



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Carl Gudesjö

Generationsskiftesproblematiken i ett nytt skatteklimat

-Nya möjligheter i samband med avskaffandet av
gåvoskatten

Examensarbete
20 poäng

Handledare:
Christina Moëll
Ämnesområde:
Skatterätt

Höstterminen 2005

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	5
1.3 Avgränsning	6
1.4 Metod och Material	6
1.5 Disposition	6
2 ELEMENTÄRA PROBLEM VID SKIFTEN	8
2.1 Inledning	8
2.2 Fångesbedömningen i Inkomstskatterätten	8
2.2.1 Blandade fång	8
2.2.2 Huvudsaklighetsprincipen	9
2.2.2.1 Kapitalvinst vid huvudsaklighetsprincipen	9
2.2.3 Delningsprincipen	10
2.2.3.1 Kapitalvinst vid delningsprincipen	10
3 GÅVA	12
3.1 Inledning	12
3.2 Det civilrättsliga gåvobegreppet	12
3.3 Överlåtelse genom gåva	13
3.4 Kontinuitetsprincipen	15
3.5 Rättspraxis	16
3.5.1 NJA 1988 s. 357, Lättnadsregelns tillämplighet	16
3.5.2 NJA 1980 s. 642 1, Gåvoavsikt	16
4 UNDERPRISÖVERLÅTELSE	17
4.1 Inledning	17
4.2 Uttagsbeskattning	17

4.3	Undantag till uttagsbeskattning	18
4.4	Överlåtelse genom underprisöverlåtelse	19
4.5	Rättspraxis	20
4.5.1	RÅ 1992 ref 56, Sipano-målet	20
4.5.2	RÅ 2004 ref. 1, Sipano II- målet	20
4.5.3	Kommentar kring utdelningsbeskattning	21
5	GENERATIONSSKIFTESMODELLER	22
5.1	Inledning	22
5.2	Intern aktieöverlåtelse	22
5.2.1	Finansieringsproblem	22
5.2.1.1	Skattefri utdelning	23
5.2.1.2	Koncernbidrag	24
5.2.1.3	Lån	24
5.2.1.4	Låneförbudet	24
5.2.1.5	Fusion	25
5.2.2	Storleken på vederlaget	25
5.2.3	Benefik överlåtelse till övertagande generation	26
5.3	Skalbolagstransaktion	26
5.3.1	Nuvarande lagstiftning om skalbolag	27
5.3.1.1	Ventilen	27
5.3.1.2	Skalbolagsdeklaration	28
5.3.2	En praktisk utformning av en skalbolagstransaktion	28
5.3.3	Försäljningspris på inkråmet	28
5.3.4	Likvidation kontra försäljning av skalet	29
5.3.5	Rättspraxis	29
5.3.5.1	RÅ 2003 ref 68	29
5.4	Alternativ generationskiftesmodell	30
5.4.1	Praktisk utformning vid enskild näringsverksamhet	30
5.4.2	Möjlig lösning vid aktiebolag	31
5.4.3	Rättspraxis	33
5.4.3.1	RÅ 2004 ref 42	33
5.4.3.2	NJA 1995 not. C 43	33
5.4.3.3	RR Dom 2000-04-10 mål nr 2982-1996	34
6	ÖVERLÅTELSE AV FASTIGHET AB	35
6.1	Modellföretaget	35
6.1.1	Överlåtelse genom gåva	35
6.1.1.1	Skattekonsekvenser	35
6.1.1.2	Slutsatser	36
6.1.2	Överlåtelse genom blandat fång	37
6.1.2.1	Skattekonsekvenser	37
6.1.2.2	Slutsatser	37
6.1.3	Överlåtelse genom intern aktieöverlåtelse	38
6.1.3.1	Skattekonsekvenser	39
6.1.3.2	Slutsatser	41
6.1.4	Överlåtelse genom skalbolagstransaktion	41
6.1.4.1	Skattekonsekvenser	41

6.1.4.2	Slutsatser	43
6.1.5	Överlåtelse genom en alternativ generationsskiftesmodell	43
6.1.5.1	Skattekonsekvenser	43
6.1.5.2	Slutsatser	44
7	AVSLUTANDE KOMMENTARER	45
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	47
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	51

Sammanfattning

I utredningen ”en problemanalys av generationsskiften i företag”, presenterad av NUTEK under hösten 2004 framlades att ca 45- 50 000 svenska fåmansföretag under de närmsta fem åren kommer att stå inför ett eventuellt generationsskifte. Dessa företag och dess företagsledare kommer att mötas av ett skatteklimat som alldeles nyligen drastiskt förändrades i och med borttagandet av lagen om arvs- och gåvoskatt. Innebörden av detta är att generationsskiftesproblematiken är något av dagens mest intressanta och komplexa områdena inom inkomstskatterätten.¹

Ett generationsskifte har historiskt alltid präglats av diverse faktorer såsom, ekonomiska och psykologiska. Att lagen om arvs- och gåvoskatt nu avskaffats innebär att beskattningskonsekvenserna och transaktionerna vid ett stundande generationsskifte till viss del kommer att byta skepnad.

Syftet med uppsatsen är att visa på vilket sätt juridisk planering och rådgivning trots avsaknaden av en gåvoskatt vid ett framtida generationsskifte fortfarande är av yttersta betydelse. Visserligen kan ett företag numera utan några större inkomstskatterättsliga effekter genom en ren gåva ges till nästkommande generation men problematiken kvarstår på grund av att en försäljning av företaget i de allra flesta fall är ekonomisk försvarbar. En försäljning innebär till skillnad från en gåva att generationsskiftet i de allra flesta fall får de effekter som de inblandade önskar. En av de väsentligaste frågorna vid ett generationsskifte har alltid varit att minimera skatteeffekterna som kan drabba de inblandade. Dock har denna fråga i de allra flesta fall komplicerats av övriga faktorer, av dessa kan nämnas rättviseaspekten mellan syskon och ersättningen till ägarna. Uppsatsen kommer att visa på vilket sätt man vid ett framtida generationsskifte kan förena ett skattebilligt skifte med ett rättvist och ekonomiskt försvarbart resultat. Jag kommer i uppsatsen även att diskutera fångesklassificeringens betydelse vid inkomstskatterättsliga frågeställningar samt att försöka återge hur de historiskt mest frekvent använda modellerna påverkats inkomstskatterättsligt av det nya klimatet utan gåvoskatt.

Uppsatsen kommer vidare att visa att de ca 13 % av de svenska småföretagen som inom en snar framtid står inför ett stundande generationsskifte i och med avskaffandet av lagen om arvs- och gåvoskatt kommer att möta ett skatterättsligt gynnsammare klimat. Trots att problematiken och komplexiteten kvarstår innebär lagändringen i stort att de ekonomiska effekterna för de inblandade överlag blir positiva.

¹ http://fm2.nutek.se/forlag/pdf/b_2004_02.pdf

Förord

“This is not the end. It is not even the beginning of the end. But it is, perhaps, the end of the beginning” (Churchill, 1942)

Uppsatsen som följer symboliserar slutet på min studietid samt en mycket betydelsefull epok i mitt liv. Jag vill i och med detta förord ta tillfället i akt genom att tacka de människor som under denna tid stöttat och förgyllt min tillvaro. Mina föräldrar och min syster har alltid stått vid min sida och stöttat mig i mina studier. Tack även till mina vänner, Peter, Filip, Simon, Anton, Fredrik, Jakob, Joakim, Claes, Henrik, Lars, Mattias, Jimmy, Daniel och alla ni andra som i och med er vänskap gjort denna tid till något av det mest minnesvärda i mitt liv. Jag vill även rikta ett stort tack till min handledare Jur. dr Christina Moëll som löpande bistått mig i arbetet med konstruktiv kritik och vägledning.

Avslutningsvis vill jag rikta en speciell tanke till Amanda som under denna tid varit en av de betydelsefullaste personerna i mitt liv.

Lund i februari 2006

Carl Gudesjö

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
AGL	Lag (1941:416) om arvs- och gåvoskatt
HD	Högsta Domstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
PROP.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
RR	Regeringsrätten
SFL	Lag (1997:1223) om statlig förmögenhetsskatt
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Generationsskifte av ett företag är något som såväl små som stora familjeföretag oundvikligen ställs inför då de vill att företaget skall stanna inom familjen. Ett generationsskifte styrs i stor grad av diverse faktorer såsom lagstiftning samt skatte- och civilrättsliga principer. Men komplexiteten med ett generationsskifte består även av diverse andra icke juridiska aspekter. Då ett generationsskifte skall genomföras måste hänsyn även tas till psykologiska, emotionella och ekonomiska faktorer. Exempel på dessa kan vara rättviseaspekten mellan eventuella syskon samt den överlåtande generationens framtida överlevnad. Vidare skall inte företaget i sig äventyras vilket sammantaget medför att ett generationsskifte är något av de mest komplexa områdena inom skatterätten.²

Vid ett stundande generationsskifte är det av yttersta vikt att vara medveten om de skattekonsekvenser som kan drabba de inblandande. Det är viktigt att nästkommande generation ges en ärlig chans att driva företaget och familjetraditionen vidare. Görs inte någon utförlig planering om ägarskiftet tenderar denna chans att avsevärt minska.

I och med borttagandet av arvs- och gåvoskatten har de skatter som kan drabba förvärvaren och överlåtaren minskat, dock medför denna förändring inte att transaktionerna vid ett generationsskifte blir betydelselösa.

Den överlåtande generationen måste fortfarande få tillräckligt med likvida medel för att säkerställa sin fortsatta överlevnad. Även rättviseaspekten mellan barnen kvarstår samt således även ett finansieringsproblem hos den tilltänkte förvärvaren.

Även om generationsskiften numera ej drabbas av någon arvs- eller gåvoskatt kvarstår fortfarande kapitalvinst- samt förmögenhetskatten varför incitamentet med att fördela skattebördan mellan generationerna kvarstår vid ett framtida generationsskifte. Detta innebär att i det i de allra flesta fall är lämpligt med någon form av försäljning. Vid gåva gäller ju kontinuitetsprincipen, vilken alltid innebär stora nackdelar för förvärvaren i framtiden.³

Att på bästa sätt genomföra ett så ekonomiskt och rättvist generationsskifte som möjligt kan sägas byggas på en grundläggande strategi vilken det nordiska skattevetenskapliga rådet åskådliggjort enligt följande punkter:

² Bjuggren, Sund, SkatteNytt (2003), s. 527 ff.

³ IL 44:21.

- Säkra att företagets kapital i första hand arbetar i företaget och i så liten grad som möjligt används för att betala ”överlåtelseskatter” och utlösenbelopp,
- Den äldre generationens behov av arbetsfri försörjning tryggas,
- Endast den som är lämplig att äga och leda företaget tar över detta,
- Syskonen kompenseras på lämpligt sätt utan att detta äventyrar företagets fortsatta existens och
- Substansen i företaget anpassas till ur överlåtelsesynpunkt och framtida verksamhet hanterbar och nödvändig nivå.⁴

Att uppfylla alla dessa punkter kan ses som en omöjlighet då vissa av dem kan ses som motpoler. Dock kan man säga att dessa gemensamt ger en bra överblick av de områden och problem som måste beaktas och beräknas vid ett generationsskifte.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att ge läsaren en överblick över de skatterättsliga och ekonomiska problem som kan uppstå vid ett generationsskifte.

Vidare skall jag försöka redogöra för hur ett generationsskifte av ett familjeägt fåmansföretag efter borttagandet av lagen om arvs- och gåvoskatten på bästa sätt kan genomföras. Jag kommer i detta arbete belysa de mest relevanta skillnader som uppstått i det nya skatterättsliga klimatet efter den 1 januari 2005.

Jag tar i uppsatsen framförallt sikte på problematiken kring att så skattebilligt som möjligt överlåta företaget dock med hänsyn till övriga psykologiska och ekonomiska faktorer som spelar in vid ett skifte. För att på bästa sätt kunna uppfylla syftet med uppsatsen kommer jag att arbeta utifrån följande frågeställningar:

- På vilka olika sätt kan man tänkas överlåta en familjeverksamhet?
- Innebär borttagandet av lagen om arvs- och gåvoskatt att de speciellt utformade modellerna för generationsskiften förlorar sin betydelse?
- Förlorar huvudsaklighets- och delningsprincipen sin betydelse vid fångesklassificeringen då gåvoskatten är borttagen?
- Vilken transaktion är mest förmånligast med tanke på de olika val som föräldrarna står inför vid ett skifte?
- Får vissa transaktioner, i och med avsaknaden av en gåvoskatt, från lagstiftaren önskade skatterättsliga effekter?

⁴ www.nsf.net/

1.3 Avgränsning

Uppsatsen kommer att behandla generationsskiften av familjeägda bolag under ägarnas livstid varför generationsskifte genom dödsfall ej kommer att beröras. Uppsatsen är vidare skriven för en juridisk läsekrets varför någon grundläggande genomgång av allmänna paragrafer ej tillhandahålls.

Jag kommer till viss del att jämföra dagens skatterättsliga situation med klimatet innan borttagandet av lagen om arvs- och gåvoskatt men lagen kommer ej i helhet att belysas närmare. Vidare kommer fåmansföretagsproblematiken i 57 kap. IL inte att behandlas då fokus vid skatteberäkningen läggs på kapitalvinstens storlek samt anskaffningsvärdet för förvärvaren.

1.4 Metod och Material

Uppsatsen är skriven utifrån en konventionell rättsdogmatisk metod vilken innebär att jag har analyserat frågeställningarna utifrån lagstiftning, praxis, förarbeten samt doktrin.

Uppsatsen kommer fortlöpande att bestå av en deskriptiv del som kompletteras med en analytisk del i samband med kapitlen. För att underlätta för läsaren då generationsskiftesproblematiken kan ses som ett väldigt komplext område kommer jag avslutningsvis att knyta samman delarna med hjälp av ett fiktivt modellföretag.

En stor del av materialet till denna uppsats har hämtats från juridisk lagstiftning, praxis samt förarbeten som berör för uppsatsen relevanta områden. Vidare har en stor mängd juridisk doktrin studerats för att få en fördjupad blick över generationsskiftesproblematiken. Jag har under arbetets gång använt mig av en stor mängd källor för att bibehålla objektiviteten på uppsatsen samt för att få olika synsätt på problematiken som kommer att uppstå på området i och med avskaffandet av lagen om arvs- och gåvoskatt.

Under arbetets gång har även Internet varit mig behjälplig vid materialansamlingen. Här har framförallt Internetbaserade databaser utgjort grunden för den elektroniska datainsamlingen.

1.5 Disposition

I kapitel två ges en redogörelse för problematiken kring fångesklassificeringen i inkomstskatterätten. Vidare behandlas här vissa relevanta skatterättsliga begrepp och principer. I kapitel tre ges en

grundläggande introduktion till begreppet gåva och vilka möjligheter och konsekvenser ett generationsskifte genom gåva medför. I fjärde kapitlet redogörs för det skatterättsliga begreppet underprisöverlåtelse och dess betydelse vid generationsskiften. Det femte kapitlet innehåller en utförlig beskrivning av de två modeller som använts mest frekvent vid generationsskiften innan den 1 januari 2005. Vidare kommer här ett förslag ges till en alternativ modell för ett ekonomiskt gynnsamt generationsskifte.

I det sjätte kapitlet kommer ett fiktivt modellföretag att användas för att belysa och analysera de skatterättsliga effekter som de ovan genomgångna metoderna vid generationsskiften ger upphov till.

Avslutningsvis kommer det sjunde kapitlet att innehålla reflektioner och tankar kring de konsekvenser som de olika överlåtelsena efter en slopad arvs- och gåvoskatt kan medföra. Diskussionen tar sin utgångspunkt i om lagstiftaren verkligen förutsett all problematik som borttagandet av AGL innebär samt om gamla skatterättsliga principer nu kommer att ändras.

2 Elementära problem vid skiften

2.1 Inledning

En av de allra viktigaste faktorerna vid ett stundande generationsskifte är att kunna förutse vilka skattekonsekvenser som det blivande skiftet kommer att utlösa. När man skall genomföra skiftet är det därför av yttersta vikt att man studerar relevant lagstiftning, praxis samt juridiska principer för att veta hur transaktionen rent skatterättsligt kommer att behandlas.

Jag kommer nedan att återge problematiken kring den så kallade fångesklassificeringen i den svenska inkomstskatterätten vilken måste ses som vital vid en planering av ett generationsskifte.

2.2 Fångesbedömningen i Inkomstskatterätten

En viktig förutsättning för att ett generationsskifte skall kunna genomföras är ofta att den överlåtande generationen samt eventuella syskon får någon form av ersättning för att säkerställa deras framtid samt att tillgodose rättvisaspekten mellan syskon. Detta leder ofta till att man använder sig av blandade fång vid familjeinterna överlåtelser.⁵

2.2.1 Blandade fång

Ett blandat fång innebär att transaktionen innehåller både ett benefikt och ett oneröst inslag. När det sker en överlåtelse till underpris familjeinternt presumeras gåvoavsikten i transaktionen. I övriga fall måste man först klarlägga att transaktionen innehåller en gåvoavsikt innan man kan fastställa att det rör sig om ett blandat fång.⁶ Vid ett generationsskifte är det av yttersta vikt att känna till hur blandade överlåtelser vid en intern försäljning kommer att behandlas rent fångesmässigt inom skatterätten. I skatterätten talar man om två olika principer vid blandade överlåtelser av fast och lös egendom, huvudsaklighetsprincipen samt delningsprincipen, vilka har fått ett stort genomslag i praxis och tillämpas undantagslöst trots avsaknad av

⁵ Se nedan under 5 angående ett utförligare resonemang kring ett generationsskifte genom en underprisöverlåtelse.

⁶ Sund (2001), s. 264.

lagstöd vid blandade överlåtelse.⁷ Huvudsaklighetsprincipen tillämpas som huvudregel på överlåtelse av fast egendom och delningsprincipen tillämpas som huvudregel på blandade överlåtelse av lös egendom.⁸

2.2.2 Huvudsaklighetsprincipen

Denna princip innebär att man ser på överlåtelsens huvudsakliga karaktär vid den skatterättsliga bedömningen av fångat. Detta går rent tekniskt till så att man vid bedömningen av en transaktion med ett benefikt inslag jämför tillgångens marknadsvärde med den faktiska ersättning som lämnats.⁹ Uppgår ersättningen till minst marknadsvärdet på tillgången behandlas affären rent skatterättsligt som ett köp och understiger ersättningen marknadsvärdet behandlas affären som en gåva.¹⁰ Innebörden av denna princip är alltså att hela transaktionen behandlas som gåva alternativt köp. Någon uppdelning däremellan sker ej.

Huvudsaklighetsprincipen används som huvudregel när det är fast egendom som överläts men har även i praxis tillämpats när hel näringsverksamhet överläts till underpris.¹¹ Även om det i dessa fall är lös egendom som överläts torde således huvudsaklighetsprincipen tillämpas. I juridisk doktrin har man motiverat detta med att en tillämpning av delningsprincipen i dessa fall närmast är praktiskt omöjligt, vilket även talar för att blandade överlåtelse av verksamhetsgrenar skall klassificeras utifrån huvudsaklighetsprincipen.¹²

Historiskt sett har en överlåtelse till ett pris understigande en fastighets taxeringsvärde inneburit att transaktionen behandlas som en ren benefikt sådan och därmed lett till AGL: s tillämpning. Dock har lagens borttagande lett till att konsekvenserna vid ett benefikt fång ter sig något märkliga. I och med avsaknaden av en gåvoskatt anser jag att huvudsaklighetsprincipen öppnat för ett mer gynnsamt skatterättsligt klimat för företagaren vid ett generationsskifte.

Exempel 1

Anta att person A överläter en fastighet med taxeringsvärde 1000 och omkostnadsbelopp 500 till person B för ett vederlag uppgående till 500.

2.2.2.1 Kapitalvinst vid huvudsaklighetsprincipen

Är det fast egendom som överläts tillämpas huvudsaklighetsprincipen vilken innebär att hela transaktionen skall ses som gåva, ersättningen uppgår ju

⁷ www.nsf.net/

⁸ Rå 2003 not. 104.

⁹ Vid en överlåtelse av en fastighet likställs taxeringsvärdet med marknadsvärdet varför man utgår från detta vid fångsklassificeringen. Se. Sund (2001), s. 303.

¹⁰ Silfverberg, SkatteNytt nr 9 (2005), s. 495.

¹¹ Se Rå 2004 ref 42 samt Nilsson, Rydin, SkatteNytt (2005), s.677.

¹² Nilsson, Rydin, SkatteNytt (2005), s. 678.

endast till halva marknadsvärdet. Att hela transaktionen är att se som gåva innebär att någon kapitalvinst ej kommer på fråga. Det uppkommer istället en latent skatteskuld på grund av den skattecredit som kontinuitetsprincipen medför. B får vid en framtida försäljning endast använda A: s omkostnadsbelopp på 500 kr och ej hans faktiska kostnad vid förvärvet. I exemplet ovan får det ingen större betydelse då ersättningen och det ursprungliga omkostnadsbeloppet uppgick till samma belopp. Men om man tänker sig att försäljningspriset istället var 700 så får huvudsaklighetsprincipen till resultat att B: s framtida kapitalvinst blir större och därmed även skattebelastningen.¹³

2.2.3 Delningsprincipen

Denna princip används uteslutande vid överlåtelse av lös egendom. Delningsprincipen innebär att en försäljning som sker till ett pris understigande tillgångens marknadsvärde delas upp på en benefik och en onerös del. Resultatet blir att endast den del av tillgångarna som ersättning lämnats för behandlas som köp och resterande del ses som gåva.¹⁴

Exempel 2

Anta att person A överlåter verksamhet X med ett marknadsvärde på 1000 och omkostnadsbelopp 500 till sin son B för ett vederlag uppgående till 500.

2.2.3.1 Kapitalvinst vid delningsprincipen

Om vi antar att det är lös egendom i form av aktier som överlåts rör det sig här om ett blandat fång eftersom gåvoavsikten presumeras närstående emellan och vederlaget understiger marknadsvärdet på tillgången. Delningsprincipen får till resultat att halva tillgången anses överlåten oneröst och resterande del genom gåva. Kapitalvinstberäkningen går då till enligt följande, 100 % av vederlaget är att hänföra till 50 % av omkostnadsbeloppet vilket ger följande resultat:

$$500 \text{ kr} - 250 \text{ kr (halva omkostnadsbeloppet)} = 250 \text{ kr skattepliktig vinst.}$$
$$250 \text{ kr} * 30 \% = 75 \text{ kr}$$

Delningsprincipens tillämpning får alltså det konstiga resultatet att A kapitalvinstbeskattas trots att någon faktisk vinst ej uppkommit. A hade ju ett omkostnadsbelopp på 500 kr och fick endast 500 kr vid försäljningen. Förvärvaren här benämnd som gåvotagaren sätts in i givarens (säljarens) skattemässiga situation till den del transaktionen behandlas som gåva. Om vi ser på exemplet ovan så skall alltså person A beskattas för sin reavinst på 50 % av tillgången medan beskattningen avseende den resterande halvan

¹³ Silfverberg, SkatteNytt nr 9 (2005), s. 495.

¹⁴ Danielsson, Sund (2005), s. 51.

skjuts upp till en eventuell vidareförsäljning av person B. Person B skall vid en framtida försäljning därmed använda omkostnadsbeloppet 500 kronor för 50 % av aktierna samt A: s gamla omkostnadsbelopp på 250 kronor för den resterande delen.¹⁵

¹⁵ Sund (2001), s. 75.

3 Gåva

3.1 Inledning

När jag ovan har talat om blandade fång har de definierats som en transaktion innehållande en benefik och en onerös del. Med att en transaktion innehåller en benefik del menas att en viss del av tillgångens värde anses överlätas genom gåva. Men för att en gåva och därmed ett blandat fång skall kunna föreligga krävs det att man uppfyller de civilrättsliga rekvisiten för gåvan.¹⁶

3.2 Det civilrättsliga gåvobegreppet

Begreppet gåva härstammar från civilrätten men har även en stor betydelse i den svenska inkomstskatterätten. När man skall fastställa om en gåva föreligger stöter man dock på problem, begreppet gåva finns varken definierat i den civil- eller skatterättsliga lagstiftningen.

En skatterättslig gåva anses som huvudregel endast kunna uppstå då transaktionen är en gåva civilrättsligt. Det civilrättsliga begreppet utgör med andra ord en yttre ram för det skatterättsliga begreppet.¹⁷ En civilrättslig gåva kännetecknas enligt juridisk doktrin av en förmögenhetsöverföring som sker frivilligt och med en gåvoavsikt.¹⁸ Man talar alltså om tre rekvisit som måste vara uppfyllda för att en gåva såväl civil- som skatterättsligt skall vara för handen.

1. Förmögenhetsöverföring
2. Frivillighet
3. Gåvoavsikt

De begrepp som här kan vara svåra att bedöma är de två senare. Frivilligheten är beroende av att det inte existerar något rättsligt krav på givaren. Det kan exempelvis inte röra sig om en frivillighet i ett skadeståndsfall. Vidare skall en gåvoavsikt finnas. Med denna menas att givaren skall ha till avsikt att berika mottagaren ekonomiskt. Detta rekvisit kan kännas något godtyckligt då gåvoavsikten kan vara svår att påvisa. Rättstillämparen använder sig därför av avtalets form och uttryck vid denna bedömning. Sker transaktionen exempelvis inom familjen anses avsikten nästan alltid vara uppfylld. Man kan uttrycka det så att gåvoavsikt presumeras då blandade överlåtelser sker i närståendekretsar. Vidare får detta till följd att det i vissa andra sammanhang får motsatt effekt. En

¹⁶ Seth, Tjäder (2005), s. 20.

¹⁷ Englund, Silfverberg (2001), s. 103 ff.

¹⁸ Carlsson, Silfverberg, Stenman, (1999), s. 21.

överlåtelse till underpris mellan icke närstående kan därför i vissa fall motiveras av affärsmässiga skäl.¹⁹

3.3 Överlåtelse genom gåva

I och med dagens situation där inte längre en gåva är belagd med någon form av skatt förekommer allt oftare ibland rena gåvotransaktioner vid generationsskiften av familjeägda fåmansföretag. Nackdelen med dessa uppkommer dock i exempel som i mitt modellföretag,²⁰ nämligen då syskon skall kompenseras ekonomiskt för att de inte får del i verksamheten samt då överlåtande generation är beroende av någon form av ersättning för att säkerställa sin fortsatta försörjning. Vid en gåvotransaktion finns ofta inte denna möjlighet till att berika den givande generationen samt att kompensera övriga rättmätiga arvingar. Detta innebär att en gåvotransaktion av ett familjeföretag endast skulle vara skatterättsligt gynnsam om personerna i den överlåtande generationen privat var väldigt förmögna. De skulle i ett sådant fall inte vara beroende av fortsatt försörjning samtidigt som en penninggåva till syskonet Y skulle uppfylla kompensationskravet.

Fördelen med en gåvotransaktion är dock att överlåtande generation kan förena transaktionen med villkor att de exempelvis skall sitta kvar i styrelsen. Vid många generationsskiften är det nämligen vanligt förekommande att den överlåtande generationen har svårt att helt släppa greppet om företaget varför ett sådant villkor kan underlätta den psykologiska faktorn vid transaktionen.²¹

I och med att gåvoskatten är avskaffad kan villkor av dessa slag nu användas utan negativa konsekvenser. När gåvor fortfarande beskattades fanns en så kallad lättnadsregel vilken stadgades i 43 § 2st AGL. Lättnadsregeln innebar att endast 30 % av ett företags substansvärde under vissa förutsättningar var gåvoskattepliktig.

En gåva skulle för att omfattas av lättnadsregeln:

1. Omfatta all givarens rätt till förvärvskällan.
2. Gåvan skulle ske utan förbehåll till förmån för givaren eller någon annan.
3. Gåvotagaren fick inte överlåta företaget eller väsentlig del därav inom en femårsperiod.

Om inte dessa villkor var uppfyllda innebar det att marknadsvärdet skulle vara underlag för gåvoskatten och inte 30 % av substansvärdet.²² Resultatet av denna bestämmelse var att exempelvis en gåva av ett företag med villkor att givaren skulle sitta kvar i styrelsen innebar ett avsevärt högre skattetryck

¹⁹ Seth, Tjäder (2005), s. 21 ff.

²⁰ Angående modellföretaget se nedan under kap. 7.

²¹ Seth, Tjäder (2005), s. 46 ff.

²² Danielsson, Sund (2005), s. 41.

för de inblandade. Ett sådant fall var NJA 1988 s 357, där givna aktier skulle stå under förvaltare till dess mottagaren hade fyllt 25 år vilket av HD ansågs innebära att gåvan ej var villkorlös och därmed tillämpades inte lätttnadsregeln.²³ Avskaffandet av AGL har därför öppnat för diverse villkor som kan förenas med gåvor.

Dock innebär vissa villkor och vederlag i samband med gåvotransaktioner att överlåtelsen kommer att behandlas som ett blandat fång vilket kan innebära att inkomstskatt kan bli aktuellt. Exempel på sådana transaktioner är där det förekommer byteslikvider eller kompositionsegendom. De behandlas skatterättsligt som ersättning för gåvan vilket leder till att ett blandat fång är för handen varför delnings- respektive huvudsaklighetsprincipen får avgöra fångesklassificeringen.²⁴ Exempel på en transaktion innehållande kompositionsegendom kan vara att den överlåtande generationen ger företaget genom gåva till barnet varefter barnet genom gåva berikar övriga syskon med annan egendom. Den sistnämnda gåvan skall i en sådan situation behandlas som en ersättning hänförd till den ursprungliga ifall de båda transaktionerna kan knytas samman. För att undvika en sådan sammanläggning som leder till ett blandat fång måste den benefika avsikten mellan syskonen visas. Ett exempel på en transaktion med inslag av byteslikvid är då mottagaren av gåvan berikar givaren med annan egendom som i sin tur antingen behålls eller ges vidare till det andra syskonet. Dessa två fall kan liknas vid varandra och de innebär bägge i slutändan skatterättsligt att vederlag hänförlig till gåvan lämnats vilket innebär att någon renodlad gåva i skatterättslig mening ej föreligger.²⁵

Vid generationsskiftet av företag förekommer även andra typer av villkor bundna till gåvan. Exempel på dessa kan vara att överlåtande generation under fortsatt livstid skall åtnjuta bostadsdelen i någon av fastigheterna ingående i verksamheten eller att de även i framtiden skall åtnjuta viss avkastning av verksamheten. Ett sådant villkor skall även det skatterättsligt behandlas som om ett vederlag utgått vid förvärvet. Man tittar på det beräknade marknadsvärdet av villkoret som sedan läggs till grund vid bestämmandet av vederlaget vid transaktionen. Även i dessa fall blir det frågan om ett så kallat blandat fång vilket styrs av den skatterättsliga fångesklassificeringen. Ett blandat fång innebär inte med automatik något negativt för den inblandade familjen men det torde rekommenderas att generationsskiftet som har för avsikt att ske genom rena gåvor ej skall innehålla några byteslikvider, kompositionsegendomar eller villkor om nyttjanderätt. Detta då man kan nå ett förmånligare skattemässigt resultat genom en intern aktieöverlåtelse eller en skalbolagstransaktion.

²³ Gåvor med speciella villkor såsom att gåvan skulle stå under förvaltning (tills mottagaren uppnått myndighetsålder) eller att den dock skall vara mottagarens enskilda egendom har dock alltid accepterats, se Prop. 1974:185, med förslag om vissa skattelättnader vid gåva av familjeföretag, m.m., s. 18.

²⁴ Angående konsekvenser vid fångesklassificering av blandade fång se ovan under 3.5 samt nedan under 5.1.2.

²⁵ Seth, Tjäder (2005), s. 32.

Vidare är det numera fritt fram att ge bort en viss del av sitt företag eller de samlade tillgångarna i företaget utan att det spelar någon roll gåvoskatterättsligt. Dock bör man här vara uppmärksam på att uttagsbeskattningen enligt 22 kap. IL tillämpas även vid gåva.²⁶ Uttagsbeskattningen underlåts dock om villkoren i 23 kap. 4-29 § § är uppfyllda. Ett problem som kan uppstå vid gåvor av endast en viss del av ett företags verksamhet är att koncernbidrag ej kan ges mellan överlåtaren och förvärvaren. För att omfattas av undantaget i 23 kap. krävs då att det är hela verksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren som överlåts.²⁷ Det man således bör tänka på är att man uppfyller detta krav i 23:17 för att inte drabbas av någon inkomstskatt vid transaktionen.

Borttagandet av gåvoskatten och därmed incitamentet att uppfylla lättnadsregelns villkor har definitivt inneburit att möjligheterna för skatterättsligt gynnsammare generationsskiften genom gåvotransaktioner avsevärt ökat. Borttagandet innebär inte bara att skatten i helhet tas bort utan även att de icke skatterättsliga faktorerna nu lättare kan uppnås genom villkor förenade med gåvan. Även om det rent faktiskt var möjligt även innan avskaffandet så torde resultatet av att lättnadsregeln ej var tillämplig vid beräkning av gåvoskatten indirekt innebära att det inte var något alternativ.

Är föräldrarna privat förmögna samt finns inga övriga syskon torde en gåvotransaktion av företaget vara ett av de enklaste och skattemässigt gynnsammaste alternativen vid ett stundande skifte. Beskattningskonsekvenserna består då uttagsbeskattning inte inträder endast av en latent skatteskuld som realiserar vid en framtida försäljning av det övertagande barnet.²⁸

3.4 Kontinuitetsprincipen

Denna princip innebär att en förvärvare av till exempel en verksamhet genom ett benefikt fång sätts in i försäljarens skatterättsliga situation.²⁹ Principen innebär alltså att inkomstbeskattningen avseende transaktionen skjuts upp trots att transaktionen de facto ägt rum. Vid tillämpning av kontinuitetsprincipen sker därmed ett undantag från den annars transaktionsbundna inkomstbeskattningen.³⁰ Kontinuitetsprincipen används i generationsskiften vid rena gåvotransaktioner samt när tillämpningen av

²⁶ Gåva omfattas av begreppet överlåtelser i 22 kap. se Prop. 1998/99:15 s. 270.

²⁷ IL 23:17, för vidare resonemang kring undantag från uttagsbeskattning se nedan under 5.3.

²⁸ Vid gåvor tillämpas kontinuitetsprincipen IL 44:21. Angående innebörden av denna princip se nästa kapitel.

²⁹ IL 44:21.

³⁰ Tikka (2004), s. 661.

delnings eller huvudsaklighetsprincipen får till resultat att en gåva är för handen.

3.5 Rättspraxis

Begreppet gåva och dess civilrättsliga kriterier har varit föremål för diverse prövningar i högsta instans. Jag kommer nedan att kortfattat återge några exempel på avgöranden inom området för att belysa de problem som lätttnadsregelns rekvisit ställde till då gåvoskatt fortfarande tillämpades samt hur de civilrättsliga kriterierna på gåva har bedömts i rättspraxis.

3.5.1 NJA 1988 s. 357, Lättnadsregelns tillämplighet

Här var det fråga om en gåva förenat med ett villkor att egendomen skulle stå under extern förvaltning till dess mottagaren fyllt 25 år och huruvida detta var ett otillåtet villkor enligt AGL 43 § och därmed förhindrade tillämpning av den dåvarande lättnadsregeln. HD uttalade att ett villkor bestående av att egendom vid gåva skulle stå under förvaltning till dess mottagaren uppnått myndig ålder ej kunde innebära att lättnadsregeln ej fick tillämpas. Dock innebar en förvaltning till dess mottagaren fyllt 25 år ett sådant förbehåll som ej var tillåtet enligt 43 § AGL. Lättnadsregeln tillämpades således inte.

3.5.2 NJA 1980 s. 642 1, Gåvoavsikt

Här var det fråga om en rörelseidkare som till sina bokförda värden överförde sin rörelse till ett aktiebolag som ägdes till 30 % av henne, till 30 % av hennes man samt resterande 40 % av deras dotter. De överlåtna tillgångarna innebar ett kapitaltillskott till aktiebolagen varför frågan uppstod om hon kunde anses ha en gåvoavsikt till ett bolag där hon själv var delägare. På grund av att hon indirekt måste ha känt till att hennes man samt hennes dotter skulle tillföras ett betydande förmögenhetsvärde ansåg HD att en gåvoavsikt förelåg då inte speciella skäl talade emot. HD ansåg att den primära gåvoavsikten riktade sig till företaget varför det gåvobeskattades. Rättstillämparen bortsåg här ifrån att hon själv var delägare till 30 % av företaget på grund av att det var uppenbart att övriga familjemedlemmar berikades. Slutsatsen av detta rättsfall är således att en gåva kan ske till aktiebolag där man ej är delägare eller i vart fall ej majoritetsägare.

4 Underprisöverlåtelse

4.1 Inledning

När man talar om en underprisöverlåtelse av tillgångar är det fråga om ett så kallat blandat fång. En underprisöverlåtelse består alltså av en benefik och en onerös del. Underprisöverlåtelser används ofta i generationsskiftessammanhang för att överlåtande generation skall kunna säkerställa en arbetsfri framtida försörjning samt för att de skall kunna kompensera eventuella övriga syskon och därmed lösa de problem som en överlåtelse genom gåva ej kan.³¹ En underprisöverlåtelse definieras som en försäljning av en tillgång till ett pris understigande marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat.³²

4.2 Uttagsbeskattning

En av de mest grundläggande skatterättsliga principerna vid svensk inkomstbeskattning är att ekonomiska övervärden som genererats i inkomstslaget näringsverksamhet skall beskattas där. En sådan beskattning sker i huvudregel vid avyttring av ett skapat övervärde i verksamheten. För att upprätthålla denna beskattning och den ekonomiska dubbelbeskattningen finns därför uttagsbeskattningen. En uttagsbeskattning sker då näringsstillgångar eller tjänster³³ tillgodogörs för privat bruk, överförs till annan förvärvskälla eller överläts till ett pris understigande marknadsvärdet.³⁴ Beskattningen innebär att transaktionen beskattas som om den hade skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet.³⁵ Uttagsbeskattning sker då ett företag genomför en försäljning av en tillgång till ett pris understigande marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat.³⁶ Uttagsbeskattningen motiveras främst av neutralitetsskäl vilka innebär att det skall vara skattemässigt likvärdigt att konsumera egna varor som att köpa dem från en extern näringsidkare.

Ett skattesystem helt utan undantag från uttagsbeskattning ansågs av lagstiftaren dock ej som önskvärd varför praxis tidigt införde vissa undantag vilka slutligen blev lagreglerade i Lag (1988:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris. Bakgrunden till dessa undantag var framförallt att uttagsbeskattningen inte skulle hindra önskvärda omstruktureringar inom

³¹ Bjuggren, Sund, SkatteNytt (2003), s. 535.

³² IL 23:3.

³³ Uttagsbeskattning av en tjänst skall inte tillämpas om näringsidkaren privat för sin egen eller för någon annan utan ersättning använder sin kunskap. Se Prop.1989/90:110 s. 660.

³⁴ Lodin (2005), s. 435.

³⁵ Carlsson, Silfverberg, Stenman (1999), s. 106 ff.

³⁶ IL 22:3.

bolagssfären, såsom generationsskiften. Dagens regler om undantag från uttagsbeskattning återfinns i 23 kap. IL.³⁷

4.3 Undantag till uttagsbeskattning

Bakgrunden till underprislagen och de nuvarande 23 och 53 kap. IL är att en överlåtelse till pris understigande marknadsvärdet där någon permanent skattevinst inte uppstår genom uppskjutandet av realisationen av övervärdet skall vara undantagen från den direkta beskattningen som uttagsbeskattningen innebär. Syftet med bestämmelserna i 23 och 53 kap. från lagstiftarens sida är alltså att en överlåtelse till underpris skall kunna göras utan någon uttagsbeskattning så länge som tillgångarna stannar inom den dubbelbeskattade sektorn.³⁸ För att omfattas av detta undantag krävs dock att man uppfyller de villkor som ställs upp i 23 kap. vid överlåtelser av tillgångar från en näringsverksamhet samt villkoren i 53 kap. då en fysisk person överlåter kapitaltillgångar.

De väsentligaste av villkoren i 23 kap. består i huvudsak av tre stycken nämligen:

1. Att överlåtare och förvärvare skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag.³⁹
2. Förvärvaren av tillgången skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår.⁴⁰
3. Koncernbidragsrätt skall finnas mellan parterna annars medges ej undantag från uttagsbeskattning för andra transaktioner än överlåtelser av hela näringsverksamheter, hel verksamhetsgren samt en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren.⁴¹

Vidare innehåller 23 kap ytterliggare villkor vilka regleras i 20-29 § §. Uppfylls dessa villkor innebär alltså underprisöverlåtelser att uttagsbeskattning underläts och kontinuitetsprincipen tillämpas. Förvärvaren åtnjuter härmed en skattecredit på skillnaden mellan ersättningen och marknadsvärdet.⁴²

³⁷ Carlsson, Silfverberg, Stenman (1999), s. 107.

³⁸ Lodin (2004), s. 436.

³⁹ IL 23:14.

⁴⁰ IL 23:16.

⁴¹ IL 23:17.

⁴² Se nedan under avsnitt 4.5 angående tillämpning i rättspraxis av 23 kap.

4.4 Överlåtelse genom underprisöverlåtelse

Det finns en rad olika situationer då en underprisöverlåtelse kan anses vara för handen. Man kan överlåta enskilda kapitaltillgångar såsom aktier eller övriga bankmedel till fysiska personer eller till företag. Vidare kan en underprisöverlåtelse ske genom att fastigheter eller övriga tillgångar överlåts från ett företag till antingen ett annat företag eller en fysisk person.

Sker en överlåtelse av en näringsstillgång från ett företag till en fysisk person eller ett annat bolag tillämpas 22 kap IL, vilket alltså reglerar situationer då en tillgång förs ut från en dubbelbeskattad sektor. Beskattning sker i dessa fall såsom om tillgången hade avyttras mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet om ej de ovanstående villkoren i 23 kap IL är uppfyllda.⁴³

Innebörden av 22 kap blir att företaget uttagsbeskattas och möjliga ägare utdelningsbeskattas. Sker däremot en överlåtelse av en kapitaltillgång (från en fysisk person) till en annan fysisk person tillämpas delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen.⁴⁴ Sker överlåtelsen från en fysisk person till ett företag där han eller närstående⁴⁵ är delägare till ett pris understigande såväl omkostnadsbelopp och marknadsvärde tillämpas 53 kap IL. Innebörden av 53 kap är att överlåtelsen skall behandlas som om tillgången avyttrades till en ersättning motsvarande omkostnadsbeloppet. Är situationen sådan att tillgången minskat i värde för överlåtaren, det vill säga att marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet skall istället marknadsvärdet användas.⁴⁶ Innebörden av bestämmelsen är att förvärvaren får använda omkostnadsbeloppet alternativt marknadsvärdet (då det är lägre än omkostnadsbeloppet för överlåtaren) som anskaffningskostnad.⁴⁷

53 kap IL används uteslutande vid bestämmande av kapitalvinsten vid avyttringar till pris understigande överlåtarens omkostnadsbelopp vilket innebär att delningsprincipen tillämpas ifall vederlaget överstiger omkostnadsbeloppet men understiger marknadsvärdet.⁴⁸ Motsvarande torde gälla då en privatperson överlåter en fastighet till ett pris överstigande omkostnadsbeloppet men understigande marknadsvärdet. Innebörden blir då att huvudsaklighetsprincipen tillämpas vilket får till resultat att hela transaktionen ses som gåva.⁴⁹

Beskattningen vid en underprisöverlåtelse består idag alltså endast av en kapitalvinstbeskattning om ej företaget eller privatpersonen drabbas av uttagsbeskattning respektive utdelningsbeskattning. Att förutse skattekonsekvenserna vid ett stundande generationsskifte har i och med

⁴³ Sund (2001), s. 94.

⁴⁴ Angående innebörden av huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen se ovan under 2.2.2 och 2.2.3.

⁴⁵ Angående närstående begreppet se IL 2:22.

⁴⁶ Sund (2001), s. 79.

⁴⁷ IL 53:10.

⁴⁸ Sund (2001), s. 80.

⁴⁹ Silfverberg, SkatteNytt nr 9 (2005), s. 497.

arvs- och gåvoskattens borttagande den 1 januari 2005 därmed avsevärt förenklats. Eftersom en underprisöverlåtelse av lös egendom nästan alltid innebar en benefik del som skulle gåvobeskattas och en onerös del som skulle kapitalvinstbeskattas präglades transaktionerna för de inblandade alltid av komplicerade beräkningar. De olika principerna ledde till separata beräkningar avseende gåvoskatten och kapitalvinstskatten varför beskattningen ofta var svår för överlåtarna och förvärvarna att hantera utan juridisk expertis.⁵⁰

4.5 Rättspraxis

Regeringsrätten och skatterättsnämndens prövningar angående underprisöverlåtelser samt möjlig uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning⁵¹ har varit många och högaktuella i den skatterättsliga doktrinen. Jag kommer nedan att återge några av de allra viktigaste avgörandena som behandlar frågan kring uttags- och utdelningsbeskattning.

4.5.1 RÅ 1992 ref 56, Sipano-målet

Avgörandet gällde om en ägare till ett företag skulle utdelningsbeskattas på grund av en omstrukturering i en oäkta koncern som ett led i ett generationsskifte. Transaktionen skedde innan ikraftträdandet av underprislagen och Regeringsrätten uttalade att huvudregeln är att utdelningsbeskattning skall underlåtas om förfarandet inte innebär att några tillgångar förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Man menade dock att om en person kan anses ha förfogat över medel som genom en transaktion förts över till annat rättssubjekt, t ex närstående person eller handelsbolag kan en utdelning aktualiseras då transaktionens verkliga innebörd ger fog för det. I fallet ansågs ingen otillbörlig skatteförmån åtnjutits vilket tillsammans med att inga tillgångar hade förts ut ur den dubbelbeskattade sektorn innebar att utdelningsbeskattning underläts. Målet innebar att man genom praxis slog fast under vilka förutsättningar uttagsbeskattning ej skall tillämpas. Dessa förutsättningar lagstodgades sedan i underprislagen och det nuvarande 23 kap. IL.

4.5.2 RÅ 2004 ref. 1, Sipano II- målet

Återigen var det här fråga om en transaktion skulle utlösa utdelningsbeskattning eller inte. Regeringsrätten fann här att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett

⁵⁰ Sund (2001), s. 78 ff.

⁵¹ Då en ägare uttagsbeskattas blir han föremål för en så kallad förtäckt utdelning vilket innebär att man på grund av hans aktieinnehav beskattar honom som om han tagit emot en utdelning från företaget. Det kan även bli aktuellt med förtäckt lön vilken innebär att företaget skall betala sociala avgifter på beloppet och fysikern inkomstskatt.

aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en från uttagsbeskattning undantagen underprisöverlåtelse. Till grund för sin bedömning hänvisade man till att de i 23 kap. IL uppställda villkoren är uttömmade för de situationer då uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning skall underlåtas. Eftersom det här var fråga om överlåtelser av näringsbetingade andelar vilka enligt 23:2 4p undantas från 23 kapitlets tillämplighet kunde inte undantag från utdelningsbeskattning medges.

Innebörden av avgörandet var alltså att en underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar blir utsatt för en utdelningsbeskattning trots att en eventuell kapitalvinst undantagits från skatteplikt i och med 25 a kap. IL. Detta på grund av att 23 kap. undantar överlåtelser av näringsbetingade andelar från sitt tillämpningsområde.

4.5.3 Kommentar kring utdelningsbeskattning

Avgörandena ovan innebar i inkomstskatterätten att en överlåtelse av tillgångar genom underpris alltid drabbas av uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning då 23 kap. IL ej är tillämpligt på transaktionen. Man har genom ett flertal avgöranden fastslagit att 23 kap. är uttömmade angående de undantag som erbjuds till uttag- och utdelningsbeskattningen.⁵² Innebörden av framförallt Sipano II målet kan tyckas märkligt då det ej torde följa syftet med skattefrihet vid försäljning av näringsbetingade andelar. Att en överlåtelse av näringsbetingade andelar ej regleras i 23 kap. torde endast bero på att lagstiftaren velat underlätta för dessa situationer då man ändå inte kan uttagsbeskattas i och med 25 a kap. IL.⁵³

Efter stor debatt kring Sipano II målet kom även regeringen med en proposition 2004/05:91 kring just överlåtelser av näringsbetingade andelar till underpris. Propositionen ledde till lagändring den 27 april 2005 och innebär i huvudsak att om näringsbetingade andelar avyttras till underpris utan att det är affärsmässigt motiverat och om kapitalvinsten är skattefri⁵⁴ eller ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning, skall den inte medföra att en delägare i det överlåtande företaget skall utdelningsbeskattas under förutsättning att vissa angivna villkor är uppfyllda.⁵⁵

⁵² Även Skatterättsnämnden fastställde i tre förhandsavgöranden under våren 2004 att ägare skall utdelningsbeskattas för skillnaden mellan ersättningen och tillgångarnas marknadsvärde, man följde därmed regeringsrättens domskäl i Sipano II. Avgörandena har även fastställts av regeringsrätten i dom RÅ 2004 ref. 140.

⁵³ Gäverth, SkatteNytt (2005), s. 37 ff.

⁵⁴ Kapitalvinst på näringsbetingade andelar är skattefri enligt 25 a kap. IL. Se även Prop. 2002/03:96, s. 66 ff.

⁵⁵ Vikström, SkatteNytt (2005), s. 732.

5 Generationsskiftesmodeller

5.1 Inledning

Jag har ovan kortfattat redogjort för hur en gåva alternativt ett blandat fång genom en underprisöverlåtelse behandlas skatterättsligt. Det stora problemet med dessa båda transaktioner är hur man någorlunda skattebilligt skall kunna säkra givarnas framtida försörjning samt hur kompensation skall kunna utges till eventuella syskon. De transaktioner som historiskt har genomförts för att just nå ett så bra ekonomisk och rättvist resultat som möjligt har i allra största grad präglats av en kongruent användning av två olika modeller, nämligen den interna aktieöverlåtelsen samt skalbolagstransaktionen.

Jag kommer nedan att redogöra för hur dessa två modeller praktiskt går till och hur transaktionerna i dessa kommer att beskattas. Avslutningsvis kommer jag i detta kapitel redogöra för en skatterättsligt gynnsam alternativ modell som jag anser avsaknaden av gåvoskatt öppnat för.

5.2 Intern aktieöverlåtelse

En intern aktieöverlåtelse kan ses som en förberedande åtgärd inför en ren gåvotransaktion till nästkommande generation.

Överlåtelsen sker genom att ägaren (A) till ett bolag (1) bildar ett nytt aktiebolag (2) till vilket han överlåter samtliga aktier i bolag 1. Transaktionen företas i syfte att ge den överlåtande generationen ett vederlag som kan säkerställa dess fortsatta försörjning. Aktierna i Bolag 2 kan därefter genom gåva överlåtas till nästkommande generation.⁵⁶

5.2.1 Finansieringsproblem

Vid en intern aktieöverlåtelse uppstår oftast problemet med hur bolag 2 skall finansiera förvärvet av aktierna i företag 1. Detta löses på bästa sätt genom att en revers utställs till ägaren (på det belopp som behövs för deras fortsatta försörjning samt till kompensation av övriga arvingar) vilken ligger kvar i bolag 2. Denna konstellation innebär att A löpande får intäkter i form av amorteringar och räntebetalningar från sitt barn och bolag 2. Reversen har ytterligare en fördel nämligen att räntebetalningarna är avdragsgilla för bolag 2 och beskattade i inkomstslaget kapital för A.⁵⁷

⁵⁶ Sund (2001), s. 99.

⁵⁷ Här bör man dock beakta det civilrättsliga låneförbudet i 12:7 ABL.

A undgår därmed den sedvanliga dubbelbeskattningen på vinstmedel som förvärvats i bolagssektorn. A får här tillgodogöra sig medel ur bolaget genom lågbeskattad ränteinkomst istället för hög beskattning vid sedvanliga löneuttag.⁵⁸ Beskattningen av reversen hos överlåtande generation sker rent faktiskt så att ränteinkomsterna beskattas till 30 % i inkomstslaget kapital och kapitalbeloppet beskattas såsom förmögenhet. Incitamentet att genomföra ett generationsskifte i god tid torde på grund av detta öka eftersom en förhållandevis hög ränta kan fungera som lön för överlåtaren i de fall han under ett par år fortsätter att arbeta i företaget.

Man får dock inte glömma bort att reversen utsätts för en förmögenhetsskatt som tillsammans med övriga tillgångar kan bli ganska kännbar första året.⁵⁹ Det är därför viktigt att den överlåtande generationen har frigjorda medel så att man kan betala skatten år ett.⁶⁰ Avbetalningar och amorteringar kan finansieras för företag 2 genom skattefria utdelningar och koncernbidrag från bolag 1. Här krävs dock att vissa förutsättningar i 24 och 35 kap IL är uppfyllda.

5.2.1.1 Skattefri utdelning

Huvudregeln i 24 kap IL, som reglerar utdelningar mellan aktiebolag, är att utdelningar på näringsbetingade andelar inte skall tas upp till beskattning. I 24:13 stadgas det bland annat att med en näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag om den uppfyller villkoren i 14-16 § och ägs av ett svenskt aktiebolag.

14 § ställer upp följande krav:

1. det skall röra sig om en andel som är en kapitaltillgång hos det ägande företaget,
2. samt att den antingen är onoterad eller att det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets andelar i det utdelande företaget skall motsvara tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i det utdelande företaget. Eller alternativt att innehavet av andelen betingas av rörelse som det ägande företaget eller ett närstående företag bedriver.

De villkor som ställs i det 24 kapitlet vållar generellt sällan några problem vid generationsskiften av familjeägda bolag. Vid en intern aktieöverlåtelse enligt exemplet ovan är andelarna som det ”nya” bolaget innehar att anse som näringsbetingade då det rör sig om kapitaltillgångar som ägs till 100 %. Resultatet av detta blir att finansieringen av amorteringar och räntebetalningar med framgång kan ske genom löpande skattefria utdelningar från bolag 1 till bolag 2.

⁵⁸ Carlsson, Silfverberg, Stenman (1999), s. 130.

⁵⁹ Se 17 och 19 – 20 § § SFL.

⁶⁰ Sund (2001), s. 326.

5.2.1.2 Koncernbidrag

Ett koncernbidrag skall enligt IL 35:1 som huvudregel dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren. För att kunna använda sig av koncernbidrag då reversen skall finansieras krävs att dotterföretaget varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår.⁶¹ Det är just detta krav som ställer till vissa problem när man skall tillgodogöra bolag 2 sparade vinstmedel från bolag 1. Reversen skall ju årligen amorteras och ränta skall betalas vilket innebär att finansiering för år 1 ej kan tas från bolag 1 om man enbart använder sig av koncernbidrag. Eventuell förmögenhetsskatt och kapitalskatt för A får därför finansieras genom privata medel eller genom att den övertagande generationen tar ett privat banklån. När man planerar ett stundande generationsskifte genom en intern aktieöverlåtelse är det därför fördelaktigare att lägga försäljningen vid slutet av året på grund av att en så liten räntekostnad som möjligt skall uppstå det första räkenskapsåret.⁶²

5.2.1.3 Lån

Finansieringen av aktierna eller amorteringarna på reversen kan självklart även lösas genom att det förvärvande bolaget upptar ett lån hos en extern långivare. Vid en inkrämsöverlåtelse med förhållandevis ganska stora summor kommer dock kreditgivaren ställa krav på säkerhet för lånet vilket ställer till problem för det nystartade bolaget som oftast inte har några tillgångar. Detta innebär att möjligheten till externa lån är kraftigt begränsade då pantsättning av aktierna i målbolaget ej är tillåtet enligt ABL.

5.2.1.4 Låneförbudet

Inom aktiebolagsrätten finns det i ABL 12:7 lagstadgade låneförbudsregler. Det förbud som är aktuellt vid en intern aktieöverlåtelse är det så kallade förvärvslåneförbudet vilket stadgas i 7 § 3 st. Förvärvslåneförbudet innebär att det inte är lagligt att finansiera ett aktieförvärv med en kredit i målbolaget. Resultatet av en sådan transaktion är nämligen att ett bolag förvärvas med dess egna medel.⁶³ Förvärvslåneförbudet innebär självklart en begränsning av möjligheterna till att finansiera förvärvet genom ett externt lån då säkerhet ej kan ställas med användning av familjeföretagets tillgångar.

Det finns dock vissa möjligheter då en indirekt finansiering av målbolaget torde kunna anses lovlig. Exempel på en sådan är om det förvärvande bolaget tar ett externt lån där man inte uttryckligen anger att målbolagets aktier pantsätts⁶⁴ och först efter förvärvet av aktierna sedan lånar medel ur

⁶¹ IL 35:3 p 3.

⁶² Danielsson, Sund (2005), s. 55.

⁶³ Låneförbudet stadgats i 12:7 ABL men kommer i och med den nya aktiebolagslagen att införas i 21 kap. ABL. Det förbud som berör den interna aktieöverlåtelsen är det så kallade förvärvslåneförbudet vilket kommer att regleras i 21:5-7 § § och är sanktionerat av 21:11 samt 30:1 ABL. De påföljder som här kan bli aktuella är skadestånd samt böter eller fängelse i högst ett år.

⁶⁴ Under förutsättning att kreditgivaren ställer upp på villkoren.

det köpta bolaget för att lösa bankkrediten.⁶⁵ Eftersom aktierna redan förvärvats innan lånet ges av det förvärvade dotterbolaget torde situationen inte drabbas av det så kallade förvärvslåneförbudet. Viktigt här är dock att det ej framstår som uppenbart att kreditgivaren prövat det nya bolagets kreditvärdighet tillsammans med målbolagets utan beviljat kredit endast på grund av dess egen betalningsmöjlighet.⁶⁶

5.2.1.5 Fusion

Vid en intern aktieöverlåtelse används ibland en fusion för att underlätta för det förvärvande bolaget att tillgodogöra sig likvida medel från det överlåtna bolaget. En fusion innebär att det förvärvande företaget tar över det överlåtna företags samtliga tillgångar och förpliktelser. Det ursprungliga företaget upplöses genom denna transaktion utan någon likvidation.⁶⁷ Fördelen med en fusion är som sagt att det administrativa arbetet som kontinuerliga koncernbidrag och utdelningar från det ursprungliga bolaget innebär avsevärt förenklas. Gemenskapsrättsligt har man antagit ett fusionsdirektiv, direktivet (90/434/EEG) vilket är införlivat i svensk rätt.

Då man under lång tid planerar ett generationsskifte är fusionsverktyget att rekommendera i ett förberedande syfte, allt för att underlätta arbetet med att tillgodogöra överlåtande generation den löpande lågbeskattade ersättning som reversen innebär.

Den skatterättsliga innebörden av en fusion är att det övertagande företaget sätts in i det överlåtande bolagets skatterättsliga situation.⁶⁸ Dock skall en beloppsspärr angående avdragsrätt för tidigare underskott tillämpas vid fusionen.⁶⁹

5.2.2 Storleken på vederlaget

Storleken på det vederlag som skall utgå vid den interna aktieöverlåtelsen skall självklart bestämmas utifrån hur mycket pengar den överlåtande generationen behöver för att säkerställa sin framtid samt för att kompensera övriga arvingar. Man får dock inte glömma att beakta bestämmelser och principer gällande marknadsvärdet vid den interna aktieöverlåtelsen. När det gäller värdering av ett aktiebolag med onoterade aktier torde substansvärdet vara det som ligger till grund för bestämmande av ett företags marknadsvärde. Man kan även använda sig av företags avkastning de senaste 25 åren, den så kallade avkastningsvärdemetoden.⁷⁰ Värdet på reversen är sedan det som ligger till grund för hur köpet skall behandlas

⁶⁵ Man talar här om ett så kallat koncernlån vilket är ett undantag till låneförbudet, se 21:2 ABL.

⁶⁶ Sandström (2005), s. 318.

⁶⁷ IL 37:3-4 § §.

⁶⁸ 37 kap. 18 § IL.

⁶⁹ 37 kap. 21-26 § § IL.

⁷⁰ Sund (2001), s. 276.

utifrån exempelvis reavinstbeskattningen. Även räntesatsen är lämplig att bestämma för parterna på grundval av vilka medel överlåtande generation behöver för sin fortsatta försörjning samt kompensation av övriga syskon. Här bör man dock beakta den låga beskattning som en ränteinkomst utsätts för jämfört med ett löneuttag från ett fåmansföretag. Det vanligaste torde vara att man använder sig av marknadsmässig ränta och istället laborerar med reversens storlek.

5.2.3 Benefik överlåtelse till övertagande generation

När transaktionen mellan bolag 1 och bolag 2 samt eventuell fusion är genomförd mellan de båda bolagen är det dags för den benefika överlåtelser av aktierna i bolag 2 till nästkommande generation. Denna sker genom en renodlad gåva som idag inte medför någon beskattning.

5.3 Skalbolagstransaktion

Skalbolagstransaktionen eller vinstbolagstransaktionen som den ibland kallas är en av de historiskt mest frekvent använda generationsskiftesmodellerna.⁷¹

Syftet med skalbolagstransaktionen har historiskt många gånger från köparens sida varit att ej beskatta obes kattade medel varför Skatteverket 1998 bad regeringen att utreda på vilket sätt man effektivt kunde lagstifta om en skalbolagstransaktion. Bakgrunden till Skatteverkets begäran var att man ansåg att skalbolagshandeln ökade kraftigt samt att upptaxeringarna sällan ledde till verkliga skatteintäkter för staten på grund av att bolagen i de allra flesta fall redan var tömda.⁷² Skatteverket menade vidare att syftet med de dåvarande skalbolagstransaktionerna endast var att undkomma det första ledet i dubbelbeskattningen, nämligen bolagsskatten. I denna strävan användes framförallt två olika förfaringssätt. Antingen plundrade man företaget genom att tömma bolaget på likvida medel med hjälp av en så kallad målvakt som ställföreträdande för bolaget. Den andra metoden var att skapa olika kostnadsposter för att eliminera den obes kattade vinsten, exempel på sådana poster var till exempel avskrivningar för svårvärderade tillgångar.⁷³ Ett av de största problemen för staten med plundringen av bolagen är att de sker inom ramen för en juridisk person utan något personligt ansvar. Ett aktiebolag företräds generellt av sin styrelse vars ledamöter även kan bli personligt ansvariga, vid exempelvis förekomsten av ett brott vid bolagets dagliga verksamhet. Problemen i skalbolagstransaktioner uppkommer då bolagen ofta saknar styrelse varför

⁷¹ Ibid. s. 367.

⁷² Prop. 2001/02:165, s. 22.

⁷³ Ibid.

det inte är möjligt att hitta någon ansvarig fysiker i bolaget. Vidare använder sig företagen ofta av så kallade målvakter. En målvakt innebär att man tillsätter personer i styrelsen för att uppfylla kraven i ABL som inte faktiskt är delaktiga i arbetet. Det rör sig ofta om socialt utslagna som för en billig penning lånar ut sitt namn till skalbolagen. Mot dessa personer som ofta saknar tillgångar blir ekonomiska sanktioner utan verkan.⁷⁴ På grund av det ovan anförda började arbetet mot en lagstiftning som skulle innebära att grunden för en skalbolagstransaktion i största allmänhet skulle undanröjas. Då man inte kunde hindra förfarandet genom ekonomiska och straffrättsliga sanktioner skulle därför ett regelsystem i form av skatterättsliga bestämmelser innebära att de skatterättsliga fördelarna med skalbolagstransaktionen minskade.⁷⁵ Resultatet av arbetet och debatten i största allmänhet ledde fram till dagens lagstiftning kring handel med skalbolag, nämligen 49 a kap. IL.

5.3.1 Nuvarande lagstiftning om skalbolag

Skalbolagsreglerna i 49 a kap. IL infördes för att lagstiftaren ville säkerställa att de utomstående köparna till skalen i familjebolag verkligen skattar av de obeskattade medel som finns i dessa bolag samt att de skatterättsliga fördelarna som handel med skalbolag medförde avsevärt skulle minska. I dess 6 § definieras ett skalbolag som ett bolag vars likvida tillgångar överstiger hälften av ersättningen (Jämförelsebeloppet, se 49a: 9) för dess samtliga andelar. Ett skalbolag beskattas enligt huvudregeln i 11 §, vilken innebär att kapitalvinsten skall beskattas som överskott av passiv näringsverksamhet. För att undvika denna hårda beskattning krävs att man omfattas av den så kallade ventilen i 12 § eller upprättar en skalbolagsdeklaration enligt 13 §.

5.3.1.1 Ventilen

Ventilen innebär att skalbolagsbeskattningen inte skall tillämpas om den skatteskyldiga begär det hos Skatteverket och verket anser att särskilda skäl föreligger. Vid denna prövning tas hänsyn till två olika komponenter, ersättningen och syftet med avyttringen.⁷⁶

När man skall avgöra om särskilda skäl föreligger talar man i förarbetena speciellt om generationsskiften. Ett generationsskifte genom överlåtelse av inkråm och sedan en vidareförsäljning av skalet i det ursprungliga bolaget skall kunna omfattas av ventilen då försäljningspriset ej sätts för högt. Andra situationer som kan omfattas är då försäljning sker på grund av utlösen av annan aktieägare samt då en köpare önskar ett företag med mycket likvida medel för att exempelvis bedriva forskning.⁷⁷ Då särskilda skäl enligt någon av de uppräknade situationerna anses uppfyllda sker en

⁷⁴ Prop. 2001/02:165 s. 26.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Ibid. s. 60.

⁷⁷ Ibid.

andra bedömning av ersättningen som utgått i fallen. Det man ser på vid denna tillämpning är ersättningens förhållande till företagets likvida tillgångar. I propositionen uttalade man att en ersättning upp till 75 % av värdet på de likvida tillgångarna ej skulle föranleda skalbolagsbeskattning och därmed uppfylla ventilens särskilda skäl.⁷⁸

Trots detta har skatterättsnämnden funnit 11 § tillämplig vid en ersättning på 72 % vilket kan tyckas något märkligt.⁷⁹ Kontentan av skatterättsnämndens avgörande är att den överlåtande generationen vid en eventuell försäljning max kan sätta ett pris uppgående till 72 % av värdet på bolaget eller kanske till och med ej överstigande 70 % om man vill vara på den säkra sidan.

Ventilen innebär alltså att om skälen till en avyttring av ett skalbolag är godtagbara så måste även ersättningen accepteras för att en skalbolagsbeskattning skall undlåtas.⁸⁰

5.3.1.2 Skalbolagsdeklaration

Säljaren av ett skalbolag kan även undgå skalbolagsbeskattning om han upprättar en skalbolagsdeklaration. Detta innebär att man upprättar en deklaration på företagets beräknade överskott alternativt underskott samt ställer en säkerhet på den skatt som belöper på företaget vid avyttringsdagen.⁸¹

5.3.2 En praktisk utformning av en skalbolagstransaktion

En skalbolagstransaktion består i generationsskiftessammanhang av tre led: Ägaren (A) till ett bolag (1) startar ett nytt bolag (2), till vilket han överlåter inkråmet från bolag 1.⁸² Sedan likvideras eller vidareförsäljs skalet i bolag 1 varefter bolag 2 överlåts till nästa generation genom gåva. Genom försäljningen av skalet till extern köpare frigörs medel till den överlåtande generationens fortsatta försörjning samtidigt som man genom gåva vederlagsfritt tillskiftar företaget till nästa generation.

5.3.3 Försäljningspris på inkråmet

En överlåtelse av inkråmet i bolag 1 till bolag 2 kan vid fel pris föranleda uttagsbeskattning enligt IL 22:3. Undantag från uttagsbeskattning stadgas i IL 23 kap, vilket berör underprisöverlåtelser.⁸³ Vid skalbolagstransaktioner är det dock oftast marknadsvärdet som används vid inkråmsöverlåtelser

⁷⁸ Gäverth, SkatteNytt (2002), s. 397 ff.

⁷⁹ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2003-05-13.

⁸⁰ Prop. 2001/02:165 s. 60 ff.

⁸¹ IL 49a: 13. Säkerheten skall ställas genom en bankgaranti till skattesatsen av 28 %.

⁸² Med inkråmet menas hela rörelsen eller verksamheten. Ofta överlåts även företagsnamnet för att kunder och leverantörer ej skall reagera på transaktionen. Se Sund (2001), s. 101.

⁸³ Angående utförligare resonemang kring villkoren för en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL se ovan under kap. 4.

vilket innebär att en risk att drabbas av uttagsbeskattning sällan föreligger. Detta sker på grund av att en försäljning av inkråmet till marknadspris inte innebär någon nackdel för överlåtaren då han därmed får bättre betalt för aktierna i skalbolaget.

Överlåtelsen sker alltså till marknadsvärdet på grund av att det genererar fördelar för den äldre generationen vid deras framtida försäljning av skalet, då en försäljning till marknadsvärdet frigör dolda reserver i skalbolaget. Dessa dolda reserver ger i sin tur upphov till en hög enkelbeskattad försäljningslikvid.⁸⁴

5.3.4 Likvidation kontra försäljning av skalet

Nästa steg i skalbolagstransaktionen är att antingen likvidera skalbolaget eller att sälja skalet till en utomstående köpare. Vid en försäljning till utomstående, som har för avsikt att kvitta vinsterna i familjebolaget mot förluster i sin egen näringsverksamhet, ges ofta en ersättning kring 90-95 % för beskattade vinstmedel samt 85-90 % för obeskattade sådana.⁸⁵ Vid ett sådant förfarande riskerar den överlåtande generationen dock att drabbas av lagstiftningen i 49 a kap. IL, vilket inte är önskvärt.⁸⁶

Alternativet är därför att skalbolaget likvideras av den äldre generationen.⁸⁷ Vid en frivillig likvidation bolagsbeskattas först företaget med 28 % för att upprätthålla dubbelbeskattningen och sedan kapitalvinstbeskattas återstående tillgångar.⁸⁸ En frivillig likvidation behandlas skatterättsligt som om ägarna avyttrar sina aktier i företaget vilket innebär att återbetalningen till dem skall ses som en extern försäljningslikvid. Detta innebär att reavinstberäkning sker på samma sätt som vid en försäljning till extern köpare.⁸⁹

5.3.5 Rättspraxis

Den materiella tillämpningen av den nya skalbolagslagstiftningen och dess ventil har varit föremål för ett par intressanta avgöranden i rättspraxis angående syftet med försäljningen samt ersättningens förhållande till de likvida tillgångarna i skalet.

5.3.5.1 RÅ 2003 ref 68

I detta förhandsbesked prövades om skalbolagsreglerna var tillämpliga på interna aktieöverlåtelse. Syftet med lagstiftningen i 49 a kap. IL är att

⁸⁴ Sund (2001), s. 101.

⁸⁵ Prop. 2001/02:165, s. 22.

⁸⁶ Angående 49a kap. innebär se nedan under 4.3.4.

⁸⁷ En likvidation omfattas inte av skalbolagsreglerna IL 49a kap. 3 § 2p.

⁸⁸ IL 44:7.

⁸⁹ Lunden, Svensson (2005), s. 159.

obeskattade medel i skalbolaget vid försäljning inte skall bli obeskattade. Enligt undantaget i 12 § stadgas dock att skalbolagsbeskattning endast skall ske då det råder särskilda omständigheter om inte transaktionen leder till att något väsentligt inflytande går över till någon annan person. Den materiella prövningen i detta fall gällde just detta stadgande nämligen om en intern aktieöverlåtelse därmed skulle omfattas av detta stycke. Regeringsrätten hävdade att så var fallet eftersom en intern aktieöverlåtelse egentligen inte innebär att något inflytande över bolaget förflyttas. Man uttalade att det övertagande bolaget visserligen får inflytande över bolaget men att samma fysiska person därmed indirekt fortfarande är den som kontrollerar det, då ett aktiebolag är en juridisk skapelse som ej faktiskt kan utöva inflytande över något, varför skalbolagsbeskattning uteslöts.

Intressant i målet är även att Skatterättsnämnden i sitt förhandsavgörande fann att en ersättning uppgående till 72 % av de obeskattade reserverna i bolaget ej omfattades av undantaget i ventilen vilket torde innebära att uttalandet i propositionen att en ersättning uppgående till 75 % ej skall drabbas av beskattningen minskat i betydelse. Detta konstaterande var dock ej föremål för prövning i regeringsrätten varför mindre vikt kanske skall läggas vid denna materiella prövning. Dock torde detta innebära att man för att inte drabbas av skalbolagsbeskattningen inte längre kan utgå från en försäljningslikvid uppgående till maximalt 75 % av de obeskattade reserverna.

5.4 Alternativ generationskiftesmodell

Då gåvoskatten tagits bort i svensk rätt kan man ställa sig något frågande till om inte aktierna i ett familjeföretag eller verksamheten i en enskild näringsverksamhet kan ges direkt till ett av nästa generation ägt bolag genom gåva. Självklart kan det göras utan några som helst skatterättsliga konsekvenser om de subjektiva gåvorekvisiten är uppfyllda. Dock är de psykologiska aspekterna vid ett generationsskifte här svåra att uppfylla. Finns det syskon med i bilden och har inte överlåtande generation pengar för sin fortsatta försörjning krävs någon form av vederlag vid skiftet. För att uppfylla även dessa två relevanta aspekter kan man företa en modell som jag kallar en alternativ generationskiftesmodell. Modellen bygger på vissa ovan genomgångna skatterättsliga bestämmelser och torde kunna användas i de fall verksamheten bedrivs i form av en enskild näringsverksamhet eller i bolagsform.

5.4.1 Praktisk utformning vid enskild näringsverksamhet

För att uppnå det skatterättsligt mest förmånliga resultatet överläts här inkråmet i den ursprungliga familjeverksamheten till ett av den övertagande generationens nystartade företag. Överlåtelsen sker genom ett så kallat

blandat fång, dvs. att priset sätts under marknadsvärdet. På en blandad överlåtelse av inkråmet tillämpas huvudsaklighetsprincipen⁹⁰ vilket innebär att hela transaktionen skall ses som gåva. Innebörden av att en skatterättslig gåva anses föreligga är att någon skattekostnad vid transaktionstillfället ej kommer att uppnås. Föräldrarna kan med andra ord undgå en faktisk kapitalvinst då hela transaktionen ses som en gåva. Den överlåtande generationen får här ett vederlag som endast kan utsättas för en eventuell förmögenhetsskatt vilket innebär att de på detta sätt kan säkerställa sin framtida försörjning samt kompensera övriga syskon.⁹¹ Skulle en ersättning som understiger marknadsvärdet på verksamheten inte vara stor nog för att uppnå en helt rättvis fördelning mellan syskonen innebär modellen trots allt att skattekostnaden för familjen som helhet avsevärt minskar.

Viktigt i denna modell är dock att det är barnets bolag som förvärvar inkråmet och att man på så sätt undviker ägaridentitet mellan givaren och förvärvaren så att gåvoavsikt kan visas.⁹² En ytterligare förutsättning är att villkoren i 23 kap IL är uppfyllda för att undvika uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning av den ursprungliga ägaren. Efter en överlåtelse av verksamheten till nästa generations företag kvarstår därför för den överlåtande generationen att med hjälp av ersättningen för verksamheten kompensera syskon samt säkerställa sin framtid. Förvärvaren av inkråmet i familjen kommer delvis ha en latent skatteskuld eftersom kontinuitetsprincipen tillämpas, men är syftet att behålla verksamheten inom familjen även i framtiden kommer den kanske aldrig att realiseras. En fördel torde även angående förvärvarens anskaffningskostnad uppkomma då bestämmelserna i IL 18:7 borde gälla som *lex specialis* framför kontinuitetsprincipen. Denna bestämmelse innebär att förvärvaren vid gåvotransaktioner av inventarier använder dess marknadsvärde vid transaktionen som anskaffningskostnad oberoende av kontinuitetsprincipen, vilket får till konsekvens att den latent skatteskulden minskar.

Transaktionen liknar i stora drag en intern aktieöverlåtelse i aktiebolagssammanhang, men med skillnaden att förvärvaren får använda marknadsvärdet på inventarierna som anskaffningskostnad vid framtida avskrivningar eller en eventuell försäljning. Vidare ses hela transaktionen som en gåva varför överlåtande generation ej utsätts för någon kapitalvinst. Den totala skattebelastningen här uppstår blir därmed avsevärt lägre än vid en renodlad överlåtelse av inkråmet.

5.4.2 Möjlig lösning vid aktiebolag

En intressant möjlighet för en liknande utformning finns även vid verksamhet bedriven i bolagsform. Överlåtande generation överlåter här inkråmet i företaget till ett av övertagande generation nybildat företag. Vid en överlåtelse av ett företags inkråm tillämpas huvudsaklighetsprincipen

⁹⁰ Rå 2003 not 104.

⁹¹ Rå 2001 ref. 2.

⁹² Angående ägaridentitet se nedan under rättsfallsreferaten.

vilken innebär att hela transaktionen skall ses som gåva alternativt köp. På grund av detta torde en överlåtelse till ett pris understigande företags substansvärde alternativt marknadsvärde⁹³ innebära att transaktionen skall ses som en gåva då de subjektiva gåvorekvisiten är uppfyllda.⁹⁴ Principen att en gåva kan anses föreligga mellan två bolag där ägaridentitet ej förekommer fastslogs för första gången genom Larissa Köhler målet NJA 1980 s. 642. Avgörandet har i juridisk doktrin varit väldigt omtvistat och delade meningar råder kring om ett aktiebolag kan anses uppfylla det subjektiva gåvorekvisitet benefik avsikt då ett aktiebolag generellt styrs av vinstmaximering. Det finns dock som jag ser det väldigt många faktorer som pekar på att ett företag kan anses ha en benefik avsikt. RR har exempelvis i dom 2000-04-10 mål nr 2677-2684-1988, det så kallade Pharmaciamálet vägrat avdrag för viss kostnad som svarandebolaget hävdade utgjorde sponsring med motivering att lämnade ersättningar saknade motprestationer och på grund av att de tre civilrättsliga gåvokriterierna var uppfyllda därmed utgjorde gåva.⁹⁵

Ett resonemang kring att ett företag måste kunna uppfylla de subjektiva gåvorekvisiten har tidigare i svensk rätt varit utan betydelse då ingen fördel uppnåts med detta resonemang. Dock har rättsläget ändras med borttagandet av gåvoskatten vilket torde öppna för en konstruktion med avsevärda skattelättnader till följd.

Konsekvensen av att transaktionen ses som gåva blir att det övertagande barnets bolagslikvid kommer att finnas kvar i skalet till det ursprungliga företag som sedan kan likvideras eller säljas vidare till extern köpare. Vederlaget kommer inte att bli utsatt för någon beskattning varför en större behållning av detta kan användas vid kompensation och fortsatt försörjning.⁹⁶ Anskaffningskostnaden på inventarierna för det övertagande bolaget torde uppgå till marknadsvärdet enligt 18:7 IL. Transaktionen innebär därmed en betydlig skattelättnad för familjen vilken lagstiftaren troligtvis förbisett. Viktigt i denna modell är att det är barnets bolag som förvärvar inkråmet och att man på så sätt undviker ägaridentitet. En ytterliggare förutsättning är att villkoren i 23 kap IL är uppfyllda för att undvika uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning av den ursprungliga

⁹³ Det råder i juridisk doktrin delade meningar kring om det är prisets förhållande till företags skattemässiga restvärde alternativt förhållandet till marknadsvärdet som skall användas vid klassificering av fånget enligt huvudsaklighetsprincipen. Pelin och Silfverberg förespråkar det skattemässiga restvärdet och Englund anser att taxerings- och marknadsvärde skall användas. Se Nilsson, Rydin, SkatteNytt (2005), s. 577.

⁹⁴ Rekvisiten torde här vara uppfyllda då det är närstående som äger det övertagande bolaget, se här även HD: s beslut 1995-10-17, SÖ 163, mål nr Ö3958/94 där man kom fram till att de subjektiva gåvorekvisiten var uppfyllda i transaktioner mellan två verksamheter där närstående var delägare. Domen ligger i linje med HD: s ställningstagande i det så kallade Larissa Köhler-målet.

⁹⁵ RR: s motivering i Pharmaciamálet har av många hävdats innebära att man vid prövningen av om en gåva föreligger inte längre kan tillmäta den subjektiva avsikten så stor betydelse utan att prövningen sker på helt objektiva grunder. Se Pahlsson, SkatteNytt (2005), s. 632.

⁹⁶ På grund av att transaktionen som helhet är att betrakta som gåva torde likviden undantas från den sedvanliga bolagsskatten på 28 % då den ej tillhör rörelseresultatet.

ägaren. Vid prissättningen av inkråmet måste man därmed beakta bestämmelsen i 23:10 IL, vilken innebär att försäljningar till pris understigande tillgångars skattemässiga restvärde ändå inkomstskatterättsligt skall anses gjorda till detta belopp. Överlåter man inte inkråmet till ett pris överstigande detta värde skall alltså bolaget beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet för detta belopp vilket innebär att de inblandade går miste om en stor fördel med modellen.⁹⁷

Att förfara på detta sätt skulle med andra ord ge familjen en avsevärd skattelättnad i och med att marknadsvärdet och inte föräldrarnas omkostnadsbelopp blir ingångsvärdet på inventarierna för det övertagande barnet samt att ersättningen ej beskattas i första bolagsledet. Transaktionen innebär också till skillnad om man överlåtit inkråmet genom en ren gåva att en viss likvid erhålls som kan användas för fortsatt försörjning samt kompensation av övriga arvingar.

5.4.3 Rättspraxis

Underprisöverlåtelser av hela näringsverksamheter och dess eventuella inkomstskatterättsliga konsekvenser har i praxis prövats ett flertal gånger. Jag kommer nedan att belysa ett av dessa avgöranden där fråga var om huvudsaklighetsprincipens tillämplande skulle leda till inkomstskatt eller inte. Vidare kommer jag att ge ett par exempel på fall där HD fastslog att ett aktiebolag kan anses uppfylla de civilrättsliga kriterierna för en gåva.

5.4.3.1 RÅ 2004 ref 42

Här var det fråga om en överlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av fastigheter till ett pris som översteg det skattemässiga restvärdet men understeg taxeringsvärdet på tillgångarna skulle föranleda några inkomstskatterättsliga konsekvenser vid transaktionstillfället.

Regeringsrätten uttalade att man tidigare i praxis vid överlåtelser av en hel näringsverksamhet av gåvokaraktär tillämpat huvudsaklighetsprincipen vilket skall leda till att förvärvaren sätts in i givarens ställe och inte utsätts för några inkomstskatterättsliga konsekvenser. Man ansåg att skäl ej förelåg att fråga tidigare praxis varför ingen beskattning skulle ske av överlåtaren.

5.4.3.2 NJA 1995 not. C 43

I målet gåvobeskattades ett aktiebolag på grund av diverse transaktioner mellan två olika aktiebolag, vilka ansågs utgöra gåvor då de civilrättsliga kriterierna för gåva var uppfyllda.

⁹⁷ Nilsson, Rydin, SkatteNytt (2005), s. 673.

5.4.3.3 RR Dom 2000-04-10 mål nr 2982-1996

Här var det fråga om ett bolag kunde medges avdrag för kostnader som man hävdade använts till sponsring. Regeringsrätten uttalade att gränsen mellan en avdragsgill kostnad för att förvärva intäkter och en gåva avgörs av de motprestationer som utgått vid transaktionerna. Kostnaderna ansågs här utgöra avdragsgill sponsring på grund av att man åtnjuttit viss motprestation. Intressant i detta sammanhang är dock inte att avdrag medgavs utan att RR prövade om transaktionen skulle klassificeras som gåva eller sponsring. Man har här alltså indirekt medgett att ett bolag civilrättsligt måste kunna anses ge en gåva.

6 Överlåtelse av Fastighet AB

6.1 Modellföretaget

Jag kommer i det följande kapitlet att försöka klarlägga och jämföra de för och nackdelar som avskaffandet av arvs- och gåvoskatten inneburit på generationsskiftesområdet. För att på bästa sätt åskådliggöra de skillnader som uppstår vid olika typer av förfaranden kommer jag att använda mig av ett fiktivt modellföretag benämnt Fastighet AB.

Fastighet AB är ett familjeägt fåmansföretag. Ägarna av företaget, makarna 1 och 2, har nu för avsikt att överlåta verksamheten till barnet X samtidigt som hans enda syskon Y skall åtnjuta fullständig kompensation av den anledningen att hon ej önskar någon framtida del i företaget. De aspekter som här skall beaktas är därför skattekonsekvenser, den framtida försörjningen för överlåtande generation samt ekonomisk kompensation till barn Y. Marknadsvärdet på aktierna i företaget är 10 000 000 kronor, anskaffningsvärdet/omkostnadsbeloppet 1 000 000 kronor och det skattemässiga restvärdet uppgår till 7 000 000 kronor.

För att på bästa sätt nå en lösning där samtliga tre aspekter fullgörs krävs utförliga jämförelser och beräkningar av diverse transaktioner. En intern aktieöverlåtelse har sina fördelar medan exempelvis en skalbolagstransaktion har sina. Jag kommer under kapitlets gång att ge ytterligare förutsättningar för de inblandade parterna i Fastighet AB samt att även ändra dessa för att just belysa vilka konsekvenser olika förhållanden kan medföra.

6.1.1 Överlåtelse genom gåva

Vid en ren gåvotransaktion av Fastighet AB överlåter helt enkelt föräldragenerationen aktierna villkorslöst till barnet X.

6.1.1.1 Skattekonsekvenser

En överlåtelse genom gåva av aktierna i Fastighet AB till barnet X skulle inkomstskatterettsligt leda till att X skattefritt erhåller samtliga aktier i företaget med en latent skatteskuld på grund av att kontinuitetsprincipen tillämpas, se IL 44:21. Gåvotagaren övertar därmed givarens anskaffningskostnad samt sparad utdelning om någon sådan finns. Överlåtande generation erhåller inte något vederlag vid transaktionen varför kompensation samt fortsatt försörjning är utlämnat till privat finansiering från föräldrar eller genom gåvor där benefik avsikt kan påvisas från det

övertagande barnet X.⁹⁸ Den faktiska skattebelastningen vid transaktionen blir här alltså 0 kronor dock får X vid en framtida överlåtelse endast använda 1 000 000 kr som anskaffningskostnad för aktierna. Om vi antar att en framtida försäljning sker till 20 000 000 kr kommer alltså den skattepliktiga kapitalvinsten för X att landa på 19 000 000 kronor. När barnet Y skall kompenseras vid en ren gåvotransaktion får man därför beakta att värdet på företaget belastas med en latent skattecredit på åtminstone 30 % av skillnaden mellan marknadsvärdet och anskaffningskostnaden, i detta fall 2 700 000 kronor.⁹⁹

6.1.1.2 Slutsatser

De uppenbara fördelar med en gåvotransaktion jämfört med rättsläget innan slopandet av gåvoskatten är att överlåtande generation nu kan förena gåvan med diverse villkor utan någon märkvärd skattemässig förändring.¹⁰⁰

Detta torde innebära att gåvotransaktionerna i framtiden kommer att öka vid generationsskiften då överlåtaren med villkor kan behålla viss kontroll över företaget. En av de största faktorerna som historiskt har inneburit att många fåmansföretag avstått från att planera sitt skifte samt att göra det i god tid är nämligen den överlåtande generationens rädsla för att släppa all kontroll över bolaget. Man kan numera även vid gåvotransaktioner förena dem med villkor och således reglera vilka som skall sitta i den framtida styrelsen samt vem som skall verka som VD i företaget. Vidare finns det numera inget krav på att man skall behålla företaget i fem år, vilket var en förutsättning för lättnadsregelns tillämpning, vilket jag anser kommer att gynna företagsklimatet i framtiden. De framtida ägarna kan därför tidigare släppa in externa ägare och därmed främmande kapital i företaget vilket på sikt torde gynna utvecklingen för småföretagen. Det är nu även fritt fram att på olika sätt utge vederlagsreverser och kompensationsgåvor vid gåvorna för att underlätta för framtida försörjning och compensation. Dock kan det leda till att transaktionen som helhet behandlas som ett blandat fång vilket jag berör nedan. Det man inte heller får glömma bort vid compensation till övriga syskon är att det övertagande barnet ej faktiskt åtnjuter hela marknadsvärdet på företaget utan att det belastas med en skattecredit på minimum 30 % vilken realiserar vid en framtida avyttring av företaget. Då en penninggåva till övriga syskon ej belastas med någon skatt leder detta till att dessa compensationer ej ur rättvisesynpunkt skall uppgå till samma belopp som företagets marknadsvärde.

⁹⁸ Situationen kan vara sådan att det övertagande barnet privat är väldigt förmögen varför han genom privata penninggåvor kan kompensera syskon samt föräldrar vilket troligtvis innebär att den benefika avsikten i ett sådant fall förutsätts då gåvorna kan härledas ur hans privata förmögenhet.

⁹⁹ Ägaren X kan vid en framtida försäljning drabbas av fåmansföretagsreglerna vilka under vissa förutsättningar innebär en skattebelastning upp till ca 42 % av kapitalvinsten, se 57 kap. IL samt Tjernberg (2000), s.88.

¹⁰⁰ Incitamentet att ge gåvor förbehållslöst kvarstår nu endast på grund av risken att drabbas av inkomstskatt. Vissa villkor behandlas rent skattemässigt som om ett vederlag utgått vid transaktionen vilket kan innebära att transaktionen delvis eller i helhet kan behandlas som ett köp vid delnings- alternativt huvudsaklighetsprincipens tillämpning.

6.1.2 Överlåtelse genom blandat fång

En överlåtelse av ett familjeägt företag sker ofta genom blandade fång. Man talar om ett blandat fång då en viss del av transaktionen anses vara benefik och en viss del onerös. Exempel på sådana situationer är som i fallet ovan då en gåvotransaktion innehållande vissa villkor medför att någon form av vederlag har lämnats, men i de allra flesta exempel består det av en så kallad underprisöverlåtelse, vilken innebär att företaget överlåts till ett pris understigande marknadsvärdet. Detta sker oftast på grund av att överlåtande generation är beroende av fortsatt försörjning samt att övriga syskon skall kompenseras. En underprisöverlåtelse av aktierna Fastighet AB till X skulle innebära att delningsprincipen tillämpas. En viss del behandlas som gåva och en viss del som köp. Överlåtande generation blir här utsatt för en kapitalvinstskatt och X får en anskaffningskostnad beroende av hur stor del som ses som köp och hur stor del som gåva.

6.1.2.1 Skattekonsekvenser

Om vi antar att marknadsvärdet på aktierna är 10 000 000 kronor och de överlåts till X för 5 000 000 kronor kommer delningsprincipens tillämpande leda till att halva transaktionen ses som köp och den andra halvan som gåva. Överlåtande generation kommer alltså att få använda halva sin anskaffningskostnad vid uträkning av sin kapitalvinst på den halvan av företaget som anses säljas.

Detta får följande resultat:

Kapitalvinst, 5 000 000kr – 500 000 kr = 4 500 000

Denna vinst kommer alltså att bli skattepliktig för föräldrarna vid transaktionstillfället upp till ca 42 % beroende av 57 kap. IL.¹⁰¹ Resterande halvan av aktierna anses överlåten genom gåva där skattecredit ges till en framtida försäljning, IL 44:21. X kommer skatterättsligt att anses ha förvärvat företaget för en anskaffningskostnad uppgående till 5 500 000 kr. Hälften av aktierna har han betalat 5 000 000 kronor och på den andra halvan tillämpas kontinuitetsprincipen vilken innebär att föräldrarnas anskaffningskostnad på 500 000 kr används.

6.1.2.2 Slutsatser

Vid ett generationsskifte genom en underprisöverlåtelse kommer till skillnad från en ren gåvotransaktion föräldrarna att behöva erlagga en kapitalvinstskatt samtidigt som det övertagande barnet X erlägger en köpeskilling uppgående till 5 000 000 kronor. Föräldrarna kommer vid en sådan transaktion att få ett visst vederlag att användas till kompensation samt fortsatt försörjning. Transaktionen är således användbar då ett visst vederlag krävs för dessa två ändamål, dock innebär den en högre

¹⁰¹ De så kallade 3:12 reglerna berörande beskattning vid fämansföretag kommer vid årsskiftet 05/06 att ändras vilket jag dock ej behandlar i denna uppsats.

skattekostnad vid transaktionstillfället samt att X måste finansiera förvärvet på 5 000 000 kr privat eller genom en extern långivare. För att ett generationsskifte genom en underprisöverlåtelse över huvudtaget ska vara ekonomiskt försvarbar för familjen krävs dock att man beaktar villkoren i 23 kap IL för att inte riskera att utsättas för en uttagsbeskattning enligt 22 kap IL.¹⁰² Jämfört med rättsläget innan slopandet av arvs- och gåvoskatten innebär numera ett blandat fång ingen gåvoskatt vilket torde innebära allt fler generationsskiften genom blandade fång. Ett blandat fång innebär innan avskaffandet av gåvoskatten dels att överlåtarna fick erlagga en kapitalvinstskatt samt att en viss del gåvobeskattades till marknadsvärdet på tillgångarna.¹⁰³

6.1.3 Överlåtelse genom intern aktieöverlåtelse

Vid en intern aktieöverlåtelse av Fastighets AB bildar föräldrarna först ett nytt bolag Fastighet 2 AB. Ett stort problem som måste lösas vid den interna aktieöverlåtelse är på vilket sätt det nya bolaget skall kunna finansiera köpet av andelarna i Fastighet AB. AB 2 kommer efter registrering av föräldrarna endast att innehålla aktiekapitalet på 100 000 kronor varför en ersättning i form av revers är det enda tänkbara.¹⁰⁴ När koncernen mellan de två olika företagen bildats kan bolag 2 således amortera och utföra räntebetalningar till ägaren A genom skattefria utdelningar och koncernbidrag från bolag 1. I framtiden kan även en fusion av bolag 1 och 2 ske vilket underlättar utnyttjandet av vinstmedlen från Fastighet AB. Amorteringar och räntebetalningar kan därefter ske direkt från det övertagande bolaget. Fusionen minskar även de administrativa kostnaderna för övertagaren i och med slopade koncernbokslut och interna avräkningar.¹⁰⁵ Ett annat stort problem är att bestämma till vilket värde reversen skall sättas. Värdet skall kunna tillgodose den ursprungliga ägarens fortsatta försörjning, kunna kompensera övriga arvingar samt inte utlösa för stora skattekonsekvenser.

Det finns en rad olika priser som man kan använda men som jag ser det bör vederlaget sättas markant under Fastighets AB:s marknadsvärde (10 000 000). Ett pris överstigande marknadsvärdet eller till samma belopp för med sig fler nackdelar än fördelar. Kapitalvinsten för överlåtaren kommer att bli kännbart hög, förtäckt lön kan bli aktuell vid ett överpris och man sätter familjeföretagets framtid på spel (man skulle ha lika mycket tillgångar som skulder i bolaget). Normalt är därför att hitta ett pris understigande marknadsvärdet men överstigande omkostnadsbeloppet. Vid en försäljning av aktier under marknadsvärdet gäller som huvudregel delningsprincipen, vilken innebär att en viss del behandlas som gåva och en viss del som köp.

¹⁰² Se ovan under 3.2.

¹⁰³ HD fastslog i NJA 1986 s. 727 att ett blandat fång var att likställa med ett otillåtet förbehåll varför lätnadsregeln ej kunde tillämpas i dessa fall.

¹⁰⁴ Man skulle kunna tänka sig att det nya bolaget tar ett banklån, detta skulle dock medföra att en stor del av fördelarna med modellen gick förlorade. Se här resonemang ovan kring avdragsgill ränta under 4.2.1.

¹⁰⁵ Sund (2001), s. 361.

Transaktionen vid en intern aktieöverlåtelse sker dock rent internt (det råder ägaridentitet) vilket gör att en gåva rent subjektivt ej kan anses föreligga.¹⁰⁶ Detta medför att man inte tillämpar delningsprincipen på överlåtelsen på grund av att något blandat fång ej föreligger varför ett pris understigande marknadsvärdet endast blir föremål för kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren.¹⁰⁷

Ägaridentiteten har ytterliggare en avsevärd fördel nämligen att den utesluter en eventuell skalbolagsbeskattning enligt 49a: 12 2 st §.¹⁰⁸ Det är även viktigt att sätta ett pris överstigande säljarens omkostnadsbelopp för att undvika uppräknig av köpeskillingen enligt 53 kap IL.

Beskattningskonsekvenserna för ägaren blir således att han skall kapitalvinstbeskattas samt även erlägga förmögenhetsskatt enligt 3 § SFL. Dessa direkta skattekostnader måste snarast möjligt tillgodogöras ägaren varför storleken på reversen även är beroende av hur mycket vinstmedel det nya aktiebolaget kan tillgodogöra sig från det gamla företaget. Amorteringar och räntebetalningar innan en gåvotransaktion till X medför att företagets substansvärde minskar. Detta hade större betydelse förr då substansvärdet var av avgörande betydelse vid gåvoskatten men nu torde det endast få betydelse för rättviseaspekten. På grund av de direkta skatter som föräldragenerationen kommer att drabbas av skall det första steget i den interna aktieöverlåtelsen ske i slutet av året för att minimera räntekostnader det året då koncernbidrag ej är möjliga enligt 35 kap. På grund av det anförda anser jag att föräldrarna skall genomföra en intern aktieförsäljning till priset av cirka 5 000 000 kronor.

6.1.3.1 Skattekonsekvenser

Om vi antar att försäljningen av aktierna sker till det nya bolaget genom ett utställande av en revers till de gamla ägarna på 5 000 000 kr innebär det att de gör en kapitalvinst på 4 000 000 kronor. Kapitalvinsten blir beskattad till 30 alternativt ca 40 % beroende av hur de båda ägarnas andelar kvalificeras enligt 57 kap IL. Om vi utgår från en beskattning på 30 % innebär det att de under det första året skall kunna finansiera en kapitalvinstskatt på ca 1 200 000 kr.¹⁰⁹ Vidare kommer reversen att bli föremål för en eventuell förmögenhetsskatt för föräldrarna. Förmögenhetsskatten regleras i 3 § SFL. Det är dessa två skatter som måste finansieras för föräldrarna redan det första året. På grund av att koncernbidrag mellan det nya bolaget och Fastighet AB ej är möjliga under det första året och därmed möjligheterna att finansiera skatterna genom amorteringar på reversen kvarstår endast finansiering genom privata medel eller ett externt lån. Förmögenhetsskatt

¹⁰⁶ NJA 1980 s. 642 I.

¹⁰⁷ Sund (2001), s. 332.

¹⁰⁸ Rå 2003 ref. 68.

¹⁰⁹ Har ägaren innehaft kvalificerade andelar samt varit verksam i betydande omfattning i företaget sker en skattemässig uppdelning av kapitalvinsten i inkomstlagen tjänst och kapital, vilket ger en genomsnittlig skatt på cirka 42 % av det belopp som överstiger gränsvärdet IL 57:7.

uttas på förmögenhet för makar överstigande 2 000 000 kr till en skattesats på 1,5 %.¹¹⁰ Förmögenhetsskatten på reversen kommer därför det första året att uppgå till ca 45 000kr.¹¹¹ Det totala skattebeloppet som överlåtande generation blir förpliktiga till att betala år ett är alltså ca 1 245 000 kr.

Den stora fördelen med transaktionen är dock den lågbeskattade ränteinkomst som föräldrarna åtnjuter vid räntebetalningar på reversen från företag 2. Beskattningen på dessa kommer endast att träffas av en 30 % kapitalskatt. Det kan jämföras med om överlåtande generation valt att ta ut dem som tjänsteinkomst ur bolaget då de troligtvis skulle drabbas av en 42 % beskattning plus att företaget skulle bli tvunget att erlægga sociala avgifter på beloppen.¹¹² Nu kan man istället spara pengarna i bolaget och ta ut dem löpande genom räntebetalningar på reversen vilka är avdragsgilla för företaget och endast 30 % beskattade för föräldrarna.

En ytterliggare fördel med den tekniska utformningen vid en intern aktieöverlåtelse är de tre stegen som används och att man därigenom vid den första onerösa överlåtelsen kan uppnå ägaridentitet mellan bolagen.

På grund av att ägaridentitet här föreligger uppnås en ytterliggare fördel nämligen att man till skillnad från vid en tillämpning av delningsprincipen får använda hela omkostnadsbeloppet vid beräkningen av kapitalvinsten för föräldrarna. Om överlåtelsen skett direkt till ett av barnen ägt bolag för ett pris på 5 000 000 kr hade delningsprincipen lett till att hälften ansetts förvärvat genom köp och hälften genom gåva. Detta skulle skattemässigt innebära att föräldrarna endast fått använda hälften av sitt omkostnadsbelopp vid beräkning av kapitalvinsten som då hade uppgått till 4 500 000 kronor. I och med ägaridentiteten uppstår istället en kapitalvinst för föräldrarna på 4 000 000 kr. Sammantaget har man på grund av den tekniska utformningen med flera steg i den interna aktieöverlåtelsen sparat ca 150 000 kr¹¹³ för föräldrarna i kapitalvinstskatt.¹¹⁴ Trots att gåvoskatten och lätttnadsregelns krav på gåva av all givarens rätt till verksamheten är borttagen kvarstår därmed starka incitament med att fortfarande använda sig av den ursprungliga utformningen av den interna aktieöverlåtelsen och inte överlåta aktierna direkt till ett av barnen ägt bolag. Det övertagande barnet X kommer att förvärva bolag två genom gåva varför han ej utsätts för någon beskattning vid transaktionstillfället. Vid gåva tillämpas kontinuitetsprincipen varför han får ett omkostnadsbelopp uppgående till likviden på reversen, registreringskostnad av Fastighet 2 AB samt eventuella förbättringskostnader han haft till bolaget.¹¹⁵

¹¹⁰ Se 19 och 20 § § SFL.

¹¹¹ $5\,000\,000 - 2\,000\,000 = 3\,000\,000 * 1,5\% = 45\,000$ kr, detta om vi endast räknar på förmögenheten tillhörande försäljningen.

¹¹² Angående beskattningen vid utdelning i fåmansföretag se 57 kap. IL För en höginkomsttagare landar skatten på ca 42 % ifall försäljningen drabbas av fåmansföretagsreglerna, se Lodin (2004), s. 426.

¹¹³ Om vi räknar på att skattesatsen för föräldrarna uppgår till 30 % innebär en kapitalvinst på 500 000 kr mindre en faktisk vinst på 150 000 kr.

¹¹⁴ Silfverberg, SkatteNytt (2005), s. 23.

¹¹⁵ IL 44:14.

6.1.3.2 Slutsatser

Ett generationsskifte av Fastighet AB genom en intern aktieöverlåtelse kommer år ett att innebära en viss belastning genom eventuell förmögenhetsskatt och kapitalvinst för föräldragenerationen. Dock innebär den att de i framtiden kommer att kunna tillgodogöra sig likvida medel till en låg beskattning. Dessa kan i sin tur användas till den dagliga försörjningen av dem själva samt till kompensation till syskon Y. De problem som den interna aktieöverlåtelsen ställer till är hur skatterna skall finansieras det första året, vilket dock tämligen enkelt torde kunna lösas genom ett extern banklån som sedan betalas år två med hjälp av en amortering från det nya bolaget då det är möjligt att tillgodogöra sig likvida medel ur Fastighet AB.

6.1.4 Överlåtelse genom skalbolagstransaktion

En skalbolagstransaktion av Fastighet AB skulle ske genom att föräldrarna överlåter inkråmet i företaget till ett av dem nystartat företag. Verksamheten ligger efter en sådan inledande transaktion i det nystartade bolaget Fastighet 2 AB vilket sedan överläts till barnet X genom gåva. Transaktionen innebär att föräldrarna kvar i sin ägo har det ursprungliga skalet till Fastighet AB. Detta kommer numera endast att innehålla beskattade och obeskattade reserver. För att tillgodogöra sig dessa medel privat finns det två skatterättsliga vägar, nämligen en försäljning av skalbolaget till en utomstående köpare eller genom en likvidation av företaget. Vid en försäljning av skalbolaget måste hänsyn tas till de nya skalbolagsreglerna i 49 a kap IL, och framförallt den så kallade ventilen i 12 §. Försäljningspriset kan troligtvis inte överstiga 71 % av värdet på Fastighets AB: s likvida tillgångar om man vill undvika att drabbas av skalbolagsbeskattningen.¹¹⁶ Vid en eventuell likvidation bolagsbeskattas företagets tillgångar med 28 % för att sedan kapitalvinstbeskatta föräldrarna. Diskrepansen mellan Skatterättsnämndens avgörande, där en ersättning på 72 % av ett företags likvida medel utsattas för skalbolagsbeskattning, och propositionen, där en ersättning upp till 75 % av värdet på ett företags likvida medel skulle anses omfattas av ventilen, torde innebära att en likvidation är att rekommendera trots den lilla nackdel som en likvidation rent skattemässigt innebär för de inblandade. Allt för att inte drabbas av skalbolagsbeskattningen i 49 a kap. IL då den innebär en beskattning såsom om de inblandade bedrivit den som passiv näringsverksamhet.

6.1.4.1 Skattekonsekvenser

I det första ledet i skalbolagstransaktionen anser jag att överlåtelsen av inkråmet till det nystartade Fastighet 2 AB skall ske till ett värde av cirka

¹¹⁶ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked 2003-05-13, där en ersättning uppgående till 72 % av ett företags likvida medel ej ansågs omfattas av ventilen i 49a: 12 IL.

8 000 000 kr.¹¹⁷ Fastighet AB innehåller således försäljningslikviden som är en obeskattad reserv uppgående till 8 000 000 kr samt övriga beskattade och obeskattade sådana. Det som kvarstår för föräldrarna att göra är antingen att likvidera eller sälja det ursprungliga företaget. Vid en försäljning av företaget kan en ersättning uppgående till 71 % av företagets likvida medel uttas alternativt en högre sådan om en skalbolagsdeklaration lämnas av köparen. Dock torde ett lämnande av en sådan deklaration innebära att den marknadsmässiga ersättningen för obeskattade och beskattade vinstmedel avsevärt minskar.

Skulle företaget säljas till ett pris överstigande 72 % av dess likvida medel skulle det troligen drabbas av en skalbolagsbeskattning. Denna innebär att ägarna beskattas som om de bedrivit en passiv näringsverksamhet, oavsett om de varit passiva eller aktiva i företaget. En passiv näringsverksamhets beskattning innebär att hela köpeskillingen skall beskattas med såväl statlig och kommunal inkomstskatt samt särskild löneskatt.¹¹⁸ Att drabbas av en skalbolagsbeskattning innebär inte endast att man utsätts för ett högt skattetryck utan det medför även att möjligheterna till kvittning mot underskott av annan näringsverksamhet går förlorad för ägaren. Alternativet till en försäljning är en likvidation av Fastighet AB. Vid en likvidation beskattas företagets tillgångar med 28 % (däribland försäljningslikviden). När bolagsskatten erlagts behandlas likvidationen som om en försäljning skett av företaget till marknadspris. Föräldrarna får här alltså en kapitalvinst uppgående till marknadsvärdet på företaget vid likvidationen minskad med deras anskaffningskostnad på 1 000 000 kr. Denna vinst kommer att beskattas med en skattesats om 30 alternativt ca 42 %.¹¹⁹

Det övertagande barnet kommer vid ett användande av skalbolagstransaktionen aldrig att utsättas för någon direkt skatt oberoende av om föräldrarna väljer att likvidera alternativt sälja skalbolaget. Överlåtelsen av Fastighet 2 AB sker genom gåva till X vilket innebär att kontinuitetsprincipen tillämpas, varför de enda skattekonsekvenser som uppkommer är en eventuell latent skatteskuld.¹²⁰ Syskonet Y är även i denna modell beroende av att hon kompenseras genom en penninggåva från föräldragenerationen efter en eventuell likvidation eller försäljning av skalet.

¹¹⁷ Vi antar här att marknadsvärdet på inkråmet är ca 8 000 000 kr, marknadsvärdet på hela företaget är ju 10 000 000 kronor.

¹¹⁸ Statlig och kommunal inkomstskatt uttas i högsta skiktgränsen med 56 % medan löneskatt skall utgå med 24,26 % enligt 2 § Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

¹¹⁹ Har ägaren innehaft kvalificerade andelar samt varit verksam i betydande omfattning i företaget sker en skattemässig uppdelning av kapitalvinsten i inkomstlagen tjänst och kapital, vilket ger en genomsnittlig skatt på cirka 42 % av det belopp som överstiger gränobeloppet, se IL 57:7.

¹²⁰ Till skillnad från en ren gåvotransaktion är här företaget förhållandevis nybildat varför någon skattecredit ej torde finnas. Företaget har ju betalt marknadsvärdet för inkråmet från Fastighet AB.

6.1.4.2 Slutsatser

Incitamenten med ett generationsskifte genom en skalbolagstransaktion torde i och med den nya lagstiftningen i IL 49a kap. samt efter avskaffandet av arvs- och gåvoskatten avsevärt ha avtagit. Att drabbas av en passiv näringsverksamhets beskattning innebär en allt för hög skattebelastning för att det skall vara värt risken att laborera med externa försäljningar av skalbolaget. Detta innebär att en likvidation vid avsaknad av en skalbolagsdeklaration torde vara det alternativ som kvarstår för de ursprungliga ägarna. Då den innebär en avsevärd mindre skatteförmån än den ersättning som kunde uppnås vid extern försäljning på 90-talet samt att gåvoskatten numera helt är borttagen torde innebära att skalbolagstransaktionerna blir allt färre. Att använda sig av en skalbolagstransaktion har alltid varit förknippat med badwill i affärslivet varför dagens skatteklimat med skalbolagslagstiftning samt avsaknad av arvs- och gåvoskatt torde innebära att man använder sig av alternativa modeller såsom en intern aktieöverlåtelse eller renodlade gåvor vid generationsskiften av familjeägda bolag.

6.1.5 Överlåtelse genom en alternativ generationsskiftesmodell

Enligt denna modell skall det övertagande barnet starta ett nytt företag till vilket överlåtande generation säljer inkråmet i Fastighet AB. Situationen liknar den vid en överlåtelse genom en traditionell vinstbolagstransaktion men med den skillnad att man överlåter inkråmet direkt till ett av barnets nystartade bolag. Eftersom överlåtelsen sker till ett bolag där ej ägaridentitet med det ursprungliga föreligger kan således en benefik avsikt påvisas. Detta innebär att den inledande transaktionen efter en tillämpning av huvudsaklighetsprincipen i helhet skatterättsligt behandlas som en gåva. Då gåvoskatten är borttagen leder det inte till någon skatt alls vid transaktionstillfället för de inblandade.

6.1.5.1 Skattekonsekvenser

Om vi antar att det skattemässiga restvärdet på inkråmet i Fastighet AB uppgår till 5 000 000 kr och marknadsvärdet på detsamma till 8 000 000 kr skall försäljningen av inkråmet ske till ca 5 500 000 för att vara säker på att huvudsaklighetsprincipens tillämpning får till resultat att gåva föreligger.

X får alltså externt finansiera köpet på 5 500 000 kr men han torde dock enligt IL 18:7 få använda marknadsvärdet på inventarierna vid framtida avskrivningar eller en eventuell avyttring av dessa. Den överlåtande generationen kommer således i sin ägo ha kvar skalet till familjeföretaget vilket numera innehåller en obeskattad likvid på 5 500 000 samt övriga beskattade och obeskattade reserver. De kan för att tillgodogöra sig medlen använda sig av en frivillig likvidation eller en extern försörjning.

Vid en sådan transaktion måste dock även 22 och 23 kap IL beaktas för att inte överlåtaren skall drabbas av en uttagsbeskattning.

Vid en ren gåvotransaktion skulle X ha fått ett ingångsvärde på 1 000 000 kr enligt huvudsaklighetsprincipen men här innebär 18:7 IL att marknadsvärdet på inventarierna används vilket innebär en högre anskaffningskostnad.

6.1.5.2 Slutsatser

En överlåtelse genom den alternativa skalbolagstransaktionen innebär att ett vederlag erhålls av den överlåtande generationen samtidigt som det övertagande barnet får använda sig av marknadsvärdet på inventarierna vid tidpunkten av förvärvet enligt IL 18:7. Detta innebär att han torde få uppräknat det överlåtande bolagets anskaffningsvärde med det belopp som belöper på inventarierna vilket därmed innebär en förmånligare skattemässig situation för X jämfört vid en strikt tillämpning av kontinuitetsprincipen.

Modellen är dock mest fördelaktig om vi antar att verksamheten hos föräldrarna är bedriven såsom enskild näringsverksamhet. Om vi antar att de personligen äger tillgångarna exempelvis fastigheter för att kunna utnyttja en maximal räntefördelning i verksamheten innebär det att avsevärda skattefördelar här kan uppnås.

En överlåtelse av fastigheterna till ett pris understigande marknadsvärdet skulle i ett sådant fall leda till att hela överlåtelsen skatterättsligt behandlades som en gåva.¹²¹ Innebörden av detta skulle vara att inga inkomstskatterättsliga konsekvenser drabbar föräldrarna vid en eventuell överlåtelse. De skulle med andra ord kunna erhålla en ersättning som överstiger deras anskaffningskostnad utan att drabbas av en kapitalvinstskatt. Dock skall ersättningen i dessa fall lämnas till ett värde mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet för att inte 53 kap. 2 och 3 § § IL skall tillämpas. Vederlaget som skattefritt erhålls av föräldrarna kan sedan användas för fortsatt försörjning samt kompensation till syskon Y.¹²²

¹²¹ RÅ 2004 ref 42

¹²² Silfverberg, SkatteNytt nr 9 (2005), s. 498.

7 Avslutande kommentarer

Jag har i uppsatsen redogjort för de mest frekvent använda metoderna för ett generationsskifte av ett familjeägt bolag. Det man slutligen kan säga om de skatterättsliga konsekvenserna som i framtiden kommer att drabba de inblandade parterna vid ett skifte är att förfarandet i och med avskaffandet av lagen om arvs- och gåvoskatt avsevärt förenklats vilket innebär att förutsebarheten samt möjligheten till att styra och tillmötesgå de olika faktorerna ökar för de inblandade.

Det skatterättsliga klimatet vid ett generationsskifte underlättas till stor del då de inblandade parterna ej behöver oroa sig för gåvoskatt. De olika verktygen som kan användas är många och för alla med sig olika konsekvenser. Det är dock fortfarande ytterst viktigt att man i detalj planerar och tar juridisk expertis till hjälp för ett framtida skifte. De fördelar som på detta sätt kan uppnås är alla värda att betala det lilla extra för.

Jag har i uppsatsen beskrivit och analyserat fem olika modeller som den överlåtande generationen kan företa för att säkerställa sin framtida försörjning, kompensera de övriga syskonen samt att tillskifta det övertagande barnet företaget till ett rimligt skattebelopp. De olika modellerna har alla stora fördelar men den allra förmånligaste torde vara den interna aktieöverlåtelsen. Dess största fördel är den skattelättnad som uppstår vid den enkelbeskattade räntebetalningen. Modellen har också i och med RÅ 2003 ref. 68 undantagits från möjligheten att träffas av skalbolagsreglerna vilket eliminerar ett stort orosmoment vid skiftet. Vidare kan den interna överlåtelsen tillgodose rättviseaspekten barnen emellan i större utsträckning än övriga transaktioner. Problemet i exempelvis skalbolagstransaktionen ligger i det förvärvande bolagets finansiering av inkråmet. Här torde en revers ej kunna användas lika effektivt med tanke på att den påverkar överlåtarens möjlighet att hitta en köpare till skalet samt att den även skall beaktas vid en likvidation. Innebörden blir således att köpet av inkråmet måste finansieras genom beskattade privata medel eller genom en extern långgivare.

När det gäller förslaget till den alternativa skalbolagstransaktionen torde stor osäkerhet råda om den skulle accepteras i praktiken. Det sker vid en tillämpning av denna en uppenbart orimlig skattefördel vilken rättstillämparen troligtvis ej förutsatt. Den osäkerhet som råder kring om ett företag överhuvudtaget kan anses inneha en benefik avsikt anser jag dock vara obefogad. Regeringsrätten har som jag visat i uppsatsen i ett flertal avgöranden slagit fast att ett företag kan anses inneha en benefik avsikt. Det har diskuterats i juridisk doktrin om det ovannämnda Larissa Köhler målet öppnar för en sådan tolkning men tillsammans med avgörandena i det så kallade Pharmacia målet samt i NJA 1995 not C 43 torde denna fråga vara avgjord. Att gåvoskatten nu avskaffats och att avgörandena därmed innebär en fördel för de inblandade privatpersonerna är inte skäl nog att vid en

framtida prövning underkänna företagens benefika avsikter.¹²³ Detta talar för att stora skattefördelar uppnås vid en tillämpning av modellen. Dock finns det faktorer som talar för att rättstillämparen vid ett framtida förhandsavgörande kommer att underkänna ovannämnda modell, alternativt att fastställa att ersättningen oberoende av storlek skall vara underlag för kapitalvinstberäkning.

En intressant tankegång kring denna konstruktion är att en överlåtelse till ett pris överstigande det skattemässiga restvärdet och huvudsaklighetsprincipens koppling till marknadsvärdet i framtida praxis kommer att få vika för 23 och 53 kap. Innebörden av detta skulle vara att en underprisöverlåtelse av hel näringsverksamhet till ett värde mellan det skattemässiga restvärdet och marknadsvärdet ändå skulle innebära att transaktionen inkomstskatterättsligt behandlades som ett köp upp till det skattemässiga värdet i enlighet med 23:10 alternativt till omkostnadsbeloppet enligt 53 kap. Ett sådant avgörande skulle då undanröja huvudsaklighetsprincipens legitimitet vid avyttringar av hela verksamheter eller verksamhetsgrenar. Vi skulle med andra ord få en typ av blandade överlåtelser där varken delnings- eller huvudsaklighetsprincipen tillämpades, utan istället en situation där lagens 23- och 25 kap. endast styrde klassificeringen.

Sammantaget kan sägas att det nya skatterättsliga klimat som råder vid generationsskiftet av familjeägda bolag vid en noga planering öppnar för transaktioner där skattebördan för de inblandade kommer att bli helt överkomliga. Skattebelastningen vid generationsskiftet styrs efter den 1 januari 2005 numera endast av inkomstskatterätten vilket för de inblandade innebär ett avsevärt mindre komplext förfarande. Dock får man vid ett stundande skifte ej glömma bort att försöka tillgodose de övriga icke juridiska faktorer såsom de ekonomiska och de psykologiska.

Möjligheten finns därmed idag för den äldre generationens fåmansföretagare att överlåta företaget vidare i familjen förenat med diverse villkor vilka innebär att både de ekonomiska och psykologiska aspekterna kan tillgodoses samt att företagets framtid i sig ej riskeras.

Avslutningsvis måste sägas att det nya skatteklimatet som råder på området efter den 1 januari 2005 är ett led mot ett företagsammare Sverige. De små företagen kan i och med den minskade skattebelastningen vid generationsskiftet leva vidare under ledning av nästkommande generation. Detta kommer i sin tur förhoppningsvis gynna sysselsättningen och välfärden i samhället vilket jag hoppas i framtiden kan leda till ett konkurrenskraftigare Sverige i dagens internationellt hårda skatterättsliga klimat.

¹²³ Att företag kunde anses uppfylla de civilrättsliga gåvorekvisiten innebar innan avskaffandet av gåvoskatten endast att beskattningen vid dessa transaktioner blev än hårdare.

Käll- och litteraturförteckning

Carlsson, Magnus, Silfverberg, Christer och Stenman, Olle. (1999). *Generationsskiften och blandade fång: om gåvotransaktioner som innehåller villkor om vederlag*, Stockholm: Norstedts juridik.

[Citeras: Carlsson, Silfverberg, Stenman (1999)]

Danielsson, Hans och Sund, Lars-Göran. (2005). *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, Uppsala: Iustus Förlag AB.

[Citeras: Danielsson, Sund (2005)]

Englund, Göran och Silfverberg, Christer. (2001). *Beskattning av arv och gåva*, Stockholm: Norstedts juridik.

[Citeras: Englund, Silfverberg (2001)]

Hydén, Sverker och Wiberg, Lars. (2004). *Generationsskifte i familjeföretag*, Näsviken: Björn Lunden Information.

[Citeras: Hydén, Wiberg (2004)]

Lodin, Sven- Olof. (2005). *Inkomstskatt en läro- och handbok i skatterätt*, Lund: Studentlitteratur.

[Citeras: Lodin (2005)]

Lunden, Björn och Svensson, Ulf. (2005). *Fåmansföretag: [skatteregler och skatteplanering]*, Näsviken: Björn Lunden Information.

[Citeras: Lunden, Svensson (2005)]

Sandström, Torsten. (2005). *Svensk aktiebolagsrätt*, Stockholm: Norstedts juridik.

[Citeras: Sandström (2005)]

Seth, Staffan och Tjäder, Clas. (2005). *Slopad arvs- och gåvoskatt: om nya möjligheter och ändrad planeringen*, Stockholm: Raster förlag.

[Citeras: Seth, Tjäder (2005)]

Sund, Lars-Göran. (2001). *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag*, Uppsala: Iustus Förlag AB.

[Citeras: Sund (2001)]

Tjernberg, Mats. (2000). *Beskattning av fåmansföretag*, femte upplagan. Lund: Studentlitteratur.

[Citeras: Tjernberg (2000)]

Offentligt tryck

Prop. 1974:185. *Med förslag om vissa skattelättnader vid gåva av familjeföretag.*

Prop. 2002/03:96. *Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.*

Prop. 2001/02:165. *Skatteregler mot handel med skalbolag.*

Prop. 1989/90:110. *Reformerad inkomst och företagsbeskattning.*

Prop. 1998/99:15. *Omstrukturering och beskattning.*

Periodisk skrift

Bjuggren, Per-Olof och Sund, Lars-Göran. *Organisering av generationsskifte i små och medelstora familjeföretag*, SkatteNytt nr 7-8 2003.

[Citeras: Bjuggren, Sund, SkatteNytt (2003)]

Gäverth, Leif. *Frågor kring förvärvarens anskaffningsvärde när säljaren överlåter till underpris*, SkatteNytt nr 1-2 2005.

[Citeras: Gäverth, SkatteNytt (2005)]

Gäverth, Leif. *Skatteregler mot handel med skalbolag*, SkatteNytt nr 7-8, 2002.

[Citeras: Gäverth, SkatteNytt (2002)]

Nilsson, Peter och Rydin, Urban. *Generationsskifte i enskild näringsverksamhet – fångesklassificering med inriktning på överföring av sparad ränte- fördelning och fonder*, SkatteNytt nr 11 2005.

[Citeras: Nilsson, Rydin, SkatteNytt (2005)]

Nilsson, Peter. *Begreppet verksamhetsgren - ett verkligt tolkningsproblem*, SkatteNytt nr 12 2003.

[Citeras: Nilsson, SkatteNytt (2003)]

Påhlsson, Robert. *Avdrag för sponsring*, SkatteNytt nr 11 2000.

[Citeras: Påhlsson, SkatteNytt (2000)]

Silverberg, Christer. *Slopad arvs- och gåvoskatt* SkatteNytt nr 1-2, 2005.

[Citeras: Silverberg, SkatteNytt (2005)]

Silverberg, Christer. *Blandade överlåtelser av näringsfastigheter till aktieföretag*, SkatteNytt nr 9, 2005.

[Citeras: Silfverberg, SkatteNytt nr 9 (2005)]

Silverberg, Christer. *Ny lagstiftning på arvs- och gåvoskatteområdet*, SkatteNytt nr 1-2 2004.

[Citeras: Silfverberg, SkatteNytt (2004)]

Silverberg, Christer. *Arvs- och gåvoskatt*, SkatteNytt nr 6 2003.

[Citeras: Silfverberg, SkatteNytt (2003)]

Silverberg, Christer. *3:12-utredningens förslag om generationsskiften*, SkatteNytt nr 10 2002.

[Citeras: Silfverberg, SkatteNytt (2002)]

Sund, Lars-Göran. *Beskattning av generationsskiften av familjeägda aktiebolag - Ett par rättspolitiska inlägg*. SkatteNytt nr 5 2004.

[Citeras: Sund, SkatteNytt (2004)]

Tikka, Kari S. *Om principer vid tolkning av skattelag*, SkatteNytt nr 11 2004.

[Citeras: Tikka, SkatteNytt (2004)]

Vikström, Egon. *Nyheter på lagstiftningsområdet*, SkatteNytt nr 12 2005.

[Citeras: Vikström, SkatteNytt (2005)]

Virin, Niclas. *Vad är en verksamhetsgren?*, SkatteNytt nr 4 2004.

[Citeras: Virin, SkatteNytt (2004)]

Elektroniska Källor

http://fm2.nutek.se/forlag/pdf/b_2004_02.pdf

2006-01-25

www.nsf.net

2005-11-10

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten

RÅ 1992 ref. 56

RR Dom 2000-04-10 mål nr 2677-2684-1988

RR Dom 2000-04-10 mål nr 2982-1996

RÅ 2001 ref. 2

RÅ 2003 ref. 68

RÅ 2003 not. 104

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2004 ref. 42

Nytt Juridiskt Arkiv

NJA 1980 s. 642 1

NJA 1986 s. 727

NJA 1988 s. 357

NJA 1995 not. C 43

HD: s beslut 1995-10-17, SÖ 163, mål nr Ö3958/94

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2003-05-13