



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Daniel Brohall

Köp, gåva eller mittemellan?

– En studie om fångesklassificering och kontinuitetsprincipen vid
underprisöverlåtelser

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: period 1 VT 2016

Innehållsförteckning

Summary	1
Sammanfattning	2
Förkortningar	3
1. Inledning	4
1.1 Problembakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	9
2. Allmänt om kontinuitetsprincipen	10
2.1 Kontinuitetsprincipens innebörd	10
2.2 Kontinuitet vid omstruktureringar	11
2.3 Allmänt om kontinuitet vid gåvoöverlåtelser	12
2.3.1 Inkomstslaget kapital	12
2.3.2 Inkomstslaget näringsverksamhet	14
2.3.2.1 Lagreglerad kontinuitet	14
2.3.2.2 Oreglerad kontinuitet?	15
2.4 Avslutning	17
3. Allmänna utgångspunkter för fångesbedömningen	18
3.1 Gåvobegreppet i skatterätten	18
3.2 Den inkomstskatterättsliga innebörden av gåvokriterierna	19
3.2.1 Benefik avsikt	19
3.2.2 Frivillighet	20
3.2.3 Förmögenhetsöverföring	20
3.2.4 Gåvokriterierna vid överlåtelse av gemensam ägd egendom	21
3.3 Fångesklassificering vid blandande fång	22

3.3.1 Delningsprincipen	22
3.3.2 Huvudsaklighetsprincipen	23
3.3.3 Fångesklassificering för lös egendom i näringsverksamhet – förarbeten och doktrin	24
3.4 Avslutning	25
4. Uttagsbeskattning och reglerna om underprisöverlåtelse	26
4.1 Uttagsbeskattning	26
4.2 Reglerna om underprisöverlåtelse	27
4.2.1 Förutsättningar för underprisöverlåtelse	27
4.2.2 Beskattningskonsekvenser vid underprisöverlåtelse – 23 kap. 10 § IL	29
4.2.2.1 Allmänt om lagrummets innebörd och syfte	29
4.2.2.2 Lagrummets betydelse för fångets klassificering när ersättningen understiger skattemässigt värde	30
4.2.2.3 Lagrummets tillämplighet när ersättningen överstiger skattemässigt värde	31
4.3 Avslutning	32
5. Underprisöverlåtelse av lagerfastigheter	33
5.1 Inledning	33
5.1.1 Kort om rättsläget innan omstruktureringsreformen	33
5.1.2 De nya reglerna om underprisöverlåtelse medför rättsosäkerhet	34
5.2 Rättspraxis avseende nuvarande regler om underprisöverlåtelse	35
5.2.1 Tidigare rättspraxis står fast – RÅ 2004 ref. 42	35
5.2.1.1 Omständigheterna i målet	35
5.2.1.2 HFD:s bedömning	35
5.2.1.3 Kommentar och analys	36
5.2.2 Förvärvarens anskaffningsvärde och redovisat värde	38
5.2.3 Kontinuitetens räckvidd och betydelsen av hur fastigheter ägs – HFD 2013 not. 66	39
5.2.3.1 Omständigheterna i målet	39
5.2.3.2 Skatterättsnämndens bedömning	39
5.2.3.3 Kommentar och analys	40
5.2.4 Betydelsen av att villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda	42
5.3 Underprisöverlåtelse av enstaka lagerfastigheter – vad gäller?	43
6. Underprisöverlåtelse av lös egendom	44
6.1 Kort om rättsläget innan nuvarande regler om underprisöverlåtelse	44
6.2 Underprisöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av inventarier – RÅ 2007 ref. 50.	45
6.2.1 Omständigheterna och Skatterättsnämndens bedömning	45

6.2.2	Kommentar och analys	46
6.2.2.1	Utgjorde överlåtelsen gåva?	46
6.2.2.2	Hur gjordes fångesklassificeringen?	47
6.2.2.3	Medförde utgången i målet en omklassificering av fånget och vilken betydelse har det för förvärvaren?	48
6.3	Underprisöverlåtelse av andra tillgångar	49
7.	Sammanfattande slutsatser	51
7.1	Fångesklassificering vid underprisöverlåtelser	51
7.2	Kontinuitetsprincipens räckvidd vid underprisöverlåtelser av gåvokaraktär	53
7.3	Avslutande synpunkter	55
	Käll- och litteraturförteckning	57
	Rättsfallsförteckning	61

Summary

The appreciation of assets is usually subject for taxation when transferred. However, if the principle of basis carryover is applied, it is possible to transfer assets without any immediate taxation. When this principle is applied, the appreciation of the assets is transferred to the transferee, and therefore the tax liability does not cease, it is only postponed. In Swedish domestic tax law, there is a clear connection between the principle of basis carryover and the assignments classification as a gift. If assets are transferred by gift, it usually means that the transaction is not treated as a taxable event and that the principle of basis carryover is applicable. This thesis mainly examines under which prerequisites an assignment is constituted as a gift when business assets are transferred, and whether the principle of basis carryover is applicable on these transfers.

The study shows that no matter what type of assets that are transferred, three prerequisites always have to be fulfilled in order for an assignment to be constituted as a gift. Firstly, the transferor must have a *beneficial intention*; secondly, the transaction has to be *voluntary*; lastly, there must be a *transfer of capital*. Nonetheless, further complications occur when there is a hybrid acquisition. When real estate is transferred, the Supreme Administrative Court has concluded that the assignment is constituted as a gift if the payment is lower than the real estate ratable value. However, when other business assets are transferred, for example inventories, there is no clear guidelines from the Supreme Administrative Court or the legislator under what prerequisites a hybrid acquisition is constituted as a gift. Though, based on the Supreme Administrative Court's reasoning in the case RÅ 2007 ref. 50, it is argued in this thesis that most likely these hybrid acquisitions are constituted as a gift if the payment is lower than the market value of the transferred assets.

Furthermore, the study shows that when a whole business – which only consists of real estate properties – is transferred by gift, the principle of basis carryover is applicable. These transfers are therefore *not treated* as a taxable event, and the value as well as the character of the estate properties remains the same after the transfer. In contrast, when other assets are transferred by gift, for example a single estate property or a whole business consisting only inventories, the transfer *is treated* as a taxable event. The donor is therefore taxed for the value that the transferee paid. To summarize, when business assets are transferred by gift, whether the principle of basis carryover is applicable, depends on what type of assets that are transferred.

Sammanfattning

Kontinuitetsprincipen och fångesklassificering har ofta ett direkt samband. Att en överlåtelse klassificeras som gåva medför i regel att inkomstbeskattning kan underlåtas när en tillgång överlåts och att mottagaren övertar obeskattat värde i enlighet med kontinuitetsprincipen. Vid underprisöverlåtelser enligt reglerna i 23 kap. IL finns visserligen en lagstadgad kontinuitetsbestämmelse som är tillämplig oavsett fångesrubricering när ersättningen understiger de överlåtna tillgångarnas skattemässiga värde. En förutsättning för att kontinuitetsprincipen ska bli tillämplig vid utöver angivna situation är emellertid att det rör sig om ett benefikt fång – varför fångesbedömningen är central för att utreda kontinuitetsprincipens tillämplighet vid sådana överlåtelser. Syftet med förevarande uppsats är framförallt att utreda hur fångesklassificeringen görs vid underprisöverlåtelser av lagerfastigheter respektive lös egendom, och vilka följder fångets klassificering som gåva får för kontinuitetsprincipens tillämplighet och räckvidd.

Framställningen har visat att rättsläget är tydligt när det gäller underprisöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av lagerfastigheter. En sådan överlåtelse utgör gåva när gåvokriterierna *benefik avsikt, frivillighet och förmögenhetsöverföring* är uppfyllda samtidigt som eventuell utgiven ersättning understiger fastigheternas taxeringsvärde. Fångets klassificering som gåva medför vid sådana underprisöverlåtelser att någon inkomstbeskattning inte utlöses och att förvärvaren genom kontinuitetsprincipen övertar bl.a. fastigheternas skattemässiga värde och karaktär som lagertillgångar. Vid underprisöverlåtelser av lös egendom eller enstaka lagerfastigheter är rättsläget till stora delar oklart vad gäller såväl hur fångesbedömningen ska göras som huruvida kontinuitetsprincipen blir tillämplig. Slutsatsen som dragits i denna uppsats är att en överlåtelse av lös egendom förmodligen anses utgöra gåva när ersättningen understiger tillgångarnas marknadsvärde, förutsatt att gåvokriterierna är uppfyllda. Detta har emellertid en begränsad betydelse mot bakgrund av att HFD fastställt att utgiven ersättning – oavsett om överlåtelser sker genom avyttring eller gåva – ska tas upp som intäkt.

Sammanfattningsvis visar framställningen att rättsläget är komplicerat, men också till stora delar oklart. Ett tillägg i 23 kap. 10 § IL som reglerar beskattningskonsekvenserna när utgiven ersättning överstiger skattemässigt värde vore därför till fördel för den skattskyldiges förutsebarhet.

Förkortningar

Dir.	Kommittédirektiv
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv I
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1. Inledning

1.1 Problembakgrund

Gränsdragningen mellan å ena sidan köp och å andra sidan gåva är ett ständigt återkommande problemområde i skatterätten och som i beskattningshänseende kan ha stor betydelse för såväl överlåtaren som förvärvaren. Den främsta, och för överlåtaren också den viktigaste, skillnaden mellan överlåtelseformerna är att förvärv genom gåva – som huvudregel – inte ska inkomstbeskattas.¹ Någon definitiv skattelättnad uppstår emellertid i regel inte, utan istället skjuts beskattningen upp genom att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga position, varigenom de överlåtna tillgångarnas skattemässiga värde utgör förvärvarens anskaffningsvärde.² Rättsföljden är ett uttryck för kontinuitetsprincipen och utgör ett undantag från huvudregeln att inkomstbeskattning ska utlösas när en transaktion sker.³

Vid underprisöverlåtelser⁴ blir kontinuitetsprincipen som utgångspunkt tillämplig endast vid en situation, nämligen när ersättningen understiger de överlåtna tillgångarnas skattemässiga värde. Överlåtelsen ska då – både hos förvärvaren och överlåtaren – behandlas som om ersättning utgivits motsvarande de överlåtna tillgångarnas skattemässiga värde.⁵ Att fastsälla kontinuitetsprincipens tillämplighet vid en underprisöverlåtelse är därmed som utgångspunkt inte särskilt problematiskt. Men mot bakgrund av att reglerna om underprisöverlåtelser även är tillämpliga vid gåvoöverlåtelser, kan regelkonflikter uppstå mellan å ena sidan allmänna principer om gåva och å andra sidan de beskattningseksekvenser som ska följa vid underprisöverlåtelser. Exempel på en sådan regelkonflikt är när ersättningen överstiger skattemässigt värde och överlåtelsen sker genom gåva. Enligt allmänna principer om gåva ska någon inkomstbeskattning inte ske för utgiven ersättning, samtidigt som det av förarbetsuttalanden till reglerna om underprisöverlåtelser framgår att utgiven ersättning ska tas upp som intäkt när ersättningen överstiger skattemässigt värde.⁶

¹ 8 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), (IL).

² Att skattemässigt värde övertas gäller i inkomstlagen näringsverksamhet. Vid överlåtelser som sker i inkomstlagen kapital ska istället omkostnadsbeloppet övertas, se 44 kap. 21 § IL.

³ Persson Österman (1997) s. 17.

⁴ Med begreppet *underprisöverlåtelse* avses i denna uppsats en sådan överlåtelse som stadgas i 23 kap. 3 § IL och som omfattas av beskattningsreglerna i 23 kap. 9–13 §§ IL. En alternativ benämning är *kvalificerad underprisöverlåtelse*, se SOU 2005:99, s. 19.

⁵ 23 kap. 10 § IL.

⁶ Se prop. 1998/99:15, s. 149f.

Hur denna regelkonflikt ska lösas har varit föremål för en del avgöranden och Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i bl.a. RÅ 2004 ref. 42 bedömt att allmänna principer om gåva ska ha företräde när en hel näringsverksamhet som består av lagerfastigheter överläts. Någon inkomstbeskattning ska följaktligen inte utlösas och förvärvarens anskaffningsvärde ska med stöd av kontinuitetsprincipen – och i strid med reglerna i 17 kap. IL – utgöras av fastigheternas skattemässiga värde. I detta avseende har således kontinuitet som rättsföljd fått en framträdande ställning vid underprisöverlåtelser. Hur långt kontinuitetsprincipen sträcker sig vid angivna överlåtelser, och om principen även är tillämplig när lös egendom eller enstaka lagerfastigheter är föremål för gåvoöverlåtelse, kan mot denna bakgrund vara svårt att förutse. Exempelvis kan kontinuiteten vid vissa överlåtelser sträcka sig till att även avse karaktären på de tillgångar som överläts.

En förutsättning för att det ska bli intressant att diskutera kontinuitetsfrågor vid underprisöverlåtelser är att överlåtelsen sker genom gåva. Vid fångesklassificeringen⁷ uppstår inte sällan gränsdragningsproblem, inte minst vid överlåtelser där ersättning ges som understiger den överlåtna tillgångens marknadsvärde. Vid överlåtelse av tillgångar från en näringsverksamhet tillkommer ytterligare bedömningssvårigheter genom att regelverket om uttag och underprisöverlåtelser i 22 respektive 23 kap. IL kan medföra att beskattningen av överlåtelsen avviker från vad som annars gäller vid en gåvoöverlåtelse. Bland annat kan överlåtelsen enligt reglerna behandlas som en avyttring motsvarande erlagt vederlag, eller motsvarande de överlåtna tillgångarnas marknadsvärde alternativt skattemässiga värde. Vilken betydelse en sådan medförande beskattningsändring har för fångesrubriceringen och kontinuitetsprincipens tillämplighet är några av de frågor som behandlas i denna uppsats.

Det kommer ständigt nya avgöranden från HFD som berör hur fångesbedömningen ska göras och vilka effekter fångets klassificering som gåva har för överlåtaren och förvärvaren.⁸ För närvarande pågår dessutom en utredning, vars övergripande uppdrag kan beskrivas vara att utreda beskattningskonsekvenserna vid fastighetsöverlåtelser.⁹ Uppsatsens ämne är därför både aktuellt och under utveckling.

⁷ Med begreppet *fångesklassificering* avses i denna uppsats bedömningen av om en överlåtelse utgör gåva eller köp.

⁸ Se t.ex. HFD 2015 ref. 48 I.

⁹ Dir. 2015:62. Uppdraget ska redovisas den 31 mars 2017.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med förevarande uppsats är att utreda dels under vilka förutsättningar kontinuitetsprincipen ska tillämpas vid en underprisöverlåtelse, dels hur långt kontinuiteten sträcker sig när principen blir tillämplig. Eftersom kontinuitetsprincipens genomslag vid en underprisöverlåtelse har ett direkt samband med att överlåtelsen sker genom gåva, ägnas stor del av uppsatsen till frågor som rör fångesklassificeringen. När det väl konstaterats att det rör sig om en underprisöverlåtelse av gåvokaraktär syftar uppsatsen till att analysera vilka effekter kontinuitetsprincipen har för överlåtaren och förvärvaren.

För att uppnå uppsatsens syfte används följande frågeställningar:

- 1. Hur görs fångesklassificeringen för lagerfastigheter respektive lös egendom i näringsverksamhet vid underprisöverlåtelser?*
- 2. Hur långt sträcker sig kontinuitetsprincipen vid underprisöverlåtelse av lagerfastigheter respektive lös egendom i näringsverksamhet?*

1.3 Avgränsningar

Mot bakgrund av att uppsatsens ämne grundar sig i reglerna om underprisöverlåtelser följer vissa naturliga avgränsningar. Framförallt ska det framhåvas att regelverket endast är tillämpligt vid överlåtelse av tillgångar som beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. Hur fångesklassificeringen görs för tillgångar i inkomstlaget kapital och huruvida reglerna i 53 kap. IL påverkar denna klassificering behandlas av denna anledning inte.¹⁰ Vidare behandlas endast tillgångsöverlåtelser som antingen innefattar en verksamhetsgren eller en hel verksamhet, eftersom detta ofta är en förutsättning för att en underprisöverlåtelse ska föreligga.¹¹ Framställningen har därtill avgränsats till endast underprisöverlåtelser av lagerfastigheter och lös egendom som antingen utgörs av inventarier eller lager. Frågor av ren civilrättslig karaktär, exempelvis under vilka associationsrättsliga förutsättningar ett aktiebolag kan överlåta en gåva, har även det avgränsats bort.

Kontinuitet vid andra benefika överlåtelser, såsom bodelning eller testamente, behandlas inte i denna uppsats. För att ge uppsatsen ett djupare perspektiv behandlas däremot kortfattat hur långt kontinuitetsprincipen i regel sträcker sig vid gåvoöverlåtelser av

¹⁰ Samtidigt är de mer allmänna förutsättningar, vilka behandlas i kapitel tre, för att gåva ska föreligga mestadels desamma för de två inkomstlagen.

¹¹ Se 23 kap. 16 § IL och avsnitt 4.2.1.

tillgångar i inkomstslaget kapital och andra omstruktureringsförfaranden än underprisöverlåtelse.

1.4 Metod och material

Eftersom uppsatsens syfte är att utreda vad som utgör gällande rätt utgår framställningen från en rättsdogmatisk metod. Det finns delade meningar om den rättsdogmatiska metodens närmare innebörd. Framförallt är begreppet *dogmatisk* omstritt. Begreppet anses av många vara föråldrat och vilseledande, bland annat på grund av att dogmatisk anspelar på något som är ovetenskapligt.¹² Oavsett den osäkerhet och kritik som finns vad gäller metodens exakta innebörd och benämning, torde de flesta vara eniga om att metodens *huvuduppgift* är att analysera och systematisera gällande rätt utifrån de allmänt erkända rättskällorna lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.¹³ Detta är även hur metoden tillämpas i denna framställning. Den rättsdogmatiska metoden kan vidare anses innefatta ett visst mått av fri argumentation och kritiskt angreppssätt, förutsatt att det görs inom ramarna för rättskällevärdet.¹⁴ Det är exempelvis inte ovanligt att rättsdogmatiska framställningar framför kritik mot rättssystemet.¹⁵ I linje med detta anläggs även i denna uppsats ett visst mått av kritiskt synsätt och, i de delar där rättsläget är oklart, en fri argumentation vad gällande rätt rimligtvis borde vara.¹⁶

Jag har strävat efter att i första hand använda lagtext och förarbeten som källa. När det gäller fångesklassificering och kontinuitetsprincipen vid underprisöverlåtelser ger dessa rättskällor emellertid endast begränsad vägledning, varför det huvudsakliga materialet i uppsatsen består av rättsfall från HFD tillsammans med relevant doktrin.¹⁷ I uppsatsen behandlas samtliga avgöranden från HFD som direkt tar sikte på hur fångesklassificeringen görs vid underprisöverlåtelser av lagerfastigheter eller lös

¹² Se t.ex. Sandgren (2005) 648ff.; Korling, Zamboni (2013) s. 21ff.

¹³ Se t.ex. Peczenik (2005) s. 249ff.; Sandgren (2015) s. 43.

¹⁴ Jfr Sandgren (2007) s. 53; Korling, Zamboni (2013) s. 24 och 39; Jareborg (2004) s. 4f.

¹⁵ Olsen (2004) s. 113.

¹⁶ De argument som förs vad gällande rätt rimligtvis borde vara tar inte sikte på vad idealrätten enligt mig är, utan vad som utifrån de erkända rättskällorna *torde* utgöra gällande rätt.

¹⁷ Exempel på förarbeten som endast ger begränsad vägledning är propositionen till nuvarande regler om underprisöverlåtelser, där det inte framgår hur regleringen i 23 kap. 10 § IL förhåller sig till gåvoöverlåtelser när ersättningen överstiger skattemässigt värde, jfr prop. 1998/99:15 s. 149f. Det kan även förtydligas att angivna proposition låg till grund för lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris, vilken numera motsvaras av 23 kap. IL.

egendom, samt kontinuitetsprincipens tillämplighet vid sådana gåvoöverlåtelser.¹⁸ När det gäller andra frågor i uppsatsen, exempelvis under vilka allmänna förutsättningar en gåva föreligger, har ett urval gjorts utifrån dels aktualitet, där mål som är nyare prioriteras framför äldre, dels relevans, där t.ex. avgöranden som rör överlåtelser som sker till företag prioriteras framför andra avgöranden.¹⁹

Inom doktrinen har frågor om fångesklassificering diskuterats relativt flitigt. Särskilt kan här framhävas Nilsson, Rydin och Silfverberg, vilkas artiklar i *Skattenytt* och *Svensk Skattetidning* hänvisas till i stor utsträckning i denna uppsats. Kontinuitetsprincipen har ingående behandlats av Persson Österman i sin doktorsavhandling *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen* från 1997. Även om boken är från tiden innan nuvarande regler om underprisöverlåtelser har de mer allmänna delarna om principen som behandlas i boken varit mycket användbara i denna uppsats. Därtill kan Jilkéns artiklar i *Svensk Skattetidning* från 2013 och 2015 nämnas, i vilka kontinuitetsprincipen diskuterats med anledning av nyare praxis från HFD.

Uppsatsens uppställda frågeställningar besvaras dels genom löpande analyser i direkt anslutning till behandlat material, dels i en sammanfattande analys i kapitel sju. För besvarandet av båda frågeställningarna är kapitel fem och sex centrala, där rättsfall som berör såväl fångesklassificering som kontinuitetsprincipens tillämplighet vid underprisöverlåtelser kommenteras och analyseras. För *frågeställning ett* är vidare gåvokriteriernas innebörd av avgörande betydelse för att kunna fastställa om det rör sig om gåva eller avyttring. Den närmare innebörden av dessa kriterier analyseras i kapitel tre och utgör en nödvändig del för att förstå några av de problem som kan uppstå vid fångesbedömningen. *Frågeställning två* besvaras delvis även i kapitel fyra, där de mer grundläggande delarna av reglerna om underprisöverlåtelser behandlas – exempelvis hur långt kontinuitetsprincipen sträcker sig vid underprisöverlåtelse som sker genom avyttring.

¹⁸ Detta gäller rättsfall från tiden *efter* att nuvarande regler om underprisöverlåtelser infördes, dvs. från 1999 till idag (2016-05-25). Målen behandlas i kapitel fem och sex.

¹⁹ Anledningen till detta är, vilket framgår i bl.a. avsnitt 4.2.1, att en förutsättning för att en underprisöverlåtelse ska föreligga är att överlåtelserna sker till en näringsverksamhet.

1.5 Disposition

Framställningen är uppdelad i två delar, där den första delen är av mer allmän karaktär och där den andra delen särskilt behandlar fångesklassificerings- och kontinuitetsfrågor vid underprisöverlåtelser.

Den första delen utgörs av kapitel två, tre och fyra. I *kapitel två* presenteras kontinuitetsprincipens innebörd och hur långt kontinuiteten i allmänhet sträcker sig vid gåvoöverlåtelser och vid andra omstruktureringsförfaranden än underprisöverlåtelser. I det *tredje kapitlet* behandlas de civilrättsliga gåvokriterierna, samt innebörden av de principer som finns för fångesklassificeringen vid blandade fång. I *kapitel fyra* behandlas regelverket om underprisöverlåtelser, där framställningen framförallt är fokuserad till att redogöra för de beskattningskonsekvenser som följer vid en underprisöverlåtelse och hur reglerna i allmänhet förhåller sig till gåvoöverlåtelser.

Uppsatsens andra del utgörs av kapitel fem och sex. I dessa kapitel behandlas frågor som särskilt rör fångesklassificering och kontinuitet vid underprisöverlåtelse av lagerfastigheter respektive lös egendom. I *kapitel fem* avhandlas framförallt ett antal avgöranden från HFD som rör underprisöverlåtelse av lagerfastigheter, där utgången i målen diskuteras och analyseras. I *kapitel sex* behandlas främst RÅ 2007 ref. 50 där inventarier överläts genom en underprisöverlåtelse. Rättsfallet behandlas ingående och jag har valt att använda de omständigheter som förelåg i målet för att illustrera några av de särskilda komplikationer som kan uppstå när inventarier överläts genom gåva.

Uppsatsen avslutas med *kapitel sju* med sammanfattande slutsatser och avslutande synpunkter angående gällande rätt.

2. Allmänt om kontinuitetsprincipen

I detta kapitel presenteras kontinuitetsprincipens innebörd, vilken är central för denna uppsats. Vidare behandlas hur kontinuitetsprincipen kommer till uttryck vid vissa omstruktureringsförfaranden och vid gåvoöverlåtelse. Syftet med kapitlet är främst att ge en allmän grund för innebörden av kontinuitetsprincipen och hur långt kontinuiteten vanligtvis sträcker sig när principen är tillämplig.

2.1 Kontinuitetsprincipens innebörd

Någon allmängiltig definition av kontinuitetsprincipen finns varken i lagstiftning, rättspraxis eller förarbeten. Istället kan den närmare innebörden av principen variera. I linje med detta har Persson Österman, i sin avhandling om kontinuitetsprincipen från 1997, indelat kontinuiteten i tre former, nämligen värdekontinuitet, karaktärskontinuitet och verksamhetskontinuitet. En sådan kontinuitetsindelning torde vara allmänt accepterad och används även i denna uppsats.²⁰

Värdekontinuitet innebär att mottagaren vid en överlåtelse övertar skattemässigt värde (eller omkostnadsbelopp) för den tillgång som är föremål för överlåtelse.²¹ Denna form av kontinuitet tillämpas i regel när en tillgång överlåts utan att någon beskattning utlöses, och medför att beskattning av eventuell realiserad vinst – vilken vanligtvis utgörs av skillnaden mellan tillgångens skattemässiga värde och marknadsvärde – skjuts upp till en framtida avyttring. Att förvärvaren övertar detta värde är en förutsättning för säkerställandet av att den totala beskattningen inte blir mer eller mindre. Med den andra formen av kontinuitet, *karaktärskontinuitet*, avses att en tillgångs skattemässiga karaktär förblir densamma efter överlåtelsen.²² En tillämpning av karaktärskontinuitet medför exempelvis att en fastighet inte ändrar karaktär från lagertillgång till kapitaltillgång efter en överlåtelse. Att sådan kontinuitet råder kan ha stor betydelse eftersom lagertillgångar i regel blir föremål för strängare beskattning än kapitaltillgångar.²³ Med

²⁰ Se t.ex. SOU 2002:52 del II, s. 150f. där samma indelning görs.

²¹ Persson Österman (1997) s. 71.

²² Persson Österman (1997) s. 69f.

²³ En fastighet som utgör lagertillgång i enskild näringsverksamhet eller handelsbolag kan bli föremål för beskattning upp till ca 67 procent, se Lodin m.fl. (2015) s. 490. Om fastigheten utgör kapitaltillgång är den effektiva beskattningen istället 27 procent, se 65 kap. 7 § och 45 kap. 33 § IL. För aktiebolag beskattas fastigheter alltid till 22 procent. Däremot är andelar som utgör lagertillgångar, till skillnad från andelar som utgör kapitaltillgångar, som huvudregel inte en näringsbetingad andel, och inte undantagen beskattning vid uttag eller avyttring, se 24 kap. 13–17 §§ och 25 a kap. 3–5 §§ IL.

verksamhetskontinuitet avses att en viss verksamhet fortsätter att bedrivas efter överlåtelsen.²⁴ Verksamhetskontinuitet kan ibland vara en förutsättning för såväl värde- som karaktärskontinuitet.²⁵

I uppsatsen används ytterligare en form av kontinuitet; *kontinuitet i beskattning*. Med denna kontinuitet avses specifikt de fall där förvärvarens anskaffningsvärde utgörs av det värde som överlåtaren beskattats för.²⁶

2.2 Kontinuitet vid omstruktureringar

Av bland annat företags- och samhällsekonomiska skäl har det ansetts vara nödvändigt med vissa undantag från omedelbar beskattning vid omstruktureringar.²⁷ Om beskattning undantagslöst utlöstes vid transaktioner skulle detta medföra att nödvändiga omstruktureringar av skatteskal inte genomförs, vilket kan skapa inlåsnings effekter och hämma utvecklingen i näringslivet. Bland annat av denna anledning har kontinuitetsprincipen fått genomslag vid sådana överlåtelser av tillgångar.²⁸ Utöver underprisöverlåtelse som behandlas i kapitel fyra, utgör fusion, fission, verksamhetsavyttring och partiell fission exempel på omstruktureringsförfaranden där kontinuitet enligt IL:s bestämmelser ska gälla. Syftet, förutsättningar och konsekvenser av nämnda omstruktureringar är inte särskilt relevant för uppsatsen och behandlas av denna anledning inte närmare. Kontinuiteten som följer vid dessa omstruktureringar utgör däremot intressanta jämförelser.

Kontinuitetsreglerna för *fusion* och *fission* är gemensamma och återfinns i 37 kap. 17–18 §§ IL. Av lagrummen framgår bl.a. att någon beskattning inte ska ske för det överlåtande företaget på grund av fissionen eller fusionen och att det övertagande företaget ska inträda i det överlåtande företags skattemässiga situation.²⁹ Av förarbetena följer att dessa bestämmelser innebär att såväl värde- som karaktärskontinuitet ska gälla.³⁰ HFD har därtill bedömt att beskattningsmetod för det överlåtande företaget ska övertas.³¹ Kontinuiteten

²⁴ Persson Österman (1997) s. 72.

²⁵ För exempel på sådan kontinuitet, se avsnitt 4.2.

²⁶ Denna kontinuitet aktualiseras exempelvis när överlåtaren uttagsbeskattas, se vidare avsnitt 4.1.

²⁷ Wiman (2002) s. 121; Lodin m.fl. (2015) s. 537.

²⁸ Prop. 1998/99:15, s. 117f.

²⁹ Detta gäller dock endast för s.k. kvalificerade fusioner och fissioner, se nämnda lagrum.

³⁰ Prop. 1998/99:15, s. 215ff.

³¹ Se RÅ 2000 ref. 18 där ett investmentföretag övertog ett vanligt företag genom fusion och där andelarna som övertogs skulle beskattas enligt vanliga regler och inte enligt de särskilda regler som finns för investmentföretag i 39 kap. 14–19 §§ IL.

som följer av reglerna får därmed närmast beskrivas som fullständig, där överlåtelsen betraktas som en icke-händelse och det övertagande företaget i alla avseenden inträder i det överlåtande företags ställning.³²

Vid *verksamhetsavyttringar* och *partiell fission* gäller i huvudsak gemensamma kontinuitetsregler, där det för båda omstruktureringsförfarandena görs en uppdelning mellan å ena sidan kapitaltillgångar och å andra sidan övriga tillgångar. Vad gäller kapitaltillgångar inträder det köpande företaget i det säljande företags skattemässiga situation.³³ Innebörden av detta är att såväl värde- som karaktärskontinuitet ska gälla.³⁴ Övriga tillgångar, vilket innefattar bl.a. lagertillgångar och inventarier, ska det köpande företaget ansetts ha förvärvat för ett belopp som motsvarar säljarens skattemässiga värde, vilket följaktligen innebär att endast värdekontinuitet gäller.³⁵

2.3 Allmänt om kontinuitet vid gåvoöverlåtelse

Vid benefika överlåtelse av företagstillgångar torde ett undantag från omedelbar beskattning och en tillämpning av kontinuitetsprincipen främst vara motiverat av en politisk vilja att underlätta generationsskiften.³⁶ Vidare kan det hävdas att när det rör sig om vederlagsfria överlåtelse har någon realisation av eventuell värdestegring för den överlåtna tillgången inte ägt rum, varför kontinuitetsprincipen även kan anses vara motiverad av skatteförmågeskäl.³⁷ Kontinuitetsreglerna skiljer sig något beroende på om överlåtelse avser en tillgång som beskattas i inkomstlaget kapital eller näringsverksamhet.

2.3.1 Inkomstlaget kapital

Vid gåvoöverlåtelse av tillgångar som tillhör inkomstlaget kapital följer det av 44 kap. 21 § IL att förvärven inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation.³⁸ Begreppet

³² Baran (2002) s. 580ff. och 591. Jfr även utgången i RÅ 2000 ref. 36 där särskild löneskatt på pensionskostnader övertogs av det övertagande företaget utan något uttryckligt lagstöd.

³³ Se IL 38 kap. 14 § andra stycket för verksamhetsavyttring och 38 a kap. 14 § andra stycket för partiell fission.

³⁴ Jilkén och Grip (2015) s. 454.

³⁵ Se IL 38 kap. 14 § första stycket för verksamhetsavyttring och 38 a kap. 14 § första stycket för partiell fission. När en del av säljarens inventarier överläts ska dock endast en skälig del av detta värde tas upp, se 10 § i de respektive kapitlen.

³⁶ Persson Österman (1997) s. 175ff.

³⁷ Skatteförmågeskäl härrör från *skatteförmågeprincipen* och innebär något förenklat att alla ska betala skatt i förhållande till sin förmåga, se Silfverberg (1992) s. 52f.

³⁸ Det ska förtydligas att lagrummet även är tillämpligt vid kapitalförlust eller kapitalvinst när *kapitaltillgångar* som beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet överläts, se 25 kap. 2–5 §§ IL.

"inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation" används genomgående i IL för att ange att kontinuitet råder.³⁹ Till skillnad från begreppets innebörd vid i föregående avsnitt angivna omstruktureringar – där det innefattar såväl värde- som karaktärskontinuitet – är det något oklart hur långt kontinuitetsprincipen som följer av lagrummet sträcker sig. HFD har exempelvis använt bestämmelsen vid bedömningen av huruvida en tavla, som för överlåtaren utgjorde personlig tillgång, också skulle utgöra personlig tillgång för mottagaren trots dennes uppvisade avsikt att kort efter överlåtelsen sälja tavlan. I linje med bestämmelsens ordalydelse, att mottagaren övertar den tidigare ägarens skattemässiga situation, bedömdes att tavlan också skulle utgöra personlig tillgång för mottagaren.⁴⁰ Lagrummet ansågs således ge uttryck för karaktärskontinuitet i detta avseende.

Utgången blev emellertid en annan i ett nyligen avgjort rättsfall från HFD.⁴¹ Den övergripande frågan i målet var om andelar, som för överlåtaren var kvalificerade på grund av närståenderegeln⁴², också skulle anses vara kvalificerade hos mottagaren vid en gåvoöverlåtelse. Varken någon specifik eller generell bestämmelse finns i 57 kap. IL som kan användas på angivna situation, varför kontinuitetsregleringen i 44 kap. 21 § IL åberopades som stöd för att andelarna skulle vara kvalificerade även hos mottagaren.⁴³ I linje med de uttalanden som finns i förarbetena anförde HFD att denna kontinuitetsbestämmelse är placerad i den avdelning i IL som avser att reglera hur kapitalvinst beräknas och tar följaktligen sikte på att reglera kontinuitet i detta avseende, dvs. vilket anskaffningsvärde mottagaren får vid benefika överlåtelser.⁴⁴ Därtill anförde HFD att:

"Om bestämmelsen skulle tolkas så att den även innefattade frågan om kontinuitet när det gäller tillgångens skattemässiga karaktär skulle vidare bestämmelsen i 22 § bli överflödig, eftersom denna bestämmelse för sin tillämpning förutsätter att 21 § inte medför att en tillgång som är lager hos den tidigare ägaren behåller den karaktären även hos förvärvaren."

³⁹ Prop. 1999/2000:2, s. 508.

⁴⁰ RÅ 2009 ref. 77.

⁴¹ HFD mål nr. 6020-15. Målet avgjordes den 1 mars 2016.

⁴² Se 57 kap. 4 § IL. Någon närstående som var aktiv i bolaget fanns inte för mottagarna.

⁴³ Jfr dock bestämmelsen i 57 kap. 4 § tredje stycket som stadgar att andelar ska förbli kvalificerade hos dödsboet. Karaktärskontinuitet råder såldes vid denna situation.

⁴⁴ Angående förarbetena, se prop. 1999/2000:2, s. 536.

Ovan angivna uttalande är inte direkt kopplat till frågan om lagrummet kan användas vid kontinuitetsfrågor i 57 kap. IL, utan allmänt hållet och bör av denna anledning tolkas som att någon karaktärskontinuitet inte följer av lagrummet – även om det delvis får anses vara i strid med tidigare praxis.⁴⁵ Sammanfattningsvis bör kontinuitetsprincipens räckvidd vid gåvoöverlåtelser i inkomstslaget kapital som huvudregel endast sträcka sig till värdekontinuitet, även om gåvor av vissa tillgångsslag, exempelvis personliga tillgångar, möjligtvis även kan medföra karaktärskontinuitet.

2.3.2 Inkomstslaget näringsverksamhet

2.3.2.1 Lagreglerad kontinuitet

I inkomstslaget näringsverksamhet finns det, till skillnad från i inkomstslaget kapital, ingen lagstadgad allmän kontinuitetsbestämmelse som reglerar förvärvarens anskaffningsvärde vid benefika överlåtelser. Däremot finns bestämmelser som reglerar kontinuitet i mer specifika skattemässiga avseenden. Ett exempel på detta är hur förvärvaren, vid gåvoöverlåtelser, övertar de *värdeminskningsavdrag* och *utgifter för förbättrade reparationer och underhåll* som den tidigare ägaren gjort. Sådan kontinuitet stadgas för benefika överlåtelser av bl.a. byggnader⁴⁶, markanläggningar⁴⁷ samt näringsbostadsrätter⁴⁸, förutsatt att bostaden inte ändrar karaktär. Denna kontinuitet får närmast beskrivas som en form av värdekontinuitet, där obeskattat värde förs över till den nya ägaren och blir föremål för beskattning vid framtida avyttring.⁴⁹ För skogsfastigheter finns även en liknande bestämmelse som stadgar att mottagaren ska dels anses ha samma anskaffningsvärde som den tidigare ägaren, dels anses ha gjort samma skogsavdrag som denne.⁵⁰

Vid gåvoöverlåtelser som sker från en enskild näringsverksamhet eller handelsbolag finns även en frivillig kontinuitetsbestämmelse om att *sparat fördelningsbelopp* kan övertas. En förutsättning för att sådant belopp ska kunna övertas är emellertid att åtminstone en verksamhetsgren⁵¹ eller en ideell andel av en verksamhetsgren är föremål för överlåtelse

⁴⁵ Dvs. RÅ 2009 ref. 77.

⁴⁶ 19 kap. 18 § IL.

⁴⁷ 20 kap. 12 § IL. Liknande bestämmelse finns även för naturtillgångar, där kontinuitet ska gälla för såväl anskaffningsvärde som avdrag för substansminskning vid benefika överlåtelser, se 20 kap. 20 och 28 §§ IL.

⁴⁸ 26 kap. 14 § IL.

⁴⁹ Jfr 26 kap. 1 § tredje stycket och i de tre föregående fotnoter nämnda lagrum.

⁵⁰ 21 kap. 16 § IL.

⁵¹ Vad som avses med verksamhetsgren behandlas kortfattat i avsnitt 4.2.1.

och att mottagaren är en obegränsat skattskyldig fysisk person.⁵² Att sparats fördelningsbelopp kan övertas vid sådana överlåtelser kan, beroende på hur vinstgivande företaget är, medföra relativt stora skattelättnader eftersom det möjliggör att en del av vinsten beskattas i inkomstslaget kapital. Därigenom kan kontinuitetsbestämmelsen medföra att generationsskiftet av företag underlättas, vilket också är ett av syftena med bestämmelsen.⁵³ Liknande kontinuitetsregler finns för *periodiseringsfonder* och *expansionsfonder*, där en förutsättning för att dessa fonder ska kunna övertas vid överlåtelse mellan två enskilda näringsidkare är att det rör sig om ett benefikt fång.⁵⁴ Även dessa bestämmelser är visserligen frivilliga, men medför möjligheter att återföra avdragen när förhållandena i företaget är mer lämpade för detta, vilket även det förenklar generationsskiftet av företag.⁵⁵

En intressant notering kan här göras att någon motsvarande kontinuitetsbestämmelse inte finns för *ersättningsfonder* vid överlåtelser som sker genom gåva. Vid arv, testamente eller bodelning kan emellertid ersättningsfond övertas om synnerliga skäl föreligger.⁵⁶ Vidare kan det nämnas att Kammarrätten i Jönköping ansett att ersättningsfond inte får tas i anspråk när ersättningsfastigheten förvärvats genom gåva, eftersom ett sådant förvärv vore i strid med kontinuitetsprincipen.⁵⁷

2.3.2.2 Oreglerad kontinuitet?

Som redan konstaterats saknas en allmängiltig lagreglerad bestämmelse i inkomstslaget näringsverksamhet för vilket anskaffningsvärde förvärvaren får vid gåvoöverlåtelser. HFD har emellertid återkommande ansett att värdekontinuitet ska gälla och att förvärvaren därmed övertar skattemässigt värde för den överlåtna tillgången.⁵⁸ Vanligtvis framgår detta genom att HFD uttalar att mottagaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation,

⁵² 33 kap. 7 a § IL.

⁵³ SOU 2002:52 del II, s. 158f.

⁵⁴ Se 30 kap. 12 a § och 34 kap. 18 § IL. Även vid överlåtelse av andelar i ett handelsbolag måste det röra sig om en benefikt överlåtelse för att expansionsfond ska kunna övertas, se. 34 kap. 21 § IL. Förtydligas kan också att övertagande av såväl periodiseringsfond som expansionsfond även kan göras när andra företagsformer är inblandade. Vid sådana överlåtelser är en förutsättning emellertid inte att det rör sig om ett benefikt fång.

⁵⁵ Jfr Nilsson och Rydin (2005a) s. 599.

⁵⁶ Se 31 kap. 24 § IL. Skatteverkets godkännande krävs dock.

⁵⁷ Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2246-14, dom meddelad 2014-10-17. Domslutet grundades på att det av regleringen i 45 kap. 18 § IL följer att anskaffningsutgiften ska minskas när ersättningsfond tas i anspråk, vilket följaktligen medför att förvärvarens anskaffningsvärde blir lägre än den tidigare ägarens. Detta ansågs vara i strid med 44 kap. 21 § IL. Vidare kan det nämnas att prövningstillstånd till HFD söktes men beviljades inte.

⁵⁸ Detta gäller emellertid inte vid gåvoöverlåtelser av t.ex. inventarier, där en särskild bestämmelse finns vad gäller vilket anskaffningsvärde förvärvaren får vid sådana förvärv, se vidare avsnitt 6.2.2.3.

vilket överensstämmer med ordalydelsen i den lagstadgade kontinuitetsregeln för inkomstslaget kapital.⁵⁹

Huruvida kontinuitetsprincipen kan sträcka sig utöver övertagande av skattemässigt värde har varit föremål för en del avgöranden av HFD. Av denna rättspraxis kan det konstateras att HFD återkommande uttalat att någon *generell oregerad kontinuitetsprincip* inte finns. Därmed har det exempelvis fastställts att dödsbodelägare inte kunnat överta sparad fördelningsbelopp när uttryckligt lagstöd för detta saknats.⁶⁰ Inte heller har dödsbodelägare ansetts haft rätt till avdrag för underskott som uppkommit i den näringsverksamhet som i sin helhet överlåtits.⁶¹

Mer intressant och principiellt viktigt är rättsfallet *HFD 2011 ref. 79*, vars utgång delvis kan anses medföra vissa lättnader från lagkravet för att kontinuitet ska gälla. I målet överläts en andel av en näringsfastighet genom gåva. Den tidigare ägaren hade medgivits skogsavdrag för den andel som var föremål för överlåtelse och frågan var om den nuvarande ägaren skulle återföra motsvarande belopp i enlighet med återföringsregeln i 26 kap. 2 § första stycket 2 IL när denne sedan avyttrade fastigheten. Som framgår i föregående avsnitt finns en kontinuitetsbestämmelse i 21 kap. 18 § IL som reglerar vilket anskaffningsvärde och avdragsutrymme förvärvaren får vid gåvoöverlåtelser av skogsfastigheter. Bestämmelsen stadgar emellertid inte att den tidigare ägarens skogsavdrag ska återföras när fastigheten avyttras. Inte heller finns någon hänvisning mellan 21 och 26 kap. IL.⁶² Trots detta ansåg HFD:s majoritet att kontinuitetsbestämmelsen i 21 kap. 18 § IL innebär att förvärvaren *själv ska anses ha gjort* motsvarande skogsavdrag som den tidigare ägaren, och att detta belopp av denna anledning ska återföras vid avyttring.

Det ska framhåvas att domslutet snarare stöddes på en tolkning av nämnda kontinuitetsbestämmelse, än på någon generell oregerad kontinuitetsprincip.⁶³ Tidigare rättspraxis står således fast i detta avseende. Men samtidigt torde avgörandet öppna upp

⁵⁹ Se t.ex. RÅ 2009 not. 72, HFD 2011 ref. 64 och HFD 2013 not. 66.

⁶⁰ RÅ 2001 not. 196. Som framgår av föregående avsnitt finns en sådan kontinuitetsbestämmelse idag i 33 kap. 7 a § IL.

⁶¹ RÅ 2008 ref. 25.

⁶² Jfr 26 kap. 1 § tredje stycket IL som hänvisar till kontinuitetsbestämmelser i andra kapitel.

⁶³ Detta framgår också av att minoriteten i målet, i linje med tidigare avgöranden, uttryckligen angav att en sådan kontinuitetsprincip inte finns. Jfr även Rydin (2012) s. 168ff.; Tjernberg (2016) s. 175.

för att kontinuitetsfrågor kan lösas genom tolkning av befintliga, specifika kontinuitetsregler tillsammans med bestämmelser i andra kapitel.⁶⁴

2.4 Avslutning

Sammanfattningsvis kan det konstateras att kontinuitetsprincipens räckvidd vid såväl omstruktureringsförfaranden som gåvoöverlåtelser kan variera. Ibland gäller såväl värde- som karaktärskontinuitet, och ibland endast värdekontinuitet. Intressant är att det för inkomstslaget näringsverksamhet inte finns någon särskild allmän kontinuitetsbestämmelse vad gäller vilket anskaffningsvärde förvärvaren får vid gåvoöverlåtelser, utan att kontinuitet som rättsföljd istället stadgas i enskilda kapitel. Vidare kan det konstateras att fångets klassificering som gåva inte bara har betydelse för att inkomstbeskattning kan underlåtas eller för vilket anskaffningsvärde förvärvaren får, utan även för bl.a. möjligheterna att ta över vissa särskilda skatteposter, såsom sparat fördelningsbelopp och periodiseringsfonder.

⁶⁴ Liknande tolkning gjordes i RÅ 2007 ref. 81 där lönebaserat utrymme fick ingå i beräkningen av årets gränsbelopp, trots att något uttryckligt lagstöd enligt dåvarande regler inte fanns. Domslutet grundades främst på en tolkning av bestämmelsen i 57 kap. 14 § IL, varav framgår att sparat utdelningsbelopp ska övertas vid benefika överlåtelser.

3. Allmänna utgångspunkter för fångesbedömningen

I detta kapitel behandlas de mer allmänna, grundläggande förutsättningarna som måste vara uppfyllda för att gåva ska föreligga. Avsikten med kapitlet är främst att ge läsaren en grund för hur fångesklassificering i allmänhet görs och vilka bedömningssvårigheter som kan uppstå. Framställningen fokuserar mestadels på frågor som kan uppkomma när överlåtelsen sker till en näringsverksamhet, eftersom detta är en förutsättning för att en underprisöverlåtelse ska föreligga.

3.1 Gåvobegreppet i skatterätten

I varken IL eller annan skatterättslig författning finns någon definition av vad som utgör gåva. Gåvobegreppet är istället hämtat från civilrätten och det som återkommande kännetecknar gåva, nämligen de allmänna civilrättsliga gåvokriterierna *benefik avsikt*, *frivillighet* och *förmögenhetsöverföring*, ska följaktligen vara uppfyllda för att en överlåtelse skatterättsligt ska klassificeras som gåva. Detta är något som tydligt framgår av såväl avgöranden från HFD⁶⁵ som doktrin⁶⁶. Den närmare innebörden av gåvokriterierna kan emellertid, beroende på i vilket rättsligt sammanhang de tillämpas, antingen utvidgas eller inskränkas.⁶⁷ Exempelvis kan en överlåtelse som civilrättsligt utgör gåva anses vara en avyttring inkomstskatterättsligt, och en överlåtelse som inkomstskatterättsligt utgör gåva behandlas som en avyttring stämpelskatterättsligt.⁶⁸ Det går därmed inte att endast förlita sig på den civilrättsliga innebörden av kriterierna eller hur parterna rubricerat ett avtal när frågan huruvida det skatterättsligt föreligger gåva uppkommer.⁶⁹

Den fortsatta framställningen behandlar den inkomstskatterättsliga innebörden av gåvokriterierna, även om vissa jämförelser också görs med hur gåvokriterierna har tillämpats i stämpelskatterättsliga sammanhang.⁷⁰

⁶⁵ Se bl.a. RÅ 1993 ref. 43 I och II, RÅ 2001 ref. 2 och HFD 2013 not. 40.

⁶⁶ Se t.ex. Bengtsson (1962); Bergström (1978) s. 79; Silfverberg (1992) s. 37ff.

⁶⁷ Se t.ex. RÅ 1993 ref. 43 I och II, RÅ 2001 ref. 2, HFD 2013 not. 40 och NJA 2013 s. 886.

⁶⁸ Även inom civilrätten torde gåvobegreppet kunna tolkas olika beroende på det rättsliga sammanhanget, se t.ex. Bergström (1978) s. 76.

⁶⁹ Se Silfverberg (1992) s. 46. Se även t.ex. RÅ 81 1:29 där överlåtelse av en fastighet rubricerades som köp enligt avtalet, men som HFD ansåg utgöra gåva skatterättsligt. Jfr även RÅ 80 1:61.

⁷⁰ Mycket av det som framställs torde dock gälla generellt för gåvobegreppet.

3.2 Den inkomstskatterättsliga innebörden av gåvokriterierna

3.2.1 Benefik avsikt

För att gåvokriteriet benefik avsikt ska vara uppfyllt måste gåvogivaren ha som syfte att berika gåvomottagaren.⁷¹ Av detta följer att det måste göras en subjektiv bedömning av vilka avsikter gåvogivaren har med överlåtelsen, vilket i vissa avseenden kan vara svårbedömt. I rättspraxis har det emellertid konstaterats att det finns vissa förhållanden som *objektivt* talar för att benefik avsikt föreligger. Bland annat anses det finnas en presumtion för benefik avsikt när överlåtelsen sker till närstående.⁷² Därtill torde det i allmänhet gälla att ju större gåvomomentet är, desto troligare är det att gåvogivarens syfte med överlåtelsen är att berika gåvomottagaren.⁷³ Bedömningen av om gåvoavsikt föreligger blir således mer svårbedömd när skillnaden mellan erlagt vederlag och tillgångens marknadsvärde är liten.

Något som har varit föremål för diskussion de senaste åren och som är särskilt intressant vid överlåtelser mellan företag är huruvida det har betydelse *vem* gåvoavsikten riktar sig till när överlåtelsen sker till ett aktiebolag. Högsta domstolen har nämligen i *NJA 2013 s. 886* ansett att vid överlåtelse av fastighet till ett aktiebolag måste gåvoavsikten, för att det i stämpelskatt hänseende ska vara en gåva, vara riktat mot aktiebolaget och inte dess ägare, eftersom det är aktiebolagets förvärv som kan utlösa stämpelskatt.⁷⁴ I nämnda rättsfall har följaktligen någon gåvoavsikt inte ansetts föreligga när en överlåtelse skett till ett aktiebolag i syfte att underlätta ett generationsskifte. Att det mottagande bolaget delvis ägdes av närstående som skulle berikas av överlåtelsen saknade betydelse för denna bedömning.

Som en följd av ovannämnda avgörande uppkom viss osäkerhet för vilket genomslag domen skulle få för den inkomstskatterättsliga behandlingen av gåvokriteriet benefik avsikt.⁷⁵ I *fyra förhandsbesked från sommaren 2015* fastställde emellertid HFD att tidigare rättspraxis⁷⁶ – vilken möjliggjorde att gåvoavsikt kan föreligga trots att överlåtelse sker till ett aktiebolag och trots att gåvoavsikten i främsta hand är riktad till bolagets ägare – står

⁷¹ Englund och Silfverberg (2001) s. 104.

⁷² RÅ 81 1:29, RÅ 2001 ref. 2 och NJA 1980 s. 42 I och II.

⁷³ Nilsson (2015) s. 605. Se även SOU 1989:33 del II, s. 28.

⁷⁴ Att gåvoavsikt föreligger gentemot ett bolag torde vara sällsynt. I domskälen nämns överlåtelse i syfte att stödja välgörenhet som exempel på när sådan avsikt skulle kunna föreligga, se punkt 13 i domen.

⁷⁵ Nilsson (2015) s. 594; Ahl (2015) s. 777.

⁷⁶ Bl.a. RÅ 2001 ref. 2 och RÅ 2004 ref. 42.

fast.⁷⁷ Inkomstskatterettsligt kan gåvoavsikt således föreligga när en överlåtelse sker till ett bolag i syfte att genomföra eller underlätta ett generationsskifte. Att överlåtelsen delvis syftar till att minska skattebelastningen ändrar inte denna bedömning, förutsatt att gåvomomentet är tillräckligt stort.⁷⁸

Av de fyra förhandsbeskeden från HFD kan det vidare konstateras att bedömningen av om gåva föreligger är densamma oavsett i vilket inkomstslag den fastigheten som är föremål för överlåtelse tillhör.⁷⁹ Samtliga behandlande mål har dock överlåtelsen skett till närstående. Att en gåva sker till utomstående är av naturliga skäl ovanligt, men medför i så fall att bedömningen av om benefik avsikt föreligger försvåras.

3.2.2 Frivillighet

I åtminstone skatterättsliga sammanhang är frivillighet förmodligen det gåvokriterium som är föremål för minst diskussion. Med frivillighet avses att gåvan ska ske utan tvång, vilket innebär att när anledningen till överlåtelsen är grundad på en rättslig förpliktelse, exempelvis en skyldighet att betala skadestånd, anses överlåtelsen inte vara frivillig.⁸⁰ Av samma anledning anses utbetalningar som görs enligt en stiftelses åligganden inte utgöra gåva.⁸¹ Liksom för gåvokriteriet benefik avsikt presumeras överlåtelsen vara frivillig när den sker mellan närstående.⁸²

3.2.3 Förmögenhetsöverföring

Gåvokriteriet förmögenhetsöverföring innefattar två delkriterier; dels ska gåvogivarens förmögenhet minskas, dels ska gåvomottagarens förmögenhet bli större.⁸³ Den totala värdeökningen hos mottagaren behöver emellertid inte motsvara den totala värdeminskningen hos givaren.⁸⁴ Av detta följer att förmögenhetsöverföring kan föreligga, och därmed även gåva, vid överlåtelse till ett av gåvogivaren ägt bolag. Vid sådan överlåtelse måste det dock, enligt HFD, finnas ett *tillräckligt betydande gåvomoment*. Om

⁷⁷ HFD 2015 not. 45–46 och HFD 2015 ref. 48 I och II.

⁷⁸ Jfr RÅ 2001 ref. 2.

⁷⁹ I två av förhandsbeskeden, HFD 2015 ref. 48 I och HFD 2015 not. 46, var fastigheter som utgjorde lagertillgångar föremål för överlåtelse, och i de andra två förhandsbeskeden, HFD 2015 ref. 48 II och HFD 2015 not. 45, överläts fastigheter som utgjorde kapitaltillgångar. HFD gjorde samma bedömning vad gäller gåvokriterierna i målen. Detta är även i linje med tidigare rättspraxis, se t.ex. RÅ 2004 ref. 42 där lagerfastigheter överläts.

⁸⁰ Silfverberg (1992) s. 19.

⁸¹ Se NJA 1991 s. 748.

⁸² RÅ 2001 ref. 2.

⁸³ RÅ 1993 ref. 43 I och II.

⁸⁴ Jfr Englund och Silfverberg (2001) s. 105.

överlåtelsen sker till ett av givaren helägt bolag föreligger av naturliga skäl inte ett sådant gåvomoment. Inte heller har kravet ansetts vara uppfyllt när det mottagande bolaget ägs till 80 procent av givaren.⁸⁵ Däremot har gåvomomentet bedömts vara tillräckligt betydande när 40 procent av det mottagande bolaget ägs av annan än givaren.⁸⁶ Huruvida ett sådant ägarförhållande utgör ett lägsta krav har HFD inte uttryckligen tagit ställning till, däremot har det i senare avgöranden återigen bedömts vara tillräckligt.⁸⁷

Av rättspraxis har det således utvecklats en schabloniserad bedömningsgrund för kriteriet förmögenhetsöverföring, där avgörande för om ett tillräckligt gåvomoment föreligger snarare är hur stor *procentuell värdeminskning* överlåtelsen medför för givaren än hur stor den beloppsmässiga förmögenhetsöverföringen är. Detta är fördelaktigt i förutsebarhetshänseende, samtidigt som det kan diskuteras om det inte i ett materiellt hänseende vore rimligt att storleken på de belopp som överförs borde kunna beaktas.⁸⁸

I vilken form eventuell ersättning ges torde som utgångspunkt inte ha någon betydelse för om förmögenhetsöverföring föreligger eller inte. Ersättningsformerna *kontant ersättning*, *övertagande av skuld*, *fordran genom revers*⁸⁹, *byte*⁹⁰ samt *förbehållande av rättigheter*⁹¹, har alla av HFD bedömts vara tillåtna för att gåva ska föreligga.⁹²

3.2.4 Gåvokriterierna vid överlåtelse av gemensam ägd egendom

När gemensam ägd egendom är föremål för överlåtelse och när överlåtelsen avser fler än en ägares innehav kan bedömningen av om gåvokriterierna är uppfyllda delvis försvåras. En förutsättning för att sådana överlåtelser ska genomföras kan i vissa fall vara att samtliga ägare fullföljer överlåtelsen. Mot denna bakgrund har det diskuterats om transaktionerna kan anses vara frivilliga och med benefik avsikt. HFD har emellertid fastställt att det inte finns någon principiell anledning att göra en annan bedömning för kriterierna vid sådana överlåtelser.⁹³

⁸⁵ RÅ 1993 ref. 43 I och II.

⁸⁶ RÅ 2001 ref. 2. En sådan bedömningen gjordes trots att ersättningen med liten marginal understeg taxeringsvärdet för de i målet överlåtna fastigheterna.

⁸⁷ Se bl.a. HFD 2015 ref. 48 I och II.

⁸⁸ Det är visserligen inte uteslutet att sådan hänsyn kan tas, men detta har inte framhävts särskilt i rättspraxis.

⁸⁹ RÅ 1993 ref. 43 I.

⁹⁰ NJA 1994 s. 377. Målet avgjordes visserligen av HD då det gällde om stämpelskatt skulle betalas enligt lag (1984:404) om stämpelskatt. Någon annan bedömning torde emellertid inte göras inkomstskatterättsligt.

⁹¹ RÅ 1987 ref. 118.

⁹² Se Nilsson (2015) s. 601ff.; Silfverberg (1992) s. 328; Nilsson och Rydin (2005b) s. 675.

⁹³ Se HFD 2013 not. 40 och HFD 2015 not. 46.

Bedömningen av om förmögenhetsöverföring har skett görs dock inte utifrån varje transaktion för sig, utan utifrån varje *givares totala förmögenhetsändring* efter överlåtelsen.⁹⁴ Även om 40 procent av ett gåvomottagande bolag ägs av annan än givaren kan därmed en överlåtelse av gemensam ägd egendom medföra att dennes totala förmögenhet ökat och att denna del av överlåtelsen behandlas som avyttring.⁹⁵ Följaktligen är det inte bolagets förmögenhetsökning som är avgörande, utan dess ägare.

3.3 Fångesklassificering vid blandande fång

När ersättning ges och ersättningen understiger marknadsvärdet för den överlåtna tillgången föreligger ett s.k. blandat fång. Av naturliga skäl blir bedömningen av om gåva föreligger vid sådana överlåtelser svårare än vid vederlagsfria överlåtelser. I skatterätten har två principer utvecklats av rättspraxis för att fastställa om det rör sig om gåva eller avyttring vid blandade fång; *delningsprincipen* och *huvudsaklighetsprincipen*.⁹⁶

3.3.1 Delningsprincipen

Delningsprincipen innebär, vilket namnet indikerar, att transaktionen delas upp i en onerös och en benefik del. Storleken av respektive del beräknas genom att ersättningens storlek sätts i förhållande till tillgångens marknadsvärde, och där kvoten av detta utgör transaktionens onerösa del och resterande del transaktionens benefika.⁹⁷ Den del som är onerös ska beskattning ske för ett värde som motsvarar tillgångens marknadsvärde. Principen medför således en materiellt riktig utgång förutsatt att erlagt vederlag och marknadsvärde för den överlåtna tillgången kan fastställas.⁹⁸ Vid en tillämpning av delningsprincipen gäller kontinuitet för den del av fångt som klassificeras som gåva, vilket innebär att mottagaren tar över givarens anskaffningsvärde för denna del. Resterande del av fångt, dvs. den del som klassificeras som avyttring, utgör förvärvarens anskaffningsvärde av erlagt vederlag. För såväl givaren som mottagaren medför följaktligen en tillämpning av delningsprincipen att de tvingas laborera med en onerös och en benefik del, vilket är en nackdel med principen.

⁹⁴ Detta förutsätter dock att varje transaktion har ett samband med varandra.

⁹⁵ Se HFD 2013 not. 40. I avsnitt 6.2.2.2 ges ett exempel på hur delningsprincipen tillämpas.

⁹⁶ Även om delningsprincipen i praxis endast har tillämpats i inkomstslaget kapital kan principen användas som en utgångspunkt för hur fångesklassificeringen kan göras för lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet.

⁹⁷ Lodin mf.l. (2015) s. 198f.

⁹⁸ Prop. 1989:90:110 s. 401.

Av rättspraxis följer att delningsprincipen ska tillämpas vid överlåtelse av aktier⁹⁹ och bostadsrätter¹⁰⁰. Om principen kan tillämpas vid överlåtelse av andra tillgångsslag är något oklart, men HFD:s uttalande i *RÅ 1983 Ba 14*, att uppdelning mellan å ena sidan köp och å andra sidan gåva ska göras "*vid överlåtelse av annan egendom än fastighet*", tyder på det.¹⁰¹ Något annat än nämnda tillgångsslag har emellertid inte varit föremål för prövning i HFD.¹⁰²

3.3.2 Huvudsaklighetsprincipen

Till skillnad från delningsprincipen tar huvudsaklighetsprincipen sikte på att klassificera hela transaktionen som antingen gåva eller avyttring. Detta görs genom en schablonregel där erlagd ersättning jämförs med ett specifikt belopp. Vid överlåtelser av fastigheter, vilket är det tillgångsslag huvudsaklighetsprincipen främst är tillämplig på, är detta jämförelsebelopp fastighetens taxeringsvärde¹⁰³ för överlåtelseåret.¹⁰⁴ Om ersättningen understiger taxeringsvärdet klassificeras hela överlåtelsen som gåva, och om ersättningen motsvarar eller överstiger detta värde utgör hela överlåtelsen avyttring. Det kan även nämnas att det, liksom för gåvokriterierna, görs samma bedömning för lagerfastigheter och kapitalfastigheter.¹⁰⁵

Även om huvudsaklighetsprincipen har tillämpats i rättspraxis sedan länge är det svårt att hitta något tydligt uttalat syfte med metoden.¹⁰⁶ Den främsta anledningen till varför principen tillämpas torde dock – föga förvånande – vara överväganden av praktisk natur, dvs. att den är relativt enkel att tillämpa.¹⁰⁷ Samtidigt medför dess schablonmässiga utformning att principen kan utnyttjas i skatteplaneringssyfte; det är tillräckligt att ersättningen understiger taxeringsvärdet med en krona, vilket i vissa fall kan medföra betydande skattelättnader för överlåtaren.¹⁰⁸ Delvis med anledning av detta har Skatteverket ifrågasatt om inte latent skatteskuld bör inräknas i utgiven ersättning. Om denna skatt beaktas vid överlåtelser medför det att ersättningen inte sällan överstiger

⁹⁹ RÅ 1943 ref. 9.

¹⁰⁰ RÅ 1988 ref. 22.

¹⁰¹ Jfr Eriksson (2015) s. 181.

¹⁰² Lodin mf.l. (2015) s. 198.

¹⁰³ Taxeringsvärdet ska, enligt 5 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde.

¹⁰⁴ Se t.ex. RÅ 81 1:29. Utöver fastigheter tillämpas principen även på tomträtter, se RÅ 83 1:34.

¹⁰⁵ Jfr t.ex. RÅ 2004 ref. 42 och HFD 2015 ref. 48 I (där lagerfastigheter överläts) med RÅ 2001 ref. 2 och HFD 2015 not. 45 (där kapitalfastigheter överläts).

¹⁰⁶ Principen användes t.ex. i RÅ 1955 Fi 1009, RÅ 1960 Fi 106 och RÅ 1969 ref. 32.

¹⁰⁷ Se t.ex. RÅ 1988 ref. 22; SOU 1989:33 del II s. 28.

¹⁰⁸ Carlsson, Silfverberg och Stenman (1999) s. 36.

taxeringsvärdet och att överlåtelsen enligt huvudsaklighetsprincipen klassificeras som köp. Att latent skatteskuld beaktas vid gränsdragningen mellan gåva och köp har emellertid inte gjorts tidigare, och HFD har nyligen återigen fastställt att sådan skatt inte ska adderas med utgiven ersättning.¹⁰⁹

3.3.3 Fångesklassificering för lös egendom i näringsverksamhet – förarbeten och doktrin

Hur fångesklassificeringen ska göras vid överlåtelse av lös egendom i näringsverksamhet är till stora delar oklart. Frågan var visserligen delvis uppe för prövning i RÅ 2007 ref. 50, men något uttryckligt klargörande följde inte av målet.¹¹⁰

I såväl förarbeten som doktrinen har frågan varit föremål för återkommande diskussion, och det får sägas att huvudsaklighetsprincipen främst förespråkats vara den mest ändamålsenliga.¹¹¹ En av anledningarna till varför delningsprincipen ansetts vara ett sämre alternativ är att den medför komplikationer för såväl givaren som mottagaren – delvis på grund av att det är komplicerat att laborera med en onerös och en benefik del.¹¹² Eftersom det i en verksamhet vanligtvis finns skulder av något slag, vilka enligt etablerad praxis jämförs med vederlag, blir följderna att en uppdelning mellan å ena sidan gåva och å andra sidan köp oftast blir nödvändig.¹¹³ Därtill medför en tillämpning av principen att en jämförelse måste göras mellan ersättningen och marknadsvärdet, vars värde ofta är svårt att fastställa – framförallt när en hel näringsverksamhet som består av ett flertal tillgångar överläts.¹¹⁴

Så mot bakgrund av delningsprincipens brister har huvudsaklighetsprincipen framförallt framhävts vara den metod som bör användas för fångesklassificering vid överlåtelse av även lös egendom. Men mot bakgrund av att det, som för fastigheter, inte finns något taxeringsvärde som kan utgöra jämförelsevärde uppstår vissa frågetecken hur denna bedömning i så fall ska göras. I doktrin har framförallt två alternativa linjer förespråkats.¹¹⁵ *Den ena linjen* menar att marknadsvärdet för tillgångarna bör utgöra

¹⁰⁹ Se HFD 2015 ref. 48 II.

¹¹⁰ Eftersom rättsfallet huvudsakligen rör frågan om hur reglerna om underprisöverlåtelser förhåller sig till överlåtelser av gåvokaraktär behandlas målet, i enlighet med uppsatsens disposition, i kapitel sex.

¹¹¹ Detta alltså trots att delningsprincipen enligt den rättspraxis som finns torde vara tillämplig metod vid överlåtelse av tillgångar som utgör lös egendom, se vidare avsnitt 3.3.1.

¹¹² SOU 2002:52 del II, s. 181.

¹¹³ Jfr Persson Österman (1997) s. 200.

¹¹⁴ Se t.ex. Persson Österman (1997) s. 194.

¹¹⁵ SOU 2002:52 del II, s. 181ff.

jämförelsevärde, dels på grund av att större hänsyn då kan tas till gåvoinslaget i överlåtelsen, men också på grund av att en jämförelse med marknadsvärdet överensstämmer med hur bedömningen görs i civilrättsliga sammanhang.¹¹⁶ Om ersättning understiger marknadsvärdet klassificeras överlåtelsen följaktligen i sin helhet som gåva. För att säkerställa att den onerösa delen av fånet beaktas kan – eller snarare bör – skillnaden mellan erlagt vederlag och skattemässigt värde beskattas; dock utan medförande omklassificering av fånet.¹¹⁷ *Den andra linjen* menar å sin sida att skattemässigt värde bör utgöra jämförelsevärde och att överlåtelsen utgör gåva om ersättningen understiger detta värde.¹¹⁸ Denna ståndpunkt torde vara grundad på dels praktiska skäl då det är enkelt att fastställa det skattemässiga värdet på tillgångar, men också att det var i linje med tidigare rättspraxis.¹¹⁹

3.4 Avslutning

Sammanfattningsvis kan det konstateras att bedömningen av om gåvokriterierna är uppfyllda inte sällan är svår. I synnerhet gäller det vid överlåtelse till ett företag där gåvogivaren är delägare i. Samtidigt görs bedömningen ofta schablonmässigt, där exempelvis kriteriet benfrik avsikt presumeras vara uppfyllt när överlåtelsen sker till närstående och där förmögenhetsöverföring i regel föreligger om tillräckligt stor del av det mottagande företaget ägs av utomstående. Vidare underlättas bedömningen av att latent skatteskuld inte räknas som ersättning och att i vilken form vederlag ges som huvudregel inte torde ha någon betydelse för bedömningen av om gåvokriterierna är uppfyllda. Något som däremot till stora delar är oklart är hur fångesbedömningen görs när lös egendom i näringsverksamhet är föremål för överlåtelse och när ersättning som understiger marknadsvärdet utgivits. Detta behandlas vidare i kapitel sex.

¹¹⁶ Detta alternativ förespråkas av bl.a. Englund, Persson Österman, Nilsson och Rydin; se Englund (1989) s. 307; Rydin (1993) s. 246f.; Persson Österman (1997) s. 200; Nilsson och Rydin (2005b) s. 678ff.

¹¹⁷ Se Nilsson och Rydin (2005b) s. 679f.; Persson Österman (1997) s. 200.

¹¹⁸ Detta alternativ förespråkas främst av Silfverberg och Pelin; se Silfverberg (1992) s. 322ff.; Pelin (1993) s. 194.

¹¹⁹ Silfverberg (1992) s. 329; Pelin (1993) s. 194. Det kan emellertid diskuteras om detta verkligen var i enlighet med dåvarande rättspraxis, jfr t.ex. Rydin (1993) s. 246f. där detta ifrågasätts.

4. Uttagsbeskattning och reglerna om underprisöverlåtelser

I detta kapitel behandlas de beskattningskonsekvenser som vanligtvis följer när en näringsverksamhet överlåter tillgångar som tillhör inkomstslaget näringsverksamhet för ett värde som understiger marknadsvärdet. Framställningen fokuserar främst på att redogöra för dels vilket värde överlåtaren ska beskattas för och vilket anskaffningsvärde förvärvaren får, dels hur långt kontinuitetsprincipen i regel sträcker sig vid underprisöverlåtelse.

4.1 Uttagsbeskattning

Reglerna om uttagsbeskattning – vilka till stora delar bygger på neutralitetsprincipen, men även på bl.a. skatteförmågeprincipen – återfinns i 22 kap. IL och reglerar dels när ett uttag föreligger, dels vilka beskattningskonsekvenser som då följer.¹²⁰ Med *uttag* avses, bland annat, att den skattskyldige överlåter en tillgång som tillhör näringsverksamheten utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet och detta inte är affärsmässigt motiverat.¹²¹ Att ersättningen måste understiga tillgångarnas marknadsvärde för att uttag ska föreligga innebär att överlåtelser som anses ha ett direkt samband med varandra, dvs. bytestransaktioner, i vissa fall varken aktualiserar reglerna om uttagsbeskattning eller reglerna om underprisöverlåtelser.¹²² Innebörden av att tillgången måste *tillhöra näringsverksamheten* är att reglerna inte är tillämpliga när tillgångar som ska tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital överlåts. Av detta följer att uttag inte föreligger vid exempelvis överlåtelser av en anläggningsfastighet¹²³ från enskild näringsverksamhet eller handelsbolag med fysiska personer som ägare, eftersom ersättningen vid sådana överlåtelser ska beskattas i inkomstslaget kapital.¹²⁴ Det ska även

¹²⁰ Historiskt har det ansetts att näringsidkare inte ska få skattefördelar i förhållande till lönetagare när denne väljer att konsumera sin egen vara istället för andras, se Wiman (2002) s.32f.

¹²¹ Se 22 kap. 2 och 3 §§ IL. Vad som anses vara *affärsmässigt motiverat* har tillämpats restriktivt i rättspraxis, se t.ex. RÅ 2004 ref. 94 och HFD 2014 ref. 31, vilket också torde vara lagstiftarens avsikt, se prop. 1998/99:15, s. 166.

¹²² Se t.ex. HFD mål nr. 4193-15 där ett flertal samtida och korsvisa transaktioner mellan två bolag gjordes. Ersättningen för varje överlåtelse för sig understeg den överlåtna tillgångens marknadsvärde väsentligt. HFD fann i målet att uttag inte förelåg eftersom överlåtelserna utgjorde bytestransaktioner, varför intäkt skulle tas upp till ett värde som motsvarade de avyttrade tillgångarnas marknadsvärde, se 61 kap. 2 § IL.

¹²³ En anläggningsfastighet är en fastighet som inte utgör lagertillgång, se 25 kap. 3 § IL.

¹²⁴ Se Il 13 kap. 4 § andra stycket vad gäller handelsbolag och 6 § vad gäller enskild näringsverksamhet. Bestämmelserna ska läsas tillsammans med 25 kap. 3 § IL.

förtydligas att begreppet *överlåtelse av tillgång* innefattar överlåtelser som sker genom gåva, varför uttag kan föreligga vid sådana överlåtelser.¹²⁵

Följderna av uttagsbeskattning är att den tillgång som är föremål för uttag ska behandlas som om den avyttrats för marknadsvärdet, vilket innebär att beskattning ska ske för detta värde.¹²⁶ Överlåtarens beskattningskonsekvenser framgår därmed tydligt av reglerna. Vilket anskaffningsvärde förvärvaren får när uttagsbeskattning skett framgår däremot inte av någon bestämmelse i 22 kap. IL.¹²⁷ HFD har emellertid i ett flertal avgöranden ansett att det följer av allmänna principer att förvärvarens anskaffningsvärde ska motsvara marknadsvärdet överlåtaren beskattats för, vilket därmed torde vara huvudregeln när uttagsbeskattning utlösts.¹²⁸ Därigenom upprätthålls *kontinuitet i beskattningen*, där samma värde beskattas endast en gång.

4.2 Reglerna om underprisöverlåtelser

4.2.1 Förutsättningar för underprisöverlåtelser

Reglerna om underprisöverlåtelser utgör ett undantag till uttagsbeskattning och infördes vid skattereformen 1999¹²⁹, men även innan ikraftträdandet kunde uttagsbeskattning underlåtas om särskilda skäl förelåg.¹³⁰ Vad som avsågs med särskilda skäl var något oklart och hade främst utvecklats av en omfattande praxis från HFD. Ett av syftena med de nya reglerna var att lagreglera under vilka förutsättningar uttagsbeskattning kunde underlåtas och därigenom öka förutsebarheten.¹³¹ Idag återfinns reglerna i 23 kap. IL, och reglerar något detaljerat under vilka förutsättningar en underprisöverlåtelse kan ske. *Fem villkor måste vara uppfyllda*, vilka framgår av kapitlets 14–29 §§. Av dessa lagrum följer att såväl överlåtaren som mottagaren måste vara en fysisk person eller ett företag och uppfylla kravet på skattskyldighet (14 och 16 §§, *villkor I och II*), att överlåten tillgång

¹²⁵ Prop. 1998/99:15, s. 151. Bodelning av annan anledning än makes död omfattas också av reglerna. Bodelning med anledning av makes död, samt arv eller testamente omfattas dock inte av begreppet.

¹²⁶ 22 kap. 7 § IL.

¹²⁷ Jfr 22 kap. 8 § IL som endast gäller när den skattskyldige själv tar ut en tillgång eller tjänst.

¹²⁸ I RÅ 2004 ref. 1, RÅ 2004 ref. 94 och RÅ 2008 ref. 84 II fick förvärvaren tillgodoräkna sig det uttagsbeskattade värdet som anskaffningskostnad. Detta torde gälla generellt när varor är föremål för uttagsbeskattning, jfr Attorps SN (2009) s. 531ff. Att förvärvaren får samma anskaffningsvärde som överlåtaren beskattats för är även i linje med förarbetsuttalanden, se. t.ex. SOU 1998:1, s. 48.

¹²⁹ Denna skattereform benämns *omstruktureringsreformen* i denna uppsats.

¹³⁰ Se t.ex. prop. 1998/99:15, s. 164 och RÅ 1992 ref. 106.

¹³¹ Persson Österman (2013) s. 285f.; Stridlund Jansson, Norén och Ström (2013) s. 294.

åtminstone ska vara en verksamhetsgren eller ideell andel av sådan (17 §, *villkor III*)¹³², att regelverket i 57 kap. IL inte får kringgås (17–23a §§, *villkor IV*), samt att förvärvaren i vissa fall inte får ha underskott (24–29 §§, *villkor V*). För denna uppsats är det framförallt villkor II och III som är av betydelse.

Av *villkor II, skattskyldighetskravet*, framgår bl.a. att förvärvaren måste vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången tillhör. Syftet med bestämmelsen vid dess införande torde främst ha varit att förhindra att lägre beskattning uppnås genom att tillgångar som hos överlåtaren beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet överläts till en verksamhet där tillgångarna beskattas i inkomstslaget kapital.¹³³ Regleringen utgör således en form av *verksamhetskontinuitet* i detta avseende.¹³⁴ Genom att reglerna om näringsbetingande andelar infördes 2003 har bestämmelsen emellertid getts längre räckvidd än så. HFD har nämligen fastställt att villkoret *inte* är uppfyllt när andelar som utgör lagertillgångar hos överlåtande bolag överläts till annat bolag där andelarna utgör näringsbetingade andelar, eftersom eventuell kapitalvinst hos mottagaren då är undantagen beskattning.¹³⁵ Samma bedömning har gjorts när lagerandelar överläts från en fysisk person till ett aktiebolag, varefter andelarna blir näringsbetingande hos förvärvande bolag.¹³⁶ Mot denna bakgrund bör det kunna konstateras att *karaktärskontinuitet* alltid måste råda när lagerandelar är föremål för överlåtelse för att villkoret ska vara uppfyllt. Vid överlåtelser av bl.a. fastigheter mellan aktiebolag torde det emellertid inte finnas något hinder mot karaktärsskifte – varken från kapitalfastigheter till lagerfastigheter eller tvärtom – eftersom överlåtelser av fastigheter alltid beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för aktiebolag.¹³⁷

Anledningen till varför *villkor III* är intressant i denna uppsats är att begreppet *verksamhetsgren* delvis sätter ramarna för vilka slags tillgångar som kan överlåtas genom en underprisöverlåtelse och således också vilka tillgångsöverlåtelser som är intressant att diskutera i denna uppsats. I IL definieras verksamhetsgren som en "*sådan del av en*

¹³² Detta är dock inget krav om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren, se angivet lagrum.

¹³³ Prop. 1998/99:15, s. 148f.

¹³⁴ Exempelvis är villkoret inte uppfyllt vid överlåtelse av en fastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet om fastigheten inte utgör lagerfastighet hos förvärvaren, jfr avsnitt 4.1.

¹³⁵ RÅ 2005 not. 128. Vad gäller att kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingande andelar är skattefria, se 25 a kap. 5 § II

¹³⁶ RÅ 2010 not. 34.

¹³⁷ Se 13 kap. 2 § IL. Jfr även Baran, kommentar till 23 kap. 16 §, Lexino.

*rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse".*¹³⁸ Den närmare innebörden av detta har varit föremål för mycket diskussion i såväl rättspraxis som doktrin och är i sig lämpad för en egen uppsats. Generellt kan det dock konstateras att fastigheter i regel utgör en verksamhetsgren¹³⁹, men att varken aktier¹⁴⁰ eller enstaka inventarium¹⁴¹, exempelvis en bil, som huvudregel gör det. Eftersom uttagsbeskattning som utgångspunkt ska ske för de två sistnämnda överlåtelseerna är det inte intressant att diskutera fångesklassificering för sådana tillångsöverlåtelser.¹⁴²

4.2.2 Beskattningskonsekvenser vid underprisöverlåtelse – 23 kap. 10 § IL

4.2.2.1 Allmänt om lagrummets innebörd och syfte

När de fem villkoren är uppfyllda, de inblandade företagen har samma redovisningsvaluta och något av de undantag som stadgas i 23 kap. 2 § IL inte är tillämpliga, föreligger en underprisöverlåtelse och beskattning ska ske i enlighet med 23 kap. 9–13 §§ IL.¹⁴³ Den viktigaste beskattningskonsekvensen av detta är att uttagsbeskattning kan underlåtas.¹⁴⁴ När ersättningen understiger skattemässigt värde ska dock därtill regleringen i 23 kap. 10 § IL tillämpas, i vilken framgår att:

"Om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, ska överlåtelserna behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp."

Av lagrummet följer alltså att när ersättningen understiger det skattemässiga värdet för den tillgång som överlåts ska ersättningen rent skattemässigt höjas till detta belopp; vilket även ska utgöra förvärvarens anskaffningsvärde. Regleringen medför således *värdekontinuitet* i detta avseende genom att obeskattat värde tas över av förvärvaren. Ett grundläggande

¹³⁸ 2 kap. 25 § IL.

¹³⁹ Se RÅ 2004 ref. 140; prop. 1998/99:15, s.138.

¹⁴⁰ Se t.ex. RÅ 2001 not. 24 och RÅ 2008 not. 22.

¹⁴¹ I vissa fall har inventarier emellertid ansetts vara en verksamhetsgren; se t.ex. Skatterättsnämndens förhandsbesked 2008-06-26 (dnr 77-07/D) där jordbruksmaskiner ansågs utgöra en verksamhetsgren. Stor vikt torde dock ha lagts vid att de aktuella maskinerna var till antal och användning omfattande.

¹⁴² Se uppsatsens avgränsningar, avsnitt 1.3.

¹⁴³ Se 10 § lag (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning av företag som har sin redovisning i euro m.m. Se även Jilkén och Grip (2015) s. 445.

¹⁴⁴ Se 23 kap. 9 § IL. När överlåtaren är ett företag är även 11 § av särskild betydelse. Av lagrummet följer bl.a. att den som äger andelar i det överlåtande företaget inte ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Inte heller ska förvärvaren ta upp mellanskillnaden som intäkt i inkomstslaget tjänst. Den närmare innebörden av lagrummet behandlas inte vidare i uppsatsen.

syfte med bestämmelsen är att det inte ska vara möjligt att uppnå avdragsgilla förluster vid omstruktureringar.¹⁴⁵ Att ersättningen höjs när beloppet understiger det skattemässiga värdet förhindrar detta genom att överlåtelsen varken medför vinst eller förlust och behandlas därför, vad gäller inkomstbeskattningen, som en icke-händelse.

Huruvida kontinuiteten som följer av lagrummet sträcker sig längre än värdekontinuitet kan diskuteras. Jilkén och Grip har tydligt angett att regleringen inte ger uttryck för karaktärskontinuitet, utan att karaktären på en tillgång avgörs av vilka förhållanden som råder i det mottagande företaget.¹⁴⁶ Slutsatsen är visserligen naturlig mot bakgrund av att det saknas en bestämmelse motsvarande den som gäller vid exempelvis fusion eller fission, nämligen att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation.¹⁴⁷ Samtidigt är karaktärskontinuitet, vilket framgår i avsnitt 4.2.1, inte sällan en förutsättning för att en underprisöverlåtelse ska föreligga och därmed också en direkt följd av underprisöverlåtelsen. Att regleringen i sig inte medför kontinuiteten är dock korrekt.

4.2.2.2 Lagrummets betydelse för fångets klassificering när ersättningen understiger skattemässigt värde

Liksom för reglerna om uttagsbeskattning omfattar begreppet "överlåtelse av tillgång" även överlåtelser som sker genom gåva.¹⁴⁸ Med anledning av detta uppstår viss osäkerhet för huruvida en överlåtelse som utgör gåva omklassificeras till köp när ersättningen understiger skattemässigt värde. Lagrummets ordalydelse, att överlåtelsen ska *behandlas som om tillgången avyttras*¹⁴⁹, kan anses indikera detta. Frågan har varken berörts i förarbetena eller rättspraxis.¹⁵⁰ Bortsett från regleringens ordalydelse torde det vara få argument som talar för att en omklassificering ska följa. Syftet med bestämmelsen är som sagt främst att dels förhindra förlustavdrag, dels reglera förvärvarens anskaffningsvärde. Det är således hur överlåtelsen ska inkomstbeskattas som lagrummet avser att reglera. Därtill bör det ur materiell hänsyn i allmänhet följa att ju mindre ersättning som utgivits, desto större gåvomoment föreligger och desto större anledning finns att fångat ska

¹⁴⁵ Lodin m.fl. (2015) s. 543; prop. 1998/99:15, s. 149f. I nämnda förarbeten diskuteras även om uttagsbeskattning skulle ske till ett belopp motsvarande marknadsvärdet när ersättningen understiger skattemässigt värde, trots att reglerna om underprisöverlåtelse var uppfyllda. En sådan uttagsbeskattning ansågs emellertid vara för långtgående. Istället bedömdes det som bekant räcka med uttagsbeskattning till ett belopp som motsvarar den överlåtna tillgångens skattemässiga värde.

¹⁴⁶ Jilkén och Grip (2015) s. 446f.

¹⁴⁷ Se avsnitt 2.2.

¹⁴⁸ Prop. 1998/99:15, s. 151.

¹⁴⁹ Gåva är inte en avyttring, jfr 44 kap. 3 § IL.

¹⁵⁰ Åtminstone inte uttryckligen.

klassificeras som gåva. Därmed vore det märkligt att behandla en överlåtelse som köp när någon ersättning inte ges, men som gåva när ersättningen motsvarar eller överstiger skattemässigt värde. Det får anses vara mycket tveksamt om detta är lagrummets syfte.¹⁵¹ Starka skäl talar således för att regleringen endast avser hur inkomstbeskattningen ska hanteras, och inte fångets karaktär i andra skattehänseenden.¹⁵²

4.2.2.3 Lagrummets tillämplighet när ersättningen överstiger skattemässigt värde

Vilka beskattningskonsekvenser som följer för *överlåtaren* när ersättningen överstiger tillgångens skattemässiga värde men understiger marknadsvärdet framgår inte uttryckligen av lagrummet. Vid tillkomsten av nuvarande regler om underprisöverlåtelser bedömdes en sådan bestämmelse vara överflödig. Istället ansågs det följa av allmänna principer att beskattning ska ske för skillnaden mellan skattemässigt värde och utgiven ersättning när ersättningen överstiger skattemässigt värde.¹⁵³ Överlåtaren beskattas därmed enligt vanliga regler för mellanskillnaden. Några egentliga svårigheter att fastställa överlåtarens beskattningskonsekvenser bör därför inte uppstå förutsatt att fångat är oneröst och den faktiska ersättningen kan fastläggas.

Vilket anskaffningsvärde *förvärvaren* får när ersättningen överstiger skattemässigt värde framgår däremot inte av förarbetena.¹⁵⁴ Om överlåtelsen sker genom köp ska emellertid, enligt såväl lagstadgade bestämmelser som allmänna principer, erlagt vederlag som huvudregel utgöra dennes anskaffningsvärde.¹⁵⁵ Någon anledning att göra en annan bedömning här torde inte finnas.

¹⁵¹ Jfr Nilsson och Rydin (2005b) s. 675f. Att överlåtelsen kan behandlas som gåva när ersättningen överstiger skattemässigt värde framgår av ett flertal avgöranden från HFD, se kapitel fem.

¹⁵² Den *materiella betydelsen* av att överlåtelsen klassificeras som gåva eller köp när ersättningen understiger skattemässigt värde är dock begränsad eftersom förvärvarens anskaffningsvärde vid båda överlåtelseformerna ska utgöras av tillgångens skattemässiga värde. Vid överlåtelse av fastigheter medför ett köp visserligen att avskrivningsplanen sträcks ut i tiden, men avskrivningarna grundas likväl på samma värde som vid gåva, jfr. Silfverberg (2005) s. 506ff. Vad gäller överlåtelse av t.ex. inventarier torde avskrivningen bli densamma oavsett fångesrubricering, se avsnitt 6.2.2.3. Däremot har fångets klassificering som gåva betydelse i andra avseenden, exempelvis för möjligheten att överta bl.a. sparutdelningsbelopp, se vidare avsnitt 2.3.2.1.

¹⁵³ Prop. 1998/99:15, s. 149f. och 270.

¹⁵⁴ Jfr prop. 1998/99:15, s. 149f. och 270.

¹⁵⁵ Jfr t.ex. 18 kap. 7 § första meningen som gäller vid köp av inventarier och där ersättningen ska utgöra anskaffningsvärdet och 19 kap. 9 § IL där anskaffningsvärdet för byggnader vid köp är utgiften för förvärvet. Se även prop. 1998/99:15, s. 149 och SOU 2005:99, s. 149 där samma ståndpunkt framförs.

4.3 Avslutning

Regelverket om underprisöverlåtelser är enhetligt i den mening att om ersättningen understiger skattemässigt värde ska överlåtelserna behandlas som en avyttring motsvarande detta värde; och om ersättningen överstiger skattemässigt värde ska överlåtelserna behandlas som en avyttring motsvarande utgiven ersättning. Beskattningskonsekvenserna är följaktligen i regel enkla att fastställa, där det antingen gäller *värdekontinuitet* varigenom skattemässigt värde övertas, eller *kontinuitet i beskattning*.

Svårare blir det emellertid att fastställa beskattningskonsekvenserna när ersättningen överstiger skattemässigt värde och överlåtelserna sker genom gåva. Huruvida utgiven ersättning ska tas upp som intäkt och vilken betydelse detta har för kontinuitetsprincipens tillämplighet, är några av de frågor som behandlas i de följande två kapitlen.

5. Underprisöverlåtelse av lagerfastigheter

I detta kapitel behandlas hur reglerna om underprisöverlåtelse förhåller sig till gåvoöverlåtelse av lagerfastigheter. Framförallt behandlas och analyseras ett antal avgöranden från HFD som är av betydelse för dels fångsbedömningen, dels hur långt kontinuitetsprincipen sträcker sig vid gåvoöverlåtelse av lagerfastigheter. Redogörelsen i kapitlet förutsätter att gåvokriterierna och villkoren för en underprisöverlåtelse i 23 kap. IL är uppfyllda.

5.1 Inledning

5.1.1 Kort om rättsläget innan omstruktureringsreformen

Enligt etablerad rättspraxis *innan* införandet av nuvarande regler om underprisöverlåtelse kunde lagerfastigheter under vissa förutsättningar överlåtas utan att inkomstbeskattning utlöstes för skillnaden mellan ersättning och skattemässigt värde. En förutsättning var emellertid att överlåtelserna avsåg hela förvärvsskällan i det överlåtande företaget samt att överlåtelserna utgjorde gåva.¹⁵⁶ Att fastigheterna ägdes direkt av den skattskyldiga var inget krav, utan samma bedömning gjordes för andelsinnehav i bolag som bedrev fastighetsförvaltning eller byggnadsrörelse, förutsatt att samtliga andelar överläts.¹⁵⁷

Det finns inget avgörande från HFD som tydligt klargör huruvida det var möjligt att utan inkomstbeskattning överlåta endast en fastighet eller enstaka fastigheter samtidigt som det överlåtande företaget fortsätter bedriva rörelse efter överlåtelserna. Utifrån domskälen i ovan angivna rättsfall – vilka återkommande framhäver att en hel förvärvsskälla varit föremål för överlåtelse och att inkomstbeskattning av denna anledning kan underlåtas – får detta emellertid anses vara ytterst tveksamt.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Se RSV/FB Dt 1985:6.

¹⁵⁷ Se RÅ 1998 not. 709–710.

¹⁵⁸ Visserligen uttalade HFD i RÅ 1976 ref. 6 obiter dictum att en verksamhetsgren kan överlåtas utan uttagsbeskattning. Det är emellertid tveksamt om detta även innebär att inkomstbeskattning kan underlåtas, dvs. att erlagd ersättning inte blir föremål för beskattning. Målet kan även jämföras med RÅ 1974 A 921 där jordbruk överläts och överlåtaren behöll en bil. Någon uttagsbeskattning skedde inte i det målet heller. Återigen måste det framhävas att det är skillnad på underlåten uttagsbeskattning och underlåten inkomstbeskattning, där det sistnämnda endast torde ha gällt vid gåva av en hel näringsverksamhet. Se även Persson Österman (1997) s. 179f.; Silfverberg (1992) s. 358f.

5.1.2 De nya reglerna om underprisöverlåtelse medför rättsosäkerhet

Med anledning av att de nya reglerna om underprisöverlåtelse infördes uppkom osäkerhet om tidigare rättspraxis var överspelad. En uppfattning som fanns var nämligen att reglerna om underprisöverlåtelse numera var *lex specialis* eftersom reglerna är tillämpliga oavsett om överlåtelsen klassificeras som gåva eller avyttring, och att skillnaden mellan skattemässigt värde och utgiven ersättning av denna anledning undantagslöst ska inkomstbeskattas.¹⁵⁹ Denna uppfattning härrörde bl.a. från att det i förarbetena till de nya reglerna uttalas att *underprislagen bör vara exklusiv*.¹⁶⁰ Uppfattningen befestes även när Skatterättsnämnden, i bl.a. ett förhandsbesked från 1999, konstaterade att skillnaden mellan skattemässigt värde och ersättning skulle inkomstbeskattas trots att överlåtelsen klassificerades som gåva och avsåg en hel verksamhet bestående av lagerfastigheter.¹⁶¹ Å andra sidan – vilket kan anses tala emot att rättsläget ändrats – saknas explicita uttalanden i förarbetena att tidigare rättspraxis ska frångås vad gäller sådana överlåtelse.¹⁶²

I detta sammanhang kan det även vara intressant att nämna att den s.k. 3-12 utredningen från 2002 föreslog att 23 kap. 10 § IL skulle få ett tillägg, i vilken skulle stadgas att när ersättningen överstiger skattemässigt värde ska överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot ersättningen.¹⁶³ Regleringen skulle enligt utredningen vara tillämplig på fastighetsöverlåtelse i gåva och därmed innebure ett tydligt lagstöd för att tidigare rättspraxis var överspelad.¹⁶⁴ Förslaget ledde emellertid inte till någon lagändring, utan istället har det ankommit på HFD att klargöra hur de nya reglerna om underprisöverlåtelse förhåller sig till gåvoöverlåtelse av fastigheter och tidigare rättspraxis. Först ut blev RÅ 2004 ref. 42 – men ett flertal mål har avgjorts sedan dess.

¹⁵⁹ Jfr Silfverberg (2005) s. 505.

¹⁶⁰ Se prop. 1998/99:15, s. 294. Därutöver antyder även uttalandet i förarbetena, att det följer av allmänna principer att skillnaden mellan skattemässigt värde och ersättningen ska inkomstbeskattas, att beskattning ska ske vid sådana överlåtelse, se prop. 1998/99:15, s. 149 och 270. Liknande uttalande finns i bl.a. SOU 2002:52 del II, s. 215. Även bl.a. Silfverberg, Rydin och Nilsson torde ha varit av uppfattningen att rättsläget ändrats, se Silfverberg (1999) s. 514f.; Rydin och Nilsson (1999) s. 478.

¹⁶¹ Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 1999-11-22. Se även Eriksson (2000) s. 91f. där förhandsbeskedet diskuteras.

¹⁶² Jfr Silfverberg (2005) s. 505.

¹⁶³ SOU 2002:52 del II, s. 214. Ett sådant tillägg föreslogs även i SOU 2005:99, se s. 149f.

¹⁶⁴ SOU 2002:52 del II, s. 215f.

5.2 Rättspraxis avseende nuvarande regler om underprisöverlåtelse

5.2.1 Tidigare rättspraxis står fast – RÅ 2004 ref. 42

Av redogörelsen ovan kan det konstateras att det fanns mycket som indikerade att äldre rättspraxis var överspelad. Den övergripande frågan i målet kan därför anses ha varit om etablerad rättspraxis kan överges utan något uttryckligt uttalande i förarbetena om detta. Rättsfallet utgör grunden för rättsutvecklingen sedan dess och är sålunda principiellt viktigt.

5.2.1.1 Omständigheterna i målet

I korthet var omständigheterna i målet följande. En pappa hade som avsikt att i gåva överlåta ett antal fastigheter till sin son. Överlåtelsen skulle ske från pappans enskilda näringsverksamhet till ett aktiebolag, i vilket sonen skulle äga minst 40 procent av andelarna i. Resterande andelar i bolaget skulle ägas av pappan. Fastigheterna, vilka klassificerades som lagerfastigheter på grund av att byggnadsrörelse ansågs bedrivas, utgjorde det överlåtande företags hela verksamhet. Vad gäller betalningen för överlåtelsen skulle det mottagande bolaget överta skulder som var hänförliga till fastigheterna, vilka understeg såväl fastigheternas taxeringsvärde som marknadsvärde, men översteg deras skattemässiga värde.¹⁶⁵ Enligt rättspraxis från tiden innan omstruktureringsreformen skulle överlåtelsen följaktligen inte medföra någon inkomstbeskattning.¹⁶⁶

5.2.1.2 HFD:s bedömning

Målet var ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden, i vilket beslutats att överlåtelsen skulle inkomstbeskattas för skillnaden mellan utgiven ersättning och skattemässigt värde. Som skäl anförde nämnden att underprisreglerna även omfattar gåva och att det fick anses följa av 23 kap. 10 § IL och de uttalanden som gjorts i förarbetena att även det belopp som överstiger skattemässigt värde skulle beskattas.¹⁶⁷ Beslutet var följaktligen i linje med tidigare beslut från Skatterättsnämnden.

¹⁶⁵ De sammanlagade skulderna uppgick till drygt 10 milj. kr. Skattemässigt värde för fastigheterna var i sin tur nästan 9,5 milj. kr., och taxeringsvärdet uppgick till cirka 18,7 milj. kr.

¹⁶⁶ Jfr avsnitt 5.1.1.

¹⁶⁷ Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 2003-04-04.

HFD undanröjde dock detta beslut. Inledningsvis i domsskålen framhävdes visserligen – i linje med dåvarande spridda uppfattning – att regleringen i 23 kap. 10 § IL samt uttalanden i förarbetena till lagrummet indikerar att den i målet aktuella överlåtelsen numera ska behandlas som en avyttring och inkomstbeskattas.¹⁶⁸ HFD framhöll emellertid att det även fanns förhållanden som talade emot att äldre rätt borde överges, och anförde att:

"...en sådan förändring inte kommit till uttryck i lagtexten för andra fall än dem som avses i 23 kap. 10 § IL. Mot en ändrad praxis talar också utformningen av den reglering som finns i 53 kap. 3 och 4 §§ IL och som innebär att fastighetsöverlåtelser av gåvokaraktär mot en ersättning understigande det skattemässiga värdet behandlas som avyttring, medan överlåtelse mot en högre ersättning behandlas som gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet."

Mot ovan angivna bakgrund fann HFD att de nya reglerna om underprisöverlåtelser inte föranledda något skäl för att frånga tidigare rättspraxis vad gäller överlåtelser av gåvokaraktär som omfattar en hel näringsverksamhet. Någon beskattning för skillnaden mellan skattemässigt värde och erlagd ersättning skulle således inte utlösas.

5.2.1.3 Kommentrar och analys

Avgörandet innebär att det med tydlighet fortsatt finns utrymme för att i gåva, utan inkomstbeskattning, överlåta en hel verksamhet bestående av lagerfastigheter. Reglerna om underprisöverlåtelser medför inte att fångesbedömningen påverkas, utan detta görs i enlighet med huvudsaklighetsprincipen.¹⁶⁹ Att tidigare rättspraxis fortsatt ska gälla kan visserligen anses vara i strid med de uttalanden som finns i förarbetena som framhåller att beskattning ska ske för erlagt vederlag när vederlaget överstiger skattemässigt värde. Samtidigt kan det diskuteras om etablerad rättspraxis, av legalitetshänsyn, kan överges utan något tydligt stadgande om detta i varken förarbeten eller lagstiftning. Även om det inte uttryckligen framgår i domsskålen tycks legalitetsprincipen vara en av anledningarna till domslutet.

Vilket prejudikatvärde målet har för andra tillgångar än fastigheter kan diskuteras. HFD uttalar nämligen att det inte finns anledning att avvika från tidigare praxis avseende överlåtelser av gåvokaraktär omfattande *en hel näringsverksamhet*. För domslutet tycks

¹⁶⁸ Som ytterligare indikation på att tidigare rättspraxis var överspelad anförde HFD det faktum att den särskilda regeln om anskaffningsvärde för inventarier vid gåva av en näringsverksamhet hade upphävts.

¹⁶⁹ Jfr Silfverberg (2005) s. 505.

det centrala ha varit att en hel näringsverksamhet skulle överlåtas och att överlåtelsen klassificerats som gåva – inte att endast lagerfastigheter var föremål för överlåtelse. Samtidigt är domen huvudsakligen grundad på vad som gällde enligt tidigare rättspraxis, vilken inte torde ha omfattat annat än överlåtelser av fastigheter.¹⁷⁰

I målet diskuteras även vilket värdeminskningsavdrag förvärvaren skulle få, och därmed delvis kontinuitetsprincipens räckvidd. Eftersom överlåtelsen skedde i gåva utlöstes gåvoskatt i enlighet med dåvarande regler. Med anledning av detta uppstod frågan om denna skatt kunde *medföra en förbättringsutgift* som förvärvaren fick tillgodräkna sig i underlaget för värdeminskningsavdragen. HFD ansåg emellertid att eftersom gåva förelåg har ur inkomstskattehänsyn inget nytt förvärv gjorts, varför denna skatt inte skulle medräknas.¹⁷¹ Förvärvaren ansågs följaktligen helt inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation i det avseendet. Att gåvoskatt inte får medräknas i värdeminskningsavdragen är visserligen inte materiellt betydelsefullt idag, men delvis principiellt. Liknande utgifter som förvärvaren eventuellt kan få med anledning av överlåtelser som sker genom gåva – åtminstone sådana som uppkommer innan eller i direkt samband med att överlåtelsen äger rum – torde med samma motivering heller inte få medräknas i underlaget för värdeminskningsavdrag. Därmed kan kontinuitetsprincipen i detta avseende anses vara en nackdel för förvärvaren.

Slutligen kan det även nämnas att HFD avgjorde ett liknade mål samma dag, med samma utgång.¹⁷² Omständigheterna i fallen var i allt väsentligt likartade.¹⁷³ Även i detta mål var det således endast lagerfastigheter som var föremål för överlåtelse, överlåtelsen klassificerades som gåva och avsåg hela förvärvskällan i det överlåtande företaget.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Vad som gäller vid överlåtelser av andra tillgångar fick till viss del sitt svar i RÅ 2007 ref. 50 som behandlas i kapitel sex.

¹⁷¹ Utgången grundades på att någon avyttring inte skett varför överlåtaren inte skulle återföra värdeminskningsavdragen enligt 26 kap. 12 § IL. Dessa skulle istället i enlighet med kontinuitetsprincipen övertas av förvärvaren.

¹⁷² HFD mål nr. 2537-03. Båda målen avgjordes 2004-04-21.

¹⁷³ Den främsta skillnaden mellan målen är att överlåtelsen i det här målet skulle ske till överlåtarnas makar och inte, som i RÅ 2004 ref. 42, till avkomling.

¹⁷⁴ Huruvida hela förvärvskällan var föremål för överlåtelse var visserligen något oklart. HFD utgick dock från att så var fallet.

5.2.2 Förvärvarens anskaffningsvärde och redovisat värde

Med anledning av RÅ 2004 ref. 42, där HFD bl.a. uttalar att kontinuitet ska råda för tidigare värdeminskingsavdrag, torde viss osäkerhet ha uppkommit vad gäller om kontinuiteten även avser förvärvarens anskaffningsvärde. Vid överlåtelser av fastigheter som utgör lagertillgångar ska nämligen utgifterna för tillgångens förvärv – dvs. utgiven ersättning m.m. – som huvudregel utgöra förvärvarens anskaffningsvärde, oavsett om det rör sig om köp eller gåva.¹⁷⁵ Vissa lagstadgade undantag till denna huvudregel finns visserligen, dock inget som är tillämpligt när ersättningen överstiger skattemässigt värde och överlåtelserna utgör gåva.¹⁷⁶ Om värdekontinuitet ska gälla fullt ut, vilket vanligtvis torde vara fallet när överlåtelserna inte inkomstbeskattas, ska förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde emellertid motsvara den tidigare ägarens. Detta innebär att en regelkonflikt uppstår. HFD har i senare avgöranden fastställt att värdekontinuitet ska ha företräde i detta avseende och att förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde således ska motsvara den tidigare ägarens.¹⁷⁷ Därmed har HFD skapat ytterligare undantag till att skattemässigt anskaffningsvärde ska utgöras av utgifterna för tillgångens förvärv.¹⁷⁸

Det värde som förvärvaren ska ta upp i räkenskaperna ska emellertid enligt ÅRL vara utgifterna för lagertillgångarnas förvärv.¹⁷⁹ Detta innebär att det skattemässiga anskaffningsvärdet kan avvika från det redovisade värdet. I *HFD 2011 ref. 64* bedömde Skatterättsnämnden att när värdet i bokföringen är högre än det skattemässiga värdet ska skillnaden uppskrivas med stöd av *lägsta värdets princip*¹⁸⁰ och bli föremål för beskattning.¹⁸¹ HFD gjorde emellertid motsatt bedömning i målet och fastställde att någon beskattning inte ska ske för eventuella mellanskillnader. Kontinuitetsprincipen ansågs följaktligen ha företräde framför lagervärderingsreglerna. I målet uttalar HFD även att någon motsvarande rättighet till nedskrivning i de fall där värdet i räkenskaperna är lägre än det skattemässiga – vilket exempelvis kan vara fallet när bestämmelsen i 23 kap. 10 § IL tillämpas – inte torde finnas.

¹⁷⁵ Se 17 kap. 2 § IL som hänvisar till 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Exempel på utgifter som utöver erlagt vederlag kan inräknas i anskaffningsvärdet är kostnader för försäkring och stämpelskatt, jfr prop. 1995/63:10 del II, s. 198ff.

¹⁷⁶ Se t.ex. 17 kap. 33 § IL som hänvisar till att bestämmelse om förvärvarens anskaffningsvärde bl.a. finns i 23 kap. 10 § IL.

¹⁷⁷ RÅ 2009 not. 72 och HFD 2011 ref. 64.

¹⁷⁸ HFD 2011 ref. 64.

¹⁷⁹ 4 kap. 9 § ÅRL. Detta förutsätts dock att nettoförsäljningsvärdet inte är lägre.

¹⁸⁰ Dvs. bestämmelserna i 17 kap. 3 § IL.

¹⁸¹ Skatterättsnämnden förhandsbesked meddelat 2011-03-10 (dnr 17-10/D).

5.2.3 Kontinuitetens räckvidd och betydelsen av hur fastigheter ägs – HFD 2013 not. 66

Rättsfallet HFD 2013 not. 66 behandlar huvudsakligen två intressanta frågor, nämligen betydelsen av *hur* de fastigheter som är föremål för överlåtelse ägs och vilken räckvidd kontinuitetsprincipen har vid underprisöverlåtelse av en hel verksamhet bestående av lagerfastigheter. Rättsfallet är relativt komplicerat och behandlas av denna anledning ganska ingående.

5.2.3.1 Omständigheterna i målet

I korthet var omständigheterna i målet följande. A avsåg att överlåta sina resterande andelar i ett handelsbolag som bedrev fastighetsförvaltning till sina barn B och C. A:s andelar i handelsbolaget var lagertillgångar eftersom han tidigare bedrev byggnadsrörelse i ett av honom ägt aktiebolag. Andelarna i handelsbolaget var således smittade enligt reglerna om byggmästarsmitta.¹⁸² Resterande andelar i handelsbolaget ägdes av B och C, samt av det tredje barnet, D. B och C:s andelar utgjorde kapitaltillgångar, medan D:s andelar utgjorde lagertillgångar.¹⁸³ Överlåtelsen skulle ske genom gåva utan att någon ersättning gavs.

Med anledning av överlåtelsen ovan ville A tillsammans med barnen B och C, i ett förhandsbesked av Skatterättsnämnden, få svar på vilka skattekonsekvenser som skulle följa av överlåtelsen för de inblandade parterna. Bland annat ville de ha svar på om A skulle uttagsbeskattas för överlåtelsen, vilken karaktär de överlåtna tillgångarna skulle få hos B och C, samt huruvida detta i så fall medför att karaktären på de andelar i handelsbolaget som B och C redan innehavde ändras.¹⁸⁴

5.2.3.2 Skatterättsnämndens bedömning

Inledningsvis ska det konstateras att HFD, utan någon ytterligare motivering, gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Därmed ges endast nämndens motivering.

Vad gäller den första frågan, huruvida A skulle uttagsbeskattas, hänvisade Skatterättsnämnden till bl.a. RÅ 2004 ref. 42 och anförde att någon inkomstbeskattning

¹⁸² Se 27 kap. 6 § IL. Nämnda lagrum stadgar bl.a. att andelar i fastighetsförvaltande företag ska anses utgöra lagertillgångar om fastigheterna, vid ett direktäggande, hade utgjort lagertillgångar hos den som äger andelarna.

¹⁸³ D hade tidigare förvärvat det aktiebolag som A bedrev byggnadsrörelse i.

¹⁸⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 2012-12-19 (dnr 44-12/D).

för överlåtaren inte ska ske vid överlåtelse som utgör gåva och som omfattar en hel verksamhet bestående av lagerfastigheter. I nämnda rättsfall var det emellertid som bekant direktägda fastigheter som var föremål för överlåtelse och inte, som i det här fallet, andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag. Frågan var om detta utgjorde skäl för en annan bedömning, vilket Skatteverket ansåg. Nämnden konstaterade emellertid att någon inkomstbeskattning inte skedde i det äldre rättsfallet RÅ 1988 not. 709 när överlåtelsen, utöver fastigheter, omfattade aktier i ett fastighetsförvaltande aktiebolag. Mot denna bakgrund bedömdes att:

"...äldre praxis, som fortfarande ska tillämpas vid vissa gåvoöverlåtelser, får anses omfatta överlåtelse genom gåva av hel näringsverksamhet som utgörs av lagertillgångar i byggnadsrörelse."

Eftersom den aktuella överlåtelsen avsåg samtliga kvarvarande tillgångar i A:s näringsverksamhet, ansågs överlåtelsen fortsatt utgöra gåva och skulle därmed inte utlösa någon uttagsbeskattning för A. Som en följd av detta inträdde B och C i A:s skattemässiga situation och de överlåtna andelarna skulle av denna anledning även efter överlåtelsen klassificeras som lagertillgångar för dem.¹⁸⁵ Detta medförde även, menade nämnden, att karaktären på de av B och C redan innehavda andelar i handelsbolaget ändrades från kapital- till lagertillgångar enligt bestämmelsen om byggmästarsmitta.

5.2.3.3 Kommentar och analys

Rättsfallet klargör att oavsett om de lagerfastigheter som är föremål för överlåtelse innehavs genom direktäggande, genom aktiebolag eller, som i det aktuella målet, genom ett handelsbolag kan gåva föreligga och såväl uttags- som inkomstbeskattning underlåtas.¹⁸⁶ Av Skatterättsnämndens motivering – vilket HFD inte invände emot – tycks det centrala för utgången återigen vara det faktum att en hel näringsverksamhet överläts och att detta skedde genom gåva. Att andelsinnehav i ett handelsbolag kan utgöra en hel näringsverksamhet klargörs även av målet.¹⁸⁷ Kontinuiteten som i sin tur följer av att överlåtelsen klassificeras som gåva är långtgående i målet. Dels råder karaktärskontinuitet genom att de överlåtna andelarna förblir lagertillgångar efter överlåtelsen, dels anses

¹⁸⁵ Detta är något som anses följa av bl.a. RÅ 2004 ref. 42 och HFD 2011 ref. 64.

¹⁸⁶ Pahlsson (2014) s. 363f.

¹⁸⁷ Detta förutsätter dock att andelarna utgör samtliga kvarvarande tillgångar för överlåtaren. Målet är även i linje med bl.a. utgången i HFD 2012 ref. 58, där ett aktiebolag överlät samtliga kvarvarande aktier i fyra dotterföretag samt fordringar och skulder. HFD ansåg att detta utgjorde överlåtelse av hel verksamhet.

mottagarna bedriva byggnadsrörelse vilket medför att även de andelar som innehavdes innan överlåtelsen smittas och omklassificeras till lagertillgångar.

Att överlåtelsen medför *karaktärskontinuitet* motiveras av att mottagarna ska anses träda in i givarens skattemässiga situation. Utifrån domskälen är det således gåvan som medför sådan kontinuitet. Samtidigt kan det konstateras att om lagerandelarna genom överlåtelsen ändrade karaktär till kapitaltillgångar hade skattskyldighetskravet i 23 kap. 16 § IL (*villkor II*) inte varit uppfyllt. Som framgår i avsnitt 4.2.1 innefattar detta villkor att andelar som utgör lagertillgångar inte får ändra karaktär till kapitaltillgångar. Intressant är alltså att överlåtelsens klassificering som gåva och dess medförande karaktärskontinuitet innebär att detta kriterium är uppfyllt och att uttagsbeskattning kunde underlåtas.

Att *redan innehavda andelar ändrar karaktär* till lagertillgångar bedömdes följa av att mottagarna med anledning av gåvan anses bedriva byggnadsrörelse och att det därmed följer av reglerna om byggmästarsmitta att alla andelar blir lagertillgångar.¹⁸⁸ Denna utgång är intressant och torde inte varit självklar. Det följer nämligen av bestämmelserna i 27 kap. 4 § IL att den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter och som förvärvar en kapitalfastighet i gåva inte ska medföra att fastigheten ändrar karaktär till lagerfastighet.¹⁸⁹ Detta innebär att om förutsättningarna varit de motsatta i målet, dvs. om A förvärvat andelarna av B och C i gåva, hade detta medfört att A efter överlåtelsen innehar dels lagertillgångar, dels kapitaltillgångar.¹⁹⁰ Något hinder mot en sådan uppdelning av tillgångslagen finns följaktligen inte och torde heller inte vara oförenligt med reglernas huvudsakliga syfte, vilket är att fastigheter som förvärvas genom köp eller liknande ska behandlas som lagertillgångar av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.¹⁹¹

Utifrån ovan angivna bakgrund kan därför utgången ifrågasättas. Domskälen är dessvärre knapphändiga i detta avseende, men en möjlig motivering är att mottagarna B och C helt anses träda in i A:s skattemässiga position och att andelarna de redan innehar därför ska anses ha blivit förvärvade av A. Det kan diskuteras om en möjlig, och kanske lämpligare, utgång vore att dessa andelar istället borde ha ansetts vara förvärvade genom gåva och inte genom köp, vilket i så fall hade medfört att de förblev kapitaltillgångar. Oavsett

¹⁸⁸ Se fotnot 182.

¹⁸⁹ Eriksson, kommentar till 27 kap. 4 §, Lexino.

¹⁹⁰ Jfr Jilkén (2013) s. 809ff. Jfr även vad som gäller vid fusion och fission, där sådan uppdelning också görs, se avsnitt 2.2.

¹⁹¹ Jfr Jilkén (2013) s. 809ff.

domslutets lämplighet och motivering kan det konstateras att kontinuitetsprincipen sträcks mycket långt i målet och medfört att beskattning vid eventuell avyttring av andelarna är högre jämfört med om överlåtelsen utgjorde köp.¹⁹² Slutligen, med viss risk att tangera uppsatsens avgränsningar, kan det nämnas att det även konstaterades i målet att någon karaktärskontinuitet eller medförande omklassificering av redan innehavda andelar inte skulle följa om överlåtelsen istället skedde genom arv eller testamente.¹⁹³

5.2.4 Betydelsen av att villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda

Av de mål som hittills behandlats har någon särskild diskussion inte förekommit i domskälen vad gäller huruvida villkoren för en underprisöverlåtelse måste vara uppfyllda för att inkomstbeskattning kan underlätas. Att detta har varit en förutsättning torde dock varit en självklarhet mot bakgrund av att uttagsbeskattning ska utlösas vid överlåtelser som sker genom gåva när villkoren för en underprisöverlåtelse inte är uppfyllda.¹⁹⁴ I två senare avgöranden, *HFD 2015 ref. 48 I* och *HFD 2015 not. 46*, kan det emellertid konstateras att denna fråga varit mer framträdande än tidigare och där det fastställts att såväl uttags- som inkomstbeskattning ska ske när villkoren för en underprisöverlåtelse inte är uppfyllda. I det förstnämnda målet kunde, trots att överlåtelsen bedömts utgöra gåva, uttagsbeskattning inte underlätas när överlåtaren var en fysisk person och andelarna i det mottagande bolaget inte var kvalificerade.¹⁹⁵ I det sistnämnda målet bedömdes däremot samtliga villkor för en underprisöverlåtelse vara uppfyllda samtidigt som överlåtelsen klassificerades som gåva, varför varken uttags- eller inkomstbeskattning skulle ske.

Utgången i målen är visserligen helt i linje med tidigare rättspraxis, men tillvägagångssättet för bedömningen av om inkomstbeskattning kan underlätas är något nyanserat, där större fokus lagts vid dels frågan om gåva föreligger, dels huruvida villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda.

¹⁹² Om andelarna förvärvats genom köp hade karaktärskontinuitet inte blivit följden och redan innehavda andelar inte ändrat karaktär, varför beskattningskonsekvenserna hade blivit lindrigare vid en eventuell framtida avyttring av samtliga andelar i handelsbolaget, jfr fotnot 23.

¹⁹³ Detta ansågs följa av 27 kap. 18 § IL som reglerar under vilka förutsättningar fastigheter förblir lagertillgångar hos förvärvaren efter arv, testamente och bodelning. Endast då förvärvaren antingen själv bedriver byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse, eller avser att bedriva sådan verksamhet, kommer de överlåtna fastigheterna bli lagertillgångar hos denne. I målet avsåg handelsbolaget endast bedriva fastighetsförvaltning, varför lagrummet inte var tillämpligt. Av detta följer således också att bestämmelsen i 27 kap. 6 § IL aldrig aktualiseras och att redan innehavda andelar förblir kapitaltillgångar, eftersom B och C inte äger någon fastighet som utgör lagertillgång. Mot bakgrund av att lagertillgångar i regel beskattas strängare än kapitaltillgångar vore det således skattemässigt fördelaktigt att överlåta fastigheterna genom arv eller testamente istället för genom gåva.

¹⁹⁴ Se vidare avsnitt 4.1 och 4.2.

¹⁹⁵ Detta är ett villkor för att en underprisöverlåtelse ska föreligga, se 23 kap. 18 § IL.

5.3 Underprisöverlåtelse av enstaka lagerfastigheter – vad gäller?

En fråga som uppkommer med anledning av domskälen i de rättsfall som har behandlats i detta kapitel är om det finns utrymme för att överlåta enbart en eller ett fåtal lagerfastigheter utan medförande inkomstbeskattning. Vid bedömning av om en underprisöverlåtelse kan ske jämföras verksamhetsgren¹⁹⁶ med en hel näringsverksamhet.¹⁹⁷ Av denna anledning kan det argumenteras för – vilket såväl Silfverberg som Nilsson och Rydin gjort – att samma bedömning rimligtvis borde kunna göras vid överlåtelse av enstaka fastighet som överlåtelse av fastigheter som utgör en hel näringsverksamhet.¹⁹⁸ Mot detta talar huvudsakligen två saker. *För det första* finns det ingen rättspraxis från tiden innan omstruktureringsreformen som möjliggjorde underlåten inkomstbeskattning vid sådana överlåtelser.¹⁹⁹ Detta har en central betydelse eftersom HFD i bl.a. RÅ 2004 ref. 42 tydligt grundar utgången på att inkomstbeskattning inte skulle utlösas enligt tidigare rättspraxis. *För det andra* så framhäver HFD i såväl RÅ 2004 ref. 42 som senare avgöranden att en hel verksamhet varit föremål för överlåtelse och att inkomstbeskattning kan underlåtas av denna anledning. Mycket talar därför för att inkomstbeskattning alltid ska utlösas när överlåtelserna inte avser en hel näringsverksamhet.

Huruvida en sådan medförande inkomstbeskattning har betydelse för fångets rubricering diskuteras i avsnitt 6.2.2.3. Det ska dock framhävas här att en sådan tolkning skulle utgöra ett mycket sällsynt undantag till den huvudsaklighetsprincip som tillämpas vid fångesbedömningen när fastigheter överlåts, vilket talar emot att fångets omklassificeras.

¹⁹⁶ Att fastigheter kan utgöra en verksamhetsgren framgår av avsnitt 4.2.1.

¹⁹⁷ 23 kap. 17 § IL.

¹⁹⁸ Se Silfverberg (2005) s. 506f.; Nilsson och Rydin (2005b) s. 674f.

¹⁹⁹ Jfr avsnitt 5.1.1.

6. Underprisöverlåtelse av lös egendom

I detta kapitel behandlas hur reglerna om underprisöverlåtelse förhåller sig till överlåtelse av gåvokaraktär som innefattar lös egendom i en näringsverksamhet. Även kontinuitetsprincipens tillämplighet och räckvidd analyseras vid sådana överlåtelse. Framställningen fokuserar på underprisöverlåtelse av inventarier, eftersom endast detta tillgångsslag har varit föremål för prövning i HFD. Liksom i föregående kapitel förutsätts att gåvkriterierna och villkoren för en underprisöverlåtelse i 23 kap. IL är uppfyllda.

6.1 Kort om rättsläget innan nuvarande regler om underprisöverlåtelse

Rättsläget innan omstruktureringsreformen var till stora delar oklart vad gäller såväl hur fångesbedömningen för lös egendom skulle göras, som huruvida det var möjligt att överlåta lös egendom i gåva utan medförande inkomstbeskattning.²⁰⁰ Frågorna kan visserligen sägas ha delvis berörts i rättsfallet RÅ 1989 ref. 112, där samtliga kvarvarande lagerfastigheter tillsammans med *övriga tillgångar* överläts genom bodelning. HFD ansåg att överlåtelsen – i enlighet med dåvarande rättspraxis – inte skulle utlösa någon inkomstbeskattning eftersom bodelning²⁰¹ jämföras med gåva och ersättningen (övertagande av skulder) understeg taxeringsvärdet för fastigheterna. Även om rättsfallet huvudsakligen berör överlåtelse av fastigheter är det intressant att även *övriga tillgångar* ingick i överlåtelsen och att detta inte föranledde en annan bedömning. Vad exakt ”*övriga tillgångar*” utgjorde framgår inte av domskälen, men torde inte ha varit några betydande tillgångar.²⁰²

Huruvida samma bedömning hade gjorts om tillgångarna endast, eller huvudsakligen, utgjorts av andra tillgångar än fastigheter får emellertid utifrån domskälen i såväl det aktuella målet som tidigare mål anses vara mycket tveksamt, varför rättsfallet inte är särskilt klargörande.²⁰³

²⁰⁰ Jfr Nilsson och Rydin (2005b) s. 670.

²⁰¹ Ätminstone, vilket var fallet i målet, bodelning med annan anledning än makes död.

²⁰² HFD:s anförande i målet ”att en rörelse i realiteten inte består av annat än innehav av en eller flera fastigheter” indikerar att det inte rörde sig om några betydande tillgångar. Jfr även Rydin (1993) s. 244.

²⁰³ I angivna mål framhävs det faktum att de tillgångar som inte utgjorde fastigheter var av mycket begränsad omfattning, jfr föregående fotnot. Se även avsnitt 5.3, varav framgår att HFD återkommande framhäver att just fastigheter varit föremål för överlåtelse varför inkomstbeskattning kan underlåtas.

6.2 Underprisöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av inventarier – RÅ 2007 ref. 50.

Även om den huvudsakliga frågan i RÅ 2007 ref. 50 var om erlagt vederlag skulle tas upp som intäkt, aktualiserades ett flertal frågor som är principiellt viktiga för förhållandet mellan överlåtelser av gåvokaraktär och reglerna om underprisöverlåtelser. Som framgår av redogörelsen i avsnitt 3.3.3 är det till stora delar oklart hur fångesklassificeringen ska göras för lös egendom i näringsverksamhet. Även om HFD inte uttryckligen tog ställning till frågan kan några intressanta noteringar göras utifrån målets domskäl.

6.2.1 Omständigheterna och Skatterättsnämndens bedömning

Omständigheterna i målet var till stora delar desamma som i RÅ 2004 ref. 42. Sökande i målet ansåg att när, som enligt dem var fallet i målet, överlåtelsen utgör gåva och avser en hel förvärvskälla samtidigt som ersättningen överstiger skattemässigt värde, ska skillnaden mellan erlagt vederlag och skattemässigt värde inte inkomstbeskattas. Föremål för överlåtelse var emellertid till skillnad från i 2004-års mål inte fastigheter, utan inventarier som huvudsakligen bestod av ett fiskefartyg. Den principiella frågan i målet var således om det förelåg skäl för att göra en annan bedömning för andra tillgångar än fastigheter, såsom inventarier, eller om inkomstbeskattning generellt kan underlåtas när en hel verksamhet överlåts i gåva.

Skatterättsnämnden ansåg, vilket HFD utan ytterligare motivering instämde i, att det fanns anledning att göra skilda bedömningar för de två tillgångsslagen. Det främsta skälet till detta var att utgången i 2004-års mål huvudsakligen var grundad på att rättspraxis innan nuvarande regler om underprisöverlåtelser tydligt möjliggjorde att lagerfastigheter kunde överlåtas i gåva utan att inkomstbeskattning utlöstes. Någon motsvarande praxis fanns, menade nämnden, inte för inventarier. Av denna anledning bedömdes att det saknades skäl: *"...att behandla den aktuella överlåtelsen på annat sätt än som en avyttring enligt underprislagstiftningen."*

Sökande (överlåtarna) skulle därför inkomstbeskattas för skillnaden mellan skattemässigt värde och överenskommen ersättning.

6.2.2 Kommentarer och analys

Utgången i målet är klargörande i det avseendet att överlåtelser av en hel näringsverksamhet bestående av inventarier ska, oavsett fångets rubricering, inkomstbeskattas för skillnaden mellan överenskommen ersättning och det skattemässiga värdet. Överlåtarens beskattningskonsekvenser är därmed enkla att fastställa vid sådana underprisöverlåtelser. Målet är emellertid mindre klargörande vad gäller vilken skattemässig situation förvärvaren hamnar i efter överlåtelser. Sökande i målet ansåg som sagt att överlåtelserna i sin helhet utgjorde gåva. Av denna anledning, och mot bakgrund av att fångets rubricering inte tycks ha varit föremål för diskussion i målet, väcks några frågor. Bland annat kan det diskuteras om överlåtelserna utgjorde gåva, hur fångesbedömningen i så fall gjordes, och vilken skattemässig position förvärvarna i målet hamnade i. Ingen av dessa frågor besvaras uttryckligen i målet, och torde heller inte berörts särskilt i doktrinen.

6.2.2.1 Utgjorde överlåtelserna gåva?

Eftersom fångets klassificering inte uttryckligen var föremål för prövning och heller inte torde haft avgörande betydelse för frågan om inkomstbeskattning skulle ske, är det av naturliga skäl vanskligt att ta ställning till denna fråga. Med det sagt kan det dock konstateras att det tydligt framgår av förarbetena att ersättningen, vid överlåtelser som sker genom köp, ska tas upp som intäkt när ersättningen överstiger skattemässigt värde.²⁰⁴ Mot denna bakgrund vore det märkligt och även vilseledande att – såsom har gjorts i målet – ingående diskutera vad som gäller vid gåvoöverlåtelser av fastigheter och tidigare rättspraxis. Visserligen kan det hävdas att Skatterättsnämnden och HFD valde en enklare väg genom att konstatera att tidigare rättspraxis avseende gåvoöverlåtelser inte avsåg annat än fastigheter, varför beskattning i linje med de uttalanden som finns i förarbetena ska ske vid en överlåtelserna som var aktuellt i målet – oavsett fångesrubricering. Detta kan inte uteslutas.

Samtidigt går det, som sagt, inte att bortse från att motiveringen i målet mestadels grundar sig på att det saknas rättspraxis från innan nuvarande regler om underprisöverlåtelser som möjliggjorde att inkomstbeskattning kan underlåtas vid överlåtelserna av lös egendom i en näringsverksamhet. Utifrån domskälen vore det därför inkonsekvent om överlåtelserna inte ansetts utgöra gåva.

²⁰⁴ Se prop. 1998/99:15, s. 149f. Jfr även avsnitt 4.2.2.3.

6.2.2.2 Hur gjordes fångesklassificeringen?

Av målet torde det således kunna utläsas hur fångesklassificeringen ska göras vid överlåtelser av en hel verksamhet som utgörs av inventarier. Det framgår visserligen inte vilket värde som skulle bli föremål för beskattning, utan endast att övertagandet av skulder, vilka uppgick till 16,1 milj. kr., skulle tas upp som intäkt. Skattemässigt värde för samtliga tillgångar var 9,6 milj. kr. och marknadsvärdet 22 milj. kr. Om delningsprincipen hade använts borde det resulterat i följande. Ungefär 73,2 procent av överlåtelserna utgör köp, vilket innebär att 9,075 milj. kr ska tas upp till beskattning och ett belopp som motsvarar det värde som skulderna uppgick till som intäkt.²⁰⁵ Den del som utgör gåva ska visserligen inte bli föremål för beskattning, men om en uppdelning ska göras fullt ut enligt delningsprincipen bör denna del anses vara avyttrad mot en ersättning som motsvarar dess skattemässiga värde.²⁰⁶ Detta medför att ungefär 2,573 milj. kr borde ha tagits upp som intäkt för denna gåvodel.²⁰⁷ Det totala beloppet som skulle tagits upp som intäkt vid en tillämpning av delningsprincipen blir således ungefär 18,673 milj. kr.²⁰⁸ En sådan tillämpning av delningsprincipen har följaktligen inte använts.

Vidare kan det konstateras att det totala beloppet som ska tas upp som intäkt vid gåva och en tillämpning av delningsprincipen är högre än om överlåtelserna utgjort köp, där endast utgiven ersättning som uppgick till 16,1 milj. kr. ska tas upp som intäkt.²⁰⁹ En tillämpning av delningsprincipen tillsammans med regleringen i 23 kap. 10 § IL medför följaktligen materiellt märkliga resultat. Delningsprincipen är därför inte lämplig att tillämpa vid underprisöverlåtelser.

Mot bakgrund av resultatet ovan bör det kunna fastställas att om överlåtelserna ansågs utgöra gåva – vilket utifrån domskälen inte är osannolikt – har huvudsaklighetsprincipen tillämpats och med ett jämförelsevärde som motsvarar tillgångarnas totala marknadsvärde.²¹⁰

²⁰⁵ 15 kap. 1 § IL. Ersättningen 16,1 milj. utgör ungefär 73,2 % av marknadsvärdet som uppgick till 22 milj. Endast 73,2 % av tillgångarnas skattemässiga värde på 9,6 milj. ska användas vid beräkning, vilket är ungefär 7,025 milj.; 16,1 milj. minus 7,025 milj. är ca. 9,075 milj.

²⁰⁶ 23 kap. 10 § IL. Jfr även Nilsson och Rydén (2005b) s. 676f.

²⁰⁷ 15 kap. 1 § IL. Den benefika delen utgörs av resterande del, 26,8 % (100-73,2), vilket är ungefär 2,573 milj. av det skattemässiga värdet 9,6 milj.

²⁰⁸ Vederlaget 16,1 milj. kr. plus 2,573 milj. kr. för gåvodelen.

²⁰⁹ Jfr 15 kap. 1 § IL.

²¹⁰ Ersättningen översteg tillgångarnas skattemässiga värde, varför fånet i sin helhet borde ha klassificerats som köp om skattemässigt värde utgjorde jämförelsevärde.

6.2.2.3 Medförde utgången i målet en omklassificering av fånget och vilken betydelse har det för förvärvaren?

Uttalandet "att överlåtelsen ska behandlas som en avyttring enligt underprislagstiftningen" får anses indikera att fångets karaktär ändrades från gåva till köp. Det som talar emot en sådan omklassificering är att föremål för prövning endast var huruvida inkomstbeskattning skulle ske eller inte. Fångets karaktär i sin helhet prövades således inte. Därtill bör samma resonemang som förs i avsnitt 4.2.2.2 kunna användas här – det torde endast vara hur överlåtelsen ska inkomstbeskattas som 23 kap. 10 § IL reglerar, inte hur överlåtelsen i sin helhet ska klassificeras. Utifrån detta resonemang bör regleringens tillämplighet endast avse huruvida beskattning ska ske för skillnaden mellan ersättning och skattemässigt värde. Detta överensstämmer även med de uttalanden som finns i förarbetena, vilka endast avser överlåtarens beskattningskonsekvenser och inte mottagarens.²¹¹ Det ska dock sägas att frågan ännu inte ställts på sin spets i HFD, varför rättsläget får beskrivas som oklart.

En överlåtelse som klassificeras som gåva medför vanligtvis att kontinuitetsprincipen, på ett eller annat sätt, aktualiseras. Detta gäller emellertid som utgångspunkt inte vid gåvoöverlåtelser av inventarier.²¹² När inventarier förvärvas genom gåva ska istället regleringen i 18 kap. 7 § andra meningen IL tillämpas, varav framgår att marknadsvärdet ska utgöra anskaffningsvärdet. Detta innebär i så fall att förvärvarna i det aktuella målet ska grunda värdeminskningsavdragen på tillgångarnas marknadsvärde, som uppgick till 29,5 milj. kr.²¹³ – istället för det värde som hade gällt vid köp, nämligen erlagt vederlag på 16,1 milj. kr.²¹⁴ Detta är en betydande skillnad och felaktigt i materiellt hänseende; samma värde avskrivs i så fall två gånger för samma utgift. Vid en sådan tillämpning av reglerna kan förvärvaren uppnå avsevärda skattelättnader genom att ersättningen anpassas till reglerna och motsvarar eller överstiger inventariernas skattemässiga värde, vilket medför ett enkelt skatteplaneringsverktyg. Samtidigt är regleringen i 18 kap. 7 § IL tydlig, varför det inte kan uteslutas att den ska ha tillämpas.²¹⁵ När ersättningen understiger

²¹¹ Jfr. prop. 1998/99:15, s. 149f. Se även avsnitt 4.2.2.3.

²¹² Däremot vid bodelning med annan anledning än makes död, arv eller testamente ska kontinuitetsprincipen i regel tillämpas och skattemässigt värde utgöra förvärvarens anskaffningsvärde, se 18 kap. 8 § IL.

²¹³ Fartygets marknadsvärde var 28, 4 milj. kr. och övriga inventarier 1,1 milj. kr.

²¹⁴ 18 kap. 7 § första meningen IL.

²¹⁵ Frågan utvecklas vidare i avsnitt 7.2. Nilsson har kortfattat diskuterat regelkonflikten i en artikel från 2006, i vilken han anser att förvärvaren bör få tillgodoräkna sig anskaffningsvärdet, främst pga. lagtextens tydlighet, se Nilsson (2006) s. 631f.

skattemässigt värde torde emellertid inte samma regelkonflikt uppstå. Förvärvarens anskaffningsvärde bör då, i enlighet med regleringen i 23 kap. 10 § IL, utgöra inventariernas skattemässiga värde.²¹⁶

6.3 Underprisöverlåtelse av andra tillgångar

Även om endast inventarier var föremål för överlåtelse i RÅ 2007 ref. 50 bör utifrån domskälen i målet – vari det tydligt framhävs att tidigare rättspraxis avseende underlåten inkomstbeskattning endast avser fastigheter – samma utgång gälla för alla tillgångar som inte utgör fastigheter. Av detta följer att vid underprisöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av andra lagertillgångar än fastigheter ska, liksom vid överlåtelse av inventarier, ersättningen inkomstbeskattas när ersättningen överstiger tillgångarnas skattemässiga värde. Detta gäller oavsett om överlåtelsen sker genom avyttring eller gåva. Utgiven ersättningen bör därmed i enlighet med huvudregeln i 17 kap. 2 § IL utgöra förvärvarens anskaffningsvärde, vilket också är det värde som överlåtaren beskattats för.²¹⁷ Således bör endast *kontinuitet i beskattningen* bli följd vid angivna överlåtelser. Återigen måste det emellertid framhåvas att något klagande rättsfall från HFD inte finns, varför rättsläget till viss del får anses vara oklart.

Inte heller hur fångesbedömningen ska göras när en hel näringsverksamhet som består av lagertillgångar överlåts har varit föremål för prövning. I såväl doktrin som förarbeten har, när fångesklassificering för lös egendom diskuterats, det inte gjorts någon skillnad på tillgångsslagen, utan det har endast diskuterats hur bedömningen ska göras för *lös egendom* generellt.²¹⁸ Det bör därför det inte finnas någon principiell anledning att fångesbedömningen skiljer sig när en hel näringsverksamhet som består av lager överlåts, varför även sådana underprisöverlåtelser skulle kunna anses utgöra gåva om ersättningen understiger marknadsvärdet.²¹⁹ Mot bakgrund av att inkomstbeskattning ska utlösas och då det inte finns någon särskild bestämmelse i 17 kap. IL vad gäller förvärvarens anskaffningsvärde vid gåvoöverlåtelser av lagertillgångar, är fångets klassificering som gåva emellertid av begränsad betydelse för detta tillgångsslag.

²¹⁶ Se 18 kap. 12 § som hänvisar till att en *särskild bestämmelse* om anskaffningsvärde finns i 23 kap. 10 § IL.

²¹⁷ Se 17 kap. 2 § IL som hänvisar till 4 kap. 9 § ÅRL. Liksom vid förvärv av lagerfastighet kan förvärvarens anskaffningsvärde höjas om andra utgifter uppstått i direkt anslutning till förvärvet, se vidare avsnitt 5.2.2.

²¹⁸ Jfr avsnitt 3.3.3.

²¹⁹ Samtidigt måste det framhåvas att om ersättningen knappt understiger tillgångarnas marknadsvärde kan gåvogivaren anses sakna benefik avsikt, varför överlåtelsen kan komma att behandlas som en avyttring, se vidare avsnitt 3.2.1.

När det gäller underprisöverlåtelse av *en verksamhetsgren* som består av inventarier eller lager bör dessa överlåtelser behandlas på samma sätt som en hel näringsverksamhet. Erlagt vederlag ska därför tas upp som intäkt när vederlaget överstiger skattemässigt värde. Mot bakgrund av att antal tillgångar i regel är färre vid överlåtelse av en verksamhetsgren och då det föreligger en presumtion för att delningsprincipen ska tillämpas vid överlåtelse av lös egendom, kan det argumenteras för att det finns större anledning att tillämpa delningsprincipen vid sådana överlåtelser än vid överlåtelse av en hel näringsverksamhet.²²⁰ Samtidigt, vilket räkneexemplet i avsnitt 6.2.2.2 visar, medför regleringen i 23 kap. 10 § IL att det värde som ska tas upp som intäkt i så fall blir högre vid gåva än vid köp. En tillämpning av huvudsaklighetsprincipen bör av såväl materiella som praktiska skäl vara att föredra även här.²²¹ Vidare kan det diskuteras om det ens finns utrymme för att i gåva överlåta en verksamhetsgren som utgörs av lös egendom. Något avgörande av HFD som ger klartecken för detta torde inte finnas. Däremot, vid en granskning av IL:s regelverk, kan det konstateras att bl.a. sparat fördelningsbelopp kan övertas vid gåva av en verksamhetsgren.²²² Även om denna reglering är tillämplig för alla verksamhetsgrenar, och därmed också verksamhetsgren som består av fastigheter, indikerar åtminstone bestämmelsen att det är möjligt att överlåta sådana tillgångar i gåva.

²²⁰ Jfr avsnitt 3.3.1.

²²¹ Jfr Nilsson och Rydin (2005b) s. 679 som också ger uttryck för att huvudsaklighetsprincipen bör användas vid överlåtelse av verksamhetsgren.

²²² Se vidare avsnitt 2.3.2.1.

7. Sammanfattande slutsatser

7.1 Fångesklassificering vid underprisöverlåtelser

Utifrån de mål som har behandlats i denna uppsats kan fångesklassificeringen vid underprisöverlåtelser, enligt min mening, med fördel indelas i tre steg.

Vid underprisöverlåtelse av såväl fastigheter som lös egendom är det *första steget* att utreda om gåvokriterierna är uppfyllda. Eftersom en förutsättning för att en underprisöverlåtelse ska föreligga är att överlåtelsen sker till ett företag – i vilket givaren inte sällan är delägare i – kan bedömningen av om framförallt gåvokriterierna benefik avsikt och förmögenhetsöverföring försvåras. Genom senare avgöranden har emellertid HFD bedömt att det förstnämnda gåvokriteriet kan vara uppfyllt trots att överlåtelsen sker till ett bolag i syfte att genomföra ett generationsskifte. Rättsläget har således klarlagts i detta avseende och medfört att två skilda bedömningar görs i inkomst- och stämpelskatt hänseende. För kriteriet förmögenhetsöverföring underlättas bedömningen avsevärt genom att en schabloniserad bedömningsgrund utvecklats av HFD, där kriteriet som huvudregel anses vara uppfyllt när minst 40 procent av det mottagande företaget ägs av annan än gåvogivaren.

När ett blandat fång föreligger utgör fångesklassificeringens *andra steg* av att med antingen delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen fastställa om det rör sig om gåva eller köp. Vad gäller överlåtelse av fastigheter är rättsläget klart; huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas och fångets klassificeras i sin helhet som gåva om ersättningen understiger fastigheternas taxeringsvärde. Vad som gäller för lös egendom i en näringsverksamhet är sedan länge omdiskuterat och visserligen inte klarlagt, men en form av huvudsaklighetsprincip torde användas även här. Slutsatsen är framförallt grundad på att en tillämpning av delningsprincipen tillsammans med regleringen i 23 kap. 10 § IL medför materiellt märkliga resultat, där det totala värdet som ska tas upp till beskattning blir högre vid gåvoöverlåtelse än om överlåtelsen i sin helhet utgör köp. Även utgången i RÅ 2007 ref. 50 talar, åtminstone enligt min mening, för att huvudsaklighetsprincipen ska användas och med ett jämförelsevärde som utgör tillgångarnas marknadsvärde.²²³ Överlåtelsen klassificeras således i sin helhet som gåva om ersättningen understiger marknadsvärdet. Rättsläget får emellertid beskrivas som oklart då frågan ännu inte ställts

²²³ Se vidare avsnitt 3.3.3 och 6.2.2.2.

på sin spets i rättspraxis. Ett klagörande från antingen HFD eller lagstiftaren vore därför behövligt.

När överlåtelsen efter de två första stegen utgör gåva är fångesklassificeringens *tredje steg* att bedöma om regelverket om underprisöverlåtelser föranleder en omklassificering av fånet. Delvis är denna fråga av mer principiell art, där kärnfrågan är om bestämmelsen i 23 kap. 10 § IL – vilken främst reglerar hur överlåtelsen ska beskattas – endast medför att överlåtelsen ska behandlas som köp vid inkomstbeskattningen eller om dess eventuella ändringar i beskattningen också påverkar fånets karaktär i andra skattesammanhang. Som framgår i avsnitt 4.2.2.3 är regleringen, trots dess ordalydelse, även tillämplig när ersättningen överstiger skattemässigt värde.

Det kan konstateras att i ett avseende är rättsläget mycket tydligt, nämligen när en hel näringsverksamhet bestående av endast lagerfastigheter är föremål för överlåtelse. Vid sådana gåvoöverlåtelser ska ersättningen – när ersättningen *överstiger skattemässigt värde* – inte inkomstbeskattas. Av detta kan det följaktligen konstateras att någon omklassificering av fånet i varken inkomstbeskattningshänseende eller andra inkomstskattesammanhang sker, vilket gäller oavsett om fastigheterna som är föremål för överlåtelse är direktägda eller genom andelsinnehav.²²⁴ När motsvarande förhållanden råder, men där föremål för överlåtelse är en hel verksamhet bestående av lös egendom eller en verksamhetsgren – även om denna utgörs av lagerfastigheter – ska emellertid inkomstbeskattning (troligtvis) alltid utlösas för mellanskillnaden. Sådana överlåtelser behandlas som en avyttring vid inkomstbeskattningen. Det finns inte något avgörande från HFD som klargör huruvida detta medför att fångesrubriceringen ändras även i andra avseenden. Min uppfattning är emellertid att en sådan omklassificering troligtvis inte sker, framförallt mot bakgrund av att regelverket om underprisöverlåtelser endast avser att reglera hur överlåtelsen ska inkomstbeskattas.²²⁵

När *ersättningen understiger skattemässigt värde* gäller samma regler för fastigheter och lös egendom; överlåtelsen ska alltid behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Att en sådan skattemässig uppskrivning av ersättningen skulle medföra att överlåtelsen ändrar karaktär från gåva till köp vore, vilket har argumenterats för i avsnitt 4.2.2.2, såväl inkonsekvent som allt för långtgående i

²²⁴ Se avsnitt 5.2.3.

²²⁵ Se vidare avsnitt 4.2.2 och 6.2.2.3.

förhållande till bestämmelsens syfte. Eftersom det inte finns något hinder mot att behandla överlåtelse som gåva när ersättningen överstiger skattemässigt värde vore det i materiellt hänseende mycket märkligt att fånget klassificeras som köp när ersättningen är för låg.

Slutligen, vilket inte har berörts särskilt i den tidigare framställningen, kan det diskuteras hur fångesbedömningen ska göras vid överlåtelse som innefattar *såväl fastigheter som lös egendom*. Om den totala ersättningen understiger fastigheternas taxeringsvärde är en möjlig lösning att fånget – i enlighet med den huvudsaklighetsprincip som tillämpas vid fastighetsöverlåtelse – i sin helhet anses vara gåva.²²⁶ Att inkomstbeskattning kan underlåtas vid sådana överlåtelse är emellertid, utifrån HFD:s motivering i de mål som har behandlats i denna uppsats, enligt min bedömning mycket tveksamt.²²⁷ För överlåtaren kan det därför vara skattemässigt fördelaktigt att först överlåta samtliga tillgångar som inte utgör lagerfastigheter, för att därefter överlåta hela den kvarvarande verksamheten som består av lagerfastigheter. För den sistnämnda överlåtelser ska någon inkomstbeskattning inte ske förutsatt att överlåtelser utgör gåva. Följaktligen har rättspraxis medfört att uppdelningar av överlåtelse ger gynnsammare beskattningskonsekvenser för överlåtaren, vilket kan innebära att generationsskiftet och omstruktureringar i vissa fall försvåras.

7.2 Kontinuitetsprincipens räckvidd vid underprisöverlåtelse av gåvokaraktär

Sammanfattningsvis kan det konstateras att kontinuitetsprincipen – jämfört med vid övriga gåvoöverlåtelse – sträckts mycket långt när en *hel verksamhet bestående av lagerfastigheter* överlåts genom gåva. För det första medför sådana överlåtelse *värdekontinuitet*, varigenom mottagaren övertar dels det skattemässiga värdet för fastigheterna, dels värdeminskningssavdragen. Kontinuiteten gäller i detta avseende fullt ut, och har företräde framför huvudregeln i 17 kap. IL om hur anskaffningsvärdet på lager ska bestämmas.²²⁸ På grund av värdekontinuitetens fulla genomslag torde heller inte eventuella utgifter som uppstår i direkt anslutning till överlåtelser få medräknas i underlaget för värdeminskningssavdragen.²²⁹ Därtill ska *karaktärskontinuitet* råda, vilket innebär att fastigheterna klassificeras som lagertillgångar även hos förvärvaren. Vid överlåtelser av lagerandelar i bolag som bedriver byggnadsrörelse gäller samma

²²⁶ En sådan fångesklassificering gjordes i RÅ 1989 ref. 112, se avsnitt 6.1.

²²⁷ Se vidare avsnitt 5.3.

²²⁸ Se avsnitt 5.2.2 där denna fråga behandlas.

²²⁹ Se avsnitt 5.2.1.3.

karaktärskontinuitet. Detta innebär att förvärvaren, liksom den tidigare ägaren, anses bedriva byggnadsrörelse, vilket kan föranleda överraskande följder för förvärvaren genom att dennes redan innehavda andelar kan ändra karaktär till lagerandelar enligt reglerna om byggmästarsmitta.²³⁰ Eftersom lagertillgångar i regel blir föremål för strängare beskattning än kapitaltillgångar kan en sådan gåvoöverlåtelse vara till nackdel för förvärvaren. Rättsläget torde därigenom kunna skapa inlåsnings effekter, vilket ytterligare förstärks mot bakgrund av att motsvarande omklassificering som utgångspunkt inte blir utfallet om överlåtelsen sker genom arv eller testamente.²³¹

Kontinuiteten som följer vid ovan angivna överlåtelser kan, enligt mig, nästan likställas med vad som gäller vid fusion och fission.²³² Något lagstöd för att exempelvis karaktärskontinuitet ska råda torde inte finnas, vilket är intressant mot bakgrund av att HFD återkommande uttalat att det inte finns någon *generell oreglerad kontinuitetsprincip*.²³³ Att nämnda kontinuitet är oreglerad är tydligt enligt mig, däremot följer sådan kontinuitet endast vid vissa specifika överlåtelser, varför den förmodligen inte kan anses vara generell. Tidigare rättspraxis står således fast i detta avseende. Vidare ska det framhåvas att karaktärskontinuitet ofta är en förutsättning för underlåten uttagsbeskattning, varför denna kontinuitet som utgångspunkt inte är till nackdel för parterna. Intressant notering kan även göras att någon motsvarande karaktärskontinuitet i regel inte följer vid gåvoöverlåtelse av tillgångar som beskattas i inkomstslaget kapital.²³⁴

Vid underprisöverlåtelser av lös egendom eller enstaka lagerfastigheter ska utgiven ersättningen (förmodligen) inkomstbeskattas när ersättningen överstiger skattemässigt värde, varför kontinuitetsprincipen inte torde få samma genomslag. När *lös egendom som utgör lager* eller när *enstaka lagerfastighet* överlåts, bör endast *kontinuitet i beskattning* följa, varav förvärvarens anskaffningsvärde motsvarar det värde som överlåtaren beskattats för. Rättsläget är visserligen inte klarlagt, men eftersom detta överensstämmer med huvudregeln i 17 kap. IL om hur anskaffningsvärdet på lager ska bestämmas vore ett annat utfall mycket överraskande.²³⁵ Kontinuitet i beskattning gäller för övrigt i regel när

²³⁰ Se vidare avsnitt 5.2.3.3 där utgången delvis ifrågasätts.

²³¹ Detta diskuteras i fotnot 193.

²³² En viktig skillnad är emellertid att tidigare års underskott troligtvis inte kan övertas vid underprisöverlåtelser genom gåva, men däremot vid fusion eller fission, se 37 kap. 21–26 §§ IL och jfr utgången i RÅ 2008 ref. 25, som behandlas närmare i avsnitt 2.3.2.2.

²³³ Se vidare avsnitt 2.3.2.2.

²³⁴ Jfr avsnitt 2.3.1.

²³⁵ Eventuella ytterligare utgifter som förvärvaren haft vid förvärvet, t.ex. transportkostnader, ska emellertid troligtvis adderas till dennes anskaffningsvärde, se vidare avsnitt 5.2.2.

överlåtaren uttagsbeskattats, varför det vore egendomligt om desamma inte gäller när förvärvarens utgift faktiskt motsvarar det värde som överlåtaren beskattats för.²³⁶

Vid underprisöverlåtelse av *inventarier* är det svårt att fastställa kontinuitetsprincipens räckvidd. Detta beror dels på att det inte har varit föremål för prövning, dels att reglerna för inventarier inte stadgar någon kontinuitet vid gåvoöverlåtelser. Istället är regleringen i 18 kap. 7 § IL tillämplig, varav framgår att marknadsvärdet ska utgöra anskaffningsvärdet när tillgångar förvärvas genom gåva. Om ersättningen *understiger* inventariernas skattemässiga värde bör emellertid – i enlighet med 23 kap. 10 § IL – skattemässigt värde utgöra förvärvarens anskaffningsvärde, även om överlåtelsen sker genom gåva.²³⁷ I detta avseende har således värdekontinuitet företräde. Om ersättningen däremot *överstiger* skattemässigt värde, vilket var fallet i RÅ 2007 ref. 50, uppstår en regelkonflikt mellan å ena sidan skattemässig kontinuitet – där värdet på en tillgång endast ska avskrivas en gång för samma kostnad – och å andra sidan bestämmelsen i 18 kap. 7 § IL. Något klart svar för hur denna regelkonflikt ska lösas finns inte. I materiellt hänseende vore det mer korrekt att anskaffningsvärdet utgörs av utgiven ersättning och därmed det värde som överlåtaren inkomstbeskattats för. Att sådan skattemässig kontinuitet ska ha företräde skulle, enligt min mening, även kunna anses följa av regleringen i 18 kap. 12 § IL, vilken hänvisar till att en *särskild bestämmelse* om anskaffningsvärde finns i 23 kap. 10 § IL. Som redan konstaterats reglerar visserligen det sistnämnda lagrummet endast förvärvarens anskaffningsvärde när ersättningen understiger skattemässigt värde. Men samtidigt är det lagrummet som är den utlösande bestämmelsen för att inkomstbeskattning ska ske när ersättningen överstiger skattemässigt värde. Att förvärvarens anskaffningsvärde därigenom ska motsvara det värde som överlåtaren inkomstbeskattats för, torde således kunna följa av denna bestämmelse.

7.3 Avslutande synpunkter

Hur fångesklassificeringen ska göras för lös egendom i näringsverksamhet är en sliten fråga som återkommande diskuterats i såväl doktrin som förarbeten men som trots detta inte fått något tydligt svar. Att HFD, när frågan väl var upp för prövning, inte klargjorde rättsläget i RÅ 2007 ref. 50 kan därför i min mening kritiseras. Eftersom fångets klassificering som gåva bland annat kan vara avgörande för mottagarens möjligheter att

²³⁶ Se vidare avsnitt 4.1.

²³⁷ Jfr avsnitt 6.2.2.3.

överta sparat fördelningsbelopp, periodiseringsfonder och expansionsfonder är detta till nackdel för den skattskyldiges förutsebarhet.

Vidare kan man fråga sig *varför* inkomstbeskattning kan underlåtas vid gåvoöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av lagerfastigheter, men inte vid gåvoöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av lös egendom. Visserligen kan det hävdas att fastighetsöverlåtelser utgör en överlåtelse av ett livsverk, och att det därmed är skäligt att inkomstbeskattning kan underlåtas. Men samtidigt är en hel näringsverksamhet bestående av exempelvis fiskefartyg eller lastbilar inte sällan exempel på ett livsverk, varför inkomstbeskattning rimligtvis borde kunna underlåtas också för sådana överlåtelser. Utifrån såväl förarbetena som HFD:s domskäl i de mål som har behandlats i denna uppsats är det vidare tydligt att *syftet* med reglerna om underprisöverlåtelser är att inkomstbeskattning alltid ska ske för erlagd ersättning när ersättningen överstiger skattemässigt värde. Enligt min mening finns det ingen principiell anledning att göra skillnad på de respektive tillgångslagen, mer än att tidigare praxis endast avsåg endera. Rättsläget har därigenom blivit onödigt komplicerat och medfört att luckor uppstått i ett annat enhetligt regelverk, vilket enligt mig främst beror på mindre tydliga förarbeten.

En rättsändring kan emellertid vara på gång. Som nämnts i problembakgrunden pågår en utredning som ska se över vissa frågor inom fastighetsområdet.²³⁸ I utredningen ingår bl.a. att föreslå författningsändringar för att motverka paketering av fastigheter som ett skatteplaneringsverktyg. Att inkomstbeskattning inte utlöses vid vissa fastighetsöverlåtelser skulle möjligtvis kunna anses vara ett sådant skatteplaneringsverktyg. Kanske kommer utredningen föreslå att den lucka som uppstått ska täppas till genom att ett tillägg införs i 23 kap. 10 § IL, som stadgar att "*när ersättningen överstiger skattemässigt värde ska överlåtelserna behandlas som om tillgången avyttras mot ersättningen. Förvärvarens anskaffningsvärde ska då utgöras av utgiven ersättning*". Därigenom uppnås neutralitet mellan tillgångslagen och en lösning på de regelkonflikter som kan uppstå vid gåvoöverlåtelse av såväl inventarier som lager vad gäller vilket anskaffningsvärde förvärvaren får. Även i förutsebarhetshänseende vore följaktligen ett sådant tillägg fördelaktigt.

²³⁸ Dir. 2015:62. Uppdraget ska redovisas den 31 mars 2017.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Kommittédirektiv

Dir. 2015:62 *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*

Propositioner

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

Prop. 1995/63:10 del II *Års- och koncernredovisning*

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

Prop. 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen*

Statens offentliga utredningar

SOU 1989:33 del II *Reformerad inkomstbeskattning*

SOU 1998:1 *Omstruktureringar och beskattning*

SOU 2002:52 del II *Beskattning av småföretag*

SOU 2005:99 *Vissa företagskattefrågor*

Litteratur

Bergström, Sture; *Skatter och civilrätt: en studie över användning av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber Förlag, Stockholm, 1978.

Carlsson, Magnus, Silfverberg, Christer, Stenman, Olle; *Generationsskiften och blandade fång: om gåvotransaktioner som innehåller villkor om vederlag*, 3:e uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 1999.

Englund, Göran, Silfverberg, Christer; *Beskattning av arv och gåva*, 12:e uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2001.

Eriksson, Asbjörn; *Praktisk beskattningsrätt: lärobok i inkomstbeskattning*, 22:a uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015.

Korling, Fredric, Zamboni, Mauro; *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, 2013.

- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa; *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, 15:e uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015.
- Pelin, Lars; *Överlåtelse av företag*, Juristförlaget i Lund, Lund, 1993.
- Persson Österman, Roger; *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1997.
- Sandgren, Claes; *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 2.e uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2007.
- Sandgren, Claes; *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 3.e uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2015.
- Silfverberg, Christer; *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, Juristförlaget, Stockholm, 1992.
- Wiman, Bertil; *Beskattning av företagsgrupper*, 1:e uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2002.

Artiklar

- Ahl, Gustav; *Kattrumpan – HFD bekräftar tidigare praxis*, Skattenytt 2015 s. 775.
- Attorps, Karin; *Avdrag utan utgift?*, Skattenytt 2009 s. 525.
- Baran, Mahmut; *Något om den skatterättsliga kontinuiteten vid fusioner*, Skattenytt 2002 s. 577.
- Bengtsson, Bertil; *Om gåvobegreppet i civilrätten*, Svensk Juristtidning 1962 s. 689.
- Englund, Göran; *Generationsskiften och blandade fång*, Skattenytt 1989 s. 304.
- Eriksson, Stefan; *Förhandsbesked direkt skatt augusti–december 1999*, Skattenytt 2000 s. 73.
- Jareborg, Nils; *Rättsdogmatik som vetenskap*, Svensk Juristtidning 2004 s. 1.

- Jilkén, Daniel; *Ny dom från Högsta förvaltningsdomstolen om regelkonkurrens och kontinuitetsprincipen*, Svensk Skattetidning 2013 s. 806.
- Jilkén, Daniel, Grip, Ulrika; *Kontinuitet vid omstrukturering*, Svensk Skattetidning 2015 s. 444.
- Nilsson, Peter, Rydin, Urban; *Generationsskifte i enskild näringsverksamhet – särskilt om överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond m.m.*, Skattenytt 2005(a) s. 588.
- Nilsson, Peter, Rydin, Urban; *Generationsskifte i enskild näringsverksamhet – fångesklassificering med inriktning på överföring av sparad räntefördelning och fonder*, Skattenytt 2005(b) s. 670.
- Nilsson, Peter; *Beräkning av anskaffningsvärden – idag och i framtiden*, Skattenytt 2006 s. 626.
- Nilsson, Peter; *Kattrumpan består – ännu ett tag*, Svensk Skattetidning 2015 s. 593.
- Olsen, Lena; *Rättsvetenskapliga perspektiv*, Svensk Juristtidning 2004 s. 105.
- Peczenik, Aleksander; *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning 2005 s. 249.
- Persson Österman, Roger; *Underprisöverlåtelser*, Svensk Skattetidning 2013 s. 271.
- Påhlsson, Robert; *A 4 Inkomst av näringsverksamhet*, Skattenytt 2014 s. 362.
- Rydin, Urban; *Ägarkrav i samband med byte av företagsform*, Skattenytt 1993 s. 240.
- Rydin, Urban, Nilsson, Peter; *Omstrukturering av enskild näringsverksamhet*, Skattenytt 1999 s. 473.
- Rydin, Urban; *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD*, Skattenytt 2012 s. 160.
- Sandgren, Claes; *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for Rettsvitenskap 2005 s. 648.
- Silfverberg, Christer; *Benefika överföringar av företagsförmögenhet*, Skattenytt 1999 s. 508.

Silfverberg, Christer; *Blandade överlåtelser av näringsfastigheter till aktiebolag*, Skattenytt 2005 s. 495.

Stridlund Jansson, Barbro, Norén, Helena, Ström, Göran; *Underprisöverlåtelser – hur svårt kan det vara?*, Svensk Skattetidning 2013 s. 293.

Tjernberg, Mats; *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*, Skattenytt 2016 s. 167.

Elektroniska källor

Baran, Mahmut; *Inkomstskattelag (1999:1229) 23 kap. 16 §, Lexino 2014-09-01. Hämtad 2016-04-03* från:

https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/530670/11#SFS1999-1229_N796

Eriksson, Lefi; *Eriksson, Inkomstskattelag (1999:1229) 27 kap. 4 §, Lexino 2014-01-01.*

Hämtat 2016-04-22 från:

https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/530670/13#SFS1999-1229_N1020

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1980 s. 42 I och II

NJA 1991 s. 748

NJA 1994 s. 377

NJA 2013 s. 886

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1943 ref. 9

RÅ 1955 Fi 1009

RÅ 1960 Fi 106

RÅ 1969 ref. 32

RÅ 1976 ref. 6

RÅ 80 1:61

RÅ 81 1:29

RÅ 83 1:34

RÅ 1983 Ba 14

RSV/FB Dt 1985:6

RÅ 1987 ref. 118

RÅ 1988 ref. 22

RÅ 1998 not. 709

RÅ 1998 not. 710

RÅ 1992 ref. 106

RÅ 1993 ref. 43 I och II

RÅ 2000 ref. 18

RÅ 2000 ref. 36

RÅ 2001 ref. 2

RÅ 2001 not. 24

RÅ 2001 not. 196

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2004 ref. 42

RÅ 2004 ref. 94

RÅ 2004 ref. 140
RÅ 2005 not. 128
RÅ 2007 ref. 50
RÅ 2007 ref. 81
RÅ 2008 not. 22
RÅ 2008 ref. 25
RÅ 2008 ref. 84 II
RÅ 2009 not. 72
RÅ 2009 ref. 77
RÅ 2010 not. 34
HFD 2011 ref. 64
HFD 2013 not. 40
HFD 2013 not. 66
HFD 2014 ref. 31
HFD 2015 not. 45
HFD 2015 not. 46
HFD 2015 ref. 48 I och II

HFD mål nr. 2537-03, dom meddelad 2004-04-21.

HFD mål nr. 6020-15, dom meddelad 2016-03-01.

HFD mål nr. 4193-15, dom meddelad 2016-05-18.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Jönköping mål nr. 2246-14, dom meddelad 2014-10-17.

Skatterättsnämndens förhandsbesked

Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 1999-11-22

Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 2003-04-04

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2008-06-26 (dnr 77-07/D)

Skatterättsnämnden förhandsbesked meddelat 2011-03-10 (dnr 17-10/D)

Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 2012-12-19 (dnr 44-12/D)