Lättnadsreglerna
- en gåvoskatterättslig redogörelse och analys av reglerna vid generationsskfite av företagsförmögenhet

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

Förkortningar ................................................................................................................... 4

1. Inledning .................................................................................................................... 5
   1.1. Introduktion ......................................................................................................... 5
   1.2. Syftet med uppsatsen ........................................................................................ 5
   1.3. Frågeställningar ............................................................................................... 6
   1.4. Avgränsningar ................................................................................................... 6
   1.5. Metod ................................................................................................................ 7
   1.6. Disposition ....................................................................................................... 7

2. Begrepp ....................................................................................................................... 8
   2.1. Gåva .................................................................................................................. 8
       2.1.1. Civilrättslig innebörd .......................................................................... 8
       2.1.2. Skatterättslig innebörd ...................................................................... 8
   2.2. Företagsförmögenhet och generationsskifte ..................................................... 9

3. Kort historik bakom reglerna .................................................................................. 9

4. Lättnadsreglernas syfte ............................................................................................ 10

5. Förutsättningar för att tillämpa lättnadsreglerna .................................................. 10
   5.1. Lagstiftning och lagrum ..................................................................................... 10
   5.2. Företagsform ..................................................................................................... 11
       5.2.1 Neutralitetsprincipen ............................................................................. 11
   5.3. Lättnadsreglernas objekt ............................................................................... 11
       5.3.1. Egendom som omfattas av reglerna .................................................... 11
       5.3.2. Egendom som faller utanför reglerna ................................................. 13
       5.3.3. Rörelsefrämmande egendom och skulder ...................................... 14
   5.4. Krav på att tillgångar skall vara större än skulder ........................................... 14
   5.5. Ytterligare krav för gåvor .............................................................................. 15

6. Värdering .................................................................................................................... 15
   6.1. Kort om värdering enligt Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt .......... 15
   6.2. Substansvärdering av företagsförmögenhet ....................................................... 16
       6.2.1 Tidpunkt för värdering och tillvägagångssätt ...................................... 17
       6.2.2. Fastighet ............................................................................................. 18
       6.2.3. Inventarier och lager ........................................................................... 18
       6.2.4. Övriga tillgångar ............................................................................... 19
       6.2.5. Skulder ............................................................................................ 20
   6.3. Likvidationsvärde och avkastningsvärde ............................................................. 20
7. Reduceringsreglern och lättnadsreglernas skattemässiga effekt ............... 21

8. Krav för lättnad vid gåva ............................................................................. 23

8.1. Allmänt ..................................................................................................... 23
8.2 Utan förbehåll ............................................................................................ 24
8.2.1. Allmänt ............................................................................................. 24
8.2.2. Blåndat fång .................................................................................... 24
8.2.3. Förbehåll om diverse förmögenhetsöverföringar ............................. 26
8.2.4. Överlåtelseförbud och hembudskyldighet ...................................... 28
8.2.5. Tillförsäkring sig anställning eller styrelseplats .................................. 29
8.2.6. Givaren hyr eller arrenderar den bortgivna egendomen ................. 30
8.2.7. Enskild egendom och särskild förvaltning ........................................ 30
8.2.8. Sekundosuccession .......................................................................... 31
8.2.9. Smittoeffekt ...................................................................................... 31
8.2.10 Sammanfattning av kravet på att gåvan skall ges utan förbehåll ..... 32
8.3 All givarens rätt till förvärvskällan eller del av förvärvskällan ............. 33
8.3.1. Allmänt ............................................................................................ 33
8.3.2. Vad ingår i förvärvskällan? ............................................................... 34
8.3.3. Sakligt och tidsmässigt samband ....................................................... 36
8.3.4. Likvida medel ................................................................................... 38
8.3.5. Successiva överlåtelser ................................................................... 39
8.3.6. Sammanfattning av kravet all givarens rätt till förvärvskällan .......... 39
8.4 Förbud att avhända sig egendomen inom fem år .................................. 40
8.4.1. Allmänt ............................................................................................ 40
8.4.2. Väsentlig del ..................................................................................... 42
8.4.3. Omstruktureringar .......................................................................... 44
8.4.4. Sammanfattning av förbudet att avhända sig egendomen inom 5 år 47
8.5. Rättsutvecklingen .................................................................................. 47

9. Ändringsförslag ............................................................................................ 48

9.1 SOU 2002:52 ............................................................................................. 48
9.2. Lagrådsremiss ....................................................................................... 49
9.2.1. Allmänt ............................................................................................ 49
9.2.2. Förändring av 43 § 2 st AGL ............................................................ 50

10. Avslutande diskussion ............................................................................ 53

Källförteckning ............................................................................................... 54

Bilaga:

1. Utdrag ur den upphävda lagen om förmögenhetsskatt (1947:577) .......... 57
### Förkortningar

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

1.1. **Introduktion**

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


1.2. **Syftet med uppsatsen**


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

---

1 Sund, s 46 ff
2 Se kap. 6.
3 Se kap. 7.
4 Se kap. 8
Målgruppen jag skriver till är inte den insatte skattejuristen som vill bredda sina kunskaper om lättnadsreglerna. Uppsatsen är istället skriven till personer, främst kanske jurister, som inte är insatta i reglerna och vill ha en grundläggande förståelse för dem.

1.3. Frågeställningar

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

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

1.4. Avgränsningar

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

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

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

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

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

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

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

1.6. Disposition

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

2. Begrepp

2.1. Gåva

2.1.1 Civilrättslig innebörd


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


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

2.1.2. Skatterättslig innebörd

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

\(^{5}\) Englund, s 104 f.
\(^{6}\) Silverberg, SN 1993 s 696 ff.
\(^{7}\) Svensson, s 231
\(^{8}\) Sund, s 261
\(^{9}\) Waller, s 130
Vid civilrättslig gåva är, som ovan nämnts, huvudregeln att villkor är giltiga. För att få tillämpa lättnadsreglerna vid gåva av företagsförmögenhet är huvudregeln den motsatta. Som nedan kommer beskrivas innebör ett villkor oftast att möjligheten till lättnad går förlorad.10

2.2. Företagsförmögenhet och generationsskifte


3. Kort historik bakom reglerna


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

10 Se nedan kap. 8.2.
11 Prop. 1970:71
12 Prop. 1974:98
14 Prop. 1977/78:40
15 Utförligare redovisning nedan kap. 6.2.
Bland annat genom lag 1990/91:54 då inkomstslaget näringsverksamhet infördes i den svenska skattelagsstiftningen.

Genom SOU 2002:52 och en lagrådsremsess har förslag lagts fram för en lagändring.\(^{17}\) Innehållet i förslagen behandlas i kapitel 9.

### 4. Lättnadsreglernas syfte

Lättnadsreglerna för gåva av företagsförmögenhet tillkom dels för att anpassa gåvobeskattnings med de lättningar som gällde för företag vid förmögenhets- och arvsbeskattnings, se ovan. Likformighet eftersträvades mellan livstidsöverlåtelser och dödsfallsöverlåtelser. Dels, vilket var den huvudsakliga anledningen, för att generationsväxlingar av familjeföretagsförmögenhet skulle underlättas.\(^{18}\)


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

### 5. Förutsättningar för att tillämpa lättnadsreglerna

#### 5.1. Lagstiftning och lagrum


\(^{17}\) Dir 1999:72  
\(^{18}\) Prop. 1974:185, s 11  
\(^{19}\) Englund, s 17 och 26  
\(^{20}\) A prop. s 11 och 16, mer om detta i kap. 8.  
\(^{21}\) Se bilaga 1.
5.2. Företagsform

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

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

5.2.1. Neutralitetsprincipen


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

5.3. Lättnadsreglernas objekt

5.3.1. Egentom som omfattas av reglerna

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

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

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

22 Se nedan kap. 5.2.1.
23 Se nedan kap. 6.1.
24 Lodin, s 35 f.
avgöra vad som hänförs dit utifrån vad som då gällde. Av 1 § 3 st ÄFSL framgår att rörelse och jordbruksfastighet har den betydelse som anges i kommunalskattelagen (1928:370) intill den 1 juli 1990, det vill säga före skattereforformen. Man måste därför således beakta annan, idag upphävd, skattelagstiftning


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

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

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

25 2:24 IL
26 Lodin, s 227 samt Silfverberg, s 167
5.3.2. Egendom som faller utanför reglerna

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

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


---

27 Silfverberg, s 167 samt se ovan kap. 5.3.1.
28 Svensson, s 309
29 HovR för Västra Sverige 1998, ÖÅ707/97
30 Silfverberg, s 167 f.
31 RH 2002:26
5.3.3. Rörelsefrämmande egendom och skulder

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

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

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

5.4. Krav på att tillgångar ska vara större än skulder

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

---

32 RSV Dt 1991:31, s 7
33 ibid
34 A a s 10 f.
35 se bl a KR Sundsvall 2000-01-19, mål nr 1881-14-1999
36 SOU 1987:62, s 176
Om företaget drivs i aktiebolagsform kan värdet på aktierna då skulderna överstiger tillgångarna inte sättas lägre än 0 kr. Samma gäller kommanditdelägares andel i ett kommanditbolag. Handelsbolagsandel däremot har ansetts kunna ha ett negativt värde.\(^\text{37}\)


5.5. Ytterligare krav för gåvor

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

6. Värderingsmetoder

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

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


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

\(^{37}\) Waller, s 28 och RÅ 1988 ref. 29
Det förekommer dock schablonregler för värdering av vissa typer av tillgångar. Onoterade aktier och andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag skall, enligt 23 § B 5 st värderas till ”pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden”, såvida lättnadsreglerna inte är tillämpliga. Det vill säga även här marknadspriset.


6.2. Substansvärdering av företagsförmögenhet


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

38 Waller, s 40
39 ibid
40 Skattehuset, s 75
41 Sund, s 120
värdning av andel i ekonomisk förening, handelsbolag och kommanditbolag. Av anvisningarna p. 5 till 3 och 4 §§ ÄFSL framgår även att värderingsgrunderna för icke noterade aktier är gemensamma med de som gäller för andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag. Så länge det står i överensstämmelse med lagtexten torde rekommendationerna även gälla vid värdering av enskild näringsverksamhet.

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

6.2.1. Tidpunkt för värdering och tillvägagångssätt

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

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

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

---

42 RSV Dt 1991:31, s 1
43 Englund, s 41
44 SOU 2002:52, s 119
45 Englund, s 40 samt SOU 2002:52, s 120
46 Se ovan kap. 5.3.2. och 5.3.3.
6.2.2. Fastighet


6.2.3. Inventarier och lager


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


Genom att värdera inventarier och lager enligt substansvärderingmetoden får man således använda ett lägre värdet än vid värdering enligt AGL, då löst egendom skall värderas till marknadsvärdet.\textsuperscript{54}

6.2.4. Övriga tillgångar

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

\textsuperscript{52} RSV Dt 1991:31, s 3 och Sund, s 203
\textsuperscript{53} SOU 2002:52, s 130
\textsuperscript{54} 23 § F 2 st AGL
\textsuperscript{55} RSV Dt 1991:31, s 9
\textsuperscript{56} A as 10
6.2.5. Skulder

"Värdet av tillgångarna får vid substansvärdering minskas med låneskulder och andra liknande skulder. Avdrag får även göras för andra åtaganden i samband med den bedrivna verksamheten, som visserligen inte kan anses utgöra skulder i egentlig bemärkelse utan snarare får ses som reserveringar för lämnade förpliktelser, ingångna avtal o d."

Huvudregeln är således att skulder och andra åtaganden som hänförs till verksamheten får dras av i sin helhet mot substansvärdenet av företaget. Detta framgår även av 5 st anvisningarna p. 2 till 3 och 4 §§ ÄFSL. Vissa undantag och specialfall finns dock.

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

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

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

6.3. Likvidationsvärde och avkastningsvärde


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

---

57 A a s 11  
58 A a s 12  
59 A a s 11  
60 A a s 15  
61 ibid  
62 Sund, s 126
För att få tillämpa avkastningsberäkning krävs att en avveckling av företaget inte skäligen kommer att ske av sysselsättningspolitiska orsaker eller att det på grund av annan anledning inte anses som rimligt av verksamheten byter företagsform.63 Denna värdeberäkningsmetod grundar sig på genomsnittlig avkastning under ett längre tidsintervall på cirka fem till tio år. Beräkningen sker utifrån avkastningen enligt resultaträkningen efter vissa justeringar. Man tar fram ett nivärde för företagets framtidiga avkastning. Till skillnad från substansvärdering tas hänsyn till immateriella värden som ”know how”.64 I några få rättsfall har högsta domstolen använt sig av avkastningsvärdet.65


7. Reduceringsregeln och lätttnadsreglernas skattemässiga effekt

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

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

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

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

63 RSV Dt 1991:31, s 15
64 Sund, s 123 f.
65 se bl a NJA 1973 s 93 och Sund, s 276
66 RSV Dt 1991:31, s 17
loss kapital har inte Anders. Han kan därför tänka sig att överlåta ”Karlssons plåt AB” genom gåva.

Substansvärdering utifrån särskilt bokslut:

**Tillgångar**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Tillgång</th>
<th>Värde</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Fastighet som ej är lagertillgång (föregående års taxeringsvärde)</td>
<td>1 550 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Inventarier (inkl. industrielltbehör, bokfört värde)</td>
<td>716 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Varulager (Lägsta värdes princip samt Fifu-metoden)</td>
<td>300 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Övriga tillgångar (Bokfört värde)</td>
<td>396 000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**Summa tillgångar** 2 962 000

**Summa skulder** 962 000 (exkl. latenta)

**Substansvärde:** 2 000 000

**Företagets marknadsvärde:** 3 000 000

*Om lättnadsreglerna tillämpas:*

Gåvoskattepliktigt värde är 600 000 kr (30 % av 2 000 000 kr). Grundavdraget är enligt 39 § d) AGL 10 000 kr, kvar att beskatta är totalt 590 000 kr (600 000 - 10 000). Eftersom Bengt är son till gåvogivaren omfattas han av Skatteklass 1. Skatten blir 88 000 kr (30 000 + 290 000 * 0,2).

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

*Om lättnadsreglerna inte tillämpas:*

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

---

67 28 § och 43 § AGL
68 9:1 2 st Åktenskapsbalk (1987:230)

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

8. Krav för lättnad vid gåva

8.1 Allmänt

43 § 2 st:
”Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan all givarens rätt till en näringsverksamhet eller en del av näringsverksamhet som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket ... även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycke tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom fem år efter det att skatteskyldigheten för gåvan inträffat genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makarnes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.”


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

6939 § b) AGL
70 Se bl a kap. 8.3.1. 8.3.5.
71 36 § 1 st AGL
72 NJA 2001 s 539
denna tidigare tidpunkt. Det tredje kravet, att mottagaren inte får avhända sig egendomen inom fem år, är perdurerande under denna tid. Vilket innebär att det måste uppfyllas under hela perioden.

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

8.2. Utan förbehåll

8.2.1 Allmänt

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

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

8.2.2. Blandat fång


\(^{73}\) Prop. 1974:185, s 17
\(^{74}\) Englund, SN 1987, s 241
\(^{75}\) A prop. s 18
Delningsprincipen tillämpas dock. En jämförelse görs mellan vederlaget och värden på gåvan utifrån dess verkliga värden. 76 för fastighet används dock taxeringsvärdet. Skillnaden mellan gåvoegendomens värde och vederlaget gåvobeskattas. 77 Man delar således upp egendomens värde på två delar, varav endast gåvodelen beskattas.


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

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

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

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

76 NJA 1986 s 478 och NJA 1984 s 865
77 jmf 37 § 1 mom. AGL
78 Sund, s 277
79 se bl a Anclow, SN 1979, s 339
80 NJA 1986 s 721 I
81 ibid
82 Englund, SN 1987, s 242


8.2.3. Förbehåll om diverse förmögenhetsöverföringar


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

---

83 Waller, SN 1990, s 763
84 Svea HovR 1985 10:SÖ 54


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


8.2.4. Överlåtelseförbud och hembuddskyldighet


89 Svea HovR 1985 5:SÖ 25
90 Se kap. 8.4.
91 NJA 1999 s 13

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

8.2.5. Tillförsäkra sig anställning eller styrelseplats


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

92 HovR för Västra Sverige 1986 Ö1232/85
93 RfG 6/1989
94 jmf nedan NJA 1986 s 721 II
95 Sund, s 271
96 A prop. s 18, Ds Fi 1974:12 s 20
Vad som gäller när givaren vid gåva av aktiebolag förbehållit sig rösträtt eller styrelseledamotsskap tas upp i propositionen.\textsuperscript{97} Detta har liksom kravet på att fortsätta som VD, ansetts som ett otillåtet förbehåll som utesluter möjligheten att tillämpa lättnadsreglerna. Givaren skulle annars kunna kräva att ha kvar stort inflytande i företaget.

8.2.6. Givaren hyr eller arrenderar den bortgivna egendomen


8.2.7. Enskild egendom och särskild förvaltning

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


\textsuperscript{97} A prop. s 18  
\textsuperscript{98} Svea HovR 1986 3:SÖ 41  
\textsuperscript{99} A prop. s 18  
\textsuperscript{100} 25 § AGL é contario

8.2.8. Sekundosuccesion

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

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

8.2.9. Smittoeffekt

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


\textsuperscript{101} A prop. s 18
\textsuperscript{102} A prop. s 18
måste ses som en helhet, eftersom de avsåg en och samma företagsförmögenhet. Flera gåvomottagare kan inte var för sig, utan endast tillsammans få all givarens rätt till förvärvskällan. Gåvan till den ena är en grundläggande förutsättning för att lätttnadsreglerna skall kunna bli tillämpliga på gåvan till den andre. Därför skulle gåvor till flera ses som en helhet.

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

8.2.10 Sammanfattning av kravet på att gåvan skall ges utan förbehåll

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


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

---

103 Rättsfallet behandlas nedan under kapitel 8.3.3.
104 Waller, SN 1990, s 524
105 A a s 770
106 NJA 1986 s 721 I, se ovan kap. 8.2.2.
Samtidigt som den nya mjukare linjen underlättar generationsskifte har den skapat många frågetecken. Tidigare vågade man oftast inte införa några förbehåll, som i förarbetena inte hade utpekats som tillåtna, eftersom man visste att det fanns stor risk att lättnadsreglerna då inte fick tillämpas. Idag kan man införa fler förbehåll om syftet är hedervärt och inte är i avsikt att undandra sig skatt. Frågan är dock vilka villkor domstolen anser dessa är. Man kan inte prova sig fram, eftersom mycket pengar ofta står på spel. Samtidigt går inte förhandsbesked att få i dessa mål, vilket gör att man inte kan få klarhet i vilka villkor som är tillåtna förrän skadan redan är skedd.107

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

8.3.1 Allmänt

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

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

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

---

107 1:1 Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor
109 Se nedan kap. 8.3.2.
110 A prop. s 12
112 A prop. s 12
113 A prop. s 12
Givaren måste inte äga hela näringsverksamheten för att gåva skall omfattas av reglerna om lättnad. Det räcker att han ger bort hela den andel han äger i näringsverksamheten. Detta framgår direkt ur 43 § 2 st AGL genom orden "all givarens rätt...eller del av näringsverksamhet som han äger direkt eller genom juridisk person..." Av lagtexten framgår även att han måste ge bort alla aktier han äger i aktiebolaget. Har givaren flera aktier i samma bolag, måste de ges bort samtidigt.114 I rättsfallet NJA 1982 s 492 I kunde lättadslägernas inte tillämpas, eftersom givaren inte hade gett bort alla aktier han ägde i bolaget.

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

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


8.3.2. Vad ingår i förvärvskällan?

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

114 A prop. s 12
115 Sund, s 272
116 A prop. s 12
117 A prop. s 19
118 A prop. s 19
119 Se ovan kap. 5.3.3.
måste ingå i gåvan, för att lätttnadsreglerna skall få tillämpas.\textsuperscript{120} Exempel på detta är lantbrukare som behåller sina insatser i ekonomiska föreningar, eftersom medlemskapet har en personlig karaktär.\textsuperscript{121}

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

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

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

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

\textsuperscript{120} NJA 1992 s 79
\textsuperscript{121} A prop. s 19
\textsuperscript{122} RiG 5/1987
\textsuperscript{123} se Waller, SN 1990, s 764
\textsuperscript{124} RH 1990:53
egget skattesubjekt, utan dess inkomster beskattas enligt 5:1 IL hos delägarna, med det är en juridisk person. Man kan därför även i framtiden bestämma vad som ingår i näringsverksamheten genom att se vad bolaget äger och vad delägarna äger privat.


8.3.3. Sakligt och tidsmässigt samband

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


125 NJA 1986 s 721 II
126 A prop. s 19
127 NJA 1986 s 721 II


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


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

---

128 Waller, SN 1990, s 770
förvärvskällan överlåtits mot vederlag. Rättsfallet innebär att det inte är möjligt att först överlåta en del av företaget mot vederlag och senare ge, med lättnad, resterande del genom gåva, om de två transaktionerna har sakligt och tidmässigt samband. Att först ge gåvodelen med lättnad är inte heller det möjligt, eftersom all givarens rätt till förvärvskällan då inte överlåtits.

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

8.3.4. Likvida medel

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

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


---

129 Se nedan kap. 8.3.4.
130 NJA 1986 s 18
131 Göta HovR 1985 5:SÖ 581
driftskapital behövdes i en passivt bedriven jordbruksfastighet. Likvida medel kunde därför undantas från gåvan, samtidigt som man kunde använda skattelättadsreglerna.

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


8.3.5. **Successiv överlåtelse**


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

8.3.6. **Sammanfattning av kravet all givarens rätt till förvärvskällan**


132 RiG 11/1991
133 Svea HovR 1986 Ö 2420/1985
134 Se bl a Skattehuset, s 107, Svensson, s 313, Waller, SN 1990, 524
Den rättspraxis som utarbetats som bygger på vilken betydelse egendomen har i verksamheten anser jag, till stor del, är sund. Genom att denna omständighet tillmätts betydelse blir effekten att "hela" och funktionsdugliga verksamheter blir överlätta. Reglernas syfte är ju att underlätta generationsskiften, inte överlåtelser i stort. Samtidigt omintetgör kravet successiva gåvor av företagsförmögenhet, vilket är beklagligt eftersom dessa typer av gåvor har en rad fördelar. Som senare kommer behandlas finns förslag på att successiva gåvor i vissa fall skall tillåtas.  

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

8.4. Förbud att avhända sig egendomen inom fem år

8.4.1. Allmänt

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


135 Se nedan kap. 9.2.2.
136 Riktad nyemission var ej ett avhändande, se nedan kap. 8.4.2., inte heller byte av företagsform, se nedan kap. 8.4.3.
137 A prop. s 13
138 ibid

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


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


---

139 Englund, s 124
140 A prop. s 13
8.4.2. Väsentlig del

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

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

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


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

141 A prop. s 13 och Ds Fi 1974:12
142 ibid
143 NJA 1997 s 245
kvar eller om 40 procent av gåvoegendomen inte får avhändas. Lagtexten och förarbetena
talar endast om att en väsentlig del inte får avyttras, inte om att en viss del måste vara kvar.
Därför torde i detta fall en väsentlig del utgöra 40. Möjligheten till avyttringar, som inte är ett
naturligt led i verksamheten, kunde annars ”ätas upp” om bolagets värde sjunker under 60
procent av den ursprungliga gåvans värde. Gåvotagaren vinner således avyttringsutrymme
vid värdeintäkt, men förlorar inget utrymme när företagets tillgångar sjunker i värde.

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

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

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

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

Före avyttringen och emissionen ägde sonen 12 procent av aktierna i bolaget och efteråt 6
procent. Detta innebär att sonens ågarandel minskade med 50 procent. Som ovan framgått
räcker att en väsentlig del, 40 procent, avhänts. Högsta domstolen ansåg dock att
nyemissionen inte hade med bedömningen att göra och således inte skulle ses som ett
avhändande i den mening som avses 43§ 2 st AGL. Rekvisitet väsentlig del var inte uppfyllt
eftersom 37,5 procent av aktieinnehavet hade avyttrats. Fallets prejudikatvärde är osäkert,
eftersom domstolen uttalade att mottagarens medverkan i en nyemission i vissa fall kan ses
som ett avhändande om transaktionen kan jämställas med ett avhändande. Något exempel
gavs inte.
Efter avgörandet NJA 1990 s 434, angående smittoeffekter, har diskuterats vad som gäller om exempelvis två syskon får 50 procent vardera av aktierna i ett rörelsedrivande bolag genom gåva och lättnadsreglerna tillämpas. Inom den femåriga karenstiden säljer det ena syskonet alla sina aktier. Att det syskonet förlorar lättnaden är naturligt, men vad händer för det andra syskonet? Ovan har antagandet gjorts, att smittoeffekten gäller för alla typer av förbehåll vid gåva av samma företagsförmögenhet. Men smittas andra gåvotagare även i andra fall, när någon av mottagaren bryter mot något krav i 43 § 2 st AGL?


8.4.3. Omstruktureringar


144 Se Waller, SN 1990, s 524
Av förarbetena går att utläsa att lätttnadsreglerna kan tillämpas vid större delsförsäljningar, även om mer än 40 procent av gåvoegendomen avyttras, om de utgör ett naturligt led i verksamheten. Någon specificering av vad som är ett naturligt led i verksamhetens görs inte. Innebörden av uttalandet är att man endast bör beakta kravet, att inte avhända en väsentlig del av gåvoegendomen, när det rör sig om avyttringar som inte utgör naturligt led i verksamheten. Detta ger stöd för att vissa typer av omstrukturerings fall vara möjliga.


Domstolen poängterade att även andra förändringar till följd av samhällsutvecklingen, som gåvomottagaren inte kan råda över, måste kunna genomföras. "Det torde också ha varit lagstiftarens avsikt att göra det möjligt för en sund och samhällsnyttig verksamhet att leva vidare på de villkor som samhällsutvecklingen kräver."

Detta sammantaget gör att omfattande omstrukturerings kan ske med bibehållen lättnad inom den femåriga karenstiden. Som enda gräns för hur stora dessa omstrukturerings får vara är vad som kan anses som företagsekonomiskt rationellt. Som yttre gräns finns dock; att inte hela gåvoegendomen får avhändas. Denna praxis möjliggör att företag kan drivas på effektivaste sätt och att inläsnings-effekter av kapital inte uppstår på grund av femårsregeln. Genom att många avyttringar kan motiveras med företagsekonomiskt rationella skäl kan det dock bli svårt att påvisa när det finns andra syften med en större avyttring, vilket kan leda till otillbörliga skattefördelar.

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

---

145 A prop. s 13
146 Göta HovR 2001 ÖA 1094-99
147 Göta HovR 2001 ÖA 1094-99, s 11


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


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

---

148 Se ovan kap. 8.3.2.
149 Se ovan kap. 5.3.2.
150 NJA 2002 s 431
bibehält lättnad? Den del av egendomen som övergår till C borde ses som ett avhändande, eftersom han inte var mottagare av gåvan. Därför tror jag att svaret på fråga till stor del beror på hur stor andel C äger i aktiebolaget. Det i propositionen utpekade riktvärdet, att 40 procent eller mer av gåvoegendomen inte får avhändas, kan kanske användas som stöd för att svara på frågan. Skull C äga 40 procent eller mer av aktierna i aktiebolaget torde bytet av företagsform innebära att lättaden går förlorad, men skulle han äga mindre borde en övergång med bibehållen lättnad vara möjlig.

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


8.5. Rättutvecklingen


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

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

151 Waller, SN 1990, s 762
152 Englund, s 122
skatteflykt.\textsuperscript{153} I målen har man pekat på att vissa mellanhavanden generellt innebär en skatteflyktsrisk. Men att det i det aktuella fallet funnits helt andra syften har man bortsett ifrån. Genom att domstolen förfarit på detta sätt har det varit nästintill omöjligt för den enskilde att förutse när lättnadsreglerna fått tillämpas. Förutsägbarhet är en grundläggande princip i en rättsstat. Därför har denna rättspraxis varit olycklig.

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


\textbf{9. Ändringsförslag}

\textbf{9.1. SOU 2002:52}

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


\textsuperscript{153} Waller, SN 1990, s 768 ff
\textsuperscript{154} Dir 1999:72
9.2. Lagrådsremiss

9.2.1. Allmänt


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

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

155 SOU 2002:52, s 295
156 Förslag till Lag om ändring i lagen (1941:416) om arvskatt och gåvoskatt
157 Dir 2002:87
158 13:1 2 st IL
159 Lagrådsremiss, s 14
annan näringsverksamhet. Kapitalförvaltande företag fortsätter dock att inte åtnjuta lättnad, eftersom de inte omfattas av begreppet rörelse. Förändringen torde även innebära, även om regeringen inte pekat på det, att gåva av företagsförmögenhet från självständigt bedriven rörelse i ett land utanför EU och ESS kan ske med tillämpning av lättnadsreglerna. Detta var tidigare inte möjligt.160

9.2.2. Förändring av 43 § 2 st AGL

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

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

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

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

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

160 Se kap. 5.3.2.
161 Kursiverat utgör förändringar i förhållande till dagens lydelse.
162 Lagrådsremiss, s 16
företagsförmögenhet skall kunna överlåtas. Sedan 1990-års skatterefom finns inte samma incitament för att av skatteskal dela upp ett företag på flera personer.163 Därför anser regeringen att vissa successiva gåvor inte skall utgöra något hinder för en tillämpning av lätttnadsreglerna.


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

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

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

163 A remiss s 14
164 A remiss s 14
165 Rydin och Nilsson, SN 1999, s 481
166 A remiss s 14
167 A remiss s 15
168 NJA 1986 s 721 II
169 A remiss s 15
praxis som gjort det möjligt att, under karenstiden, vidta strukturella och organisatoriska förändringar skall fortsätta att gälla.  


\[\textit{Se kap. 8.4.3.}\]

\[\textit{A remiss s 16}\]
10. Avslutande diskussion


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

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

Offentligt tryck
Departementsserien
Ds Fi 1974:12

Direktiv
Dir 1999:72  Reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag m.m.
Dir 2002:87  Översyn av reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt

Lagar
Avtalslag (1736:1232).
Kommunalskattelag (1928:370)
Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
Äldre förmögenhetsskattelag (1947:577)
Jordabalken (1970:994)
Aktiebolagslag (1975:1385)
Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
Äktenskapsbalk (1987:230)
Taxeringslag (1990:324)
Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor
Inkomstskattelag (1999:1229)

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

Propositioner
Prop.1970:71  Förordning om ändring i förordning (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt m.m.
Prop. 1974:98  Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om ändring i förordning (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt m.m.
Prop. 1974:185  Kungl. Maj:ts proposition med förslag om vissa skattelättnader vid gåva av familjeföretag, m.m.; given den 15 november 1974
Prop. 1977/78:40  Om åtgärder för att främja de mindre och medelstora företagens utveckling såvitt avser budgetdepartementets verksamhetsområde
Prop. 1981/82:191  Om avdrag för utveckling på icke börsnoterade aktier, m.m.
Riksskatteverket
RSV Dt 1987:8  
Riksskatteverkets rekommendationer m m om värdering av aktier m m
RSV Dt 1991:31  
Riksskatteverkets rekommendationer m m om värdering av aktier m m

Statens offentliga utredningar
SOU 1987:62  
Ny arvs- och gåvoskattelag
SOU 2002:52  
Beskattning av småföretagare, generationsskiften, del 2

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

Rättsfall
Nytt juridiskt arkiv I
NJA 1973 s 93  
NJA 1974 not C74
NJA 1982 s 492 I  
NJA 1990 s 434
NJA 1984 s 865  
NJA 1990 s 515
NJA 1986 s 18  
NJA 1992 s 79
NJA 1986 s 24  
NJA 1995 s 563
NJA 1986 s 478  
NJA 1997 s 245
NJA 1986 s 721 I  
NJA 1999 s 13
NJA 1986 s 721 II  
NJA 2001 s 539
NJA 1987 s 586  
NJA 2002 s 431
NJA 1988 s 357

Rättsfallsinformation, serie Gåva (Riksskatteverket)
RiG 5/1987  
RiG 3/1991
RiG 13/1988  
RiG 11/1991
RiG 4/1989  
RiG 1/1992
RiG 6/1989  
RiG 13/1995
RiG 13/1990

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

- Englund, G, Silfverberg, C  
  *Beskattning av arv och gåva*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2001

- Haglund, G, Hydén, S  
  *Generationsskifte i familjeföretag*, Björn Lundén Information AB, Uddevalla 1997

- Hydén, S, Wiberg, L  
  *Generationsskifte i familjeföretag*, Björn Lundén Information AB, Uddevalla 2001

- Lodin, S, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C  
  *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1*, Studentlitteratur, Lund 2001

- Silfverberg, C  
  *Internationell arvs- och gåvobeskattning*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2002

- Skattehuset  
  *Generationsskifte i praktiken*, Skattehuset i Göteborg AB, Göteborg 1998

- Svensson, U  
  *Kapital, gåva och förmögenhet*, Björn Lundén Information AB, Uddevalla, 2002

- Sund, L  
  *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag*, Iustus förlag, Stockholm 2001

- Waller, E  
  *AGL Lärobok om arvs- och gåvoskatt*, Iustus förlag och författare, Göteborg 2000

Artiklar

- Anclow, P  
  *Recension av Företagsförmögenhet av John Larsson*, Skattenytt 1979 s 339

- Englund, G  
  *Beskattning av företagsgåvor*, Skattenytt 1987 s 237

- Nilsson, P, Rydin, U  
  *Omstrukturering av enskild näringsverksamhet*, Skattenytt 1999 s 480

- Waller, E  
  *Gåva av företagsförmögenhet*, Skattenytt 1990 s 759

- Waller, E  
  *Rättsfall inom arvs- och gåvokatteområde*, Skattenytt 1990 s 523
BILAGA 1. Utdrag ur den upphävda lagen om förmögenhetsskatt (1947:577)

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

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

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

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

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

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

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

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

Rättighet, som inte är bestämd att utgå under någons livstid men
ändå är
av obestämt varaktighet, uppskattas med ledning av tabell III, som om
den skulle ha utgått för den berättigades livstid, dock högst till tio gånger det värde, som rättigheten senast har motsvarat för helt år.

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

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

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

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

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

**Anvisningar till 3 och 4 §§ p.2**

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

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

Den värdesättning av tillgångarna i förvärvskällan som sker vid inkomsttaxeringen är inte bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Lagertillgångar tas upp till de värden som gäller vid
inkomsttaxeringen minskade med skäligt avdrag för prisfallsrisk, varvid dock fastighet tas upp lägst till taxeringsvärdet.

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

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

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

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

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

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

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

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