

Handelshögskolan vid
Göteborgs universitet
Juridiska Institutionen

Lättnadsreglerna

*- en gåvoskatterättslig redogörelse och analys av reglerna
vid generationsskifte av företagsförmögenhet*

Tillämpade studier 20 p. HT 2003
Uppsats inom ämnet Skatterätt
Handledare: Professor Robert Pålsson
Av: Linda Svärd

Innehållsförteckning

Förkortningar	4
1. Inledning	5
1.1. Introduktion	5
1.2. Syftet med uppsatsen	5
1.3. Frågeställningar	6
1.4. Avgränsningar	6
1.5. Metod	7
1.6. Disposition	7
2. Begrepp	8
2.1. Gåva	8
2.1.1. Civilrättslig innebörd	8
2.1.2. Skatterättslig innebörd	8
2.2. Företagsförmögenhet och generationsskifte	9
3. Kort historik bakom reglerna	9
4. Lättnadsreglernas syfte	10
5. Förutsättningar för att tillämpa lättnadsreglerna	10
5.1. Lagstiftning och lagrum	10
5.2. Företagsform	11
5.2.1 Neutralitetsprincipen	11
5.3. Lättnadsreglernas objekt	11
5.3.1. Egendom som omfattas av reglerna	11
5.3.2. Egendom som faller utanför reglerna	13
5.3.3. Rörelsefrämmande egendom och skulder	14
5.4. Krav på att tillgångar skall vara större än skulder	14
5.5. Ytterligare krav för gåvor	15
6. Värdering	15
6.1. Kort om värdering enligt Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	15
6.2. Substansvärdering av företagsförmögenhet	16
6.2.1 Tidpunkt för värdering och tillvägagångssätt	17
6.2.2. Fastighet	18
6.2.3. Inventarier och lager	18
6.2.4. Övriga tillgångar	19
6.2.5. Skulder	20
6.3. Likvidationsvärde och avkastningsvärde	20

7. Reduceringsregeln och lätttnadsreglernas skattemässiga effekt.....	21
8. Krav för lätttnad vid gåva	23
8.1. Allmänt.....	23
8.2 Utan förbehåll.....	24
8.2.1. Allmänt	24
8.2.2. Blandat fång.....	24
8.2.3. Förbehåll om diverse förmögenhetsöverföringar	26
8.2.4. Överlåtelseförbud och hembudsskyldighet.....	28
8.2.5. Tillförsäkra sig anställning eller styrelseplats	29
8.2.6. Givaren hyr eller arrenderar den bortgivna egendomen	30
8.2.7. Enskild egendom och särskild förvaltning	30
8.2.8. Sekundosuccession	31
8.2.9. Smittoeffekt	31
8.2.10 Sammanfattning av kravet på att gåvan skall ges utan förbehåll.....	32
8.3. All givarens rätt till förvärvskällan eller del av förvärvskällan	33
8.3.1. Allmänt.	33
8.3.2. Vad ingår i förvärvskällan?	34
8.3.3. Sakligt och tidsmässigt samband.....	36
8.3.4. Likvida medel	38
8.3.5. Successiva överlåtelser	39
8.3.6. Sammanfattning av kravet all givarens rätt till förvärvskällan.....	39
8.4. Förbud att avhända sig egendomen inom fem år	40
8.4.1. Allmänt	40
8.4.2. Väsentlig del	42
8.4.3. Omstruktureringar	44
8.4.4. Sammanfattning av förbudet att avhända sig egendomen inom 5 år	47
8.5. Rättsutvecklingen	47
9. Ändringsförslag	48
9.1. SOU 2002:52	48
9.2. Lagrådsremiss.....	49
9.2.1. Allmänt	49
9.2.2. Förändring av 43 § 2 st AGL.....	50
10. Avslutande diskussion	53
Källförteckning.....	54
Bilaga:	
1. Utdrag ur den upphävda lagen om förmögenhetsskatt (1947:577).....	57

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
anv.	anvisning
AvtL	Avtalslag (1736:1232).
Dir	Direktiv
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätten
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JB	Jordabalken (1970:994)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
mom.	moment
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd. 1
Prop.	Proposition
p.	punkt
RH	Rättsfall från hovrätterna
RiG	Rättsfallsinformation, serie Gåva (Riksskatteverket)
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets rekommendationer, Direkt skatt - Taxering
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFL	Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SN	Tidningen Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
ÄFSL	Äldre Förmögenhetsskattelag (1947:577)

1. Inledning

1.1. Introduktion

Denna uppsats har generationsskifte av företagsförmögenhet genom gåva som utgångspunkt. Överlåtelse av familjeföretaget till den yngre generationen, när det är dags för den äldre generationen att dra sig tillbaka, innebär att den upparbetade verksamheten behålls inom familjen.

Genom att överlåta verksamheten inom familjen uppstår en rad positiva effekter.¹ Kunskap som den yngre generationen erhållit genom att under sin uppväxt haft inblick i företaget är mycket betydelsefull. Man kan säga att de har haft en insiderposition. Detta gör att den yngre generationen ofta vet hur företaget skall drivas effektivt. Till skillnad från arv kan man genom gåva avgöra vem eller vilka som är mest lämpade att överta företaget. Att bevara detta kunnande inom företaget kan vara avgörande för dess framtid. Vidare känner den yngre generationen vanligtvis stark lojalitet mot företaget, anställda, verksamhetsorten och den äldre generationen. Detta utgör starka incitament för att bevara verksamheten och öka dess tillväxt.

Med beaktande av generationsskiftets positiva effekter har man sökt att underlätta denna typ av skifte. Därför infördes lättnadsreglerna vid gåva av företagsförmögenhet. Vanligtvis skall gåvoskatt betalas vid gåva. Skatten relateras till gåvans värde. Förenklat innebär lättnadsreglerna att gåvan (företagsförmögenheten) får värderas på ett gynnsamt sätt och att gåvans värde sedan får reduceras till 30 procent.² Man får således endast betala gåvoskatt på 30 procent av den förmögenhet som man erhåller.³ Vid införande av reglerna beaktade man risken att dessa fördelaktiga regler skulle missbrukas. Man införde därför vissa krav för att försäkra sig om att lättnadsreglerna inte skulle komma att användas och utnyttjas i andra fall än vid typiska generationsskiften.⁴

1.2. Syftet med uppsatsen

Mitt mål med uppsatsen är att på ett enkelt sätt beskriva vad de komplicerade reglerna om lättnad vid gåva av företagsförmögenhet innebär och i vilka situationer de får användas. Jag vill genom uppsatsen lära mig själv och läsaren att praktiskt kunna tillämpa reglerna. För detta krävs bland annat att man vet hur egendom skall värderas och vad de otydliga kraven i 43 § 2 st lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt innebär. Detta lagrums innehåll är svårt att utläsa ur lagtexten. Därför kommer rättsläget beträffande detta lagrums tillämpning att analyseras.

För att öka förståelsen för reglerna vill jag beskriva varför och hur de har tillkommit. Jag tänker dock inte bara blicka bakåt utan även framåt. Förslag till lagändringar av lättnadsreglerna finns. Dessa kommer även att tas upp för att läsaren skall veta hur reglerna kan komma att se ut i framtiden.

¹ Sund, s 46 ff

² Se kap. 6.

³ Se kap. 7.

⁴ Se kap. 8

Målgruppen jag skriver till är inte den insatte skattejuristen som vill bredda sina kunskaper om lättnadsreglerna. Uppsatsen är istället skriven till personer, främst kanske jurister, som inte är insatta i reglerna och vill ha en grundläggande förståelse för dem.

1.3. Frågeställningar

För att uppfylla syftet med uppsatsen tänker jag besvara följande frågeställningar:

- Vilket syfte har lättnadsreglerna och hur har de tillkommit?
- Vilken skattemässig effekt har reglerna vid ett generationsskifte av företagsförmögenhet genom gåva?
- Vilka förutsättningar uppställs för att en gåva skall omfattas av lättnadsreglerna?
 - Vilka typer av företagsformer?
 - Vad för slags egendom?
 - När och på vilket sätt skall värdering ske?
 - Vilka krav ställs för att få tillämpa reglerna?
- Hur ser lättnadsreglernas framtid ut?

1.4. Avgränsningar

Jag har valt att inrikta uppsatsen på lättnadsreglernas tillämpning vid generationsskifte då företagsförmögenhet överförs genom gåva. Motsvarande regler gäller även vid arv, med bortseende från kraven i 43 § 2 st AGL. Arvsfallen behandlas inte specifikt.

Många andra regler i lagen om arvsskatt och gåvoskatt blir aktuella vid ett generationsskifte av företagsförmögenhet genom gåva, exempelvis regler om skatteskalor (28 §) och skattefriutdelning (39 §). Jag har valt att endast behandla lättnadsreglerna, vilket innebär att en avgränsad del av generationsskiftet beskrivs. Enklare exempel förekommer dock där hela generationsskiftets gåvoskattemässiga effekter beräknas. Vid ett generationsskifte genom gåva uppstår även skatteeffekter enligt annan skattelagstiftning. Dessa kan inte behandlas inom ramen för denna uppsats.

När jag beskriver hur tillgångar och skulder skall värderas vid användning av substansvärderingsmetoden är denna redogörelse långtifrån fullständig. Endast några, dock vanliga och viktiga, tillgångs- och skuldposter tas upp.

Lättnadsreglerna vid gåva är mycket omfattande och det är många komponenter som måste beaktas. Att beskriva alla dessa uttömmande i en 20 poängsuppsats är helt omöjligt. Samtidigt anser jag att det är viktigt med en helhetsbild, visserligen förenklad, av reglerna för att förstå hur de skall användas. Därför har jag gjort många avgränsningar för att få fram det mest centrala i reglerna. I kapitel åtta har jag för avsikt att gå lite mer ned på djupet, dock fortfarande med beaktande av att det skall rymmas inom en 20 poängsuppsats.

1.5. Metod

Jag har använt traditionell juridisk metod genom att jag har studerat rättskällorna. Med utgångspunkt i lagtexten har jag sökt utreda och analysera dess innebörd genom att använda mig av förarbeten, doktrin och prejudikat.

Till skillnad från relevant lagtext är de övriga rättskällorna omfattande. Det finns visserligen inte någon "ren" bok om lättnadsreglerna vid gåva, men det finns flera om arvs- och gåvoskatt samt om generationsskifte av företagsförmögenhet i stort, där reglerna om lättnad ofta utgör en del. Så min uppgift när jag studerat rättskällorna har till stor del handlat om att sälla information istället för att söka.

Första delen av uppsatsen, kapitlen två till sju, är deskriptiva till sin natur. Jag har här sökt att skapa en förståelsebas för reglerna. Denna del är inte problematiserande. I andra delen, kapitel åtta, har jag försökt att analysera rättsläget vad gäller kraven i 43 § 2st AGL. Utgångspunkten har då varit förarbetena och rättspraxis.

1.6. Disposition

Uppsatsen inleds med att det i kapitel två redogörs för centrala begrepp. Dessa är av stor betydelse för förståelsen av regelverket. En kort tillbakablick till hur reglerna tillkommit ges i tredje kapitlet. I kapitel fyra beskrivs vilket syfte reglerna avser att tjäna.

Femte kapitlet beskriver förutsättningarna för att tillämpa reglerna, bland annat företagsform, typ av förmögenhet och verksamhet. I kapitel sex redogörs för hur och när värdering skall ske. Av sjunde kapitlet framgår vilken skattemässig effekt en tillämpning av lättnadsreglerna ger. Den omfattande rättspraxis kring lättnadsreglerna som finns beskrivs i kapitel åtta, där kraven i 43 § 2 st AGL tas upp och analyseras. Slutligen redogörs i kapitel nio för lagförslag som finns för att förändra lättnadsreglerna.

2. Begrepp

2.1. Gåva

2.1.1 Civilrättslig innebörd

Varken i den civilrättsliga lagstiftningen eller i något av dess förarbeten finns begreppet gåva definierat. Inte heller någon omfattande rättspraxis har utarbetats. Man får istället ta hjälp av doktrinen för att få veta om dess innebörd. Där har tre grundläggande rekvisit pekats ut för att en gåva skall anses föreligga. Det skall vara frågan om en *förmögenhetsöverföring* som skett *frivilligt* och med *gåvoavsikt*. Objektivt iakttagbara omständigheter skall ligga till grund för bedömningen om rekvisiten är uppfyllda.⁵ Det spelar ingen roll vad givaren och mottagaren själva kallar överlåtelsen. Ett köp kan klassas som gåva om dessa rekvisit uppfylls.

Genom *förmögenhetsöverföringen* minskar, som huvudregel, givarens förmögenhet samtidigt som gåvomottagarens ökar. Minskningen och ökningen behöver inte vara lika stor. Detta kan ses som gåvans objektiva moment. Det förekommer dock fall då förmögenhetsöverföringen inte är så tydlig, men att det ändå ansetts vara frågan om en gåva.⁶

Gåvoavsiktsrekvisitet innebär att givaren skall ha för avsikt att ekonomiskt berika gåvomottagaren. Det skall finnas en benefik avsikt, vilket innebär att det skall ske utan motprestation. Att gåva skall ske med gåvoavsikt utesluter sådan prestationer som inte sker *frivilligt*, utan grundas på ett rättsligt anspråk, i lag, dom eller avtal. Som exempel på detta kan nämnas skyldigheten att betala underhållsbidrag. Avsiktsrekvisitet utgör gåvans subjektiva moment.

En gåva kan förenas med villkor, exempelvis att gåvan skall vara gåvomottagarens enskilda egendom. Huvudregeln är att ett villkor är giltigt om gåvomottagaren accepterar det. Villkoret får dock inte strida mot god sed enligt 36 § AvtL, vilket exempelvis kan innebära att det alltför starkt inskränker gåvomottagarens handlingsfrihet. Det kan även vara frågan om ett otillåtet villkor om det strider mot annan lag, t ex Aktiebolagslagen (1975:1385) eller immaterialrättsliga regler.⁷

2.1.2. Skatterättslig innebörd

Det skattemässiga gåvobegreppet bygger på det i doktrinen definierade civilrättsliga begreppet. Den civilrättsliga innebörden utgör yttre gräns för den skatterättsliga.⁸ En skatterättslig gåva föreligger inte om den inte uppfyller rekvisiten för att vara en gåva civilrättsligt. En civilrättslig gåva kan dock föreligga utan att det är frågan om en skattepliktig gåva. Det skatterättsliga gåvobegreppet är således snävare än det civilrättsliga.⁹

⁵ Englund, s 104 f.

⁶ Silverberg, SN 1993 s 696 ff.

⁷ Svensson, s 231

⁸ Sund, s 261

⁹ Waller, s 130

Vid civilrättslig gåva är, som ovan nämnts, huvudregeln att villkor är giltiga. För att få tillämpa lättnadsreglerna vid gåva av företagsförmögenhet är huvudregeln den motsatta. Som nedan kommer beskrivas innebär ett villkor oftast att möjligheten till lättnad går förlorad.¹⁰

2.2. Företagsförmögenhet och generationsskifte

Företagsförmögenheten kan beskrivas som tillgångar som lagts ned i en verksamhet, så kallat arbetande kapital. Ofta är dessa tillgångar bundna i företaget för lång tid och de kan även vara belastade med latent inkomstskatteskulder. Ett annat sätt att beskriva företagsförmögenheten är att beräkna summan av tillgångarna minus skulderna. Det vill säga företagsförmögenheten motsvarar det egna kapitalet. Företagsförmögenheten är således tillgångar som införskaffats med egna medel och inte via lån.

Generationsskifte är nog för de flesta ett vedertaget begrepp. Det har dock ett brett tillämpningsområde och används i många olika sammanhang. Eftersom begreppet är centralt för uppsatsen vill jag därför definiera dess innebörd i detta sammanhang. När jag skriver om generationsskifte åsyftar jag att företagsförmögenhet övergår till någon i rätt uppstigande eller nedstigande led. I praktiken nästintill uteslutande till nedstigande led genom att föräldrar till sina barn överlåter sitt företag. Scenariot är ofta att fadern, som nått pensionsåldern, vill att sonen skall ta över den verksamhet som han byggt upp.

3. Kort historik bakom reglerna

Lättnadsreglernas historia börjar år 1970 då särskilda lättnader för företagsförmögenhet infördes. Dessa gällde vid arvs- och förmögenhetsbeskattning, men inte vid gåvobeskattning.¹¹ Dessa lättnader var dock provisoriska till sin natur. Genom lag 1974:312 fick lager och inventarier, som ingick i de då gällande förvärvskällorna rörelse och jordbruksfastighet, tas upp till det lägsta värde som kunde godtas vid inkomstbeskattning.¹² Samma år kom lättnadsreglerna att utvidgas till att även omfatta gåva av företagsförmögenhet, särskilda krav ställdes dock (de s.k. spärreglerna).¹³

Genom lag 1977:1174 infördes substansvärderingsmetoden och den 30-procentiga reduceringsregeln.¹⁴ Substansvärdering innebär i korthet att man fastställer substansvärdet av den förmögenhet som lagts ned i en rörelse, ett skogsbruk eller ett jordbruk.¹⁵ Detta värde reducerades sedan till 30 procent. Spärregler från 1974 fortsatte att gälla. Från och med 1982 kom lättnadsreglerna att gälla för alla icke börsnoterade företag.¹⁶

I stort sett kan man säga att dagens regler om lättnad för företagsförmögenhet vid gåva har haft så gott som samma utformning sedan 1982. Endast mindre justeringar har senare skett.

¹⁰ Se nedan kap. 8.2.

¹¹ Prop. 1970:71

¹² Prop. 1974:98

¹³ Prop. 1974:185, SFS 1974:1053

¹⁴ Prop. 1977/78:40

¹⁵ Utförligare redovisning nedan kap. 6.2.

¹⁶ Prop. 1981/82:191, SFS 1982:338

Bland annat genom lag 1990/91:54 då inkomstslaget näringsverksamhet infördes i den svenska skattelagstiftningen.

Genom SOU 2002:52 och en lagrådsremiss har förslag lagts fram för en lagändring.¹⁷ Innehållet i förslagen behandlas i kapitel 9.

4. Lättnadsreglernas syfte

Lättnadsreglerna för gåva av företagsförmögenhet tillkom dels för att anpassa gåvobeskattningen med de lättnader som gällde för företag vid förmögenhets- och arvsbeskattning, se ovan. Likformighet eftersträvades mellan livstidsöverlåtelse och dödsfallsöverlåtelse. Dels, vilket var den huvudsakliga anledningen, för att generationsväxlingar av familjeföretagsförmögenhet skulle underlättas.¹⁸

Arvsskatt, gåvoskatt och förmögenhetsskatt är inte avdragsgilla vid inkomstbeskattning. Detta innebär stora likviditets- och kapitalanskaffningsproblem för företagare, som ofta måste finansiera dessa skatter med medel ur verksamheten. Uttag leder till inkomstbeskattning samt påförande av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. Ofta är tillgångarna i företag bundna för en längre tid, samt belastas med latent skatteskulder. Detta innebär ekonomiska hinder mot generationsskifte av företagsförmögenhet. Lättnadsreglerna var ett sätt att mildra dessa ekonomiska problem.¹⁹

Det uppställdes dock vissa krav för att få tillämpa lättnadsreglerna vid gåva. Att dessa begränsningar endast finns för gåvor beror på att givaren och mottagaren, till skillnad från vid arvsfrågor, i samförstånd kan utforma gåvan med hänsyn till de skattemässiga effekterna. Det finns därför väsentliga risker för missbruk genom att gåvoskatteunderlaget otillbörligen minskas eller att det uppstår tvivel om gåvans utformning.²⁰

5. Förutsättningar för att tillämpa lättnadsreglerna

5.1. Lagstiftning och lagrum

För att utläsa lättnadsreglernas innebörd får man tillämpa flera olika lagar och lagrum. Först och främst får man gå till arvs- och gåvoskattelagens 22 § 3 mom, 23 § B 5 st, 23 § F 3 st samt 43 § 2st. Dessa paragrafer hänvisar sedan till den upphävda lagen om förmögenhetsskatt (1947:577), där det materiella innehållet finns.²¹ Denna lag upphävdes år 1991. De begrepp som då gällde måste man fortfarande använda sig av för att kunna tillämpa lättnadsreglerna korrekt. För att få reda på dess innebörd kan man behöva vända sig till annan upphävd lagstiftning, främst den upphävda kommunalskattelagen (1928:370).

¹⁷ Dir 1999:72

¹⁸ Prop. 1974:185, s 11

¹⁹ Englund, s 17 och 26

²⁰ A prop. s 11 och 16, mer om detta i kap. 8.

²¹ Se bilaga 1.

5.2. Företagsform

Lättnadsreglerna äger tillämpning oavsett företagsform. Detta kan ses som en led i önskemålet att genomföra neutralitetsprincipen inom skatterätten.²² Egendomen som omfattas kan således vara direktägd i enskild näringsverksamhet, eller indirekt ägd genom aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag eller ekonomiskt förening. Att det förhåller sig på detta sätt framgår av 10 st anvisningarna p. 2 till 3 och 4 §§ ÄFSL. Där stadgats att anvisningarnas bestämmelser, där lättnadsreglernas materiella innehålls finns, ”tillämpas även när förvärvskällan innehas indirekt genom förmedling av juridisk person”.

För aktiebolag är reglerna tillämpliga på onoterade bolag. Det vill säga aktiebolag vars aktier inte är börsnoterade eller annars är föremål regelbundna noteringar. För aktier som är noterade gäller istället värderingsreglerna i 23 § B 1- 4 st AGL.²³

5.2.1. Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna skall vara neutrala inför den skatteskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Reglerna skall bland annat inte påverka val av företagsform, kapitalplaceringsalternativ eller boendeform. De olika alternativen skall leda till samma förhållande före liksom efter skatt.²⁴

Genom att lättnadsreglerna gäller oavsett företagsform uppstår neutralitet. Alla företagsformer får samma gynnsamma skattefördelar.

5.3. Lättnadsreglernas objekt

5.3.1. Egendom som omfattas av reglerna

Det är tre typer av egendom som kan åtnjuta lättnad. Dessa tre är lös egendom i direktägd näringsverksamhet, andelar och aktier i föreningar och bolag som inte är noterade och slutligen fast egendom i näringsverksamhet. För direktägd lös egendom i näringsverksamhet tar man vid tillämpning av lättnadsreglerna utgångspunkt i 23 § 3 st AGL. För onoterade aktier i aktiebolag och andelar i ekonomiska föreningar samt i handelsbolag gäller istället 22 § B 5 st AGL och för fast egendom i näringsverksamhet 22 § 3 mom. AGL som utgångspunkt. Att reglerna även är tillämpliga vid gåva framgår av 23 § B 5 st och 43 § 2 st AGL.

Det ställs dock upp förutsättningar för att företagsegendomen skall omfattas av lättnadsreglerna. Genom hänvisningar, i 22 § 3 mom, 23 § B 5 st och 43 § 2 st, till punkt 2 första, sjunde och åttonde styckena av anvisningar till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om förmögenhetsskatt (1947:577), framgår i vilken slags näringsverksamhet egendomen skall ingå för att erhålla lättnad vid gåva.

Av första stycket i anvisningarna framgår att det endast är egendom som hör till förvärvskälla eller delar av förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet som är att hänföra till jordbruksfastighet och rörelse som omfattas. Eftersom lagen upphävdes 1991 måste man

²² Se nedan kap. 5.2.1.

²³ Se nedan kap. 6.1.

²⁴ Lodin, s 35 f .

avgöra vad som hänförs dit utifrån vad som då gällde. Av 1 § 3 st ÄFSL framgår att rörelse och jordbruksfastighet har den betydelse som anges i kommunalskattelagen (1928:370) intill den 1 juli 1990, det vill säga före skattereformen. Man måste därför således beakta annan, idag upphävd, skattelagstiftning

I nu gällande inkomstskattelag (1999:1229) definieras rörelse som annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknade tillgångar. Om dessa tillgångar innehåses som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen.²⁵ Det är då frågan om värdepappersrörelse. Fastighetsförvaltning omfattas även av definitionen. Jordbruk behandlas inte för sig, utan ingår i inkomstslaget näringsverksamhet. Både rörelse och jordbruk utgör idag således en del av inkomstslaget näringsverksamhet. Hit hänförs även förvaltande verksamhet.

Innan reformen 1991 var rörelse och jordbruksfastighet två olika inkomstslag. Förvärvskällan jordbruksfastighet omfattade även skogsbruk. Inom ramen för vad vi idag kallar inkomst av näringsverksamhet fanns även ett tredje inkomstslag; annan fastighet. Detta inkomstslag omfattade bland annat yrkesmässig fastighetsuthyrning och fastighetsförvaltning.²⁶

All företagsförmögenhet som idag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet omfattas således inte av lätttnadsreglerna. Inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet är således snävare än inkomstslaget näringsverksamhet. Däremot får viss annan egendom som enligt då gällande regler inte ansågs ingå i inkomstslagen rörelse eller jordbruksfastighet, ändå behandlas som det och omfattas av lätttnadsreglerna. Detta framgår av sjunde och åttonde styckena anvisningarna p. 2 till 3 och 4 §§.

Av sjunde stycket, i ovan angivna anvisningar, framgår att egendom som ingår i industrienhet som utgör täktmark, och i förekommande fall industribyggnad på sådan mark eller i exploateringsenhet, omfattas av lätttnadsreglerna även om den inte är en tillgång i rörelsen, enligt då gällande regler. I åttonde stycket stadgas att mark och byggnader som regelbundet upplåtes för fritidsuthyrning till annan än närstående omfattas av lätttnadsreglerna även om den inte är en tillgång i rörelsen, enligt då gällande regler. Vilka som är närstående framgår av nionde stycket. Detta dock under förutsättning att dessa byggnader och mark utgörs av minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ligger på en och samma ort. Dessa tillgångar hänförs normalt annars till då gällande inkomstslag annan fastighet.

Stycke sju och åtta utvidgar således lätttnadsreglernas tillämpningsområde till att omfatta även två typer av särskilda förvärvskällor som inte ryms under inkomstslagen rörelse eller jordbruksfastighet. Dess praktiska betydelse torde dock vara begränsad, eftersom det rör sig om två specifika fall.

²⁵ 2:24 IL

²⁶ Lodin, s 227 samt Silfverberg, s 167

5.3.2. *Egendom som faller utanför reglerna*

Vissa typer av verksamheter omfattas inte av lättnadsreglerna. Ett företag som bedriver fastighetsförvaltning eller kapitalförvaltning åtnjuter inte lättnad. Detta beror på att dessa typer av verksamheter inte omfattades av inkomstlagen rörelse och jordbruksfastighet, utan av inkomstlagen annan fastighet och kapital.²⁷ Ibland är verksamheten blandad och inrymmer både rörelse och t ex fastighetsförvaltning. Lättnadsreglerna får då användas för rörelsedelen.²⁸

Av 6 st i anvisningar p. 2 till 3 och 4 §§ ÄFSL framgår att bostadsbyggnad på jordbruksfastighet inte är hänförlig till företagsförmögenheten, såvida inte den bebos av jordbrukarens eller arrendatorns arbetskraft. Är så inte fallet får således denna typ av egendom med tillhörande tomt brytas ut ur förmögenheten. Skulder som hänför till sådan egendom skall då inte heller dras av från företagets substansvärde.

I en hovrättsdom från 1998 slogs fast att lättnadsreglerna inte kunde tillämpas på egendom från självständig rörelse i utlandet.²⁹ Högsta domstolen beviljade inte prövningstillstånd. Målet rörde aktier i ett amerikanskt bolag som en förälder, som var bosatt i Sverige, överlät till sina barn genom gåva. Skälet till att aktierna inte fick omfattas av lättnadsreglerna var att utomlands självständigt bedriven rörelse enligt 38 § 2 mom. KL, i dess lydelse före den 1 juli 1990, hänfördes till inkomstlaget kapital och inte rörelse. Silfverberg har ifrågasatt om denna praxis är förenlig med EG-rätten ifall det rörelsedrivande bolaget skulle vara hemmahörande i en medlemsstat inom den europeiska unionen. Han menar att det finns starka skäl för att detta strider mot etableringsfriheten i artikel 43 i EG-fördraget.³⁰

Frågan om förenligheten med EG-rätten var uppe till avgörande år 2002.³¹ Aktier i ett norskt bolag hade överlåtits från en far till sina barn genom gåva. Rättsfrågan var om lättnadsreglerna kunde tillämpas när bolaget är hemmahörande i EES-land. Domstolen kom fram till att reglerna var tillämpliga. Som domskäl anförde man; EG-rätten är en del av den svenska inhemska rätten. En del av EG-rätten är de avtal som EU ingått med tredje land. Ett sådant avtal är EES-avtalet. I artikel 31 i EES-avtalet uppställs krav på etableringsfrihet. I målet "Baars" kom EG-domstolen fram till att om ett land har en skattelagstiftning som avhåller landets egna rättssubjekt från att etablera sig i annat medlemsland, så anses lagstiftningen strida mot etableringsfriheten. Kravet på etableringsfrihet tar sikte på möjligheten att etablera en verksamhet. Det krävs då ett så stort innehav av aktier att ägaren kan kontrollera och driva bolaget. Så var inte fallet i detta mål. Men domstolen pekade på att rättstillämpande myndigheter i EU har en skyldighet att tillämpa de nationella bestämmelserna i ljuset av EG-rätten. Därför måste lättnadsreglerna vara tillämpliga även då verksamheten bedrivs i EU- eller EES-land.

²⁷ Silfverberg, s 167 samt se ovan kap. 5.3.1.

²⁸ Svensson, s 309

²⁹ HovR för Västra Sverige 1998, ÖÄ707/97

³⁰ Silverberg, s 167 f.

³¹ RH 2002:26

5.3.3. Rörelsefrämmande egendom och skulder

Riksskatteverket har i särskilda anvisningar tagit upp egendom som de anser är rörelsefrämmande och därför inte skall omfattas av lättnadsreglerna. Rörelsefrämmande poster definieras som tillgångar och skulder som inte anses ha naturligt samband med eller som inte varit direkt föranledd av den bedrivna verksamheten.³² Som huvudregel måste tillgångar behövas i företagets verksamhet för att inte vara rörelsefrämmande. Exempel på rörelsefrämmande tillgångar är värdepapper som innehas i kapitalplaceringssyfte och överlikviditet. Fastighet som varken är omsättningstillgång eller används i rörelsen anses som rörelsefrämmande. Om delar av fastigheten används delvis i verksamheten bör dessa ingå i förmögenhetsvärdet och beräknas med utgångspunkt i disponerad yta i förhållande till total yta.³³ Fordran som uppkommit genom utlåning och som saknar direkt samband med verksamheten, räknas som rörelsefrämmande tillgång.

Angående överlikviditet har riksskatteverket uttalat följande: ”Om bolagets likvida medel är onormalt stora och dessa väsentligt överstiger de kortfristiga skulderna kan viss del av medlen anses utgöra rörelsefrämmande tillgång om det inte görs sannolikt att medlen är erforderliga med hänsyn till bolagets fortsatta verksamhet. Enbart den omständigheten att bolagets likvida medel tillfälligtvis är onormalt stora till följd av t.ex. avyttring av anläggningstillgång bör i regel inte föranleda att dessa medel anses som rörelsefrämmande”.³⁴

Riksskatteverkets anvisningar har använts i praxis där stora summor likvida medel ansetts som rörelsefrämmande och därför inte omfattats av de gynnade lättnadsreglerna.³⁵ Målet NJA 1986 s. 24, som visserligen rörde lättnadsreglerna vid arv, är av betydelse även för gåvor. Rättsfrågan var om bankmedel i sin helhet kunde anses utgöra en tillgång i en rörelse. Bankmedlen uppgick till 2,8 miljoner kronor och de kortfristiga skulderna till 1 879 962 kronor. Tingsrätten och hovrätten ansåg att endast 1 miljon kronor var hänförligt till rörelsekapitalet i företaget. Resterande del av bankmedlen ansågs vara rörelsefrämmande tillgång. I högsta domstolen lyckades dödsboet göra sannolikt att medlen var avsedda för en investering. Högsta domstolen ändrade därför hovrättens dom och ansåg att bankmedlen i sin helhet var en rörelsetillgång.

5.4. Krav på att tillgångar ska vara större än skulder

Det är endast möjligt att erhålla lättnad om tillgångarna överstiger skulderna. Detta framgår direkt av 5 st anvisningarna p. 2 till 3 och 4 §§ ÄFSL. Där stadgas att om värdet av tillgångarna i förvärvskällan överstiger skulderna får förmögenhetsvärdet nedsättas med 30 procent. Om skulderna däremot överstiger tillgångarna skall förmögenhetsvärdet bestämmas till det oreducerade negativa värdet. Det vill säga ingen lättnad sker.³⁶

³² RSV Dt 1991:31, s 7

³³ ibid

³⁴ A a s 10 f.

³⁵ se bl a KR Sundsvall 2000-01-19, mål nr 1881-14-1999

³⁶ SOU 1987:62, s 176

Om företaget drivs i aktiebolagsform kan värdet på aktierna då skulderna överstiger tillgångarna inte sättas lägre än 0 kr. Samma gäller kommanditdelägares andel i ett kommanditbolag. Handelsbolagsandel däremot har ansetts kunna ha ett negativt värde.³⁷

Enligt 1:1 ABL svarar inte delägarna personligen för bolagets förpliktelser. Av 1:2 HBL går att utläsa att en kommanditdelägare är en bolagsman som förbehållit sig att inte svara för bolagets förpliktelser med mer än han satt in, eller åtagit sig att sätta in i bolaget. I 2:20 HBL stadgas att varje bolagsman i ett handelsbolag svarar solidariskt för bolagets förpliktelser. Dessa lagrum utgör grunden för varför vissa bolagsformer eller bolagsmän inte kan ha ett negativt värde på sina aktier eller andelar. Eftersom en aktiebolagsdelägare och kommanditdelägare har fått sitt ansvar för bolagets förpliktelser begränsat är det inte rimligt att dessa skulle kunna åtnjuta ett negativt värde. En komplementär och en handelsbolagsdelägares ansvar begränsas dock inte, vilket gör att de kan ha ett negativt värde på sina andelar. Det negativa värdet får dras av utan någon 30-procentig reducering.

5.5. Ytterligare krav för gåvor

Som ovan har beskrivits uppställs begränsningar i möjligheten till lättnad vid gåva av företagsförmögenhet. De så kallade spärreglerna finns i 43 § 2 st AGL och innehåller flera förutsättningar för lättnadsreglernas tillämpning. På grund av dessa kravs omfattande karaktär behandlas och analyseras de särskilt i kapitel 8.

6. Värderingsmetoder

6.1. Kort om värdering enligt Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

För att se vilken skattemässig effekt lättnadsreglerna vid gåva av företagsförmögenhet ger är det viktigt att kunna beräkna vad gåvoskatten skulle bli om inte reglerna skulle bli tillämpliga. Värdering sker då enligt arvs- och gåvoskattelagens värderingsregler. Regler som tas upp i detta kapitel hittar man i avsnittet om arvsskatt, men de gäller även vid gåva genom hänvisning i 43 § 1 st AGL.

Huvudregeln för att värdera fast egendom finns i 22 § 1 mom. AGL. Skatteskyldigt värde är det taxeringsvärde som gällde året innan det år då skatteskyldigheten inträdde. Undantag görs i 2 mom. för fall då fastigheten undgått en substansändring efter föregående års fastighetstaxeringstidpunkt, på grund av eldsvåda, vattenflöde, skogsavverkning eller ny-, till- eller ombyggnad. Då kan fastigheten åsättas ett särskilt värde. Detta kan vara både högre eller lägre än taxeringsvärdet. För ett lägre krävs att det ansöks av skatteskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor. Om taxeringsvärde saknas skall, som huvudregel, fastigheten värderas.

Den allmänna värderingsprincipen för lös egendom i AGL finns i 23 § F 2 st. Enligt detta lagrum skall lös egendom, om annat inte sägs, värderas till det värde som ”den kan antas betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning”. Det vill säga marknadsvärdet.

³⁷ Waller, s 28 och RÅ 1988 ref. 29

Det förekommer dock schablonregler för värdering av vissa typer av tillgångar. Onoterade aktier och andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag skall, enligt 23 § B 5 st värderas till "pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden", såvida lätttnadsreglerna inte är tillämpliga. Det vill säga även här marknadspriset.

Skulder som belastar gåvan skall tas upp till sitt kapitalbelopp jämt upplupen, men ej betald ränta om sådan finns. I praxis har man varit obenägen att medge avdrag för latent skatteskuld.³⁸ Med latent skatteskuld avses skatt som i och för sig inte aktualiserats vid gåvoskattskyldighetens inträde, men som kommer att aktualiseras i framtiden. I vissa värderingsregler beaktas dock latent skatteskuld indirekt.³⁹

6.2. Substansvärdering av företagsförmögenhet

Att värdera egendom kan vara mycket svårt. Ta exempelvis fallet med noterade aktier. För dessa tas inte löpande fram några objektiva marknadsvärden. Samtidigt är det just marknadsvärdet de skall värderas till, enligt arvs- och gåvoskattelagen, vid beräkning av en gåvas värde. Ett sätt att lösa dessa värderingsproblem är att tillämpa substansvärderingsmetoden. Denna värderingsmetod har "blivit en huvudmetod när det gäller skattemässig värdering av egendom, där det saknas egentliga objektiva framtagna marknadsvärden."⁴⁰ Substansvärdet anses motsvara marknadsvärdet på företagets materiella tillgångar. Lars-Göran Sund anser att marknadsvärdet bör motsvara återanskaffningskostnaden, och inte försäljningsvärdet, vid tidpunkten för värderingen.⁴¹

Substansvärdet kan enkelt beskrivas som skillnaden tillgångar minus skulder. Den komplicerade delen är att bestämma tillgångarnas och skuldernas värde. Det substansvärde som räknas fram utgör aktiernas eller andelarnas förmögenhetsvärde och fördelas på antalet aktier eller andelar. På vissa punkter skiljer sig en substansvärdering av tillgångar och skulder från en värdering enligt arvs- och gåvoskattelagen.

I 4 § ÄFSL samt i Riksskatteverkets rekommendationer; RSV Dt 1991:31, framgår hur en substansvärdering skall gå till. Riksskatteverkets rekommendationer har visserligen upphävts, men några nya rekommendationer har inte tillkommit. Därför tillämpas de fortfarande vid arvs- och gåvobesättning. Enligt 4 § 14 st ÄFSL framgår att för tillgångar i näringsverksamhet hänförlig till jordbruk, skogsbruk och rörelse gäller även särskilda bestämmelser i anvisningarna p. 2 till 3 och 4 §§. Värderingen görs, enligt 2:2 Taxeringslagen (1990:324) som hänvisar till 2:1 Skattebetalningslagen (1997:483), av skattemyndigheten i den region där den skattskyldige har sin hemortskommun taxeringsåret.

RSV Dt 1991:31 gäller för värdering av aktier som inte är börsnoterade eller föremål för annan marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut. Det vill säga det skall vara frågan om noterade bolag. I tillämpliga delar gäller rekommendationerna även vid

³⁸ Waller, s 40

³⁹ ibid

⁴⁰ Skattehuset, s 75

⁴¹ Sund, s 120

värdering av andel i ekonomisk förening, handelsbolag och kommanditbolag.⁴² Av anvisningarna p. 5 till 3 och 4 §§ ÄFSL framgår även att värderingsgrunderna för icke noterade aktier är gemensamma med de som gäller för andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag. Så länge det står i överensstämmelse med lagtexten torde rekommendationerna även gälla vid värdering av enskild näringsverksamhet.⁴³

Av 22 § 3 mom. AGL (fastigheter i näringsverksamhet), 23 § 5 st AGL (onoterade aktier och andelar i handelsbolag och ekonomiska föreningar) och i 23 § 3 st AGL (direktägd näringsverksamhet) framgår att 4 § ÄFSL skall tillämpas. Det vill säga en hänvisning görs till substansvärderingsmetoden och den 30-procentiga reduceringsregeln. Vid tillämpning av lättnadsreglerna skall således en substansvärdering göras.

6.2.1. Tidpunkt för värdering och tillvägagångssätt

Av 21 § AGL, som 43 § 1 st AGL hänvisar till, framgår att värdering skall ske vid skattskyldighetens inträde. Enligt 36 § AGL inträder skattskyldigheten när gåvan fullbordats eller då giltig utfästelse om gåva av lös egendom överlämnats till gåvotagaren. I 2 st anvisningarna punkt 2 till 3 och 4 §§ ÄFSL framgår att om inte räkenskapsåret sammanfaller med beskattningsåret får som värde av förmögenheten tas upp det värde som gällde vid utgången av det räkenskapsår som gått till ända närmast före ingången av taxeringsåret, med justeringar för egna uttag och insättningar. Detta lagrum har ifrågasatts i doktrinen. Man har ansetts att man inte kan använda denna tidpunkt vid värdering, eftersom stora värdeförändringar kan hinna ske.⁴⁴

Huvudregeln i 21 § AGL skall istället tillämpas vid värdering av tillgångar och skulder när man skall göra en substansvärdering. Man måste därför göra ett särskilt bokslut. Finns ett periodavslut i nära anslutning till gåvotillfället kan detta användas istället för att göra ett särskilt bokslut, eftersom värdena då inte hunnit ändras så mycket.⁴⁵ Det är viktigt att beakta att viss egendom i bokslutet kanske inte omfattas av reglerna om lättnad, på grund av att den exempelvis är rörelsefrämmande.⁴⁶

När det avgjorts vilka tillgångar som skall anses ingå i företagsförmögenheten och vilka skulder som hänförs dit skall dessa värderas var för sig enligt substansvärderingsmetoden. Den i redovisningssammanhang grundläggande fortlevnadsprincipen, ”going concern”, beaktas således inte. Hur de olika tillgångarna skall värderas framgår av följande kapitel. Dessa är dock inte uttömmande utan tar bara upp några av de viktigaste tillgångs- och skuldposterna.

⁴² RSV Dt 1991:31, s 1

⁴³ Englund, s 41

⁴⁴ SOU 2002:52, s 119

⁴⁵ Englund, s 40 samt SOU 2002:52, s 120

⁴⁶ Se ovan kap. 5.3.2. och 5.3.3.

6.2.2. Fastighet

I 4 § 1 st ÄFSL regleras hur en fastighet skall värderas enligt substansvärderingsmetoden. Fastighet i näringsverksamhet tas enligt lagrummet upp till taxeringsvärdet året före det år då skatteskyldigheten inträder, såvida inte fastigheten utgör lagertillgång. Om fastigheten är en lagertillgång värderas den enligt reglerna om lager. Finns inget taxeringsvärde så räknas inte något värde för fastigheten. Har fastighetens taxeringsvärde sänkts på grund av skogsavverkning eller täktverksamhet eller till följd av brand, vattenflöde eller jämförlig händelse skall fastigheten tas upp till det taxeringsvärde, som gäller för året då skatteskyldighet inträder. I taxeringsvärdet ingår bland annat värdet av byggnadstillbehör, det vill säga inredning som är ägnat till stadigvarande bruk för byggnad.⁴⁷ Industritillbehör till fastigheten, som avses i 2 kap. 3 § JB, skall tas upp särskilt och värderas som inventarier.⁴⁸

Sättet att värdera fastighet enligt substansvärderingsmetoden överstämmer i stort med hur en värdering skall ske enligt 23 § A AGL.⁴⁹ Skillnader finns dock. Vid substansändringar kan enligt AGL ett särskilt värde, både högre och lägre användas, emedan man vid användande av substansvärderingsmetoden skall sänka värdet om taxeringsvärdet sänks. Någon höjning omnämns inte. En annan skillnad är att om taxeringsvärde saknas vid substansvärdering räknas inte något värde med för fastighet. I AGL skall, som huvudregel, särskild värdering då ske. Detta sammantaget gör att värdering enligt substansvärderingsmetoden är något förmånligare.

6.2.3. Inventarier och lager

Enligt 3 st anvisningarna p. 2 till 3 och 4 §§ ÄFSL skall inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan tas upp till anskaffningsvärdet efter skäliga avdrag för avskrivning eller utrangering. Hit hänförs även industritillbehör.⁵⁰ Som skäliga avdrag godtas de vid inkomstbeskattningen medgivna avdrag för värdeminskning. Detta innebär att bokfört värde i regel kan användas om räkenskapsenliga avskrivningar tillämpas.⁵¹

Reglerna för avskrivning av inventarier i inkomstskattelagen (1999:1229) finns i 18:e kapitlets 13 till 17 §§. Enligt 18:13 IL får räkenskaplig avskrivning göras med högst 30 procent per år. I 18:14 IL finns kraven för att få använda en räkenskaplig avskrivning. Det krävs att en ordnad bokföring finns, som avslutas med årsbokslut, och att avdragen motsvarar avskrivningarna i boksluten.

Enligt 3 st anvisningarna p. 2 till 3 och 4 §§ ÄFSL skall lager tas upp till det värde som gäller vid inkomsttaxering minskat med skäliga avdrag för prisfallsrisk. Regler om värdering av lager vid inkomsttaxering finns i 17:e kapitlets 2 till 22 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Enligt 17:3 IL får lager inte tas upp till lägre värde än det lägsta värdet av anskaffningsvärdet eller verkligt värde. Detta kallas lägsta värdets princip. Fastighet som är lagertillgång får dock

⁴⁷ 2:3 JB

⁴⁸ Se nedan kap. 6.2.3.

⁴⁹ jmf med kap. 6.1.

⁵⁰ se ovan 6.2.2.

⁵¹ Prop. 1977/78:40, s 29 och RSV Dt 1991:31, s 8

inte tas upp under taxeringsvärdet.⁵² Anskaffningsvärdet motsvarar utgifter för tillgångens förvärv eller tillverkning. Med verkliga värdet förstås försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. När anskaffningsvärdet bestäms anses de varor som finns i lagret vara de som anskaffats eller tillverkats senast, det vill säga den så kallade först in - först ut metoden eller Fifu-Metoden.

I 17:4 IL finns en alternativ värderingsmetod. Enligt denna metod får lagret tas upp till 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Ett schablonmässigt inkuransavdrag beviljas således på 3 procent. Denna regel gäller dock inte för lager av fastigheter och liknade tillgångar, och inte heller för lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknade tillgångar.

Djur i jordbruk och renskötsel anses alltid utgöra lagertillgångar. Enligt 17:5 IL får denna typ av lager inte tas upp till lägre värde än 85 procent av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och ålderssammansättning som det rör sig om. Det vill säga ett schablonmässigt inkuransavdrag på 15 procent medges. Djur behöver dock inte tas upp till ett högre värde än dess sammanlagda verkliga värde. För dyrbara djur, exempelvis avelsdjur, där den genomsnittliga produktionsutgiften uppenbarligen inte motsvarar anskaffningsvärdet skall djuren tas upp till lägst 85 procent av det lägsta anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

Det är osäkert vad skäligt avdrag för prisfallsrisk innebär.⁵³ I RSV Dt 1991:31 finns inget reglerat om hur lager skall värderas. Man får istället gå till den rekommendation som användes dessförinnan; RSV Dt 1987:8. Enligt denna skulle ett skäligt avdrag var 15 procent av värdet efter inkurans. Det är osäkert om denna rekommendation fortfarande gäller.

Genom att värdera inventarier och lager enligt substansvärderingmetoden får man således använda ett lägre värde än vid värdering enligt AGL, då lös egendom skall värderas till marknadsvärdet.⁵⁴

6.2.4. Övriga tillgångar

Patent, som inte utgör omsättningstillgång, tas upp till anskaffningsvärdet minskat med skäliga avskrivningar.⁵⁵ Det behandlas således på liknande sätt som inventarier, vilket patent även enligt gör i inkomstskattelagen. Värdet av nyttjanderätt, goodwill, aktiverade organisations- och etableringskostnader och "know how" som är hänförligt till verksamheten tas inte med i substansvärderingen. Skulder för denna typ av tillgångar får dock ändå tas upp.⁵⁶ Detta gör att substansvärdet motsvarar ett lågt marknadsvärde, särskilt i exempelvis ett konsultföretag.

⁵² RSV Dt 1991:31, s 3 och Sund, s 203

⁵³ SOU 2002:52, s 130

⁵⁴ 23 § F 2 st AGL

⁵⁵ RSV Dt 1991:31, s 9

⁵⁶ A s 10

6.2.5. Skulder

*”Värdet av tillgångarna får vid substansvärdering minskas med låneskulder och andra liknande skulder. Avdrag får även göras för andra åtaganden i samband med den bedrivna verksamheten, som visserligen inte kan anses utgöra skulder i egentlig bemärkelse utan snarare får ses som reserveringar för lämnade förpliktelser, ingångna avtal o d.”*⁵⁷ Huvudregeln är således att skulder och andra åtaganden som hänförs till verksamheten får dras av i sin helhet mot substansvärdet av företaget. Detta framgår även av 5 st anvisningarna p. 2 till 3 och 4 §§ ÄFSL. Vissa undantag och specialfall finns dock.

Enligt 4 st i anvisningarna p.2 till 3 och 4 §§ ÄFSL värderas skulder enligt 5§ ÄFSL. I 4 st framgår även att hänsyn inte skall tas till latent skatteskuld, såvida inget annat är särskilt föreskrivet. Periodiseringsfond och expansionsfond räknas därför inte alls som skulder. Av 5 § 5 st ÄFSL framgår att vid beskattningsårets utgång debiterad, men inte betald skatt räknas som skuld.

Villkorlig skuld, exempelvis villkorligt aktieägartillskott, får inte dras av. Skuld som uppkommit genom inlåning som saknar direkt samband med verksamheten anses som rörelsefrämmande skuld och får inte heller dras av från substansvärdet. Om en skuld hänförs till egendom som endast delvis är rörelsefrämmande får proportionell fördelning av skulden ske.⁵⁸

Som ovan framgått i kapitel 6.2.2. tas inte värdet på en fastighet med om taxeringsvärde saknas. Inteckningslån i fastighet där taxeringsvärdet saknas för året före taxeringsåret får trots detta räknas av som skuld.⁵⁹

6.3. Likvidationsvärde och avkastningsvärde

I RSV:s rekommendationer finns även några alternativa värderingsmetoder till substansvärdering. Substansvärdet skall vara ett mått på marknadsvärdet, men ibland kan detta värde bli missvisande. Substansvärdet utgör ofta det lägsta värdet på aktierna eller andelarna. *”Kan det emellertid göras sannolikt att aktiernas marknadsvärde verkligen är lägre än vad som framkommit enligt substansvärdeometoden bör en sådan beräkning i regel ske utifrån en likvidations- eller avkastningsberäkning.”*⁶⁰

För att få tillämpa likvidationsberäkning uppställs vissa krav.⁶¹ Det skall göras sannolikt att bolagets verksamhet inom en snar framtid kommer att avvecklas eller att det är frågan om ett vilande bolag. Tillgångarna värderas som om avyttring kunnat ske under normala förhållanden och i övrigt under en förhållandevis lång avvecklingstid. Likvidationsvärdet utgörs av försäljningsvärdet på tillgångarna minskat med företagets skulder och avvecklingskostnader.⁶²

⁵⁷ A a s 11

⁵⁸ A a s 12

⁵⁹ A a s 11

⁶⁰ A a s 15

⁶¹ ibid

⁶² Sund, s 126

För att få tillämpa avkastningsberäkning krävs att en avveckling av företaget inte skäligen kommer att ske av sysselsättningspolitiska orsaker eller att det på grund av annan anledning inte anses som rimligt av verksamheten byter företagsform.⁶³ Denna värdeberäkningsmetod grundar sig på genomsnittlig avkastning under ett längre tidsintervall på cirka fem till tio år. Beräkningen sker utifrån avkastningen enligt resultaträkningen efter vissa justeringar. Man tar fram ett nuvärde för företagets framtida avkastning. Till skillnad från substansvärdering tas hänsyn till immateriella värden som ”know how”.⁶⁴ I några få rättsfall har högsta domstolen använt sig av avkastningsvärdet.⁶⁵

Skulle substansvärdet leda till ett högre värde än marknadsvärdet kan som alternativ värderingsmetod användas den så kallade schablonmässiga avkastningsvärderingsmetoden.⁶⁶ Värdet räknas fram genom schablonmässiga procentsatser för olika branscher. Denna metod är komplicerad och beskrivs inte mer utförligt.

7. Reduceringsregeln och lätttnadsreglernas skattemässiga effekt

I 5 st anvisningarna p. 2 till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om förmögenhetsskatt stadgas: *”Om värdet av tillgångarna i förvärvskällan överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av förvärvskällan nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet.”* Detta är den så kallade 30%-reduceringsregeln eller lätttnadsregeln som en del kallar den. Av det framräknade substansvärdet utgör således 30 procent gåvoskattepliktigt värde.

För att få fram förmögenhetsvärdet på aktier i ett onoterat aktiebolag eller på andelar i en ekonomisk förening eller i ett handelsbolag fördelar man det framräknade substansvärdet på antalet aktier eller andelar. Är substansvärdet negativt, det vill säga skulderna är större än tillgångarna, är som ovan redogjorts förmögenhetsvärdet 0 kronor. Det uppstår då således inget gåvoskattepliktigt värde. Detta gäller dock inte för handelsbolag. Andelen kan då ha ett negativt substansvärde.

Om man inte uppfyller de krav och förutsättningar som gäller för lätttnad vid gåva av företagsförmögenhet, värderas tillgångarna och skulderna istället enligt arvs- och gåvoskattelagen och inte enligt substansvärderingsmetoden. Någon 30% reducering är då inte tillåten. Att inte få tillämpa lätttnadsreglerna kan få stora negativa skattemässiga effekter. Skillnaden mellan att få tillämpa reglerna om lätttnad och att inte få det kan illustreras med ett enklare exempel:

Anders Karlsson är 58 år har sedan 35 år tillbaka ägt och drivit verkstadsföretaget ”Karlssons plåt AB”. Han har nu bestämt sig för att dra sig tillbaka. Anders och hans frus son; Bengt Karlsson, som är anställd i företaget, vill gärna ta över det. Något behov att få

⁶³ RSV Dt 1991:31, s 15

⁶⁴ Sund, s 123 f.

⁶⁵ se bl a NJA 1973 s 93 och Sund, s 276

⁶⁶ RSV Dt 1991:31, s 17

loss kapital har inte Anders. Han kan därför tänka sig att överlåta "Karlssons plåt AB" genom gåva.

Substansvärdering utifrån särskilt bokslut:

Tillgångar

<u>Fastighet</u> som ej är lagertillgång (föregående års taxeringsvärde)	1 550 000
<u>Inventarier</u> (inkl. industritillbehör, bokfört värde)	716 000
<u>Varulager</u> (Lägsta värdes princip samt Fifu-metoden)	300 000
<u>Övriga tillgångar</u> (Bokfört värde)	396 000
Summa tillgångar	2 962 000
Summa skulder (exkl. latent)	962 000
<u>Substansvärde:</u>	<u>2 000 000</u>
<u>Företagets marknadsvärde:</u>	<u>3 000 000</u>

Om lättnadsreglerna tillämpas:

Gåvoskattepliktigt värde är 600 000 kr (30 % av 2 000 000 kr). Grundavdraget är enligt 39 § d) AGL 10 000 kr, kvar att beskatta är totalt 590 000 kr (600 000 - 10 000). Eftersom Bengt är son till gåvogivaren omfattas han av Skatteklass 1.⁶⁷ Skatten blir 88 000 kr (30 000 + 290 000 * 0,2).

Om Anders och hans fru Karin gör en bodelning under bestående äktenskap innan gåvan ges kan skatten minska ytterligare.⁶⁸ Hälften av aktierna övergår då till Karin. Bengt får sedan två gåvor, en från Anders och en från Karin. Grundavdrag görs nu för två gåvor. Samtidigt som gåva beskattas i lägre skatteskala. Skatt per gåva blir 29 000 kr (0,1 * (300 000 - 10 000)), eller totalt 58 000 kr. Man får på så sätt 30 000 kr mindre i gåvoskatt.

Om lättnadsreglerna inte tillämpas:

Onoterade aktier skall enligt 23§ 5 st, som ovan nämnts, värderas till marknadspriset om lättnadsreglerna inte tillämpas. Sker inte bodelning blir skatten 807 000 kr (90 000+2 390 000 * 0,3). Om bodelning under äktenskapet sker blir den totalt 714 000 kr (2 (90 000+890 000* 0,3)).

⁶⁷ 28 § och 43 § AGL

⁶⁸ 9:1 2 st Äktenskapsbalk (1987:230)

Det finns således mycket att vinna på att få tillämpa lätttnadsreglerna vid gåva av företagsförmögenhet. I detta fall närmare bestämt 719 000 kr (807 000 – 88 000). Detta beror dels på den förmånliga substansvärderingen och dels på den 30%-reduceringsregeln. Görs en bodelning under bestående äktenskap kan ytterligare pengar sparas, dels på grund av att dubbla grundavdrag kan utnyttjas, samt dels att man ibland hamnar i lägre skatteskala. Som huvudregel innebär inte bodelningen några skattekonsekvenser. Bodelningen kan ske partiellt och omfatta bara aktieinnehavet. Vidare behöver inte aktierna delas lika. En skevdelning kan dock i vissa fall utlösa gåvoskatt.⁶⁹ Det förutsätts dock att makarns egendom inte är enskild, utan giftorättsgods.

Även i andra fall kan man använda bodelning för att få gynnsamma skatteeffekter. Mer om detta nedan.⁷⁰

8. Krav för lätttnad vid gåva

8.1 Allmänt

43 § 2 st:

” Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan all givarens rätt till en näringsverksamhet eller en del av näringsverksamhet som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket ... även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycke tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom fem år efter det att skattskyldigheten för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendom eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.”

I 43 § 2 st AGL uppställs de särskilda kraven (rekvisiten) som finns för att få tillämpa lätttnadsreglerna vid gåva av företagsförmögenhet. Generellt kan man säga att det är tre rekvisit. För det första så krävs att gåvan givits *utan förbehåll för givaren eller någon annan*. För det andra krävs att gåvan omfattar *all givarens rätt till en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet*. Slutligen ställs krav på att gåvomottagaren *inte får avhända sig egendomen inom fem år*. Alla de tre kraven måste uppfyllas. De är således inte alternativa.

Det två första kraven, att gåvan skall ske utan förbehåll för givaren eller någon annan och att den skall avse all givarens rätt till en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet, skall enligt 43 § 2 st AGL vara uppfyllda ”när gåvan lämnas”. Skattskyldighet för gåva kan dock inträda tidigare än när gåvan lämnas, nämligen när giltig utfästelse om gåva av lös egendom överlämnats till mottagaren.⁷¹ Därför ansåg man i ”Sipano-målet” att lätttnadsreglerna fick tillämpas redan vid gåvoutfästelsen.⁷² Kraven skall då vara uppfyllda vid

⁶⁹ 39 § b) AGL

⁷⁰ Se bl a kap. 8.3.1. 8.3.5.

⁷¹ 36 § 1 st AGL

⁷² NJA 2001 s 539

denna tidigare tidpunkt. Det tredje kravet, att mottagaren inte får avhända sig egendomen inom fem år, är perdurerande under denna tid. Vilket innebär att det måste uppfyllas under hela perioden.

Dessa krav, som infördes 1974 samtidigt som lättnadsreglerna utvidgades till att även omfattas gåvor, ansågs då vara tydliga och klara. Departementschefen ansåg att kraven skulle bli enkla att tillämpa.⁷³ Den omfattande praxis som idag finns visar på att lagstiftningen och departementschefens uttalande inte var så genomtänkta. Göran Englund anser att kraven tillkom mycket hastigt och pekar på att många uttalanden, som låg till grund för införandet av dem, var inkonsekventa och svåra att förstå. Han menar att man inte tog sig tid att klargöra vad man avsåg, utan nöjde sig med exemplifieringar.⁷⁴ I följande kapitel beskrivs och analyseras hur kraven skall tolkas.

8.2. Utan förbehåll

8.2.1 Allmänt

Gåva av företagsförmögenheten skall ha lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan. Givaren får inte förbehålla sig eller annan rätten att på något sätt bestämma över gåvans framtid, som begränsar mottagarens rätt att fritt disponera över den.⁷⁵ Som huvudregel får således inte föreskrivas att annan än gåvotagaren skall ha rätt att utnyttja den bortgivna egendomen eller åtnjuta avkastning från den. Som förbehåll åsyftar man i propositionen främst sådana föreskrifter som har eller kan få betydelse för gåvoskattens höjd. Främst torde man ha menat fall där egendomens värde kan minskas enligt 43 § 1 st AGL, jämfört med 25 § AGL. I 25 § AGL stadgas att om egendom häftar med förpliktelse på grund nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, skall egendomens värde minskas med rättighetens kapitalvärde.

Som huvudregel skall gåvan således ges villkorslöst. Vissa typer av villkor har dock enligt förarbetena och praxis godtagits. Var gränsen går mellan villkor som är tillåtna och villkor som är otillåtna är inte helt klart. Det är som huvudregel otillåtet att givaren ställer krav för att överlåta gåvan. Att givares vilja ändå uppfylls, utan att detta krävs, innebär inte att möjligheten till lättnad bortfaller, eftersom något förbehåll då inte finns. Är man osäker på om ett villkor är tillåtet är det säkrast att inte ta med det i avtalet, eftersom rättspraxis varit mycket sträng.

8.2.2. Blandat fång

Ett blandat fång utgör en överlåtelse av egendom som sker mot ersättning som avsiktligt inte motsvarar egendomens fulla värde. Vid blandat fång finns såldes dels en onerös del och dels en benefik del. Onerösa överlåtelser sker mot ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Köp och byte är onerösa överlåtelseformer. Emedan benefika överlåtelser, frivilliga förmögenhetsöverföringar, sker utan motprestation. Arv, gåva och bodelning utgör denna typ av överlåtelser. Vid gåvobeskattning ses blandade fång som en enda transaktion.

⁷³ Prop. 1974:185, s 17

⁷⁴ Englund, SN 1987, s 241

⁷⁵ A prop. s 18

Delningsprincipen tillämpas dock. En jämförelse görs mellan vederlaget och värdet på gåvan utifrån dess verkliga värden.⁷⁶ För fastighet används dock taxeringsvärdet. Skillnaden mellan gåvoegendomens värde och vederlaget gåvobeskattas.⁷⁷ Man delar således upp egendomens värde på två delar, varav endast gåvodelen beskattas.

Vid generationsskifte av företagsförmögenhet är det vanligt att ersättning för gåvan utgår i form av vederlagsrevers, vilken understiger gåvans värde. Det är således frågan om ett blandat fång. Genom vederlagsrevers har den äldre generationen möjlighet att skapa rättvisa mellan sina barn om endast ett av dem skall överta företagsförmögenheten. Det kan även vara ett sätt för den äldre generationen att trygga sin framtid. Innan ersättning beräknas och gåvan sker är det att föredra att den äldre generationen tar ut maximal skattefri och kapitalinkomstbeskattad utdelning.⁷⁸ Detta sänker substansvärdet och mindre behövs gåvobeskattas, samtidigt som kapital frigörs till den äldre generationen.

En fråga som länge diskuterades i doktrinen, och som förarbetena inte gav svar på var, var om ett villkor om vederlag till givaren skulle utgöra ett otillåtet förbehåll och utesluta lättnad. Flera förespråkade i slutet av 1970-talet och början av 1980-talet att olika typer av vederlagsreverser inte var ett hinder för att tillämpa lättnadsreglerna.⁷⁹ Detta innebar att många genomförde blandade fång och använde sig av lättnadsreglerna. År 1986 kom frågan upp till högsta domstolen prövning.⁸⁰

Högsta domstolen kom då fram till att villkor om vederlag var ett otillåtet förbehåll. I målet hade gåvomottagaren överlämnat vederlagsreverser till givaren vid gåva av jordbruksfastighet och därpå bedriven jordbruksverksamhet. Motiveringen löd: *”Enligt 43 § andra stycket AGL utesluter varje förbehåll till förmån för givaren tillämpning av lättnadsreglerna och syftet med förbehållet eller de närmare omständigheterna i övrigt saknar betydelse. Det finns alltså inte något utrymme för en bedömning av om förbehållet kan anses legitimt eller inte ur gåvoskattesynpunkt. Som förbehåll i lagens mening bör avses villkor som på olika sätt inskränker mottagarens rätt beträffande egendomen ... Ett villkor om vederlag anknyter visserligen inte direkt till den bortgivna egendomen men innebörden av ett sådant villkor kan sägas vara densamma som om givaren behållit viss del av den bortgivna egendomen ...”*⁸¹.

Villkor om vederlag strider således både mot kravet om att gåva skall ges utan förbehåll för givaren eller någon annan, samt att all givarens rätt till förvärvskällan skall omfattas av gåvan. Domstolen gjorde en mycket sträng tolkning av lagtexten och bortsåg helt ifrån vad syftet var med förbehållet. Inte heller lagstiftningens syfte beaktades; att underlätta generationsskiften.

Frågan om vederlagets påverkan på möjligheten av att använda lättnadsreglerna uppmärksammandes inte alls i förarbetena.⁸² Det är således domstolen som genom lagtolkning av 43 § 2 st AGL ansett att vederlagsreverser inte är tillåtet om lättnadsreglerna

⁷⁶ NJA 1986 s 478 och NJA 1984 s 865

⁷⁷ jmf 37 § 1 mom. AGL

⁷⁸ Sund, s 277

⁷⁹ se bl a Anclow, SN 1979, s 339

⁸⁰ NJA 1986 s 721 I

⁸¹ ibid

⁸² Englund, SN 1987, s 242

skall tillämpas, vilket förefaller vara en hård tolkning. Visserligen är vederlagsreverser till förmån för givaren, men de påverkar inte gåvomottagarens möjlighet att i framtiden disponera över egendomen. Enligt förarbeten var otillåtna förbehåll sådana som påverkade mottagarens möjlighet att förfoga över egendomen. Man ville undvika fall där givaren hade kvar inflytande i företaget och syftet inte var ett reellt generationsskifte. Något framtida inflytande i företaget får inte givaren på grund av vederlaget. I domslutet lades vikt vid att man i förarbetena åsyftat att otillåtna förbehåll var sådana som påverkar gåvoskattens höjd. Genom att delningsprincipen tillämpas sänker vederlag det gåvoskattepliktiga värdet. Förarbetena talar således både för och emot att blandade fång skall vara möjliga vid en tillämpning av lättnadsreglerna.

Skattelättnad är således inte möjlig vid generationsskifte av företagsförmögenhet som sker genom blandat fång. Detta gör att många inte kan använda lättnadsreglerna på grund av att de inte har råd att helt benefikt överlåta företaget. Givaren har ofta ett behov av att trygga sin och sin makes framtid. Vidare blir det svårt för den äldre generationen att skapa rättvisa när egendomen ges till ett, av flera barn. Detta medför att antalet fall då lättnadsreglerna vid generationsskifte av företagsförmögenhet kan användas kraftigt begränsas. Samtidigt är syftet med lättnadsreglerna, som ovan nämnts, att underlätta generationsskiften.

8.2.3. Förbehåll om diverse förmögenhetsöverföringar

Ersättning i form av olika typer av vederlagsreverser utgör således ett hinder för lättnad, men hur är det med skuldövertagande? Inom doktrinen råder enighet om att lättnadsreglerna får tillämpas vid överlåtelse av direktägt företag, även om övertagande av betalningsansvar för verksamhetens skulder samtidigt sker.⁸³ Detta kan ses som andra sidan av förbudet att ta emot vederlagsrevers, eftersom givaren genom skuldövergången befrias från sitt betalningsansvar. Ett skuldövertagande kan därför likställas med ett vederlag, eftersom det får samma effekt som när givaren fått likvida medel att betala sin skuld med. Trots detta har det således ansetts tillåtet. Detta beror nog främst på skuldernas samhörighet med företagsförmögenheten. När det rör sig om juridisk person är det aktier och andelar som man överlåter. Då är det den juridiska personen som äger tillgångarna och är ansvarig för skulderna.

På sätt och vis går det att indirekt ur lagtexten utläsa att skulderna i verksamheten får övergå. I 5 st anvisningarna punkt 2 till 3 och 4 §§ ÄFSL framgår att den 30-procentiga reduceringen skall ske på den del av tillgångarna som överstiger skulderna. Det är substansvärdet som skall beskattas. Får man avdrag för skulderna är det tämligen självklart att man också måste bli betalningsansvarig för dem.

Flera fall har förekommit där övertagande av betalningsansvar för skulder inneburit att möjligheten till lättnad gått förlorad. Detta har berott på att skulderna inte varit hänförliga till verksamheten, eller att givaren på något sätt krävt att övertagandet skulle säkras. Exempelvis har villkor om att gåvomottagaren skall överta betalningsansvar för givarens skuld och att gåvan skall pantförskrivas som säkerhet för lån och ränta, ansetts som otillåtet förbehåll.⁸⁴

⁸³ Waller, SN 1990, s 763

⁸⁴ Svea HovR 1985 10:SÖ 54

Närliggande med vederlagsfallet är när företaget eller gåvomottagare på annat sätt, än genom vederlag, skall överföra medel till givaren. I målet Svea HovR 1986 6:SÖ 36 skulle företaget betala pension till givaren och gåvan skulle pantsättas som säkerhet för pensionsutfästelsen. Företaget fick inte överlåtas under pantsättningstiden. Det fanns flera grunder för att detta utgjorde ett otillåtet förbehåll. Att kräva att gåvan skall pantsättas utgör ett otillåtet förbehåll, eftersom att givaren på så sätt förbehåller sig rätten att bestämma över gåvans framtid. Samma gäller kravet att företaget inte under pantsättningstiden fick överlåtas. Att få pension kan likställas med att erhålla vederlag. Därför kunde även detta utgöra en grund för att lätttnadsreglerna inte skulle tillämpas.

Ett annat fall, som kan likställas med vederlagsfallen, är när givaren förbehåller sig eller någon annan, rätten till någon typ av avkastning från egendomen. Om en gåva delas upp så att en gåvotagare får äganderätten och en annan eller givaren erhåller en begränsad rätt till gåvan har det ansetts vara ett otillåtet förbehåll.⁸⁵ Exempelvis kan det vara frågan om att en person får aktier till ett företag i gåva och en annan får avkastningsrätt som hänförs till aktierna. Denna typ av förbehåll minskar enligt 25 § och 43 § 1 st AGL det gåvoskattepliktiga värdet, vilket kan skapa tvivel om gåvans utformning.⁸⁶ Vidare kan detta ses som ett förbehåll till förmån för annan. På samma sätt torde det som huvudregel vara fallet om givaren för framtiden förbehåller sig rätten till avkastning, eftersom givaren då behåller ekonomiskt inflytande över egendomen.

JustR Lars K Beckman anser att detta innebär att en gåva med skattelättnad endast kan ske med lika stora kvotdelar till två eller flera mottagare. Om de får olika kvotdelar eller om någon får egendom utöver kvotdelningen föreligger ett otillåtet förbehåll, eftersom det då är till förmån för den som gynnas av uppdelningen.⁸⁷

Jag kan inte riktigt förstå JustR Lars K Beckmans resonemang. Visserligen innebär en avkastningsrätt till någon, att mottagaren av äganderätten till aktierna får sin rätt begränsad. Detta är till förmån för annan, men är verkligen så fallet om två mottagare får olika stora kvotdelar av egendomen? Att ett förbehåll är till förmån för annan skall avgöras utifrån mottagaren möjlighet att i framtiden disponera över egendomen, inte hur en fördelning har skett mellan olika mottagare. Ingen jämförelse torde behöva ske mellan de olika mottagarnas gåvor.

I senare mål har domstolen varit mindre sträng vad gäller kravet att gåva givits förbehållslöst. I ett fall har givaren av aktier förbehållit sig rätt till utdelning, som skulle fastställas senare under året efter gåvotidpunkten.⁸⁸ Rätten till utdelning är en av flera rättigheter som följer innehavet av aktier. Hade förbehållet inte gjorts hade utdelningen tillfallit mottagaren. Trots detta accepterades villkoret och lätttnadsreglerna fick tillämpas. I jämförelse med tidigare praxis är utgången i detta mål generöst. Högsta domstolen ansåg att detta inte var frågan om vederlag och då inte heller ett otillåtet förbehåll. Det invändes att inte hela förvärvskällan överlåtits, eftersom givaren behållit viss del av den bortgivna egendomen. Inte heller denna

⁸⁵ A prop. s 18

⁸⁶ Sund, s 269

⁸⁷ NJA 1986 s 721 II

⁸⁸ NJA 1992 s 79 och RiG1/92

invändning godtog domstolen. Som skäl hävdade högsta domstolen att utdelningen intjänats genom vinster före gåvotillfället. Rätten till utdelning hade inte ett direkt samband med den bortskänkta förvärvskällan. Villkoret begränsade inte gåvotagarens möjlighet i framtiden att disponera över förvärvskällan. En uppmjukning har således skett i jämförelse med tidigare praxis där nästintill alla förbehåll var otillåtna, såvida de inte uttryckligen godtagits i förarbetena.

8.2.4. Överlåtelseförbud och hembudsskyldighet

Förbud att överlåta egendom utan givarens samtycke innebär ett otillåtet förbehåll som innebär att lättningen går förlorad. På liknade sätt behandlas förbud att inteckna fastighet som överlåtit. Detta bekräftades i ett mål i Svea Hovrätt 1985.⁸⁹ Man går här, liksom i många andra rättsfall, tillbaka till förarbetena där det framgår att givaren inte får förbehålla sig rätten att på något sätt bestämma över gåvans framtid. Detta måste anses som ett typfall där gåvogivaren fortfarande har inflytande över gåva, vilket begränsar mottagarens möjligheter att disponera över egendomen.

I rättsfallet NJA 1999 s 13 fanns en föreskrift om att gåvomottagaren inte inom fem år fick avhända sig egendomen eller en väsentlig del därav genom köp, byte eller liknande eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död. Detta kan tyckas vara ett förbehåll till förmån för givaren, eftersom han bestämmer över gåvans framtid. Högsta domstolen godtog dock detta som tillåtet villkor. Föreskriften var utformad på så sätt att den skulle överstämja med den så kallade femårsregeln, se nedan.⁹⁰ Det vill säga villkoret fanns för att uppfylla kraven för lättnad, genom att påminna gåvomottagaren om vad som krävs för att få tillämpa lättnadsreglerna. Domstolen menade att; *”Ett sådant förbud kan inte anses innebära ett förbehåll till förmån för givaren eller eljest för annan än gåvotagaren. Inte heller kan förbudet anses innebära ett kringgående av regleringen som medför att det skulle jämföras med sådant förbehåll.”*⁹¹ En ledamot var skiljaktig och ansåg att det var frågan om ett otillåtet förbehåll.

Jag stöder majoritetens ståndpunkt. Visserligen påverkar givaren gåvans framtid i viss mån, men man måste se till förbehållets syfte. Här är det inte frågan om någon skatteflykt, utan syftet är att uppfylla lagens krav. Det är inte givaren utan mottagaren som har att vinna på att följa förbehållet. Skulle han inte följa det går lättningen och eventuellt gåvan förlorad. Förbehållet är således till förmån för mottagaren. Detta mål kan jämföras med NJA 1986 s 721 I, där domstolen ansåg att varje förbehåll uteslöt tillämpning av lättnadsreglerna, oavsett syftet med förbehållet eller de närmare omständigheterna i övrigt. Man kan inte strikt följa lagens ordalydelse, syftet med förbehållet måste även vägas in i bedömningen, vilket skett i NJA 1999 s 13.

⁸⁹ Svea HovR 1985 5:SÖ 25

⁹⁰ Se kap. 8.4.

⁹¹ NJA 1999 s 13

Villkor om förköpsrätt och hembudsskyldighet, vilket innebär att egendom vid försäljning först skall erbjudas givaren, har ansetts det även vara ett otillåtet förbehåll, eftersom det innebär att givaren i alltför omfattande grad påverkar gåvans framtid.⁹² Finns inte hembudsskyldigheten utformat som villkor, utan funnits redan tidigare i bolagsordningen utgör detta inte hinder för lättnad.⁹³ Man kan då fråga sig vad som gäller om det är givaren, som kort före gåva, lyckats få igenom en hembudsskyldighet i bolagsordning. Effekten blir den samma som förbehåll om hembudsskyldighet meddelas. Eventuellt kan man peka på att ett tidsmässigt samband föreligger mellan införandet av förköpsrätt och gåvan.⁹⁴

Lars-Göran Sund anser inte att villkor om förköpsrätt borde utgöra något hinder för tillämpning av lättnadsreglerna. Han menar att det inte finns någon rättslig grund för att en sådan klausul skulle minska gåvoskatten. Vidare anser han att denna typ av förbehåll inte skapar något tvivel om gåvans utformning. Möjlighet att i framtiden överlåta aktierna inskränks bara i begränsad mån.⁹⁵

8.2.5. Tillförsäkra sig anställning eller styrelseplats

Enligt propositionen är det inget hinder för att få tillämpa lättnadsreglerna att gåvogivaren kvarstår som verkställande direktör i det företag han ger bort. Detta under förutsättning att lönen inte överstiger vad som är marknadsmässigt. Det är dock ett otillåtet förbehåll om gåvan getts under förutsättning att givaren skall kvarstå som verkställande direktör.⁹⁶ Det vill säga; anställningen som VD får inte vara en förutsättning för gåvan.

I propositionen behandlas endast vad som gäller när givaren kvarstår som VD. Det framgår inte hur man skall behandla fallet där givaren blir VD efter det att egendomen övergått till mottagaren. Skulle det finnas ett villkor om att han skall bli VD är det tämligen självklart att detta är ett otillåtet förbehåll. Finns inte sådant förbehåll, anser jag att detta inte borde vara ett hinder för lättnad, dock under förutsättning att lönen är marknadsmässig. Givaren har visserligen som VD stort inflytande över företaget och kan påverka dess framtid, men det är inte frågan om något förbehåll. Man har således inte brutit mot lagens krav att gåvan skall ske förbehållslöst. Detta kan jämföras med fallet, som behandlas nedan, då givaren efter gåvan börjar hyra eller arrendera egendom som ingått i gåvan. Även här uppstår ett rättsförhållande som inte existerade före transaktionen. Att börja hyra eller arrendera är inget hinder för lättnad, under förutsättning att det inte är ett villkor för gåvan, och att hyran eller arrendet är marknadsmässig.

Även om det inte tas upp i förarbetena, så torde förbehåll om fortsatt anställning hos företaget behandlas på samma sätt som fortsatt uppdrag som VD. Det vill säga, man kan få fortsätta sin anställning såvida lönen är marknadsmässig och anställningen inte är ett krav för att gåvan skall ges.

⁹² HovR för Västra Sverige 1986 Ö1232/85

⁹³ RiG 6/1989

⁹⁴ jmf nedan NJA 1986 s 721 II

⁹⁵ Sund, s 271

⁹⁶ A prop. s 18, Ds Fi 1974:12 s 20

Vad som gäller när givaren vid gåva av aktiebolag förbehållit sig rösträtt eller styrelseledamotskap tas upp i propositionen.⁹⁷ Detta har liksom kravet på att fortsätta som VD, ansetts som ett otillåtet förbehåll som utesluter möjligheten att tillämpa lättnadsreglerna. Givaren skulle annars kunna kräva att ha kvar stort inflytande i företaget.

8.2.6. Givaren hyr eller arrenderar den bortgivna egendomen

Enligt proposition kan, som ovan nämnts, lättnad ges även om givaren senare hyr eller arrenderar den bortgivna egendomen av mottagaren. Dock under förutsättning att hyran eller arrendet inte bestäms högre eller lägre än vad som är acceptabelt utifrån marknadsmässiga förhållanden. Skulle rätten att hyra eller arrendera vara ett villkor för gåvan är det dock frågan om otillåtet förbehåll.⁹⁸ Detta kan jämföras med krav att få kvarstå som VD eller styrelseledamot. Rätten att hyra eller arrendera får inte vara en förutsättning för gåvan.

Hyresrätt och rätt till arrende har ansetts kunna vara långtgående. I RiG 5/1987 godtogs att givaren skulle få ha livstids hyresrätt till bostadsbyggnad på bortgiven jordbruksfastighet. Detta utgjorde således inte något hinder för att få tillämpa lättnadsreglerna.

8.2.7. Enskild egendom och särskild förvaltning

Enligt propositionen anses det inte vara ett otillåtet förbehåll att som villkor för gåva uppställa krav på att den skall utgöra enskild egendom hos mottagaren.⁹⁹ Det är då inte frågan om ett förbehåll till förmån för givaren eller för annan är gåvomottagaren. Villkoret begränsar inte heller gåvomottagarens möjlighet att råda över egendomen och någon skatteflyktsrisk föreligger inte. Sådant förbehåll minskar inte heller underlaget för gåvoskatten.¹⁰⁰

Att som villkor för gåva till omyndig föreskriva att den skall stå under någon typ av särskild förvaltning, har enligt propositionen inte ansetts utgöra något hinder för lättnad. Detta går inte att utläsa ur lagen, utan det har framkommit i förarbetena. Det hänger ihop med föräldrabalkens regler om omyndigas bristande rättshandlingsförmåga. I propositionen tas endast särskild förvaltning upp vad gäller omyndiga barn. Vad som gäller för myndiga barn nämns inte. Istället har man i rättspraxis prövat denna fråga.

I en rad rättsfall har domstolen underkänt bestämmelser om särskild förvaltning efter myndighetsdagen. Detta även om gåvomottagaren vid gåvotillfället är omyndig. I rättsfallet NJA 1987 s 586 fanns en föreskrift om att egendomen skulle stå under särskild förvaltning tills gåvomottagaren var 40 år. I målet 1988 s 357 var tiden till dess mottagaren var 25 år och i NJA 1990 s 434 skulle egendomen stå under särskild förvaltning under givarens livstid, dock minst till mottagarens 25-årsdag. Samtliga förbehåll hindrade en tillämpning av lättnadsreglerna.

⁹⁷ A prop. s 18

⁹⁸ Svea HovR 1986 3:SÖ 41

⁹⁹ A prop. s 18

¹⁰⁰ 25 § AGL é contario

Endast villkor om att gåva skall stå under särskild förvaltning till om med myndighetsdagen, men inte därefter, är således tillåtet förbehåll. Att domstolen kommit fram till dessa domslut anser jag inte är en särskilt sträng tolkning av lagen. När egendom står under särskild förvaltning begränsas mottagarens möjlighet att disponera över egendomen avsevärt, samtidigt som givaren på så sätt kan bestämma över gåvans framtid. Detta kan inte vara i givarens intresse. Det kan inte heller ses som ett generationsskifte när inte den yngre generationen fullt ut kan råda över egendomen. I rättsfallet NJA 1988 s 357 anfördes, av föredragande Revsekr Östling, att denna typ av förbehåll inte påverkar gåvoskattens höjd enligt 43 § 2 st jämfört med 25 § AGL. Vidare ansåg han att givaren inte kunde påverka gåvans framtid, eftersom det var en särskild förvaltare som förvaltar över gåvan för mottagarens räkning till dennes 25-årsdag. Man kan med visst fog hålla med om att det för en person i 18- till 25-års ålder ofta kan vara till fördel att få hjälp med förvaltningen av egendomen, och att det därför kan ifrågasättas om det är ett förbehåll till förmån för givaren. Men samtidigt är det generationsskiftens reglerna avser att underlätta, inte förmögenhetsöverföringar.

8.2.8. Sekundosuccession

Att besluta vad som skall hända med den bortgivna gåvan vid gåvotagarens död, kallas sekundosuccession. Skulle förbehåll uppställas så att gåvomottagaren endast fått egendomen med nyttjanderätt, och att egendomen sedan vid dennes död, skall övergå till annan som givaren bestämt, har det enligt propositionen ansetts vara frågan om ett otillåtet förbehåll.¹⁰¹

Har gåvomottagaren istället fått gåvan med fri förfoganderätt anses givaren inte påverkat gåvans framtid i sådan grad att villkoret om sekundosuccession skall ses som ett otillåtet förbehåll.¹⁰² Det enda som då begränsas är gåvomottagarens möjlighet att testamentera bort egendomen. I målet NJA 1999 s 13 följde man uttalandena i propositionen. Villkoret om sekundosuccession accepterades, eftersom gåvomottagaren hade fri förfoganderätt till den bortgivna egendomen.

8.2.9. Smittoeffekt

Företagsförmögenhet som givaren innehar kan överlätas som gåva till flera gåvomottagare, exempelvis flera barn. Om otillåtet villkor uppställs gentemot en av gåvomottagaren, medförde detta, utöver att lättnadsreglerna inte kan tillämpas på den gåvan, att inte någon av gåvorna åtnjuter lättnad. Det otillåtna förbehållet som uppställts ”smittar av sig” på samtliga gåvor som härrör från samma företagsförmögenhet. Detta kallas att den otillåtna gåvan har en smitoeffekt.

Att ett otillåtet förbehåll ”smittar av sig” framkom i rättsfallet NJA 1990 s 434. Givaren hade skänkt alla sina aktier i ett rörelsedrivande bolag till olika familjemedlemmar. Vissa var omyndiga, varför villkor uppställdes om särskild förvaltning till 25 års ålder. Dessa villkor smittade av sig på övriga gåvor, vilket innebar att lättnad inte gavs för någon av dem. Motiveringen var att det var frågan om en gåva till flera mottagare. Gåvotransaktionerna

¹⁰¹ A prop. s 18

¹⁰² A prop. s 18

måste ses som en helhet, eftersom de avsåg en och samma företagsförmögenhet. Flera gåvomottagare kan inte var för sig, utan endast tillsammans få all givarens rätt till förvärvskällan. Gåvan till den ena är en grundläggande förutsättning för att lättnadsreglerna skall kunna bli tillämpliga på gåvan till den andre. Därför skulle gåvor till flera ses som en helhet.

Rättsfallet gällde således endast otillåtna förvaltningsbestämmelser för gåvor till syskon. Troligtvis kommer smittoeffekt att gälla även vid alla andra typer av otillåtna förbehåll, och mellan andra än syskon. Exempelvis då överlåtelseförbud finns för någon av gåvomottagarna och i fall där andra än syskon är gåvomottagare, till exempel när makar får gåva av den ena makens förälder. Erik Waller tror, med hänvisning till RiG 13/1988¹⁰³, att smittoeffekten troligtvis även uppstår om gåvorna inte sker samtidigt, såvida de har sakligt och tidsmässigt samband.¹⁰⁴ Han menar dock att någon yttre fixerad tidsgräns inte går att fastställa, utan det beror på omständigheterna i det enskilda fallet hur länge detta samband finns.¹⁰⁵

8.2.10 Sammanfattning av kravet på att gåvan skall ges utan förbehåll

Kravet på att gåva skall ha lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan har i rättspraxis tolkats mycket hårt, i vart fall under 70- och 80-talet. Nästintill undantagslöst har förbehåll under dessa två årtionden ansetts otillåtna och uteslutit en tillämpning av lättnadsreglerna, såvida de inte uttryckligen utpekats som tillåtna i förarbetena. Endast tre olika typer av förbehåll har i förarbetena tagits upp som tillåtna. För det första att egendomen skall vara mottagarens enskilda egendom. För det andra att egendomen skall stå under särskild förvaltning till myndighetsdagen. Slutligen, för det tredje, att givaren skall kvarstå som VD i bortgivet företag, eller arrendera eller hyra den bortgivna egendomen under förutsättning att lön, arrende eller hyra är marknadsmässig. Detta har inneburit att många förbehåll har underkänts, vilket i vissa fall inneburit betydande skattekonsekvenser för gåvomottagaren.

Vid slutet av 80-talet och under 90-talet, samt under början 2000-talet kan man i rättspraxis se att en uppmjukning har skett av kravet på att gåvan skall ske utan förbehåll för givaren eller annan. Ett antal rättsfall finns där förbehåll inte ansetts otillåtna, även om de inte uttryckligen utpekats som tillåtna i förarbetena. Exempel på detta är NJA 1992 s 79, förbehåll om utdelning från aktiebolag som hänförs från tid före gåvan, NJA 1999 s 13, förbehåll om att inte överlåta egendomen inom 5 år och NJA 2001 s 539 förbehåll genom vilket gåvan görs beroende av att förhandsbesked meddelas med viss innebörd.

Att man godtagit förbehållen i de senare fallen har främst berott på att man har beaktat vilket syfte förbehållet avser att tjäna och övriga omständigheter. Detta kan jämföras med ”vederlagsmålet” från 1986 där man uttryckligen framhävde att varje förbehåll till förmån för givaren utesluter en tillämpning av lättnadsreglerna, oavsett syftet med förbehållet eller de närmare omständigheterna i målet.¹⁰⁶

¹⁰³ Rättsfallet behandlas nedan under kapitel 8.3.3.

¹⁰⁴ Waller, SN 1990, s 524

¹⁰⁵ A a s 770

¹⁰⁶ NJA 1986 s 721 I, se ovan kap. 8.2.2.

Samtidigt som den nya mjukare linjen underlättar generationsskifte har den skapat många frågetecken omkring vad som idag är ett tillåtet förbehåll. Tidigare vågade man oftast inte införa några förbehåll, som i förarbetena inte hade utpekats som tillåtna, eftersom man visste att det fanns stor risk att lättnadsreglerna då inte fick tillämpas. Idag kan man införa fler förbehåll om syftet är hedervärt och inte är i avsikt att undandra sig skatt. Frågan är dock vilka villkor domstolen anser dessa är. Man kan inte prova sig fram, eftersom mycket pengar ofta står på spel. Samtidigt går inte förhandsbesked att få i dessa mål, vilket gör att man inte kan få klarhet i vilka villkor som är tillåtna förrän skadan redan är skedd.¹⁰⁷

8.3. All givarens rätt till en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet¹⁰⁸

8.3.1 Allmänt

Gåvan skall avse all givarens rätt till en näringsverksamhet eller en del av näringsverksamhet, som han äger direkt eller genom juridisk person. När det gäller aktier och andelar är det oftast enkelt att avgöra om givaren överlåtitt all sin rätt till förvärvskällan. Mer problemiskt kan det vara när företag, som inte drivs som juridisk person, skall överlätas.¹⁰⁹

När en uppdelning sker av rörelse, jordbruk eller skogsbruk får inte lättnadsreglerna tillämpas, eftersom då inte all givarens rätt överlåtits. Därför är det inte möjligt att givaren behåller en del av näringsverksamheten, exempelvis vissa maskiner. Enligt propositioner beror detta på att en sådan uppdelning tyder på att man vill mildra inkomstbeskattning och gåvobeskattning.¹¹⁰ Ett sätt att uppfylla kravet, samtidigt som givaren behåller en del av förvärvskällan, är att göra en bodelning under bestående äktenskap.¹¹¹ Genom bodelningen övergår hälften av den egendom, som inte är enskild, till den andre maken. Därefter kan en av makarna ge bort all denne rätt till näringsverksamheten, emedan andra hälften av egendomen stannar kvar hos makarna.

I förarbetena var man medveten om att ett kringgående av kravet; att all givarens rätt skulle överlätas, kunde äga rum. Vad gäller förfarandet med bodelning under bestående äktenskap ansåg man dock *”att dylika förfaranden endast kan bemästras med hjälp av synnerligen ingående regler som blivit svåra att tillämpas för både enskilda och myndigheter.”*¹¹² Man gjorde således inte något åt denna typ av transaktioner. Man pekade även på att det fanns en risk att den skatteskyldige delar upp sin näringsverksamhet för att inte strida mot kravet, genom att exempelvis ett särskilt bolag bildas som innehar maskiner och ett annat sköter driften. Man kom dock, även här, fram till att reglerna skulle bli alltför komplicerade om man skulle hindra dylika uppdelningar. Vidare pekade man på att reglerna för att bilda ett aktiebolag skärpts, vilket minskar risken för att bolag delas upp.¹¹³

¹⁰⁷ 1:1 Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

¹⁰⁸ I lydelsen innan skattereformen hade man begreppet förvärvskälla istället för näringsverksamhet. Därför återfinns detta begrepp i förarbetena och äldre rättsfall. Jag kommer i texten använda båda begreppen. Någon skillnad i innebörd finns inte.

¹⁰⁹ Se nedan kap. 8.3.2.

¹¹⁰ A prop. s 12

¹¹¹ 9:1 2 st Äktenskapsbalk (1987:230)

¹¹² A prop. s 12

¹¹³ A prop. s 12

Givaren måste inte äga hela näringsverksamheten för att gåva skall omfattas av reglerna om lättnad. Det räcker att han ger bort hela den andel han äger i näringsverksamheten. Detta framgår direkt ur 43 § 2 st AGL genom orden ”*all givarens rätt...eller del av näringsverksamhet som han äger direkt eller genom juridisk person...*” Av lagtexten framgår även att han måste ge bort alla aktier han äger i aktiebolaget. Har givaren flera aktier i samma bolag, måste de ges bort samtidigt.¹¹⁴ I rättsfallet NJA 1982 s 492 I kunde lättnadsreglerna inte tillämpas, eftersom givaren inte hade gett bort alla aktier han ägde i bolaget.

Med ”*del av näringsverksamhet*” åsyftas inte endast fall där givaren är delägare. Även fall då givaren ger alla sina andelar till flera personer omfattas.¹¹⁵ Det är inte en så ovanlig företeelse att givaren överlåter hela företaget till flera av sina barn. Detta är då således förenligt med kravet i 43 § 2 st AGL. Det kan kanske tyckas svårt att utläsa ur lagtexten, men om man läser paragrafen ur den gåvoskatteskyldiges synvinkel blir det klarare.

Om givaren har två förvärvskällor, kan han ge bort en av dem och då få lättnad för denna.¹¹⁶ För verksamhet som drivs i juridisk person är detta dock inte möjligt, eftersom aktier och andelar inte kan anses vara knutna till särskild egendom i företaget. Det vill säga; aktierna och andelarna i en juridisk person ses alltid som en förvärvskälla, även om den juridiska personen bedriver olika typer av verksamheter. Vid direkt bedriven näringsverksamhet kan det vara svårt att urskilja om en person äger flera förvärvskällor. Detta kan jämföras med problematiken att avgöra vad som är en avskiljbar verksamhetsgren. I kapitel 8.3.2. beskrivs vad som ingår i en förvärvskälla.

Skattelättnader kan inte medges vid gåva av enstaka tillgångar. Det har dock inte ansetts finnas något hinder att gåvor ges av ideella andelar till skilda mottagare. Gåvor av kvotdelar är således möjligt. Dock är det inte möjligt att få skattelindring om flera mottagare får var sin ideell andel av förvärvskällan och en annan eller en av dem får inkråmet.¹¹⁷ Exempelvis är så fallet om två barn gemensamt får en jordbruksfastighet, emedan endast en av dem som skall bruka fastigheten och denne erhåller inventarier, lager och övrigt inkråm. Detta fall har således uttryckligen i förarbetena ansetts utgöra ett hinder för lättnad. Anledningen till detta torde vara att det inte skulle främja ett långsiktigt generationsskifte.

8.3.2. Vad ingår i förvärvskällan?

När företag, som inte drivs som juridisk person, skall överlåtas kan det vara svårt att avgöra vad som ingår i förvärvskällan. Förvärvskällan anses generellt omfatta alla de tillgångar och skulder som normalt hör till förvärvskällan och som har ett direkt samband med denna. Enligt förarbetena kan man hämta ledning från bokföringen för att avgöra vilka tillgångar och skulder som ingår.¹¹⁸ Rörelsefrämmande tillgångar och skulder skall, som ovan påpekats, inte ingå i förvärvskällan och skall därför undantas.¹¹⁹ Det kan dock finnas tillgångar som anknyter till en förvärvskälla, men som inte har så direkt samband med den att tillgången

¹¹⁴ A prop. s 12

¹¹⁵ Sund, s 272

¹¹⁶ A prop. s 12

¹¹⁷ A prop. s 19

¹¹⁸ A prop. s 19

¹¹⁹ Se ovan kap. 5.3.3.

måste ingå i gåvan, för att lättnadsreglerna skall få tillämpas.¹²⁰ Exempel på detta är lantbrukare som behåller sina insatser i ekonomiska föreningar, eftersom medlemskapet har en personlig karaktär.¹²¹

Många mål har varit uppe till domstolens prövning angående om all givarens rätt överlåtits. Det har då främst rört sig om fall där givaren själv behållit egendom. Rättsfrågan har då varit om den aktuella egendomen ingått i förvärvskällan eller inte. Domstolen har då ofta beaktat vilket behov som finns av egendomen i näringsverksamheten. Egendom som inte behövs för att rörelsen skall kunna bedrivas har kunnat undantas, utan att möjligheten till skattelättnaden gått förlorad.

I målet RiG 13/1990 var det andelar i ett handelsbolag som överlåtits. Bolaget drev jordbruksnäringsverksamhet. Givaren hade inte låtit jordbruksfastigheten, där verksamheten bedrevs, ingå i gåvan. Detta ansågs strida mot kravet att all givarens rätt till förvärvskällan skall överlåtas. Det går inte bedriva jordbruksrörelse utan att ha någon fastighet. I ett annat rättsfall hade en bostad på jordbruksfastighet, som inte användes för personal och som inte använt i rörelsen i övrigt, undantagits från gåvoegendomen. Detta var inte något hinder för att få tillämpas lättnadsreglerna.¹²² Lika utfall blev det i målet RH 2000:30, att en bostadsbyggnad med tillhörande mark hade avskiljts från en jordbruksfastighet hindrade inte tillämpning av reglerna om lättnad. Att bostadshus som huvudregel inte skall ingå i förvärvskällan framgår direkt ur 5 st punkt 2 anvisningarna till 3 och 4 §§ ÄFSL.

I rättsfallet Göta Hovrätt 1982-06-22 ansågs inte all givarens rätt till förvärvskällan överlåten, eftersom motorsåg, radio och diverse byggnadsinventarier inte hade omfattats av gåvan. Domstolen ansåg att denna egendom behövdes i verksamheten. I flera hovrättsavgöranden har frågan ställts om lättnadsreglerna får tillämpas om givaren behållit en bil.¹²³ Domsluten har utfallit olika. Man kan se att domstolen satt stor fokus vid vilken betydelse bilen har i näringsverksamheten. Om bilen skall anses ingå i förvärvskällan beror således på vad det är för verksamhet som bedrivs.

Det är dock inte endast behovet av egendomen i verksamheten som avgör om den skall anses ingå i förvärvskällan. Även i vilket inkomstslag egendomen beskattas har haft betydelse. I ett hovrättsavgörande var det andelar i ett handelsbolag, som var verksamt inom detaljhandeln, som hade överlåtits från två föräldrar till deras dotter och hennes make.¹²⁴ Dagen efter gåvan sålde givarna fastigheten, där verksamheten bedrevs, till gåvomottagarna. Domstolen ansåg att all givarens rätt till förvärvskällan hade överlåtits genom gåvan. Som domskäl lades fram att fastigheten hänförde till inkomstslaget annan fastighet och ingick därför inte i förvärvskällan. Detta berodde på att handelsbolaget innan gåvan hade hyrt fastigheten av givarna, som tillika då var handelsbolagets ägare. Fastigheten ägdes således av makarna privat och inte av handelsbolaget. I dag finns inte längre, som ovan nämnts, inkomstslaget annan fastighet. Därför är denna uppdelning svårare att göra. Visserligen är inte ett handelsbolag ett

¹²⁰ NJA 1992 s 79

¹²¹ A prop. s 19

¹²² RiG 5/1987

¹²³ se Waller, SN 1990, s 764

¹²⁴ RH 1990:53

eget skattesubjekt, utan dess inkomster beskattas enligt 5:1 IL hos delägarna, med det är en juridisk person. Man kan därför även i framtiden bestämma vad som ingår i näringsverksamheten genom att se vad bolaget äger och vad delägarna äger privat.

I RH 1990:87 ansågs byggmästarsmittade fastigheter ingå i en förvärvskälla, eftersom de var en omsättningstillgång enligt 27:4 IL. Lättnadsreglerna kunde därför tillämpas. Att byggnadsrörelsen upphört 30 år tidigare saknade betydelse. Man drog en parallell med taxerad jordbruksfastighet. När fastighet taxerats som jordbruksfastighet anses den som en förvärvskälla, även om man inte fastställt vilken verksamhet som bedrivs därpå. Domstolen ansåg att en enhetlig rättstillämpning behövdes. Kammarkollegiet ansåg att det saknades en aktiv förvärvskälla och att det därför var frågan om förvaltande verksamhet. Jag håller med kollegiet. Lättnadsreglerna är till för att underlätta generationsskifte av en verksamhet. Att tillämpa reglerna i detta fall där ingen verksamhet finns är inte förenligt med lagens syfte. Förvaltande verksamhet skall i dagsläget inte omfattas av reglerna om lättnad. Att dra parallellen med jordbruksfastighet anser jag inte helt övertygande. Visserligen kan man ha en jordbruksfastighet utan bedriva någon verksamhet, men det vanliga är att man, när man äger sådan fastighet, bedriver jord- eller skogsbruk på den.

8.3.3. Sakligt och tidsmässigt samband

När man skall avgöra om kravet, på all givarens rätt till en näringsverksamhet eller en del av den är uppfyllt, räcker det inte med att endast se till vad gåvan omfattar vid gåvotidpunkten. I rättspraxis har man tagit hänsyn till vad som har hänt innan och efter överlåtelsen ägde rum.

I ett rättsfall från 1986 hade två syskon fått en jordbruksfastighet, den 10 december 1981, av deras moder med äganderätt till hälften vardera.¹²⁵ Lättnadsreglerna tillämpades inte. Den 1 januari 1982, det vill säga cirka tre veckor senare, överlät samma givare till ett av syskonen hela den på jordbruksfastigheten bedrivna jordbruksverksamheten innefattande inventarier, djur och övrigt lager efter avdrag av skulder. Rättfrågan var om den tidigare gåvan utgjorde ett hinder för att tillämpa lättnadsreglerna vid den senare gåvan.

Högsta domstolen menade att det ena av syskonen hade erhållit hälften av fastigheten och hela den på fastigheten bedrivna verksamhet genom två olika gåvor, men eftersom detta skedde med tidsmässigt och sakligt samband måste det ses som ett led i en och samma rättshandling, vars syfte var att överföra all äganderätten till barnen. De två transaktionerna såg därför som en gåva. Som ovan påpekats är gåvor till flera mottagare inget hinder för lättnad, men det är inte möjligt att få skattelindring om flera mottagare får var sin ideell andel av förvärvskällan och en annan eller en av dem får inkråmet.¹²⁶ Det var just vad som hade hänt i det aktuella rättsfallet. Anledningen till detta är att; ”*Ett sådant förfarande inte utgör en sådan långsiktig planering med sikte på generationsväxling som lagstiftaren velat främja med de förmånliga värderingsreglerna.*”¹²⁷ Man tycks ha menat att risken vid en sådan uppdelning är att det leder till splittring av egendomen och mellan mottagarna.

¹²⁵ NJA 1986 s 721 II

¹²⁶ A prop. s 19

¹²⁷ NJA 1986 s 721 II

Prejudikatet NJA 1986 721 II har man sedan följt i senare avgöranden. I RiG 13/1988 hade inventarier i en jordbruksrörelse givits bort till givarens son som ett halvår tidigare hade köpt jordbruksfastigheten. Här ansågs sakligt och tidsmässigt samband finnas, varför tillämpning av lättnadsreglerna inte var möjligt, eftersom det kunde ses som ett blandat fång.

I målet NJA 1990 not C 74 hade givarna, tretton månader efter driftstillgångarna på en jordbruksfastighet sålts till dottern och hennes man och jordbruksfastighet börjat arrenderas, till dem även överlåtits fastigheten genom gåva. Här ansågs inte ett sakligt och tidsmässigt samband finnas. Givarna och mottagarna hävdade att det vid tidpunkten för försäljningen inte var planerat några fler överlåtelser. Den omständighet att en av givarnas hälsa försämrats efter försäljningen tycks ha fått en avgörande betydelse. Därför kan inte den slutsatsen dras att transaktioner efter ett år eller senare innebär att tidsmässigt samband saknas. Domstolen har här således sett till subjektiva moment. Vid den första transaktionen var inte avsikten att den skulle följas av ytterligare en. De båda transaktionerna, försäljningen och gåvan, sågs därför inte ha sakligt samband.

Jag anser att ett sakligt och tidsmässigt samband fanns. Detta grundar jag på tre omständigheter. Givarna var vid försäljningen 64 och 58 år. I Sverige är pensionsåldern normalt 65 år. Att driva jord- och skogsbruk är fysiskt krävande och det torde inte vara vanligt att man fortsätter med denna typ av rörelse efter pensionsålder. Detta talar för att syftet, redan vid försäljning, vara att överföra hela förvärvskällan. Det framkom att det var på grund av åldern som givarna inte orkade driva verksamhetens vidare och därför bestämt sig för gåvan. Alla vet vi när man blir äldre får man mindre ork. Detta borde ha varit ett känt faktum redan vid försäljningen. Slutligen talar omständigheten att mottagaren vid försäljningen började arrendera jordbruksfastigheten för att syftet var att hela förvärvskällan skulle övergå.

Frågan är då när och hur länge ett sakligt och tidsmässigt samband finns. Om man bortser från NJA 1990 not C 74, där sociala aspekter var avgörande, kan man se att när en jordbruksfastighet delas upp så att man först överlåter fastigheten och sedan rörelsen eller vice versa, att ett sakligt samband finns. Att bedriva jordbruk utan jordbruksfastighet är inte möjligt. Återigen är man inne på vad som ingår i förvärvskällan. Mellan sådan egendom som behövs för att bedriva näringsverksamheten torde finnas ett sakligt samband.

Hur länge ett tidsmässigt samband finns är svårt att svara på. Inget tyder på att det inte skulle kunna sträcka sig över ett år. Jag håller med Waller om att någon absolut gräns inte går att fastställa, utan att det beror på omständigheterna i det enskilda fallet.¹²⁸ Naturligt är att ett starkt sakligt samband medför ett längre tidsmässigt samband.

När man väl kommit fram till att ett sakligt och tidsmässigt samband finns, så att överlåtelserna skall ses som en transaktion, måste man avgöra om dessa tillsammans innebär att man inte kan tillämpa lättnadsreglerna. I det första målet, NJA 1986 s 721 II, fick inte lättnadsreglerna tillämpas på grund av att det i propositionen uttryckligen angivits att det inte är möjligt att få lättnad om flera mottagare får var sin ideell andel av förvärvskällan och en annan får inkråmet. I RiG 13/1988 kunde inte reglerna om lättnad tillämpas eftersom del av

¹²⁸ Waller, SN 1990, s 770

förvärvskällan överlåtits mot vederlag. Rättsfallet innebär att det inte är möjligt att först överlåta en del av företaget mot vederlag och senare ge, med lättnad, resterande del genom gåva, om de två transaktionerna har sakligt och tidsmässigt samband. Att först ge gåvodelen med lättnad är inte heller det möjligt, eftersom all givarens rätt till förvärvskällan då inte överlåtits.

Att det i de båda rättsfallen finns diskvalificerande skäl mot lättnad är inte särskilt svårt att se. Men vad skulle gälla om man först genom gåva överlåter exempelvis jordbruksfastighet till en person och sedan, kanske någon månad senare, överlåter lager och inventarier, även det genom gåva till samma mottagare. Man kan då hävda att givaren vid den första gåvan inte överlätit all sin rätt till näringsverksamheten och därför inte skall få tillämpa lättnadsreglerna. Varför kan man inte använda denna praxis som bildas åt andra hållet? De båda gåvorna har starkt sakligt och tidsmässigt samband. Jag anser därför att man även i detta fall borde se detta som en gåva. Kravet på att givaren skall överlåta all sin rätt till näringsverksamheten skulle då vara uppfyllt och något vederlag finns inte. Innebörden skulle då bli att man tillät successiva gåvor. I förarbetena och doktrinen är dock, i dagsläget, successiva gåvor inte tillåtna.¹²⁹

8.3.4. Likvida medel

Hur likvida medel i ett företag skall behandlas är komplicerat. I kapitel 5.3.3 talades om rörelsefrämmande tillgångar och skulder. Där togs upp att överlikviditet kunde vara en rörelsefrämmande tillgång och då inte anses ingå i förvärvskällan. Samtidigt krävs viss mått av likviditet för att företag skall kunna drivas och betala sina kortfristiga skulder. Vanligt förekommande vid gåva av företagsförmögenhet har varit att givaren undantagit viss del av kontanta medel. Frågan är då om kravet, på att all givarens rätt till en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet skall överlåtas, är uppfyllt.

I målet NJA 1986 s 18 hade en jordbruksverksamhet omfattande; inventarier, djur och övrigt lager, överlåtits genom gåva. Likvida medel på 38 692 kronor, som före gåvan redovisats som tillgångar i företaget, hade dock inte ingått. Eftersom dessa medel inte hade överlåtits kom högsta domstolen fram till att gåvan inte avsett all givarens rätt till förvärvskällan och att kraven för lättnad därför inte var uppfyllda. Skälen till domslut var; *”En jordbruksrörelse av den aktuella omfattningen kräver normalt ett visst mått av likvida medel. Alla in- och utbetalningar i jordbruket, liksom även jordbrukarens tillskott till och uttag ur verksamheten, måste enligt 3 § jordbruksbokföringslagen (1979:141) bokföras. Mot bakgrund härav kan inte antas annat än att de i bokslutet upptagna likvida medlen härrörde från jordbruksrörelsen och ingick i den förvärvskällan vid tidpunkten då gåvan ägde rum.”*¹³⁰ Att mottagaren kunde klara likviditetsbehov genom uttagande av checkräkningskredit, beaktades inte av domstolen.

I ett annat rättsfall gick man ännu längre. Där ingick likvida medel i gåvan, men inte så pass mycket att det ansågs motsvara rörelsens behov av driftskapital.¹³¹ Lättnadsreglerna kunde därför inte tillämpas. Rättsfall med motsatt utgång finns. I målet RiG 4/1989 ansågs inte något

¹²⁹ Se nedan kap. 8.3.4.

¹³⁰ NJA 1986 s 18

¹³¹ Göta HovR 1985 5:SÖ 581

driftskapital behövdes i en passivt bedriven jordbruksfastighet. Likvida medel kunde därför undantas från gåvan, samtidigt som man kunde använda skattelättnadsreglerna.

Återigen rör det sig om fall där domstolen lagt stor vikt vid vilken verksamhet det är som bedrivs. Det är just den aktuella verksamhetens behov av likvida medel som får avgöra om likvida medel i verksamheten måste ingå för att hela näringsverksamheten skall anses vara överlåten. Det är således företagsekonomiska aspekter som väger in. En generell regel finns alltså inte.

Det finns vissa typer av tillgångar som kan jämföras med likvida medel. Medel på skogskonto har man ansett skall behandlas som likvida medel.¹³² I ett rättsfall hade inte skogskontomedel ingått i gåva av företagsförmögenheten. Detta innebar att lättnadsreglerna inte fick tillämpas.¹³³

8.3.5. Successiv överlåtelse

Ofta vill den äldre generationen överlåta företaget successivt och stegvis överlåta kontrollen till den yngre generationen. Detta gör att inte allt ansvar direkt läggs på den yngre generationen, utan man får ”växa in i sin roll”. Givaren kan då föra över egendom och samtidigt behålla visst reellt ansvar och inflytande. Detta leder oftast till en mer framgångsrik övergång av företaget. Tyvärr medför kravet, på att all givarens rätt måste överlåtas för lättnadsreglerna skall få tillämpas, att successiva generationsskiften inte kan genomföra. Det går exempelvis inte att skänka hälften av aktierna till sina barn i syfte att efterhand föra över samtliga aktier. Detta leder i sin tur till att, på samma sätt som vederlagsreversförbudet, att färre generationsskiften äger rum, eller att överlåtelsen sker med sämre resultat, eftersom den yngre generationen inte varit mogen att överta hela ansvaret direkt.

I doktrinen beskrivs hur man delvis kan kringgå detta krav.¹³⁴ Återigen kan detta ske genom att göra en bodelning under bestående äktenskap. Sedan kan en av makarna överlåta all sin rätt till förvärvskällan emedan den andra maken har kvar företagsegendom.

8.3.6. Sammanfattning av kravet all givarens rätt till förvärvskällan

Genom kravet att all givarens rätt skall överlåtas, kan inte givaren behålla delar av näringsverksamheten. Generationsskiftet av företagsförmögenheten måste ske helt och hållet. Detta innebär ett hinder för successiv övergång. Rättspraxis visar dock att det kan vara svårt att avgöra vad som skall anses ingå i förvärvskällan när företaget inte drivs genom juridisk person. Det avgörande är vilket behov som finns av egendomen i näringsverksamheten. Egendom som inte behövs för att rörelsen skall kunna bedrivas har kunnat undantas, utan att möjligheten till skattelättnaden gått förlorad. Rörelsekapital behövs oftast för att man skall kunna driva näringsverksamhet. Därför har ibland inte hela förvärvskällan ansetts överlåten när inga eller för lite likvida ingått i gåvan. Hur mycket som måste ingå beror på vilken verksamhet som bedrivs.

¹³² RiG 11/1991

¹³³ Svea HovR 1986 Ö 2420/1985

¹³⁴ Se bl a Skattehuset, s 107, Svensson, s 313, Waller, SN 1990, 524

Den rättspraxis som utarbetats som bygger på vilken betydelse egendomen har i verksamheten anser jag, till stor del, är sund. Genom att denna omständighet tillmätts betydelse blir effekten att "hela" och funktionsdugliga verksamheter blir överlåtna. Reglernas syfte är ju att underlätta generationsskiften, inte överlåtelser i stort. Samtidigt omintetgör kravet successiva gåvor av företagsförmögenhet, vilket är beklagligt eftersom dessa typer av gåvor har en rad fördelar. Som senare kommer behandlas finns förslag på att successiva gåvor i vissa fall skall tillåtas.¹³⁵

Huruvida hela näringsverksamheten har överlåtit genom gåvan måste ses utifrån ett vidare perspektiv. Transaktioner före överlåtelserna kan, även om de har sakligt och tidsmässigt samband, medföra att kraven inte uppfyllts.

8.4. Förbud att avhända sig egendomen inom fem år

8.4.1. Allmänt

Det krävs att gåvotagaren inte inom fem år från skatteskyldighetens inträde genom köp, byte eller något därmed jämförbart fång, eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänder sig egendomen eller väsentlig del därav. Med uttrycket avhänder sig torde avses överlåtelse.¹³⁶ Gåvotagaren måste alltså fortsätta driva företaget under denna period.

Syftet med femårsregeln är, som ovan nämnts, att lättnadsreglerna inte skall missbrukas. Enligt propositionen kom kravet till eftersom det annars kunde vara frestande för en förälder att ge sina barn ett företag som han/hon ändå tänkt sälja. På så sätt skulle stora värden kunna överföras till barnen.¹³⁷ Fem år ansågs vara en tillräckligt lång tid för mottagaren att bära den företagsekonomiska risken, för att det inte skall löna sig att spekulera i vilka skattemässiga fördelar som skulle uppstå genom först gåva och sedan försäljning.¹³⁸ Vidare är syftet med lättnadsreglerna att underlätta generationsskifte av företagsförmögenhet. Skulle den yngre generationen inte vilja ha kvar företagsförmögenheten i ens fem år kan detta tyda på att avsikten med gåva egentligen inte var att den yngre generationen skulle driva företaget vidare.

Skulle mottagaren göra sig av med företagsegendomen inom karenstiden anses en ny gåva föreligga. Den nya gåvan motsvarar det värde som den ursprungliga gåvan nedsatts med. Värderingstidpunkten är när den ursprungliga gåvan gavs. Tidigare beskattningen rivs således inte upp. I NJA 1995 s 563 var frågan om gåvan skulle bestämmas till resterande 70 procent av substansvärdet eller till egendomens marknadsvärde minskat med värdet av den ursprungliga gåvan. Domstolen kom fram till att marknadsvärdet skulle användas, minskat med den tidigare gåvans värde. Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att det inte anges i förarbetena att någon ny värdering skall ske. Vidare pekade man på att praktiska problem kunde uppstå, eftersom en ny värdering måste göras.

¹³⁵ Se nedan kap. 9.2.2.

¹³⁶ Riktad nyemission var ej ett avhändande, se nedan kap. 8.4.2.,
inte heller byte av företagsform, se nedan kap. 8.4.3.

¹³⁷ A prop. s 13

¹³⁸ ibid

Marknadsvärdet vid gåvotidpunkten skall således användas. Dock skall de lagregler som gäller när mottagaren bryter mot femårsregeln tillämpas. Genom domstolens avgörande blir det skattemässiga resultatet densamma som om lättnadsreglerna aldrig hade tillämpats. Mottagaren får således beskatta 100 procent av det marknadsvärde som gällde vid den första gåvan. Detta utfall anser jag är den bästa lösningen. Att få tillämpa lättnadsreglerna är främst gynnsamt tack vare den 30-procentiga reduceringsregeln, men det är även möjligheten att få göra en substansvärdering som gör reglerna så förmånliga. Att få använda substansvärdering, istället för marknadsvärdet, innebär oftast att mindre gåvoskatt behöver betalas. Om den yngre generationen inte avser att ha kvar egendomen skall den inte heller gynnas, eftersom skattelättnadsreglerna avser att underlätta generationsskiften.

Eftersom det ses som en ny gåva har mottagaren rätt till ett nytt grundavdrag på 10 000 kronor.¹³⁹ Effekten blir att mottagaren får beskatta lika mycket som en gåvomottagare som direkt fått egendom i gåva utan lättnad, dock med beaktande av att den förste fått ”kredittid”, samt två grundavdrag. Vidare kan den fiktiva uppdelningen på två gåvor innebära att lägre skatteskala kan tillämpas. Skulle det vara så att man uppfyller alla kraven förutom femårsregeln, eftersom man endast tänkt inneha egendomen i exempelvis två år, är det således ofta fördelaktigt att tillämpa lättnadsreglerna under denna tid. Man bör dock beakta att lagreglerna kan ändras och att de nya reglerna då skall tillämpas. I dagens läge är detta dock inte någon större fara, eftersom tendensen är att man ytterligare söker att underlätta generationsskiften, det vill säga göra reglerna mer generösa.

Undantag från femårskravet görs för fall som anses vara relativt ofrivilliga. Expropriation, exekutiv försäljning eller konkurs leder inte till att lättnaden bortfaller.¹⁴⁰ Skulle exempelvis den yngre generationen inte lyckas att driva företaget vidare lönsamt, kan man inte straffa denne med förlorad gåvoskattelättnaden. Att hamna i ett sådant läge är oftast inte frivilligt.

Överlåtelse genom arv, testamente eller bodelning efter makes död leder inte heller till förlorad lättnad. Detta sker inte heller frivilligt. Om mottagaren däremot skulle ge bort egendomen i en ny gåva eller om egendomen övergår genom bodelning av annan anledning än makes död försvinner lättnaden. I de flesta fall har detta då skett frivilligt och det kan då ses som naturligt att lättnad inte längre skall ges, men bodelning på grund av annan anledning än makes död är inte alltid frivilligt.

Bodelning kan ske under bestående äktenskap, men ofta sker det tyvärr vid äktenskapsskillnad. Anledningarna till att denna typ av bodelning utgör en grund för förlorad lättnad är troligtvis två. Dels att detta annars kunde innebära en skatteflyktsmöjlighet genom skenskilmässor och dels att detta i hög grad är ett förhållande man kan råda över. Att skilja sig är dock oftast en sista utväg när ett förhållande inte fungerar. Vidare kan det vara endast den andre maken som vill driva igenom skilsmässan. Förlorad lättnad kan leda till att omfattande belopp skall betalas i gåvoskatt. Att få denna rättsföljd på grund av skilsmässa är hårt mot den skatteskyldige. En bodelning på grund av äktenskapsskillnad borde kanske inte leda till förlorad lättnad, man får dock ta risken med skenskilmässor.

¹³⁹ Englund, s 124

¹⁴⁰ A prop. s 13

8.4.2. Väsentlig del

Det inte endast när gåvotagaren inom fem år från skattskyldighetens inträde gör sig av med all gåvoegendom, som kravet för att få tillämpa lätttnadsreglerna inte uppfylls. Även när den skattskyldige gjort sig av med väsentlig del av företagsegendomen brister kravet. Rekvisitet väsentlig del är avsett att hindra omfattande delförsäljningar som inte utgör ett naturligt led i verksamheten.

Som riktvärde har man ansett att strax över 60 procent av gåvoegendomen måste vara kvar i givarens ägo. En väsentlig del har därför avhänts när minst 40 procent av värdet på företagets tillgångar säljs, med bortseende från tillfälliga lagerförändringar, eller att en ideell andel på minst 40 procent av erhållna aktier avyttras.¹⁴¹ Skulder, som är direkt hänförliga till tillgångarna som avyttras, bör räknas bort. Det vill säga att om 40 procent eller mer av tillgångarna avyttras, eller om 40 procent eller mer av aktierna säljs, kommer lätttnaden att bortfalla.

Att avgöra när 40 procent av erhållna aktier avyttrats är inte svårt. Svårare är att avgöra när 40 procent av företagets tillgångar säljs. Av förarbetena framgår inte vilka värden man skall utgå ifrån. Det står bara *"värdet på företagets tillgångar"*¹⁴². I det fall en mottagare erhåller 100 procent av direktägd rörelse, borde man, när man skall avgöra om en väsentlig del avyttrats, jämföra värdet av tillgångar i företaget vid gåvotidpunkten med värdet av tillgångar som avyttrats vid avyttringstillfället. Genom att jämföra värdet av avyttrade tillgångar med tillgångar i företaget vid gåvotidpunkten, istället för vid avyttringen, bortser man ifrån om företaget stigit eller sjunkit i värde efter gåvoöverlåtelsen. På så sätt kan mottagaren öka utrymmet för avyttringar om värdet av företagets tillgångar ökar. Till stöd för detta antagande finns ett domstolsuttalande; *"Det uppställs i lagen inga hinder mot att gåvotagaren förfogar över egendom som han förvärvat efter gåvotillfället eller över den värdetillväxt som sker i bolaget efter denna tidpunkt."*¹⁴³

Skulle man jämföra värdet av det avyttrade med bolagets tillgångar vid avyttringen skulle en större del av bolaget vara tvunget att vara kvar i mottagarens ägo om tillgångarna ökat i värde. Det är viktigt att man utgår ifrån att 60 procent av tillgångarna, som övergått via gåvan, måste vara kvar. Att istället utgå ifrån att 40 procent eller mer av de totala tillgångarna inte får överlåtas ger ett felaktigt resultat, eftersom mottagarens möjlighet att förfoga över värdetillväxt och förvärv efter gåvotidpunkten då begränsas. Anta att tillgångar med ett värde på 100 har överlåtit genom gåva. Runt 61 av tillgångarna måste behållas i företaget för att lätttnaden inte ska gå förlorad. En väsentlig del utgör då 40 eller mer. Två år senare finns tillgångarna värda 200 i företaget. Nu kan teoretiskt tillgångar för omkring 139 avyttras, eftersom 40 procent av gåvoegendomen då inte är avhänts. Att avyttra så mycket i praktiken är dock för riskabelt, eftersom man bör ha viss marginal. Tillgångar kan sjunka i värde.

Om bolaget istället sjunker i värde till exempelvis 80, är fråga om en väsentlig del fortfarande är 40 eller om det då är 20? Det avgörande är om 60 procent av gåvoegendomen måste vara

¹⁴¹ A prop. s 13 och Ds Fi 1974:12

¹⁴² ibid

¹⁴³ NJA 1997 s 245

kvar eller om 40 procent av gåvoegendomen inte får avhändas. Lagtexten och förarbetena talar endast om att en väsentlig del inte får avyttras, inte om att en viss del måste vara kvar. Därför torde i detta fall en väsentlig del utgöra 40. Möjligheten till avyttringar, som inte är ett naturligt led i verksamheten, kunde annars ”ätas upp” om bolagets värde sjunker under 60 procent av den ursprungliga gåvans värde. Gåvotagaren vinner således avyttringsutrymme vid värdetillväxt, men förlorar inget utrymme när företags tillgångar sjunker i värde.

Eftersom det är ett relationstal man räknar fram, spelar det ingen roll om man genomgående använder substansvärdet eller marknadsvärdet. Jag anser dock att det borde vara substansvärdet som skall användas, eftersom man räknat ut det vid gåvotidpunkten. Att i efterhand räkna ut marknadsvärdet vid gåvotillfället kan vara mycket svårt. Det är då bättre att använda det substansvärde som redan finns framräknat.

Det är dock inte alltid som en och samma mottagare får all företagsegendom eller att det är frågan om ett aktiebolag. Exempelvis kan det vara flera mottagare eller att en mottagare erhåller givarens andel i ett handelsbolag där det finns flera delägare. Som jag tolkar rekvisitet väsentlig del skall man se till hela företagsmassan som övergår genom gåvan. Om två personer fått egendomen tillsammans är det därför fortfarande samma procentsats som gäller. Man ser således inte till varje skatteskyldig för sig. Mer om detta nedan.

En handelsbolagsdelägare kan inte äga flera andelar i samma handelsbolag, även om han förvärvat sitt innehav vid olika tillfällen. Därför är det svårt att avgöra vilket värde som skall användas när en mottagare erhållit givarens andel i handelsbolag med flera delägare. Det går således inte, som i aktiefallet, jämföra hur många andelar av erhållna som avyttras. Det som avyttrats är dock inte i gåvomottagarens ensamma ägo, eftersom han även är delägare till den egendomen. Därför är det mest korrekt att även här jämföra företags tillgångar med det som avyttrats. Delägaren äger lika stor andel i företags totala tillgångar som i de tillgångar som avyttrats. Eftersom det är ett relationstal som räknas fram, när det skall avgöras om väsentlig del avyttras, spelar ingen roll om det finns flera delägare.

I målet NJA 1997 s 245 var förutsättningarna följande: År 1989 skänkte en mor 240 aktier till sin son. Lättnadsreglerna tillämpades på gåvan. År 1992 sålde sonen 90 aktier, det vill säga 37,5 procent av gåvan. I samband med försäljningen avtalades med köparen att aktiekapitalet i bolaget skulle ökas genom nyemission. I överenskommelsen ingick att gåvomottagaren skulle avstå från sin teckningsrätt i nyemissionen.

Före avyttringen och emissionen ägde sonen 12 procent av aktierna i bolaget och efteråt 6 procent. Detta innebar att sonens ägarandel minskade med 50 procent. Som ovan framgått räcker att en väsentlig del, 40 procent, avhänts. Högsta domstolen ansåg dock att nyemissionen inte hade med bedömningen att göra och således inte skulle ses som ett avhändande i den mening som avses 43§ 2 st AGL. Rekvisitet väsentlig del var inte uppfyllt eftersom 37,5 procent av aktieinnehavet hade avyttrats. Fallets prejudikatvärde är osäkert, eftersom domstolen uttalade att mottagarens medverkan i en nyemission i vissa fall kan ses som ett avhändande om transaktionen kan jämföras med ett avhändande. Något exempel gavs inte.

Efter avgörandet NJA 1990 s 434, angående smittoeffekter, har diskuterats vad som gäller om exempelvis två syskon får 50 procent vardera av aktierna i ett rörelsedrivande bolag genom gåva och lätttnadsreglerna tillämpas.¹⁴⁴ Inom den femåriga karenstiden säljer det ena syskonet alla sina aktier. Att det syskonet förlorar lätttnaden är naturligt, men vad händer för det andra syskonet? Ovan har antagandet gjorts, att smittoeffekten gäller för alla typer av förbehåll vid gåva av samma företagsförmögenhet. Men smittas andra gåvotagare även i andra fall, när någon av mottagaren bryter mot något krav i 43 § 2 st AGL?

Som påpekats har en uppmjukning skett i rättspraxis sedan början av nittioalet, men ändå har smittoeffektsrättsfallet, NJA 1990 s 434, tillkommit under just denna period. Att säga att principen om smittoeffekter tillkom under domstolens mer hårda rättstillämpningsperiod är således inte möjligt. Någon uppmjukning kommer nog inte att ske. Mycket troligt är att domstolen håller fast vid principen om smittoeffekt, även när någon av gåvotagarna av samma företagsförmögenhet bryter mot femårsregeln. I rättsfallet anfördes att flera gåvotagare inte kan var för sig, utan endast tillsammans få all givarens rätt till förvärvskällan. Gåvan till den ena är en grundläggande förutsättning för att lätttnadsreglerna skall kunna bli tillämpliga på gåvan till den andre. Därför skall gåvor till flera ses som en helhet. Vidare tyder förarbetena på att 40 procentgränsen gäller för hela företagsmassan och inte för varje enskild gåvotagare.

Samtidigt rör det sig om två självständiga skattesubjekt. Att dessa inte bara skall se till att de själva behåller tillräckligt av gåvoegendom, utan även måste tillse att alla andra uppfyller femårsregeln kan vara mycket svårt. En gåvotagare har inte någon möjlighet att hindra andra mottagare att avyttra sina aktier. Detta kan jämföras med konkursfallet, som inte innebär att lätttnaden går förlorad, på grund av att det sker ofrivilligt. Det kan i vissa fall vara lättare att undvika en konkurs än att se till att medgåvomottagare inte avyttrar gåvoegendomen. Det är dock lika svårt för mottagaren att påverka att inte otillåtna förbehåll finns i förhållande till andra mottagaren. Detta har domstolen inte tagit hänsyn till. Ett sätt att undvika denna problematik är att givaren föreskriver att egendomen inte får avyttras inom fem år. Detta är som ovan framgått ett tillåtet förbehåll.

8.4.3. Omstruktureringar

En fråga som är intressant är vilka omstruktureringar som är möjliga under karenstiden. Utifrån lagtextens ordalydelse i 43 § 2 st AGL framgår inte att någon hänsyn tas till om större avyttringar bör ske av strukturella skäl. Samtidigt så tillkom kravet för att förhindra skatteflykt, inte för att stoppa omstruktureringar till förmån för företag. Det är viktigt ur effektivitetssynpunkt att omstruktureringar inte hindras av femårsregeln. Inlåsnings effekter av kapital hos gåvotagaren bör undvikas för att inte hämma företagets möjlighet att utvecklas. Vidare förlorar man inte lätttnaden om man går i konkurs, det vore då orimligt att man skulle göra det vid lite större avyttringar för att undvika en konkurs.

¹⁴⁴ Se Waller, SN 1990, s 524

Av förarbetena går att utläsa att lättnadsreglerna kan tillämpas vid större delförsäljningar, även om mer än 40 procent av gåvoegendomen avyttras, om de utgör ett naturligt led i verksamheten.¹⁴⁵ Någon specificering av vad som är ett naturligt led i verksamhetens görs inte. Innebörden av uttalandet är att man endast bör beakta kravet, att inte avhända en väsentlig del av gåvoegendomen, när det rör sig om avyttringar som inte utgör naturligt led i verksamheten. Detta ger stöd för att vissa typer av omstruktureringar torde vara möjliga.

Omstruktureringsfall har tagits upp i praxis. I ett mål från Göta hovrätt, som inte överklagats, hade stora delar av förmögenheten sålts och bytts ut.¹⁴⁶ En enskilt bedrivet byggnads- och fastighetsförvaltningsföretag, bestående främst av ett 20-tal fastigheter, överläts i gåva till ett aktiebolag som ägdes av närstående till givaren. Fyra fastigheter hade sedan inom karenstiden sålts, vilket motsvarade 46 procent av de genom gåvan erhållna tillgångarna. Försäljningsintäkter hade använts till att köpa in två nya fastigheter på en ny ort. Anledningen till försäljningen var företagsekonomiska skäl som talade för att koncentrera verksamheten till en ort.

Domstolen ansåg att det var ofrånkomligt att ett generationsskifte medför förändringar i verksamheten. Man menade att rationellt företagande kräver förändringar och det kan vara ett naturligt led i verksamheten att koncentrera fastighetsinnehavet till en och samma ort. Man tog för detta ställningstagande stöd i förarbetena. Att företaget inte bedrev handel med fastigheter spelade ingen roll. Detta tyder på att det inte måste vara frågan om avyttringar som brukar ske inom företagets normala verksamhet. Det avgörande torde vara att rationella skäl ligger bakom. Ett sådant skäl kunde således vara omstruktureringar som föranleds av ett generationsskifte. Det vill säga att alltid när lättnadsreglerna tillämpas kan vissa förändringar i samband med skiftet ske.

Domstolen poängterade att även andra förändringar till följd av samhällsutvecklingen, som gåvomottagaren inte kan råda över, måste kunna genomföras. *”Det torde också ha varit lagstiftarens avsikt att göra det möjligt för en sund och samhällsnyttig verksamhet att leva vidare på de villkor som samhällsutvecklingen kräver.”*¹⁴⁷ Detta sammantaget gör att omfattande omstruktureringar kan ske med bibehållen lättnad inom den femåriga karenstiden. Som enda gräns för hur stora dessa omstruktureringar får vara är vad som kan anses som företagsekonomiskt rationellt. Som yttre gräns finns dock; att inte hela gåvoegendomen får avhändas. Denna praxis möjliggör att företag kan drivas på effektivaste sätt och att inlåsnings effekter av kapital inte uppstår på grund av femårsregeln. Genom att många avyttringar kan motiveras med företagsekonomiskt rationella skäl kan det dock bli svårt att påvisa när det finns andra syften med en större avyttring, vilket kan leda till otillbörliga skattefordelar.

Företaget i rättsfallet hade även dagen efter överlåtelsen till givaren sålt en bil till marknadsvärde, motsvarande 0,5 procent av tillgångarna i bolaget. Detta ansåg domstolen inte spela någon roll om bilen inte längre behövdes i verksamheten. Man menade att försäljningen kunde ses som om givaren före gåvan tagit ut personbilen ur rörelsen, för att sedan överlåta

¹⁴⁵ A prop. s 13

¹⁴⁶ Göta HovR 2001 ÖA 1094-99

¹⁴⁷ Göta HovR 2001 ÖA 1094-99, s 11

rörelsen med däri ingående likvida medel för bilen. Gåvans värde har inte minskat genom försäljningen. Detta kunde inte ses som något kringgående. Man beaktade således att intäkterna motsvarade vad som avyttras. Försäljningsintäkter har inte beaktats i förarbetena.

Av sakomständigheterna i målet framgår att bolaget endast åtog sig byggnadsuppdrag i mindre omfattning och att den huvudsakliga verksamheten var att förvalta lagerfastigheter. Anledningen till att fastigheterna var omsättningstillgång var att den blivit byggmästarsmittade. Som tidigare har påpekats är det endast arbetande kapital som omfattades av lättnadsreglerna, inte förvaltande. Jag anser det lite egendomligt att domstolen inte reflekterat över att den huvudsakliga verksamheten var att förvalta lagerfastigheter. Visserligen anses lagerfastigheter utgöra en förvärvskälla¹⁴⁸, men den faktiska rörelsen var mycket liten och värdena som överfördes var mycket stora. I doktrinen har man ansett att, när en verksamhet är blandad och inrymmer både rörelse och fastighetsförvaltning, får lättnadsreglerna då endast användas på rörelsedelen.¹⁴⁹

I ett senare rättsfall hade byte av företagsform ägt rum.¹⁵⁰ Två makar erhöll andelar i ett handelsbolag av hustruns far. Innan tidpunkten för gåvan ägde givaren 10 procent av företaget och makarna resterande 90 procent. Efter att gåvan fullbordats förde de över verksamheten i handelsbolaget till ett av dem helägt aktiebolag. Avsikten var att fortsätta den tidigare verksamheten på samma sätt som före gåvan, fast i aktiebolagsform. Detta ansågs inte utgöra en överträdelse av femårsregeln och lättnadsreglerna kunde tillämpas. Som domskäl anfördes att egendomen inte hade, utifrån 43 § 2 st AGL's mening, avhänkts. Troligen kan därför även andra typer av byte av företagsform äga rum med bibehållen lättnad, exempelvis från enskild näringsverksamhet till handelsbolag, eftersom detta då inte skulle ses som ett avhändande.

Att kärnverksamheten fanns kvar verkar ha haft en avgörande betydelse för att domstolen inte skulle anse att ett avhändande skett. För att inte reglerna skall missbrukas, menade man, krävs det att mottagarna fortsätter att driva företaget även efter gåvan. Att detta skedde i annan juridisk person spelade inte någon roll så länge den ägdes till 100 procent av gåvomottagarna. Slutsatsen av detta rättsfall är således att byte av företagsform kan ske om den ursprungliga, genom gåva överlåtna, verksamheten finns kvar och att mottagaren äger det företag vartill verksamheten övergår. Inget tyder på att det inte inom det ”nya” företaget även får finnas annan näringsverksamhet. Detta möjliggör för mottagarna att samla verksamheter de äger till ett företag.

Att svara på frågan om det får tillkomma en tredje ägare till aktiebolaget, efter att gåvoegendomen övergått dit, är inte så svårt. Ägare i ett aktiebolag blir man genom att köpa aktier. Avgörande blir hur stor andel denne köper av den ena eller båda makarna. Säljs 40 procent av makarnas aktier förloras lättnaden. Detta framgår direkt av lagtexten och förarbetena.

Anta istället att ett handelsbolag, som överlåtits med lättnad, fördes över till ett aktiebolag där även en tredje person, C, var delägare. Skulle då övergången till bolaget vara möjligt med

¹⁴⁸ Se ovan kap. 8.3.2.

¹⁴⁹ Se ovan kap. 5.3.2.

¹⁵⁰ NJA 2002 s 431

bibehållen lättnad? Den del av egendomen som övergår till C borde ses som ett avhändande, eftersom han inte var mottagare av gåvan. Därför tror jag att svaret på fråga till stor del beror på hur stor andel C äger i aktiebolaget. Det i propositionen utpekade riktvärdet, att 40 procent eller mer av gåvoegendomen inte får avhändas, kan kanske användas som stöd för att svara på frågan. Skulle C äga 40 procent eller mer av aktierna i aktiebolaget torde bytet av företagsform innebära att lättningen går förlorad, men skulle han äga mindre borde en övergång med bibehållen lättnad vara möjlig.

8.4.4. Sammanfattning av förbud att avhända sig egendomen inom fem år

Gåvomottagaren får inte inom fem år från skatteskyldighetens inträde avhända sig gåvoegendomen, eller 40 procent av värdet på företagets tillgångar eller att en ideell andel på minst 40 procent av erhållna aktier. Expropriation, exekutiv försäljning eller konkurs leder inte till att lättningen bortfaller, inte heller överlåtelser genom arv, testamente eller bodelning efter makes död. Skulle mottagaren bryta mot femårsregeln anses en ny gåva föreligga. Värdet på denna gåva motsvarar marknadsvärdet vid den ursprungliga gåvan minskat med den första gåvans värde. Ett nytt grundavdrag på 10 000 kronor ges.

Domstolen har intagit en liberal sällning i förhållande till omstruktureringar. Dessa kan ske, utan att lättnad går förlorad om det utgör ett naturligt led i verksamheten. Hänsyn tas även till förändrade samhällsvillkor. Byte av företagsform har även accepteras under vissa förutsättningar.

8.5. Rättutvecklingen

Under 1970-talet kom få mål upp till prövning hos högsta domstolen. Erik Waller tror att detta beror på att *"den ekonomiska tillväxten i de företag, som det här handlar om, var väl i allmänhet inte så stor under denna period; den markanta tillväxten inom den här aktuella företagssektorn är däremot något som synes utmärka 1980-talet."*¹⁵¹ På 1980-talet ökade också måltillströmningen markant till högsta domstolen. Även under 1990-talet kom många mål upp till högsta domstolens avgörande. Under 2000-talets tre första år har flera mål avgjorts, men tillströmningen tycks ha avstannat något.

Om man ser till hur domstolen dömt i mål om tillämpning av lättningsreglerna kan följande noteras. Under reglernas tidiga historia, 70-talet och främst 80-talet, har domstolen intagit en mycket sträng hållning till kraven i 43 § 2 st AGL. Emedan en liberalisering kunnat skönjas under senare tid.¹⁵² Anledningen till detta torde vara flera.

I många av de tidigare avgörandena har man strikt tolkat lagen när inte förarbetena gett något stöd för hur målet bör avgöras. Ett förbehåll till förmån för givaren är otillåtet, oavsett varför det tillkommit! Domstolen har även tolkat vad som inte är förenligt med kraven mycket vidsträckt, exempelvis att vederlagsreverser är ett otillåtet förbehåll. Detta har man gjort utan något direkt stöd i förarbetena. Man har dock hänvisat till däri generella uttalande om

¹⁵¹ Waller, SN 1990, s 762

¹⁵² Englund, s 122

skatteflykt.¹⁵³ I målen har man pekat på att vissa mellanhavanden generellt innebär en skatteflyktsrisk. Men att det i det aktuella fallet funnits helt andra syften har man bortsett ifrån. Genom att domstolen förfarit på detta sätt har det varit nästintill omöjligt för den enskilde att förutse när lättnadsreglerna fått tillämpas. Förutsägbarhet är en grundläggande princip i en rättsstat. Därför har denna rättspraxis varit olycklig.

I senare avgörande har man varit mer intresserad av syftet och omständigheterna omkring gåvan. Man har godtagit exempelvis; förbehåll som syftar till att uppfylla 43§ AGL's krav och större omstruktureringar som föranletts av företagsekonomiska skäl. Även samhällsförändringar har man tagit hänsyn till. Man har lagt stor vikt vid vad det aktuella företaget drivit för verksamhet och framhåvt att olika krav måste ställas på olika verksamheter. Sammantaget kan man säga att domstolen blivit specifikorienterad och inte bara sett till vad som generellt brukar vara fallet. Detta innebär att den enskilde, som kan motivera sitt agerande med sakliga skäl och på så sätt kunna visa att syftet inte är att undandra fiskus skatt, idag har större möjligheter att få tillämpa lättnadsreglerna.

Utvecklingen måste självklart ses i sin kontext. Genom domstolens tidigare praxis har många röster höjts mot den hårda tillämpningen av regelverket. Detta har lett till att flera utredningar tillsatts för att mildra kraven för att få tillämpa lättnadsreglerna vid ett generationsskifte av företagsförmögenhet. De fåmansägda familjeföretagens stora betydelse för Sveriges framtida tillväxt har belysts. Det naturliga är att domstolen påverkats av denna utveckling.

9. Ändringsförslag

9.1. SOU 2002:52

I syfte att ytterligare underlätta generationsskifte tillsattes den så kallade 3:12-utredningen, för att bland annat se över lättnadsreglerna.¹⁵⁴ Utredningen var klar år 2002 med sitt mycket omfattande betänkande *Beskattning av småföretagare, del 2 – Generationsskiften* SOU 2002:52. Flera förändringar för lättnadsreglerna vid gåva föreslogs. De stora dragen, exempelvis substansvärderingen och den 30-procentiga reduceringsregeln, ville dock utredningen inte förändra.

Betänkandet innebär i korthet att utredningen vill göra följande ändringar: Förbud att avhända sig egendomen inom fem år förkortas till tre år. Villkor om vederlagsreverser och liknade villkor skall godtas vid lättnad. Kravet på att *all givarens rätt till förvärvskällan* lättas upp. Även verksamhetsgren och ideell andel av en näringsverksamhet eller verksamhetsgren kan överlåtas och omfattas av lättnadsreglerna. Fastighetsförvaltande företag skall omfattas av reglerna. Substansvärderingsmetoden och den 30 procentiga reduceringsregeln arbetas in i AGL. Det vill säga någon hänvisning görs inte längre till den upphävda lagen om förmögenhetsskatt.

¹⁵³ Waller, SN 1990, s 768 f

¹⁵⁴ Dir 1999:72

9.2. Lagrådsremiss

9.2.1. Allmänt

Länge var det osäkert om regeringen tänkte genomföra alla, eller ens några, av de förändringar som 3:12-utredningen hade arbetat fram. Utredningen hade föreslagit att förändringar skulle träda i kraft 1 juli 2003, men så blev inte fallet.¹⁵⁵ Efter att Sverige den 14 september 2003 röstat nej till ett deltagande i EMU, ansåg vår finansminister Bosse Ringholm att det var dags att införa mer gynnsamma regler för generationsskifte av företagsförmögenhet. Den 25 september 2003 överlämnade regeringen en remiss till lagrådet om förslag till förändringar av lätttnadsreglerna.¹⁵⁶ De nya reglerna föreslås träda i kraft redan den 1 januari 2004. Förändringarna bygger på 3:12-utredningens betänkande SOU 2002:52. Alla förändringar som utredningen anser behöver genomföras, finns inte med i regeringens förslag, dock finns de viktigaste. Sammanfattningsvis görs villkoren för att få tillämpa lätttnadsreglerna mer generösa.

Genom förslaget mildras kraven i 43 § 2 st AGL. Liksom i 3:12-utredningens förslag är dock grundprinciperna kvar. Förändringarna skall ske inom ramen för det nuvarande regelverket. Substansvärderingsmetoden skall fortsätta att gälla och den 30-procentiga reduceringsregeln skall finnas kvar. Regeringen föreslår dock inte någon inarbetning av relevanta lagrum, i den upphävda lagen av förmögenhetsskatt, i AGL. Man måste således fortsätta att tillämpa de äldre reglerna, vilket jag anser är lite synd. I utredningens förslag har substansvärderingsmetoden och reduceringsregeln inarbetats i AGL, vilket gör det mycket lättare att få översikt och förståelse för hur reglerna skulle tillämpas. Hänvisningen till ÄFSL gör tillämpningen så onödigt mycket mer krånglig. Troligtvis kommer detta i framtiden att ändras. Värderingsfrågor i arvs- och gåvoskattelagstiftning ingår i Egendomskommitténs uppdrag som skall vara klart vid slutet av år 2003.¹⁵⁷ Eftersom detta rör sig om brister i lagstiftningens utformning och inte i dess materiella innehåll är detta dock inte lika akut att förändra.

Som beskrevs i kapitel 5.3.1. är det endast företagsförmögenhet i inkomstlaget näringsverksamhet som är hänförligt till jordbruksfastighet och rörelse, samt vissa typer av särskilda förvärvskällor, som enligt dagens regler kan åtnjuta lättnad vid gåva. I lagrådsremissen föreslås en utvidgning av reglernas tillämpningsområde. Det ställs endast krav på att "... *egendomen är sådan som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen ...*". I 2:24 IL definieras begreppet rörelse. Rörelse är annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknade tillgångar. Om dessa tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen, det vill säga värdepappersrörelse.

Genom hänvisningen till 2:24 IL kommer fastighetsförvaltande företag att omfattas av reglerna, eftersom innehav av näringsfastighet innebär att ägaren anses bedriva näringsverksamhet.¹⁵⁸ Syftet till detta har varit likformighetsskäl.¹⁵⁹ Denna typ av näringsverksamhet skall, även vid arvs- och gåvobeskattning, behandlas på samma sätt som

¹⁵⁵ SOU 2002:52, s 295

¹⁵⁶ Förslag till Lag om ändring i lagen (1941:416) om arvskatt och gåvoskatt

¹⁵⁷ Dir 2002:87

¹⁵⁸ 13:1 2 st IL

¹⁵⁹ Lagrådsremiss, s 14

annan näringsverksamhet. Kapitalförvaltande företag fortsätter dock att inte åtnjuta lättnad, eftersom de inte omfattas av begreppet rörelse. Förändringen torde även innebära, även om regeringen inte pekat på det, att gåva av företagsförmögenhet från självständigt bedriven rörelse i ett land utanför EU och ESS kan ske med tillämpning av lättnadsreglerna. Detta var tidigare inte möjligt.¹⁶⁰

9.2.2. Förändring av 43 § 2 st AGL

Allra mest intressant är regeringens förslag på förändring av kraven 43§ 2 st AGL. Regeringen föreslår att detta lagrum skall ha följande lydelse och utformning¹⁶¹ :

När ersättning räknas av från en gåva som skall tas upp till en viss kvotdel enligt bestämmelser i 23 § B, skall ersättningen kvoterats på samma sätt som gåvan.

Har gåvan lämnats utan förbehåll för givaren eller annan och avser gåvan givarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren som han äger direkt eller avser gåvan aktie eller andel respektive del av andel av det slag som anges i 23 § B femte stycke första mening, skall, utöver bestämmelserna i första stycket - under förutsättning att egendomen är sådan som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229) – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom tre år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Som ett förbehåll enligt tredje stycket räknas inte att givaren ställt upp ett villkor om att gåvotagaren skall utge ersättning för gåvan.

Kravet på att gåvan skall ha lämnats utan förbehåll är kvar med samma lydelse. Ett viktigt tillägg görs dock i sista stycket. Ett villkor om vederlag/ersättning utgör inte ett otillåtet förbehåll. Detta innebär att en gåva som sker mot viss ersättning skall kunna omfattas av lättnadsreglerna. All tidigare, mycket stränga praxis om förbud av vederlagsreverser blir obsolet. Även praxis där villkor som jämställts med vederlag, exempelvis övertagande av givarens personliga skuld, torde sluta gälla. Detta innebär att många fler generationsskiften kan ske. Den äldre generationen får möjlighet att skapa rättvisa om det finns flera barn och endast ett av dem skall överta företagsförmögenheten. Vidare medför förändringen att den äldre generationen, som inte har råd att ge all egendom i gåva, kan trygga sin framtid.

Ett stycke har införts som innebär att ersättning som lämnats vid gåva av egendom, som skall tas upp till en viss kvotdel av det verkliga värdet, skall räknas av med samma kvotdel. Regeringen har inte ansett det rimligt att gåvans värde skall reduceras med 30 procent, men inte ersättningen.¹⁶² En 30-procentig reduktion skall således även ske av ersättningen.

Att successiva gåvor har fler fördelar och att det inte är möjliga att genomföra sådana när lättnadsreglerna tillämpas, har tidigare behandlats. Ett stort behov finns för att delar av

¹⁶⁰ Se kap. 5.3.2.

¹⁶¹ Kursiverat utgör förändringar i förhållande till dagens lydelse.

¹⁶² Lagrådsremiss, s 16

företagsförmögenhet skall kunna överlåtas. Sedan 1990-års skattereform finns inte samma incitament för att av skatteskal delat upp ett företag på flera personer.¹⁶³ Därför anser regeringen att vissa successiva gåvor inte skall utgöra något hinder för en tillämpning av lättnadsreglerna.

Gåvor av verksamhetsgren tillåts. Regler i 23:17 IL, om underprisöverlåtelse, får då tjäna som förebild för successiva gåvor. Syftet med detta har varit att samordna reglerna med inkomstskattelagen, och på så sätt undvika att en gåva som omfattas av lättnadsreglerna ändå kommer att medföra uttagsbeskattning av givaren.¹⁶⁴ I 2:25 IL definieras verksamhetsgren som sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Den praxis som uppstått kring vad en verksamhetsgren är vid en underprisöverlåtelse, torde äga tillämpning även vid gåvor av en verksamhetsgren. I doktrinen har man ansett att det inte spelar någon roll hur överlåtaren använde egendomen, utan det väsentliga är att mottagaren skall kunna bedriva ändamålsenlig näringsverksamhet med enbart den överlåtna tillgången.¹⁶⁵ Man avgör således vad en verksamhetsgren är utifrån mottagarens perspektiv.

Aktier eller andelar i handelsbolag kan inte likställas med en verksamhetsgren när dessa ägs av en fysisk person. Skulle givaren inte vilja överlåta alla sina aktier eller andelar kan han inte göra det med hänvisning till att det rör sig om en verksamhetsgren. Regeringen vill dock att även detta skall vara möjligt.¹⁶⁶ Därför infördes tillägget ”*eller en verksamhetsgren som han äger direkt eller avser gåvan aktie eller andel respektive del av andel av det slag som anges i 23 § B femte stycke första mening,*”. Att del av andel i handelsbolag behandlas specifikt beror på att en handelsbolagsdelägare inte kan äga flera andelar i samma handelsbolag, även om han förvärvat sitt innehav vid olika tillfällen.

Genom att successiva gåvor nu tillåts underlättas generationsskiftet av företagsförmögenhet i mindre företag. Den yngre generationen kan få växa in i företaget i den takt som givare och mottagare önskar. Enligt remissen kan givaren vara kvar på en ledande position i företaget då del av företaget överlåts. Vidare är det möjligt att överlåta en av flera näringsfastigheter om den överlåtne fastigheten utgör en verksamhetsgren. Regeringen anser även att det skall vara möjligt att överlåta ideella andelar av en näringsfastighet till flera mottagare och övriga rörelsetillgångar till någon annan, under förutsättning att gåvotagarna med sina andelar kan driva rörelsen vidare.¹⁶⁷ Detta var uttryckligen inte möjligt enligt propositionen från 1974, även i praxis har detta underkänts.¹⁶⁸

Regeringen anser att riskerna för missbruk av lättnadsreglerna idag inte är lika stora. Därför kan karenstidens längd kortas. Reglerna om lättnad är dock en skatteförmån som skapats i syfte att främja generationsskiftet, därför bör krav ändå finnas på att egendomen skall behållas viss tid.¹⁶⁹ Tidsregeln föreslås därför finnas kvar, men kortas till tre år. Regeringen anser att den

¹⁶³ A remiss s 14

¹⁶⁴ A remiss s 14

¹⁶⁵ Rydin och Nilsson, SN 1999, s 481

¹⁶⁶ A remiss s 14

¹⁶⁷ A remiss s 15

¹⁶⁸ NJA 1986 s 721 II

¹⁶⁹ A remiss s 15

praxis som gjort det möjligt att, under karenstiden, vidta strukturella och organisatoriska förändringar skall fortsätta att gälla.¹⁷⁰

Sammanfattningsvis innebär förslaget att flera av de krav som finns för att få tillämpa lättnadsreglerna, som medför att många måste avstå från att genomföra ett generationsskifte, upphävs. Vederlagsreverser och successiva gåvor godtas, och karenstiden sänks till tre år. Förslaget kommer således att medföra att flera generationsskiften kommer att kunna ske, vilket ger större eller i vart fall tidigare skatteuttag.¹⁷¹ Att skatteuttaget ökar är bara en positiv bieffekt. Den största fördelen är att verksamheten kan fortsätta att drivas av de som är mest insatta och lojala mot företaget. Detta medför att företagen drivs på effektivaste sätt, vilket ger ökad tillväxt för företagen och för Sverige.

¹⁷⁰ Se kap. 8.4.3.

¹⁷¹ A remiss s 16

10. Avslutande diskussion

Ofta rör det sig om stora värden som överförs vid ett generationsskifte av företagsförmögenhet. En felaktig bedömning av huruvida man kan tillämpa lättnadsreglerna kan medföra ruinerande skattemässiga konsekvenser för gävmottagaren. Det är därför beklagligt att kraven i 43 § 2st AGL är så oklara. Det är nästintill omöjligt att av lagtexten utläsa vad som krävs för att få tillämpa lättnadsreglerna. Genom att det i förarbetena endast finns exemplifieringar och inte i sak redogörs för kravens innehåll har domstolen fått tolka lagrummet. I stora del av den praxis som finns har domstolen gjort denna tolkning mycket hård.

Oklarheten har betydelse ur rättssäkerhetssynpunkt. Visserligen är lättnadsreglerna gynnande skattelagstiftning, vilket inte ställer lika hårda krav på förutsägbarhet som betungande lagstiftning. Den skatteskyldige har dock på grund av den extensiva lagtolkningen svårt att se de ”faror” som lurar bakom lagtextens ordalydelse. Det blir inte bättre av att man inte heller ur förarbetena eller genom förhandsbesked kan få kunskap om reglernas verkliga innebörd. Jag hoppas att uppsatsen gett läsaren en något bättre bild av när man kan och när man inte kan tillämpa lättnadsreglerna.

Genom förbudet mot blandade fång och successiva gåvor vid tillämpning av lättnadsreglerna har många generationsskiften inte kunnat genomföras eller genomförts med sämre resultat, eftersom man varit tvungen att överföra allt ansvar direkt på den yngre generationen. Detta får beklagliga effekter för företagens tillväxt.

Vi väntar nu med spännt på att se om det förslag som nu ligger på bordet kommer att genomföras. Detta skulle medföra att de stora flaskhalsarna i 43 § 2 st AGL skulle försvinna, vilket skulle innebära betydligt generösare villkor för generationsskiften av företagsförmögenhet genom gåva.

Källförteckning

Offentligt tryck

Departementsserien

Ds Fi 1974:12

Direktiv

Dir 1999:72

Reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag m.m.

Dir 2002:87

Översyn av reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt

Lagar

Avtalslag (1736:1232).

Kommunalskattelag (1928:370)

Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Äldre förmögenhetsskattelag (1947:577)

Jordabalken (1970:994)

Aktiebolagslag (1975:1385)

Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Äktenskapsbalk (1987:230)

Taxeringslag (1990:324)

Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt

Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lagrådsremiss

Finansdepartementet

Ändrade arvs- och gåvoskatteregler vid generationsskiften i företag, m.m., Stockholm 2003-09-24

Propositioner

Prop.1970:71

Förordning om ändring i förordning (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt m.m.

Prop. 1974:98

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om ändring i förordning (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt m.m.

Prop. 1974:185

Kungl. Maj:ts proposition med förslag om vissa skattelättnader vid gåva av familjeföretag, m.m.; given den 15 november 1974

Prop. 1977/78:40

Om åtgärder för att främja de mindre och medelstora företagens utveckling såvitt avser budgetdepartementets verksamhetsområde

Prop. 1981/82:191

Om avdrag för utveckling på icke börsnoterade aktier, m.m.

Riksskatteverket

- RSV Dt 1987:8 *Riksskatteverkets rekommendationer m m om värdering av aktier m m*
- RSV Dt 1991:31 *Riksskatteverkets rekommendationer m m om värdering av aktier m m*

Statens offentliga utredningar

- SOU 1987:62 *Ny arvs- och gåvoskattelag*
- SOU 2002:52 *Beskattnings av småföretagare, generationsskiften, del 2*

Utskottsbetänkande

- SkU 1974:65 *Förslag till Lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt*

Rättsfall

Nytt juridiskt arkiv I

- | | |
|-------------------|------------------|
| NJA 1973 s 93 | NJA 1990 not C74 |
| NJA 1982 s 492 I | NJA 1990 s 434 |
| NJA 1984 s 865 | NJA 1990 s 515 |
| NJA 1986 s 18 | NJA 1992 s 79 |
| NJA 1986 s 24 | NJA 1995 s 563 |
| NJA 1986 s 478 | NJA 1997 s 245 |
| NJA 1986 s 721 I | NJA 1999 s 13 |
| NJA 1986 s 721 II | NJA 2001 s 539 |
| NJA 1987 s 586 | NJA 2002 s 431 |
| NJA 1988 s 357 | |

Rättsfallsinformation, serie Gåva (Riksskatteverket)

- | | |
|-------------|-------------|
| RiG 5/1987 | RiG 3/1991 |
| RiG 13/1988 | RiG 11/1991 |
| RiG 4/1989 | RiG 1/1992 |
| RiG 6/1989 | RiG 13/1995 |
| RiG 13/1990 | |

Hovrättsavgöranden

- Göta hovrätt 1982-06-22
- Göta hovrätt 1985 5:SÖ 581
- Svea hovrätt 1985 10:SÖ 54
- Svea hovrätt 1986 Ö 2420/1985
- Svea hovrätt 1986 3:SÖ 41
- Svea hovrätt 1986 6:SÖ 36
- Hovrätten för Västra Sverige 1986 Ö 1232/85
- RH 1990:53
- RH 1990:87
- Hovrätten för Västra Sverige 1998 ÖÄ 707/97
- Göta hovrätt 2001 ÖÄ 1094/99

RH 2000:30

RH 2002:26

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1988 ref 29

Litteratur

- Englund, G, Silfverberg, C *Beskattning av arv och gåva*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2001
- Haglundh, G, Hydén, S *Generationsskifte i familjeföretag*, Björn Lundén Information AB, Uddevalla 1997
- Hydén, S, Wiberg, L *Generationsskifte i familjeföretag*, Björn Lundén Information AB, Uddevalla 2001
- Lodin, S, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1*, Studentlitteratur, Lund 2001
- Silfverberg, C *Internationell arvs- och gåvobeskattning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2002
- Skattehuset *Generationsskifte i praktiken*, Skattehuset i Göteborg AB, Göteborg 1998
- Svensson, U *Kapital, gåva och förmögenhet*, Björn Lundén Information AB, Uddevalla, 2002
- Sund, L, *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag*, Iustus förlag, Stockholm 2001
- Waller, E *AGL Lärobok om arvs- och gåvoskatt*, Iustus förlag och författare, Göteborg 2000

Artiklar

- Anclow, P *Recension av Företagsförmögenhet av John Larsson*, Skattenytt 1979 s 339
- Englund, G *Beskattning av företagsgåvor*, Skattenytt 1987 s 237
- Nilsson, P, Rydin, U *Omstrukturering av enskild näringsverksamhet*, Skattenytt 1999 s 480
- Waller, E *Gåva av företagsförmögenhet*, Skattenytt 1990 s 759
- Waller, E *Rättsfall inom arvs- och gåvoskatteområde*, Skattenytt 1990 s 523

BILAGA 1. Utdrag ur den upphävda lagen om förmögenhetsskatt (1947:577)

4 § Fastighet tas upp till taxeringsvärdet året före taxeringsåret. Var sådant värde inte åsatt då räknas inte något värde för fastigheten. Har en fastighets taxeringsvärde sänkts vid särskild fastighetstaxering på grund av skogsavverkning eller täktverksamhet eller till följd av brand, vattenflöde eller jämförlig händelse skall fastigheten tas upp till det taxeringsvärde, som åsatts för taxeringsåret. Finns sådana tillbehör till fastigheten, som avses i 2 kap. 3 § jordabalken, skall dessa tas upp särskilt. Bestämmelserna i tredje stycket om värdesättning av lös egendom tillämpas vid värderingen.

Tomträtt eller vattenfallsrätt skall tas upp till det värde, som rättigheten med hänsyn till villkor och återstående tid för upplåtelsen kan anses ha betingat vid en försäljning under normala förhållanden.

Lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk i näringsverksamhet hänförlig till jordbruk med binäringar, skogsbruk eller rörelse, skall värdesättas i enlighet med vedertaget affärsbruk inom det slag av verksamhet, som egendomen är nedlagd i.

Fordran, som löper med ränta, skall, om den inte är tillgång i näringsverksamhet hänförlig till rörelse, tas upp till sitt kapitalbelopp med tillägg för förfallen ränta.

Fordran, som inte är förfallen och på vilken ränta inte skall beräknas för tiden före förfalldagen, uppskattas till belopp som utgör dess värde enligt vid denna lag fogad tabell I. Osäker fordran tas upp till det belopp, varmed den kan beräknas inflyta. Värdelös fordran tas inte upp.

Värdepapper uppskattas med tillämpning av bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§.

Annan ränta, avkomst eller förmån, som utgår för obegränsad tid och inte utgör frälseränta, uppskattas till tjugo gånger det belopp som den har uppgått till under beskattningsåret.

Kapitalvärdet av ränta, avkomst, eller förmån, som utgår på livstid eller viss tid, uppskattas efter det belopp som rättigheten har motsvarat under beskattningsåret och enligt de vid denna lag fogade tabellerna II och III.

Rättighet, som inte är bestämd att utgå under någons livstid men ändå är av obestämd varaktighet, uppskattas med ledning av tabell III, som om

den skulle ha utgått för den berättigades livstid, dock högst till tio gånger det värde, som rättigheten senast har motsvarat för helt år.

Är rättighet beroende av längden av flera personers liv på så sätt, att rättigheten upphör vid den först avlidnes död, bestäms rättighetens kapitalvärde efter den äldstes levnadsålder. Är rättigheten däremot oförändrad till den sist avlidnes död, beräknas värdet efter den yngstes ålder.

Andel i ekonomisk förening, vars behållna tillgångar vid likvidation endast delvis skall skiftas mellan medlemmarna, skall tas upp till ett värde motsvarande den del av föreningens förmögenhet som skulle ha fallit på andelen om föreningen hade trätt i likvidation.

Andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det taxeringsvärde som gäller för föreningens eller bolagets fastighet vid beskattningsårets utgång och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det senaste räkenskapsår som avslutats före den 1 juli under beskattningsåret.

Övrig lös egendom tas upp till det värde, som den kan anses ha betingat vid försäljning under normala förhållanden.

Beträffande tillgångar i näringsverksamhet hänförlig till jordbruk med binäringar, skogsbruk och rörelse gäller vidare särskilda bestämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§. (Se vidare anvisningarna.) Lag (1991:416).

Anvisningar till 3 och 4 §§ p.2

2. Vid beräkning av förmögenhet i förvärvskälla eller del av förvärvskälla i inkomstlaget näringsverksamhet som är hänförlig till jordbruksfastighet och rörelse, gäller följande.

Sammanfaller inte räkenskapsåret med beskattningsåret, får som värde av förmögenhet tas upp värdet vid utgången av det räkenskapsår som gått till ända närmast före ingången av taxeringsåret. Detta värde skall emellertid rättas med belopp som den skattskyldige satt in i förvärvskällan eller tagit ut ur densamma för egen räkning eller för annan av honom innehavd förvärvskälla. Utgår räkenskapsåret före beskattningsåret, skall nämnda värde ökas med insättningar och minskas med uttag som skett intill beskattningsårets utgång.

Den värdesättning av tillgångarna i förvärvskällan som sker vid inkomsttaxeringen är inte bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skäligen avskrivning eller utrangering. Lagertillgångar tas upp till de värden som gäller vid

inkomsttaxeringen minskade med skäligt avdrag för prisfallsrisk, varvid dock fastighet tas upp lägst till taxeringsvärdet.

Skulder och andra avgående poster i förvärvskällan avräknas enligt bestämmelserna i 5 §. Hänsyn tas inte till latent skatteskuld, såvida inte annat följer av punkt 3 första stycket av dessa anvisningar.

Om värdet av tillgångarna i förvärvskällan överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av förvärvskällan nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet. Om förvärvskällan innehas med fideikommissrätt, får dock nedsättning ske till tjugo procent av sistnämnda värde.

Småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet skall inte behandlas som näringsfastighet i annat fall än då huset används som bostad för arbetskraft till ägare eller arrendator av lantbruksenheten. Om ett hus med tomtmark på grund av vad nu har sagts inte skall behandlas som näringsfastighet skall inte heller de till huset och tomtmarken hänförliga låneskulderna anses ingå i näringsverksamhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas inte på förvärvskälla som innehas med fideikommissrätt.

Egendom, som enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ingår i en industrienhet avseende täktmark och -- i förekommande fall -- industribyggnad på sådan mark eller i en exploateringsenhet, skall, om egendomen inte utgör tillgång i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt anses som en särskild förvärvskälla inom näringsverksamhet hänförlig till rörelse.

Mark och byggnader, som är belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning), skall, om de inte utgör tillgångar i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt tillsammans anses utgöra en särskild förvärvskälla inom näringsverksamhet hänförlig till rörelse. Detta gäller dock endast under förutsättning att

a) egendomen ingår i en eller flera småhusenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen och

b) fastighetsägarens fritidsuthyrning på orten av sådan egendom, som avses under a och inte utgör tillgång i rörelse, omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.

Uttrycket småhus har den innebörd som anges i 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen. Som närstående räknas för fysisk person: de personer som anges i punkt 14 trettionde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), för dödsbo: dödsbodelägarna och dem närstående personer, för fåmansföretag som avses i sistnämnda lagrum: företagsledaren och delägarna i företaget samt dem närstående personer.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt tillämpas även när förvärvskällan innehas indirekt genom förmedling av juridisk person. Lag (1991:416).