



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Linda Svensson

Fångesklassificering av blandade fång
vid överlåtelse av lös egendom
i inkomstslaget näringsverksamhet
- Inkomstskatt

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 2 HT2017

Innehåll

ABSTRACT	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	4
1.3 Avgränsning	5
1.4 Metod och material	6
1.5 Terminologi	7
1.6 Disposition	7
2 GÅVA OCH KÖP INOM INKOMSTBESKATTNINGEN	8
2.1 Inledning	8
2.2 Det civilrättsliga gåvobegreppet	8
2.2.1 Allmänt	8
2.2.2 Gåvokriterierna	9
2.3 De inkomstskatterättsliga konsekvenserna	11
2.3.1 Allmänt	11
2.3.2 Inkomstskatt och anskaffningsvärde	11
2.3.3 Övertagande av fonder och sparat fördelningsbelopp	12
2.3.3.1 Allmänt	12
2.3.3.2 Periodiseringsfonder	13
2.3.3.3 Räntefördelning och sparat fördelningsbelopp	13
2.3.3.4 Expansionsfonder	15
3 METODER FÖR FÅNGESKLASSIFICERING	17
3.1 Inledning	17
3.2 Huvudsaklighetsprincipen	17
3.2.1 Hur principen tillämpas för fastigheter	17
3.2.2 För- och nackdelar med principen	19
3.3 Delningsprincipen	20
3.3.1 Tillämpning av principen	20
3.3.2 För- och nackdelar med principen	23

4	REGLERNA OM UTTAGSBESKATTNING OCH UNDERPRISÖVERLÅTELSE	24
4.1	Inledning	24
4.2	Reglerna om uttagsbeskattning	24
4.3	Reglerna om underprisöverlåtelse	25
4.4	Följder	26
4.4.1	Uttagsbeskattning eller inte	26
4.4.2	Ersättningen understiger skattemässigt värde	26
4.4.3	Ersättningen motsvarar eller överstiger skattemässigt värde	27
4.4.3.1	Inledning	27
4.4.3.2	Överlåtelse av fastigheter	28
4.4.3.3	Överlåtelse av lös eendom	29
4.5	Förhållandet till fångesklassificeringen	30
4.5.1	Inledning	30
4.5.2	Räckvidden av de lagreglerade bestämmelserna	31
4.5.3	Räckvidden av det som fastslagits i förarbeten och praxis	32
5	FÅNGESKLASSIFICERINGEN	34
5.1	Inledning	34
5.2	Samlad överlåtelse	35
5.2.1	Allmänt	35
5.2.2	Praxis	35
5.2.3	Hel näringsverksamhet	37
5.2.3.1	Tillämplig princip	37
5.2.3.2	Jämförelsevärde	39
5.2.4	Verksamhetsgren	42
5.2.5	Enstaka tillgångar	44
5.3	Successiva överlåtelse	45
	SLUTSATSER	47
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	49
	Offentligt tryck	49
	Litteratur	49
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	52

Abstract

When property is being transferred from one generation to the next, it is common that the payment is lower than the property's market value. In Swedish law this is referred to as "blandat fång", which loosely translates as "mixed transaction". These transactions are somewhat regulated in the Swedish Income Tax Act (IL), but from a legal perspective it is often necessary to classify them as either gift or purchase. This classification is determined in practice in regards to the transfer of real estate, but not for movable property when it comes to businesses. It is the latter that is analyzed in the thesis, focusing on what consequences the classification act have for the transferor's income taxation and the acquirer's acquisition value. The possibilities for the acquirer to take over funds used for balancing from the transferor are also analyzed.

The research has shown that the transferor's income taxation and the acquirer's acquisition value, in regards to movable property, is governed by the rules in chapters 22-23 in IL. These rules treat the entirety of the transfer as a sale, no matter what compensation the transferor receives. However, it is not clear if this classification is valid in a general sense or only in this instance. In other words, it is not clear if the classification in chapters 22-23 in IL affect the general transaction classification and thereby affecting the possibilities of taking over funds.

It has also become apparent that there is no need for a transaction classification when only a small number of assets are transferred, as funds cannot be transferred in such transactions no matter how it is classified. However, a transaction classification is necessary when an entire business or business branch is transferred, as funds are transferable when these property types are gifted. In this instance the legal position is unclear. All sources considered suggest that the entire transaction should be considered as one unit, but this hasn't been established in the case of businesses' movable property.

In other words, it is uncertain exactly when funds are transferable for mixed transactions of businesses' movable property. The issue could potentially be solved via practice, but legislation is preferable.

Sammanfattning

Vid generationsskifte är det vanligt att egendom överlåts till pris som understiger marknadsvärdet, vilket kallas blandat fång. Enbart ett fåtal frågor avseende dessa fång regleras i inkomstskattelagen och för övriga frågor behöver fångets klassificeras som antingen gåva eller köp. Hur denna fångklassificering ska göras har klarlagts i praxis avseende överlåtelse av fast egendom men inte avseende lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet. Det senare behandlas i uppsatsen. Särskilt fokus läggs vid vilka följder klassificeringen för med sig avseende överlåtarens inkomstbeskattning, förvärvarens anskaffningsvärde samt möjligheterna att överta periodiseringsfond, sparat räntefördelningsbelopp och expansionsfond. De tre senare benämns gemensamt i uppsatsen som fonder.

Undersökningen har visat att överlåtarens inkomstbeskattning vid överlåtelse av lös egendom helt regleras av reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser i 22–23 kap. IL. Inom dessa regler behandlas hela överlåtelserna som avyttring och beskattning sker utifrån skattemässigt värde, ersättningen eller marknadsvärdet, beroende på vilka regler som är tillämpliga. Förvärvarens anskaffningsvärde motsvarar normalt det belopp som överlåtaren beskattas till. Avvikelse sker bland annat vid gåva av inventarier. Att klassificeringen inom 22–23 kap. IL inte gäller generellt har kunnat konstateras för överlåtelser som omfattas av 23 kap. 10 § IL. Detta har däremot inte kunnat fastställas för övriga överlåtelser, även om det finns flera argument mot en generell tillämpning. Det är således inte klart om klassificeringen inom 22–23 kap. IL påverkar den generella fångklassificeringen och därmed möjligheterna att överta fonder.

Det har också blivit tydligt att fångklassificering inte behöver göras vid överlåtelse av enskilda tillgångar, då fonderna inte får överföras vid sådana överlåtelser oavsett hur fångets klassificeras. Fångklassificeringen behövs däremot vid överlåtelse av hel näringsverksamhet och verksamhetsgren då fonderna kan överföras vid gåva av sådan egendom. Här har rättsläget visat sig vara oklart. Allt material pekar visserligen på att huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas men det har inte fastslagits för överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet.

Rättsläget är således inte klart beträffande när fonder får överföras vid blandat fång bestående av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan kan förmodligen lösas genom praxis men lagstiftning är att föredra.

Förkortningar

FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (även HFD:s rättsfallssamling från och med år 2011)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
mkr	Miljoner kronor
NJA	Nytt juridiskt arkiv (Högsta domstolens rättsfallssamling)
RSV	Riksskatteverket (ingår idag i Skatteverket. Var tidigare första instans för förhandsbesked i skattefrågor)
RÅ	Regeringsrättens årsbok (HFD:s rättsfallssamling till och med år 2010)
SRN	Skatterättsnämnden (första instans för förhandsbesked i skattefrågor)
tkr	Tusen kronor

1 Inledning

1.1 Bakgrund

År 2016 var 34 % av företagen som bedrev jordbruk i enskild näringsverksamhet över 65 år,¹ vilket innebär att det är många ägarskiften som kommer att ske inom en snar framtid. För att ett ägarskifte ska bli lyckat är det många delar som behöver beaktas, till exempel de olika parternas önskemål och vilka ekonomiska förutsättningar som finns för skiftet. Även de skatterättsliga frågeställningarna är viktiga eftersom det skattemässiga utfallet kan variera kraftigt beroende på hur ägarskiftet genomförs.

Egendom kan överlåtas oneröst (mot ersättning), benefikt (utan ersättning) eller genom en kombination av de båda, vilket kallas blandat fång. Det är vanligt att generationsskifte inom familjen sker genom blandat fång.² De onerösa överlåtelseformerna är köp och byte medan de benefika är gåva, bodelning och arv. Blandade fång består vanligtvis av en köp- och en gåvodel.³ Vad som gäller skatterättsligt vid ett renodlat köp eller en renodlad gåva är relativt klart men vad som gäller vid blandade fång är mer osäkert. Det finns endast ett fåtal regler i inkomstskattelagen (IL) som avser de blandade fången och för övriga frågor behöver överlåtelsen klassificeras antingen som köp eller gåva. Reglerna om köp och gåva skiljer sig i grunden från varandra,⁴ vilket gör klassificeringen väldigt viktig. För fastigheter finns en stadgad praxis om hur blandade fång ska klassificeras, medan det inte är lika klart vad som gäller för lös egendom.⁵ Fokus i denna uppsats kommer därför ligga på blandade överlåtelser av lös egendom.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att utreda hur blandade fång klassificeras i inkomstbeskattningen vid överlåtelse av lös egendom från enskild näringsverksamhet. Fokus kommer särskilt ligga vid vilka inkomstskatterättsliga konsekvenser det får för överlåtaren respektive förvärvaren.

Detta ska undersökas utifrån följande frågeställningar:

- Vilka konsekvenser följer av reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse och hur påverkar reglerna fångklassificeringen?

¹ Statens jordbruksverk, s. 1.

² Nilsson m.fl. 2016, s. 59.

³ Pelin 1993, s. 180.

⁴ Nilsson m.fl. 2016, s. 15.

⁵ Nilsson m.fl. 2016, s. 63 och 75 ff.

- Hur görs fångesklassificeringen vid överlåtelse av hel näringsverksamhet, av verksamhetsgren samt av enstaka tillgångar?
- Vilka inkomstskatterättsliga konsekvenser får fångesklassificeringen för överlåtare respektive förvärvare, dels vad gäller inkomstbeskattning och anskaffningsvärde, dels vad gäller fonder?

1.3 Avgränsning

För att kunna göra en djupare analys inom ett rättsområde har jag valt att begränsa uppsatsen till att bara behandla inkomstskatterättsliga frågor. Jag kommer dock inte beröra samtliga delar av inkomstbeskattningen utan har valt att begränsa mig till blandade fång som består av en köp- och en gåvodel samt där de överlåtna tillgångarna består av lös egendom som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Därmed lämnas överlåtelse av lös egendom som beskattas i inkomstslaget kapital samt fast egendom utanför. Det innebär även att bodelning, arv och de särskilda frågor som uppkommer vid byte inte behandlas. Vidare kommer det inte redogöras för vad som gäller vid överlåtelse av ideell andel.

Även om utgångspunkten för uppsatsen varit överlåtelse av jordbruk finns det ingen anledning att begränsa uppsatsen till enbart den typen av rörelse då det idag inte görs någon skillnad mellan jordbruk och andra rörelser inom inkomstbeskattningen.⁶ Framställningen omfattar därför alla typer av verksamhet. De flesta jordbruk bedrivs dock som enskild näringsverksamhet,⁷ vilket gjort det naturligt att uppsatsen omfattar överlåtelse från sådana företag och inte från aktiebolag eller andra företagsformer. Aktier kan enbart ingå i en enskild näringsverksamhet om de utgör lagertillgångar, vilket de i princip bara kan göra om det rör sig om en byggnadsverksamhet.⁸ Eftersom uppsatsen främst inriktar sig på överlåtelse av jordbruk lämnas därför aktier utanför ramarna.

En fråga som kan väcka svårigheter vid överlåtelse är värdering av den ersättning som lämnas. Ersättningen behöver nämligen inte vara kontant och dess storlek kan dessutom bero på framtida händelser.⁹ För att fokus ska ligga på den överlåtna egendomen och vad som följer av den har jag valt att inte lägga vikt vid denna fråga.

Reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser är viktiga för blandade fång och de villkor som uppställs i 23 kap. IL är avgörande för vilka följder överlåtelsen får. I uppsatsen läggs dock störst vikt vid analysen av själva följderna och jag har därför valt att enbart belysa dessa villkor översiktligt.

⁶ Prop. 1989/90:110, s. 295.

⁷ Statens jordbruksverk, s. 6 – År 2016 sysselsattes 148 000 personer i enskilda företag medan 23 400 personer sysselsattes i juridiska företag.

⁸ Lodin m.fl. 2017, s. 371 och 389 f.

⁹ Silfverberg 1992, s. 18.

En viktig fråga som inte kommer behandlas i uppsatsen är hur den domarskapade rätt, som fångesklassificeringen utgör, är förenlig med legalitetsprincipen. Principen är väldigt stark inom skatterätten och det krävs uttryckligt stöd i lag för att skatt ska kunna påföras.¹⁰ Till exempel är kontinuitetsprincipen, se avsnitt 2.3 för vad den innebär, lagstadgad i flera fall för gåvor men det finns inte lagstöd för hur själva klassificering ska göras när det rör sig om ett blandat fång. Klassificeringen har istället lösts i praxis, vilket alltså kan vara tveksamt ur legalitetssynpunkt. När det gäller blandade fång av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet är praxisen dessutom väldigt bristfällig och det kan ifrågasättas om legalitetsprincipen uppfylls om man tillämpar det som slagits fast för överlåtelse av annan egendom. Frågan är för komplex för att i sin helhet belysas inom ramarna för denna uppsats, varför den har lämnats utanför.

1.4 Metod och material

Jag har använt rättsdogmatisk metod för att analysera lagar, förarbeten, rättsfall och litteratur.¹¹ Det finns endast ett fåtal regler och rättsfall som behandlar överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet vilket medfört att en stor del av uppsatsen bygger på vad som diskuterats i litteraturen. Även om litteraturen normalt inte räknas som en rättskälla kan tyngden i argumentationen användas för att tolka de få rättskällor som finns.¹²

De sakkunniga som har behandlat frågorna som är relevanta för denna uppsats under senare tid är Peter Nilsson, Urban Rydin och Christer Silfverberg. Nilsson är adjungerad professor vid Lund universitet, är verksam inom LRF Konsult och har bland annat deltagit som expert i ett flertal statliga utredningar. Rydin är ansvarig för skattefrågor på LRF och är skattechef på LRF Konsult. LRF är lantbrukarnas riksförbund och LRF konsult har specialiserat sig på allt som har med småföretagare att göra, däribland de skatterättsliga aspekterna av generationsskiften, vilket gör deras kunskaper mycket relevanta för ämnet. Silfverberg har tidigare varit professor vid Stockholms universitet och var justitieråd i HFD åren 2012–2017.

För flera av uppsatsens frågor är äldre rätt relevant. Det innebär att även de sakkunniga som varit aktiva i ämnet tidigare har betydelse för uppsatsen, främst Peter Melz, Roger Persson Österman, Lars Pelin och Göran Englund. Melz och Persson Österman är båda professorer vid Stockholms universitet och Pelin och Englund har båda varit aktiva vid Lunds universitet, den förre som universitetslektor och den senare som professor.

¹⁰ Lodin m.fl. 2017, s. 717.

¹¹ Kleineman 2013, s. 29 ff.

¹² Kleineman 2013, s. 33.

Eftersom materialet om blandade fång av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet är mycket begränsat har jag även studerat det material som avser överlåtelse av lagerfastigheter, vilka beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

1.5 Terminologi

Överlåtelse innebär en neutral benämning som innefattar både benefika och onerösa fång. Avyttring omfattar däremot enbart onerösa fång. I uppsatsen används både mottagare och förvärvare som neutrala beteckningar för den som överlåtelsen skett till.

Begreppet fonder används i uppsatsen som en generell benämning för andra följder än överlåtarens inkomstbeskattning och förvärvarens skattemässiga värde. De följder som här avses är övertagande av periodiseringsfonder, sparat fördelningsbelopp och expansionsfonder, se avsnitt 2.3.3 för vad de innebär.

1.6 Disposition

Uppsatsen börjar med en introduktion av ämnet i kapitel 2 och 3. I kapitel 2 görs en genomgång av vad som kännetecknar en gåva och vilka inkomstskatterättsliga konsekvenser som följer av att en överlåtelse utgör gåva respektive köp. I kapitel 3 presenteras de principer som används vid fångesklassificeringen där särskilt fokus läggs på vilka för- och nackdelar det finns med respektive princip. Efter det kommer uppsatsens huvuddel i kapitel 4 och 5. Kapitel 4 behandlar reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser. I kapitlet görs en genomgång av vad reglerna innebär för överlåtarens inkomstbeskattning och förvärvarens anskaffningsvärde samt en analys av om reglerna påverkar den generella fångesklassificeringen. I kapitel 5 behandlas den generella fångesklassificeringen utifrån om det är en hel näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller enstaka tillgångar som överlåts. Här lyfts även möjligheten att genomföra flera successiva överlåtelser istället för ett blandat fång. Uppsatsen avslutas med en kort sammanfattning av hur blandade fång av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet hanteras i inkomstbeskattningen samt förslag för hur frågan bör behandlas vidare.

2 Gåva och köp inom inkomstbeskattningen

2.1 Inledning

Som lyfts i avsnitt 1.1 består ett blandat fång normalt av en köp- och en gåvodel. För att det ska finnas en köpdel är det tillräckligt att någon form av ersättning har lämnats medan det kan vara svårare att fastställa om det finns en gåvodel. Det finns nämligen vissa rekvisit som måste vara uppfyllda för att en gåva ska föreligga civilrättsligt och om de inte uppfylls innehåller inte transaktionen någon benefik del, vilket innebär att det inte föreligger något blandat fång. Steg ett för att klassificera ett fång skatterättsligt är således att avgöra om det civilrättsligt finns en benefik del.¹³

I detta avsnitt kommer först de grundläggande kriterierna för gåva behandlas innan en kort genomgång görs av vilka de inkomstskatterättsliga konsekvenserna är vid köp respektive gåva.

2.2 Det civilrättsliga gåvobegreppet

2.2.1 Allmänt

Det civilrättsliga gåvobegreppet används inom flera olika civilrättsliga områden och eftersom syftet bakom de olika reglerna kraftigt skiljer sig åt har man låtit innebörden av begreppet variera beroende på vilka regler som är för handen. Det finns vissa rekvisit som regelbundet återkommer för alla gåvobegrepp, men vad de innehåller skiftar alltså mellan rättsområden.¹⁴ För skatterättens del knyter man inte gåvobegreppet till ett särskilt civilrättsligt rättsområde utan även här ges begreppet olika innebörd beroende på de olika skatterättsliga reglernas syfte.¹⁵ Inom skatterätten påverkar alltså syftet bakom de skatterättsliga reglerna bedömningen av om det föreligger en gåva i civilrättslig mening. Till exempel har gåvobegreppet getts olika innebörd för inkomst- och stämpelskatt.¹⁶

De rekvisit som regelbundet återkommer för gåvor är att det ska röra sig om en förmögenhetsöverföring som gjorts frivilligt och med gåvoavsikt.¹⁷ Dessa allmänna kriterier behöver alla vara uppfyllda för att en gåva ska föreligga.¹⁸ Vad de innebär på inkomstbeskattningens område belyses i

¹³ Silfverberg 2005, s. 497.

¹⁴ Bengtsson 1962, s. 693.

¹⁵ Silfverberg 1992, s. 37 f.

¹⁶ HFD 2015 ref. 48 I, s. 274.

¹⁷ Bengtsson 1962, s. 694.

¹⁸ RÅ 1993 ref. 43 I, s. 186.

följande avsnitt. Genomgången är övergripande och något anspråk görs inte på att den ska vara uttömmande.

2.2.2 Gåvokriterierna

Vid blandade fång består förmögenhetsöverföringen av värdeskillnaden mellan den överlåtna egendomen och ersättningen.¹⁹ För att avgöra förmögenhetsöverföringens värde behöver därför både den överlåtne egendomen och ersättningen värderas. Det kan vara väldigt svårt att fastställa marknadsvärdet, något som lyfts i avsnitt 3.2. Även ersättningen kan vara svår att värdera och det särskilt om en del av den ska lämnas senare och dess storlek beror på framtida händelser.²⁰ Något som generellt gäller inom inkomstbeskattningen är att övertagande av skulder likställs med betalning till motsvarande belopp.²¹

I kravet på förmögenhetsöverföring ligger både att mottagaren ska berikas och att givarens förmögenhet ska minskas. Dessa krav har särskilt skapat frågor vid gåva till aktiebolag som givaren äger helt eller delvis. Att mottagaren, d.v.s. aktiebolaget, berikas är ofta otvivelaktigt. Däremot kan det vara svårare att avgöra om givarens förmögenhet har minskat. Normalt motsvaras nämligen det överförda värdet till aktiebolaget av att aktiernas värde ökar lika mycket, och HFD har angett att det krävs utredning som visar att en förmögenhetsminskning faktiskt föreligger i de fall som aktiebolaget är helägt av givaren.²² Om någon annan däremot äger en del av det mottagande aktiebolaget uppfylls normalt kriteriet. Man tittar då på hur stor del som annan än överlåtaren mottar och hänsyn tas inte till hur mycket som faktiskt kommer överlåtaren till godo genom att aktiernas värde ökar.²³

Att närstående äger en del av mottagande bolag leder dock inte självständigt till att förmögenhetsminskning föreligger, utan man måste bedöma samtliga transaktioner i förfarandet i ett sammanhang efter deras verkliga innebörd. I HFD 2013 not 40 ägde fadern en fastighet till lika delar med sina tre döttrar. Alla fyra skulle överlåta andelarna till ett bolag som fadern ägde lika tillsammans med modern. Eftersom fadern skulle äga en större andel av fastigheten efter överlåtelsen än innan uppfyllde han inte kravet på förmögenhetsminskning och hans överlåtelse ansågs därför utgöra en avyttring. Döttrarnas andelar ansågs däremot utgöra gåva.²⁴

Kravet på frivillighet innebär att överlåtelsen inte får bero på någon förpliktelse som överlåtaren har mot mottagaren. Förpliktelser som här kan

¹⁹ Nilsson m.fl. 2016, s. 34.

²⁰ Silfverberg 1992, s. 18.

²¹ Jämför RÅ 1993 ref. 43 I, s. 186.

²² RÅ 1993 ref. 43 I, s. 186.

²³ HFD 2015 not 46, s. 517.

²⁴ HFD 2013 not 40, s. 547 f.

vara aktuella är till exempel underhållsbidrag och skadestånd.²⁵ Kravet behöver bedömas i varje enskilt fall.²⁶ Att en eller flera aktieöverlåtelser gjorts under förutsättning att en överlåtelse senare ska ske till bolaget hindrar inte att den senare överlåtelser kan anses vara frivillig.²⁷

Kravet på gåvoavsikt kan vara mer komplicerat att fastställa. Den klassiska teorin om gåvoavsikt byggde på ett subjektivt krav hos givaren att hen ville berika mottagaren. Idag är det dock viktigare hur rättshandlingen uppfattas objektivt och om man allmänt sett kan säga att givaren velat berika mottagaren.²⁸ Hur parterna rubricerat överlåtelser beaktas, om den benämns gåva talar det för att gåvoavsikt föreligger och vice versa om den benämns köp. Det är dock en helhetsbedömning som görs där överlåtelserns rubricering är en av flera parameter som vägs in.²⁹

Vid överlåtelse till närstående presumeras att en gåvoavsikt föreligger medan det presumeras att en sådan inte finns vid överlåtelse till andra.³⁰ Vid överlåtelse av fastighet till aktiebolag som ägs tillsammans av överlåtare och närstående till denne krävs det dock att gåvomomentet är av en viss storlek för att gåvoavsikt ska anses föreligga. HFD har funnit att det inte är tillräckligt att närstående äger 7 % eller 20 % för att kriteriet ska vara uppfyllt,³¹ vilket det däremot är om närstående äger 40 %.³²

Tidigare gällde samma krav för gåvoavsikt inom gåvo-, stämpel- och inkomstbeskattningen. Efter att gåvoskatten slopats 2005 fanns inte längre samma behov av likalydande regelverk. HD valde därför 2013 att höja kraven för gåvoavsikt inom stämpelbeskattningen.³³ För inkomstbeskattningen gäller dock fortsatt att gåvoavsikten vid gåva till aktiebolag kan riktas indirekt mot dess ägare, vilket den normalt gör vid överlåtelse till aktiebolag som ägs av närstående. Om syftet med överlåtelser är att genomföra ett generationsskifte kan gåvoavsikt ändå anses föreligga inom inkomstbeskattningen om gåvomomentet, alltså vad som tillförs annan, är betydande.³⁴ Om gåvomomentet är betydande kan gåvoavsikt till och med anses föreligga när syftet varit att minska överlåtarens skatt.³⁵

²⁵ Silfverberg 1992, s. 19 f.

²⁶ RÅ 1993 ref. 43 I, s. 186 f.

²⁷ HFD 2015 not 46, s. 517.

²⁸ Silfverberg 1992, s. 22 f.

²⁹ RÅ81 1:29, s. 100 f och Nilsson m.fl. 2016, s. 36 f.

³⁰ Nilsson m.fl. 2016, s. 36.

³¹ RÅ 1993 ref. 43 I, s. 187 respektive RÅ 1993 ref. 43 II, s. 189.

³² RÅ 2001 ref. 2, s. 26.

³³ NJA 2013 s. 886, s. 890 f.

³⁴ HFD 2015 ref. 48 I, s. 274 och RÅ 2004 ref. 42, s. 256 ff respektive RÅ 2001 ref. 2, s. 23 ff.

³⁵ HFD 2015 not 45, s. 514 f.

2.3 De inkomstskatterättsliga konsekvenserna

2.3.1 Allmänt

Huvudregeln inom inkomstbeskattningen är att kontinuitetsprincipen gäller vid gåva.³⁶ Kontinuitet innebär att mottagaren träder in i överlåtarens skattemässiga situation och därmed övertar de obeskattade värdena.³⁷ I inkomstslaget kapital gäller principen generellt, vilket är fastslaget i 44 kap. 21 § IL. I inkomstslaget näringsverksamhet finns inte en sådan generell regel utan där krävs lagstöd för varje aspekt där kontinuitet ska gälla.³⁸ Om kontinuitet inte råder ska beskattning ske vid överlåtelse.³⁹ Det innebär att överlåtaren inkomstbeskattas, att fonder ska återföras och att mottagaren får nya värden, se avsnitt 2.3.2 och 2.3.3. Detta gäller normalt vid köp, både i inkomstslaget kapital och inkomstslaget näringsverksamhet.

Värdet mellan en tillgångs skattemässiga värde och marknadsvärde kallas för en latent vinst, och utifrån denna kan en latent inkomstskatteskuld beräknas. Värdet utgör nämligen en vinst som ska tas upp till beskattning när tillgången överläts till marknadsvärdet, se följande avsnitt.⁴⁰ Vid kontinuitet övertas denna latent inkomstskatteskuld av mottagaren. Något som är viktigt att notera är att kontinuitetsprincipen idag enbart innebär ett uppskjutande av skatt och inte några faktiska skattelättnader.

I de följande avsnitten behandlas vad som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet när gåva respektive köp föreligger. Först belyses överlåtarens inkomstskatt och mottagarens anskaffningsvärde innan det redogörs för vilka fonder som finns och vilka möjligheter det finns att överta dem.

2.3.2 Inkomstskatt och anskaffningsvärde

Vid avyttring av lös egendom från enskild näringsverksamhet ska överlåtaren ta upp ersättningen som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, 15 kap. 1 § IL. Från inkomsten får avdrag göras för det skattemässiga värde som tagits ut ur verksamheten, enligt reglerna för respektive tillgångstyp. För lager finns reglerna i 17 kap. IL och för inventarier i 18 kap. IL. Skattemässigt värde är det värde som en tillgång tas upp till vid beskattningen, 2 kap. 31–33 §§ IL. Det består i princip av anskaffningskostnaden justerat dels med tillägg för eventuella förbättringskostnader, dels med avdrag för de avskrivningar som gjorts vid

³⁶ Nilsson m.fl. 2016, s. 60.

³⁷ Persson Österman 1997, s. 67 ff. Det finns dock andra definitioner av kontinuitet, vilket diskuteras av Persson Österman på de angivna sidorna.

³⁸ RÅ 2001 not 196, s. 772.

³⁹ Persson Österman 1997, s. 67.

⁴⁰ Lodin m.fl. 2017, s. 527 ff.

beskattningen. Överlåtaren beskattas därmed för skillnaden mellan skattemässigt värde och ersättningen.

Anskaffningsvärdet för den som förvärvat en tillgång genom ett oneröst fång motsvarar normalt den ersättning som lämnats, jämför 16 kap. 1 §, 17 kap. 2 § och 18 kap. 7 § IL samt 4 kap. 9 § Årsredovisningslagen (1995:1554). Avskrivningar för inventarier utgår ifrån detta belopp, 18 kap. 3 § IL.

Hur överlåtaren beskattas och vad som gäller för mottagarens anskaffningsvärde och avskrivningsunderlag vid gåva från inkomstslaget näringsverksamhet regleras av 22–23 kap. IL, om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser. Vad dessa regler innebär och hur de förhåller sig till fångesklassificeringen behandlas i kapitel 4. Enligt 18 kap. 7 § IL anses dock marknadsvärdet utgöra anskaffningsvärdet för inventarier när de förvärvats genom gåva.⁴¹

2.3.3 Övertagande av fonder och sparat fördelningsbelopp

2.3.3.1 Allmänt

Enskilda näringsidkare har möjlighet att påverka det skattemässiga resultatet genom att använda periodiseringsfonder, räntefördelning och expansionsfonder.⁴² I det följande används fonder som ett samlingsnamn för dessa. Räntefördelning utgör egentligen inte en fond, men då reglerna följer samma systematik som de två nämnda fonderna inkluderas även det i begreppet fonder i uppsatsen. Det finns ytterligare fonder som kan användas i enskild näringsverksamhet, till exempel ersättningsfonder, men då de bara kan utnyttjas under vissa särskilda förhållanden lämnas de utanför uppsatsen.

Periodiseringsfonder, räntefördelning och expansionsfonder kan uppgå till stora belopp. Till exempel var det vid 2013 års taxering 93 000 personer som utnyttjade positivt räntefördelningsunderlag till ett totalt belopp om 5,7 miljarder kronor.⁴³ Det gör det viktigt att kunna överföra dessa, vilket är möjligt under vissa förutsättningar vid benefika överlåtelser. Denna möjlighet infördes för periodiseringsfond och räntefördelning 2005 med syfte att bland annat underlätta generationsskiften.⁴⁴ Även tidigare var det möjligt att överföra expansionsfond.⁴⁵

⁴¹ Nilsson 2006, s. 631.

⁴² Skatteverket 2015, s. 201.

⁴³ Skatteverket 2015, s. 148.

⁴⁴ Prop. 2004/05:32, s. 15.

⁴⁵ Prop. 2004/05:32, s. 19.

I det följande presenteras innebörden av periodiseringsfonder, räntefördelning och expansionsfonder samt vilka möjligheter det finns att överföra dessa.

2.3.3.2 Periodiseringsfonder

Periodiseringsfonder används för att skjuta upp beskattning av en vinst för att ha möjlighet att förlustutjämna åren därpå om ett underskott uppstår. Periodiseringsfonden utgör därmed en obeskattad reserv.⁴⁶ Enskilda näringsidkare får dra av upp till 30 % av ett för periodiseringsfond justerat positivt resultat, 30 kap. 6 § IL. Avdraget ska sedan återföras senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes, 30 kap. 7 § IL. Avdraget måste återföras tidigare om bland annat näringsverksamheten upphör, 30 kap. 9 § IL.

Periodiseringsfond får under vissa förutsättningar överföras när en enskild näringsidkare för över sin verksamhet till ett eget aktiebolag, 30 kap. 11 § IL. Vid extern överlåtelse är det enbart möjligt att överföra periodiseringsfond till fysisk person och det krävs att överlåtelsen sker genom arv, testamente, gåva eller bodelning och avser hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren, 30 kap. 12 a § IL. Dessutom behöver parterna vid gåva träffa skriftligt avtal om övertagandet, 30 kap. 12 a § 1 st. IL. Värdet av den övertagna periodiseringsfonden får inte överstiga de överlåtna tillgångarnas värde och vid delöverlåtelse får enbart så stor del av periodiseringsfonden överföras som motsvarar de övertagna tillgångarnas andel av de totala tillgångarna i näringsverksamheten, 30 kap. 12 a § 2 st. IL.

Om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna det beskattningsår som avdraget hänförs till, 30 kap. 15 §. Således gäller kontinuitet vid övertagande av periodiseringsfond.

2.3.3.3 Räntefördelning och sparat fördelningsbelopp

Räntefördelning ger enskilda näringsidkare möjlighet att beskatta avkastningen på det kapital som satsats i verksamheten i inkomstslaget kapital istället för i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket innebär en skattesats om 30 % istället för 67–70 %. Reglerna har införts för att enskilda näringsidkare ska få samma skattemässiga behandling som aktieägare.⁴⁷ Genom räntefördelning kan vinsten fördelas mellan inkomstlagen beroende på om den enskilda näringsidkaren satt in eller tagit ut kapital ur näringsverksamheten. I den första situationen blir räntefördelningen positiv, vilket medför att avdrag får göras i inkomstslaget näringsverksamhet och samma belopp tas upp i inkomstslaget kapital. I den andra situationen blir

⁴⁶ Lodin m.fl. 2017, s. 381 f.

⁴⁷ Lodin m.fl. 2017, s. 487.

räntefördelningen negativ, vilket medför att avdrag ska göras i inkomstslaget kapital och samma belopp tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, 33 kap. 2 § IL. Det är frivilligt att göra positiv räntefördelning medan negativ räntefördelning måste göras när förutsättningarna är uppfyllda. Eftersom den positiva räntefördelningen minskar intäkten i näringsverksamheten, och därmed ger en lägre pensions- och sjukpenninggrundande inkomst, kan det vara dåligt för en näringsidkare att räntefördela.⁴⁸

Räntefördelningen baseras på ett fördelningsbelopp som beräknas genom att multiplicera kapitalunderlaget för räntefördelning med en viss procentsats. Procentsatsen utgår från statslåneräntan som ökas med sex procentenheter vid positivt kapitalunderlag och ökas med en procentenhet vid negativt kapitalunderlag. Kapitalunderlaget uppgår till skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten justerat med vissa belopp, 33 kap. 8 § IL. Om tillgångarna överstiger skulderna blir det positivt och om skulderna överstiger tillgångarna blir det negativt.

Positiv räntefördelning får göras med högst ett belopp som motsvarar näringsverksamhetens resultat, med vissa justeringar, 33 kap. 5 § IL. Det föreligger således två tak för positiv räntefördelning, dels det positiva fördelningsbeloppet, dels näringsverksamhetens resultat. Inget av dessa tak får överskridas. Följande exempel visar hur räntefördelningen beräknas:

”En egenföretagare har ett kapital i näringsverksamhet (= kapitalunderlag) på 100 000 kr och en inkomst av näringsverksamhet före räntefördelning på 15 000 kr. Statslåneräntan antas vara 3 %. Avdrag får då göras i näringsverksamhet med 9 000 kr ($100\,000 \times [3+6] \%$), varefter inkomsten av näringsverksamhet blir 6 000 kr. Som inkomst av kapital upptas 9 000 kr.

Om egenföretagaren i stället har ett negativt kapital (= negativt fördelningsunderlag) på -100 000 kr och en inkomst av näringsverksamhet på -3 000 kr före räntefördelning ska inkomsten av näringsverksamhet ökas med 4 000 kr ($100\,000 \text{ kr} \times [3+1] \%$). Inkomsten av näringsverksamhet blir då 1 000 kr. Avdrag får ske i inkomstslaget kapital med 4 000 kr.”⁴⁹

Om inte hela det positiva fördelningsbeloppet dras av förs återstående belopp vidare till följande beskattningsår, vilket kallas sparade fördelningsbelopp, 33 kap. 7 § IL. Det sparade fördelningsbeloppet höjer taket för det positiva fördelningsbeloppet och det finns ingen tidsgräns, vilket innebär att framtida vinster till större del kan beskattas i inkomstslaget kapital.

Det sparade fördelningsbeloppet kan överföras till en fysisk person om en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren överläts genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Om inte samtliga tillgångar överläts får bara så stor del

⁴⁸ Lodin m.fl. 2017, s. 487 f.

⁴⁹ Lodin m.fl. 2017, s. 488.

av fördelningsbeloppet tas över som motsvarar tillgångarnas andel av samtliga tillgångar, 33 kap. 7 a § IL. Vid övriga överlåtelser kan inte det sparade fördelningsbeloppet överföras.

Det finns en särskild regel om hur kapitalunderlaget beräknas efter blandad överlåtelse av fastighet där överlåtelsen klassificerats som gåva, för klassificeringen se avsnitt 3.2.1. Kapitalunderlaget kan då bli negativt och för att undvika negativ räntefördelning får en särskild post beräknas som ökar kapitalunderlaget, 33 kap. 15–18 §§ IL. Varför det inte finns en motsvarande regel för lös egendom diskuteras i avsnitt 5.2.3.2. Att regeln finns visar dock att reglerna om räntefördelning inte bara är tillämpliga vid renodlade gåvor, utan även vid blandade fång.

2.3.3.4 Expansionsfonder

Expansionsfonder ger enskilda näringsidkare möjlighet att behålla vinstmedel i verksamheten på motsvarande villkor som ett aktiebolag. Istället för full beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet beskattas vinst som avsätts till expansionsfond med en expansionsfondsskatt om 22 %, 65 kap. 8 § IL, vilket motsvarar bolagsskatten. Avsättningen innebär en tillfällig skattelättnad som ger den enskilde näringsidkaren möjlighet att bygga upp kapital för en senare expansion av verksamheten. När avsättning till expansionsfond återförs till verksamheten beskattas medlen som vanligt i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag görs dessutom från den slutliga skatten med belopp motsvarande det som betalats i expansionsfondsskatt. Om underskott föreligger i verksamheten när expansionsfond återförs innebär det att den tidigare vinsten blir helt skattefri.⁵⁰

På samma sätt som för positiv räntefördelning finns det två tak för avsättning till expansionsfond, dels ett kopplat till verksamhetens resultat, dels ett kopplat till kapitalunderlaget, 34 kap. 4 § IL. Verksamhetens resultat justeras med vissa belopp, vilket ger ett för expansionsfond justerat resultat, 34 kap. 5 § IL. Kapitalunderlaget för expansionsfond uppgår till skillnaden mellan näringsverksamhetens tillgångar och skulder, justerat med vissa belopp, 34 kap. 7 § IL. Expansionsfonden får högst uppgå till ett belopp som motsvarar 128,21 % av kapitalunderlaget för expansionsfond, 34 kap. 6 § IL. Om den överstiger det måste motsvarande del av avdragen återföras, 34 kap. 15 § IL. Att spärren är på 128,21 % beror på att expansionssskatten om 22 % ska kunna belasta verksamheten utan att expansionsfonden behöver återföras.⁵¹ Expansionsfonden måste även återföras om till exempel näringsverksamheten upphör, 34 kap. 16 § IL.

Expansionsfond kan under vissa förutsättningar överlåtas till eget handelsbolag, 34 kap. 19 § IL. Om samtliga tillgångar överlåts till eget aktiebolag kan expansionsfonden under vissa förutsättningar upphöra utan

⁵⁰ Lodin m.fl. 2017, s. 489 ff.

⁵¹ Lodin m.fl. 2017, s. 490.

att medlen behöver återföras, 34 kap. 20 §, vilket innebär att medlen omvandlas till beskattat eget kapital i aktiebolaget.⁵²

Precis som för periodiseringsfond och sparad fördelningsbelopp kan expansionsfonden bara överföras externt till fysisk person och det krävs att det är en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren som överlåts genom arv, testamente, gåva eller bodelning, 34 kap. 18 § IL. Precis som för periodiseringsfond behöver parterna vid gåva träffa skriftligt avtal om övertagandet, 34 kap. 18 § 1 st. IL. De tillgångar som överlåts, minskat med övertagna skulder, måste motsvara minst 78 % av den övertagna expansionsfonden och vid delöverlåtelse får enbart så stor del av expansionsfonden överföras som motsvarar de övertagna tillgångarnas andel av de totala tillgångarna i näringsverksamheten, 34 kap. 18 § 2 st. IL. Expansionsfonden får dessutom bara överföras till maximalt 185 % av det värde som tillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret, 34 kap. 18 § 3 st. IL. Vidare gäller även kontinuitet vid övertagande av expansionsfond, 34 kap. 18 § 4 st. IL.

Kapitalunderlaget kan, precis som vid räntefördelning, ökas med en särskild post när en fastighet överlåts genom blandat fång. Detta då en sådan överlåtelse kan innebära att expansionsfonden överstiger kapitalunderlaget med mer än 128,21 %. Posten medför således att expansionsfonden inte behöver återföras, 34 kap. 8–10 §§ IL.

⁵² Andersson m.fl. 2018, s. 1089.

3 Metoder för fångesklassificering

3.1 Inledning

Vid klassificering av blandade fång finns det två principer som kan användas för att avgöra hur överlåtelsen ska behandlas skatterättsligt, nämligen huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen. Den första innebär att överlåtelsen i sin helhet hänförs till antingen köp eller gåva och den andra delar upp överlåtelsen i en köp- och en gåvodel där de två delarna behandlas utifrån respektive regler.⁵³

I detta avsnitt kommer principerna närmare presenteras och särskilt fokus kommer ligga på för- och nackdelar med respektive princip. Avsnittet kommer inte behandla vilka principer som ska tillämpas vid överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet, utan det behandlas i kapitel 5. Redan här kommer det dock klargöras vad som gäller vid överlåtelse av tillgångar som beskattas i inkomstslaget kapital. Dessa klassificeringsprinciper torde även omfatta de aktier och fastigheter som ingår i en enskild näringsverksamhet men som beskattas i inkomstslaget kapital.⁵⁴ Fastigheter som utgör lagertillgångar, för vilket det krävs att företaget bedriver handel med fastigheter, behandlas i kapitel 4. Dock lyfts frågan om övertagande av latent inkomstskatteskuld vid överlåtelse av lagerfastigheter redan i detta avsnitt.

Eftersom de vägledande rättsfallen om huvudsaklighetsprincipen avser fastigheter, kommer presentationen av den principen utgå ifrån fastigheter. Genomgången kommer senare i uppsatsen användas för att göra jämförelser mot lös egendom.

3.2 Huvudsaklighetsprincipen

3.2.1 Hur principen tillämpas för fastigheter

Vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen hänförs överlåtelsen i sin helhet till antingen gåva eller köp beroende på den huvudsakliga innebörden av överlåtelsen. Det är dock inte en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som ska göras utan på inkomstbeskattningens område är det, enligt den praxis som framkommit avseende fastigheter, avgörande hur ersättningen förhåller sig till tillgångens värde. Om ersättningen motsvarar eller överstiger värdet föreligger ett köp och om ersättningen understiger

⁵³ Silfverberg 1992, s. 322.

⁵⁴ Silfverberg 1992, s. 326 f och Rydin 1993, s. 244.

värdet, oavsett hur lite, föreligger en gåva.⁵⁵ Dock behöver inte tillgångens värde sättas till marknadsvärdet, utan för fastigheter har taxeringsvärdet ansetts utgöra fastighetens värde.⁵⁶ I uppsatsen benämns detta värde som jämförelsevärde. Följande exempel visar hur principen tillämpas:

En fastighet har ett marknadsvärde (MV) på 500 tkr och ett taxeringsvärde (T) på 400 tkr. Fastigheten överläts för ersättningen (E) 390 tkr. Överlåtelsen klassificeras då som gåva eftersom ersättningen understiger taxeringsvärdet ($E390 < T400$).⁵⁷

Om ersättningen istället uppgått till 400 tkr hade överlåtelsen klassificerats som köp eftersom ersättningen inte understigit taxeringsvärdet ($T400 = E400$).

För att en överlåtelse ska kunna klassificeras som gåva krävs dock att det civilrättsligt föreligger en gåva.⁵⁸ Som framgår av avsnitt 2.2 innebär det att de allmänna gåvokriterierna måste vara uppfyllda.

Om en överlåtelse i sin helhet anses utgöra gåva gäller normalt kontinuitetsprincipen, se avsnitt 2.3, vilket innebär att mottagaren träder in i överlåtarens skattemässiga situation och då bland annat övertar överlåtarens skattemässiga värde. Den ersättning som mottagaren erlagt räknas då inte in i hans skattemässiga värde, vilket kan skapa mycket ofördelaktiga resultat för mottagaren. Ett tillspetsat exempel visar detta:

Samma premisser gäller som ovan, alltså att fastighetens marknadsvärde (MV) är 500 tkr, att taxeringsvärdet (T) är 400 tkr och att ersättningen (E) är 390 tkr. Nu antas att det skattemässiga värdet (SV) uppgår till 200 tkr.⁵⁹ Eftersom mottagaren sätts i givarens skattemässiga situation blir även hans skattemässiga värde 200 tkr och de 190 tkr av ersättningen som överstiger det skattemässiga värdet beaktas inte.

Säg att mottagaren säljer fastigheten för ersättningen (EE) 500 tkr. Då blir hans skatt (S) 90 tkr ($(EE500 - SV200) \times 30\%$ ⁶⁰) och vinsten efter skatt blir 20 tkr ($EE500 - S90 - E390$). Detta för något som såg ut att vara en gåva (G) på 110 tkr innan skatt ($MV500 - E390$) och 77 tkr efter skatt ($G110 - (G110 \times 30\%)$).

För överlåtaren blir överlåtelsen däremot fördelaktig då hen inte beskattas på inkomsten om 390 tkr (E) och dessutom ger en gåva som innan skatt uppgår till 110 tkr (G).

Den latent inkomstskatteskulden beaktas inte vid tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen, utan det är övrig ersättning som ska ställas mot taxeringsvärdet. Detta har fastslagits i HFD 2015 ref. 48 II där frågan gällde

⁵⁵ RÅ 1985 1:69, s. 209 f och RÅ 1993 ref. 43 I, s. 186.

⁵⁶ RÅ81 1:29, s. 100 f.

⁵⁷ Baserat på Melz 1986, s. 348.

⁵⁸ RÅ 1993 ref. 43 I, s. 186.

⁵⁹ Baserat på Melz 1986, s. 348 f.

⁶⁰ 65 kap. 7 § IL.

lagerfastigheter.⁶¹ I exemplet ovan hade den latent skulden om 90 tkr (S) inneburit att överlåtelsen klassificerats som köp $((S90 + E390) > T400)$.

Huvudsaklighetsprincipen tillämpas alltså schablonmässigt för fastigheter och principen tillämpas även om det skulle leda till en förlust för överlåtaren.⁶² Dock får inte avdrag göras för förlusten om överlåtaren haft för avsikt att öka mottagarens förmögenhet, 44 kap. 24 § IL. Det är överlåtaren som behöver visa att en sådan avsikt inte föreligger och hen måste därmed visa att förlusten enbart beror på en dålig affär. Vid överlåtelse till närstående, eller till juridisk person som ägs av närstående, är det enligt förarbetena minimalt utrymme för att sådan avsikt inte föreligger, och avdrag bör därför inte komma i fråga.⁶³ 44 kap. IL avser dock bara tillgångar som ingår i inkomstslaget kapital, vilket kapitalförluster för fastigheter normalt gör. Vad som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av avsnitt 4.

3.2.2 För- och nackdelar med principen

Den schablonmässiga tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen för fastighetsöverlåtelser gör den enkel att tillämpa men det kan också innebära att materiellt tvivelaktiga resultat uppnås om taxeringsvärdet kraftigt skiljer sig från marknadsvärdet.⁶⁴ Taxeringsvärdet fastställs vart tredje år och ska motsvara 75 % av fastighetens marknadsvärde, 1 kap. 7–7 a §§ och 5 kap. 2 § Fastighetstaxeringslagen (FTL). En kraftig värdestegring på fastigheter medför att taxeringsvärdet hamnar långt under aktuellt marknadsvärde, särskilt mot slutet av en taxeringsperiod.⁶⁵ Hur stort gåvomomentet faktiskt är beaktas således inte vid denna schablonmässiga tillämpning och då kan man fråga sig om det verkligen är överlåtelsens huvudsakliga karaktär som fastställs.

Men även om det finns brister med att använda taxeringsvärdet finns det också fördelar, framförallt att det är rättssäkert eftersom parterna vet vilket jämförelsevärde som gäller. Om man istället skulle utgå från 75 % av marknadsvärdet skulle det medföra en osäkerhet eftersom marknadsvärdet egentligen bara kan fastställas genom en försäljning av fastigheten på den öppna marknaden. Parterna skulle således inte kunna vara säkra på vilket värde som skulle gälla för fångesklassificeringen.⁶⁶

⁶¹ HFD 2015 ref. 48 II, s. 278.

⁶² RÅ 1985 1:69, s. 209 f.

⁶³ Prop. 1989/90:110, s. 711.

⁶⁴ Silfverberg 1992, s. 323.

⁶⁵ Bergström 1978, s. 163.

⁶⁶ Bergström 1978, s. 167 f.

Marknadsvärdet kan vara svårt att fastställa även för lös egendom, då det inte alltid finns likvärdig egendom till försäljning på den öppna marknaden. Särskilt svårt kan det vara att värdera en hel näringsverksamhet eftersom värdet då inte enbart består av de enstaka tillgångarna utan av ett samlat värde som till exempel även omfattar goodwill.⁶⁷

Om huvudsaklighetsprincipen tillämpas vid överlåtelse av lös egendom finns inget värde motsvarande taxeringsvärdet att använda, vilket innebär att jämförelsevärdet behöver fastställas på annat sätt. Vid beskattning i inkomstlaget näringsverksamhet används två värden, nämligen skattemässigt värde och marknadsvärde, vilket gör det naturligt att den skatterättsliga klassificeringen utgår från något av dessa.⁶⁸ Fördelen med skattemässigt värde är att det finns i bokföringen och därmed är lätt att tillgå. Att använda skattemässigt värde kan dock medföra att en stor benefik del inte beaktas om värdet kraftigt understiger marknadsvärdet. Det är särskilt möjligt för inventarier där avskrivning kan ske så snabbt som på fem år, 18 kap. 17 § IL. Storleken på det skattemässiga värdet beror dessutom på hur företagaren valt att göra avskrivningar, vilket gör det olämpligt ur likabehandlingsperspektiv att använda det värdet. Om istället marknadsvärdet används blir det den onerösa delen av överlåtelsen som inte beaktas. I så fall skulle det inte spela någon roll för fångesklassificeringen om överlåtelsen görs helt utan ersättning eller om ersättningen uppgår till en krona under marknadsvärdet, båda överlåtelseerna skulle behandlas som gåvor.

En annan metod är att helt bortse från en schablonregel och istället göra en helhetsbedömning av alla omständigheter i målet. Inom civilrätten görs det och då vägs visserligen ersättningens förhållande till tillgångens marknadsvärde in men man tittar alltså även på övriga omständigheter.⁶⁹

3.3 Delningsprincipen

3.3.1 Tillämpning av principen

Delningsprincipen innebär att överlåtelsen delas upp i två delar, en som är helt onerös och en som är helt benefik. Uppdelningen görs proportionerligt utifrån ersättningens förhållande till marknadsvärdet för den överlåtna egendomen.⁷⁰ Det innebär att den onerösa delen avyttras till marknadspris och den benefika helt utan ersättning.⁷¹ Följande exempel belyser hur principen tillämpas:

⁶⁷ Pelin 1993, s. 192.

⁶⁸ Nilsson m.fl. 2016, s. 77.

⁶⁹ Nilsson m.fl. 2016, s. 33 f.

⁷⁰ RÅ 1983 Ba 14, s. 835.

⁷¹ RÅ 2004 ref. 42, s. 257.

En far överlät aktier till sin son för ersättningen (E) 100 tkr. Marknadsvärdet (MV) på aktierna var 300 tkr. Sonens fång ansågs till 1/3 vara köp ($E100 / MV300$) och till 2/3 vara gåva (resterande del). 1/3 av aktierna såldes alltså för MV 100 tkr.

Antag att faderns skattemässiga värde (SV) för aktierna var 180 tkr. Faderns vinst på köpdelen blir då 40 tkr ($E100 - (1/3 \text{ av } SV180)$). Sonens skattemässiga värde på köpdelen (SVK) blir 100 tkr (ersättningen). För gåvodelen beskattas inte fadern utan sonen träder in i hans skattemässiga situation, vilket innebär ett sonens skattemässiga värde för gåvodelen (SVG) blir 120 tkr ($2/3 \text{ av } SV180$).

Om sonen därefter säljer aktierna för 459 tkr (EE) behöver en uträkning göras för respektive del. För den köpta delen blir sonens vinst 53 tkr ($(1/3 \text{ av } EE459) - SVK100$) och för gåvodelen blir den 286 tkr ($(2/3 \text{ av } EE459) - SVG120$). Total vinst blir således 339 tkr.⁷²

Om en tillgång överläts flera gånger genom blandade fång blir uträkningen än mer komplicerad.⁷³ Då behöver nämligen den delen som avser gåva återigen delas upp och det blir alltså ytterligare ett led i beräkningen för hur ersättningen ska fördelas mellan köp- respektive gåvodelen.

En förutsättning för att uppdelningen ska bli materiellt riktig är att både marknadsvärdet och ersättningens värde sätts korrekt. En fråga som då uppstår är om en eventuell latent inkomstskatteskuld ska beaktas. Melz skrev om detta i sin avhandling 1986:

”Vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen kan en underlåtenhet att beakta den latent inkomstskatteskulden motiveras med att denna normalt inte förändrar överlåtelsens huvudsakliga karaktär. Motsvarande motivering kan inte anföras vid tillämpning av delningsprincipen. Frågan har inte kommit upp i praxis [1986, och inte heller fram till 2017, min anmärkning]. [...] En beräkning av den latent inkomstskatteskuldens storlek är komplicerad då skulden är en funktion av den benefika andelens storlek. Denna är i sin tur en funktion av den latent inkomstskatteskulden.”⁷⁴

Delningsprincipen blir således ännu svårare att tillämpa om den latent inkomstskatteskulden ska beaktas. Melz fortsatte:

”Det är dock oklart om grunden för delningsprincipen är sådan att värdet av den latent inkomstskatteskulden som förvärvaren övertar bör räknas som vederlag för överlåtaren. Principen kan bygga på ett synsätt att två separata överlåtelser sker [...]. Det är då inte motiverat att låta storleken på vederlaget för den onerösa överlåtelsen påverkas av värdet på den latent inkomstskatteskulden som överförs genom den benefika överlåtelsen. Är däremot innebörden av delningsprincipen att man exakt skall beräkna storleken på den onerösa och den benefika delen är det mer motiverat att

⁷² Baserat på Melz 1986, s. 356 f och RÅ 1943 ref. 9, s. 14 f.

⁷³ Krzymowska 2018, s. 152.

⁷⁴ Melz 1986, s. 357.

beakta den latent inkomstskatteskulden. Skatteförmågesynpunkter talar för att det förstnämnda synsättet är mer motiverat.”⁷⁵

Delningsprincipen bygger alltså på att en uppdelning görs i två delar baserat på ersättningens förhållande till marknadsvärdet, men vad det innebär i detalj är, som Melz visar, oklart. I *SOU 1989:33 - Reformerad inkomstbeskattning* skrev utredningen att delningsprincipen ”innebär en neutral behandling jämfört med de fall där i stället viss del av egendomen säljs och viss del skänks bort utan vederlag.”⁷⁶ Uttalandet pekar mot att det är Melz förstnämnda synsätt, att principen bygger på att två separata överlåtelser sker, som är den riktiga tolkningen. Något ytterligare klargörande om vilket synsätt som är korrekt har jag varken hittat i litteraturen, offentligt tryck eller rättsfall, varför jag utgår ifrån att denna tolkning är korrekt. Det innebär att den latent inkomstskatteskulden varken ska beaktas vid klassificering i enlighet med huvudsaklighetsprincipen eller delningsprincipen.

En kapitalförlust kan endast uppstå om marknadsvärdet understiger skattemässigt värde.⁷⁷ Detta eftersom det skattemässiga värdet fördelas proportionerligt mellan köp- och gåvodelen utifrån ersättningens förhållande till marknadsvärdet. I exemplet ovan var skattemässigt värde högre än ersättningen ($SV180 > E100$) men understeg marknadsvärdet ($SV180 < MV300$). När det skattemässiga värdet fördelades mellan köp- och gåvodelarna var det $1/3$ som skulle hänföras till köpdelen, vilket innebar att fadern gjorde en vinst på 40 tkr. Om man istället sett överlåtelserna som en enhet hade fadern gjort en förlust på 80 tkr ($E100-SV180$). Fadern gjorde alltså en skattepliktig vinst trots att han sammantaget gjort en förlust. Men om man ser på det blandade fångat som att två separata överlåtelser skett, vilket tidigare konstaterats är det korrekta synsättet, är det naturligt att fadern ansågs göra en vinst på 40 tkr. Detta eftersom vinsten för köpdelen inte kan minskas med det skattemässiga värdet som avser gåvodelen.⁷⁸

Vid tillämpning av delningsprincipen kan inte en latent inkomstskatteskuld överstiga mottagarens förmögenhetsökning eftersom ersättningen räknas in i hans anskaffningsvärde.⁷⁹ Detta då även den latent inkomstskatteskulden fördelas proportionerligt mellan köp- och gåvodelen och delen som avser köpdelen försvinner helt eftersom givaren beskattas upp till ersättningen och mottagarens skattemässiga värde för den delen utgör ersättningen. Den latent inkomstskatteskuld som följer med gåvodelen minskar inte förvärvarens förmögenhet eftersom någon ersättning inte erlagts för den.

Enligt 44 kap. 24 § IL får kapitalförluster i inkomstslaget kapital bara dras av om säljaren inte haft för avsikt att öka köparens förmögenhet. Alltså får inte avdrag göras för förluster som uppstår vid benefika överlåtelser. Men

⁷⁵ Melz 1986, s. 358.

⁷⁶ SOU 1989:33, s. 28.

⁷⁷ RÅ 1988 ref. 22, s. 88.

⁷⁸ Melz 1986, s. 367.

⁷⁹ Melz 1986, s. 367.

eftersom delningsprincipen delar upp överlåtelsen i två delar får avdrag göras för en förlust som avser köpdelen, som ju inte innehåller någon benefik del.⁸⁰ Däremot uppstår, som framgår av ett tidigare stycke, normalt inte en förlust vid tillämpning av delningsprincipen.

3.3.2 För- och nackdelar med principen

På samma sätt som vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen kan det vara svårt att fastställa tillgångars marknadsvärde. Vid tillämpning av delningsprincipen blir värderingen dessutom ännu viktigare eftersom uppdelningen görs proportionerligt utifrån ersättningens och tillgångens marknadsvärde. Om värdena är korrekta blir uppdelningen materiellt sett riktigare än vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen, vilket är en fördel med delningsprincipen.⁸¹ Om värdena däremot inte är korrekta blir uppdelningen direkt felaktig.

Delningsprincipen är tekniskt besvärlig att tillämpa eftersom alla värden måste delas upp i två och att beräkningar sedan behöver göras för respektive del.⁸² Att tillämpa huvudsaklighetsprincipen, och hänföra hela överlåtelsen till antingen köp eller gåva, innebär en enklare hantering.⁸³

Ytterligare en nackdel med delningsprincipen är att det inte är möjligt att avgöra vilken del av tillgången som är köpt och vilken som är förvärvat genom gåva.⁸⁴ Även om tillgången i sig är uppdelningsbar, t.ex. aktier, skapar uppdelningen problem om endast en del av aktierna senare överlåts eftersom man inte vet vilka aktier som förvärvats genom gåva respektive köp.

En stor fördel med delningsprincipen framför huvudsaklighetsprincipen är att den faktiska ersättningen beaktas och att en latent skatteskuld inte kan överstiga mottagarens förmögenhetsökning. Materiellt sett blir uppdelningen därmed mer korrekt.

⁸⁰ Lodin m.fl. 2017, s. 236.

⁸¹ Bratt 1961, s. 328.

⁸² Silverberg 1992, s. 325.

⁸³ Prop. 1989/90:110, s. 401.

⁸⁴ Nilsson m.fl. 2016, s. 46.

4 Reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser

4.1 Inledning

Innan själva fångesklassificeringen behandlas behöver det klargöras vad reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser innebär och vilken betydelse de har för klassificeringen. Båda regelverken avser inkomstslaget näringsverksamhet och de är inte tillämpliga för tillgångar som beskattas i inkomstslaget kapital. Vid överlåtelse av fastighet från enskild näringsverksamhet innebär det att enbart lagerfastigheter omfattas av regelverken. För att läsaren ska få en samlad bild av reglernas innebörd behandlas både lös egendom och lagerfastigheter.

Reglerna om uttagsbeskattning infördes 1990 medan reglerna om underprisöverlåtelser infördes först 1999.⁸⁵ Båda regelverken bygger på tidigare praxis.

I avsnittet presenteras först vilka krav som gäller för respektive område innan en djupare genomgång görs av vilka följder reglerna får för inkomstbeskattningen och klassificeringen.

4.2 Reglerna om uttagsbeskattning

Grunden för uttagsbeskattningen är att förhindra att näringsegendom förfogas privat utan att beskattning sker.⁸⁶ Om en tillgång överläts utan ersättning eller till ersättning som understiger marknadsvärdet, och det inte är affärsmässigt motiverat, ska därför uttagsbeskattning ske, 22 kap. 2–3 §§ IL. En lägre ersättning kan vara affärsmässigt motiverad om syftet till exempel är att arbeta upp en affärsrelation. Regleringen innebär även att uttagsbeskattning inte ska ske bara för att överlåtaren gjort en dålig affär.⁸⁷

Uttagsbeskattning innebär att överlåtaren beskattas som om en avyttring skett mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde, 22 kap. 7 § IL. Ingen skillnad görs mellan om ersättning inte lämnats alls eller om den understiger marknadsvärdet med en krona, båda situationerna behandlas alltså som en avyttring till marknadsvärdet.

⁸⁵ Genom Lag (1990:650) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) och Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

⁸⁶ Nilsson och Rydin 1999, s. 474.

⁸⁷ Baran, kommentaren till 22 kap. 3 § IL, Lexino 2016-02-01.

Uttagsbeskattning sker oavsett om överlåtelsen är onerös eller benefik.⁸⁸ Klassificeringen spelar således ingen roll för om uttagsbeskattning ska ske eller inte. Arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död omfattas dock inte av reglerna, vilket inte framgår av lagtexten utan av förarbetsuttalanden.⁸⁹

Vilket anskaffningsvärde som ska gälla för förvärvaren är bara lagreglerat avseende överlåtelser mellan två näringsverksamheter med samma ägare, se 22 kap. 8 § IL. För övriga situationer finns ingen bestämmelse i IL, men i praxis har man konstaterat att det framgår av allmänna principer att anskaffningsvärdet ska sättas till marknadsvärdet.⁹⁰

Det finns flera undantag från när uttagsbeskattning ska ske, vilka finns i 22 kap. 9–13 §§ IL. Vid överlåtelser är det dock bara undantaget i 11 § som är relevant, vilket stadgar att undantag kan göras enligt reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. Uttagsbeskattning för en överlåtelse kan således endast undvikas om det framgår av 23 kap. IL.

4.3 Reglerna om underprisöverlåtelser

23 kap. IL reglerar alltså underprisöverlåtelser. Här avses inte överlåtelser till underpris generellt, utan enbart de överlåtelser som uppfyller kraven i kapitlet utgör underprisöverlåtelser. När begreppet underprisöverlåtelse används är det alltså bara dessa överlåtelser som avses.

För att en överlåtelse ska omfattas av 23 kap. IL gäller, precis som vid uttagsbeskattningen, att tillgången överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat, 23 kap. 3 § IL. Inte heller här spelar det någon roll om överlåtelsen är onerös eller benefik. För att en underprisöverlåtelse ska föreligga behöver dessutom fem villkor samtidigt vara uppfyllda, 23 kap. 3 § IL.

Det första villkoret är att både överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett företag, 23 kap. 14 § IL. Som företag räknas exempelvis ett svenskt aktiebolag och en svensk ekonomisk förening, 23 kap. 4 § IL. Även enskild näringsverksamhet uppfyller villkoret.⁹¹ Överlåtaren och förvärvaren behöver inte vara samma typ av företag eller fysiska personer.⁹²

Det andra villkoret är att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska beskattas för tillgången i inkomstslaget näringsverksamhet, 23 kap. 16 § IL. Om en tillgång ska användas privat av mottagaren uppfylls inte villkoret.

⁸⁸ Nilsson och Rydin 1999, s. 476 f.

⁸⁹ Prop. 1998/99:15, s. 151.

⁹⁰ Se RÅ 2008 ref. 84 II, s. 477 f.

⁹¹ Andersson m.fl. 2018, s. 765.

⁹² Baran, kommentaren till 23 kap. 14 § IL, Karnov 2018-01-01.

Det tredje villkoret innebär vid överlåtelse från enskild näringsverksamhet att överlåtelsen måste avse överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren, 23 kap. 17 § IL. Om enstaka tillgångar överläts kan därmed inte uttagsbeskattning undvikas.

Det fjärde villkoret är att vid överlåtelse från enskild näringsverksamhet till aktiebolag behöver samtliga andelar i bolaget vara kvalificerade, 23 kap. 18 § IL. Det innebär att villkoren i 56–57 kap. IL avseende fåmansföretag måste vara uppfyllda. Aktiebolaget måste då ägas till mer än 50 % av delägare som själva, eller närstående till dem, varit verksamma i bolaget under något av de fem senaste åren, 56 kap. 2 § och 57 kap. 3–4 §§ IL.

Det femte och sista villkoret i 23 kap. IL är att eventuellt underskott som uppstått hos förvärvaren under det föregående beskattningsåret inte får utnyttjas till avdrag, 23 kap. 24–29 §§ IL.

4.4 Följder

4.4.1 Uttagsbeskattning eller inte

Om de fem villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda ska inte uttagsbeskattning ske, 23 kap. 9 § IL. Vad som gäller istället är olika beroende på om ersättningen understiger skattemässigt värde eller om den motsvarar respektive överstiger det skattemässiga värdet.

Om villkoren för underprisöverlåtelser däremot inte uppfylls är det reglerna om uttagsbeskattning som gäller. Eftersom där inte görs någon skillnad utifrån hur stor ersättningen är, kommer överlåtelsen då alltid behandlas som en avyttring till marknadspris. Följande framställning avser överlåtelser som uppfyller villkoren i 23 kap. IL.

4.4.2 Ersättningen understiger skattemässigt värde

Om ersättningen understiger skattemässigt värdet är det reglerat i 23 kap. 10 § IL att överlåtelsen ska behandlas som om tillgången både avyttrats och förvärvats för det skattemässiga värdet. Regeln innebär att det varken uppstår någon förlust eller vinst hos överlåtaren eftersom ersättningen, som motsvarar skattemässigt värde, ska minskas med samma belopp vid vinstberäkningen.

För förvärvaren innebär regeln att hen får ett nytt anskaffningsvärde. Även om värdet motsvarar det värde som gällt hos överlåtaren föreligger alltså

inte skattemässig kontinuitet utan förvärvaren får exempelvis ett nytt avskrivningsunderlag.⁹³

Beräkning av anskaffningsvärdet enligt 23 kap. 10 § IL gäller även vid överlåtelse av inventarier, 18 kap. 12 § IL. Regeln i 18 kap. 7 § IL, om att marknadsvärdet ska anses utgöra anskaffningsvärdet vid gåva, ska därmed inte tillämpas när 23 kap. 10 § IL är tillämplig.⁹⁴

Huruvida det innebär en generell klassificering att överlåtelsen ska behandlas som en avyttring utreds i avsnitt 4.5.

4.4.3 Ersättningen motsvarar eller överstiger skattemässigt värde

4.4.3.1 Inledning

Om ersättningen motsvarar eller överstiger skattemässigt värde finns det ingen reglering i 23 kap. IL som reglerar vad som gäller. Istället får man titta på förarbetena där det anges att "[s]killnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet kommer härvid att beskattas."⁹⁵ Att beskattning ska ske innebär att överlåtelsen även här ska behandlas som avyttring.

Uttalandet innebär att beskattningen ska ske utifrån den erlagda ersättningen och att det, precis som vid vinstberäkningen generellt, ska minskas med det skattemässiga värdet. Om ersättningen motsvarar skattemässigt värde blir resultatet, precis som när ersättningen understigit det skattemässiga värdet, att överlåtaren inte gör någon skattepliktig vinst. Om ersättningen däremot överstiger det skattemässiga värdet görs en vinst på skillnaden mellan ersättningen och det skattemässiga värdet.

För förvärvaren angavs i förarbetena att det får "anses följa av allmänna principer att anskaffningsvärdet utgörs av ett belopp motsvarande vederlaget."⁹⁶ Således samma belopp som överlåtaren ska ta upp. Vid gåva av inventarier innebär dock specialregeln i 18 kap. 7 § IL att marknadsvärdet ska anses utgöra anskaffningsvärde. Regeln torde ha företräde framför förarbetsuttalandet. Nilsson anser att lagtexten är klar och att 18 kap. 7 § IL därmed reglerar förvärvarens anskaffningsvärde vid gåva av inventarier.⁹⁷ Han belyser dock vissa brister med regleringen:

"Ur materiell synvinkel är detta korrekt om överlåtaren uttagsbeskattas men felaktigt om överlåtaren enligt reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser undgår uttagsbeskattning. Det torde inte ha varit lagstiftarens syfte att förvärvaren skall få räkna upp anskaffningsvärdet när inte överlåtaren uttagsbeskattas. En tes kan vara att lagstiftaren inte har

⁹³ Baran, kommentaren till 23 kap. 10 § IL, Lexino 2014-09-01.

⁹⁴ Nilsson 2006, s. 631.

⁹⁵ Prop. 1998/99:15, s. 149 f.

⁹⁶ Prop. 1998/99:15, s. 270.

⁹⁷ Nilsson 2006, s. 632.

uppmärksammat att ett inventarium kan överlåtas genom gåva trots att ersättningen överstiger tillgångens skattemässiga värde.”⁹⁸

Regeln kan alltså starkt ifrågasättas eftersom den innebär brist på symmetri mellan överlåtarens beskattning och förvärvarens ingångsvärde. Trots denna brist är regeln dock fortfarande kvar år 2018, se 18 kap. 7 § IL. Hur fångesklassificeringen ska göras i 18 kap. 7 § IL, och huruvida klassificeringen i 22–23 kap. IL påverkar denna, utreds inte i uppsatsen.

Hur dessa utgångspunkter faktiskt ska tillämpas vid överlåtelse av fastigheter respektive lös egendom kommer nu behandlas var för sig.

4.4.3.2 Överlåtelse av fastigheter

Som framgår av avsnitt 3.2.1 finns det en stadgad praxis om att huvudsaklighetsprincipen med taxeringsvärdet som jämförelsevärde ska tillämpas vid överlåtelse av fastighet som beskattas i inkomstslaget kapital. Att denna praxis även omfattar lagerfastigheter som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av RÅ 2004 ref. 42, där frågan avser hur denna praxis förhåller sig till reglerna om underprisöverlåtelser. I förhandsbeskedet skulle en byggnadsrörelse, med däri ingående lagerfastigheter, överlåtas till ett aktiebolag som ägdes dels av överlåtaren, dels av dennes son. Sonen skulle äga minst 40 % av aktierna. Som ersättning skulle bolaget överta rörelsens skulder, vilka översteg fastigheternas skattemässiga värde men understeg deras taxeringsvärde. HFD lyfte förarbetsuttalandet om att beskattning normalt ska ske utifrån den avtalade ersättningen och konstaterade att regleringen i 23 kap. 10 § IL innebär en avvikelse från det. HFD fortsatte:

”Med den nyss angivna utgångspunkten för reglerna om underprisöverlåtelser skulle man behandla dessa fall som avyttringar och helt bortse från gåvomomentet. Även det förhållandet att den särskilda regeln om anskaffningsvärde för inventarier vid gåva av en näringsverksamhet upphävts skulle kunna innefatta en indikation på att hittillsvarande praxis bör överges. Häremot talar emellertid att en sådan förändring inte kommit till uttryck i lagtexten för andra fall än dem som avses i 23 kap. 10 § IL. Mot en ändrad praxis talar också utformningen av den reglering som finns i 53 kap. 3 och 4 §§ IL [som reglerar överlåtelser till underpris i inkomstslaget kapital, min anmärkning] och som innebär att fastighetsöverlåtelser av gåvokaraktär mot en ersättning understigande det skattemässiga värdet behandlas som avyttring, medan överlåtelse mot en högre ersättning behandlas som gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet.

Regeringsrätten finner att de genomförda lagstiftningsåtgärderna i fråga om underprisöverlåtelser inte ger anledning att avvika från tidigare praxis avseende överlåtelser av gåvokaraktär omfattande en hel näringsverksamhet.”⁹⁹

⁹⁸ Nilsson 2006, s. 632.

⁹⁹ RÅ 2004 ref. 42, s. 258 f.

För fastigheter ska alltså huvudsaklighetsprincipen fortsatt tillämpas när ersättningen motsvarar eller överstiger skattemässigt värde. I förhandsbeskedet skulle överlåtelsen därmed behandlas som gåva och överlåtaren skulle inte inkomstbeskattas. HFD angav även att förvärvaren skulle inträda i överlåtarens skattemässiga situation när det gällde värdeminskingsavdrag, således råder kontinuitet för anskaffningsvärdet.

I HFD 2013 not 66 konstaterades att detta även gäller vid överlåtelse av hel näringsverksamhet som består av lagertillgångar i byggnadsrörelse. Huvudsaklighetsprincipen ska därmed tillämpas även när det inte är direktägda fastigheter som överläts utan det är tillräckligt att fastigheterna ägs indirekt av den överlåtna verksamheten.¹⁰⁰

En överlåtelse som omfattar fastigheter kan därmed behandlas som en gåva när ersättningen motsvarar eller överstiger skattemässigt värde, medan den alltid behandlas som en avyttring när ersättningen understiger skattemässigt värde.

4.4.3.3 Överlåtelse av lös egendom

Hur reglerna om underprisöverlåtelser ska tillämpas vid överlåtelse av lös egendom har prövats i RÅ 2007 ref. 50. I förhandsbeskedet var det tre personer som tillsammans ägde dels ett partrederi, dels ett aktiebolag. Partrederiet bestod av ett fiskefartyg, vilket utgjorde inventarier, och aktiebolaget bedrev fiskeri där de hyrde fiskefartyget från partrederiet. Ett generationsskifte var för handen och ägarna avsåg att först överlåta hälften av andelarna i aktiebolaget till respektive ägares barn och sedan överlåta tillgångarna i partrederiet till bolaget mot att det övertog verksamhetens skulder. Marknadsvärdet på fartyget uppgick till 22 mkr, det skattemässiga värdet till 9,6 mkr och skulderna till 16,1 mkr. Ersättningen översteg således det skattemässiga värdet och uppgick till ca 73 % av marknadsvärdet.¹⁰¹

Den första frågan som sökandena ställde var om överlåtelsen skulle medföra uttagsbeskattning eller annan inkomstbeskattning för de tre ägarna. SRN började att hänvisa till RÅ 2004 ref. 42 där huvudsaklighetsprincipen tillämpats istället för de tillämpliga underprisreglerna, se avsnitt 4.4.3.2. I 2007 års fall gjorde SRN följande bedömning:

”Omständigheterna i förevarande fall får anses vara sådana att fråga är om en underprisöverlåtelse till aktiebolaget enligt villkoren i 23 kap. IL. Överlåtelsen avser en hel näringsverksamhet där tillgångarna består av inventarier. - Någon klar praxis avseende en sådan överlåtelse till underpris motsvarande den som gäller vid gåva av fastigheter saknas (jfr prop. 1998/99:15 s. 151). - Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att skäl

¹⁰⁰ HFD 2013 not 66, s. 566 f.

¹⁰¹ RÅ 2007 ref. 50, s. 290 f.

saknas att behandla den aktuella överlåtelsen på annat sätt än som en avyttring enligt underprislagstiftningen.”¹⁰²

Sökandena ställde även en andra fråga som gällde efter vilka principer de inkomstskattemässiga konsekvenserna skulle beräknas. Förhandsbesked lämnades inte i den frågan med motiveringen att med ”hänsyn till det förhandsbesked som lämnats kan det inte anses vara av vikt för sökandena att få svar på följdfrågan.”¹⁰³ HFD gjorde samma bedömning som SRN i båda frågorna och fastställde det förhandsbesked som SRN lämnat.¹⁰⁴

Vid överlåtelse av lös egendom regleras därmed beskattningen av 23 kap. IL samt av den bakomliggande regeln om att beskattning ska ske utifrån ersättningen. Detta gäller generellt för underprisöverlåtelser och det är bara om det finns klar praxis, som det gör för överlåtelse av fastighet, som dessa regler kan frångås.

Det innebär att överlåtaren ska beskattas utifrån den faktiska ersättningen alternativt utifrån skattemässigt värde, om ersättningen understiger det. Om villkoren i 23 kap. IL inte uppfylls beskattas överlåtaren utifrån marknadsvärdet enligt reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Mottagarens anskaffningsvärde motsvarar normalt det värde som överlåtaren beskattas utifrån, vilket framgår dels av 23 kap. 10 § IL, dels av förarbetena, se avsnitt 4.4.3.1. Vid gåva av inventarier torde dock marknadsvärdet utgöra anskaffningsvärde enligt 18 kap. 7 § IL, se även här avsnitt 4.4.3.1.

I målet anges ingenting om följderna för förvärvaren och det är därmed inte klart vilket anskaffningsvärde som ska gälla i aktuell situation eller vad som gäller för fonder. Att SRN inte belyser dessa frågeställningar kan dock bero på att frågorna var ställda enbart utifrån hur överlåtarna skulle beskattas och inte vilka följder överlåtelsen skulle få hos mottagaren. I följande avsnitt kommer målets eventuella inverkning på fonder behandlas.

Vad som anges på sida 151 i prop. 1998/99:15, dit SRN hänvisar, belyses i avsnitt 5.1.

4.5 Förhållandet till fångesklassificeringen

4.5.1 Inledning

De följder som presenterats i avsnitt 4.4 avser hur överlåtaren ska inkomstbeskattas och vilket anskaffningsvärde som ska gälla för mottagaren. Hur fonder ska behandlas, och huruvida de får överföras till

¹⁰² RÅ 2007 ref. 50, s. 291.

¹⁰³ RÅ 2007 ref. 50, s. 292.

¹⁰⁴ RÅ 2007 ref. 50, s. 292.

mottagaren eller om de ska återföras till beskattning, klargörs däremot varken i 22 kap. eller 23 kap. IL. Frågeställningen har inte heller lyfts i förarbetena inför att reglerna infördes.¹⁰⁵ Det är således inte klart vad som gäller för fonder vid en överlåtelse mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Frågan är vilken räckvidd som reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser har och om de innebär en generell klassificering eller om de enbart reglerar vad som gäller för överlåtarens inkomstbeskattning och mottagarens anskaffningsvärde.

I detta avsnitt behandlas först räckvidden för de lagreglerade bestämmelserna i 22 kap. 7 § och 23 kap. 10 § IL innan räckvidden för den i praxis fastslagna rätten diskuteras.

4.5.2 Räckvidden av de lagreglerade bestämmelserna

Enligt 22 kap. 7 § och 23 kap. 10 § IL ska överlåtelser som omfattas av någon av de reglerna, vilket även innefattar överlåtelser helt utan ersättning, behandlas som *avyttringar*. Om de regleringarna utgör en klassificering som gäller generellt inom inkomstbeskattningen skulle det innebära att gåvor överhuvudtaget inte skulle kunna förekomma. En följd av det skulle vara att fonder aldrig får föras över, vilket inte skulle vara rimligt. Dessutom skulle det inte vara förenligt med de särskilda reglerna som gäller för fonder där det anges att fonderna under vissa förutsättningar får tas över vid gåva, se avsnitt 2.3.3.

Vad gäller 23 kap. 10 § IL kan därmed slutsatsen dras att regeln inte innebär någon generell fångesklassificering av överlåtelser utan att paragrafen enbart reglerar hur överlåtaren ska inkomstbeskattas och vilket anskaffningsvärde som gäller för förvärvaren. Även Nilsson m.fl. delar denna uppfattning och enligt dem är syftet bakom 23 kap. 10 § IL att ”reglera kontinuitetsprincipen och neutralisera det förlustavdrag som överlåtelser till underpris ger upphov till.”¹⁰⁶ Kontinuitetsprincipen regleras på så sätt att mottagaren får samma värde som gällt hos överlåtaren. Som framgår av avsnitt 4.4.2 innebär regeln däremot inte kontinuitet i övrigt, utan mottagarens anskaffningsvärde är nytt. Utan regeln hade det varit möjligt för överlåtaren att göra en skattemässig förlust genom att överlåta till ersättning understigande skattemässigt värde. Syftet är således inte att påverka den generella klassificeringen av överlåtelser.

Frågan är dock om samma slutsats kan dras för överlåtelser som ska uttagsbeskattas enligt 22 kap. IL. Reglerna om underprisöverlåtelser har bland annat tillkommit för att underlätta generationsskiften och det är därför inte självklart att samma följder ska gälla när överlåtelser uttagsbeskattas. Inför att överföringsreglerna för periodiseringsfond infördes 2004 hade

¹⁰⁵ Jfr prop. 1989/90:110, s. 660 och prop. 1998/99:15, s. 272 f.

¹⁰⁶ Nilsson m.fl. 2016, s. 75.

utredningen med ett förslag om att det uttryckligen skulle anges att överföring inte skulle vara möjligt om överlåtelsen uttagsbeskattades.¹⁰⁷ Frågan diskuterades inte ytterligare i betänkandet. Att de hade med förslaget visar dock att de ansåg att överlåtelser omfattades av överföringsregeln även när uttagsbeskattning skulle ske, och alltså att klassificeringen i 22 kap. 7 § IL inte innebar en generell fångesklassificering. Regeringen tog inte vidare förslaget till lagstiftning då de ansåg att villkoren skulle utformas med ledning av vad som redan gällde vid övertagande av expansionsfond.¹⁰⁸ Regeringen uttalade sig alltså inte om själva förslaget och klargjorde därmed inte hur de såg på klassificeringen i 22 kap. 7 § IL. Jag har inte hittat något ytterligare material som behandlar frågan. Förmodligen är beredningens utgångspunkt korrekt, vilket innebär att fångesklassificeringen i 22 kap. 7 § IL inte utgör en generell klassificering. Det går dock inte att säga detta med säkerhet.

4.5.3 Räckvidden av det som fastslagits i förarbeten och praxis

Som framgår av avsnitt 4.4.3 ska överlåtelser där ersättningen motsvarar eller överstiger skattemässigt värde behandlas som avyttringar och beskattas utifrån ersättningen. Undantag från detta görs vid överlåtelse av fastigheter, där huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas med taxeringsvärdet som jämförelsevärde, enligt RÅ 2004 ref. 42. Vid överlåtelse av lös egendom gäller däremot huvudregeln om beskattning utifrån ersättningen, vilket har fastslagits i RÅ 2007 ref. 50. Således ska även överlåtelser mot ersättning som motsvarar eller överstiger skattemässigt värde behandlas som avyttring. Huruvida denna klassificering ska gälla generellt eller bara inom underprisreglerna ska nu behandlas.

Till en början behöver det undersökas huruvida någon självständig klassificering gjordes i RÅ 2007 ref. 50 eller inte. I målet hänvisades till RÅ 2004 ref. 42, där en självständig klassificering gjordes, men SRN kom fram till att en motsvarande klassificering inte kunde göras vid överlåtelse av lös egendom. Istället landade man i det som konstaterats i förarbetena för underprislagstiftningen, nämligen att beskattning skulle ske utifrån ersättningen när de reglerna var tillämpliga. Någon ytterligare argumentation om klassificeringen eller vad som skulle ligga till grund för den gjordes inte. Dessutom användes formuleringen ”avyttring *enligt* underprisreglerna” och svar lämnades inte på fråga två, som gällde efter vilka principer de inkomstskattemässiga konsekvenserna skulle beräknas. Allt detta talar för att någon självständig klassificeringen inte gjordes och det finns ingenting i målet som talar för det motsatta. Min slutsats blir därmed att klassificeringen enbart gjordes utifrån vad som gäller inom reglerna om underprisöverlåtelser.

¹⁰⁷ SOU 2002:52, s. 88.

¹⁰⁸ Prop. 2004/05:32, s. 19.

Nästa fråga blir då att avgöra hur långt reglerna om underprisöverlåtelse sträcker sig och om de även omfattar fonder. Ledning kan här inte hämtas från RÅ 2007 ref. 50 eftersom frågan endast var utformad utifrån hur överlåtaren skulle beskattas. Inte heller i RÅ 2004 ref. 42 prövades om reglerna omfattade fonder. Eftersom reglerna om underprisöverlåtelse infördes 1999 kan stöd inte hämtas från äldre rättsfall. Hur långt reglerna om underprisöverlåtelse sträcker sig diskuterades inte heller i förarbetena till lagstiftningen.¹⁰⁹

Persson Österman förespråkade i sin avhandling 1997 en lösning som motsvarar det som gäller idag för överlåtelse av lös egendom, nämligen att beskattning ska ske utifrån ersättningen.¹¹⁰ Han skrev även att det vore olyckligt om hela överlåtelsen därmed klassificerades som onerös och kom fram till att det "rimliga bör vara att fortfarande klassificera fånet som benefikt och tillämpa kontinuitetsprincipen trots att viss beskattning kan komma ifråga".¹¹¹ Enligt hans resonemang borde inte reglerna om underprisöverlåtelse avse övriga följder.

Något som starkt talar emot att klassificeringen skulle gälla generellt, och därmed även gälla för fonder, är att klassificeringen i 23 kap. 10 § IL inte gör det. Den klassificeringen omfattar visserligen uttryckligen renodlade gåvor men även förevarande kategori kan omfatta det om skattemässigt värde är satt till noll kronor. Samma argument som togs upp för att 23 kap. 10 § IL inte innebär en generell klassificering kan därmed tillämpas även för denna kategori. Dessutom är det inte troligt att uttalanden i förarbetena och därpå följande praxis skulle ha längre gående rättsverkningar än den lagstadgade regleringen i 23 kap. 10 § IL.

Sammantaget anser jag att övervägande skäl talar för att det avyttringsbegrepp som fastslagits i praxis avseende underprisöverlåtelse mot ersättning som motsvarar eller överstigit skattemässigt värde inte har någon verkan utanför underprisreglerna. Klassificeringen innebär därmed inte en generell fångesklassificering. Rättsläget är dock inte klart.

¹⁰⁹ Jfr prop. 1998/99:15, s. 117 ff och s. 150 f.

¹¹⁰ Persson Österman 1997, s. 200.

¹¹¹ Persson Österman 1997, s. 204.

5 Fångesklassificeringen

5.1 Inledning

I kapitel 4 har det konstaterats att överlåtarens inkomstbeskattning och förvärvarens anskaffningsvärde helt regleras av reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser, förutom i vissa fall vid gåva av inventarier. Det är däremot till viss del oklart vad de reglerna innebär för övertagande av fonder. Eftersom det finns en möjlighet att fångesklassificering i reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser enbart gäller inom de regelverken kommer jag utgå från det i detta kapitel. Följande framställning omfattar därmed alla blandade fång av lös egendom i inkomstlaget näringsverksamhet.

Fångesklassificeringen är troligen relevant även vid överlåtelse av inventarier, eftersom 18 kap. 7 § IL särskilt reglerar vad som gäller vid gåva av sådan egendom. Detta kapitel riktar dock in sig på övertagande av fonder.

Hur blandade fång ska klassificeras vid överlåtelse av lös egendom är inte helt klart. Här har prövning främst avsett aktier och bostadsrätter, vilka ingår i inkomstlaget kapital. För dem har delningsprincipen tillämpats och det har i både rättsfall och förarbeten gjorts uttalanden om att den principen ska gälla för all lös egendom. I RÅ 1983 Ba 14 skrev exempelvis HFD att delningsprincipen gällde för annan egendom än fastigheter¹¹² och i RÅ 1988 ref. 22 skrev SRN:

”[D]et saknas anledning att i fråga om överlåtelser av bostadsrätter frångå den eljest på överlåtelser av lös egendom tillämpade uppdelningsprincipen till förmån för huvudsaklighetsprincipen.”¹¹³

HFD ändrade inte förhandsbeskedet. I båda dessa fall har domstolarna alltså utgått från att delningsprincipen gäller för all lös egendom och de nämner inte att skillnad skulle göras beroende på vilket inkomstslag tillgången omfattas av. Dessa uttalanden kan dock inte anses ha prejudikatvärde eftersom uttalandena inte i något av fallen var en logiskt nödvändig grund för domslutet.¹¹⁴

Att det inte är klart att delningsprincipen ska gälla för all lös egendom framgår av prop. 1998/99:15, där det angavs att när ”det gäller överlåtelse av en hel verksamhet med andra tillgångar än fastigheter genom ett blandat fång är rättslaget oklart”.¹¹⁵

¹¹² RÅ 1983 Ba 14, s. 835.

¹¹³ RÅ 1988 ref. 22, s. 88.

¹¹⁴ Melz 1986, s. 372 f.

¹¹⁵ Prop. 1998/99:15, s. 151.

Hur fångesklassificeringen ska göras vid blandad överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet behandlas i avsnitt 5.2. I avsnitt 5.3 diskuteras vilka möjligheter parterna har att istället för att göra en blandad överlåtelse genomföra två överlåtelser, där en är renodlat köp och den andra renodlad gåva.

5.2 Samlad överlåtelse

5.2.1 Allmänt

Detta avsnitt behandlar den generella fångesklassificering som behövs för att avgöra om fonder kan överföras vid ett blandat fång. Avsnittet riktar in sig på vad som gäller när det är en överlåtelse som genomförs för ersättning som understiger marknadsvärdet. Fångesklassificeringen är dock även tillämplig i vissa situationer när flera överlåtelser genomförs, men vilka dessa är lyfts i avsnitt 5.3.

I detta avsnitt görs först en genomgång av relevant praxis och sedan behandlas hur fångesklassificeringen ska göras vid överlåtelse av hel näringsverksamhet, vid överlåtelse av verksamhetsgren och sist vid överlåtelse av enstaka tillgångar. Uppdelningen görs för att lagstiftning och regler delvis skiljer sig åt för dessa överlåtelser. Gränsdragningen mellan vad som räknas som hel näringsverksamhet, verksamhetsgren och enstaka tillgångar behandlas i avsnitt 5.2.4 och 5.2.5.

5.2.2 Praxis

I RSV/FB Dt 1985:6 skulle A överlåta hela sin enskilda firma till sina fem söner. Firman bedrev handel med fastigheter samt fastighetsförvaltning. SRN kom fram till att hela överlåtelserna skulle anses utgöra gåva i inkomstskattehänseende. Angående följderna skrev de:

”Enligt praxis har sedan länge gällt att en gåva av en hel rörelse inte utlöser någon inkomstbeskattning hos givaren. I stället anses gåvotagaren i inkomstskattehänseende träda helt i givarens ställe, således bl a med avseende på möjligheterna till av- och nedskrivning samt beskattningen vid uttag eller överlåtelse av de omsättningstillgångar som hör till rörelsen.”¹¹⁶

Att SRN skriver att gåvotagaren helt träder in i givarens ställe innebär att det råder kontinuitet när en överlåtelse klassificerats som gåva. Uppräkningen som görs är enbart en exemplifiering av följderna och även om räntefördelning eller fonder inte nämns så borde slutsatsen kunna dras att även de omfattas av kontinuiteten. Även i till exempel HFD 2013 not 66 skrev SRN att förvärvaren träder in i överlåtarens skattemässiga situation

¹¹⁶ RSV/FB Dt 1985:6, s. 3.

när en överlåtelse klassificerats som gåva.¹¹⁷ Frågan blir då hur fångesklassificeringen ska göras.

I 1985 års mål skrev SRN följande om klassificeringen:

”Nämnden finner att ansökningen måste förstås så att A:s frågor avser det fallet att han överlåter hela den under enskild firma bedrivna rörelsen till sina barn eller till ett av dem ägt aktiebolag och att barnen respektive bolaget därvid övertar ansvaret för de skulder som är hänförliga till rörelsen men i övrigt inte lämnar något vederlag till A. Med hänsyn till vad som i ärendet har upplysts om bl a det sammanlagda taxeringsvärdet på de till rörelsen hänförliga fastigheterna finner nämnden att en överlåtelse på nämnda villkor i inkomstskattehänseende skall anses i sin helhet utgöra gåva.”¹¹⁸

SRN belyste således flera saker som var viktiga för att överlåtelsen skulle klassificeras som gåva. Att SRN poängterade att rörelsen skulle överlåtas till A:s söner eller till ett av dem ägt aktiebolag torde vara för att visa att de civilrättsliga gåvokriterierna var uppfyllda, jämför avsnitt 2.2. I övrigt betonade SRN alltså att det var hela rörelsen som överläts, att ersättningen enbart bestod i övertagande av rörelsens skulder samt att taxeringsvärdet användes som jämförelsevärde. Eftersom överlåtelsen skulle behandlas som en helhet var det huvudsaklighetsprincipen som tillämpades.

Nästa viktiga mål för fångesklassificeringen är RÅ 1988 not 710 där överlåtelsen avsåg dels ett aktiebolag som bedrev byggnadsrörelse, dels några fastigheter som hade samband med byggnadsrörelsen. Även i det målet skulle överlåtelse ske till företagarens söner och ersättningen bestod i övertagande av skulder, här framgick dock inte vad skulderna avsåg men de var intecknade i fastigheterna. Avseende själva klassificeringen konstaterade SRN följande:

”Dessa skulder understiger taxeringsvärdena för de överlåtna fastigheterna och andelarna. Med hänsyn härtill skall överlåtelsen i inkomstskattehänseende anses i dess helhet utgöra gåva.”¹¹⁹

För att avgöra om överlåtelsen skulle klassificeras som köp eller gåva lade SRN alltså enbart vikt vid ersättningens förhållande till taxeringsvärdena. Det var först vid bedömningen av om uttagsbeskattning skulle ske som man lyfte huruvida överlåtelsen omfattade en hel näringsverksamhet. Det som är intressant att lyfta där är att överlåtelsen faktiskt ansågs omfatta en hel rörelse. Det SRN belyste därvid var att överlåtelsen omfattade samtliga kvarvarande tillgångar i den byggnadsrörelse som företagaren först bedrivit under enskild firma och sedan genom aktiebolag. Att aktier överläts påverkade således inte att överlåtelsen behandlades som en helhet trots att delningsprincipen normalt tillämpas för den egendomen, se avsnitt 3.3. När en hel verksamhet överläts ska därmed huvudsaklighetsprincipen tillämpas

¹¹⁷ HFD 2013 not 66, s. 567.

¹¹⁸ RSV/FB Dt 1985:6, s. 3.

¹¹⁹ RÅ 1988 not 710, s. 783.

oavsett vilken princip som normalt tillämpas för egendomen. Frågan är dock om det även gäller vid överlåtelse av enbart lös egendom eller om det bara gäller när fastigheter utgör en del av den överlåtna egendomen. Flera sakkunniga har gjort uttalanden om att rättsfallen inte är direkt tillämpliga avseende överlåtelser av lös egendom och att möjligheterna att dra slutsatser är begränsade.¹²⁰

RÅ 1976 ref. 6 gällde överlåtelse av lös egendom. I målet överläts, i samband med bodelning, maskiner som utgjorde inventarier till företagarens fru mot ersättning motsvarande skattemässigt värde. Frun överlät sedan tillgångarna för marknadsvärdet till den gemensamma sonen som i sin tur hyrde ut tillgångarna till faderns rörelse. Frågan i målet var om uttagsbeskattning skulle ske i faderns verksamhet, vilket HFD kom fram till att det skulle då uttaget inte kunde anses omfatta hela verksamheten eller gren därav.¹²¹ Precis som idag kunde alltså inte uttagsbeskattning undvikas eftersom överlåtelsen avsåg enstaka tillgångar, jämför avsnitt 4.3. Även om frågan gällde uttagsbeskattning visar målet att det sedan länge finns en praxis om att överlåtelse av hel näringsverksamhet ska behandlas på annat sätt än överlåtelse av enstaka tillgångar, oavsett om de utgör lös eller fast egendom.

Även RÅ 2007 ref. 50 avsåg lös egendom och handlade om uttagsbeskattning samt hur reglerna om underprisöverlåtelser skulle tillämpas. Överlåtelsen avsåg hel näringsverksamhet och uttagsbeskattning kunde undvikas.¹²² Som framgår av avsnitt 4.4.3.3 skulle överlåtelsen behandlas som en avyttring enligt underprisreglerna och i avsnitt 4.5.3 kom jag fram till att rättsfallet förmodligen inte innebär en generell klassificering som påverkar övriga följder. Det kan dock konstateras att någon uppdelning inte gjordes i målet utan klassificeringen avsåg hela överlåtelsen. Det visar att delningsprincipen inte alltid tillämpas vid överlåtelse av lös egendom.

5.2.3 Hel näringsverksamhet

5.2.3.1 Tillämplig princip

Som framgår av avsnitt 5.1 har det i flera fall gjorts generella uttalanden om att delningsprincipen ska tillämpas vid överlåtelse av lös egendom. När det gäller överlåtelse av hel näringsverksamhet är läget däremot annorlunda och det finns inte något stöd för att tillämpa delningsprincipen i den situationen. Istället förespråkas huvudsaklighetsprincipen.

Kritiken mot att tillämpa delningsprincipen vid överlåtelse av hel näringsverksamhet är omfattande i litteraturen. Till exempel skriver Silfverberg att det skulle vara svårhanterligt att tillämpa delningsprincipen vid sådana överlåtelser, dels då marknadsvärdet kan vara svårt att sätta för

¹²⁰ Persson Österman 1997, s. 199 f och Pelin 1993, s. 191.

¹²¹ RÅ 1976 ref. 6, s. 13 f.

¹²² RÅ 2007 ref. 50, s. 291 f.

ett enskilt företag, dels då det blir komplicerat att hantera en uppdelning mellan oneröst och benefikt överlåtten egendom. Detta gör det enligt honom ”osannolikt att delningsprincipen kommer till användning vid överlåtelse av enskilt ägt företag”.¹²³ Även Pelin framhåller svårigheterna med att värdera ett företag eftersom det utgör en ekonomisk enhet där det kan vara särskilt svårt att sätta värde för det goodwillvärde som kan ingå. Dessutom lyfter han att man skulle tvingas skilja på fast och lös egendom, något som skulle göra beräkningarna än mer komplicerade.¹²⁴ Inte heller Persson Österman anser att delningsprincipen skulle vara en lämplig lösning. Det han särskilt framhåller är att generationsskiften skulle omöjliggöras eller starkt försvåras på grund av att principen medför en partiell beskattning.¹²⁵ Som framgår av avsnitt 3.3 uppstår nämligen alltid en skattepliktig vinst vid tillämpning av delningsprincipen, under förutsättning att marknadsvärdet överstiger det skattemässiga värdet. Detta även om överlåtelsen inte sammantaget inneburit en vinst för överlåtaren. Englund skriver att han finner det ”osannolikt att uppdelningsprincipen i något fall skall komma till användning vid överlåtelse av hel förvärvskälla.”¹²⁶

Någon uppdelning görs inte heller i de lagregler som behandlar blandade fång, vilket talar för att även lagstiftaren förespråkar huvudsaklighetsprincipen. Exempelvis ska enligt 23 kap. 10 § IL hela överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats när ersättningen understiger skattemässigt värde. Även när ersättningen motsvarar eller överstiger skattemässigt värde ska överlåtelsen behandlas som en avyttring enligt RÅ 2007 ref. 50. Alltså görs ingen uppdelning i någon av dessa situationer, utan det är huvudsaklighetsprincipen som tillämpas. Detta fastställer dock bara vad som gäller inom reglerna för underprisöverlåtelser och det har förmodligen inte direkt påverkan på den generella klassificeringen, se avsnitt 4.5.3. Reglerna kan dock användas till stöd för argumentationen och det skulle vara opraktiskt att olika principer användes för samma överlåtelse inom inkomstbeskattningen, vilket talar för att huvudsaklighetsprincipen även ska tillämpas vid klassificeringen i övrigt.

Delningsprincipen har dessutom inte tillämpats i något rättsfall där överlåtelse avsett hel näringsverksamhet.¹²⁷ Inte ens i RÅ 1988 not 710 gjordes en uppdelning trots att överlåtelsen delvis bestod av aktier, för vilka det är fastslaget att delningsprincipen ska tillämpas.

Det finns således många skäl för att det är huvudsaklighetsprincipen som ska tillämpas vid överlåtelse av hel näringsverksamhet, något som de flesta förespråkar i litteraturen. Se till exempel Nilsson m.fl., Silfverberg och Pelin som istället är oeniga om vilket jämförelsevärde som ska användas vid klassificeringen.¹²⁸ Detta belyses i följande avsnitt.

¹²³ Silfverberg 1992, s. 328.

¹²⁴ Pelin 1993, s. 192.

¹²⁵ Persson Österman 1997, s. 192.

¹²⁶ Englund 1989, s. 307.

¹²⁷ Jämför genomgången i avsnitt 5.2.2 och Pelin 1993, s. 192.

¹²⁸ Nilsson m.fl. 2016, s. 76 f, Silfverberg 1992, s. 328 f och Pelin 1993, s. 192.

5.2.3.2 Jämförelsevärde

Vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen inom inkomstbeskattningen avgörs klassificeringen av hur ersättningen förhåller sig till den överlåtna tillgångens värde, se avsnitt 3.2. Om ersättningen understiger värdet klassificeras överlåtelsen som gåva och om ersättningen motsvarar eller överstiger värdet klassificeras överlåtelsen som köp. Detta värde behöver inte vara marknadsvärdet utan för fastigheter har till exempel detta jämförelsevärde satts till taxeringsvärdet. För lös egendom finns det inget värde motsvarande taxeringsvärdet att använda utan ett annat värde behöver användas. Som diskuterats i avsnitt 3.2 är det skattemässigt värde eller marknadsvärde som kan vara aktuella vid överlåtelse av lös egendom. Det finns stöd för båda värdena i litteraturen.

Det finns nackdelar med både skattemässigt värde och marknadsvärde. Den största med skattemässigt värde är att dess storlek helt beror på hur överlåtaren valt att göra avskrivningar och att värdet därmed kan uppgå till noll kronor. Dessutom är det enkelt för parterna att skatteplanera eftersom de har ett klart värde att utgå ifrån.¹²⁹ Den största nackdelen med marknadsvärdet är att det är svårt att fastställa. Det är även en brist att en stor onerös del inte beaktas.

Både skattemässigt värde och marknadsvärde används i reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser. Marknadsvärdet tillämpas dels för att avgöra vilka överlåtelser som överhuvudtaget omfattas av reglerna, 22 kap. 3 § och 23 kap. 3 § IL, dels sker beskattning till det värdet när uttagsbeskattning är för handen, 22 kap. 7 § IL. Skattemässigt värde tillämpas i 23 kap. 10 § IL för att överlåtelser mot ersättning som understiger det ska behandlas som avyttring mot det värdet. Några andra värden används inte i kapitlen. Regleringen i 23 kap. 10 § IL medför enbart att förluster inte uppstår vid underprisöverlåtelser och det är inte troligt att paragrafen skulle kunna användas som stöd för vilket jämförelsevärde som används vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. Inte heller det sätt som marknadsvärdet tillämpas på kan användas till stöd för vilket jämförelsevärde som ska gälla.

När reglerna om övertagande av fonder infördes 2004 hade beredningen även med ett förslag om att reglerna fångesklassificeringen. Enligt förslaget skulle överlåtelser där ersättningen högst motsvarade skattemässigt värde jämföras med gåva.¹³⁰ Beredningen förespråkade således skattemässigt värde som jämförelsevärde, men frångick den för inkomstbeskattningen vedertagna principen att gåva enbart föreligger när ersättningen understiger jämförelsevärdet. Detta avsteg hade dock inte inneburit några stora skillnader för den praktiska hanteringen eftersom det bara krävs en höjning med en krona jämfört med den vedertagna principen för att uppfylla kravet. Regeln infördes inte eftersom regeringen ansåg att det skulle föregripa den

¹²⁹ Rydin 1993, s. 246.

¹³⁰ SOU 2002:52, s. 89.

utredning som redan pågick kring avyttringsbegreppet.¹³¹ 2002 års företagsskatteutredningen hann dock inte behandla frågan.¹³² I utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning lyftes avyttringsbegreppet, men inte vad gäller fångesklassificeringen vid blandade fång.¹³³ Vilket jämförelsevärde som ska användas vid fångesklassificering har således inte klargjorts i förarbetena.

Den särskilda post som får beräknas för räntefördelning och expansionsfond finns för att undvika de negativa konsekvenser som kan uppstå när ersättningen överstiger det skattemässiga värdet som mottagaren övertar från överlåtaren. Varför dessa regler inte omfattar överlåtelse av lös egendom framgår inte av propositionen som låg till grund för reglernas införande. Där angavs att om det ingår en ”näringsfastighet i rörelsen delas vederlaget upp dels på fastigheten, dels på övriga tillgångar”.¹³⁴ I övrigt nämndes inget om lös egendom. Som lyftes i RÅ 2007 ref. 50 finns det dock inte en vedertagen praxis för lös egendom, såsom det gör för fastigheter, och om det inte finns en problematik att lösa saknas behov av att införa särskilda regler för det. Om skattemässigt värde används som jämförelsevärde uppstår inte den problematik som regeln utgår ifrån, vilket talar för det värdet. Det uppställs dock ett krav på att fastigheten ska utgöra kapitaltillgång, vilket innebär att lagerfastigheter inte omfattas trots att samma problematik kan uppstå vid överlåtelse av dem. Detta begränsar möjligheterna att dra slutsatser kring jämförelsevärdet för lös egendom.

I både RSV/FB Dt 1985:6 och RÅ 1988 not 710 användes taxeringsvärdet som jämförelsevärde. Som diskuterats tidigare är det inte möjligt att dra alltför långa slutsatser av dessa avgöranden eftersom båda målen innefattar fastigheter. Men något som är värt att notera är att skattemässigt värde inte användes och enligt Englund ligger det då nära till hands att använda marknadsvärdet när det gäller företag som inte innehåller fastigheter. Om detta skriver han:

”[V]id en närmare granskning av förhandsbeskedet [RSV/FB Dt 1985:6, min anmärkning] kan man inte utesluta att rättsnämnden genom att hänvisa till taxeringsvärdena endast velat markera att det stått klart att marknadsvärdena å företagets tillgångar med betryggande marginal överstigit skulderna.”¹³⁵

Englund avslutar sitt resonemang med att konstatera att rättsläget är oklart.¹³⁶ Även Rydin anser att utgången i RSV/FB Dt 1985:6 talar för användandet av marknadsvärdet som jämförelsevärde, vilket han förespråkar. Han framhåller att värderingsproblemet inte ska överdrivas eftersom det räcker att konstatera att ersättningen understiger det samlade värdet och att någon fullständig marknadsvärdering därför inte behöver

¹³¹ Prop. 2004/05:32, s. 10.

¹³² SOU 2005:99, s. 78.

¹³³ SOU 2008:80, s. 252 ff.

¹³⁴ Prop. 1996/97:12, s. 29.

¹³⁵ Englund 1989, s. 307.

¹³⁶ Englund 1989, s. 307.

göras. Dessutom lyfter Rydin att marknadsvärdet används vid uttagsbeskattningen och att lagstiftaren därmed inte bedömt värderingsproblemet som så stort.¹³⁷ Rydin förespråkar marknadsvärdet som jämförelsevärde även efter att reglerna om övertagande av periodiseringsfond och sparutdelningsbelopp infördes. Det gör han tillsammans med Nilsson i en artikel från 2005.¹³⁸

Persson Österman verkar se det som en självklarhet att marknadsvärdet ska användas vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. Han diskuterade överhuvudtaget inte frågan i sin avhandling men utifrån hans olika resonemang kring huvudsaklighetsprincipen borde slutsatsen kunna dras att det är så han ser på det.¹³⁹

I RÅ 2007 ref. 50 användes dock inte marknadsvärdet som jämförelsevärde utan överlåtelsen behandlades som avyttring även om ersättningen understeg marknadsvärdet. Om det var en självständig klassificering som gjordes i målet tog HFD därmed avstånd från att använda marknadsvärdet som jämförelsevärde.¹⁴⁰ Det ligger då nära till hands att istället tillämpa skattemässigt värde. Som konstaterats tidigare är det dock tveksamt om klassificeringen i RÅ 2007 ref. 50 har någon verkan utanför reglerna om underprisöverlåtelser och det är då oklart om några slutsatser härvid kan dras.

Pelin förespråkar att skattemässigt värde används som jämförelsevärde. Det är framförallt av praktiska skäl, som att värdet finns att tillgå i bokföringen och att det är svårt att fastställa marknadsvärdet för enskilda företag, som gör att han förespråkar det. Han skriver dock att det är ”omöjligt att intaga någon bestämd ståndpunkt i frågan”.¹⁴¹

Nilsson m.fl. i *Generationsskiftet och blandade fång* kom fram till att både skattemässigt värde och marknadsvärdet har sådana brister att bedömningen inte bör låsas till något av värdena.¹⁴² Istället ger de följande förslag:

”En mer rimlig lösning på denna problemställning är att låta bedömningen styras av storleken på de onerösa respektive benefika inslagen. Är skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen ringa bör det medföra att transaktionen bedöms som en avyttring [...].

Är däremot ersättningen obetydlig och gåvoinslaget i överlåtelsen därmed stort bör fångat i sin helhet klassificeras som en gåva.”¹⁴³

En stor nackdel med detta förslag är att parterna inte i förväg kan veta hur överlåtelsen kommer behandlas. Visserligen kan de bestämma ersättningen

¹³⁷ Rydin 1993, s. 246.

¹³⁸ Nilsson och Rydin 2005, s. 679.

¹³⁹ Persson Österman 1997, s. 192 ff.

¹⁴⁰ Nilsson m.fl. 2016, s. 78.

¹⁴¹ Pelin 1993, s. 194.

¹⁴² Nilsson m.fl. 2016, s. 77 f.

¹⁴³ Nilsson m.fl. 2016, s. 78.

till väldigt låg eller väldigt hög och då vara säkra på klassificeringen, men eftersom skatteaspekterna ofta inte är den enda parametern att väga in vid bestämmande av ersättningen kanske det inte alltid är en möjlighet.

En annan lösning, som inte tidigare framhållits i litteraturen, skulle kunna vara att utgå från marknadsvärdet och sätta jämförelsevärdet till 75 % av det. Då skulle klassificeringen göras på liknande grunder som för fastigheter. Visserligen är det svårt att fastställa marknadsvärdet och det skulle kunna justeras vid en prövning av överlåtelsen, men då finns i varje fall ett värde att utgå ifrån. Om parterna gör en försiktig marknadsvärdering borde inte problem uppstå. I RÅ 2007 ref. 50 uppgick dock ersättningen till ca 73 % av marknadsvärdet och överlåtelsen behandlades därvid som avyttring. Men som sagts tidigare har det målet förmodligen inte tillämplighet utanför reglerna om underprisöverlåtelser.

Sammanfattningsvis är rättsläget oklart. Något som dock kan konstateras är att det inte finns någonting som pekar mot att ett lägre jämförelsevärde än skattemässigt värde skulle användas. Därmed ska i varje fall överlåtelser till ersättning som understiger skattemässigt värde klassificeras som gåva.

5.2.4 Verksamhetsgren

Innan jag går in på fångesklassificeringen ska jag utreda vad en verksamhetsgren är och hur avgränsning görs mot hel näringsverksamhet respektive enstaka tillgångar. Begreppet definieras i 2 kap. 25 § IL där det anges att med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Detta förtydligades ytterligare i förarbetena:

”Med den föreslagna definitionen kan t.ex. [...] i fråga om ett rederi med flera fartyg verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.”¹⁴⁴

För att betraktas som en verksamhetsgren krävs således att det är möjligt att bedriva verksamhet med enbart den överlåtna egendomen. Det som är avgörande är att överlåtelsen objektivt sett kan drivas vidare av en potentiell förvärvare. Sedan saknar det betydelse om förvärvaren faktiskt bedriver verksamheten vidare självständigt eller om tillgångarna infogas i en annan verksamhet.¹⁴⁵

Avgränsningen mot hel näringsverksamhet består i att det inte är alla tillgångar som överlåts när det rör sig om en verksamhetsgren och

¹⁴⁴ Prop. 1998/99:15, s. 138.

¹⁴⁵ Nilsson 2003, s. 850.

avgränsningen mot enstaka tillgångar består i att det som inte omfattas av hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren utgör enstaka tillgångar.

Om man tittar på praxis som kommit efter att definitionen av verksamhetsgren lagstiftades kan SRN:s förhandsbesked den 7 september 2000 lyftas. I beskedet prövades om uttagsbeskattning kunde undvikas vid överlåtelse av jordbruk och markskötselsverksamhet när fastigheten som verksamheten bedrevs på inte överläts. SRN skrev:

”Det framstår inte som annat än att det är möjligt för bolaget att bedriva den förvärvade jordbruksdriften på ett ändamålsenligt och självständigt sätt även om bolaget inte äger den jordbruksfastighet på vilken verksamheten bedrivs utan i stället arrenderar densamma. Anledning saknas därför att göra annan bedömning än att det aktuella villkoret för underlåten uttagsbeskattning är uppfyllt.”¹⁴⁶

Att fastigheten som verksamheten bedrevs på inte överläts hindrade alltså inte att uttagsbeskattning kunde undvikas, vilket innebär att överlåtelsen ansågs omfatta en verksamhetsgren. Även om förhandsbeskedet avser regleringen i 23 kap. 17 § IL är det relevant för överlåtelse av fonder eftersom definitionen av verksamhetsgren gäller för hela IL.¹⁴⁷

Det finns flera skäl för att överlåtelse av en verksamhetsgren ska behandlas på samma sätt som överlåtelse av hel näringsverksamhet vid fångesklassificeringen. Till en början behandlas de på samma sätt i reglerna om underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 17 § IL. Om överlåtelse sker från enskild näringsverksamhet måste nämligen överlåtarens hela näringsverksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas. Även om de reglerna inte har direkt tillämplighet på den generella klassificeringen talar det för att överlåtelsena ska behandlas lika.

I de olika reglerna om fonder stadgas, på samma sätt som i underprisreglerna, att en överlåtelse måste avse hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren för att fonderna ska kunna föras över, se avsnitt 2.3.3. Överlåtelse av verksamhetsgren behandlas alltså på samma sätt som överlåtelse av hel näringsverksamhet. Denna likabehandling talar för att även fångesklassificeringen ska göras på samma sätt oavsett om överlåtelsen avser hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren. Detta synsätt återfinns även i litteraturen.¹⁴⁸

Av den äldre praxis som lyfts i avsnitt 5.2.2 framgår att fångesklassificeringen görs på samma sätt vid överlåtelse av verksamhetsgren som vid överlåtelse av hel näringsverksamhet, se framförallt RÅ 1976 ref. 6.

¹⁴⁶ Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 29/00, s. 299.

¹⁴⁷ Baran, kommentaren till 2 kap. 25 § IL, Lexino 2015-04-10.

¹⁴⁸ Se Nilsson m.fl. 2016, s. 79.

Hur reglerna om inventarier är uppbyggda talar också för att huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas vid överlåtelse av verksamhetsgren. Nilsson m.fl. skriver:

”Den omständigheten att ersättningen i första hand ska minska anskaffningsvärdet enligt 18 kap. 13 och 15 §§ IL talar emot delningsprincipen, beskattningen av överlåtelsen sker ju då genom mindre framtida avskrivningar och inte som en sedvanlig vinst. Vidare baseras reglerna på effekterna för samtliga inventarier och inte för respektive inventarie. Detta innebär att de svårligen kan förenas med delningsprincipen, något som givetvis också talar för huvudsaklighetsprincipen när hela näringsverksamheten överläts.”¹⁴⁹

Det är alltså i princip inte möjligt att tillämpa delningsprincipen vid överlåtelse av verksamhetsgren som består av inventarier och det ligger då nära till hands att tillämpa huvudsaklighetsprincipen vid överlåtelse av verksamhetsgren.

Sammantaget är skälen övervägande för att behandla överlåtelse av verksamhetsgren på samma sätt som överlåtelse av hel näringsverksamhet. Det som sägs i avsnitt 5.2.3 är därmed även tillämpligt här.

5.2.5 Enstaka tillgångar

Överlåtelser som inte anses omfatta hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren utgör överlåtelse av enstaka tillgångar. Vilka överlåtelser som anses omfatta enstaka tillgångar bestäms alltså negativt utifrån vad som inte omfattas av hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren.

Som exempel på enstaka tillgångar kan lyftas det tidigare behandlade RÅ 1976 ref. 6 där maskiner överläts först till hustrun och sedan till den gemensamma sonen som skulle hyra ut maskinerna till fadern. Överlåtelserna ansågs omfatta enstaka tillgångar.¹⁵⁰

Vid överlåtelse av enstaka tillgångar från enskild näringsverksamhet blir det alltid uttagsbeskattning eftersom villkoret i 23 kap. 17 § inte uppfylls. Det är nämligen bara när koncernbidrag kan lämnas som villkoret uppfylls vid överlåtelse av enstaka tillgångar, något som inte kan lämnas av enskilda näringsidkare, jämför 35 kap. 2 § IL. Överlåtelse av enstaka tillgångar behandlas därmed alltid som avyttring till marknadsvärdet, 22 kap. 7 § IL. Enligt allmänna principer uppgår mottagarens anskaffningsvärde till samma belopp, se avsnitt 4.2.

Enligt de olika reglerna om fonder är det inte heller möjligt att överföra dem vid överlåtelse av enstaka tillgångar, se avsnitt 2.3.3.

¹⁴⁹ Nilsson m.fl. 2016, s. 79.

¹⁵⁰ RÅ 1976 ref. 6, s. 13 f.

Fångesklassificeringen görs för att fastställa vilka regler som ska tillämpas för att se vilka följder överlåtelsen medför. Det kan därför inte finnas ett självändamål med klassificeringen utan om följderna är klara finns det ingen anledning att avgöra om överlåtelsen är onerös eller benefik. Eftersom följderna blir de samma oavsett hur fånget klassificeras vid överlåtelse av enstaka tillgångar behöver därmed ingen fångesklassificering göras inom inkomstbeskattningen.¹⁵¹

5.3 Successiva överlåtelser

Uppsatsen har hittills berört vad som gäller när det är en överlåtelse som genomförs och där ersättningen satts till pris under marknadsvärdet. En intressant fråga är vad som gäller om istället två överlåtelser görs, där den ena är helt utan ersättning och den andra mot ersättning till marknadsvärdet. Formellt är det då två överlåtelser, men frågan är om de kan anses ha ett sådant ekonomiskt samband att de ändå ska behandlas som en överlåtelse. Enligt Nilsson och Rydin är det vanligt vid generationsskifte av lantbruk att överlåta fastigheten för sig, och övriga tillgångar för sig.¹⁵²

Vid en sådan uppdelning blir reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser tillämpliga för den överlåtelse som sker utan ersättning. Om de skänkta tillgångarna anses utgöra en verksamhetsgren uppfylls kravet i 23 kap. 17 § IL och beskattning kan ske enligt reglerna om underprisöverlåtelser. I avsnitt 5.2.4 kunde det konstateras att en jordbruksverksamhet ansågs utgöra en verksamhetsgren även när överlåtelse inte avsåg fastigheten som verksamheten bedrevs på. Vid ett sådant förfarande kan således uttagsbeskattning undvikas.

För fonder innebär uppdelningen att de kan överföras. Huruvida samtliga fonder eller bara en del av dem kan föras över beror på gåvans storlek i förhållande till samtliga tillgångar, se avsnitt 2.3.3.

Stegvisa överlåtelser har diskuterats i litteraturen. Nilsson m.fl. skriver till exempel att transaktioner ska ”ses i ett sammanhang om det finns ett tidsmässigt och sakligt samband mellan dem”.¹⁵³ De anser således att det krävs att viss tid löper mellan överlåtelseerna för att de ska ses som separata överlåtelser när det finns ett sakligt samband dem emellan.

Englund är av en mer liberal hållning och ser inget hinder mot att flera överlåtelser ska kunna göras i ett sammanhang och att parterna därmed själva kan göra en uppdelning mellan överlåtelseformerna.¹⁵⁴ Denna lösning gällde som huvudregel inom dansk rätt på slutet av 1980-talet.¹⁵⁵ Silfverberg förhåller sig tveksam till detta upplägg men lyfter att motsvarande resultat

¹⁵¹ Jämför Nilsson och Rydin 2005, s. 674.

¹⁵² Nilsson och Rydin 1999, s. 486.

¹⁵³ Nilsson m.fl. 2016, s. 65.

¹⁵⁴ Englund 1989, s. 307 f.

¹⁵⁵ Silfverberg 1992, s. 330, jag har inte kollat upp huruvida detta fortfarande gäller eller ej.

uppnås genom att överlåta tillgångarna successivt.¹⁵⁶ Även han ser alltså tiden som en godtagbar uppdelare mellan flera överlåtelser.

I RÅ 1974 Aa 921 godtog HFD parternas uppdelning mellan överlåtelseformerna. I målet såldes en jordbruksfastighet medan inventarier överläts som gåva. Den huvudsakliga frågan i målet gällde dock om överlåtelserna skulle ses som överlåtelse av hel näringsverksamhet och om uttagsbeskattning därmed kunde undvikas, vilket det kunde.¹⁵⁷ Att domstolen inte ifrågasatte uppdelningen indikerar att parterna kan göra en uppdelning. Det framgick inte av målet om det förflöt någon tid mellan överlåtelserna, utan det angavs bara att båda överlåtelserna gjordes 1966. Det kan även ha spelat in att fastigheten och inventarierna beskattades i olika inkomstslag. Det är därmed tveksamt vilka slutsatser som kan dras av målet.

I HFD 2015 not 45 skulle däremot överlåtelserna ses i ett sammanhang. I målet skulle först aktier avseende flera bolag överlåtas mellan två makar och deras döttrar, innan makarna överlät en gemensamt ägd fastighet till ett av aktiebolagen. Aktieöverlåtelserna innebar bland annat att aktier för en aktiv verksamhet hade överlåtits till hustrun utan att hon erlagt någon ersättning. Frågan i målet gällde hur fastighetsöverlåtelserna skulle klassificeras. HFD skrev:

”Förvärven av aktierna och överlåtelserna av hennes fastighetsandel har sådant samband att de bör bedömas i ett sammanhang. Förvärven av aktierna skulle därmed kunna innebära att hon helt eller delvis anses ha kompenseras för den förmögenhet som hon genom fastighetsöverlåtelserna tillför bolag X. Vid beskattningen skulle därför hennes överlåtelse kunna anses utgöra avyttring.”¹⁵⁸

Målet visar att HFD inte godtar en uppdelning mellan överlåtelseformerna när överlåtelserna sker i ett sammanhang.

Sammantaget torde det vara möjligt för parterna att själva göra en uppdelning mellan överlåtelseformerna genom att göra flera överlåtelser. Överlåtelserna kan dock inte genomföras i ett sammanhang, men det är inte klart hur lång tid som behöver löpa där emellan.

¹⁵⁶ Silfverberg 1992, s. 330.

¹⁵⁷ RÅ 1974 Aa 921, s. A 288.

¹⁵⁸ HFD 2015 not 45, s. 516.

Slutsatser

Målet med den här uppsatsen har varit att undersöka hur fångesklassificeringen ska göras inom inkomstbeskattningen vid blandat fång avseende lös egendom från enskild näringsverksamhet. Särskilt fokus har legat på vilka konsekvenser klassificeringen medför för överlåtare respektive förvärvare i fråga om inkomstbeskattning, anskaffningsvärde samt övertagande av fonder. Under arbetets gång har det blivit tydligt att rättsläget är klart avseende överlåtarens inkomstbeskattning, att det är delvis klart avseende förvärvarens anskaffningsvärde, medan det mestadels är oklart avseende fondernas övertagande.

Hur överlåtaren ska inkomstbeskattas regleras helt av reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser. Inom de reglerna görs ingen uppdelning mellan gåva och köp utan hela överlåtelsen klassificeras som avyttring. Detta gäller vid samtliga överlåtelser av lös egendom. Beskattning sker utifrån marknadsvärdet om uttagsbeskattning är för handen, 22 kap. 7 § IL. Om överlåtelsen uppfyller villkoren i 23 kap. IL sker beskattningen utifrån det högsta av skattemässigt värde eller ersättningen. Det första följer av 23 kap. 10 § IL medan det andra följer av förarbetsuttalanden samt RÅ 2007 ref. 50. Förvärvarens anskaffningsvärde motsvarar normalt det belopp som överlåtaren beskattats till. Vid gåva av inventarier finns det dock en specialregel i 18 kap. 7 § IL som anger att marknadsvärdet ska utgöra anskaffningsvärdet.

Det är klart att fångesklassificeringen i 23 kap. 10 § IL inte innebär en generell klassificering som påverkar möjligheterna att överta fonder. Förmodligen är inte heller fångesklassificeringen generell i övriga situationer, det vill säga vid uttagsbeskattning respektive vid underprisöverlåtelse där ersättningen motsvarar eller överstiger skattemässigt värde, men det har inte kunnat fastställas. Det är således till viss del oklart vad klassificeringen inom reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser innebär för den generella fångesklassificeringen.

Vad gäller övertagande av periodiseringsfonder, sparat fördelningsbelopp och expansionsfonder pekar samtliga undersökta rättskällor på att överlåtelsen inte heller här ska delas upp vid fångesklassificeringen. Överlåtelsen ska därmed i sin helhet behandlas antingen som gåva eller avyttring, vilket innebär tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. Det finns dock varken lagstöd eller rättsfall som explicit fastslagit detta för lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet, varför läget måste betecknas som oklart. Vilket jämförelsevärde som ska användas vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen är inte heller klart. Inom litteraturen förespråkas flera alternativ: skattemässigt värde, marknadsvärde samt att istället för att låsa bedömningen vid ett jämförelsevärde göra en friare bedömning. Det finns dock ingenting som pekar mot att ett lägre jämförelsevärde än skattemässigt värde skulle användas, varför parterna borde kunna känna sig

säkra på att överlåtelsen klassificeras som gåva om ersättningen understiger det värdet.

Det nu angivna gäller dock inte vid överlåtelse av enstaka tillgångar eftersom fonderna aldrig får överföras vid sådana överlåtelser. Detta gäller oavsett hur fångat klassificerats, vilket innebär att det inte finns behov av att göra en fångesklassificering vid överlåtelse av enstaka tillgångar. Vid överlåtelse av hel näringsverksamhet eller av verksamhetsgren kan fonderna däremot överföras vid gåva, vilket innebär att en fångesklassificering behöver göras enligt vad som angetts ovan.

Eftersom rättskällorna är bristfälliga vad gäller övertagande av fonder är det inte möjligt att komma till några säkra slutsatser för hur fångesklassificeringen ska göras vid överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet. Avseende överlåtelse av fastighet respektive av viss lös egendom i inkomstslaget kapital har det däremot fastslagits i praxis vilka principer som ska gälla för fångesklassificeringen. Denna praxis har inte kodifierats i lagtext men för fastigheter är den så stadgad att särskilda lagregler införts för att undvika negativa följder som kan uppstå på grund av fångesklassificeringen.¹⁵⁹ Det borde därmed vara möjligt för HFD att lösa den nu aktuella frågan. Som lyfts i inledningen kan dock domarskapad rätt ifrågasättas utifrån legalitetssynpunkt, vilket starkt talar för att frågan istället ska lösas genom lagstiftning. Lagstiftaren bör därmed införa särskilda regler för fångesklassificeringen som både kodifierar gällande praxis och reglerar vad som ska gälla för övriga överlåtelser, däribland överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet.

¹⁵⁹ Här avses den särskilda post som får beräknas för räntefördelning respektive för expansionsfond.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1989:33 - Reformerad inkomstbeskattning. Del II

SOU 2002:52 – Beskattning av småföretagare – 3:12-reglerna. Del I

SOU 2005:99 - Vissa företagsskattefrågor

SOU 2008:80 – Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet. Del I

Propositioner

Prop. 1989/90:110 - Regeringens proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1996/97:12 - Regeringens proposition 1996/97:12 Vissa justeringar i lagen om räntefördelning vid beskattning m.m.

Prop. 1998/99:15 - Regeringens proposition 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

Prop. 2004/05:32 - Regeringens proposition 2004/05:32 Utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond, m.m.

Övrigt

Skatteverket. *Skatter i Sverige Skattestatistisk årsbok 2015*. SKV 152 utgåva 18, Skatter i Sverige 2015

Statens jordbruksverk. *Sysselsättning i jordbruket 2016 - JO 30 SM 1701*.
http://www.scb.se/contentassets/106cdea136d34e61a545a022a3aa98cb/jo0401_2016a01_sm_jo30sm1701.pdf (besökt 2017-11-16)

Litteratur

Andersson, Mari, Anita Saldén Enérus och Ulf Tivéus. *Inkomstskattelagen – en kommentar*. 18 uppl. Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2018

Baran, Mahmut. *Inkomstskattelag (1999:1229)*. Karnov 2018

Baran, Mahmut. *Inkomstskattelag (1999:1229)*. Lexino 2014–2016

Bengtsson, Bertil. *Om gåvobegreppet i civilrätten*. Svensk Juristtidning 1962 s. 689–708

Bergström, Sture. *Skatter och civilrätten – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*. Stockholm: LiberFörlag 1978

Bratt, Johan. *Gåva, köp eller bådadera?* Svensk skattetidning 1961 s. 326–328

Englund, Göran. *Anmälan av Carlsson, Silfverberg, Generationsskiften och blandade fång*. Skattenytt 1989 s. 304–310

Kleineman, Jan. ”Rättsdogmatisk metod”. I *Juridisk Metodlära*, Fredric Korling och Mauro Zamboni (red.). Lund: Studentlitteratur AB, 2013

Krzymowska, Adriana. *Skattepliktiga överlåtelser i inkomstslaget kapital*. Stockholm: Jure Förlag AB 2018

Lodin, Sven-Olof, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silfverberg och Teresa Simon-Almendal. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. 16 uppl. Lund: Studentlitteratur AB, 2017

Melz, Peter. *Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar*. Stockholm: Stiftelsen Juristförlaget vid Stockholms universitet, 1986.

Nilsson, Peter och Rydin, Urban. *Omstrukturering av enskild näringsverksamhet*. Skattenytt 1999 s. 473–486

Nilsson, Peter. *Begreppet verksamhetsgren - ett verkligt tolkningsproblem*. Skattenytt 2003 s. 843–857

Nilsson, Peter och Rydin, Urban. *Generationsskifte i enskild näringsverksamhet - fångesklassificering med inriktning på överföring av sparad räntefördelning och fonder*. Skattenytt 2005 s. 670–682

Nilsson, Peter. *Beräkning av anskaffningsvärdet - idag och i framtiden*. Skattenytt 2006 s. 626–637

Nilsson, Peter, Maria Rommerud, Urban Rydin, Christer Silfverberg och Olle Stenman. *Generationsskiften och blandade fång - en praktisk handledning*. 4 uppl. Stockholm: Wolters Kluwer Sverige AB, 2016

Pelin, Lars. *Överlåtelse av företag*. Lund: Juristförlaget i Lund 1993

Persson Österman, Roger. *Kontinuitetsprincipen*. Stockholm: Norstedts juridik AB, 1997

Rydin, Urban. *Ägarkrav i samband med byte av företagsform*. Skattenytt 1993 s. 240–249

Silfverberg, Christer. *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*. Stockholm: Juristförlaget, 1992

Silfverberg, Christer. *Blandade överlåtelser av näringsfastigheter till aktieföretag*. Skattenytt 2005 s. 495–509

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1943 ref. 9	RÅ 2001 not 196
RÅ 1974 Aa 921	RÅ 2004 ref. 42
RÅ 1976 ref. 6	RÅ 2007 ref. 50
RÅ81 1:29	RÅ 2008 ref. 84 II
RÅ 1983 Ba 14	HFD 2013 not 40
RÅ 1985 1:69	HFD 2013 not 66
RÅ 1988 ref. 22	HFD 2015 not 45
RÅ 1988 not 710	HFD 2015 not 46
RÅ 1993 ref. 43 I och II	HFD 2015 ref. 48 I och II
RÅ 2001 ref. 2	

Högsta domstolen

NJA 2013 s. 886

Övrigt

RSV/FB Dt 1985:6

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 29/00