av fri eller delvis fri bil vid inkomst av tjänst (RSV Dt 1978:29), vari fastställts förmånsvärdet för en bil i prisklass III av 1977 eller senare års modell vid en årlig körsträcka om 1 000 mil till 10 000 kr.

I föreskrifter m m tidigare under år 1978 (RSV Dt 1978:10) har RSV lämnat vissa uppgifter om värderingsprinciperna. Under rubriken kostnadsberäkningar anges härvid bl a: Vid förmånsvärderingen kommer även att medräknas den del av bilkostnaderna som utgörs av finansieringskostnaden, d v s en beräknad ränta på bilens värde. Denna del kommer att beräknas med utgångspunkt i bilens värde och efter en beräknad marknadsränta, justerad med hänsyn till avdragsrätten för skuldräntor. Denna marknadsränta kommer att beräknas till 2 procent över riksbankens diskonto vid årets ingång. Ränta kommer att beräknas till en tredjedel av denna marknadsränta avrundad till närmaste högre procenttal. För inkomståret 1978 kommer ränta att beräknas efter 4 procent.

Genom den överklagade domen har N beskattats för värde av bilförmån om 5 452 kr. Härvid har finansieringskostnaden upptagits till 4 procent av ett beräknat anskaffningspris för bilen av 42 000 kr eller 1 680 kr. Med hänsyn till att N betalat en ränta till arbetsgivaren på ca 8 procent har ett förmånsvärde beräknat efter 1 000 mils körning för bil i prisklass III eller 10 000 kr reducerats med bl a  $\frac{8}{12}$  av 1 680 kr eller 1 120 kr.

Frågan i målet gäller huruvida det förhållandet att N erlagt ränta till arbetsgivaren skall påverka värdet av den förmån Stig N erhållit. TI, som påpekat att N erhållit avdrag i förvärvskällan kapital för den erlagda räntan, 3 245 kr, gör gällande att någon reduktion av finansieringskostnader vid beräkning av förmånen inte skall ske.

RR har från RSV inhämtat att i underlaget för beräkning av förmånsvärdet 10 000 kr vid 1 000 mils körning av bil i prisklass III finansieringskostnaden upptagits till 1 200 kr. Eftersom N betalat viss ränta på lånen hos arbetsgivaren skall dock vid beräkning av storleken av förmånen finansieringskostnaden inte tas upp till sitt fulla belopp. Med hänsyn härtill och då han erlagt ränta till arbetsgivaren efter en procentsats motsvarande två tredjedelar av den i RSV Dt 1978:10 angivna marknadsräntan skall emellertid reduktion av finansieringskostnaden ske med endast 800 kr. Vid sådant förhållande skall värdet av

den av N åtnjutna förmånen höjas med  $(1\,120 - 800 = )320$  kr till 5 772 kr. (Dom 16.7. 1985)

En ledamot av RR var skiljaktig och anförde: Handlingarna utvisar att N i egenskap av bilförsäljare av sin arbetsgivare fått köpa en bil av märket Volvo 244 DL två gånger under beskattningsåret. Köpen finansierades genom amorteringsfria lån hos arbetsgivaren, för vilka erlades ränta under året med 3 245 kr motsvarande en ränta om ca 8 procent. Överenskommelsen med arbetsgivaren innebar också att denne vid byte av bil betalade den utbytta bilen med samma belopp som N erlagt för den.

Frågan i målet gäller på vilket sätt det förhållandet att N har erlagt ränta på lånen vid bilköpen skall påverka värdet av bilförmånen. Underinstanserna har ansett att räntekostnaden utgör finansieringskostnad, som direkt bör reducera kostnad av samma slag som ingår i bilförmånens värde enligt RSV:s anvisningar, och därför på angivna skäl nedsatt förmånsvärdet med 1 120 kr. Avdrag för beloppet 3 245 kr har till fullo medgetts i förvärvskällan kapital.

Det nämnda avtalet mellan N och hans arbetsgivare beträffande köp och utbyte av bil är uppenbarligen betingat av ett anställningsförhållande. Avtalet avvek anmärkningsvärt från vad som gäller vid vanliga köp särskilt såtillvida som N inte behövde amortera någonting på de lån han erhöll från arbetsgivaren och endast erlagga en låg ränta samt att priset för utbytt bil motsvarade N:s inköpspris för den. Dessa förhållanden bör enligt min mening medföra, att det av N till arbetsgivaren erlagda beloppet 3 245 kr — oavsett att N är formellt att anse som ägare av bilen — vid taxering inte skall anses utgöra ränta på lån utan en ersättning som erlagts för förmånen av delvis fri bil på grund av anställning. Beloppet bör direkt påverka bilförmånens värde och således inte få dras av som räntekostnad. Värdet av förmånen skall på grund härav nedsättas med  $(3\,245 - 1\,120 = )2\,125$  kr och taxeringen höjas med  $(3\,245 - 2\,125 = )1\,120$  kr.

*Anm.: Se RÅ79 1:22 samt RSV:s föreskrifter m m om värdering av förmån av fri eller delvis fri bil vid inkomst av tjänst; RSV Dt 1978:10; RSV Dt 1978:29.*

### **Fråga om rätt inkomstslag för avdrag för ränta på lån som upptagits för förvärv och innehav av premieobligationer. RÅ85 1:92**

Besvär av G i mål angående förhandsbesked.

I ansökan om förhandsbesked ställde G frågan i vilken förvärvskälla som räntor härförliga till lån för förvärv av premieobligationer skall få dras av, under inkomst av kapital eller, när obligationerna såldes, under inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. G önskade det senare. Bakgrunden till frågan är bestämmelserna i 36 § KL, vari stadgas bl a att avdrag får göras för "ränta på upplånade medel, som använts i tillfällig förvärvsverksamhet".

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked. Räntan på de lån som G tar upp för att finansiera köp och innehav av premieobligationer skall hänföras till inkomstslaget kapital och dras av enligt 39 § 1 mom KL. Detta gäller oberoende av om obligationerna har avyttrats under beskattningsåret eller ej och oberoende av innehavstidens längd och tidpunkten för emissionen av obligationslånet.

I sin motivering till beskedet anförde nämnden bl a: — RR har i en dom förra året (RÅ84 1:44), med hänvisning till departementschefens uttalanden i

propositionen 1927:102 s 402, funnit att bestämmelserna om ränteavdrag vid realisationsvinstberäkning får anses innebära att i fråga om aktier avdraget skall göras i den förvärvskälla dit avkastning av aktier skall hänföras. Eftersom utdelning på aktier i svenska bolag — bortsett från rörelsefallen — är hänförlig till intäkt av kapital, borde enligt RR ränta på lån som upptas i syfte att förvärva aktier också hänföras till förvärvskällan kapital. RR uttalade också att principen får anses gälla även om förvärvet av aktierna sker uteslutande i syfte att göra realisationsvinst och oberoende om utdelning på aktierna uppburits. — Den av RR angivna principen måste enligt nämndens mening anses tillämplig inte endast på aktier utan även på andra tillgångar vars löpande avkastning beskattas som intäkt av kapital. Premieobligationer faller inte inom denna grupp av tillgångar, eftersom de vinster som lottas ut på obligationerna är föremål endast för lotterivinstskatt. Vinsterna kan emellertid ses som en ersättning för en annars utfallande ränteavkastning som skulle ha varit hänförlig till intäkt av kapital. Redan mot denna bakgrund kan man, såsom TI gjorde i ärendet, hävda att det finns skäl att tillämpa den angivna principen även på premieobligationer. Det förhållandet att lagstiftaren valt att låta vinsterna beskattas i särskild ordning skulle med andra ord inte motivera att den löpande utgiftsräntan behandlades på annat sätt än ränta på lån avseende aktier m m. — Frågan om tillämpningsområdet för bestämmelserna om ränteavdrag i anvisningarna till 36 § KL måste emellertid enligt nämndens mening också ses ur ett annat och vidare perspektiv. Som nämnden funnit skall sådan ränta som betalas under år då avyttring inte sker dras av enligt 39 § 1 mom KL. Det betyder att full avdragsrätt i princip föreligger för den ränta som betalas dessa år. En ordning som innebar att räntan för avyttringsåret ”flyttades över” till realisationsvinstberäkningen skulle kunna medföra ojämna och för de skattskyldiga ibland otillfredsställande effekter. Skatteplikten för realisationsvinster på premieobligationer och andra tillgångar, som faller under 35 § 4 mom KL, samt avdragsrätten för realisationsförluster på sådana tillgångar är reducerad när avyttringen sker efter ett innehav på två—fem år. Effekten av ett ränteavdrag som gjordes vid vinst- eller förlustberäkningen skulle i dessa fall reduceras i motsvarande mån. Härtill kommer de ytterligare begränsningar i avdragsrätten för realisationsförluster som följer av punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL. Sker avyttringen efter fem år eller mera är realisationsvinsten helt skattefri och realisationsförlusten inte till någon del avdragsgill. Konsekvensen skulle bli att ränteavdraget i dessa fall gick helt förlorat. En ”överflyttning” av räntan för avyttringsåret till tillfällig förvärvsverksamhet skulle således på utgiftssidan få just sådana effekter som lagstiftaren, enligt uttalandena i förarbetena, velat undvika när det gäller aktier och annan avkastningsgivande egendom. — Av det anförda framgår att den tänkta ”överflyttningen” av låneräntan till tillfällig förvärvsverksamhet skulle få av lagstiftaren inte avsedda och för de skattskyldiga i många fall

oförmånliga konsekvenser. Nämnden drar av detta slutsatsen att bestämmelserna om ränteavdrag i anvisningarna till 36 § KL inte skall tolkas så att de omfattar ränta på lån som har tagits upp för att finansiera förvärv och innehav av den avyttrade tillgången.

Hos RR yrkade G att hans fråga skulle besvaras så att avdrag för räntekostnaderna skulle få göras under inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

RR ändrade inte förhandsbeskedet. (Dom 15.10. 1985; två ledamöter anförde särskild motivering.)

*Anm.: Se RÅ 84 1:44 samt prop 1927:102, s 402; K G A Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst, s 727; och Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet, Del 2, 7 uppl 1981, s 42.*

#### **Fråga om förutsättningar förelägg för eftertaxering. RÅ 85 1:71**

Besvär av AO hos mellankommunala skatterätten (MKSR) angående eftertaxering av H Aktiebolag för år 1976.

T o m 1980 års taxering innehöll 39 § 1 mom KL en föreskrift som innebar att, om ett aktiebolag (ej förvaltningsföretag) uppbar aktieutdelning som enligt 54 § KL inte var skattepliktig för bolaget, bolaget inte hade rätt till avdrag för sådan ränta på gäld som belöpte på aktierna i vidare mån än som räntan översteg utdelningen. Denna avdragsbegränsning upphävdes fr o m 1981 års taxering genom lag 1979:612.

I sin år 1976 avgivna deklaration uppgav bolaget innehav av aktier i ett brittiskt bolag och yrkade skattefrihet för utdelningen på aktierna under åberopande av att dessa utgjorde s k organisationsaktier och att utdelningen därför skulle vara undantagen från beskattning i enlighet med bestämmelserna i 54 § KL och gällande dubbelbeskattningsavtal.

TN följde deklarationen.

Hos MKSR yrkade AO att bolaget skulle eftertaxeras för belopp motsvarande utdelningen i fråga eftersom bolaget — trots den föreskrivna avdragsbegränsningen — gjort avdrag för hela räntekostnaden på lån avseende köp av aktierna i det brittiska bolaget.

MKSR — som konstaterade bl a att aktierna inte kunde anses utgöra organisationsaktier men väl s k rörelsebetingade aktier — biföll eftertaxeringsyrkandet.

KR i Gbg ansåg emellertid att förutsättningar inte förelåg att eftertaxera bolaget för ifrågavarande belopp och undanröjde följaktligen eftertaxeringen och påfört skattetillägg.

I besvär hos RR fullföljde AO sin hos MKSR förda talan och anförde till stöd härför att de av bolaget i deklarationsbilagan lämnade upplysningarna, om aktieinnehavet avsåg att motivera skattefriheten för utdelningen men ej avdragsrätten för räntor.

RR yttrade: Som KR antecknat i sin dom fogade bolaget till deklarationen en bilaga, vari bolaget klart framförde sin uppfattning om aktiernas karaktär av organisationsaktier och de huvudsakliga grunderna för denna uppfattning. Upplysningarna, som inte påståtts innehålla några oriktiga uppgifter i sak, gav i och för sig möjlighet att pröva riktigheten av bolagets uppfattning. Denna uppfattning åberopades visserligen närmast till stöd för yrkandet om skattefrihet för aktieutdelningen. Med hänsyn till den särskilda betydelse som frågan om aktiernas skatterättsliga karaktär hade för rätten till avdrag för skuldräntor, fanns det emellertid anledning att vid granskningen undersöka om ett underkännande av bolagets uppfattning skulle medföra att deklarationen inte kunde följas i detta hänseende. De av bolaget lämnade upplysningarna får därför, oavsett om bolagets uppfattning var befogad eller ej, anses ha varit fullt tillräckliga för åsättandet av en riktig taxering. Vid sådant förhållande saknas grund för eftertaxering. — RR bifaller inte besvären. (Dom 24.9.1985)

*Anm.: Se RÅ84 1:36.*

#### **Förälders räntefria lån till sitt hemmavarande minderåriga barn. — Skatteflykt? RÅ85 1:68**

Besvär av U angående förhandsbesked.

RR yttrade: Enligt ansökningen om förhandsbesked har U för avsikt att mot revers ge sin dotter, född 1979, ett räntefritt lån på 75 000 kr. Reversen skall löpa med en uppsägningstid på tio månader och en löptid om ca 20 år. De första tio åren skall vara amorteringsfria. Avsikten med transaktionen är att överföra kapital till dottern för placering med maximal tillväxt att användas för främst dotterns eventuella studier och liknande, varvid avkastningen sägs vara av underordnad betydelse. Lånetransaktionen och förvaltningen av de lånade medlen kommer såsom är föreskrivet att handhas och kontrolleras av god man och överförmyndare. Enligt lagen mot skatteflykt skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av bl a den skattskyldige om samtliga de i 2 § punkterna 1—3 i lagen uppställda villkoren är uppfyllda. Riksskatteverket har funnit att så är fallet beträffande det förfarande som målet avser. Enligt punkt 1 i paragrafen fordras att rättshandlingen, såvitt nu är i fråga, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Genom att låna ut medlen i stället för att själv göra dem avkastande och överlämna avkastningen till barnet erhåller U enligt förhandsbeskedet en skatteförmån, som med hänsyn till storleken av det belopp som skall lånas ut, inte kan anses som oväsentlig.

I förarbetena till lagstiftningen mot skatteflykt, främst prop 1980/81:17 och prop 1982/83:84 samt SkU 1982/83:20, har de olika villkoren i 2 § belysts i avseenden som har betydelse för den i målet aktuella situationen. I fråga om

beskattningsresultatet framhålls att med en skatteförmån enligt 2 § punkten 1 avses allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen (prop 1982/83:84 s 17).

I prop 1980/81:17 (s 27f) framhålls att förfarandet inte behöver leda till lägre skatt det aktuella taxeringsåret. I det sammanhanget behandlas även det förhållandet att man inom en familj kan vinna vissa skattemässiga fördelar — om man ser till den sammanlagda beskattningen — genom omfördelning av egendomen eller dylikt. Frågan är därvid, sägs det, om omfördelningen skall anses utgöra en avgörande förändring eller om förutsättningarna för skatteflyktsklausulens tillämpning skall anses uppfyllda trots denna. Det framhålls att bedömningsproblem uppkommer här som inte sällan följer av den nuvarande familjebeskattnings allmänna utformning. Enligt propositionen kan det knappast anses lämpligt att söka generellt bota förekommande ofullkomligheter i den lagstiftningen med hjälp av en allmän skatteflyktsklausul utan i stället bör lagstiftningsåtgärder vidtas som direkt rör de grundläggande materiella civil- och skatterättsliga reglerna.

Enligt praxis (jfr RÅ 1960 Fi 152) påförs en långivare som inte betingat sig marknadsmässig ränta på ett lån till sitt barn inte någon motsvarande skälig ränta eller dylikt på grund härav. På skatterättsliga grunder finns inte någon skyldighet för en skattskyldig att tillse att hans kapital får avkastning.

Genom att U lämnar ett räntefritt lån till sitt barn — som kommer att beskattas för uppkommande avkastning på medlen — i stället för att skänka avkastningen till barnen sedan den beskattats hos honom, kan han inte anses åtnjuta någon skatteförmån vid inkomsttaxeringen. På grund härav och då lånet inte påverkar förmögenhetstaxeringen för U:s del, är kravet för lagens tillämpning enligt 2 § punkten 1 inte uppfyllt. För utgången i målet finns därför inte anledning att pröva om de ytterligare villkoren för lagens tillämpning är uppfyllda.

Med ändring av förhandsbeskedet och med bifall till besvären förklarar RR att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på det i förhandsbeskedet avsedda förfarandet. (Dom 16.8. 1985).

#### **Fråga om tillämpning av lagen mot skatteflykt i fall av avsiktligt framkallad realisationsförlust vid försäljning av fastighet till barn. RÅ85 1:69**

Besvär av L angående förhandsbesked.

L, som beräknade att i samband med visst aktiebyte få redovisa en beskattningsbar realisationsvinst på över 4 milj kr, övervägde att under 1984 sälja samtliga sina genom bytet nyförvärvade aktier och för köpeskillingen köpa en hyresfastighet för en köpeskillning av ca 15 milj kr, vars taxeringsvärde uppgick till omkring 11 milj kr. — L önskade samtidigt berika sina två barn, var-

för han övervägde att sälja fastigheten till barnen för en köpeskilling som motsvarar fastighetens taxeringsvärde. — Under hänvisning till ovan angivna förutsättningar hemställde L om rättsnämndens svar på följande fråga, RSV:s rättsnämnd har i förhandsbesked publicerat i RSV/FB Dt 1982:7 förklarat, att kvittning av en avsiktligt framkallad realisationsförlust vid en försäljning av en fastighet mot en realisationsvinst vid en försäljning av aktier inte ansetts utgöra ett led i ett förfarande som innebär att någon skattebestämmelse kringgås. Anses ovan beskrivna tilltänkta rättshandlingar — med beaktande av det refererade förhandsbeskedet och med hänsyn till ändringen av lagen mot skatteflykt (SFS 1983:75) — vara sådana att de skulle omfattas av lagen mot skatteflykt?

TI anförde i yttrande över ansöknings: Den tänkta rättshandlingen ingår i ett förfarande som — om det genomförs — medför en inte oväsentlig skatteförmån för sökanden. — Det är uppenbart att skatteförmånen utgör det huvudsakliga skälet till det tänkta förfarandet att försälja fastigheten till pris obetydligt överstigande taxeringsvärdet. För barnen hade det varit förmånligare om överlåtelsen hade skett till pris obetydligt understigande taxeringsvärdet. Barnen hade härvid måst betala en mindre gåvoskatt men detta uppvägs mer än väl av att faderns förvärvspris utgör deras skattemässiga ingångsvärde för fastigheten vid en framtida försäljning. För L själv saknar det — om man bortser från inkomstbeskattningseffekterna — i stort sett betydelse om överlåtelsen sker obetydligt över eller under taxeringsvärdet. — Den förlust som skulle uppkomma vid den tänkta fastighetsförsäljningen är konstlad såtillvida att den inte kan anses utgöra verklig förlust för L utan har förlusten skapats för att berika barnen och — genom den tänkta skatteförmånen — L personligen. Att vid inkomsttaxeringen medge avdrag för dylik konstlad förlust måste anses strida mot skattereglernas allmänna uppbyggnad och framförallt mot dessa reglers ändamål. En taxering på grundval av L:s tänkta förfarande får därför anses strida mot lagstiftningens syfte. Till stöd för nu framförd uppfattning åberopas särskilt att i propositionen om skatteflyktlagen i dess nya lydelse (prop 1982/83:84) har vederbörande departementschef å s 10 angett att en huvudtyp av skatteflykt kännetecknas av att den skattskyldige utnyttjar bl a avdragsregler på ett inte avsett sätt. På s 13 anger departementschefen tillskapade konstlade förluster för att få avdragsrätt som exempel på skatteflyktsförfaranden. — Om Ove L försäljer ifrågavarande fastighet till sina barn på angivet sätt får skatteflyktlagen anses tillämplig innebärande att vid L:s inkomsttaxering hänsyn ej skall tas till sagda rättshandling. Kvittningsbar realisationsförlust från försäljningen av fastigheten skulle härigenom ej föreligga för Ove L. — TI hemställde att ansökan skulle besvaras enligt det ovan anförda.

RSV:s nämnd för rättsärenden yttrade bl a:

Med hänsyn till den korta tiden mellan köpet och försäljningen av fastigheten och omständigheterna i övrigt i ärendet får det antas att L:s anskaffningskostnad för fastigheten i stort sett återspeglar dess marknadsvärde vid avyttringstillfället. Det tilltänkta försäljningspriset kommer således att betydligt understiga marknadsvärdet. Medges L avdrag för realisationsförlust med utgångspunkt i omkostnadsbeloppet för fastigheten och köpeskillingen vid en försäljning till barnen, erhåller han härigenom en inte oväsentlig skatteförmån. — L har uppgett att han med försäljningen av fastigheten till barnen för ett belopp som motsvarar taxeringsvärdet avser att berika dessa. Trots detta finner emellertid nämnden att skatteförmånen kan antas utgöra det huvud-

sakliga skälet till förfarandet. — Genom det planerade förfarandet med köpet och försäljningen av fastigheten tillskapar L en konstlad realisationsförlust. Enligt nämndens mening måste en taxering på grundval av förfarandet anses strida mot grunderna för bestämmelserna om avdrag för realisationsförlust. — Sammanfattningsvis finner nämnden således att lagen mot skatteflykt är tillämplig på det tilltänkta förfarandet. Nämnden svarar i enlighet med detta ja på den ställda frågan.

L överklagade förhandsbeskedet hos RR som yttrade:

RR delar RSV:s bedömning att vid en tillämpning enbart av KL:s regler den realisationsförlust som uppkommer för L vid försäljning av fastigheten till barnen får dras av från realisationsvinsten vid försäljning av aktierna.

Frågan i målet gäller om man med stöd av 2 och 3 §§ lagen mot skatteflykt vid taxeringen skall bortse från realisationsförlusten. För att så skall ske krävs enligt 2 § att tre förutsättningar är uppfyllda.

Den första förutsättningen innebär att de transaktioner som leder till realisationsförlusten skall ingå i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för Ove L. Att så är fallet är ovedersägligt och för övrigt medgivet av L.

Enligt den andra förutsättningen skall skatteförmånen kunna antas vara det huvudsakliga skälet för förfarandet. Vad som menas härmed har närmare utvecklats i förarbetena till lagen. Departementschefen (prop 1982/83:84 s 21) framhöll att det krävs att skattefördelarna träder i förgrunden på ett sådant sätt att förfarandet i övrigt framstår som mer eller mindre meningslöst. Lagrådet betonade att bedömningen av den skattskyldiges avsikter med förfarandet måste göras med stor varsamhet. För att skatteförmånen skall anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet borde fordras att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen (prop s 44). Skatteutskottet anslöt sig till dessa lagrådets uttalanden (SkU 20 s 13).

Oavsett vilken vikt L fäst vid den skatteförmån som uppkommer genom transaktionerna med fastigheten, innebär dessa en betydande förmögenhetsöverföring från honom till hans barn. Även om man bortser från skatteförmånen, blir förfarandet alltså meningsfullt. Skatteförmånen kan därför inte antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Med denna bedömning saknas anledning att pröva om den tredje förutsättningen för att bortse från realisationsförlusten är uppfylld.

På grund av det anförda finner RR att lagen mot skatteflykt inte skall tillämpas på det tilltänkta förfarandet. Den ställda frågan skall därför besvaras nekande.

RR ändrar förhandsbeskedet i enlighet härmed. (Dom 31.10.1985)

*Anm.: Se RÅ78 1:25; RÅ80 1:57.*