Anmälare: Professor Göran Englund

Bok: Magnus Carlsson — Christer Silfverberg

Generationsskiften och blandade fång.

Norstedts förlag 1988

Carlsson och Silfverberg tar i sin bok till samlad behandling upp ett av skatterättens mera besvärliga komplex av problem, nämligen gåva mot partiellt vederlag. Sådant kan lämnas i skilda former såsom kontanter, bytesegendom, skuldreverser och övertagande av skulder. Även sådana fall, där givaren förbehåller sig nyttjanderätt eller annan förmån av den bortgivna egendomen, tages om än i mera begränsad omfattning upp till diskussion.

Frågor angående klassificering och värdeberäkning av blandade fång uppkommer ej endast vid gåvobeskattningen. Också vid inkomstbeskattning — i de flesta fall beträffande realisationsvinster — och stämpelbeskattning måste de uppmärkas. Detsamma gäller vid tillämpningen av den sedan några år gällande skatten på omsättning av vissa värdepapper.

Eftersom nu författarna som vederlagsfång behandlar också de fall där givare förbehåller sig rätt till nyttjande eller avkomst, skulle därtill den löpande inkomstbeskattningen kunnat vara av intresse. Spörsmål uppkommer nämligen ej sällan här om givaren eller om gåvotagaren skall påföras den intäkt, som den årliga förmånen utgör. Problemen får emellertid anses ligga något i periferin av det valda ämnesområdet, vilket kan antagas vara förklaringen till att de lämnats därhän.

Vid klassificeringen av de blandade fången tillämpas i svensk rätt två skilda principer. Så gäller vid stämpelbeskattningen huvudsaklighetsprincipen. Den har här givits den innebörden att om vid ett som gåva betecknat fastighetsförvärv vederlaget är lägre än 85 procent av fastighetens taxeringsvärde skall hela förvärvet behandlas som gåva och alls icke träffas av skatten ifråga. I annat fall beskattas utan något avdrag hela den förvärvade egendomens värde. Ett sådant förfarande kan användas därför att stämpelskattesatsen är relativt ringa. Vid gåvobeskattningen måste man däremot använda sig av den mera komplicerade uppdelningsprincipen, d v s man bedömer hur stor del av fånget som har karaktären av gåva och endast denna del tages till beskattning.

Då gäller beskattning av realisationsvinst tillämpas huvudsaklighets-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:27

principen för fastigheter och uppdelningsprincipen för lös egendom. Att den förstnämnda principen kan komma till användning vid inkomstbeskattningen med dess höga skattesatser beror på att den övergripande normen är kontinuitet vid beskattningen. Vid köp beskattas överlåtaren och ersättningen blir nytt ingångsvärde för förvärvaren medan vid gåva, vilken inte utlöser någon beskattning, gåvotagaren sättes in i givarens beskattningssituation.

Svårigheter såväl vid fångets klassificering som dess beskattning uppkommer ej sällan med avseende å värderingen. Detta gäller ej endast den överlåtna tillgången utan även själva vederlaget. Stort utrymme ägnar författarna de fall där förvärvarna som vederlag ställer ut skuldreverser. Sådana kan löpa med ränta eller vara räntefria. Vid gåvobeskattningen skall enligt 23 § C AGL räntelöpande revers värderas till sitt nominella belopp. I de till AGL knutna värderingstabellerna använder man sig av en ränta på fem procent. Frågan uppkommer om man med avseende å vederlagsreverser skall använda sig av det nominella beloppet även om räntan är väsentligt lägre. I fallet NJA 1984 s 912 har HD godtagit att en revers med tre procents ränta fick avräknas med sitt nominella belopp men av beslutsmotiveringen att döma torde det finnas en nedre gräns. Författarna rekommenderar att en viss försiktighet bör iakttagas vid tolkningen av 1984 års fall (s 34).

Även då det gäller realisationsvinstbeskattning uppkommer problem med avseende å räntefrågan. Någon motsvarighet till femprocentsschablonen finns inte här. Beträffande räntefri revers har RegR i fallet RÅ 1987 ref 102 vid diskonteringen använt sig av den ränta, som kunde antagas gälla på marknaden. Något fall med lågräntabel revers hade ännu inte varit uppe till bedömning då boken publicerades. Författarnas mening synes emellertid vara att en marknadsvärdering även här kan komma ifråga (s 51 f). I ett förhandsbeskedsärende har nu ett avgörande kommit (RegR:s dom 1988-12-07). Fråga var om försäljning av aktier mot reverser, vilka skulle löpa med 6-7 procents ränta. De skulle förfalla till betalning efter fem år. (En andra fråga gällde rätten till förlustavdrag vid en senare avyttring av reverserna.) Domstolen fann i likhet med riksskatteverkets rättsnämnd att reversernas verkliga värden påtagligt skulle understiga de nominella, varför i likhet med vad som skedde i 1987 års fall deras marknadsvärden skulle räknas fram med hjälp av en marknadsränta.

Då det gäller övertagande av inteckningsskulder uppkommer ej sällan problem med avseende å fråga om själva övergången av betalningsansvaret. Vanligen löper dylika skulder med ränta. En fråga, som författarna ej går närmare in på, är om även sådana skulder skulle kunna tänkas bli värderade med hänsyn till förmånliga eller oförmånliga räntevillkor. Rättsfall saknas i frågan. Är avvikelsen från gällande marknadsränta alldeles påtaglig, synes det ej kunna uteslutas att även här en marknadsvärdering av skulden kommer att göras.

Blandade fång kan även föreligga vid bodelning och arvskifte. I ett särskilt kapitel redogör författarna för de skatterättsliga problem, som kan uppkomma i dessa sammanhang. Genomgången är här av mera summarisk karaktär. De situationer, som kan uppkomma i samband med testamente,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:27

berörs alls icke. Relativt kortfattad är även redogörelsen i kapitlet om gåvor, vilka lämnas på villkor att vederlag skall lämnas till annan än givaren.

Carlsson och Silfverberg har uppmärksammat ett antal frågor, som tidigare inte alls eller endast helt ytligt behandlats i den svenska doktrinen. I några fall rör det sig om situationer, där grunder för några mera bestämda ställningstaganden knappast föreligger. Författarna visar också i regel tillbörlig försiktighet i sina ställningstaganden. Jag skall i denna anmälan begränsa mig till två enligt min mening särskilt intressanta frågor. Den ena gäller inkomstskattesituationen vid gåva av direktägt företag och den andra beräkning av innehavstiden för gåvotagare vid tilllämpning av lagen om ackumulerad inkomst.

Huvudprincipen vid överlåtelse av företagstillgångar är att om dessa bortskänkes separat skall saluvärdet beskattas som uttag medan en överlåtelse i samband med företaget i dess helhet ej skall föranleda någon beskattning. Ur lagens bestämmelser om ingångsvärden för inventarier (anv 29 § p 4 KL) kan man resonemangsvis sluta sig till att givaren skall behandlas på detta sätt. Tanken bakom det skiljaktiga förfarandet framgår tyvärr inte av lagens förarbeten. För egen del har jag antagit den vara att gåva inte ger givaren någon förmåga att betala skatt. Kontinuiteten i beskattningen söker man därför i första hand upprätthålla genom att gåvotagaren sätts in i givarens beskattningsläge. Med vid utbrytning av separata tillgångar är detta i regel inte möjligt, varför man i dessa fall måste beskatta givaren för uttaget (se Englund, SvSkT 1961 s 198 ff).

Mot den bakgrunden skulle jag vilja hävda att frågan om den ena eller den andra metoden skall användas får bedömas med hänsyn till själva gåvans sammansättning. Framgår det av denna att gåvotagaren förvärvat vad som kan betraktas som en funktionsduglig förvärvskälla, skall givaren inte beskattas. Därmed torde inget hinder föreligga mot att givare utan någon mera omfattande beskattningskonsekvens än uttagsbeskattning skulle vid gåva av rörelse eller jordbruk kunna för egen del behålla en eller annan i driftssammanhang mindre väsentlig tillgång. Det avgörande är om det av gåvans sammansättning kan utläsas att gåvotagaren genom gåvans mottagande blir att betrakta som rörelseidkare eller jordbrukare.

Därför undrar jag om inte författarna dragit en alltför långt gående slutsats, då de i exempel 2 på s 84 säger att en givare, som vid gåva av hela sitt företag behåller en i denna ingående personbil, skall inkomstbeskattas för skillnaden mellan tillgångarnas marknadsvärden och deras bokförda värden. Under alla förhållanden menar jag att de för några år sedan tillkomna gåvoskatterättsliga bestämmelserna om särbehandling av förbehållsgåvor och den anmärkningsvärt hårda praxis, som HD utbildat i detta sammanhang, inte kan vara av någon relevans vid bedömningen av de inkomstskatterättsliga frågorna (se s 78).

Vid gåva av företag torde det vanliga vara att gåvotagaren övertager även skulder i företaget. Frågan om gåva eller köp här skall anses föreligga får bedömas med utgångspunkt från huvudsaklighetsprincipen, d v s gåva skall föreligga om företagstillgångarnas sammanlagda värde överstiger summan av de övertagna skulderna. Men

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:27

en oklar fråga är hur tillgångarns värden skall bestämmas. Författarna hänvisar här till avgörandet i fallet RSV/FB Dt 1985:6. Fråga var om en byggmästare, som ville överlåta sin rörelse till sina fem barn. Barnen skulle därvid övertaga även företagets skulder. Summan av dessa översteg efter beaktande av gjorda nedskrivningar tillgångarnas bokförda värden. Men fastigheternas sammanlagda taxeringsvärden var högre än skulderna. Fråga ställdes om överlåtelse kunde ske utan beskattningskonsekvens för givaren. RSV:s rättsnämnd uttalade att med hänsyn till storleken av de sammanlagda taxeringsvärdena överlåtelsen i dess helhet skulle i inkomstskattehänseende utgöra gåva. RegR gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

1985 års fall är speciellt i det avseendet att omsättningstillgångarna var fastigheter. Författarna vill inte utesluta — men det verkar som om de inte finner det sannolikt — att denna omständighet varit avgörande för att man i likhet med vad som gäller vid realisationsvinstbeskattningen låtit huvudsaklighetsprincipen bli tillämplig. För egen del finner jag det osannolikt att uppdelningsprincipen i något fall skall komma till användning vid överlåtelse av hel förvärvskälla. Den väsentliga frågan finner jag vara vilka slutsatser angående värdeberäkningen, som kan dragas av 1985 års fall. Det intressanta är att man ej låtit de bokförda värdena bli utslagsgivande. Detta tyder på — försiktighet måste dock visas vid tolkningen av detta förhandsbesked — att man vid klassificeringen av överlåtelsen skall söka en annan utgångspunkt för bedömningen och i så fall torde i varje fall för andra företag än sådana som omsätter fastigheter valet av marknadsvärden ligga närmast till hands (att döma av ett uttalande å s. 78 tycks detta också vara författarnas mening). Möjligen bör man av 1985 års avgörande draga den slutsatsen att man även med avseende å anläggningsfastighet skall sätta likhetstecken mellan taxeringsvärden och marknadsvärden. Men vid en närmare granskning av förhandsbeskedet kan man inte utesluta att rättsnämnden genom att hänvisa till taxeringsvärdena endast velat markera att det stått klart att marknadsvärdena å företagets tillgångar med betryggande marginal överstigit skulderna. En oklarhet föreligger med avseende å den frågan.

En annan fråga, som författarna ställer, är hur man skall förfara om gåvotagaren lämnar ett annat vederlag än övertagande av betalningsansvar för skulder i företaget (vanligare torde dock vara att man både övertaget skulder och lämnar ett kompletterande vederlag). De finner att även här övervägande skäl talar för att huvudsakliglhetsprincipen skall komma till användning. Överraskande är emellertid att de i detta fall menar att vid fångets klassificering en jämförelse skall göras mellan vederlagets storlek å ena sidan och tillgångarnas *bokförda värden* å den andra (s.79). Någon närmare motivering för ställningstagandet lämnas inte. För min del anser jag det svårt att finna något vägande skäl för att man i förevarande sammanhang skall göra någon skillnad mellan fallen med skuldövertagande och de där vederlag utgår i annan form.

En situation, som inte närmare behandlats, är den där kontrahenterna själva gör en uppdelning, d v s mottagaren lämnar fullt vederlag för viss tillgång, exempelvis en rörelsefastighet,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:27

medan rörelseegendomen i övrigt överföres utan ersättning. Med hänsyn till gåvobeskattningen genomföres en sådan transaktion vanligen på det sättet att fastigheten överföres vid ett tidigare tillfälle, varefter överlåtaren hyr den fram till gåvotillfället. Men vad inträffar om överlåtelserna sker i ett sammanhang? Är det här möjligt att få gåvotillgångarna överförda utan någon beskattningskonsekvens för givaren? Eftersom det totala förvärvet gäller en hel förvärvskälla, skulle det inte föreligga någon svårighet att upprätthålla beskattningens kontinuitet genom att låta gåvotagaren beträffande de skänkta tillgångarna träda in i givarens beskattningssituation. Men vid en objektiv tolkning av den ovan angivna bestämmelsen i anv. 29 § p. 4 KL skulle det kunna synas tveksamt om man kan förfara på detta sätt. Gåvotagaren har ju förvärvat endast en del av rörelsen genom annat fång än köp. Men bestämmelsen skall nog inte tolkas så restriktivt. Avgörandet i fallet RÅ 1974 A 921 (kontantdeklarerat jordbruk) ger visst stöd för den uppfattningen. Fråga var om blandat fång av här diskuterat slag och det accepterades att omsättningstillgångar överfördes till gåvotagaren utan beskattningskonsekvens för givaren (se även Englund, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv s 167 ff).

En annan mycket intressant fråga, som tagits upp, är om vid tillämpningen av lagen om ackumulerad inkomst arvinge och gåvotagare kan få tillgodoräkna sig även den tidigare ägarens innehavstid. Författarna åberopar som stöd för en sådan tolkning ett departementschefsuttalande, som gjordes då lagen utvidgades till att gälla realisationsvinst å vissa aktier och andelar. De menar att detta uttalande bör tillmätas stor betydelse "vid tolkningen av åtminstone de fall de direkt tar sikte på", d v s realisationsvinster. För egen del vill jag bestämt hävda att uttalandet under inga förhållanden kan gälla några andra fall.

Då det gäller tolkningen av texten till lagen om ackumulerad inkomst föreligger en viss oklarhet. Visserligen sägs i 1 § att inkomsten skall fördelas på det antal år till vilka den hänför sig. Det skulle därför kunna göras gällande att där vid vederlagsfritt förvärv mottagaren satts in i den tidigare innehavarens beskattningsläge, inkomsten kan anses vara hänförlig även till tiden för dennes innehav. Men om vi nu inledningsvis bortser från realisationsvinstfallen framgår det tydligt av bestämmelserna i anvisningarna till samma paragraf att begreppet innehavstid ej skall uppfattas på detta sätt. Det sägs uttryckligen att inkomsten skall hänföra sig till det antal år den *skattskyldige* innehaft den avyttrade egendomen. Beträffande jordbruk och rörelse uttalas att inkomsten skall anses hänförlig till det antal år den skattskyldige bedrivit jordbruket och rörelsen men ett undantag görs där make övertagit förvärvskälla från andre maken. I slutet av anvisningspunkt 1 görs ytterligare det undantaget att den avlidne och dödsboet skall anses som en och samma skattskyldig. De båda sist nämnda bestämmelserna skulle ju vara överflödiga om vi för vederlagsfria förvärv haft en huvudregel enligt vilken tiden skulle räknas tillbaka till den tidigare ägarens innehav.

Även beträffande realisationsvinster sägs uttryckligen i anv 1 § p 1 att den *skattskyldiges* innehav skall vara avgörande. Men vid tolkningen av denna till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:27

synes klara lagtext kommer även bestämmelsen i 35 § 2 mom st 3 KL in i bilden. Där sägs: "Har avyttrad fastighet förvärvats av den skattskyldige genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som inte är jämförligt med köp eller byte, anses fastigheten förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan". Enligt 35 § 3 mom st 5 KL skall detsamma gälla vid överlåtelse av aktier och därmed jämförliga tillgångar. Med avseende å lagen om ackumulerad inkomst kan bestämmelserna så tolkas att begreppet innehavstid skall givas en annan innebörd beträffande realisationsvinster än då det gäller övriga inkomster (jfr avfattningen i anv 29 § p 4 KL av en motsvarande bestämmelse om rörelseinventarier efter vederlagsfritt fång av hel förvärvskälla).

Vilken ledning i förevarande fråga lämnar då lagens förarbeten? 1951 års lag — som vid sin tillkomst icke omfattade realisationsvinster — var i sin ursprungliga avfattning oklar angående innehavstiden. Det sades endast att inkomsten skulle fördelas på det antal år till vilka den hänför sig. Motsvarighet till de anvisningsbestämmelser som ovan återgivits saknades. Av lagmotiven kan inget utläsas angående de benefika förvärven (se SOU 1949:9 och prop 1951:170).

Efter en översyn av lagen tillkom — bortsett från att denna fortfarande ej omfattade realisationsvinster — 1962 de anvisningsbestämmelser som ovan angivits. I motiveringen uppehåller man sig särskilt vid arvsfallen. Det framgår helt klart att arvinge ej skall få tillgodoräkna sig dödsboets och den avlidnes innehavstid (se SOU 1961:56 s 114 f och prop 114/1962 s 92 ff). Även det undantag som görs, där make övertagit företag från andre maken, diskuteras i lagmotiven (se SOU 1961:56 s 116 f och prop 114/1962 s 93 f). Bland annat nämnes i betänkandet läget efter livstidsöverföring mellan makar. Om nu grundsynen varit att mottagare av vederlagsfritt förvärv skulle äga tillgodoräkna sig den tidigare ägarens innehav, hade som ovan påpekats det särskilda undantaget för makar varit obehövligt.

När handelbolagsregeln 1966 infördes för äldre dödsbon, gjorde departementschefen beträffande arvsfallen en alldeles klar markering. Han slog fast att eftersom efter skifte dödsbodelägare förlorar rätten att tillgodoräkna sig dödsboets och den avlidnes innehavstid, borde någon sådan rätt ej heller tillkomma delägare efter det att handelsbolagsregeln börjar tillämpas å oskiftat dödsbo (prop 1966:85 s 93).

Men i samband med tillkomsten av den tidsobegränsade aktievinstbeskattningen gjorde departementschefen ett uttalande i motsatt riktning. Till grund för propositionen låg aktievinstutredningens förslag (SOU 1966:72). Utredningen hade avvisat tanken på att aktievinster skulle kunna behandlas som ackumulerad inkomst. Något förslag till ändring av lagen om ackumulerad inkomst hade därför inte lagts fram. Ett antal remissinstanser, bl a näringslivets skattedelegation, var emellertid av en annan uppfattning och ansåg att lagen borde göras tillämplig även å dessa fall (prop 1966:90 s 88f). Departementschefen fann det skäligt att låta lagen omfatta även aktier och andelar i fåmansföretag och uttalade i samband därmed att vinsten borde anses vara intjänad under den tid vederbörande innehaft dessa, vilket

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:27

skulle innebära "att — om aktierna eller andelarna förvärvats genom arv eller gåva — tiden för innehavet räknas från det tidigare onerösa fånget" (prop 1966:90 s 113).

Vad som föranlett departementschefens uttalande är oklart. Förmodligen står förklaringen att finna i den bestämmelse i 35 § KL enligt vilken man efter vederlagsfritt förvärv skall gå tillbaka till närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång. Beklagligt är att detta inte tydligare markerats i texten till lagen om ackumulerad inkomst. Anvisningspunkt 1 ger ju närmast den uppfattningen att innehavstiden beträffande realisationsvinster skall beräknas på samma sätt som för de övriga inkomster, som omfattas av lagens bestämmelser.

Under alla förhållanden torde det stå klart att departementschefens uttalande i prop 1966:90 inte kan gälla andra inkomster än realisationsvinster. Men även för dessa synes en begränsning få göras. Där arvinge (eller efterlevande make) väljer metoden att avräkna 133 procent av fastighets taxeringsvärde året före dödsfallet, kan inte gärna mer än ett år av den avlidnes innehavstid tillgodoräknas arvingen. Tanken bakom denna alternativregel är ju att man fingerar ett köp vid den angivna tidpunkten (se närmare Englund, Inkomstskatteproblem vid dödsfall och skifte s 121 ff). Skulle redan dödsboet avyttra fastigheten och åberopa nämnda regel, uppkommer problemet hur man skall tillämpa bestämmelsen att den avlidne och dödsboet skall betraktas som en och samme skattskyldig. Även här synes innehavstiden få begränsas.

Carlssons och Silfverbergs bok är ett värdefullt tillskott till den svenska skattelitteraturen. Den är välskriven och tar på ett förtjänstfullt sätt upp åtskilligt som är av intresse både för praktiker och teoretiker. Den är också lättläst, vilket inte minst beror på att författarna på ett pedagogiskt skickligt sätt med hjälp av exempel belyser innehåller i huvudtexten. Nämnas bör därtill att boken innehåller två instruktiva praktikfall angående generationsskifte — det ena beträffande ett rörelsedrivande aktiebolag och det andra ett direktägt medelstort lantbruk.

Göran Englund

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:19:27