



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Oskar Holmgren Ivarsson

Här har du, mitt barn!

- Överlåtelse av näringsfastighet vid generationsskifte

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod och material	7
1.5 Några terminologiska anmärkningar	10
1.6 Disposition	10
2 SKATTERÄTTSLIGA PRINCIPER	12
2.1 Neutralitetsprincipen	12
2.2 Kontinuitetsprincipen	12
2.3 Realisationsprincipen och skatteförmågeprincipen	15
2.4 Huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen	15
2.4.1 Huvudsaklighetsprincipen	15
2.4.2 Delningsprincipen	17
2.4.3 Bakgrunden till huvudsaklighetsprincipen	17
2.4.4 Diskussion i doktrin kring huvudsaklighetsprincipen	18
2.4.5 Gåvokriterierna inom civilrätten och skatterätten	20
3 INKOMSTSKATTERÄTTSLIGA ASPEKTER VID ÖVERLÅTELSE AV FASTIGHETER	22
3.1 Avyttring, gåva och blandade fång	22
3.2 Underprisöverlåtelser till aktiebolag	25
3.3 Värdepminskningsavdrag, förbättrande reparationer och underhåll	25
3.4 Byggnadsinventarier, markinventarier och markanläggningar	27

4 ÖVERLÅTELSE AV FASTIGHET VID GENERATIONSSKIFTE	30
4.1 Allmänt	30
4.2 Skäl till bolagisering	31
4.3 Kombination av köp och gåva	32
5 DEN TILLKOMNA REGLERINGEN SFS 2017:625	34
5.1 Rättsläget innan regeländringen	34
5.2 Syfte och gällande lydelse	37
5.3 Gällande rätt efter införandet av 8 kap. 2 § 2 st.	37
5.4 Lagstiftningsprocessen	39
5.5 Förvärvarens skattemässiga situation	41
5.6 Andra benefika överlåtelser till juridiska personer	44
5.7 Bolagisering av näringsfastighet inom ramen för generationsskiften	45
5.8 Avdrag för markanläggningar	46
5.9 Anskaffningsvärde för inventarier m.m.	47
5.10 Avskrivningsunderlag vid överlåtelse efter kraftig uppgång av markvärde	47
6 SLUTSATSER	50
6.1 Hur kan ett skattemässigt effektivt generationsskifte av en näringsfastighet genomföras enligt gällande rätt?	50
6.2 På vilket sätt påverkar den nya regleringen generationsskifte av näringsfastigheter?	52
6.3 Är den nya regleringen utformad i enlighet med sitt syfte?	55
6.4 Hur förhåller sig den nya regleringen till skatterättsliga principer?	56
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	59
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	64

Summary

“Kattrumpan” was a tax effective method formerly used for selling commercial properties. “Kattrumpan” was the first transaction of several transactions. The property was packaged into a limited company owned by the transferor and its relatives. The transfer was considered a gift according to “huvudsaklighetsprincipen”. The transferor could receive a tax-free payment up to the taxable value of the property. The method was stopped by a so-called “stoppskrivelse” in October 2016. The law was later changed so that transfers of commercial properties to limited companies with compensation above the acquisition value with tax adjustments always entail capital gains taxation. When applying the rule the property is considered sold.

The legislation succeeded with its purpose and “kattrumpan” was stopped. However, other situations such as passing on to successive generations are also covered. I therefore consider that the scope of the legislation is wider than the original purpose. Several consultation bodies argued that the new regulation could lead to the inability of passing on to successive generations in some cases due to high taxation. There are several organizational reasons for wanting to run a real estate business in a limited company. As “huvudsaklighetsprincipen” is still applicable to transfers between natural persons, the new legislation is inadequate from a neutrality perspective. It is still possible to transfer properties at a compensation that exceeds the acquisition value with tax adjustments to a natural person without causing direct tax consequences. Consequently a lock-in effect may occur in the sole trader type of enterprise.

It is still possible to transfer properties to limited companies through gifts that lead to tax continuity in accordance with “huvudsaklighetsprincipen”. This requires that the compensation equals to the acquisition value with tax adjustments. If the compensation is below the acquisition value with tax adjustments chapter 53 IL becomes applicable. The most tax-efficient method to implement a passing on to successive generations according to current law is probably through an undervalue transfer in chapter 53. Then there will be no capital gain tax or revert to taxation of deductions for the transferor. The acquirer receives new possible deductions for depreciation based on the transferor's acquisition value with tax adjustments.

It is not clear what acquisition value the acquirer receives when chapter 8 § 2 IL is applicable. I have concluded that it is reasonable for the acquirer to receive the same acquisition value as the remuneration. This entails continuity in taxation.

I believe that the new regulation is in line with “realisationsprincipen” and “skatteförmågeprincipen” as the property is considered sold and the transfer must generate a capital gain for it to cause taxation.

Sammanfattning

Förr användes en metod för att minska skatteeffekterna vid försäljning av näringsfastigheter. Metoden kallas för kattrumpan. Kattrumpan utgjorde det första steget i en transaktionskedja, där fastigheten paketerades i ett aktiebolag samägt med närstående. Överlåtelsen ansågs vara en gåva enligt huvudsaklighetsprincipen. Överlåtaren kunde då motta en ersättning skattefritt upp till en nivå som var precis under taxeringsvärdet. Metoden stoppades genom en stoppskrivelse i oktober 2016. Senare infördes en regeländring, som medför att överlåtelser av näringsfastigheter till aktiebolag mot en ersättning överstigande det skattemässiga värdet alltid medför kapitalvinstbeskattning. Vid tillämpning av regeln anses fastigheten avyttrad.

Lagstiftningen lyckades med sitt syfte då kattrumpan stoppades. Dock omfattas även andra situationer såsom interna generationsskiften. Jag anser därför att tillämpningsområdet blev bredare än det ursprungliga syftets avsikt. Flera remissinstanser hävdade att den nya regleringen kunde medföra att generationsskiften i vissa fall omöjliggjordes till följd av höga skatteuttag. Det kan finnas flera organisatoriska skäl till att vilja bolagisera sin näringsfastighet vid ett förestående generationsskifte. Eftersom huvudsaklighetsprincipen fortfarande tillämpas vid överlåtelser mellan fysiska personer, är den nya lagstiftningen bristfällig ur ett neutralitetsperspektiv. Det går fortfarande att överlåta fastigheter mot en ersättning som överstiger det skattemässiga värdet till en fysisk person utan att det medför direkta skattekonsekvenser. Det kan därmed uppstå en inlåsnings effekt i företagsformen enskild näringsverksamhet.

Det går fortfarande att överlåta fastigheter till aktiebolag genom gåvor som medför skattemässig kontinuitet. Ersättningen måste då motsvara det skattemässiga värdet. Huvudsaklighetsprincipen är då fortfarande tillämplig. Understiger ersättningen det skattemässiga värdet blir 53 kap. IL tillämpligt. Den mest skattemässigt effektiva metoden för att genomföra ett generationsskifte enligt gällande rätt, är troligtvis genom en underprisöverlåtelse enligt 53 kap. IL. Då blir det varken kapitalvinstbeskattning eller återföring för överlåtaren. Förvärvaren får nya underlag för värdeminskningssavdrag baserat på överlåtarens skattemässiga värde.

Det är inte helt klart vilket anskaffningsvärde förvärvaren får vid uttagsbeskattning enligt 8 kap. 2 § 2 st. IL. Jag har landat i slutsatsen att det rimligaste alternativet är att förvärvaren får tillgodogöra sig den erlagda ersättningen som anskaffningsvärde, vilket medför kontinuitet i beskattning.

Jag anser att den nya regleringen är i linje med realisationsprincipen och skatteförmågeprincipen, då fastigheten anses avyttrad och överlåtelsen måste medföra en kapitalvinst, för att beskattning ska ske.

Förord

Nu är det nästan sex år sedan jag klev in på Juridicum för första gången. Jag kommer ihåg att en yngre föreläsare sa, att tiden på juristprogrammet flyger förbi. Nåja, tänkte jag, så snabbt går det nog inte. Nu står jag här i slutet av denna fas i livet med en gnutta vemod och en extra examen i ekonomi. Oj, vad snabbt det har gått! Men som klyschan säger; det går snabbt när man har roligt.

Ett stort tack till dig, min handledare Peter, för all hjälp. Jag slutar inte förvånas över hur mycket du kan utantill. Allt från namnen på bokföringsnämndens rekommendationer till materiell skatterätt för specifika situationer. Våra samtal har gett mig väldigt mycket.

Tack till familj och vänner, som spelat en viktig roll under min studietid.

Ett speciellt tack till dig Mia. Det har varit ett nöje att få dela denna upplevelse med dig.

Vid eventuella frågor kring uppsatsens innehåll eller angränsande frågeställningar, går det bra att kontakta mig på LinkedIn.

Lund i juni 2018
Oskar Holmgren Ivarsson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HP	Huvudsaklighetsprincipen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JB	Jordabalk (1970:994)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv, avdelning 1
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RSV/FB Dt	Förhandsbesked direkt skatt
Samäganderättslagen	Lag (1904:48) om samäganderätt
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Generationsskiften av fastigheter sker ofta genom gåvor.¹ Utges någon form av ersättning från mottagaren som inte överstiger det marknadsmissiga värdet utgör överlåtelsen ett blandat fång. En sådan ersättning kan vara kontant men kan även ske genom skuldövertagande eller utfärdande av skuldebrev. Blandade fång innehåller både en onerös och en benefik komponent.² Huvudsaklighetsprincipen tillämpas vid överlåtelser av fastigheter genom blandade fång. Enligt huvudsaklighetsprincipen ska hela överlåtelsen bedömas som onerös om ersättningen motsvarar eller överstiger fastighetens taxeringsvärde. Är ersättningen lägre än taxeringsvärdet bedöms hela överlåtelsen som benefik. Huvudsaklighetsprincipen får således anses utgöra en schablonmetod.³

Till följd av huvudsaklighetsprincipen har en överlåtelsemetod uppkommit. Denna metod har fått namnet katttrumpan och har utvecklats genom praxis. Metoden har använts under en längre period i varierande utsträckning. Förenklat går metoden ut på att en fysisk person, som äger en fastighet, överlåter denna till ett bolag samägt med närstående genom en gåva. Trots att överlåtelsen utgör en gåva har personen kunnat få en ersättning som motsvarar ett värde precis under taxeringsvärdet. Bolaget som äger fastigheten har sedan sålts till en extern förvärvare. Metoden består av flera steg men har kunnat medföra betydligt lägre direkta skatteuttag jämfört med om fastigheten överlåtits direkt till förvärvaren utan paketering genom gåva.⁴

Katttrumpan existens blev diskuterad när HD år 2013 meddelade en dom där en katttrumpan inte ansågs utgöra en gåva ur ett stämpelskatterättsligt hänseende. Målet rörde ett generationsskifte och givaren ansågs inte ha gåvoavsikt gentemot det förvärvande bolaget utan istället gentemot bolagets ägare.⁵ Genom några mål från HFD år 2015 förtydligades dock att metoden fortfarande gick att använda ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv.⁶ Den 27 oktober 2016 kom en stopplagstiftning för att hindra användningen av katttrumpan. Därefter infördes även ny lagstiftning som trädde i kraft den 1 augusti 2017.⁷ Denna nya lagstiftning var ett avsteg från tidigare praxis, där katttrumpan hade kunnat utgöra en gåva. Istället skulle nu sådana

¹ Näsbrandt 2014 s. 170, se även Pelin 1993, s. 165.

² Se avsnitt 3.1.

³ Se avsnitt 3.4.1.

⁴ Se avsnitt 3.4.1.

⁵ NJA 2013 s. 1886.

⁶ NFA 2015 ref. 48 (I) och (II), HFD 2015 not. 45 och 46.

⁷ HFD 2015 ref. 48 (I) och (II), HFD 2015 not. 45 och 46.

⁸ Skr. 2016/17:38, SFS 2017:625.

överlåtelse beskattas.⁸ Detta medförde en inskränkning av huvudsaklighetsprincipens tillämpning vid fastighetsöverlåtelse till aktiebolag.⁹ Genom att kattrumpan stoppades skapades även en problematik för rent interna generationsskiftet som sker genom blandade fång. Flera remissinstanser hävdade att generationsskiftet i vissa fall helt omöjliggjordes genom den nya lagstiftningen. Rättsläget för överlåtelse av fastigheter till aktiebolag har nu blivit mer komplicerat i vissa avseenden.¹⁰

Möjligheten att kunna genomföra generationsskiftet och omstruktureringar av företag är något som ansetts eftersträvansvärt under en längre tid i Sverige. År 1998 infördes exempelvis regler för att underlätta underprisöverlåtelse.¹¹ Att överlåta en fastighet till ett aktiebolag kan vara en del av ett generationsskifte vid exempelvis spritt ägande.¹² Enligt nuvarande lydelse i 8 kap. 2 § IL ska överlåtelse av näringsfastigheter till aktiebolag anses avyttrade, om en ersättningen överstiger det skattemässiga värdet utgått. Det blir därför intressant att jämföra hur överlåtelse till olika ersättningsnivåer skiljer sig före och efter regeländringen. Vidare är det inte helt klart hur förvärvarens anskaffningsvärde ska behandlas vid en sådan uttagsbeskattning som anges i 8 kap. 2 §.¹³

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna framställning är att utreda hur den nya regleringen ”beskattning vid överlåtelse av fastighet till juridisk person”¹⁴ påverkar möjligheterna att genomföra generationsskiftet av näringsfastigheter. Med generationsskifte avser jag fastighetsöverlåtelse från en fysisk person till aktiebolag som ägs helt eller delvis av barnen. Jag avser att jämföra möjliga tillvägagångssätt av generationsskiftet före respektive efter lagändringen. Vidare ska även konsekvenserna av ändringen utvärderas i relation till sitt syfte. Jag ämnar även utvärdera hur gällande rätt förhåller sig till neutralitetsprincipen, kontinuitetsprincipen, realisationsprincipen, skatteförmågeprincipen, huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen. Följande frågeställningar ska användas för att uppnå syftet:

- Hur kan ett skattemässigt effektivt generationsskifte av en näringsfastighet genomföras enligt gällande rätt?
- På vilket sätt påverkar den nya regleringen generationsskifte av fastigheter?
- Är den nya regleringen utformad i enlighet med sitt syfte?
- Hur förhåller sig den nya regleringen till skatterättsliga principer?

⁸ Se avsnitt 5.1.

⁹ Se avsnitt 5.7.

¹⁰ Se avsnitt 5.4.

¹¹ 53 kap., Silfverberg 2005 s. 498, se även Österman 1997 s. 202.

¹² Silfverberg 2005 s. 495.

¹³ Prop. 2016/17:99 s. 32.

¹⁴ SFS 2017:625.

1.3 Avgränsningar

För att kunna ha utrymme att besvara frågeställningarna har en rad avgränsningar fått göras. Jag har valt att fokusera på den inkomstskatterättsliga delen av generationsskiften. Stämpelskatt behandlas i den mån dessa aspekter inverkar på den inkomstskatterättsliga tillämpningen. Jag redogör även kortfattat för vad stämpelskatten innebär för generationsskiften. Utländska situationer kommer inte att beröras, utan fokus ligger på generationsskiften av fastigheter i Sverige.

Skogsfastigheter kommer inte att behandlas, då det hade krävts mycket utrymme av uppsatsen för att avhandla särregleringen för skogsfastigheter på ett tillfredställande sätt. Inte heller kommer lagerfastigheter att behandlas.

Jag har valt att fokusera på planerade generationsskiften som sker genom gåvor, köp och blandade fång. Utanför detta fokus hamnar då generationsskiften som sker till följd av dödsfall. Arvsrätten och testamentsrätten har därför inte något fokus i denna uppsats. Jag diskuterar dock överlåtelse av fastigheter genom testamente till stiftelser m.m. för att illustrera effekter som lagstiftaren troligtvis missat i SFS 2017:625. Överlåtelse genom bodelning kommer inte att tas upp. Jag kommer inte att behandla kompensationsgåvor, som kan utgå till barn, som inte får ta del av fastighetsägandet.

Stopplagstiftningen har endast behandlats i den mån som behövs för att förstå händelseförloppet.

1.4 Metod och material

Jag har som utgångspunkt använt rättsdogmatisk metod för att fastställa rättsläget avseende generationsskiften av näringsfastigheter. Vid tillämpning av denna metod används rättskällevärdet. Enligt rättskällevärdet är lagar den viktigaste rättskällan och dessa ska således beaktas. Förarbeten och praxis är också viktiga rättskällor som bör beaktas. Doktrin måste däremot inte användas, men får beaktas. Vidare ska de rättsliga källorna systematiseras och tolkas för att kunna utröna gällande rätt.¹⁵

Även om rättsdogmatiken används för att finna gällande rätt, kan även kritisk rättsdogmatik anses vara en del av rättsdogmatiken. Genom att anlägga ett kritiskt perspektiv kan användaren anföra argument för att rättsläget är otillfredsställande av olika skäl. Viktigt vid sådan analys är att visa vilka konstaterande som ligger utanför gällande rätt.¹⁶ Jag har valt att vidga perspektivet för denna uppsats i den mån att jag använt några utvalda

¹⁵ Sandgren 2015 s. 43-44, Peczenik 1986 s. 200-201.

¹⁶ Kleineman 2013 s. 39.

skatterättsliga principer för att ifrågasätta rättsläget. Processen att fastställa rättsläget kan anses vara ett internt perspektiv på rätten. Genom att diskutera och dra paralleller till rättsliga principer åläggs ett mer externt perspektiv på gällande rätt.¹⁷

Till följd av föreskriftskravet som återfinns i 8 kap. 2 § 1 st. 2 p. RF följer att skatt endast får tas ut vid stöd av lagtext. Vidare kan föreskriftskravet anses innebära att skatterätten ska tolkas med utgångspunkt i systematiken i stort samt den historiska kontexten.¹⁸ Hultqvist menar att föreskriftskravet innefattar att tillämpning av skattelag inte får ske utanför sitt tolkningsutrymme. Med tolkningsutrymme avses ”mängden rimliga tolkningar”.¹⁹

För att kunna svara på hur ett effektivt generationsskifte kan genomföras har jag bl.a. jämfört vad överlåtelse till olika ersättningsnivåer medför för skattekonsekvenser. Skattekonsekvenserna som följer av dessa överlåtelse kan ske omedelbart men kan även påverka vid ett senare tillfälle. Doktrin och praxis har även använts för att se om tidigare metoder som varit effektiva fortfarande är möjliga att genomföra på liknande sätt. Detta har i sin tur även kunnat ge svar på hur regeländringen har påverkat bolagisering vid generationsskiftet.

Förarbeten är inte bindande i svensk rätt, men de kan ändå utgöra en viktig aspekt då de signalerar lagstiftarens syfte med lagstiftningen.²⁰ HFD har vid många tillfällen hänvisat till förarbeten i domskäl, vilket har gjort att deras status som rättskälla belysts. Förarbetena i sin tur utformas för att kunna användas som verktyg vid rättstillämpningen. Enligt Tjernberg är de delar av förarbeten där det allmänna rättsläget beskrivs inte upphöjt till att vara viktiga rättskällor i rättskällehierarkin. Dessa kommentarer kan mycket väl vara korrekta tolkningar. Det är dock endast den del av förarbetena som kommenterar införandet av den aktuella lagstiftningen som utgör en del av förarbetets tolkningsinstrument.²¹ I propositionen till 8 kap. 2 § IL förekommer en sådan allmän genomgång av rättsläget. Jag har valt att beakta detta material, men inte använda det såsom att det har rättskällevärde av förarbeteskaraktär.²² Efter att gällande rätt har utretts, har jag även försökt se om konsekvenserna av lagstiftningsarbetet stämmer överens med det ursprungliga syftet. Även i denna del har därför förarbetena till 8 kap. 2 § fått undersökas.

HFD spelar en viktig roll i att forma gällande rätt på skatterättsens område. Det finns ingen formell prejudikatbundenhet, men i praktiken spelar dess praxis en stor roll.²³ Jag har främst använt praxis från HFD då fokus har

¹⁷ Se exempelvis Kleineman 2013 s. 27.

¹⁸ Krzymowska 2018 s. 81.

¹⁹ Hultqvist 1995 s. 81, 335.

²⁰ Lehrberg 2014 s. 158-163.

²¹ Tjernberg 2018 s. 83-84.

²² Prop. 2016/17:99 s. 26-31.

²³ Tjernberg 2018 s. 55.

legat på inkomstskatterättsliga aspekter. Till viss del har jag dock studerat mål från HD för att jämföra framväxten av huvudsaklighetsprincipen på det stämpelskatterättsliga området. Trots att rättskällorna inom den rättsdogmatiska metoden och deras förhållande till varandra är förutbestämt, får även annat material användas till viss del för att berika analysen. Praxis från lägre instanser kan bl.a. visa på argument som inte lyfts i högre instans.²⁴ Ett kammarrättsfall har använts i uppsatsen, trots att fall från kammarrätterna inte kan anses ha särskilt stor prejudicerande verkan. Jag har valt att ta med fallet för att visa hur rättstillämpningen kan ske i praktiken. Fallet valdes ut då slutsatsen skiljer sig från HFDs bedömning.²⁵

Jag har använt mig av Österman, Silfverberg, Melz och Bergströms avhandlingar fastän dessa kom ut för ganska lång tid sedan.²⁶ Till följd av skatterättens snabba föränderlighet har jag använt dessa källor med försiktighet. Jag anser dock att dessa avhandlingar fortfarande utgör viktigt material på området. Dessa avhandlingar har använts främst vad gäller mitt avsnitt för skatterättsliga principer. Jag har till stor del använt artiklar från Rydin, Nilsson och Silfverberg för att diskutera de delar som tillhör de rättsliga problem som uppkommit på senare tid avseende bl.a. kattrumpor och förvärvarens anskaffningsvärde vid uttagsbeskattning.²⁷ Angående begreppet avyttring har den nya avhandlingen från Krzymowska beaktats.²⁸

Framställningen av Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman har använts i många avseenden. Denna monografi behandlar området för denna uppsats och är även relativt ny. Den har därför varit en viktig del av denna uppsats. Monografien är dock utkommen före ändringen i 8 kap. 2 § och ger bl.a. svar på hur generationsskiftet har kunnat genomföras innan dessa ändringar.²⁹

Då Antonson och Rydins framställning är en handbok redovisas inte alltid källorna. Författarna uttrycker ibland sina åsikter och anger att det är deras slutsatser. Jag har använt denna källa med försiktighet. Oavsett om deras källor redovisas eller ej framförs det intressanta argument för och emot vissa rättsliga ställningstagande som är värda att beakta i denna uppsats.³⁰

Angående forskningsläget finns det en hel del skrivet om fångesklassificeringen vid överlåtelse av fastigheter. Frågan berörs bl.a. i avhandlingarna av Österman, Silfverberg, Melz och Bergström.³¹ Det finns dock inte särskilt mycket skrivet om hur rättsläget ser ut efter införandet av ändringarna i 8 kap. 2 §. Det var en stor nyhet när stopplagstiftningen kom,

²⁴ Sandgren 2015 s. 44.

²⁵ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7802-04, dom meddelad den 12 maj 2006.

²⁶ Österman 1997, Silfverberg 1992, Melz 1986, Bergström 1978.

²⁷ Se t.ex. Rydin och Nilsson 2011, Rydin 2006, Silfverberg 2005.

²⁸ Krzymowska 2018.

²⁹ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016.

³⁰ Antonson och Rydin 2015.

³¹ Österman 1997, Silfverberg 1992, Melz 1986, Bergström 1978.

men jag kan inte hitta att ändringarna har diskuterats särskilt ingående inom forskning eller litteratur i övrigt.³²

1.5 Några terminologiska anmärkningar

I uppsatsen används begreppen överlåtelse och förvärv för att beteckna sådana äganderättsövergångar av tillgångar som sker både genom onerösa och benefika fång. När begreppet avyttring används åsyftas det skatterättsliga begreppet som är lagreglerad i 44 kap. 3 §. I de fall en överlåtelse innebär en avyttring sker vanligtvis beskattning. Begreppet avyttring behandlar överlåtarens situation. Köp däremot avser förvärvarens situation.

Med begreppet bolagisera avser jag att en verksamhet flyttas till ett aktiebolag. Om en fysisk person bolagiserar en fastighet, överlåter personen fastigheten till ett aktiebolag.

Hänvisningar till lagtext inom ramen för denna framställning sker främst till IL. När hänvisning till lag saknas avses IL. Vid de tillfällen IL skrivs ut beror det på att jag vill förtydliga att det är inkomstskattelagen som åsyftas.

I de fall jag anger att ett visst agerande inte medför omedelbara skattekonsekvenser menar jag att beskattning inte utgår direkt. Ett sådant agerande kan dock få skattekonsekvenser på sikt. Exempelvis kan en förvärvare vid en överlåtelse inträda i överlåtarens skattemässiga situation. I ett sådant fall påverkar den ursprungliga ägarens anskaffningsvärde den nya ägaren vid en försäljning av tillgången.

1.6 Disposition

Inledningsvis går jag igenom de utvalda skatterättsliga principerna i det andra kapitlet. Läsaren får således en förståelse för huvudsaklighetsprincipen som är central i denna framställning. Vidare beskrivs även de andra skatterättsliga principerna som jag avser att jämföra gällande rätt med.

I det tredje kapitlet tas flera juridiska aspekter kring blandade överlåtelser upp. Dessa ligger till viss del till grund för dagens rättsläge trots den nya regleringen, men har placerats i det tredje kapitlet, för att ge läsaren ökad förståelse för anledningen till regeländringen, vilket följer i ett senare kapitel. Likaså gäller mycket av det som beskrivs för generationsskiftet som behandlas i fjärde kapitlet fortfarande.

I det femte kapitlet går jag igenom bakgrunden till kattrumpan och syftet med regeländringen och lagstiftningsprocessen som följde. Vidare

³² Se t.ex. Näsbrandt 2016.

presenterar jag även vad jag anser är gällande rätt vid överlåtelser som omfattas enligt 8 kap. 2 §.

Det sista kapitlet har fyra underrubriker. Dessa är indelade efter mina fyra frågeställningar. Här presenterar jag alltså en samlad bild av mina slutsatser.

2 Skatterättsliga principer

2.1 Neutralitetsprincipen

Med neutralitet avses att skattesystemet ska påverka de skattskyldigas handlande i en så liten utsträckning som möjligt, genom att reglerna utformas neutralt sett till deras påverkan av olika handlingsalternativ.³³ Principen bygger på idén om att individer kan agera ekonomiskt rationellt om de inte styrs av skatteregler och att detta leder till högre effektivitet i samhällsekonomin.³⁴

Ett område där lagstiftaren eftersträvat neutralitet är vid valet av företagsform, om en verksamhet ska bedrivas i enskild firma, handelsbolag eller aktiebolag. Genom att eftersträva liknande beskattning i enskild firma, handelsbolag och små aktiebolag möjliggörs nyföretagande och expansion.³⁵ Redan i prop. 1953:25 ansåg departementschefen att beskattning av en koncern inte skulle bli annorlunda beroende på om de olika bolagen drevs separat eller slogs samman. Istället skulle organisatoriska skäl få styra valet av koncernstruktur.³⁶

Syftet med neutralitet är inte bara av samhällsekonomiska skäl utan underbygger även skattesystemets legitimitet och minskar incitament för skatteflyktstransaktioner. Det finns dock regler vars syfte är att påverka de skattskyldigas beteende, främst med sysselsättningspolitiska och miljöpolitiska syften. I dessa fall får neutralitetsprincipen stå tillbaka för att nå andra politiska mål.³⁷

Det är dock inte möjligt att fullt ut skapa neutrala regler för olika företagsformer. Detta följer av att de omfattas av olika civilrättsliga regler som sedan ligger till grund för den skattemässiga bedömningen. Lagstiftningsarbetet har därför till viss del istället fokuserat på att uppnå neutralitet i slutlig beskattning av olika företagsformer. Neutralitet i slutlig beskattning har ansetts leda till mer komplicerade regler.³⁸

2.2 Kontinuitetsprincipen

På inkomstskatteområdet beskattas inte alla inkomster direkt. Kapitalinkomster beskattas till stor del vid realisation, med undantag från de

³³ Österman 1997 s. 29-30, se även Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 3, Tjernberg 2004 s. 33.

³⁴ Österman 1997 s. 33.

³⁵ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 48.

³⁶ Prop. 1953:28 s. 40, se även Wiman 2002 s. 21-22.

³⁷ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 3, se även Tjernberg 2004 s. 33.

³⁸ Tjernberg 2004 s. 35.

löpande inkomsterna såsom räntor och utdelningar m.m.³⁹ Om en tillgång byter skattesubjekt utan beskattning, ska enligt kontinuitetsprincipen det nya skattesubjektet inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation. På så sätt kommer den nya ägaren att beskattas vid en framtida försäljning såsom om den första ägaren avyttrade tillgången.⁴⁰

Kontinuitetsprincipen kan delas in i tre delar enligt Österman. Dessa är karaktärskontinuitet, värdekontinuitet och verksamhetskontinuitet. Verksamhetskontinuitet är inte relevant för denna framställning och kommer inte att behandlas närmare. Karaktärskontinuitet innebär att en tillgångs skattemässiga karaktär inte ändras i samband med överlåtelse av tillgången eller när ägaren förändrar sin verksamhet. Om karaktärskontinuitet anses löpa för en tillgång, har dess skattemässiga karaktär inte förändrats. Syftet med karaktärskontinuitet är att undvika att felaktig beskattning till följd av att en tillgång annars hade kunnat växla inkomstslag vid överlåtelse. När karaktärskontinuitet inte tillämpas och tillgången faktiskt byter karaktär sker i regel en uttagsbeskattning eller avskattning.⁴¹ Värdekontinuitet innebär att förvärvaren av en tillgång får samma skattemässiga värde eller omkostnadsbelopp som överlåtaren. I situationer där en tillgång överförs till ett nytt skattesubjekt, utan beskattningskonsekvenser, tillämpas i allmänhet värdekontinuitet.⁴²

Enligt Österman finns det en vidare och en snävare definition av kontinuitetsprincipen. I den vidare definitionen inkluderas även kontinuitet i beskattning. Vid överlåtelse av tillgång följer av den vida definitionen att all avkastning ur förvärvskälla som inte följer med genom kontinuitet av skatte kredit ska uttagsbeskattas. Den snävare definitionen innebär att beskattning skjuts upp och att förvärvaren övertar det obeskattade värdet.⁴³ Kontinuitet i beskattning har fått genomslag i rättstillämpningen vid vissa typer av överlåtelser. Förvärvaren har fått tillgodogöra sig det belopp som överlåtaren uttagsbeskattas för som anskaffningsvärde.⁴⁴

Kontinuitetsprincipen tillämpas vid förvärv genom arv, testamente, gåva, bodelning och andra liknande förvärv i inkomstslaget kapital enligt i 44 kap. 21 § IL. Förvärvaren inträder i dessa fall i överlåtarens skattemässiga situation. HFD fann i en dom den 1 mars 2016, mål nr 6020-15, att 44 kap. 21 § inte omfattar karaktärskontinuitet.⁴⁵ Förmodligen omfattar därför bestämmelsen endast värdekontinuitet.⁴⁶ I inkomstslaget näringsverksamhet finns det ingen motsvarande allmän bestämmelse som reglerar tillämpningen av kontinuitetsprincipen. Det finns dock specifika regler som liknar denna. Vid benefika överlåtelser av byggnader ska förvärvaren träda

³⁹ 44 kap., 41 kap.

⁴⁰ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 51, se även Österman 1997 s. 68.

⁴¹ Österman 1997 s. 68-70.

⁴² Österman 1997 s. 71.

⁴³ Österman 1997 s. 68.

⁴⁴ Se avsnitt 5.5.

⁴⁵ HFD mål nr 6020-15, meddelad den 1 mars 2016.

⁴⁶ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 61.

in i överlåtarens skattemässiga situation vad gäller värdeminskingsavdrag samt utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 §. I 18 kap. 7 § framgår det att vid benefika fång av inventarier ska förvärvarens anskaffningsvärde motsvara marknadsvärdet.⁴⁷

RÅ 2007 ref. 81 handlade om möjligheten att tillgodogöra sig lönebaserat utrymme inom ett fåmansföretag, trots att ägaren inte hade ägt andelarna vid årets ingång. Ägaren var arvtagare till den ägare som ägt andelarna vid årets ingång. Frågan i fallet var om arvtagaren skulle inträda i den förra ägarens skattemässiga situation i detta hänseende. HFD fann att vid benefika fång inträder förvärvaren som huvudregel i överlåtarens skattemässiga situation inom inkomstslaget kapital. Domstolen hänvisade till regleringen i 44 kap. 22 §. Det gick inte att utläsa ur den aktuella lagstiftningen i 57 kap. att kontinuitet skulle gälla. Domstolen ansåg att om inte kontinuitet skulle gälla skulle resultatet bli överraskande och materiellt otillfredsställande. Möjligheten att tillgodogöra sig lönebaserat utrymme får anses utgöra en del av kapitalvinstberäkningen. Domstolen fann att kontinuitet skulle gälla. Kontinuitet vid beräkning av det lönebaserade utrymmet är nu infört i 57 kap. 11 § 3 st. IL. Då fallet gäller kapitalvinstberäkningen som 44 kap. 22 § omfattar går det inte att utläsa att en generell kontinuitetsprincip gäller i skatterätten vid avsaknad av lagstöd.⁴⁸ I ovan nämnda fall från år 2016 ansågs det inte finnas någon generell bestämmelse om kontinuitet vid gåvor i 57 kap. vilket stödjer denna uppfattning.⁴⁹

Kontinuitetsprincipen tillämpas även vid vissa onerösa förvärv då de omfattas av fångesneutrala regler i 23 respektive 53 kap. I 23 kap. behandlas underprisöverlåtelser i inkomstslaget näringsverksamhet. Regler för överlåtelser till underpris från fysisk person till aktiebolag finns i 53 kap. avseende inkomstslaget kapital.⁵⁰

Vid ägarförändringar i små och medelstora företag kan skattebelastningen utgöra ett hinder. Skatten behöver troligtvis betalas med medel från verksamheten. Vid tillämpning av kontinuitetsprincipen skjuts den eventuellt latent skatteskulden upp. Att göra överlåtelser som medför kontinuitet innebär således en skattelättnad.⁵¹ Detta förfarandesätt får anses utgöra en etablerad teknik vid sådana ägarförändringar.⁵²

⁴⁷ 19 kap. 18 §, 18 kap. 7 §.

⁴⁸ RÅ 2007 ref. 81, se även Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 60-61.

⁴⁹ HFD mål nr 6020-15, meddelad den 1 mars 2016.

⁵⁰ 23 kap. 10 §, 53 kap. 10-11 §§, se även Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 61.

⁵¹ Tjernberg 2004 s. 36.

⁵² Österman 1997 s. 67, se även Tjernberg 2004 s. 36.

2.3 Realisationsprincipen och skatteförmågeprincipen

Realisationsprincipen innebär att beskattning för en tillgångs värdestegring ska ske vid realisation. I dagens terminologi betyder detta att beskattningstidpunkten ska vara vid avyttring. Genom användning av principen förenklas beskattningen av värdestegringar. Orealiserade tillgångar behöver inte värderas för att beräkna skatteuttaget, då beskattningen inte sker förrän vid avyttring. Principen används direkt i 44 kap. 3 och 26 §§ och indirekt i 14 kap. 2 § IL.⁵³

Enligt skatteförmågeprincipen uppnås en rättvis beskattning genom att fördela skattebördan på de skattskyldiga efter förmåga att betala skatt. Skatteförmågeprincipen definieras inte i skattelagstiftningen. Den kan ges olika innebörd och vilken som avses brukar inte specificeras i förarbeten. Förmåga kan definieras på olika sätt. I Sverige avses förmodligen främst inkomsten avgöra förmågan.⁵⁴ Progressivitet i inkomstbeskattningen av tjänst kan anses utgöra uttryck för skatteförmågeprincipen.⁵⁵ Enligt Pålsson är skatteförmågeprincipen endast ett instrument för lagstiftaren att argumentera för en viss typ av beskattning. Han anser att skatteförmågeprincipen i det hänseendet skiljer sig från t.ex. neutralitetsprincipen då denna princip kan användas i rättstillämpningens motiveringar.⁵⁶

Till viss del hänger realisationsprincipen ihop med skatteförmågeprincipen.⁵⁷ Av skatteförmågeprincipen följer att beskattning endast ska ske av de inkomster som ger en faktisk ökning av skatteförmågan.⁵⁸ Det finns olika åsikter i doktrin om hur stor påverkan skatteförmågeprincipen haft på realisationsprincipen.⁵⁹

2.4 Huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen

2.4.1 Huvudsaklighetsprincipen

Principen kallas även helhetsprincipen och innebär att en överlåtelses huvudsakliga karaktär ska styra fångesklassificeringen.⁶⁰ Vid överlåtelse av

⁵³ Krzymowska 2018 s. 70-73.

⁵⁴ Björkqvist 2016 s. 87-89.

⁵⁵ Dahlberg 2004 s. 665.

⁵⁶ Pålsson 2014 s. 557.

⁵⁷ Krzymowska 2018 s. 78.

⁵⁸ Ekström 2015 s. 589, se även Andersson 2006.

⁵⁹ Krzymowska 2018 s. 78.

⁶⁰ Nilsson och Rydin, fångesklassificering, 2005 s. 672.

fastigheter tillämpas huvudsaklighetsprincipen.⁶¹ Finns det en gåvodel anses hela överlåtelsen vara en gåva. Om fastighetens värde överstiger ersättningen som överlåtaren mottager, ses överlåtelsen som en gåva. Om ersättningen däremot överstiger fastighetens värde är överlåtelsen att se som ett köp. Då ska överlåtaren betala eventuell kapitalvinstskatt.⁶² Huvudsaklighetsprincipen utgör således en form av schablonregel.⁶³ På så sätt blir den enklare att tillämpa. Det medför dock att det blir lättare för den skattskyldige att effektivisera sin fastighetsöverlåtelse skattemässigt.⁶⁴ Om överlåtelsen är en gåva enligt huvudsaklighetsprincipen saknar ersättningen skatterättslig betydelse då mottagaren övertar den tidigare ägarens skattemässiga anskaffningsvärde och skattemässiga situation i övrigt.⁶⁵ Vad som anses vara fastighetens värde är beroende av sammanhanget. Vid överlåtelser av fastigheter anses värdet motsvara taxeringsvärdet vid den inkomstskatterättsliga bedömningen.⁶⁶ Avseende stämpelskatt anses fastighetens värde utgöra 85 % av taxeringsvärdet.⁶⁷ Vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen på överlåtelser av andra tillgångar kan värdet anses utgöras av marknadsvärdet, det skattemässiga värdet och värdet i redovisningen.⁶⁸

Det krävs benefik avsikt för att huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas. Om inte de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda är överlåtelsen onerös.⁶⁹ Jag går igenom dessa rekvisit i avsnitt ”2.5.5 Gåvokriterierna inom civilrätten och skatterätten”.

Huvudsaklighetsprincipen har kritiserats av Bergström för att överlåtelser till en ersättning överstigande taxeringsvärdet men understigande marknadsvärdet kan innebära att en överlåtelse med ett betydande gåvomoment behandlas som ett köp.⁷⁰ Det uppstår problem enligt Melz vid överlåtelser där ersättningen överstiger anskaffningsvärdet och överlåtelsen ändå är att se som en gåva enligt huvudsaklighetsprincipen. Genom att överlåtelsen sker har realisationsprincipens krav uppfyllts och vinsten är att se som säker och att vinsten bör beskattas.⁷¹ I ett sådant fall får överlåtarens skatteförmåga anses ha ökat.⁷²

⁶¹ RÅ 1950 ref. 33 (II), RÅ 1969 ref. 32, RÅ 1981 1:29, RÅ 1982 Aa 69, RÅ 1983 1:34, RÅ 1984 Aa 14, RÅ 1990 not. 396, RÅ 2004 ref. 42.

⁶² Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 199.

⁶³ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 22, se även Bergström 1978 s. 166.

⁶⁴ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 22.

⁶⁵ Förutsatt att inte reglerna i 8 kap. 2 §, 22 kap. eller 53 kap. blir tillämpliga, Österman 1997 s. 190.

⁶⁶ RÅ 81 1:29, RÅ 86 1:69, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016, s. 63.

⁶⁷ Stämpelskattelagen 5 och 9 §§.

⁶⁸ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016, s. 59.

⁶⁹ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 200.

⁷⁰ Bergström 1978 s. 163-164.

⁷¹ Melz 1986 s. 368.

⁷² Se avsnitt 2.3.

Bergström anser att det i många fall inte går att avgöra om en rättshandlings huvudsakliga innebörd är benefik eller onerös genom en schablonmetod. Vidare är det kanske inte nödvändigt att fastslå den huvudsakliga innebörden utan det får anses viktigare att uppnå funktionella skattemässiga lösningar vid överlåtelser av fastigheter.⁷³

2.4.2 Delningsprincipen

Enligt praxis ska överlåtelser genom blandade fång av andra tillgångar än fastigheter bedömas enligt delningsprincipen.⁷⁴ Enligt delningsprincipen ska överlåtelser delas upp i en onerös del som anses avyttrad till marknadsvärde och en benefik del som överlåtit ersättningsfritt.⁷⁵ Dessa delar beskattas som om de vore två rättshandlingar oberoende av varandra.⁷⁶ Uppdelningen sker genom att se till hur stor del ersättningen utgör av marknadsvärdet. Om ersättningen uppgår till hälften av marknadsvärdet, anses ena halvan ha överlåtit oneröst till marknadspris och den andra benefikt genom gåva. Då förutsätts att de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda. Vid tillämpning av delningsprincipen ligger den skattemässiga bedömningen av fångets närmare verkligheten än vid huvudsaklighetsprincipen. Det kan dock uppstå värderingsproblem och principen kan därför vara mer svårtillämpad.⁷⁷

Delningsprincipen kan medföra att överlåtaren inkomstbeskattas, trots att överlåtaren inte har fått en större betalningsförmåga. Om överlåtaren avyttrar exempelvis en post aktier till en ersättning som motsvarar överlåtarens anskaffningsvärde till en närstående och marknadspriset har ökat, medför överlåtelser beskattning för överlåtaren.⁷⁸ Detta strider mot skatteförmågeprincipen då överlåtarens skatteförmåga inte kan anses ha ökat. I en sådan situation får dock överlåtaren och förvärvarens gemensamma skatteförmåga anses ha ökat. Realisationsprincipen anses vara uppfylld då en avyttring har skett.⁷⁹

2.4.3 Bakgrunden till huvudsaklighetsprincipen

Huvudsaklighetsprincipen inom ramen för inkomstskatteområdet har utvecklats genom praxis. I RÅ 1950 ref. 33 (II) fann domstolen att fastighetens värde skulle anses vara taxeringsvärdet avseende bedömningen av blandade fång. I det aktuella fallet hade ersättningen överstigit taxeringsvärdet och överlåtelser ansågs därmed inte kunna utgöra en gåva.⁸⁰ I RÅ 1969 ref. 32 förtydligades att överlåtelser under taxeringsvärdet anses utgöra gåvor medan en ersättning över taxeringsvärdet medför köp.⁸¹ Praxis

⁷³ Bergström 1978 s. 166.

⁷⁴ RÅ 1988 ref. 22, RÅ 2003 not. 104, Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 200.

⁷⁵ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 200-201.

⁷⁶ Österman 1997 s. 190.

⁷⁷ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 22, 59-60.

⁷⁸ Österman 1997 s. 190.

⁷⁹ Se avsnitt 2.3.

⁸⁰ RÅ 1950 ref. 33 (II).

⁸¹ RÅ 1969 ref. 32.

för huvudsaklighetsprincipen stämmer överens avseende inkomstskatt och stämpelskatt innan 1964 års stämpelskatteförordning. Det skulle kunna vara så att HDs och HFDs praxis utvecklats oberoende av varandra. Likaså kan HFD ha påverkats av HDs sätt att se på frågan.⁸²

I slutet på 60-talet bedömdes en och samma fastighetsöverlåtelse mellan en far och son av både HD och HFD. Ersättningen uppgick till 86,2 % av taxeringsvärdet och i stämpelskatt hänseende ansåg HD att överlåtelsen utgjorde ett köp.⁸³ HFD hade då att bedöma om den stämpelskatterättsliga regleringen skulle tillämpas analogt. Det framfördes att det varken i propositionen till 1964 års stämpelskatteförordning eller i motiven till de nya reglerna om realisationsvinstbeskattning hade en utsträckning av dessa regler varit åsyftad. Överlåtelsen ansågs inkomstskatterättsligt utgöra en gåva då ersättningen understeg taxeringsvärdet.⁸⁴ HFD menade att det fanns starka skäl för att samma omständigheter ska bedömas lika oavsett vilken skattefråga det rör. Detta talar för att bedömningen av blandade fång görs på samma sätt avseende stämpelskatt som kapitalvinstskatt. HFD ansåg inte att det var tillräckligt för att frånga fast stadgad praxis.⁸⁵

Dessa fall från HD och HFD förtydligar rättsläget för huvudsaklighetsprincipen såsom det alltjämt är. Huvudsaklighetsprincipen med avseende på stämpelskatt har i dagsläget 85 % av taxeringsvärdet som gräns och i inkomstskatterättsligt hänseende är det 100 % av taxeringsvärdet.⁸⁶

2.4.4 Diskussion i doktrin kring huvudsaklighetsprincipen

Österman anser att vid överlåtelse av näringsverksamhet är varken huvudsaklighetsprincipen i dess nuvarande form eller delningsprincipen lämplig. Rent principiellt anser Österman att övertagande av skuld innebär en form av ersättning då överlåtaren befrias från skuld och därmed blir mer förmögen. Däremot anser Österman att detta kan vara mer kontroversiellt vid benefika överlåtelser. Om en överlåtare vill ge bort ett visst nettovärde, ska inte övertagande av skuld ses som en ersättning i förhållande till överlåtelsen. Om däremot överlåtaren ökar sina lån på en tillgång som denne vill överlåta genom ett blandat fång, för att öka sin egen konsumtion, ska skuldövertagandet ses som en del av ersättningen. Silfverberg menar att skuldövertagande i fångesklassificeringen av gåvor möjligtvis är en mer accepterad ersättningsform. Enligt honom ska ett skuldövertagande ses som en del av förvärvskällan. Då förutsätts dock att skulderna är hänförliga till

⁸² Bergström 1978 s. 154.

⁸³ NJA 1968 s. 151 (3), RÅ 1969 ref. 32, se även Bergström 1978 s. 154 angående procentsatsen.

⁸⁴ NJA 1968 s. 151 (3), RÅ 1969 ref. 32.

⁸⁵ RÅ 1969 ref. 32, som hänvisar till prop. 1964:75 samt prop. 1967:153.

⁸⁶ Se avsnitt 2.4.1-2.

rörelsen.⁸⁷ Denna skillnad anser Österman medför att dessa situationer de lege ferenda borde behandlas olika men noterar att det kan vara rättsligt bekymmersamt.⁸⁸

Bergström föreslår en alternativ lösning till huvudsaklighetsprincipen i sin avhandling. Han anser att givaren borde beskattas vid blandade fång i den utsträckning ersättningen överstiger omkostnadsbeloppet. Om givaren har fått en ersättning ökar dennes skatteförmåga i alla fall på sikt. Genom denna lösning blir det inte lönsamt för givaren att överlåta latent skatteskulder till mottagaren.⁸⁹ Denna lösning kan anses likna den regeländring som nu genomförs.⁹⁰ Dock anser Bergström att mottagaren inte skulle få tillgodogöra sig det belopp som överlåtarens uttagsbeskattats för.⁹¹

Österman föreslår en modifierad huvudsaklighetsprincip. Denna skulle medföra att ersättning inklusive övertagande av lån som överstiger det skattemässiga värdet inkomstbeskattas hos överlåtarens. Vid uppkomsten av en sådan beskattning ska mottagarens tillgångsvärde skrivas upp i motsvarande mån för att uppnå symmetri. Uppskrivningen ska fördelas på tillgångarna enligt deras relativa värde.⁹²

Österman anser att det kan ligga nära till hands att en överlåtelse till en ersättning som överstiger det skattemässiga värdet ska anses utgöra en avyttring. Detta är dock olyckligt, eftersom en krona mer än anskaffningsvärdet i ersättning, skulle kunna förändra gåvans karaktär och ändra vissa positioner i kapitalvinstbeskattningen som annars övertas. Han förespråkar att fångat fortfarande ska klassificeras som benefikt och att kontinuitetsprincipen ska gälla samt att viss beskattning blir aktuell.⁹³ Att en liten förändring av ersättningen kan göra att ett blandat fång klassificeras annorlunda anser jag dock vara svårt att undvika vid en schablonmässig indelning som huvudsaklighetsprincipen. Östermans modifierade huvudsaklighetsprincip liknar Bergströms förslag. Dock så anser Österman att förvärvaren ska få tillgodogöra sig det belopp som överlåtarens uttagsbeskattats för.⁹⁴

⁸⁷ Silfverberg 1992 s. 327.

⁸⁸ Österman 1997 s. 193.

⁸⁹ Bergström 1978 s. 169.

⁹⁰ 8 kap. 2 § 2 st.

⁹¹ Bergström 1978 s. 169.

⁹² Österman 1997 s. 200.

⁹³ Österman 1997 s. 204.

⁹⁴ Östermans förslag skiljer sig även på så sätt att skulder som är hänförliga till verksamheten inte ska medföra beskattning. Jag har bortsett från denna del av hans förslag då det har hänt en del på området för bl.a. räntefördelning sedan Östermans avhandling gjordes.

2.4.5 Gåvokriterierna inom civilrätten och skatterätten⁹⁵

Gåvobegreppet inom civilrätten är inte enhetligt i alla sammanhang och det finns ingen definition av begreppet i lagstiftningen. Kraven för att något ska anses vara en gåva är att det föreligger förmögenhetsöverföring, frivillighet samt en gåvoavsikt.⁹⁶ Huruvida en rättshandling ska klassificeras som en gåva, avgörs genom en avvägning av samtliga relevanta omständigheter, där dessa omständigheter viktas på olika sätt beroende på det rättsliga sammanhanget.⁹⁷ Inte heller i den skatterättsliga lagstiftningen är gåvobegreppet reglerat i lag. Därför får den civilrättsliga definitionen inverkan på gåvor inom ramen för skatterätten. En skatterättslig gåva måste i princip även vara en gåva enligt den civilrättsliga definitionen. Definitionen av en gåva skiljer sig åt inom olika områden av skatterätten.⁹⁸

För att kravet på förmögenhetsöverföring ska vara uppfyllt, ska mottagaren berikas ekonomiskt och överlåtarens förmögenhet minska. Om förvärvaren erlagger en ersättning vars värde motsvarar marknadsvärdet för en tillgång, sker ingen förmögenhetsöverföring. Då är båda parter förmögenhet densamma efter överlåtelsen.⁹⁹ Vid bedömning av rekvisitet är relationen mellan förmögenhetsöverföringen och värdet på den överlåtna egendomen en viktig aspekt. Även storleken på förmögenhetsöverföringen som sådan kan vara av betydelse.¹⁰⁰

När en gåva ges mellan fysiska personer motsvaras mottagarens förmögenhetsökning av givarens förmögenhetsminskning. Om en gåva däremot ges till ett bolag, är förutsättningarna annorlunda om givaren äger en andel av bolaget. Om givaren äger hela bolaget, kan ingen förmögenhetsöverföring ske då givarens förmögenhet inte minskar, eftersom värdet på aktierna ökar i samma utsträckning.¹⁰¹

För att kravet på frivillighet ska vara uppfyllt, får inte överlåtelsen bygga på någon rättslig förpliktelse. I gåvoskattemålet NJA 1991 s. 748 ansågs utbetalningar vid upplösning av en stiftelse inte ha skett frivilligt. Vidare är inte överlåtelser till följd av underhållsbidrag, skadestånd eller bodelning under bestående äktenskap att anse som frivilliga. Därmed är inte dessa former av överlåtelser att betrakta som gåvor. En överlåtelse mellan närstående sker oftast frivilligt.¹⁰²

⁹⁵ Se mer om förhållandet mellan civilrätten och skatterätten i avsnitt 3.1.

⁹⁶ Silfverberg 1992 s. 13-14, se även NJA 2013 s. 886.

⁹⁷ Silfverberg 1992 s. 33.

⁹⁸ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 21.

⁹⁹ Silfverberg 1992 s. 16-18.

¹⁰⁰ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 34.

¹⁰¹ RÅ 1993 ref. 43, se avsnitt 5.1, se även Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 70.

¹⁰² Silfverberg 1992 s. 19, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 37, 72, se även SRNs diskussion kring frivillighet vid flertalet transaktioner som ska bedömas som en helhet i HFD 2013 not. 40.

Det ska även finnas en gåvoavsikt. Detta innebär att givaren vill berika mottagaren.¹⁰³ Gåvoavsikt bedöms utifrån parternas angivna vilja och andra omständigheter.¹⁰⁴ Beteckningar som anges i överlåtelseavtal kan frångås och det är således den verkliga avsikten som beaktas i bedömningen. Om parterna betecknat överlåtelseavtalet som en gåva, är det en omständighet som tyder på gåvoavsikt. Har avtalet betecknats som ett köp, talar detta mot gåvoavsikt. Förmögenhetsöverföringar talar också för gåvoavsikt.¹⁰⁵ Desto större förmögenhetsöverföringen är, desto större chans är det att givaren har avsikt att berika mottagaren.¹⁰⁶ En överlåtelse kan ske till en ersättning som understiger taxeringsvärdet och ändå vara att anse som ett köp, om t.ex. en verklig förmögenhetsöverföring inte skett.¹⁰⁷ Som utgångspunkt presumeras gåvoavsikt finnas vid överlåtelser mellan närstående. Detta gäller särskilt vid överlåtelser från den äldre generationen till den yngre.¹⁰⁸

Vid överlåtelser till aktiebolag skiljer sig gåvobegreppet avseende stämpelskatt och inkomstskatt. Avseende stämpelskatterättsliga gåvor måste gåvoavsikten vara riktad gentemot det förvärvande bolaget. Vid inkomstskatterättsliga gåvor räcker det att gåvoavsikten finns gentemot ägarna till bolaget, vilket vanligtvis är fallet vid generationsskiften.¹⁰⁹

¹⁰³ Silfverberg 1992 s. 13-14, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 36.

¹⁰⁴ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 34.

¹⁰⁵ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 200, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 36.

¹⁰⁶ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 73.

¹⁰⁷ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 200, se även RÅ 1993 ref. 43.

¹⁰⁸ Antonson och Rydin 2015 s. 701., se även RÅ 1993 ref. 43(I) och (II), RÅ 2001 ref. 2.

¹⁰⁹ Se avsnitt 5.1, se även NJA 2013 s. 886, HFD 2015 ref. 48 (I) och (II), HFD 2015 not. 45 och 46.

3 Inkomstskatterättsliga aspekter vid överlåtelse av fastigheter

3.1 Avyttring, gåva och blandade fång

Ur beskattningssynpunkt är det viktigt att avgöra om en överlåtelse är en avyttring eller en gåva. Ersättning vid avyttring beskattas såsom inkomst medan ersättning vid gåva är skattefri. Vid överlåtelser av näringsfastigheter från fysiska personer till aktiebolag får fångets karaktär påverka på kapitalvinstbeskattningen, återföring och beräkning av avskrivningsunderlaget.¹¹⁰

Med kapitalvinster och kapitalförluster avses vinster och förluster som uppkommer vid avyttring av tillgångar.¹¹¹ Enligt huvudregeln ska kapitalvinsten beräknas som ersättningen för den avyttrade tillgången minus omkostnadsbeloppet. Omkostnadsbeloppet är anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter.¹¹² För överlåtelser av näringsfastigheter anses det skattemässiga värdet motsvara omkostnadsbeloppet.¹¹³ Avyttringar av näringsfastigheter tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital, trots att den löpande beskattningen sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Andra tillgångar i näringsverksamheten beskattas vid avyttring i inkomstslaget näringsverksamhet.¹¹⁴

Som utgångspunkt är det den civilrättsliga bedömningen av omständigheter som ligger till grund för den skatterättsliga tillämpningen.¹¹⁵ Därigenom kan civilrättsliga begrepp anses utgöra rättsfaktum i skatterätten. Begreppsapparaten i civilrätten och skatterätten överensstämmer till viss del. Det är däremot inte konstigt att begreppen i många fall skiljer sig åt då de har olika syften. I 2 kap. IL regleras vissa skatterättsliga definitioner av olika begrepp.¹¹⁶

Begreppet avyttring används frekvent i skatterätten men saknar direkt motsvarighet i civilrätten. Det finns dock flera snarlika begrepp som används i civilrätten såsom försäljning, köp och byte.¹¹⁷ Avyttringsbegreppet är starkt knutet till dessa civilrättsliga begrepp genom

¹¹⁰ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 62.

¹¹¹ 41 kap. 2 §.

¹¹² 44 kap. 13-14 §§.

¹¹³ 53 kap. 4 §.

¹¹⁴ 13 kap. 6 §, 15 kap. 1 §, se även Nilsson och Rydin, fångesklassificering, 2005 s. 672,

¹¹⁵ Silfverberg 1992 s. 13, Nilsson och Rydin, fångesklassificering, 2005 s. 671,

Krzybowska 2018 s. 25-26, se även Bergström 1978 s. 94.

¹¹⁶ Krzymowska 2018 s. 25-26.

¹¹⁷ Krzymowska 2018 s. 27.

legaldefinitionen. Definitionen av avyttring är reglerat i 44 kap. 3 §. Paragrafen lyder: ”Med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar.”¹¹⁸ Denna definition inbegriper situationer där överlåtelsen sker till direkt eller indirekt ersättning.¹¹⁹ Beskattning förutsätter vanligtvis att det föreligger en onerös överlåtelse.¹²⁰

Blandade fång är överlåtelser där viss ersättning utgår och ersättningen understiger egendomens fulla värde. Vidare krävs även att överlåtelsen består av en onerös del och en benefik del.¹²¹ Vanligtvis är de två delarna beroende av varandra. De blandade fång som är främst förekommande är fastighetsöverlåtelser då mottagaren övertar lånen som är hänförliga till fastigheten. Övertagande av lån innebär en ersättning och utgör således den onerösa delen av överlåtelsen. Den benefika delen utgörs av den del av fastighetens värde som det inte utgått någon ersättning för. Överstiger fastighetens värde lånen kan det således konstateras att ett blandat fång föreligger. Olika principer är tillämpliga på onerösa respektive benefika fång och det kan därför bli svårare att avgöra vilka regler som gäller för blandade fång. Denna problematik är aktuell för både civilrättsliga och skatterättsliga frågor.¹²² Vid blandade fång mellan närstående presumeras gåva föreligga, om en förmögenhetsöverföring sker frivilligt.¹²³

Vid blandade fång kan ersättningen bestå av skuldövertagande, som ovan nämnts, men även av kontant ersättning, vederlagsreverser och annan byteslikvid. Överlåtelsen kan även ske genom en kombination av dessa ersättningsformer. Den sammanlagda ersättningen ska dock motsvara ett belopp som understiger taxeringsvärdet, för att överlåtelsen ska anses utgöra en gåva. Det kan även vara på det viset att överlåtaren inskränker mottagarens förfoganderätt genom att förbehålla sig exempelvis nyttjanderätt och avkastningsrätt. Dessa inskränkningar kan minska förmögenhetsöverföringen och torde därför behandlas som en del av den ersättning som utgår. Inom inkomstbeskattningen ska alla motprestationer som har ett ekonomiskt fastställbart värde omfattas.¹²⁴ I RÅ 1987 ref. 118 medförde en inskränkning i form av att föräldrarna fick fortsatt tillgång till fri bostad att fånget blev oneröst. Sonen som förvärvade fastigheten hade även utgett en kontant ersättning som tillsammans med inskränkningen i förfoganderätten gjorde att ersättningen översteg taxeringsvärdet. Endast den kontanta ersättningen hade dock inte räckt för att ersättningen skulle överstiga taxeringsvärdet.¹²⁵ Förbehåll av nyttjanderätt och avkastningsrätt påverkar dock inte omkostnadsbeloppet för fastigheten.¹²⁶ Dessa förbehåll

¹¹⁸ 44 kap. 3 §.

¹¹⁹ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal 2017 s. 196.

¹²⁰ Karnov lagkommentar till 44 kap. 3 §, se även avsnitt 3.2.

¹²¹ Se exempelvis RÅ 1943 ref. 9, RÅ 1988 ref. 22.

¹²² Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 15.

¹²³ Silfverberg 1992 s. 317, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 36.

¹²⁴ RÅ 81 1:29, RN 1959 4:10, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 23, 72.

¹²⁵ RÅ 1987 ref. 118.

¹²⁶ RÅ 1969 ref. 62.

påverkar inte heller kapitalvinstbeskattningen. Nilsson och Rommerud m.fl. menar att marknadsvärdet i princip ska användas vid värdering av sådana förbehåll. Bedömningen sker troligtvis med större försiktighet än vid räntefria reverser. Om ersättningen överstiger taxeringsvärdet, finns det fortfarande möjlighet att en reell förmögenhetsöverföring sker då marknadsvärdet kan vara högre.¹²⁷

61 kap. reglerar värdering i situationer då inkomster i annan form än pengar mottagits. Enligt 61 kap. 2 § ska som huvudregel sådana inkomster värderas till sitt marknadsvärde. Olika perspektiv används för att bestämma marknadsvärdet för överlåtare och förvärvare. I de flesta fall borde dock denna värdering vara densamma och motsvara värdet av tillgången om den skattskyldige själv skaffade sig varan på orten. När det gäller räntor kan dock värderingen vara annorlunda för parterna.¹²⁸

Värdet av en fordran beror på den avtalade räntan, löptiden, eventuell säkerhet och gäldenärens betalningsförmåga i övrigt.¹²⁹ I RÅ 1987 ref. 102 och RÅ 85 1:51 användes räntefria reverser som betalning. Dessa värderades till sitt nuvärde av domstolen. Vid diskonteringen har marknadsräntan för det aktuella fallet använts. Denna fiktiva ränta behöver inte vara densamma för överlåtare och förvärvare.¹³⁰ I det senare av fallen fick detta som konsekvens att överlåtelsen av fastigheten ansågs vara en gåva istället för en försäljning som avtalet hade betecknats av parterna.¹³¹

I ett fall som behandlades av HFD år 2015 yrkade Skatteverket på att en latent inkomstskatteskuld skulle anses utgöra en sådan ersättning som skulle beaktas vid huvudsaklighetsprincipen. Skatteverket menade att i detta fall var det sannolikt att ersättningen översteg taxeringsvärdet, om den latent skatteskulden räknades in. HFD menade dock att skatteskulden blev en följd av kontinuiteten som löper vid benefika fång enligt 44 kap. 21 §. Hade överlåtelsen istället skett som en avyttring, hade någon sådan latent skatteskuld inte förelegat. Domstolen hänvisade även till att latent skatteskuld inte varit något som påverkat ersättningen i den tidigare utvecklade praxis för huvudsaklighetsprincipen.¹³²

Huvudsaklighetsprincipen tillämpas vid överlåtelser av fastigheter oavsett om överlåtelsen innebär en kapitalvinst eller kapitalförlust. Skattskyldiga har tidigare försökt utnyttja situationen för att skatteplanera vid generationsskiften. En nyförvärd fastighet överläts till ett värde som översteg taxeringsvärdet men understeg det överlåtaren själv betalat. På så sätt uppstod en avdragsgill förlust för överlåtaren. Senare infördes 44 kap. 24 § för att förhindra avdrag vid avsiktlig underprissättning.¹³³

¹²⁷ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 88-89.

¹²⁸ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 87.

¹²⁹ Carlstedt 1999 s. 171.

¹³⁰ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 87.

¹³¹ RÅ 85 1:51.

¹³² HFD 2015 ref. 48.

¹³³ 44 kap. 24 §, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 67.

3.2 Underprisöverlåtelse till aktiebolag

I 53 kap. finns bestämmelser om överlåtelse av tillgångar till underpris. Bestämmelserna riktar in sig på överlåtelse från fysiska personer och handelsbolag till aktiebolag som ägs av överlåtaren eller närstående till denna.¹³⁴ Regleringen slår fast att vid överlåtelse till ersättning som understiger såväl marknadspriset som omkostnadsbeloppet, ska tillgången ändå anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp.¹³⁵ För överlåtelse av näringsfastigheter anses det skattemässiga värdet motsvara omkostnadsbeloppet. Skulle en överlåtelse ske till det skattemässiga beloppet är 53 kap. inte tillämpligt.¹³⁶ Reglerna tillämpas på både köp och gåvor.¹³⁷

Uttagsbeskattning enligt 22 kap. blir inte aktuellt när enskilda näringsidkare överlåter näringsfastigheter till underpris. Detta beror på att sådana avyttringar ska behandlas i inkomstslaget kapital.¹³⁸

3.3 Värdeminskningsavdrag, förbättrande reparationer och underhåll

För näringsfastigheter får utgifter för reparationer och underhåll dras av i den löpande inkomstbeskattningen och är därför som utgångspunkt inte avdragsgilla i kapitalvinstbeskattningen.¹³⁹ Utgifter för att anskaffa en byggnad ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Även kostnader för ny-, till-, eller ombyggnad dras av genom årliga värdeminskningsavdrag.¹⁴⁰

För att bestämma avskrivningsunderlaget delas fastigheter in i mark, byggnad, byggnadsinventarier, markanläggning och markinventarier. Kostnad för mark får varken dras av omedelbart eller genom årliga värdeminskningsavdrag. För övriga delar av fastigheten får avskrivningar eller värdeminskningsavdrag göras enligt IL.¹⁴¹ Om den skattskyldige uppför byggnaden, är anskaffningsvärdet likställt med utgiften för att uppföra den. Om byggnaden istället förvärfvas genom ett oneröst fång, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet. Förvärfvas byggnaden genom ett benefikt fång, inträder förvärfvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation avseende värdeminskningsavdrag och sådana utgifter för förbättrande underhåll och reparationer som anges i 26 kap. 2 §.¹⁴²

¹³⁴ 53 kap. 1 §.

¹³⁵ 53 kap. 2-3 §§.

¹³⁶ 53 kap. 4 §, RÅ 2007 ref. 51.

¹³⁷ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 137-138.

¹³⁸ 22 kap., se även Silfverberg 1992 s. 326.

¹³⁹ 19 kap. 2 §, 45 kap. 13 §.

¹⁴⁰ 19 kap. 4 §, Karnov lagkommentar till 19 kap. 2 §.

¹⁴¹ Karnov lagkommentar till 19 kap. 4 §.

¹⁴² 19 kap. 9, 18 §§.

Vid förvärv av en bebyggd fastighet måste en fördelning av anskaffningsvärdet ske mellan byggnad och mark. Som utgångspunkt fördelas anskaffningsvärdet på byggnaden i samma relation som byggnadens andel av taxeringsvärdet.¹⁴³ Värdeminskningsavdrag ska beräknas enligt särskild avskrivningsplan med en viss procentsats av byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen är beroende av byggnadens förväntade ekonomiska livslängd och ska avgöras vid byggnadens färdigställande, vid förvärvstidpunkten eller om det skett en förbättring från den tidpunkt den färdigställs.¹⁴⁴

Vid avyttring av fastigheter ska värdeminskningsavdrag återföras, om de varit ”felaktiga”. Har fastigheten verkligen minskat i värde i enlighet med värdeminskningsavdragen, ska de inte återföras då avdragen varit ”korrekta”, vilket framgår av spärregeln i 26 kap. 5 §. Har däremot fastigheten ökat i värde är värdeminskningsavdragen felaktiga och ska således återföras till beskattning. För att denna beskattning ska bli korrekt återförs avdragen till beskattning inom inkomstlaget näringsverksamhet, då det är där avdragen använts.¹⁴⁵ Om värdeminskningsavdrag återförs vid avyttring, ska utgifterna vara avdragsgilla i kapitalvinstberäkningen.¹⁴⁶ Vad gäller den del av värdeminskningsavdraget som inte återförs minskar omkostnadsbeloppet i motsvarande mån.¹⁴⁷

Utgifter för förbättrande reparationer och underhåll ska räknas som förbättringsutgifter vid beräkning av omkostnadsbeloppet, om de ska återföras vid avyttringen. De ska endast återföras om de avser beskattningsåret för försäljningen eller de fem föregående beskattningsåren.¹⁴⁸ Spärregeln omfattar inte utgifter för förbättrande reparationer och underhåll och de ska således återföras även om ersättningen för den avyttrade fastigheten understiger omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen.¹⁴⁹

Exempel 1.1 Försäljning av näringsfastighet vid olika ersättningsnivåer till ej närstående

Förutsättningar:

Anskaffningsvärde 100

Värdeminskningsavdrag (VMA) 40

Förbättrande reparationer och underhåll år 8: 20

Omkostnadsbelopp: 120

Skattemässigt värde: 60

¹⁴³ 19 kap. 11 §, Karnov lagkommentar till 19 kap. 11 §.

¹⁴⁴ 19 kap. 5 §.

¹⁴⁵ 26 kap. 5 §, 45 kap. 16 §, 26 kap. 2 §, Karnov lagkommentar till 26 kap. 2 §.

¹⁴⁶ 26 kap. 2 § 1 st. 1 p., se även 45 kap. 11 §.

¹⁴⁷ 45 kap. 16 §.

¹⁴⁸ 45 kap. 13 §, 26 kap. 2 § 1 st. 5p.

¹⁴⁹ 26 kap. 5 §, se även Rydin 2003 s. 307.

Försäljning år 10:

Försäljningspris 150 = Full återföring förbättrande reparationer och underhåll 20, Full återföring VMA 40, kapitalvinst 30

Försäljningspris 120 = Full återföring förbättrande reparationer och underhåll 20, Full återföring VMA 40, kapitalvinst 0

Försäljningspris 100¹⁵⁰ = Full återföring förbättrande reparationer och underhåll 20, Återföring VMA 20, Kapitalvinst 0

Försäljningspris 70¹⁵¹ = Återföring förbättrande reparationer och underhåll 10, Ingen återföring VMA, Kapitalvinst 0

Försäljningspris 60 = Ingen återföring, kapitalförlust 0

Försäljningspris 50 = ingen återföring, kapitalförlust 10

Då alla ovanstående överlåtelser är onerösa blir förvärvarens anskaffningsvärde samma belopp som köpeskillingen.¹⁵²

3.4 Byggnadsinventarier, markinventarier och markanläggningar

Byggnads- och markinventarier behandlas inkomstskatterättsligt som inventarier enligt 19 kap. 19 § och 20 kap. 15 §. Byggnadsinventarier är delar och tillbehör i en byggnad som är avsedda att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden. Dock ingår inte sådana delar och tillbehör som behövs för byggnadens allmänna användning. Exempel på byggnadsinventarier kan vara butiksinredning i butikslokaler och mjölkkningsanläggningar inom jordbruket.¹⁵³ Markinventarier utgör markanläggningar eller delar av markanläggningar som tillsammans med inventarier är avsedda att användas i den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten. Exempel på markinventarier är stängsel och bevattningsanläggningar i jord.¹⁵⁴ Vid försäljning av inventarier beskattas intäkten endast till den del ersättningen överstiger det skattemässiga värdet. Beskattningen sker då i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁵⁵ Skattemässigt värde för inventarier uppgår till anskaffningsvärdet reducerat med gjorda värdeminskningssavdrag och andra avdrag.¹⁵⁶

¹⁵⁰ I exemplet har jag utgått från att förbättrande reparationer och underhåll har företräde i återföring jämfört med värdeminskningssavdrag. Jag har inte funnit någon anledning till att en annorlunda fördelning av återföringen skulle få praktisk betydelse.

¹⁵¹ Se not. ovan.

¹⁵² 44 kap. 14 §.

¹⁵³ 19 kap. 19 §, 20 kap. 15 §, se även Skatteverkets vägledning angående byggnadsinventarier.

¹⁵⁴ 20 kap. 15 §, se även Skatteverkets vägledning angående markinventarier.

¹⁵⁵ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 151.

¹⁵⁶ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 177.

Kostnaden för inventarier dras av genom årliga värdeminskingsavdrag, som beräknas enligt räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Inventarier av mindre värde kan dras av direkt. Vid onerösa överlåtelser av inventarier utgör ersättningen anskaffningsvärdet för förvärvaren.¹⁵⁷ Benefika överlåtelser av inventarier utan ersättning som uppfyller kraven om kvalificerade underprisöverlåtelser anses enligt 23 kap. 10 § avyttrade. Avyttringen anses då ha skett till ett värde som motsvarar det skattemässiga värdet.¹⁵⁸ Enligt 18 kap. 7 § ska inventarier som förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt ha utgiften för förvärvet som anskaffningsvärde. Om inventarier förvärvas på annat sätt, ska anskaffningsvärdet motsvara marknadsvärdet.¹⁵⁹

Benefika fång ska ha marknadsvärdet som anskaffningsvärde. Förmodligen har dock bestämmelsen i 23 kap. 10 § företräde framför 18 kap. 7 § då den reglerar en specifik situation. 23 kap. 10 § är dock bara tillämplig, om ersättningen understiger det skattemässiga värdet. Överlåtelser av inventarier kan vara benefika, om ersättningen understiger marknadsvärdet. Det kan alltså finnas situationer då en överlåtelse är benefik men 23 kap. 10 § är inte tillämplig, eftersom ersättningen överstiger det skattemässiga värdet. Vid en sådan överlåtelse anses förvärvarens anskaffningsvärde motsvara marknadsvärdet, trots att den har erlagt en lägre ersättning. Detta gäller vid överlåtelser till både fysiska personer och juridiska personer. Vidare omfattar detta överlåtelser av enstaka inventarier men även överlåtelser av en hel verksamhet. Överlåtelserna uttagsbeskattas inte om den utgör en kvalificerad underprisöverlåtelse. Nilsson anser att det blir materiellt fel om förvärvaren får räkna upp sitt anskaffningsvärde utan att överlåtaren uttagsbeskattas. Han menar att lagstiftaren eventuellt inte har uppmärksammat att överlåtelser kan vara benefika, trots att ersättningen överstiger det skattemässiga värdet.¹⁶⁰

Markanläggningar anses enligt 20 kap. 2 § vara anordningar eller anläggningar som inte är byggnader eller inventarier som är avsedda att användas i fastighetsägarens näringsverksamhet. Parkeringsplatser kan exempelvis utgöra markanläggningar. Markanläggningar dras av genom årliga värdeminskingsavdrag.¹⁶¹ Som utgångspunkt får endast den ägare som uppfört en markanläggning göra avdrag för den. Om markanläggningen överläts genom ett benefikt fång, inträder dock mottagaren i överlåtarens skattemässiga situation vad gäller värdeminskingsavdrag och utgifter för sådana förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 §. Om en markanläggning istället överläts genom ett oneröst fång ska överlåtaren dra av resterande värdeminskingsavdrag för markanläggningen direkt.¹⁶²

¹⁵⁷ Nilsson 2006 s. 631.

¹⁵⁸ 23 kap. 10 §.

¹⁵⁹ 18 kap. 7 §.

¹⁶⁰ Nilsson 2006 s. 626-632.

¹⁶¹ 20 kap. 2 §, 20 kap. 4 §.

¹⁶² 20 kap. 6-7 §§.

Vanligtvis accepteras fördelningen av ersättning mellan olika tillgångsslag, som överlåtare och förvärvare kommer överens om. Enligt Nilsson och Rydin borde fördelningen som utgångspunkt godtas, om ersättningen inte överstiger marknadsvärdet.¹⁶³ Det har även godkänts att ingen ersättning lämnats för ett spannmåslager samtidigt som ersättning lämnats för vissa inventarier.¹⁶⁴ Den del av ersättningen som är hänförlig till mark- och byggnadsinventarier ska inte tas med i kapitalvinstberäkningen. Denna ersättning ses istället som en intäkt i verksamheten.¹⁶⁵

Enligt Antonson och Rydin ingår ofta fasta mark- och byggnadsinventarier vid fastighetstaxeringen. De anser att byggnads- och markinventarier troligen inte ska brytas ut från taxeringsvärdet vid fångesklassificeringen. Detta följer av förutsägbarhetsskäl och förenklingsaspekter. Det finns inget vägledande rättsfall, men de anser att taxeringsvärdet ska användas oavsett om det inrymmer fasta inventarier eller inte.¹⁶⁶

¹⁶³ Nilsson och Rydin, fångesklassificering, 2005 s. 672, Antonson och Rydin 2015 s. 699.

¹⁶⁴ I RÅ 1957 Fi 730 godkände domstolen att spannmåslager överläts utan ersättning samtidigt som ersättning utgick för andra inventarier.

¹⁶⁵ 45 kap. 10 §, Karnov lagkommentar till 45 kap. 10 §.

¹⁶⁶ Antonson och Rydin 2015 s. 703.

4 Överlåtelse av fastighet vid generationsskifte

4.1 Allmänt

Generationsskiften av tillgångar sker ofta genom blandade fång.¹⁶⁷ Det kan bero på att det finns skulder som tas över av mottagaren, men också för att den äldre generationen vill frigöra kapital.¹⁶⁸ Mitt fokus för denna framställning ligger på överlåtelser av näringsfastigheter inom ramen för generationsskiften. Begreppet näringsfastighet definieras i 2 kap. 14 §. Näringsfastigheter är fastigheter som inte är privatbostadsfastigheter. Ett småhus, som till övervägande del används av ägaren för permanentbostad eller fritidsbostad, utgör en privatbostad.¹⁶⁹ Inkomster av fastigheter i enskild näringsverksamhet beskattas som huvudregel i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁷⁰ Däremot ska beskattningen vid en avyttring behandlas inom inkomstslaget kapital.¹⁷¹ Fastigheter ägda av juridiska personer beskattas alltid inom inkomstslaget näringsverksamhet.

Den särskilda närståendekretsen inom inkomstskattelagen definieras i 2 kap. 22 §. Dessa är make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make m.fl. Som avkomling räknas även styvbarn och fosterbarn.¹⁷² När närstående nämns i IL är det denna definition som avses. Det är dock möjligt att närstående i vissa situationer kan få en annan betydelse inom inkomstskatterätten. I vissa bestämmelser i IL ges närståendebegreppet en annan innebörd. Se exempelvis 20 kap. 23 §, 40 kap. 11 § och 53 kap. 9 §. I 53 kap. anses inte syskon, syskons make eller syskons avkomlingar vara närstående.

Överlåtelser från förälder till barn är en överlåtelse mellan närstående enligt både den särskilda närståendekretsen men även enligt definitionen i 53 kap.¹⁷³ Jag har inte kunnat hitta någon situation där barn inte anses vara närstående till sina föräldrar. Då jag behandlar generationsskiften från föräldrar till sina barn ska sådana överlåtelser anses ske mellan närstående. Vid en underprisöverlåtelse av en fastighet från en förälder till sitt barn presumeras gåva föreligga om överlåtelserna skett frivilligt.¹⁷⁴

¹⁶⁷ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 61, Antonson och Rydin 2015 s. 699.

¹⁶⁸ Se avsnitt 3.1, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 61, Antonson och Rydin 2015 s. 699.

¹⁶⁹ 2 kap. 8 §.

¹⁷⁰ 15 kap. 1 §.

¹⁷¹ 13 kap. 6 §.

¹⁷² 2 kap. 22 §.

¹⁷³ 2 kap. 22 §, 53 kap. 9 §.

¹⁷⁴ Silfverberg 1992 s. 317, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 36.

Vid överlåtelser mellan oberoende parter är förmodligen förvärvarens skattemässiga situation inräknad i den förhandlade köpeskillingen. Vid överlåtelser mellan närstående är troligtvis korrelationen minst lika stark. Detta följer av att närstående generellt kan anses finnas inom samma intressesfär. Vid generationsskiften är det därför viktigt att beakta både överlåtarens och förvärvarens skattemässiga situation. Det kan även vara så att vid bolagisering äger den äldre generationen en del av bolaget som förvärvat fastigheten. Detta medför också att överlåtaren har incitament att göra en överlåtelse som är skattemässigt gynnsam för både överlåtaren och förvärvaren.¹⁷⁵

4.2 Skäl till bolagisering

Vid generationsskiften av fastigheter har en förekommande metod varit att överlåta fastigheter från den äldre generationen till ett bolag samägt av en förälder och barn eller endast ägt av överlåtarens barn eller närstående.¹⁷⁶ Det finns flera skäl till varför en sådan omstrukturering genomförs. Dessa skäl kan vara skattemässiga, men även organisatoriska och civilrättsliga. Om en fastighet ska samägas av flera släktingar, kan det anses mer fördelaktigt att ha näringsfastigheter i ett bolag. Ett problem med direktägande av fastigheter med flera ägare är att samäganderättslagen blir tillämplig. Om en delägare vill sälja sin andel kan den kräva att fastigheten säljs på offentlig auktion. De delägare som då vill behålla sitt innehav blir tvungna att förvärva hela fastigheten genom att lägga ett bud på samma villkor som utomstående spekulanter.¹⁷⁷

Det kan bli mer administrativt betungande för fysiska personer att samäga en näringsfastighet, då varje person måste deklarerat för sin del av fastigheten. Om de olika ägarna väljer att skriva av inventarierna i olika takt, blir det hela mer komplicerat. Uppstår det sådana här skillnader mellan de olika ägarnas skattemässiga och redovisningsmässiga ägande, kan det bli komplicerat att bilda sig en helhetsbild av situationen.¹⁷⁸

Det kan även vara svårare att finansiera en fastighet inom ramen för enskild näringsverksamhet i jämförelse med inom bolagssfären. Skattebortfallet, innan pengar i bolaget kan användas till amorteringar, är endast 22 %.¹⁷⁹ I den enskilda näringsverksamheten måste ägaren ta ut inkomst av näringsverksamhet för att kunna amortera på lånet. Inkomst av näringsverksamhet medför dels sociala avgifter, dels även inkomstskatt för ägaren, vilket kan uppgå till knappt 70 %.¹⁸⁰ Byggnader ger upphov till värdeminskningssavdrag, vilket kan tillåta högre amorteringar. Mark får inte

¹⁷⁵ Se avsnitt 5.1.

¹⁷⁶ Nilsson 2015 s. 593.

¹⁷⁷ Samäganderättslagen 6 §, se även NSD remissvar.

¹⁷⁸ 19 kap.

¹⁷⁹ 65 kap. 10 §.

¹⁸⁰ Sociala avgifter, kommunalskatt och statlig skatt, se även Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 224.

dras av och är därmed lättare att finansiera i aktiebolag.¹⁸¹ Detta resulterar i att amortering vanligtvis kan ske snabbare i bolagsform.¹⁸²

Det går även lättare att göra omstruktureringar i fastighetsföretag drivna som aktiebolag. Omstruktureringar, med paketerade fastigheter mellan aktiebolag ägda av närstående, kan ske utan direkta inkomstskatterättsliga konsekvenser.¹⁸³ Det kan exempelvis finnas flera fastigheter som ska genomgå generationsskiften och släkten vill hellre dela upp fastighetsbeståndet mellan varandra istället för att samäga samtliga fastigheter. Om två fysiska personer byter fastigheter med varandra, anses överlåtelse utgöra avyttringar. Ersättningen för fastigheten utgörs då av värdet på den mottagna fastigheten.¹⁸⁴ I RÅ 1991 ref. 98 ansågs gåva av fastighet mot ersättning av annan fastighet som ett byte, vilket resulterade i kapitalvinstbeskattning.¹⁸⁵

Stämpelskatten vid överlåtelser av fastigheter till juridiska personer uppgår till 4,25 % av egendomens värde. Egendomens värde anses vara köpeskillingen eller taxeringsvärdet om det är högre. Genom överlåtelser av paketerade fastigheter behöver inte köparen erlagga stämpelskatt till skillnad från direkta överlåtelser av fastigheter.¹⁸⁶ Det går även att uppställa andra villkor vid försäljning av aktier än vid fastigheter då jordabalken inte blir tillämplig vid aktieöverlåtelser.¹⁸⁷ Även om fastighetsförvaltning som utgångspunkt inte är en särskilt ekonomisk riskfylld verksamhet, är ändå ansvarsbegränsningen inom bolagssfären en fördel för ägaren.¹⁸⁸

4.3 Kombination av köp och gåva

Vid överlåtelse av näringsfastighet inom ramen för generationsskifte har enligt Nilsson och Rommerud m.fl. den bästa lösningen tidigare i många fall varit en kombination av köp och gåva. Genom en sådan överlåtelse köps en andel av fastigheten. Den resterande andelen överläts genom gåva. Vid jämförelse mellan köp och gåva kan förenklat överlåtarens högre beskattning anses motsvara förvärvarens lägre beskattning. Om ersättningen är högre, blir vinsten och kapitalvinstskatten högre för överlåtaren. Med detta följer dock att förvärvaren får ett högre avskrivningsunderlag, vilket gör att det jämnar ut sig över tid. Vid en gåva blir det ingen kapitalvinstbeskattning, men samtidigt får inte förvärvaren beräkna nya

¹⁸¹ 19 kap. 4 §, Karnov lagkommentar till 19 kap. 4 §.

¹⁸² Mark får inte skrivas av och går alltid snabbare att amortera av i bolagssfären jämfört med i enskild näringsverksamhet, Karnov lagkommentar till 19 kap. 4 §.

¹⁸³ Se exempelvis bestämmelserna kring näringsbetingade andelar 24 kap. 13 §.

¹⁸⁴ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 64.

¹⁸⁵ Se SRN 101-08/D där avtal betecknade som gåvor ansågs medföra

inkomstskattekonsekvenser såsom vid byte, se även RÅ 2009 ref. 85 och HFD 2012 not. 74.

¹⁸⁶ Se stämpelskattelagen 1, 4, 8-9 §§, endast förvärv av fastigheter omfattas av skatten.

¹⁸⁷ Jordabalken har tvingande bestämmelser som tillämpas vid fastighetsförvärv.

¹⁸⁸ 1 kap. 3 § ABL.

avskrivningsunderlag. Förvärvaren får istället fortsätta med samma avskrivningsunderlag som överlåtaren har haft.¹⁸⁹

Det har tidigare gått att göra ett skattemässigt effektivt generationsskifte genom följande överlåtelsesteg. Fastigheten överläts delvis genom köp och delvis genom gåva. Beräkningsreglerna för fördelning av omkostnadsbeloppet vid delavyttring finns i 45 kap. 19-21 §§. Det finns tre metoder för beräkning av omkostnadsbeloppet. Enligt den första metoden ska omkostnadsbeloppet fördelas sett till den anskaffningsutgift och de förbättringsutgifter som är hänförliga till en viss del av fastigheten. Enligt metod två ska omkostnadsbeloppet fördelas enligt marknadsvärdets fördelning på de olika andelarna. Enligt den tredje metoden får omkostnadsbeloppet anses vara 1 kr per kvadratmeter. Den tredje metoden förutsätter bl.a. att det rör sig om endast ett fåtal tomter och dessa är avsedda för bostadshus. Försäljningspriset får vidare inte uppgå till mer än 10 % av fastighetens taxeringsvärde.¹⁹⁰

Det kan vara fördelaktigt, om hälften av fastigheten kan överlätas genom köp med ett skattemässigt värde som uppgår till mer än hälften av fastighetens totala skattemässiga värde. Kapitalvinsten och återföringen blir då mindre om det skattemässiga värdet är högre än om det varit exakt hälften av det totala skattemässiga värdet. Den andra halvan kan då överlätas till förvärvaren genom gåva. Vid gåva kan en ersättning, som överstiger det skattemässiga värdet, lämnas utan omedelbara skattekonsekvenser genom tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. Då förutsätts att ersättningen inte överstiger den delen av fastighetens taxeringsvärde.¹⁹¹

Denna lösning ger ett högre direkt skatteutfall än om hela fastigheten överlätits genom gåva, men samtidigt blir det också ett högre avskrivningsunderlag. Lösningen ger lägre kapitalvinst än om hela fastigheten hade köpts, men också ett lägre avskrivningsunderlag. Genom att mer än hälften av det skattemässiga värdet hänförs till den köpta delen blir vinsten och återföringen mindre. Att den del som överläts genom gåva har ett lägre skattemässigt värde medför inte högre direkta skattekonsekvenser. Detta följer av att gåvan inte beskattas alls vid gåvotillfället. Sammanfattningsvis uppnås alltså lägre omedelbar beskattning vid en annorlunda fördelning av det skattemässiga värdet än om den hade fördelats lika på båda halvorna.¹⁹²

¹⁸⁹ Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 129-130.

¹⁹⁰ 45 kap. 19-21 §§.

¹⁹¹ Se avsnitt 2.4.1.

¹⁹² Se avsnitt 5.7. angående hur denna metod påverkas av regeländringen i 8 kap. 2 §, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 130-131.

5 Den tillkomna regleringen

SFS 2017:625

5.1 Rättsläget innan regeländringen

Vid överlåtelser av fastigheter genom blandade fång är huvudsaklighetsprincipen tillämplig. De allmänna gåvokriterierna ska då vara uppfyllda. Dessa innebär att det måste föreligga en förmögenhetstransaktion mellan givaren och mottagaren. Överlåtelserna ska ha skett frivilligt och givaren ska ha haft gåvoavsikt.¹⁹³ Enligt praxis har dessa kriterier ansetts vara uppfyllda i fall där överlåtaren av en fastighet ägde 60 % av det mottagande bolaget och närstående ägde de resterande 40 %.¹⁹⁴ Skulle en fastighet överlåtas till överlåtarens helägda bolag kan överlåtelserna inte utgöra en gåva, då överlåtelserna inte kan vara benefika.¹⁹⁵ I 1993 ref. 43. (II) prövades en fastighetsöverlåtelser av näringsfastigheter till ett bolag som ägdes till 20 % av närstående. I fallet ansågs fastighetsöverlåtelserna inte utgöra en gåva, trots att ersättningen understeg taxeringsvärdet. Anledningen var att gåvomomentet inte ansågs betydande. Av ovanstående rättsfall följer därför att kravet på ägarandel för de närstående är någonstans mellan 20-40 % vid dessa typer av överlåtelser.¹⁹⁶

Förfarandet att genom en fastighetsöverlåtelser till ett pris understigande taxeringsvärdet kunna överlåta en fastighet som gåva till ett aktiebolag samägt med närstående har fått namnet katttrumpan. Namnet har uppkommit i praxis efter ett fall, där en fastighet i kvarteret Katttrumpan i Stockholm överlåts på ovanstående sätt. Då överlåtelserna ses som en gåva är ersättningen skattefri för överlåtaren.¹⁹⁷

Då en katttrumpan utgör en gåva inträder mottagaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Den latent skatteskulden, som då skjuts vidare till mottagaren, belastar en framtida försäljning. Om fastigheten aldrig avyttras direkt från aktiebolaget, rör det sig om en evig skattefordring.¹⁹⁸

En katttrumpan med efterföljande extern försäljning kunde leda till stora skattebesparingar för den skattskyldige i jämförelse med en direkt avyttring av fastigheten till en extern köpare. I dessa fall var katttrumpan endast ett första steg i förfarandet. Katttrumpan användes för att paketera fastigheten i ett aktiebolag mot en revers som var skattefri.¹⁹⁹

¹⁹³ Se avsnitt 2.4.5.

¹⁹⁴ RÅ 2001 ref. 2, 40 % ägdes av det förvärvande bolaget ägdes av överlåtarens barn.

¹⁹⁵ RÅ 1993 ref. 43 (I).

¹⁹⁶ 1993 ref. 43 (II), RÅ 2001 ref. 2.

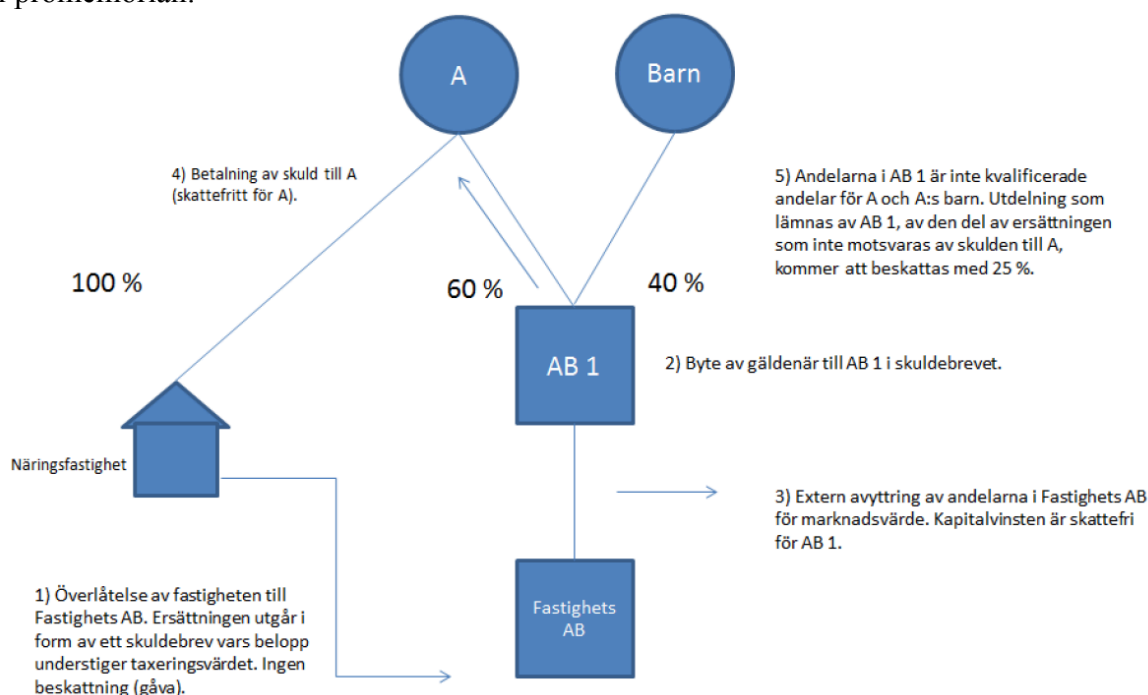
¹⁹⁷ Prop. 2016/17:99 s. 29-31.

¹⁹⁸ 44 kap. 21 §, se även Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 225.

¹⁹⁹ Prop. 2016/17:99 s. 29-31.

Exempel 2.1

En kattrumpa med efterföljande extern försäljning illustreras enligt följande i promemorian:



Enligt exemplet i promemorian²⁰⁰ är marknadsvärdet av fastigheten 20 mkr, taxeringsvärdet 15 mkr och omkostnadsbeloppet 5 mkr. A har gjort värdeminskningsskatt för 1 mkr. I steg 1 överläts fastigheten till ett pris om 14,9 mkr till ett bolag indirekt ägt av A och dess barn. Det är genom denna överlåtelse i steg 1 som själva kattrumpan sker. Det blandade fånget utgör enligt huvudsaklighetsprincipen en gåva. Den sammanlagda skatten på ovanstående transaktioner för överlåtaren blir ca 1,91 mkr och medför ingen återföring av värdeminskningsskatt. Skatten består dels av stämpelskatt som utgår i steg 1, dels skatt på utdelning i steg 5. Om A istället säljer fastigheten direkt, blir skatten för överlåtaren 4,05 mkr samt dessutom skatt för återläggning av värdeminskningsskatt. Stämpelskatten erläggs av förvärvaren.

Vid en fastighetsöverlåtelse till ett aktiebolag har tidigare stämpelskatt kunnat undvikas vid kattrumpor, om ersättningen understeg 85 % av taxeringsvärdet. Genom ett fall från HD år 2013 skapades dock en diskrepans mellan gåvor till fysiska personer respektive till aktiebolag inom det stämpelskatterättsliga området.²⁰¹

Det konstaterades att stämpelskatt är en omsättningsskatt, som tas ut vid bl.a. köp och tillskott till bolag. Gåvor föranleder däremot inte stämpelskatt. En anledning till detta ansåg domstolen vara att sådana överlåtelser tidigare medförde gåvoskatt. Domstolen ansåg att gåva inte är ett enhetligt begrepp

²⁰⁰ Se illustrationen ovan i exempel 2.1.

²⁰¹ NJA 2013 s. 886.

och att det kan skilja sig mellan civilrätten och skatterätten men även inom skatterätten. Förut fanns det skäl till att gåvobegreppet skulle vara enhetligt för stämpelskatt och inkomstskatt. Så är det inte längre då gåvoskatten är avskaffad.²⁰²

HD fann att utgångspunkten bör vara att tillskott till bolag inte utgör gåvor och att dessa överlåtelser ska medföra stämpelskatt. Anledningen till detta var att gåvoavsikten ska vara riktad mot bolaget, vilket enligt domstolen kan föreligga vid exempelvis gåvor till välgörenhet. Då överlåtelserna var ett steg i ett generationsskifte ansåg HD att överlåtaren saknade gåvoavsikt gentemot det mottagande bolaget, även om överlåtelserna indirekt kom närstående tillgodo. Detta var eftersom överlåtaren ansågs ha gåvoavsikt till den närstående. Då det inte ansågs finnas gåvoavsikt gentemot bolaget behövde inte de andra rekvisiten för gåva prövas. Förvärvet var därför att anse som ett stämpelskattepliktigt tillskott till bolaget.²⁰³ Genom att gåvorekvisiten inte var uppfyllda stämpelskatterättsligt, skapades en osäkerhet kring vad som gällde inkomstskatterättsligt.²⁰⁴

Praxis från år 2015 fastställde dock att kattrumpor fortfarande kunde utgöra en gåva inkomstskatterättsligt, då det inte krävdes en gåvoavsikt gentemot det mottagande bolaget. Det räcker med att gåvoavsikten är riktad mot ägarna i bolaget.²⁰⁵

Exempel 3.1

Denna tabell²⁰⁶ illustrerar rättsläget före regeländringen på inkomstskatteområdet för blandade fång av fastigheter från fysiska personer till bolag ägda till 40 % eller mer av närstående. Tabellen förutsätter även att de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda.

<u>Ersättning</u>	<u>Avyttring/Gåva</u>	<u>Följde av</u>
Marknadsvärde ²⁰⁷	← Avyttring	44 kap. 3 § och HP ²⁰⁸
	← Avyttring	HP ²⁰⁹
Taxeringsvärde	← Avyttring	HP ²¹⁰
	← Gåva	HP ²¹¹
Skattemässigt värde	← Gåva	HP ²¹²
	← Avyttring	53 kap. ²¹³

²⁰² NJA 2013 s. 886.

²⁰³ NJA 2013 s. 886.

²⁰⁴ Nilsson 2015 s. 593.

²⁰⁵ HFD 2015 ref. 48 (I) och (II), HFD 2015 not. 45 och 46, Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 74.

²⁰⁶ Jag har inspirerats av tabellen i Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 63, tabellen utgår från att marknadsvärdet överstiger taxeringsvärdet.

²⁰⁷ Ej blandat fång.

²⁰⁸ Se avsnitt 2.4.1, detta följer även av att det inte civilrättsligt kan anses vara en gåva, se även Silfverberg 2005 s. 499.

²⁰⁹ Se avsnitt 2.4.1.

²¹⁰ Se avsnitt 2.4.1.

²¹¹ Se avsnitt 2.4.1.

²¹² Se avsnitt 2.4.1, se även Silfverberg 2005 s. 499.

²¹³ 53 kap. 3 §, se avsnitt 3.2.

5.2 Syfte och gällande lydelse

I oktober 2016 lämnade regeringen över en stoppskrivelse till riksdagen, som tog sikte på kattrumpor. I skrivelsen framgår att syftet var att motverka skatteplanering vid överlåtelser av fastigheter till samägda bolag genom gåvor. Kattrumpan ansågs vara en vanligt förekommande skatteplaneringsmetod, som medförde ett betydande skattebortfall.²¹⁴ Metoden ansågs ge skattemässiga effekter som inte borde godtas.²¹⁵ Omedelbara åtgärder behövde tas då det annars fanns risk för ett fortsatt betydande skattebortfall, om ändringen av lagstiftningen endast skulle gälla från ett framtida datum.²¹⁶

Den nya regleringen infördes i 8 kap. 2 § 2 st. IL och hela paragrafen lyder nu enligt följande.

”Förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning är skattefria. En fastighet anses dock avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger

1. fastighetens skattemässiga värde om den är en näringsfastighet, eller
2. fastighetens omkostnadsbelopp om den är en privatbostadsfastighet.”

Regleringen infördes i åttonde kapitlet och omfattar således både inkomst av näringsverksamhet och kapital.²¹⁷ En hänvisning infördes i 42 kap. 3 § 1 st. IL och lyder enligt följande.

“Bestämmelser om att en fastighet som överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag i vissa fall anses avyttrad finns i 8 kap. 2 § andra stycket.”

5.3 Gällande rätt efter införandet av 8 kap. 2 § 2 st.

Den nya regleringen innebär att överlåtelser av fastigheter till aktiebolag mot en ersättning som överstiger det skattemässiga värdet medför en kapitalvinstbeskattning. Då överlåtelser som sker till en ersättning som understiger taxeringsvärdet kan beskattas, innebär lagstiftningen ett avsteg från huvudsaklighetsprincipen. Däremot omfattar 8 kap. 2 § inte överlåtelser som sker till en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet eller lägre. Huvudsaklighetsprincipen kan fortfarande vara tillämplig, om ersättningen motsvarar det skattemässiga värdet. 8 kap. 2 § 2 st. tar uttryckligen sikte på situationer där fastigheter överlåts till juridiska personer och handelsbolag. Då den inte omfattar överlåtelser mellan fysiska personer, ändras inte

²¹⁴ Skr. 2016/17:38 s. 1.

²¹⁵ Skr. 2016/17:38 s. 6.

²¹⁶ Skr. 2016/17:38 s. 1.

²¹⁷ Prop. 2016/17:99 s. 32.

rättsläget för dessa. Huvudsaklighetsprincipen gäller fortfarande för att avgöra om blandade fång av fastigheter mellan fysiska personer är att anse som onerösa eller benefika.²¹⁸

Det går inte längre att genomföra kattrumpor då 8 kap. 2 § stoppar den typen av överlåtelser från att anses som gåvor. Se exempel 3.2 nedan. Skulle en fastighet överlåtas till ett aktiebolag mot en ersättning som understiger taxeringsvärdet, men överstiger det skattemässiga värdet uppstår en kapitalvinst som är skattepliktig. Detta gäller oavsett i vilken form ersättningen ges.²¹⁹ Eftersom det är själva kattrumpan som förhindras och inte den efterföljande externa försäljningen, påverkar regleringen även rent interna generationsskiften.²²⁰

Regleringen träffar även överlåtelser som redan innan lagändringen ansågs utgöra avyttringar. Exempelvis träffar regleringen försäljningar och byte av fastighet till marknadsvärdet. Regleringen anses endast få praktisk betydelse i de situationer där det inte framgår av inkomstskattelagen i övrigt att det är fråga om en avyttring.²²¹ Genom att bestämmelsen finns i 8 kap. blir den tillämplig i både inkomstslaget näringsverksamhet och inkomstslaget kapital.²²²

Exempel 3.2

Denna tabell²²³ illustrerar rättsläget på inkomstskatteområdet efter regeländringen för blandade fång av fastigheter från fysiska personer till bolag ägda till 40 % eller mer av närstående. Tabellen förutsätter att de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda.

<u>Ersättning</u>	<u>Avyttring/Gåva</u>	<u>Följer av</u>
Marknadsvärde ²²⁴	← Avyttring	44 kap. 3 § och HP ²²⁵
	← Avyttring	8 kap. 2 § och HP ²²⁶
Taxeringsvärde	← Avyttring	8 kap. 2 § och HP ²²⁷
	← Avyttring	8 kap. 2 § ²²⁸
Skattemässigt värde	← Gåva	HP ²²⁹
	← Avyttring	53 kap. ²³⁰

²¹⁸ 8 kap. 2 §.

²¹⁹ Prop. 2016/17:99 s. 32., se även avsnitt 3.1.

²²⁰ Se exempelvis NSD remissvar.

²²¹ Prop. 2016/17:99 s. 32.

²²² Prop. 2016/17:99 s. 32.

²²³ Jag har inspirerats av tabellen i Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016 s. 63, tabellen utgår från att marknadsvärdet överstiger taxeringsvärdet.

²²⁴ Ej blandat fång.

²²⁵ Se avsnitt 2.4.1, detta följer även av att det inte civilrättsligt kan anses vara en gåva, se även Silfverberg 2005 s. 499, 8 kap. 2 § omfattar även dessa överlåtelser men får ingen praktisk betydelse.

²²⁶ Se avsnitt 2.4.1, och 8 kap. 2 §.

²²⁷ Se avsnitt 2.4.1, och 8 kap. 2 §.

²²⁸ 8 kap. 2 §.

²²⁹ 8 kap. 2 § omfattar inte överlåtelser till det skattemässiga värdet, 53 kap. omfattar inte heller överlåtelser till det skattemässiga värdet, se 53 kap. 2 och 4 §§, huvudsaklighetsprincipen gäller fortfarande för denna ersättningsnivå, se avsnitt 2.4.1, se även Silfverberg 2005 s. 499.

5.4 Lagstiftningsprocessen

Responserna på promemorian hos remissinstanserna var blandade. Skatteverket tillstyrkte förslaget, medan de flesta remissinstanserna inte hade något att invända mot förslaget.

Skatteverket ansåg att även överlåtelser till en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet borde omfattas av regleringen och anses utgöra avyttringar. Skatteverket menade att det kunde bidra till en enklare och mer lättförståelig reglering. Regeringen ansåg dock att dessa situationer inte omfattades av syftet. Syftet var istället att hindra en fastighetsägare att tillgodogöra sig latent vinstuppgång skattefritt genom en gåva till en juridisk person. Det går endast att tillgodogöra sig vinst skattefritt, om ersättningen överstiger det skattemässiga värdet. Således ansåg regeringen att det inte rymdes inom uppdraget att även reglera överlåtelser till ett värde motsvarande det skattemässiga värdet.²³¹

Regeringen ansåg att fångesklassificeringen av överlåtelser, som sker till en ersättning som understiger eller motsvarar det skattemässiga värdet, får avgöras av allmänna regler. Det poängterades att en överlåtelse till en juridisk person till en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet kan utgöra en gåva. Då förutsätts att de allmänna kriterierna för gåvor är uppfyllda.²³²

Till NSDs remissyttrande anslöt sig Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen. NSD ansåg att förslaget skulle ha allvarliga negativa konsekvenser för generationsskiftet. I ett betydande antal fall skulle bolagisering vid generationsskiftet omöjliggöras. Bolagisering kan underlätta och även vara den enda möjligheten vid ett generationsskifte vid större och spridda ägande. Vid ett sådant ägande kan det vara svårt och administrativt betungande att driva fastighetsverksamheten som enskilda näringsidkare. Det huvudsakliga skälet till att förslaget kan omöjliggöra bolagisering är att skulderna hänförliga till fastigheter i enskild näringsverksamhet inte sällan överstiger det skattemässiga värdet för fastigheterna. Det blir således svårare att genomföra ett generationsskifte utan skattemässiga konsekvenser. NSD ansåg att bestämmelserna borde undanta generationsskiftet genom att införa krav på vidare förvaltning och krav på att fastigheterna inte avyttras externt.²³³

Även LRF ansåg att lagändringen kunde medföra att det av skatteskal inte längre blir möjligt att genomföra generationsskiftet.²³⁴ SRF och Regelrådet ansåg bl.a. att konsekvensutredningen var bristande avseende påverkan på

²³⁰ 53 kap. 3 §, se avsnitt 3.2.

²³¹ Prop. 2016/17:99 s. 31-32.

²³² Prop. 2016/17:99 s. 32.

²³³ Prop. 2016/17:99 s. 28, NSD remissvar.

²³⁴ Prop. 2016/17:99 s. 28.

företagen och i SRFs fall generationsskiften.²³⁵ Lagrådet ansåg att remissen inte behandlade skälen för hur avgränsningar gjorts av tillämpningsområdet för den nya regleringen. Lagrådet ansåg att dessa skäl borde förtydligas i det fortsatta arbetet med förslaget.²³⁶

I propositionen angavs att skattekostnaden för kattrumpor vid generationsskifte kommer att öka. Det finns vidare ingen anledning att undanta dessa eller lindra effekten av förslaget. Det ska inte gå att tillgodogöra sig latent vinstuppgångar skattefritt, även om det sker inom ramen för ett generationsskifte. Det kommer vara möjligt att genomföra överlåtelser till juridiska personer till en ersättning som understiger marknadsvärdet utan omedelbara skattekonsekvenser enligt exempelvis 23 och 53 kap. Förslaget påverkar inte överlåtelser mellan fysiska personer.²³⁷

Förmodligen kommer förslaget påverka främst mindre företag, då kattrumpor förutsätter att överlåtaren är en fysisk person. I Skatteverkets sammanställning framkom det att av de fastigheter som överlåtits genom kattrumpor hade knappt 70 % ett taxeringsvärde på under 10 miljoner kr. Regeringen ansåg dock inte att detta kräver särskild hänsyn till små företag vid utformning av reglerna. Vidare konstaterades att reglerna avseende fastighetsöverlåtelser blir enklare.²³⁸

I propositionen fann regeringen att antalet generationsskiften inte skulle påverkas i någon större omfattning, trots att skattekostnaderna skulle öka. I propositionen ansågs inte heller att valet av form för att överlåta fastigheter skulle påverkas. Form för överlåtelse kommer även i framtiden att bero på hur ägandet och förvaltandet kommer att se ut. Förslaget påverkar inte generationsskiften som sker mellan fysiska personer.²³⁹

Lagrrådet ansåg att huvudsaklighetsprincipen kunde vara förlegad. Eftersom reglerna om överlåtelse till underpris infördes 1998, kan det nu vara en idé att överge principen inom inkomstbeskattningen.²⁴⁰ Regeringen fann att det inte rymdes inom lagstiftningsprojektet att se över om huvudsaklighetsprincipen borde överges. Vidare ansågs syftet med propositionen vara att motverka sådana överlåtelser som sker till just juridiska personer och inte överlåtelser mellan fysiska personer.²⁴¹

Lagrrådet lyfte frågan kring förvärvarens situation, vilket inte hade behandlats i remissen. De föreslagna ändringarna påverkar ett komplicerat system av olika regelverk avseende inkomstbeskattningen och skattekonsekvenserna var inte helt tydliga. Lagrådet föreslog att det borde förtydligas hur regleringen kommer tillämpas i olika situationer.²⁴²

²³⁵ Prop. 2016/17:99 s. 28.

²³⁶ Lagrådets yttrande s. 5-6.

²³⁷ Prop. 2016/17:99 s. 32-33.

²³⁸ Prop. 2016/17:99 s. 35.

²³⁹ Prop. 2016/17:99 s. 36.

²⁴⁰ Lagrådets yttrande s. 5.

²⁴¹ Prop. 2016/17:99 s. 32.

²⁴² Lagrådets yttrande s. 3-4.

Regeringen ansåg att i de situationer där en överlåtelse ska anses medföra en avyttring enligt den nya bestämmelsen, ska förvärvarens anskaffningsutgift avgöras av allmänna regler. Som utgångspunkt är förvärvarens anskaffningsutgift den ersättning som förvärvaren betalt.²⁴³

5.5 Förvärvarens skattemässiga situation

I de fall 8 kap. 2 § 2 st. är tillämplig ska fastigheten anses avyttrad. Rättsföljden att fastigheten anses avyttrad innebär att överlåtaren blir kapitalvinstbeskattad enligt 44 och 45 kap. Att fastigheten anses avyttrad tar utgångspunkt i överlåtarens skattemässiga situation. 8 kap. 2 § 2 st. anger inte hur förvärvarens situation ska behandlas. Anskaffningsvärdet avgör förvärvarens möjlighet till värdeminskningssavdrag och ligger till grund för att beräkna eventuell framtida kapitalvinst vid avyttring. Skulle förvärvaren överta överlåtarens skattemässiga värde, uppstår det en dubbelbeskattning vid en framtida överlåtelse. Då förutsätts att förvärvaren har betalt mer än överlåtarens skattemässiga värde.

Det finns bestämmelser som reglerar liknande situationer i 22 kap. 7 § och 53 kap. 3 §. Rättsföljden av dessa bestämmelser är att tillgången i fråga ska anses avyttrad till ett specifikt pris. Priset ska i 22 kap. motsvara tillgångens marknadsvärde och i 53 kap. tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärdet om det är lägre. Vid överlåtelser av näringsfastigheter anses omkostnadsbeloppet motsvara det skattemässiga värdet.²⁴⁴ Vidare ska enligt 22 kap. 8 § och 53 kap. 10 § förvärvaren anses ha förvärvat tillgången till det pris som överlåtaren beskattats för. Detta medför att det föreligger symmetri för överlåtare och förvärvare avseende dessa transaktioner. En överlåtelse ska behandlas som en avyttring om 23 kap. 10 § är tillämpligt. Paragrafen förutsätter att ersättningen understiger det skattemässiga värdet för tillgången. Ersättningen för avyttringen anses motsvara det skattemässiga värdet och förvärvaren får samma värde som anskaffningsvärde.²⁴⁵

Enligt allmänna regler har förvärv av tillgångar till underpris i vissa situationer kunnat medföra att förvärvarens anskaffningsbelopp får räknas upp till det belopp som överlåtaren uttagsbeskattats för. Av propositionen och av LRFs yttrande framgår vidare att en förvärvare som utgångspunkt får tillgodogöra sig den erlagda ersättningen som anskaffningsvärde.²⁴⁶

I ett rättsfall rörande upplösningen av en stiftelse fick förvärvaren enligt allmänna principer räkna upp sitt anskaffningsvärde till det belopp som överlåtaren uttagsbeskattats för.²⁴⁷ Detta innebar att förvärvaren i en sådan situation kunde få ett högre anskaffningsvärde än den summa förvärvaren

²⁴³ Prop. 2016/17:99 s. 32.

²⁴⁴ 53 kap. 4 §.

²⁴⁵ 23 kap. 10 §.

²⁴⁶ Prop. 2016/17:99 s. 32.

²⁴⁷ RÅ 2004 ref. 94.

hade erlagt.²⁴⁸ Nilsson anser att om överlåtaren skulle uttagsbeskattas utan att förvärvaren fått räkna upp sitt anskaffningsvärde, blir det ur ekonomisk synvinkel ett för högt skatteuttag.²⁴⁹ Vad gäller underprisöverlåtelser av tjänster hade ett bolag i fallet RÅ 2008 ref. 84 erhållit ett räntefritt lån från ett dotterbolag. Då lånet uttagsbeskattades i dotterbolaget, ansågs enligt liknande principer som ovan att bolaget skulle få avdrag för räntan motsvarande det belopp som dotterbolaget uttagsbeskattas för. Syftet med avdraget var att undvika dubbelbeskattning och kunde i fallet utsträckas till att även omfatta uttagsbeskattning av tjänst.²⁵⁰

I ett kammarrättsfall medgavs inte avdrag för fiktiv ränta, trots att lånet hade uttagsbeskattats. I fallet hänvisades även till prop. 1998/99:15, där företagsskatteutredningen presenterade sina slutsatser kring underprisöverlåtelser. Utredningen fann att vid uttagsbeskattning borde förvärvaren få räkna upp sitt anskaffningsvärde till det värde som överlåtaren uttagsbeskattats för. En sådan bestämmelse togs därför med i förslaget. Regeringen menade däremot att rättsläget var oklart. Regeringen följde Lagrådets förslag om att inte införa en sådan kontinuitetsregel och gav inte någon vidare motivering. Därför lades inget sådant beslut fram.²⁵¹ Slutsatsen i kammarrättens dom blev att avdraget nekades. Anledningen till detta var att låntagaren inte haft någon faktisk utgift för ränteavdraget.²⁵²

I det ovan nämnda kammarrättsfallet avseende avdrag för fiktiv ränta ansågs bristen på betalning vara skäl till att avdrag inte medgavs, trots uttagsbeskattning.²⁵³ Uttagsbeskattning som kan ske enligt 8 kap. 2 § 2 st. berör endast situationer där ersättningen överstiger det skattemässiga värdet. Jag menar på att denna beskattning kan benämnas som en form av uttagsbeskattning. Detta anser jag även om uttagsbeskattningen i 8 kap. skiljer sig från uttagsbeskattning enligt 22 kap. på så sätt att beskattning sker utifrån den erlagda ersättningen och inte marknadsvärdet. Det finns en direkt korrelation mellan ersättningen och värdet som överlåtaren blir uttagsbeskattad för. Enligt min mening talar detta för att förvärvaren ska få räkna upp sitt anskaffningsvärde till att motsvara ersättningen och att situationen med fiktiv ränta inte är jämförbar.²⁵⁴

En situation där förvärvaren dock inte får tillgodogöra sig det värde den har erlagt är om förvärvet anses utgöra en gåva.²⁵⁵ I 8 kap. 2 § 2 st. anges att vissa överlåtelser ska anses utgöra avyttringar. Bestämmelsen gör ingen skillnad för överlåtelser, som sker till marknadspris, jämfört med sådana

²⁴⁸ RÅ 2004 ref. 94, Rydin och Nilsson 2011 s. 152.

²⁴⁹ Nilsson 2006 s. 628-629.

²⁵⁰ RÅ 2008 ref. 84.

²⁵¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7802-04, dom meddelad den 12 maj 2006, prop. 1998/99:15 167 f. och s. 406.

²⁵² Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7802-04, dom meddelad den 12 maj 2006, se även Nilsson 2006 s. 629.

²⁵³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7802-04, dom meddelad den 12 maj 2006, se även Nilsson 2006 s. 629.

²⁵⁴ 8 kap. 2 §.

²⁵⁵ Se avsnitt 2.4.1.

som understiger marknadspris men överstiger det skattemässiga värdet. Således anses även blandade fång utgöra avyttringar. Frågan är då om det finns någon skillnad mellan en överlåtelse som utgör en avyttring då den inte innehåller någon benefik del och en blandad överlåtelse som innehåller en benefik del, men är att anse som en avyttring genom lagstiftning.²⁵⁶

En situation som kan uppmärksammas är överlåtelse av näringsfastigheter mellan fysiska personer. För att expansionsfond och periodiseringsfond ska kunna övergå till förvärvaren, måste överlåtelsen vara benefik. Detta gäller vid överlåtelse mellan fysiska personer.²⁵⁷ Troligtvis är det dock möjligt att överlåta dessa fonder vid överlåtelser som är att anse som avyttringar enligt skattelagstiftning. Om en fysisk person ger en enskild näringsverksamhet till en annan fysisk person, kan uttagsbeskattning eventuell bli aktuellt. Enligt 22 kap. 7 § kan i så fall tillgången anses avyttrad mot en ersättning som motsvara det marknadsmässiga värdet. Trots att verksamheten anses avyttrad, kan den förmodligen fortfarande anses vara benefik avseende möjligheten att föra över periodiseringsfond och expansionsfond.²⁵⁸

I dessa situationer är det troligen så att även om överlåtelsen är att anse som en avyttring, behåller den ändå en viss del av sin benefika karaktär. En överlåtelse som är en avyttring enligt 44 kap. 3 § och en överlåtelse som är att anse som en avyttring behöver därför inte alltid få samma konsekvenser. Värt att notera är att vid överlåtelse till aktiebolag krävs det att uttagsbeskattning inte sker. Kravet på att uttagsbeskattning inte ska ske finns inte för överlåtelser mellan fysiska personer. För att övertagande av periodiseringsfond och expansionsfond ska kunna ske vid överlåtelser mellan fysiska personer, är kravet istället att överlåtelsen ska vara benefik.²⁵⁹ Denna skillnad spelar dock ingen roll vid överlåtelser till aktiebolag, då expansionsfond och periodiseringsfond kan överföras till aktiebolag oberoende av fångets klassificering. Däremot kan detta enligt min åsikt medföra att det finns principiella skillnader mellan onerösa överlåtelser och blandade fång som är att anse som avyttringar.

Denna principiella skillnad utgör dock enligt min mening inte någon praktisk skillnad i de fall som omfattas av 8 kap. 2 § 2 st. I dessa fall blir skattekonsekvenserna av att bestämmelsen tillämpas samma som om en onerös överlåtelse skett.

De allmänna principer som diskuterats i praxis borde även omfatta uttagsbeskattning vid tillämpning av den nya regleringen. Det skulle medföra asymmetri och dubbelbeskattning, om inte förvärvaren fick använda ersättningen som förvärvaren erlagt som anskaffningsvärde. Detta följer av att det är denna ersättning som överlåtaren beskattas för.

²⁵⁶ 8 kap. 2 § 2 st.

²⁵⁷ 30 kap. 12 a §, 34 kap. 18 §, se även Antonson och Rydin 2015 s. 698-699, Nilsson och Rydin, periodiseringsfonder och expansionsfond, 2005.

²⁵⁸ Se exempelvis Skatteverkets krav för överföring av periodiseringsfond, se även Antonson och Rydin 2015 s. 770-779.

²⁵⁹ 30 kap. 11 §.

Sammantaget anser jag att det är rimligast att utgå från att förvärvaren får tillgodogöra sig den erlagda ersättningen vid fastighetsköpet som anskaffningsutgift enligt 8 kap. 2 § 2 st. Jag kommer till samma slutsats, även om överlåtelsen innehåller en benefik del. Förvärvaren får nya avskrivningsunderlag baserat på köpeskillingen. Bolaget får även använda värdet i kapitalvinstberäkningen vid en eventuell framtida avyttring.

5.6 Andra benefika överlåtelser till juridiska personer

Något som inte har diskuterats i lagstiftningsprocessen, varken av lagstiftaren eller remissinstanserna, är den påverkan som 8 kap. 2 § 2 st. får på andra benefika överlåtelser än gåvor.²⁶⁰ Då aktiebolag inte kan ärva, medför andra stycket ingenting nytt för denna typ av benefika fång.²⁶¹ Det går dock att testamentera en fastighet till ett aktiebolag.²⁶² Om detta utgör ett blandat fång med en ersättning som överstiger det skattemässiga värdet respektive omkostnadsbeloppet, kan situationen omfattas av den nya regleringen.²⁶³

Praxis för blandade fång genom testamente skiljer sig från gåvor på så sätt att huvudsaklighetsprincipen inte tillämpas.²⁶⁴ Oavsett tidigare praxis blir 8 kap. 2 § 2 st. tillämpligt i dessa situationer. Fastigheter som testamenteras till Svenska kyrkan och andra juridiska personer kan därför omfattas av 8 kap. 2 § 2 st. Då förutsätts att en ersättning lämnas från mottagaren. Denna ersättning måste minst uppgå till det skattemässiga värdet. En sådan ersättning skulle kunna vara övertagande av befintliga lån som är hänförliga till en fastighet. Min slutsats är således att fastigheter med lån som övergår till bl.a. stiftelser kan medföra kapitalvinstbeskattning.

Värt att notera är att benefika överlåtelser till juridiska personer som ägnar sig åt välgörenhet inte behöver medföra stämpelskatt. I NJA 2013 s. 886. ansågs gåvoavsikt saknas vid en kattrumpa till ett bolag samägt med närstående. Gåvoavsikten ansågs riktad mot ägarna av bolaget och inte mot bolaget som sådant. Utgångspunkten vid tillskott till bolag är att överlåtelsen ej är att se som en gåva och att stämpelskatt således ska utgå. Dock lyftes det faktum att gåvoavsikt kan föreligga gentemot juridiska personer i vissa situationer. Detta kan vara fallet om affärsmässiga motiv saknas samtidigt som syftet med gåvan är att stödja den välgörenhet som bolaget ägnar sig åt.²⁶⁵ Enligt min mening kan det därför vara så att överlåtelse av en fastighet till en juridisk person som bedriver välgörenhet

²⁶⁰ 8 kap. 2 §.

²⁶¹ 2 kap. 1-4 §§ Ärvdabalken (1958:637).

²⁶² Se exempelvis NJA 1967 s. 114.

²⁶³ 8 kap. 2 §.

²⁶⁴ Skatteverkets ställningstagande ”Kapitalvinst - har förvärv av fastighet skett genom köp eller testamente?”.

²⁶⁵ NJA 2013 s. 886.

inte behöver medföra stämpelskatt. Detta anser jag kan vara fallet trots att samma överlåtelse skulle medföra kapitalvinstbeskattning enligt 8 kap. 2 §.

5.7 Bolagisering av näringsfastighet inom ramen för generationsskiften

Den nya regleringen innebär att överlåtelser av näringsfastigheter till aktiebolag mot en ersättning som överstiger det skattemässiga värdet medför kapitalvinstbeskattning. Då överlåtelser som sker till en ersättning som understiger taxeringsvärdet kapitalvinstbeskattas, innebär lagstiftningen ett avsteg från huvudsaklighetsprincipen. Däremot omfattar inte den nya regleringen överlåtelser som sker till en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet eller lägre. Huvudsaklighetsprincipen kan fortfarande vara tillämplig, om ersättningen motsvarar det skattemässiga värdet. Då förutsätts att de allmänna gåvokriterierna är uppfyllda. Vid en gåva av näringsfastighet inträder mottagaren i överlåtarens skattemässiga situation avseende anskaffningskostnad och värdeminskningssavdrag m.m. Brister något av gåvokriterierna är överlåtelsen onerös. Tidigare har alltså taxeringsvärdet varit den nivå där gränsdragningen gjorts mellan omedelbar kapitalvinstbeskattning och övertagande av skattepositioner genom kontinuitet. Nu finns en liknande gränsdragning vid det skattemässiga värdet.²⁶⁶

Överlåts en näringsfastighet till ett aktiebolag mot en ersättning som understiger det skattemässiga värdet aktualiseras 53 kap. Detta förutsätter att aktiebolaget ägs av överlåtaren själv eller någon närstående till denne. En sådan överlåtelse utgör en underprisöverlåtelse. Överlåtelsen ska då anses ha avyttrats till ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet. För överlåtelser under det skattemässiga värdet spelar det således ingen roll om de allmänna gåvokriterierna är uppfyllda eller inte, då överlåtelsen är att se som en avyttring skattemässigt. Huvudsaklighetsprincipen aktualiseras inte när 53 kap. tillämpas. Det blir ingen kapitalvinstskatt vid en underprisöverlåtelse, då ersättningen anses motsvara det skattemässiga värdet.²⁶⁷

Vid underprisöverlåtelsen får den nya förvärvaren ett nytt avskrivningsunderlag baserat på överlåtarens skattemässiga värde. Vid en underprisöverlåtelse kommer aktiebolaget att få ett nytt avskrivningsunderlag, även om byggnaden tidigare har varit helt avskriven. Vid en gåva hade avskrivningsunderlaget följt med till den nya ägaren. Varken gåva till det skattemässiga värdet eller underprisöverlåtelse medför någon kapitalvinstskatt.²⁶⁸

Överlåts näringsfastigheten däremot till en ersättning överstigande det skattemässiga värdet omfattas överlåtelsen av den nya regleringen i 8 kap. 2

²⁶⁶ Se avsnitt 2.4.1, se avsnitt 2.4.5, 8 kap. 2 §.

²⁶⁷ 53 kap.

²⁶⁸ 53 kap., 44 kap. 21 §.

§ 2 st. Då finns det inget krav i att överlåtaren eller någon närstående ska vara ägare i det förvärvande bolaget. Överlåtelsen ska då anses avyttrad och beskattas, även om de civilrättsliga kriterierna är uppfyllda. Den del av ersättningen som överstiger det skattemässiga värdet medför kapitalvinstskatt för överlåtaren.²⁶⁹

De olika situationerna som beskrivs ovan kan ligga mycket nära varandra avseende nivån på ersättningen. En underprisöverlåtelse är för handen, även om ersättningen endast understiger det skattemässiga värdet med en krona. 8 kap. 2 § 2 st. är tillämpligt, om överlåtelsen överstiger det skattemässiga värdet med en krona. Se exempel 3.2 ovan.²⁷⁰

I vissa fall har det tidigare varit förmånligare för de skattskyldiga att genomföra ett generationsskifte genom en kombination av köp och gåva. Denna metod har diskuterats i avsnitt 4.3. Denna metod går inte längre att använda sedan huvudsaklighetsprincipen blivit inskränkt.²⁷¹ Metoden byggde på att den del som fick lägre skattemässigt värde överläts genom gåva mot en ersättning som översteg det skattemässiga värdet. Om metoden skulle användas idag, skulle överlåtelsen omfattas av 8 kap. 2 §. Det går inte längre att överlåta fastigheter till en ersättning överstigande det skattemässiga värdet utan beskattning.²⁷²

5.8 Avdrag för markanläggningar

Enligt lagtexten i 20 kap. 7 § ska överlåtelser av markanläggningar behandlas som onerösa vid köp, byte eller övergång på annat sätt. Sådana överlåtelser medför att överlåtaren gör avdrag för den del av markanläggningen som tidigare inte dragits av. Ett sådant direktavdrag ska även göras, om den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten läggs ned och fastighetens markanläggningar därför saknar värde för fastighetsägaren.²⁷³ Dessa rekvisit tar utgångspunkt i förvärvarens sida av överlåtelsen. 8 kap. 2 § 2 st. beskriver endast vad som gäller för överlåtaren.²⁷⁴ Vidare ska överlåtelser behandlas som benefika, om markanläggningen förvärvas genom gåva, arv m.m. Vid benefika överlåtelser inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation.²⁷⁵

Markanläggningar kan endast avyttras tillsammans med fastigheten.²⁷⁶ Detta talar enligt min åsikt för att fastighetsöverlåtelsernas fång kan få inverkan på

²⁶⁹ 8 kap. 2 §.

²⁷⁰ 8 kap. 2 §.

²⁷¹ Se avsnitt 2.4.1, se även 8 kap. 2 §, NSD remissvar.

²⁷² 8 kap. 2 §.

²⁷³ 20 kap. 7 §.

²⁷⁴ 8 kap. 2 §.

²⁷⁵ 20 kap. 12 §.

²⁷⁶ En markanläggning kan inte separeras från fastigheten såsom inventarier kan, se JB 1 kap. 1 §.

avdrag för markanläggningar. I så fall skulle en fastighet kunna anses avyttrad enligt 8 kap. 2 §, men då ersättningen understeg taxeringsvärdet är fångat fortfarande benefikt enligt huvudsaklighetsprincipen. Jag är av denna uppfattning även om 8 kap. 2 § i praktiken innebär en inskränkning av huvudsaklighetsprincipen. Ett köp enligt 20 kap. har då eventuellt inte skett. Då skulle förvärvaren kunna inträda i överlåtarens skattemässiga situation avseende markanläggningar. Då förutsätts att de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda.

Det som talar mot ovanstående bedömning är att rättsläget för överlåtelser av markanläggningar blir mer komplicerat. Vidare skulle ovanstående bedömning innebära att en fastighet både kan anses avyttrad och överlåten genom gåva. Detta kan dock vara fallet beträffande övertagande av fonder vid överlåtelse av fastigheter mellan fysiska personer. Rättsläget får anses vara oklart avseende relationen mellan markanläggningar och avyttringar enligt 8 kap. 2 §.

5.9 Anskaffningsvärde för inventarier m.m.

Den del av ersättningen som är hänförlig till mark- och byggnadsinventarier ska inte tas med i kapitalvinstberäkningen. Denna ersättning ses istället som en intäkt i verksamheten.²⁷⁷ En fördelning av värde mellan fastigheten och mark- och byggnadsinventarier borde accepteras upp till tillgångarnas marknadsvärde.²⁷⁸ Då dessa inte beskattas i inkomstslaget kapital, påverkar de enligt min mening troligtvis inte det skattemässiga värdet eller ersättningen som avses i 8 kap. 2 §. Eventuell beskattning av inventarierna sker i inkomstslaget näringsverksamhet.²⁷⁹ Vid onerösa överlåtelser av inventarier utgör ersättningen anskaffningsvärdet för förvärvaren. Vid benefika fång kan förvärvarens anskaffningsvärde bli marknadsvärdet.²⁸⁰ Se även avsnitt 3.4.

5.10 Avskrivningsunderlag vid överlåtelse efter kraftig uppgång av markvärde

Det kan i undantagsfall vara förmånligare för de skattskyldiga att genom ett generationsskifte överlåta en näringsfastighet till ett aktiebolag genom en gåva istället för köp till underpris. Som tidigare redovisats kan en sådan överlåtelse endast utgöra en gåva, om ersättningen motsvarar det skattemässiga värdet. Då förutsätts att de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda.

²⁷⁷ 45 kap. 10 §, Karnov lagkommentar till 45 kap. 10 §.

²⁷⁸ Nilsson och Rydin, fångesklassificering, 2005 s. 672, Antonson och Rydin 2015 s. 699.

²⁷⁹ 45 kap. 10 §, Karnov lagkommentar till 45 kap. 10 §.

²⁸⁰ 18 kap. 7 §.

Om överlåtaren har innehaft en bebyggd fastighet en kort tid och markvärdet under ägandet ökat kraftigt i pris, kan det vara förmånligare att överlåta fastigheten som gåva. Detta följer av att anskaffningsvärdet vid köp ska fördelas mellan mark och byggnad i förhållande till deras del av fastighetens taxeringsvärde. Se exemplet nedan för illustration av en sådan situation.

Exempel 4.1²⁸¹

Förutsättningar:

En förälder anskaffade en fastighet för en kortare tid sedan för 100, men har inte längre viljan att fortsätta med näringsverksamhet på fastigheten. Föräldern vill inte betala någon skatt för kapitalvinst eller återföra några avdrag. Föräldern vill dock ha tillbaka så mycket som möjligt av anskaffningskostnaden, när fastigheten överlåts till sitt barns aktiebolag.

Anskaffningsvärde: 100

Byggnadens taxeringsvärde: $\frac{1}{2}$ av fastighetens totala taxeringsvärde

Markens taxeringsvärde: $\frac{1}{2}$ av fastighetens totala taxeringsvärde

Byggnadens marknadsvärde: 50

Markens marknadsvärde: 50

Värdeminskningssavdrag på byggnaden: 0

Skattemässigt värde hela fastigheten: 100

Under föräldrarnas innehavstid görs värdeminskningssavdrag på byggnaden. Marken stiger kraftigt i värde då området fastigheten befinner sig på har fått en detaljplan. Detta gör att markens taxeringsvärde utgör en större andel av fastighetens totala taxeringsvärde.

Anskaffningsvärde: 100

Byggnadens taxeringsvärde: $\frac{1}{3}$ av fastighetens totala taxeringsvärde

Markens taxeringsvärde: $\frac{2}{3}$ av fastighetens totala taxeringsvärde

Byggnadens marknadsvärde: 45

Markens marknadsvärde: 100

Värdeminskningssavdrag på byggnaden: 5

Skattemässigt värde hela fastigheten: 95

Effekten av att barnets bolag köper eller mottager fastigheten som gåva jämförs nedan:

Om barnets bolag köper fastigheten för en ersättning som understiger det skattemässiga värdet på 95, uppstår inga beskattningsekvivalens för föräldern. Föräldern gör ingen kapitalvinst och ska inte återföra några avdrag. Vid en sådan underprisöverlåtelse blir 53 kap. aktuellt. Fastigheten anses avyttrad till det skattemässiga värdet. Bolaget får det skattemässiga värdet som anskaffningsvärde, som sedan fördelas på byggnad respektive mark.

²⁸¹ Av förenklings-skäl är marknadsvärdet samma som taxeringsvärdet i exemplet. Vid både köp och gåva av näringsfastigheter behöver bolaget erlägga stämpelskatt, se avsnitt 5.1.

Bolagets anskaffningsvärde: 95
Byggnadens taxeringsvärde: $\frac{1}{3}$ av fastighetens totala taxeringsvärde
Markens taxeringsvärde: $\frac{2}{3}$ av fastighetens totala taxeringsvärde
Byggnadens anskaffningsvärde: 31,6
Markens anskaffningsvärde: 63,3
Utnyttjade värdeminskingsavdrag på byggnaden: 0
Skattemässigt värde hela fastigheten: 95

Enligt exemplet får bolaget alltså 31,6 som grund för värdeminskingsavdrag vid ett köp till underpris.

Barnets bolag kan ta emot en gåva genom att bolaget utger en ersättning på 95 som motsvarar det skattemässiga värdet. Då förutsätts även att de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda. Då överlåtelsen utgör en gåva, ska bolaget inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Överlåtaren anses inte ha gjort någon kapitalvinst och ska inte heller återföra några avdrag.

Bolagets anskaffningsvärde: 100
Byggnadens taxeringsvärde: $\frac{1}{3}$ av fastighetens totala taxeringsvärde
Markens taxeringsvärde: $\frac{2}{3}$ av fastighetens totala taxeringsvärde
Byggnadens marknadsvärde: 45
Markens marknadsvärde: 100
Utnyttjade värdeminskingsavdrag på byggnaden: 5
Skattemässigt värde hela fastigheten: 95

Enligt exemplet får bolaget vid förvärv genom gåva 45 som grund för värdeminskingsavdrag då 5 redan utnyttjats.

6 Slutsatser

6.1 Hur kan ett skattemässigt effektivt generationsskifte av en näringsfastighet genomföras enligt gällande rätt?

Vid en jämförelse mellan köp och gåva av en fastighet kan något förenklat överlåtarens högre beskattning motsvara förvärvarens lägre beskattning. Detta följer av att förvärvaren får högre avskrivningsunderlag om ersättningen är högre, vilket gör att skatten jämnar ut sig över tid. Om ersättningen är högre, blir även vinsten och kapitalvinstskatten högre för överlåtaren. Det kan dock vara fördelaktigare ur ett likviditetsmässigt perspektiv att beskattningen sker senare för de skattskyldiga. Ändringen i 8 kap. 2 § innebär en inskränkning av möjligheterna att välja hur skattebördan ska fördelas mellan överlåtare och förvärvare.

Överstiger ersättningen det skattemässiga värdet sker kapitalvinstbeskattning enligt den nya regleringen i 8 kap. 2 § om förvärvaren är ett aktiebolag. Om ett generationsskifte ska genomföras och överlåtaren inte vill bli belastad med kapitalvinstskatt, ska ersättningen för näringsfastigheten inte överstiga det skattemässiga värdet. Är en fastighet bebyggd och har innehavts av föräldern under en längre tid, är förmodligen byggnaden till stor del avskriven. Det kan då vara fördelaktigt att genomföra en underprisöverlåtelse enligt 53 kap. Även om överlåtaren har skrivit av hela byggnaden, får förvärvaren nya avskrivningsunderlag. Samtidigt sker inte någon kapitalvinstbeskattning för överlåtaren. Denna metod kan anses ha fördelarna från gåva men även till viss del från köp.

Finns det möjlighet för föräldrarna och barnen att överlåta fastigheten till en ersättning som understiger det skattemässiga värdet, borde det vara det mest skattemässigt effektiva i de flesta fall. Då är 53 kap. tillämpligt oavsett om fånget klassificeras som benefikt eller oneröst. Näringsfastigheten är då att anse som avyttrad till det skattemässiga värdet. En sådan överlåtelse medför ingen kapitalvinstskatt eller återföring av avdrag och förvärvaren får nya avskrivningsunderlag baserat på det skattemässiga värdet. Denna lösning kan alltså medföra större möjligheter till värdeminskningssavdrag än om överlåtaren hade behållit fastigheten själv.

Överlåtaren och förvärvaren kan själva bestämma hur mycket kapital överlåtaren ska få som skattefri ersättning vid försäljningen i ovanstående exempel. Ersättningen kan vara mellan noll kr ända upp till en summa som understiger det skattemässiga värdet. Om ersättningen motsvarar det skattemässiga värdet och överlåtelsen utgör en gåva, beräknas inte nya

avskrivningsunderlag för förvärvaren. Förvärvaren övertar istället överlåtarens skattemässiga situation. En överlåtelse hade kunnat göras skattefritt som ett köp även till en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet. Då förutsätts att de civilrättsliga gåvokriterierna inte är uppfyllda. Om fastigheten inte är bebyggd, går det inte att göra värdeminskingsavdrag. Vid generationsskifte av sådana fastigheter blir effekten densamma av en underprisöverlåtelse respektive en gåva till en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Ingen av dem medför några omedelbara skattekonsekvenser och det blir inget nytt värdeminskingsunderlag. Förvärvaren får samma omkostnadsbelopp som överlåtaren hade.

Det kan i undantagsfall vara förmånligare för de skattskyldiga att generationsskiftet genomförs genom att överlåta näringsfastigheten till ett aktiebolag genom gåva istället för köp till underpris. För att så ska vara fallet ska förmodligen näringsfastigheten innehafvas en kortare tid samt att markpriset stigit kraftigt. Vid ett köp ska anskaffningsvärdet fördelas på byggnad och mark. Mark får inte skrivas av genom värdeminskingsavdrag. Byggnaden får ett anskaffningsvärde som motsvarar samma andel av köpeskillingen som byggnadens andel av fastighetens taxeringsvärde. Har mark stigit kraftigt i värde utgör denna del en större del av fastigheten än tidigare, när överlåtaren beräknade sitt avskrivningsunderlag. På så sätt kan det vara förmånligare för förvärvaren att överta överlåtarens skattemässiga situation vid överlåtelsen istället för att beräkna värdeminskingsunderlag enligt de nya förutsättningarna. Se avsnitt 5.10.

Sedan rättsfallet år 2013 om stämpelskatt verkar det inte längre vara möjligt att genom en gåva ge en fastighet till ett aktiebolag samägt med närstående. Dessa överlåtelser medför nu stämpelskatt, då de anses utgöra onerösa tillskott. Det spelar således ur ett stämpelskatterättsligt hänseende ingen roll, om överlåtelsen i övrigt uppfyller rekvisiten av gåva. Vid ett generationsskifte, där en fastighet bolagiseras, betalar därför bolaget 4,25 % stämpelskatt baserat på köpeskillingen eller taxeringsvärdet om det är högre.

Om föräldern har lån som överstiger det skattemässiga värdet på fastigheten och förvärvaren ska överta dessa skulder, kommer 8 kap. 2 § 2 st. att bli tillämplig. Återföring av gjorda värdeminskingsavdrag ska även göras i inkomstlaget näringsverksamhet. Skattesatsen blir då beroende av överlåtarens övriga inkomster och i många fall är det en högre skattesats än vid kapitalvinstbeskattningen. Överlåtaren betalar även skatt på kapitalvinsten. Om överlåtaren istället har möjlighet att amortera på lånen innan överlåtelsen, så att skulden understiger det skattemässiga värdet, kan överlåtelsen genomföras utan direkta skattekonsekvenser. Detta förutsätter att överlåtaren har kapital att amortera och även vill berika mottagaren med en större gåva. Om föräldern vill ha kvar inkomster för att trygga sin pension, kan föräldern behålla en del av det aktiebolag som förvärvat fastigheten. Om inte överlåtelsen ska vara en gåva, finns det inget krav på att närstående ska äga minst en viss andel av det förvärvande bolaget. Om

överlåtelsen ska utgöra en gåva, krävs troligtvis att de närstående äger minst ca 40 % av bolaget och att de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda.

6.2 På vilket sätt påverkar den nya regleringen generationsskifte av näringsfastigheter?

Genom den nya regleringen uppstår skillnader vid överlåtelser av näringsfastigheter till olika typer av förvärvare. Är förvärvaren en fysisk person är inte den nya regleringen tillämplig. Huvudsaklighetsprincipen tillämpas då på samma sätt som innan regelförändringen. För överlåtelser till aktiebolag medför 8 kap. 2 § 2 st. en inskränkning av huvudsaklighetsprincipens tillämpning. Huvudsaklighetsprincipen kan nu endast tillämpas vid överlåtelser av näringsfastigheter till aktiebolag mot en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet. De civilrättsliga gåvokriterierna måste då vara uppfyllda.

Skatteverket menade i sitt remissyttrande att den nya regleringen borde omfatta även överlåtelser mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. En sådan lagstiftning ansågs vara enklare och mer lättförståelig. Propositionen följde inte förslaget. Jag håller med Skatteverket att regleringen gör att rättsläget blir mer komplicerat. En ersättning till det skattemässiga värde samt ett värde plus eller minus en krona kan utgöra fyra olika typer av överlåtelser. Dessa fyra typer av överlåtelser är underprisöverlåtelse, försäljning till skattemässigt värde, gåva med en ersättning som motsvarar skattemässigt värde och avyttring enligt 8 kap. 2 §. Om den nya lagstiftningen hade omfattat överlåtelser till det skattemässiga värdet, hade det endast funnits två olika typer av överlåtelser vid dessa nivåer av ersättning. Den rikhaltiga mängden praxis kring huvudsaklighetsprincipen blir alltså fortfarande aktuell vid en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet.

Det är inte helt klart hur anskaffningsvärdet för förvärvaren ska beräknas vid en uttagsbeskattning enligt den nya regleringen. Vid tillämpning av bestämmelsen ska fastigheten anses avyttrad. Detta avser överlåtarens situation. Hur förvärvarens situation ska behandlas finns inte reglerat i 8 kap. 2 § 2 st. Detta skiljer sig från uttagsbeskattning enligt 22 och 53 kap. I dessa kapitler finns förvärvarens situation uttryckligen reglerad. Av propositionen för den nya regleringen framgår att anskaffningsvärdet som utgångspunkt utgörs av den ersättning som förvärvaren betalt till överlåtaren.

De allmänna principer avseende förvärvarens anskaffningsutgift som diskuterats i praxis borde även omfatta uttagsbeskattning vid tillämpning av den nya regleringen. Det skulle medföra asymmetri och dubbelbeskattning, om inte förvärvaren fick använda ersättningen som förvärvaren erlagt som anskaffningsvärde. Detta följer av att det är denna ersättning som

överlåtaren beskattas för. Jag anser att det är rimligast att utgå från att förvärvaren får tillgodogöra sig den ersättning den erlagt vid fastighetsköpet som anskaffningsutgift enligt 8 kap. 2 § 2 st. Detta anser jag, även om överlåtelsen innehåller en benefik del. Förvärvaren får nya avskrivningsunderlag baserat på köpeskillingen. Fångesklassificeringen får således ingen praktisk betydelse vid överlåtelse av fastighet till aktiebolag, när ersättningen överstiger det skattemässiga värdet. Likt 53 kap. tillämpas 8 kap. 2 § 2 st. på överlåtelser oavsett om de är benefika eller onerösa.

Enligt min mening innebär inte tillämpningen av den nya regleringen nödvändigtvis en omklassificering av fångtet. Med detta menar jag att, även om ett blandat fång är att anse som en avyttring enligt den nya regleringen, kan överlåtelsen ändå fortfarande vara en gåva enligt huvudsaklighetsprincipen. Då förutsätts att de allmänna gåvokriterierna är uppfyllda. Denna uppfattning liknar Östermans föreslagna modifierade huvudsaklighetsprincip, som han framförde i sin avhandling. Ersättning överstigande det skattemässiga värdet medför beskattning. Överlåtelsen omklassificeras inte till ett oneröst fång, trots att överlåtelsen medför beskattning. Detta följer av att en betydande förmögenhetsöverföring sker utan ersättning.

Vid en fördelning av köpeskillingen mellan fastigheten och mark- och byggnadsinventarier borde en fördelning accepteras upp till tillgångarnas marknadsvärde. Då dessa inte beskattas i inkomstslaget kapital, påverkar de enligt min mening troligtvis inte det skattemässiga värdet eller ersättningen som avses i 8 kap. 2 §. Eventuell beskattning av inventarierna sker i inkomstslaget näringsverksamhet.

Rättsläget får anses vara oklart avseende relationen mellan markanläggningar och avyttringar enligt 8 kap. 2 §. I 20 kap., som behandlar överlåtelser av markanläggningar, används termen köp och inte avyttring. Enligt min mening skulle det kunna vara så att en överlåtelse av en fastighet till ett aktiebolag som är benefik enligt huvudsaklighetsprincipen, men är att anse som en avyttring enligt 8 kap. 2 §, ändå kan behandlas som benefik avseende överlåtelsen av markanläggningen. Detta kan jämföras med situationen för fonder som borde kunna överföras vid vissa underprisöverlåtelser, trots att dessa är att anse som avyttringar enligt 53 kap.

Det är inte längre skattemässigt lönsamt att göra en överlåtelse genom köp kombinerat med gåva för att minska kapitalvinstskatten vid överlåtelse till aktiebolag. Tidigare har denna metod varit skattemässigt mer effektiv, än om hela fastigheten överlätits genom köp eller gåva. Anledningen till förändringen beror på inskränkningen av huvudsaklighetsprincipen. Att den ena delen får en mindre del av det skattemässiga värdet får ingen positiv effekt för de skattskyldiga enligt gällande rätt. Regleringens effekt på denna metod har inte direkt diskuterats i lagstiftningsprocessen. Det har dock nämnts att generationsskiftet som innebär att latent vinstuppgång tas ut skattefritt inte ska tillåtas.

Det är inte längre möjligt för överlåtaren att få ut orealiserad vinstuppgång skattefritt vid försäljning till aktiebolag. Därmed är förfarandet med kattrumpor stoppat både vid generationsskifte och vid paketering inför extern försäljning utanför närståendesfären. Regleringen medför att det i vissa fall inte går att genomföra generationsskiften utan omedelbara skattekonsekvenser.

För de som inte har stora lån går det fortfarande att göra generationsskiften utan att betala kapitalvinstskatt eller återföra värdeminskningssavdrag. En skillnad, som uppstått med regeländringen, är att det inte går att ersätta föräldrarna i samma utsträckning som innan utan omedelbara skattekonsekvenser.

Lånens storlek och planeringen kring dem blir allt viktigare. Övertagande av lån utgör en del av ersättningen. Lånen uppgår enligt NSD inte sällan till större belopp än det skattemässiga värdet. Finns det lån som ska övertas och dessa uppgår till ett värde som överstiger det skattemässiga värdet, kommer en kapitalvinstskatt att tas ut. Detta kan försvåra för omstruktureringar vid generationsskiften. Näringsfastigheter med stora lån kommer därför kanske i vissa fall att överlåtas direkt till förvärvarna, även om en annan organisationsform hade varit bättre. Om fastigheten överlåts mellan fysiska personer, gäller fortfarande huvudsaklighetsprincipen och därmed innebär skuldövertagande av lån upp till ett värde som understiger taxeringsvärdet ingen omedelbar kapitalvinstbeskattning. Överlåtelsen kan då ses som en gåva, om de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda.

Tidigare har bolagisering med övertagande av stora lån kunnat ske utan omedelbara skattekonsekvenser. Detta förutsatte att lånen inte översteg taxeringsvärdet. Anledningen till att bolagisering kanske kommer att undvikas i vissa fall enligt gällande rätt, behöver inte bero på att de skattskyldiga vill betala mindre skatt. Anledningen kan istället vara att bolagisering inte är praktiskt möjlig, om det inte finns kapital för att tillgodose skatteeffekterna.

Det kan uppstå en inlåsnings effekt i företagsformen enskild näringsverksamhet p.g.a. skattekonsekvenser som uppstår vid omstrukturering. Egentligen hade kanske företagsformen aktiebolag passat en företagare bättre av organisatoriska skäl, men nuvarande lagstiftning får en hindrande effekt. Detta kan resultera i att små företag inom fastighetsbranschen blir mindre effektivt styrda. Skattekostnaden för att bolagisera skiljer sig betydligt för dem som valde att bolagisera innan respektive efter införandet av regeländringen. Till följd av det hastiga införande med en stoppskrivelse blir de som redan driver sina fastighetsbolag i aktiebolag gynnade gentemot sina konkurrenter som efter regeländringen vill bolagisera sin verksamhet. Således medför lagstiftningen en snedvridning av konkurrensen, i alla fall på kortare sikt.

6.3 Är den nya regleringen utformad i enlighet med sitt syfte?

Syftet med den nya regleringen var att förhindra oönskad skatteplanering vid vissa överlåtelser av fastigheter till aktiebolag, som var vanligt förekommande. Det specificerades att oönskad skatteplanering kunde vara att överlåta en fastighet genom gåva till ett aktiebolag, för att sedan sälja bolaget istället för att sälja fastigheten direkt.

Som nämnts i avsnitt 6.2 går det inte längre att genomföra kattrumpor, för att tillgodogöra sig latent vinstuppgång skattefritt. Den nya regleringen sätter stopp för kattrumpan. Det är således inte längre möjligt att genomföra en kattrumpa med efterföljande extern försäljning. I detta avseende är regleringen i enlighet med sitt syfte.

År 2011 skedde det ett hundratal kattrumpor med efterföljande extern försäljning. Genom att regleringen även omfattar rent interna generationsskiften, blir tillämpningsområdet mycket bredare än så. Regleringen får även påverkan på generationsskiften utan efterföljande extern försäljning som genomförs genom kattrumpor. Det verkar dock som att huvudfokus för regleringen var att stoppa kattrumpor med efterföljande extern försäljning. Som NSD poängterade kan skuldövertagande, som är hänförliga till fastigheten, nu få skattekonsekvenser som försvårar generationsskiften.

Enligt min mening blir tillämpningsområdet av regleringen bredare än vad som först var syftet i skrivelsen från regeringen. I det skedet låg fokus på att förhindra kattrumpor med efterföljande extern försäljning. Att blanda in närstående för att sänka skatten vid externa försäljningar, kan enligt min mening ha ansetts sänka tilltron till skattesystemets legitimitet. Det verkar dock inte som att lagstiftaren har utrett påverkan på interna generationsskiften i särskilt hög utsträckning. Lagstiftaren verkar även ha missat den påverkan regeländringen får för överlåtelser som sker genom testamente till stiftelser.

I propositionen anses att i den mån kattrumpor används för generationsskiften, kommer skattekostnaden att öka. Dock så har det i lagstiftningsarbetet konstaterats att det inte heller inom ramen för generationsskiften ska gå att tillgodogöra sig latent vinstuppgångar skattefritt. Om regleringen inte hade omfattat generationsskiften, hade det även i fortsättningen gått att tillgodogöra sig medel från ett aktiebolag skattefritt. Ett skuldövertagande är också en form av ersättning, då överlåtare befrias från skuld. I detta avseende anser jag därför att regleringen går längre än vad det ursprungliga syftet kräver. Om inte kattrumpan använts för att genomföra externa försäljningar är det enligt min mening troligt att kattrumpan inte hade stoppats. Syftet har inte ursprungligen varit att stoppa generationsskiften. Därav omfattas inte generationsskiften som sker direkt mellan fysiska personer. I sådana

situationer kan latent vinstuppgång fortfarande tas ut skattefritt. Hade syftet faktiskt varit att stoppa skattefria uttag av latent vinstuppgång, hade det även varit nödvändigt för lagstiftaren att undersöka överlåtelser mellan fysiska personer. Nu bortsågs det från överlåtelser mellan fysiska personer, eftersom det inte ansågs rymmas inom syftet. Bolagisering kan därför ha omfattats, eftersom metoden med kattrumpor är densamma för interna generationsskiften som det första steget i transaktionskedjan inför en extern försäljning.

Det kan även noteras att det inte vore helt enkelt att skapa särreglering för att tillåta kattrumpor för interna generationsskiften utan omedelbara skattekonsekvenser. Skulle alla generationsskiften i så fall omfattas? Är en överlåtelse till ett bolag, där föräldrarna fortfarande äger 60 % av aktierna, verkligen ett reellt generationsskifte? Jämförelsevis kan konstateras att om fastigheten istället hade överlåtits i delar till olika aktiebolag och ett bolag hade varit helägt av föräldern, skulle detta behandlas som en avyttring med omedelbara skattekonsekvenser.

6.4 Hur förhåller sig den nya regleringen till skatterättsliga principer?

8 kap. 2 § 2 st. innebär en inskränkning av huvudsaklighetsprincipen. Huvudsaklighetsprincipen kan fortfarande tillämpas i undantagsfall vid överlåtelser av fastigheter till aktiebolag. Detta förutsätter att ersättningen motsvarar det skattemässiga värdet och att de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda. Det är endast vid denna ersättningsnivå som en gåva numera kan göra att förvärvaren tar över överlåtarens skattemässiga situationer genom kontinuitet. Situationer vid andra ersättningsnivåer än det skattemässiga värdet är enligt gällande rätt särreglerade. Dessa situationer omfattas inte av huvudsaklighetsprincipen eller delningsprincipen avseende beskattning. Den nya regleringen liknar istället underprisöverlåtelser enligt 53 kap. till viss del.

Det finns dock likheter mellan överlåtelser av fastigheter till aktiebolag enligt gällande rätt och enligt huvudsaklighetsprincipen. Hela fastigheten anses fortfarande överlåtten som en helhet. Överlåtelsernas delas inte upp i en benefik och en onerös del som vid tillämpning av delningsprincipen.

Likt delningsprincipen är gällande rätt också bättre än huvudsaklighetsprincipen på att tillse att latent vinstuppgång inte tillgodogörs skattefritt av den skattskyldige. Vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen kunde betydande kapitalvinster göras, trots att överlåtelserna ändå var att bedöma som en gåva. Det går fortfarande enligt gällande rätt att göra förmögenhetsöverföringar skattefritt. Detta kan ske genom blandade fång där ersättningen inte motsvarar marknadsvärdet. Skattefria förmögenhetsöverföringar går att göra både enligt huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen.

Om delningsprincipen hade tillämpats vid överlåtelse av näringsfastigheter till aktiebolag, hade skattetrycket ökat. Vid ett blandat fång ger delningsprincipen endast rätt att använda en del av omkostnadsbeloppet. Enligt 8 kap. 2 § får istället hela omkostnadsbeloppet användas vid kapitalvinstberäkningen. En diskrepans avseende beskattning av fastighetsöverlåtelse hade uppstått om delningsprincipen tillämpades. Huvudsaklighetsprincipen används vid andra överlåtelse av fastigheter och lagstiftningen hade ur detta perspektiv blivit mer komplicerad. Värderingsproblematiken inom delningsprincipen undviks enligt gällande rätt. Detta följer av att de enda värden som är aktuella för kapitalvinstberäkningen är den erlagda ersättningen och det skattemässiga värdet.

Vid tillämpning av 8 kap. 2 § ska den överlåtne fastigheten anses avyttrad. Enligt min bedömning gäller inte värdekontinuitet vid en sådan tillämpning. Förvärvaren tar inte över överlåtarens anskaffningsvärde. Förvärvaren får istället tillgodogöra sig den betalda ersättningen som anskaffningsvärde enligt kontinuitet i beskattning. En sådan fastighetsöverlåtelse innebär vidare att fastigheten ändrar karaktär i den mening att den flyttas från en enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag. Likt andra situationer där karaktärskontinuitet inte råder sker en uttagsbeskattning. För små och medelstora företag kan skattekostnader vara ett hinder för omstrukturering. En metod som inte sällan används för att kunna överlåta verksamheten är att låta beskattningen föras vidare genom kontinuitet. Denna metod går inte att använda vid bolagisering av näringsfastigheter, om lånen överstiger det skattemässiga värdet och dessa ska övertas av förvärvaren.

Enligt realisationsprincipen ska beskattning av en tillgångs värdestegring ske vid realisation. I dagens terminologi betyder detta att beskattningstidpunkten ska inträffa vid avyttring. Vid en överlåtelse, som omfattas av den nya regleringen, ska fastigheten anses avyttrad. Att beskattning av en eventuell värdestegring sker till följd av att fastigheten anses avyttrad är därför i enlighet med principen. Då intäkten inkommer i samband med överlåtelsen, får överlåtelsen i sig anses uppfylla realisationsprincipen.

Den beskattning som sker enligt 8 kap. 2 § beror på värdestegring av fastigheten. Genom att överlåtaren mottagit en ersättning i någon form har dennes skatteförmåga ökat i alla fall i teorin. Den värdeökning som skett på fastigheten har därmed i viss mån realiserats. Det är endast den ökade förmögenheten d.v.s. skillnaden mellan skattemässigt värde och ersättning som beskattas. Jag anser att bestämmelsen är i linje med skatteförmågeprincipen. Det kan dock uppstå vissa praktiska problem för överlåtaren, om denne inte har medel att betala skatten. Har ersättningen utgjorts av ett skuldövertagande, får inte överlåtaren några likvida medel. Överlåtaren har eventuellt inte längre någon möjlighet att ta upp ett nytt lån, då fastigheten inte längre kan pantsättas. Avseende fördelning av skattebördan får lagstiftningen anses vara utformad på ett tillfredställande

sätt. Desto större kapitalvinst i samband med överlåtelsen desto mer betalar den skattskyldige i skatt. Regleringen har dock inget inslag av progressivitet. Kapitalvinsten behandlas på samma sätt som vid onerösa överlåtelser av fastigheter.

Enligt neutralitetsprincipen ska skatterätten påverka de skattskyldigas beteenden i så liten utsträckning som möjligt. Vid ett förestående generationsskifte av en näringsfastighet i enskild näringsverksamhet finns det olika alternativ. Fastigheten kan överlåtas direkt mellan fysiska personer. Fastigheten kan också bolagiseras och hamna i ett bolag som uteslutande eller till viss del ägs av barnen. Överlåtelsen mellan fysiska personer går att genomföra utan omedelbara skattekonsekvenser till en betydligt högre ersättning jämfört med alternativet att bolagisera.

Det kan finnas många skäl att bolagisera en näringsfastighet. Dessa kan exempelvis vara administrativa fördelar då flera personer samäger en fastighet, men även att förhindra att fastigheten säljs på offentlig auktion enligt samäganderättslagen, om någon delägare skulle vilja sälja sin andel. Skattemässigt är alternativet att bolagisera missgynnat, då det ges betydligt färre möjligheter att genomföra ett generationsskifte utan omedelbara skattekonsekvenser. I detta avseende är gällande rätt bristfällig ur ett neutralitetsperspektiv. Denna brist kan leda till att näringsfastigheter används mindre samhällsekonomiskt effektivt. Lagstiftning med bristande neutralitet kan även minska skattesystemets legitimitet. Däremot skulle det kunna anses legitimt att förhindra skattefria kattumpor med efterföljande extern försäljning. Dessa typer av transaktionskedjor utgör inte reella generationsskiften. I detta avseende kan därför lagstiftningen anses öka skattesystemets legitimitet.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Proposition 1953:28, Med förslag till förordning angående ändring i förordningen av den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, m.m.

Proposition 1964:75, Med förslag till stämpelskatteförordning m. m.

Proposition 1967:153, Med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen m.m.

Proposition 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning

Proposition 2016/17:99, Vårändringsbudget för 2017

Regeringens skrivelse Skr. 2016/17:38, Meddelande om kommande förslag om ändringar i bestämmelserna om beskattning av fastigheter som överlåts till juridiska personer

Litteratur

Andersson, Krister, Skattelagstiftningen och beskattningsprinciperna – behov av lagändringar, SvSkT 2006:6-7. [cit: Andersson 2006]

Antonson, Jan och Rydin, Urban, Skatt på skog: enskild näringsverksamhet: skogsbeskattningshandboken : intäkter, kostnader, räntefördelning, expansionsfond, betalningsplan, reserveringar, ersättningsfond, skogskonto, skogsavdrag, generationsskifte, 3:e upplagan, Tholin & Larsson, Göteborg 2015. [cit: Antonson och Rydin 2015]

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, LiberFörlag, Diss., Stockholm 1978. [cit: Bergström 1978]

Björkqvist, Jakob, Skogsavdrag i ljuset av skatteförmågeprincipen Skattenytt 2016, Akademiskt nr, s. 83-97. [cit: Björkqvist 2016]

Carlstedt, Sven, Faktiskt omkostnadsbelopp vid realisationsvinstberäkning, Skattenytt 1999 s. 171-173. [cit: Carlstedt 1999]

Dahlberg, Mattias, Om principer vid tolkningen av skattelag Kommentar till professor Kari S. Tikkas anförande, Skattenytt 2004, s. 664-666. [cit: Dahlberg 2004]

Ekström, Maria, Beskattning av pokerspel – en kommentar till ett HFD-avgörande, SvSkT 2015:5, s. 587-592. [cit: Ekström 2015]

Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförl., Diss., Stockholm 1995. [cit: Hultqvist 1995]

Kleineman, Jan, Juridisk metodlära, (red: Korling, Fredric och Zamboni, Mauro), 1:a upplagan, Studentlitteratur, Lund 2013. [cit: Kleineman 2013]

Kleerup, Jan och Rydin, Urban, Fastigheten och skatten, FAR akademi, Stockholm 2016. [cit: Kleerup och Rydin 2016]

Krzymowska, Adriana, Skattepliktiga överlåtelser i inkomstslaget kapital, Jure, Diss., Stockholm 2018. [cit: Krzymowska 2018]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendar, Teresa, Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt, del 1 och 2, 16:e upplagan, Studentlitteratur, Lund 2017. [cit: Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, och Simon-Almendar 2017]

Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, 7:e upplagan, Iusté, Uppsala 2014. [cit: Lehrberg 2014]

Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem: företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, Juristförl., Diss., Stockholm 1986. [cit: Melz 1986]

Nilsson, Peter, Beräkning av anskaffningsvärdet - idag och i framtiden, Skattenytt 2006 s. 626-637. [cit: Nilsson 2006]

Nilsson, Peter, Kattrumpan består – ännu ett tag, SvSkT 2015:5, s. 593-606. [cit: Nilsson 2015]

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

Nilsson, Peter och Rydin, Urban, Generationsskifte i enskild näringsverksamhet - särskilt om överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond m.m., Skattenytt 2005 s. 588-600. [cit: Nilsson och Rydin, periodiseringsfonder och expansionsfond, 2005]

Nilsson, Peter, Rommerud, Maria, Rydin, Urban, Silfverberg, Christer och Stenman, Olle, Generationsskiften och blandade fång: en praktisk handledning, 4:e upplagan, Wolters Kluwer, Stockholm 2016. [cit: Nilsson, Rommerud, Rydin, Silfverberg och Stenman 2016]

Näsbrandt, Hans, Hur Kattrumpan påverkas av Högsta domstolens avgörande om stämpelskatt, SvSkT 2014:2, s. 169-172. [cit: Näsbrandt 2014]

- Näsbrandt, Hans, Stopplagstiftning för Katrumpan, SvSkT 2016:9-10, s. 597-599. [cit: Näsbrandt 2016]
- Peczenik, Aleksander, Rätten och förnuftet: en lärobok i allmän rättslära, Norstedt, Stockholm 1986. [cit: Peczenik 1986]
- Pelin, Lars, Överlåtelse av företag: med särskild inriktning på generationsskifte : en skatterättslig studie, Juristförl., Lund 1993. [cit: Pelin 1993]
- Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Juristförl., Diss., Stockholm 1997. [cit: Österman 1997]
- Påhlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014 s. 554-570. [cit: Påhlsson 2014]
- Rydin, Urban, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet - arbetsinkomst eller kapitalinkomst?, Juristförl., Diss., Lund 2003. [cit: Rydin 2003]
- Rydin, Urban och Nilsson, Peter, Vindkraftsproduktion – skattegynnad eller missgynnad?, SvSkT 2011:2, s. 141-156. [cit: Rydin och Nilsson 2011]
- Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation, 3:e upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 2015. [cit: Sandgren 2015]
- Silfverberg, Christer, Blandade överlåtelser av näringsfastigheter till aktiebolag, Skattenytt 2005 s. 495-506. [cit: Silfverberg 2005]
- Silfverberg, Christer, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, Juristförl., Diss., Stockholm 1992. [cit: Silfverberg 1992]
- Tjernberg, Mats, Periodiseringsfonder och andra obeskattade reserver, Iustus, Uppsala 2004. [cit: Tjernberg 2004]
- Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, 1:a upplagan, Iustus, Uppsala 2018. [cit: Tjernberg 2018]
- Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, 1:a upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 2002. [cit: Wiman 2002]

Elektroniska källor

Holstad, Per, Karnov lagkommentar till Inkomstskattelagen (1999:1229) 44 kap. 3 §, hämtad 13 maj från:

https://pro.karnovgroup.se/document/530670/22#SFS1999-1229_K44_P3

[cit: Karnov lagkommentar till 44 kap. 3 §]

Nilsson, Peter, Karnov lagkommentar till Inkomstskattelagen (1999:1229) 19 kap. 2 §, hämtad 13 maj från:

https://pro.karnovgroup.se/document/530670/9#SFS1999-1229_K19_P2

[cit: Karnov lagkommentar till 19 kap. 2 §]

Nilsson, Peter, Karnov lagkommentar till Inkomstskattelagen (1999:1229) 19 kap. 4 §, hämtad 13 maj från:

https://pro.karnovgroup.se/document/530670/9#SFS1999-1229_K19_P4

[cit: Karnov lagkommentar till 19 kap. 4 §]

Nilsson, Peter, Karnov lagkommentar till Inkomstskattelagen (1999:1229) 19 kap. 11 §, hämtad 13 maj från:

https://pro.karnovgroup.se/document/530670/9#SFS1999-1229_K19_P11

[cit: Karnov lagkommentar till 19 kap. 11 §]

Sjöblom, Hases Per, Karnov lagkommentar till Inkomstskattelagen (1999:1229) 26 kap. 2 §, hämtad 13 maj från:

https://pro.karnovgroup.se/document/530670/13#SFS1999-1229_K26_P2

[cit: Karnov lagkommentar till 26 kap. 2 §]

Sjöblom, Hases Per, Karnov lagkommentar till Inkomstskattelagen (1999:1229) 45 kap. 10 §, hämtad 13 maj från:

https://pro.karnovgroup.se/document/530670/23#SFS1999-1229_K45_P10

[cit: Karnov lagkommentar till 45 kap. 10 §]

Skatteverkets information avseende överföring av periodiseringsfond, hämtad 22 maj från:

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/startaochdrivaforetag/enskildnaringsverksamhet/periodiseringsfond.4.361dc8c15312eff6fd2b8f2.html>

[cit: Skatteverkets krav för överföring av periodiseringsfond]

Skatteverkets ställningstagande, Dnr: 131 330749-12/111, ”Kapitalvinst - har förvärv av fastighet skett genom köp eller testamente?”, hämtad 22 maj från:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/1988.html?date=2012-06-11>

[cit: Skatteverkets ställningstagande ”Kapitalvinst - har förvärv av fastighet skett genom köp eller testamente?”]

Skatteverkets vägledning angående byggnadsinventarier, hämtad 21 maj från:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.1/329632.html>

[cit: Skatteverkets vägledning angående byggnadsinventarier]

Skatteverkets vägledning angående markinventarier, hämtad 21 maj från:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/330994.html>
[cit: Skatteverkets vägledning angående markinventarier]

Övriga källor

Remissvar till Fi2016/03848/S1, Näringslivets skattedelegation.
[cit: NSD remissvar]

Lagrådsyttrande till över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen
(1999:1229), Lagrådet Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2017-02-15.
[cit: Lagrådets yttrande]

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1967 s. 114

NJA 1968 s. 151 (3)

NJA 2013 s. 886

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1943 ref. 9

RÅ 1950 ref. 33 (II)

RÅ 1957 Fi 730

RN 1959 4:10

RÅ 1969 ref. 32

RÅ 1969 ref. 62

RÅ 81 1:29

RÅ 1982 Aa 69

RÅ 1983 1:34

RÅ 1984 Aa 14

RÅ 85 1:51

RÅ 86 1:69

RÅ 1987 ref. 118

RÅ 1988 ref. 22

RÅ 1990 not 396

RÅ 1993 ref. 43(I) och (II)

RÅ 2001 ref. 2

RÅ 2003 not 104

RÅ 2004 ref. 42

RÅ 2004 ref. 94

RÅ 2007 ref. 51

RÅ 2007 ref. 81

RÅ 2008 ref. 84

RÅ 2009 ref. 85

HFD 2012 not. 74

HFD 2013 not. 40

HFD 2015 not. 45 och 46

HFD 2015 ref. 48 (I) och (II)

HFD mål nr 6020-15, meddelad den 1 mars 2016

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7802-04, dom meddelad den 12 maj 2006

Skatterättsnämndens förhandsbesked

SRN 101-08/D