

Lagrådsremiss

Ändrade arvs- och gåvoskatteregler vid generationsskiften i företag, m.m.

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 25 september 2003

Bosse Ringholm

Hases Per Sjöblom
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Lagrådsremissen innehåller förslag till ändringar i de s.k. lättnadsreglerna. Dessa regler gäller vid arvsbeskattningen och – under vissa villkor – vid gåvobeskattningen för värderingen av företagstillgångar. För att underlätta generationsskiften föreslås att villkoren för att få använda lättnadsreglerna vid gåvobeskattningen görs mer generösa. Förslagen innebär att successiva gåvor skall godtas och att gåvotagaren skall kunna lämna ersättning till givaren utan att gå miste om skattelättnaden. Karenstiden som finns i nuvarande lättnadsregler förkortas från fem till tre år.

I lagrådsremissen föreslås vidare en ändring som gäller frågan hur ersättning som en gåvotagare lämnar i samband med en gåva skall värderas. Förslaget innebär att ersättningen – i de fall gåvoegendomens värde skall reduceras – skall reduceras på samma sätt.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 31 december 2003.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	8
4	Generationsskiften i småföretag – bakgrund och gällande rätt	9
4.1	Arvs- och gåvobeskattningen i korthet	9
4.2	Blandade överlåtelse.....	9
4.2.1	Blandade överlåtelse vid inkomstbeskattningen	9
4.2.2	Blandade överlåtelse vid gåvobeskattningen	10
4.3	Lättnadsreglerna.....	10
4.3.1	Villkoren vid gåvobeskattningen.....	11
4.3.2	Utformningen av lättnadsreglerna	12
5	Överväganden och förslag.....	13
5.1	Gåva av företag	13
5.2	Beräkning av en gåvas värde	16
5.3	Ikraftträdande	16
6	Effekter för de offentliga finanserna och för mindre företag	16
7	Författningskommentar	17
7.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	17
Bilaga 1	Utredningens författningsförslag (delar av) Bilaga 1	19
Förteckning över remissinstanserna	Bilaga 2	28

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

2 Förslag till lag om ändring lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs att 22 § 3 mom., 23 § B, 23 § F och 43 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 §

3 mom.² Ingår fast egendom enligt inkomstskattelagen (1999:1229) i en näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Vad nu har sagts gäller även sådan egendom som enligt punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt skulle anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

3 mom. Ingår fast egendom enligt inkomstskattelagen (1999:1229) i en näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Vad nu har sagts gäller även sådan egendom som enligt punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt skulle anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. *Vid tillämpningen av den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt skall vad som där sägs om rörelse och jordbruksfastighet i 1 § tredje stycket sista meningen, första, sjunde samt åttonde styckena i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ gälla sådan rörelse som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen.*

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första stycket skall som taxeringsvärde anses det värde som enligt 1 eller 2 mom. skall ligga till grund för beräkning av arvsskatt.

23 §

B.³ Aktier som är inregistrerade vid inländsk börs eller noteras på utländsk börs, andelar i värdepappersfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857.

² Senaste lydelse 1999:1233.

³ Senaste lydelse 1999:1233.

kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

Aktier som inte är av det slag som avses i första stycket men som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30 procent av det noterade värdet.

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är börsnoterade eller föremål för sådan notering som avses i andra stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade, skall de icke noterade aktierna tas upp till samma värde som de noterade aktier som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena bedöms att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället priset vid en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första–tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet beräknas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i *punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt* – tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § *andra stycket* angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första–tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första–fjärde styckena.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första–tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet beräknas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i *2 kap. 24 § inkomstskattelagen* – tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § *tredje stycket* angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första–tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första–fjärde styckena.

Värdepapper som inte omfattas av bestämmelserna i första–tredje och femte styckena tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

F.⁴ Andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet skall tas upp till enligt 22 § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till vad den kan antas ha betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning, som föranletts av boets avveckling.

Vid värderingen av en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet tillämpas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i *punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt* – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt.

Vid värderingen av en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet tillämpas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229) – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

43 §⁵

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22 § med undantag av 3 mom., 23 § med undantag av F tredje stycket, 24–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

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

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan *all* givarens rätt till en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket –

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan givarens *hela* näringsverksamhet, *en verksamhetsgren* eller en *ideell andel* av en näringsverksamhet eller *en verksamhetsgren* som han äger direkt eller avser gåvan *aktie*

⁴ Senaste lydelse 1999:1233.

⁵ Senaste lydelse 1999:1233.

under förutsättning att egendomen är sådan som avses i *punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt* – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom *fem* år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

eller andel respektive del av andel av det slag som anges i 23 § B femte stycket första meningen, skall, utöver bestämmelserna i första stycket – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229) – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom tre år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Som ett förbehåll enligt tredje stycket räknas inte att givaren ställt upp ett villkor om att gåvotagaren skall utge en ersättning för gåvan.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 31 december 2003.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen tillsatte den 9 september 1999 en utredning som hade till uppgift att bl.a. se över de regler som gäller för beskattning av utdelning från och kapitalvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag samt de särskilda reglerna i arvs- och gåvoskattelagstiftningen som gäller arv och gåva av företag (dir. 1999:72). Utredningen antog namnet 3:12-utredningen.

I juni 2002 överlämnade utredningen sitt betänkande Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52). Betänkandet omfattade två delar – 1 och 2 – som behandlar 3:12-reglerna respektive generationsskiftesreglerna m.m. Utredningens lagförslag i här aktuella delar finns i *bilaga 1*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En remissammanställning avseende Del 2 Generationsskiften finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2002/2455).

Utredningens förslag i Del 1 3:12-reglerna behandlas inte i denna lagrådsremiss.

I Del 2 av betänkandet har 3:12-utredningen gjort en omfattande genomgång av reglerna i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, om värdering av olika slag av tillgångar och skulder. Utredningen föreslår ett antal inkomstskatterättsliga ändringar i syfte att underlätta generationsskiften i mindre företag. Utredningen har också föreslagit att det skall införas en möjlighet att begära förhandsbesked i gåvoskattefrågor. Värderingsfrågor i arvs- och gåvoskattelagstiftningen ingår i Egendomsskattekommitténs (dir. 2002:87) uppdrag som skall vara avslutat vid utgången av år 2003. Vad 3:12-utredningen föreslagit i den delen behandlas därför – med ett undantag – inte i lagrådsremissen. Det gäller förslaget om hur en ersättning skall värderas när den avräknas mot en gåva där endast en kvotdel av värdet är skattepliktigt. Egendomsskattekommittén skall även undersöka om det bör införas en möjlighet att begära förhandsbesked i arvsskattefrågor. Regeringen anser det mest lämpligt att behandla eventuella förändringar av möjligheterna att begära förhandsbesked när det gäller arvsskatt och gåvoskatt samtidigt. Frågan om förhandsbesked tas därför inte upp i lagrådsremissen. Regeringen avser att återkomma till förslagen i betänkandet om anpassningar av bl.a. inkomstskattereglerna.

4 Generationsskiften i småföretag – bakgrund och gällande rätt

4.1 Arvs- och gåvobeskattningen i korthet

Beskattningen av arv och gåva regleras i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL.

Enligt de civilrättsliga reglerna i ärvdabalken skall bouppteckning ske inom viss tid efter ett dödsfall. Den avlidnes tillgångar och skulder antecknas och värderas i bouppteckningen. I 11 § 1 mom. AGL föreskrivs att behållningen i dödsboet skall beräknas med ledning av bouppteckningen. Vidare gäller enligt 20 § första stycket AGL att de värden som antecknats i bouppteckningen skall ligga till grund för beskattningen om inte dessa värden avviker från de värderingsregler som finns i AGL. I praktiken sker värderingen av olika tillgångar i bouppteckningen enligt AGL:s värderingsregler. Dessa regler utgår normalt från marknadsvärdet. För viss egendom, bl.a. aktier, gäller i stället att de värderas till viss kvotdel av marknadsvärdet. Fastigheter tas enligt huvudregeln upp till taxeringsvärdet året före dödsfallet.

4.2 Blandade överlåtelser

Överlåtelse av egendom kan ske på olika sätt. Köp och byte utgör s.k. onerösa överlåtelser, dvs. överlåtelser som sker mot ersättning. Överlåtelser som sker utan motprestation i form av ersättning kallas benefika överlåtelser. Arv, gåva och bodelning är benefika överlåtelser. Av 8 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att förvärv genom arv och gåva inte är inkomstskattepliktiga. En överlåtelse som sker mot en ersättning som avsiktligt inte motsvarar egendomens fulla värde kallas en blandad överlåtelse. Det kännetecknande för en blandad överlåtelse är att den består dels av en onerös del, dels en benefik del.

4.2.1 Blandade överlåtelser vid inkomstbeskattningen

Det finns två olika metoder för hur en blandad överlåtelse skall behandlas vid inkomstbeskattningen. *Huvudsaklighetsprincipen* innebär att hela överlåtelserna behandlas på samma sätt, dvs. som gåva eller som köp. Denna princip används vid kapitalvinstbeskattningen av bl.a. fastigheter som inte är lagertillgångar. Vid överlåtelse av en fastighet som inte är lagertillgång utgår man inkomstskatterättsligt från taxeringsvärdet för överlåtelseåret och jämför detta med ersättningen. Under förutsättning att det finns en benefik avsikt och att ersättningen understiger taxeringsvärdet, ses hela överlåtelserna som en gåva. Överstiger ersättningen taxeringsvärdet är det i stället att se som ett köp.

Den andra metoden kallas *delningsprincipen* och innebär att överlåtelserna delas upp i två olika transaktioner, ett köp och en gåva. Den principen tillämpas bl.a. vid överlåtelse av aktier.

4.2.2 Blandade överlåtelse vid gåvobeskattningen

Vid gåvobeskattningen tillämpas delningsprincipen för blandade överlåtelse av all slags egendom. Av praxis framgår att vid bedömningen av om gåva föreligger skall jämförelsen mellan vederlaget och värdet på gåvan utgå från de verkliga värdena för vederlaget respektive gåvan (NJA 1986 s. 478).

Till skillnad från vad som gäller vid inkomstbeskattningen skall en blandad överlåtelse vid gåvobeskattningen ses som en enda transaktion. Delningsprincipen innebär således att skillnaden mellan gåvoegendomens värde och vederlaget skall gåvobeskattas.

När det gäller gåva av fastighet och tomträtt tas gåvoskatt ut på skillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet. Frågan om hur delningsprincipen skall tillämpas vid gåvobeskattningen vid blandad överlåtelse av aktier avgjordes av Högsta domstolen i NJA 1992 s. 808. Domstolen fann att ett vederlag som betalas för aktier noterade på OTC-listan skall avräknas mot aktiernas skattemässiga värde, dvs. 30 procent av det noterade värdet. Högsta domstolen framhöll att vid en blandad överlåtelse avseende en fastighet skall enligt fast rättspraxis gåvoskatt endast tas ut på skillnaden mellan taxeringsvärdet och vederlaget.

Vid generationsskiftet är det vanligt att ersättning för gåvan utgår i form av en vederlagsrevers. Det är ett sätt för den äldre generationen att skapa rättvisa om det finns flera barn och det bara är ett av dem som tar emot den aktuella gåvan. En förutsättning för att reversen skall godtas som avräkning från gåvan är att den utgör en reell belastning för gåvotagaren (NJA 1993 s. 533 I och II).

4.3 Lättnadsreglerna

För att underlätta generationsskiftet i familjeföretag som driver näringsverksamhet finns särskilda lättnadsregler för värdering av företagstillgångar vid arvs- och gåvobeskattningen. De bestämmelser som innehåller lättnadsreglerna finns inte i AGL utan i den numera upphävda förmögenhetsskattelagen från år 1947, (SFS 1947:577) dit AGL hänvisar. Lättnadsreglerna omfattade endast sådan verksamhet som enligt 1928 års kommunalskattelag (1928:370), KL, kunde hänföras till något av inkomstlagen rörelse och jordbruk. Denna begränsning bibehölls när inkomstskattelagen infördes och inkomstlagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet än jordbruksfastighet ersattes av inkomstlagen näringsverksamhet. Lättnadsreglerna omfattar därför bara sådan näringsverksamhet som skulle hänförts till jordbruksfastighet och rörelse. Näringsverksamhet i form av fastighetsförvaltning – som enligt KL:s indelning hänfördes till inkomstlagen ”annan fastighet än jordbruksfastighet” – omfattas inte. Lättnadsreglerna gäller både vid enskilt driven verksamhet och vid verksamhet genom juridisk person. Däremot är de inte tillämpliga om verksamheten drivs i ett aktiebolag som är marknadsnoterat.

Särskilda regler för arvs- och förmögenhetsbeskattningen av små och medelstora företag infördes första gången år 1970 (prop. 1970:71, bet. BeU 1970:41, rskr. 1970:231, SFS 1970:174). Reglerna var provisoriska

och ersattes år 1974 med nya regler för värdering av vissa tillgångar i jordbruk, skogsbruk och rörelse, s.k. substansvärdering (prop. 1974:98, bet. SkU 1974:38, rskr. 1974:259, SFS 1974:312).

Efter förslag av en arbetsgrupp inom Företagsskatteberedningen (Ds Fi 1974:12) utvidgades reglerna senare samma år till att omfatta även gåvobeskattningen av företagen (prop. 1974:185, bet. SkU 1974:65, rskr. 1974:406, SFS 1974:1053). Bakgrunden var bl.a. den att kritik riktats mot att skatteuttaget vid arv var betydligt lägre än vid gåva, vilket försvårade generationsskiften under givarens livstid. Ändringen att göra lättnadsreglerna tillämpliga också vid gåva kombinerades med ett antal villkor som skulle säkerställa att situationen vid gåva skulle bli så lik den vid arv som möjligt. Givaren skulle därför inte kunna föra över egendomen till nästa generation och samtidigt behålla det reella ansvaret och inflytandet.

4.3.1 Villkoren vid gåvobeskattningen

Villkoren för att lättnadsreglerna skall vara tillämpliga vid gåva finns i 43 § andra stycket AGL. Det finns en omfattande praxis som behandlar innebörden av de olika villkoren.

4.3.1.1 Gåvan skall ha lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan

Förbehåll om att givaren skall vara kvar som verkställande direktör eller styrelseledamot i företaget är enligt förarbetena ett otillåtet förbehåll. Om anställningsförhållandet inte är ett villkor för gåvan och om lönen bestäms med utgångspunkt i marknadsmässiga förhållanden är dock lättnadsreglerna tillämpliga (prop. 1974:185 s. 18). Vid generationsskiften är det som tidigare nämnts vanligt att gåvan förenas med villkor om ersättning i form av bl.a. revers till givaren. Ett sådant villkor utesluter emellertid enligt praxis tillämpningen av lättnadsreglerna (NJA 1986 s. 721 I).

4.3.1.2 Gåvan skall avse all givarens rätt

Villkoret att gåvan måste avse all givarens rätt innebär bl.a. att en överlåtelse av ett aktiebolag måste omfatta givarens samtliga aktier för att omfattas av lättnadsreglerna (NJA 1982 s. 493 I). I ett fall där en jordbruksfastighet överläts i ideella andelar till två barn och övriga rörelsetillgångar därefter överläts till endast ett av barnen ansågs lättnadsreglerna inte vara tillämpliga (NJA 1986 s. 721 II).

4.3.1.3 Tidsregeln

Tidsregeln innebär att gåvotagaren inte får sälja eller ge bort eller på liknande sätt överlåta hela eller en väsentlig del av gåvoegendomen inom en femårsperiod. Gåvotagaren måste alltså fortsätta driva företaget under denna period. Med väsentlig del avses enligt förarbetena minst 40

procent av egendomen. Om gåvotagaren har överlåtit mer än 40 procent skall värderingen ske enligt de vanliga reglerna i AGL som gäller för de aktuella tillgångarna.

Det har diskuterats vad som avses med lydelsen i 43 § andra stycket AGL, att ”ny gåva anses föreligga varmed den ursprungliga gåvan nedsatts”. I NJA 1995 s. 563 har Högsta domstolen prövat frågan om hur en aktiepost skall värderas efter det att lättnadsregeln underkänts på grund av att gåvotagarna avhändert sig sina aktieposter inom fem år från det att gåvorna fullbordades. Gåvotagarna hävdade i skatteärendet att gåvornas värde skulle bestämmas till återstående 70 procent av substansvärdet medan skattemyndigheten ansåg att värdering skulle ske enligt bestämmelserna i 23 § B AGL, dvs. till det värde som kunde påräknas vid en försäljning under normala förhållanden. Högsta domstolen fann att syftet med lättnadsreglerna medför att vid en försäljning inom femårsperioden skall den nya gåvan beskattas så att slutresultatet blir i princip detsamma som om dessa regler aldrig hade varit tillämpliga, dvs. aktiernas marknadsvärde skall enligt huvudregeln läggas till grund för beskattningen.

En frågeställning som kan aktualiseras i samband med tillämpningen av femårsregeln är om en omstrukturering kan godtas inom karenstiden. Byte av företagsform uteslöt inte tillämpningen av lättnadsreglerna i NJA 2002 s. 431. Makar erhöll andelar i ett handelsbolag i gåva av hustruns far. Inför gåvotillfället ägde givaren tio procent av bolaget och makarna ägde resten av bolaget. Sedan makarna erhållit gåvan förde de över verksamheten i handelsbolaget till ett av dem helägt aktiebolag. I beslutet betonades att makarna skulle fortsätta verksamheten i företaget på samma sätt som före gåvan.

I ett hovrättsavgörande hade en byggmästare överlåtit hela sin enskilt bedrivna byggnads- och fastighetsrörelse i gåva till ett aktiebolag ägt av närstående. Lättnadsreglerna tillämpades vid värderingen. Bolaget överlät samma år fyra av fastigheterna belägna på annan ort, motsvarande cirka 46 procent av de genom gåvan erhållna tillgångarna. Syftet uppgavs vara att koncentrera verksamheten till en annan ort. Två nya fastigheter förvärvades på den nya orten. Hovrätten ansåg inte att överlåtelserna innebar att lättnaden gick förlorad. Förändringarna ansågs utgöra ett naturligt led i bolagets verksamhet. Hovrätten anförde att det torde ha varit lagstiftarens avsikt att göra det möjligt för en sund och samhällsnyttig verksamhet att leva vidare på de villkor som samhällsutvecklingen kräver (Göta Hovrätts beslut den 17 januari 2001, mål ÖA 1094-99).

4.3.2 Utformningen av lättnadsreglerna

Lättnadsreglerna fick sin principiella utformning år 1977 (prop. 1977/78:40 bil. 3, bet. SkU 1977/78:19, rskr. 1977/78:111, SFS 1977:1173 och 1174). Reglerna som gäller både vid arv och gåva innebär att man i ett första steg fastställer ett substansvärde av den förmögenhet som lagts ner i ett småföretags rörelse, jordbruk eller skogsbruk och därefter reducerar värdet till 30 procent.

Om lättnadsreglerna inte skall tillämpas vid värderingen av företagstillgångar skall marknadsvärdet ligga till grund för beskattningen.

För att lindra effekterna av de främst på jordbruksfastigheter starkt höjda taxeringsvärdena vid 1981 års allmänna fastighetstaxering genomfördes våren 1981 vissa ändringar i 1977 års lättnadsregler (prop. 1980/81:193, bet. 1980/81:SkU61, SFS 1981:634). Ändringarna innebar att reglerna utvidgades till att även omfatta fastigheter som inte utgjorde rörelsetillgångar i skatterättslig mening men som ändå ingick eller hade nära samband med den näringsverksamhet som bedrevs. Bostadsbyggnader på jordbruksfastigheter skulle få ingå i företagsförmögenheten endast om de användes som bostad för anställda.

Under våren 1982 utvidgades lättnadsreglerna till att omfatta alla icke börsnoterade företag (prop. 1981/82:191, bet. 1981/82:SkU65, SFS 1982:338).

5 Överväganden och förslag

5.1 Gåva av företag

Regeringens förslag: Fastighetsförvaltande verksamhet skall omfattas av lättnadsreglerna. Successiva gåvor skall godtas. Gåvotagaren skall kunna lämna ersättning utan att gå miste om skattelättnaden. Den s.k. femårsregeln blir en treårsregel.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är positiva till utredningens förslag att utvidga möjligheterna att tillämpa lättnadsreglerna vid gåva av näringsverksamhet. *Landsorganisationen (LO)* påpekar att det är viktigt att beskattningen av förmögenhet vid arv och gåva sker på ett likformigt sätt oavsett om förmögenheten ligger i ett företag eller inte. Några remissinstanser, *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet*, *Näringslivets skattedelegation*, *Svenska Revisorsamfundet SRS* och *Fastighetsägarna Sverige* anser att fler av de villkor som nu är otillåtna bör godkännas, bl.a. bör den äldre generationen kunna behålla ledande befattningar i företaget vid successiva gåvor. *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* anför att omstruktureringar inom gåvan under spärrtiden inte bör bryta lättnaden.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen delar utredningens uppfattning att den nuvarande principiella utformningen av de s.k. lättnadsreglerna vid arvs- och gåvobeskattningen inte skall ändras. Förändringar bör därför vidtas inom ramen för det nuvarande regelverket. Systemet med en reduktion av värdet på företagsegendom till 30 procent bör behållas.

Vid inkomstbeskattningen innebär innehav av näringsfastighet alltid att ägaren anses bedriva näringsverksamhet (13 kap. 1 § andra stycket IL). Vid förmögenhetsbeskattningen behandlas fastighetsförvaltning som

arbetande kapital och är därför undantaget från beskattning. Av likformighetsskäl bör därför, som utredningen föreslagit, fastighetsförvaltande verksamhet även vid arvs- och gåvobeskattningen behandlas på samma sätt som annan näringsverksamhet och således omfattas av lättnadsreglerna.

De bedömningar och förslag som redovisas beträffande villkoren som gäller vid gåvobeskattningen innebär en modernisering av det gällande regelverket med avsikt att underlätta generationsskiften.

Successiva gåvor

Det finns ett stort behov av att införa en möjlighet att överlåta delar av en näringsverksamhet utan att gåvotagaren går miste om gåvoskattelättnaden. Många av de invändningar som tidigare anförts mot rätten att överföra en del av företagstillgångarna utan att förlora möjligheten att tillämpa lättnadsreglerna är inte längre aktuella på samma sätt som tidigare. Det tas – som redan nämnts – inte ut någon förmögenhetsskatt på arbetande kapital varför något skatteundrandragande inte längre kan ske i den delen. Sedan 1990 års skattereform finns det – trots den högre progressionen i de högsta inkomstskikten – inte samma incitament för att av skatteskal dela upp ett företag på två eller flera personer.

Utredningens förslag innebär att bestämmelsen i AGL konstrueras med bestämmelsen om underprisöverlåtelse i 23 kap. 17 § IL som förebild. Skälet är att man velat åstadkomma en samordning med inkomstskattereglerna i syfte att undvika att en gåva som omfattas av lättnadsregeln ändå kommer att medföra uttagsbeskattning av givaren. Regeringen är av samma uppfattning.

Med enbart en anknytning till bestämmelsen i 23 kap. 17 § IL omfattas inte överlåtelser av aktier eller andelar i handelsbolag om det inte rör sig om överlåtelse av alla överlåtarens andelar. Detta beror på att en aktie eller andel i ett handelsbolag inte kan likställas med en verksamhetsgren eller en ideell andel när aktien eller andelen ägs av en fysisk person. Ett tillägg måste göras för dessa fall.

Den lösning som ligger närmast till hands är att det görs ett tillägg för aktier och andelar i juridiska personer, dvs. delvis samma skrivning som man använder sig av i AGL i dag. Om begreppet juridisk person används undviks problemet med avgränsningen mellan skattesubjekt och fysiska personer. Å andra sidan medför en sådan skrivning en begränsning till den fysiska personens andel, dvs. med detta avses hela andelen. En handelsbolagsdelägare kan i princip inte äga flera andelar i samma handelsbolag även om han förvärvat sitt andelsinnehav vid olika tillfällen. Därmed måste också möjligheten att ge bort en del av en andel i ett handelsbolag läggas till för att tillåta möjligheten till successiva överlåtelser av sådana bolag.

Vid en granskning av de villkor som har tillåtits respektive inte tillåtits kan konstateras att förslaget att successiva förvärv skall godtas innebär att generationsskiften i mindre företag kommer att underlättas. Ett generationsskifte kan genom förslaget planeras på ett annat sätt än vad som kan ske i dag. I och med att det blir möjligt att ge bort en del av ett företag öppnas för att låta den yngre generationen växa in i företaget i

den takt som givaren och gåvotagaren är överens om. Det innebär att lättnadsreglerna bör vara tillämpliga även om givaren stannar kvar på en ledande position i företaget i samband med att endast en del av företaget överläts genom gåva. Att gåvan vid ett successivt skifte endast omfattar en av flera näringsfastigheter bör inte utesluta en tillämpning av lättnadsreglerna om den överlåtna fastigheten kan anses utgöra en verksamhetsgren. Även den situationen där ideella andelar av en näringsfastighet överläts genom gåva till flera mottagare och övriga rörelsetillgångar till någon annan, bör kunna godtas under förutsättning att gåvotagarna med sina andelar i företagstillgångarna kan driva rörelsen vidare (jfr. NJA 1986 s. 721 II).

Tidsregeln

När lättnadsreglerna infördes bedömdes riskerna för missbruk som mycket stora om inte regelverket försågs med betydande restriktioner. I dag är situationen en annan. De ändringar som nu föreslås innebär att de flesta begränsningarna tas bort. Här måste dock beaktas att det trots allt handlar om skattefavörer som skapats i syfte att främja generationsskiften av företag. Mot bakgrund av det syftet är det naturligt med ett krav på att gåvotagaren skall behålla egendomen viss tid efter gåvotillfället.

Det hävdas ofta att den nuvarande femårsregeln är för restriktivt utformad, särskilt i ljuset av den samhällsutveckling som ägt rum under de 25 år som gått sedan lättnadsreglerna infördes. Behovet av strukturella förändringar av företag är så mycket mer uttalat numera och utvecklingen sker också i allt snabbare takt. Det innebär att den överföring av företaget till barnen som framstod som den lämpligaste lösningen vid gåvotillfället ganska kort tid senare kan visa sig vara mindre lyckad när det gäller att säkerställa verksamhetens fortlevnad. Några remissinstanser har anfört att omstruktureringar inom den verksamhet som gåvan omfattar under spärrperioden inte bör bryta lättnaden.

Regeringen konstaterar att utvecklingen i praxis har öppnat för möjligheterna att vidta välmotiverade strukturella och organisatoriska förändringar utan att komma i konflikt med tidsregeln. Enligt regeringens bedömning bör tidsperioden kortas ned till tre år vilket är en rimlig avvägning mellan å ena sidan önskemålet att underlätta generationsskiften och å andra sidan att förhindra att lättnadsreglerna utnyttjas i andra syften än att långsiktigt överföra en verksamhet från en generation till en annan.

Ersättning till givaren

För att inte försvåra generationsskiften i företag är det också av stor betydelse att gåvotagaren kan lämna ersättning till givaren. Ersättning skall därför inte anses utgöra ett otillåtet förbehåll vid gåva av företagsegendom. Det innebär att en gåva som sker mot viss ersättning i fortsättningen skall omfattas av lättnadsreglerna.

5.2 Beräkning av en gåvas värde

Regeringens förslag: Ersättning som lämnas vid gåva av sådana tillgångar som vid beskattningen tas upp till en viss kvotdel av det verkliga värdet skall räknas av med endast samma kvotdel.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har uttalat sig i frågan har tillstyrkt förslaget.

Skälen för regeringens förslag: En fråga som aktualiseras är om lämnad ersättning vid gåva skall avräknas från tillgångens verkliga värde eller från det reducerade gåvoskattevärdet. En vanlig metod är att en givare ger bort aktier som värderas enligt 23 § B andra stycket AGL, dvs. till 30 procent, samtidigt som gåvotagaren lämnar en ersättning som enligt praxis värderas till sitt fulla belopp.

De förslag till ändringar av lättnadsreglerna som regeringen lägger fram i lagrådsremissen innebär bl.a. att det skall bli möjligt att lämna ersättning vid gåva av företag. Det beräkningssätt som anvisats i praxis vid avräkning av vederlag skulle innebära att företagsegendomen värderas till ett reducerat värde om 30 procent medan ersättningen, t.ex. i form av en revers, skulle avräknas med sitt fulla belopp. Detta är inte rimligt. Utredningen har också föreslagit att ersättningen skall kvoteras på samma sätt som sker vid värderingen av gåvoegendomen. Regeringen delar den uppfattningen. Det är inte lämpligt att begränsa en regel om att vederlaget skall kvoteras till att endast gälla vid gåva av företagstillgångar. Regeln bör omfatta alla fall där gåvoegendomens värde skall reduceras, t.ex. aktier som är noterade på börsens O-lista.

5.3 Ikraftträdande

De föreslagna ändringarna i AGL skall träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 31 december 2003.

6 Effekter för de offentliga finanserna och för mindre företag

Eftersom det helt saknas statistik över hur stor del av det sammantagna skatteuttaget rörande arvs- och gåvoskatt som belöper på överlåtelse av företagsegendom går det inte att göra en närmare beräkning av förslagets effekter för de offentliga finanserna. En konsekvens av de föreslagna förändringarna torde vara att fler överlåtelse kommer att göras vilket kan medföra ett större eller i vart fall tidigare skatteuttag. Förslaget i lagrådsremissen innebär inga förändringar i fråga om skatteskalor eller generella grundavdrag och inte heller i fråga om storleken på reduceringen i lättnadsregeln. Eventuella kostnader för förslagen torde vara marginella.

För skattemyndigheten innebär förslaget ett visst merarbete i form av informationsinsatser m.m. Dessa kostnader skall finansieras inom befintlig budgetram.

Merparten av företagen i Sverige, liksom i EU i övrigt, är små eller medelstora företag. En betydande del av dessa står, eller kommer inom en nära framtid att stå, inför ett generationsskifte. Den överlåtelseprocess som ett sådant skifte innebär kan av skilda anledningar vara såväl lång som komplicerad. För att en överlåtelse av ett företag skall kunna ske på det sätt som bäst gagnar företaget och dess ägare är det ofta av avgörande vikt att överlåtelsen i god tid förbereds. Den modernisering av det gällande regelverket som regeringen nu föreslår kommer att underlätta generationsskiften, särskilt i mindre familjeföretag. Detta sker just genom att möjligheten att förbereda och genomföra effektiva och ändamålsenliga företagsöverlåtelser avsevärt vidgas.

Den nya bestämmelsen i 43 § andra stycket AGL träffar alla slags gåvor och innebär inte heller den till någon del en försämring med avseende på icke marknadsnoterade företag eller deras ägare, eftersom gällande rätt innebär att ersättning som lämnas vid gåva av dessa slags företag helt utesluter en tillämpning av lätttnadsreglerna.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

22 § 3 mom.

I *första stycket* finns bestämmelsen om hur fast egendom som ingår i näringsverksamhet skall värderas. I momentet hänvisas till den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt där lätttnadsreglerna finns. Dessa gäller egendom som enligt äldre terminologi ingår i inkomstlagen rörelse eller jordbruksfastighet. Bestämmelserna skall numera också omfatta fastighetsförvaltning. I stycket görs därför ett tillägg om att vid tillämpningen av de äldre bestämmelserna och vad som där sägs om rörelse och jordbruksfastighet skall gälla sådan verksamhet som ingår i uttrycket rörelse i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Uttrycket rörelse i inkomstskattelagen omfattar näringsverksamhet med undantag för kapitalförvaltning.

23 § B.

I *femte stycket* görs motsvarande ändring som har gjorts i 22 § 3 mom., dvs. hänvisningen till den upphävda förmögenhetsskattelagen och de där angivna inkomstlagen tas bort och ersätts med en hänvisning till 2 kap. 24 § IL. Vidare ändras hänvisningen till 43 § genom att andra stycket ändras till tredje stycket.

23 § F.

I *tredje stycket* tas hänvisningen till de i den upphävda förmögenhetsskattelagen angivna inkomstlagen bort och ersätts med en hänvisning till 2 kap. 24 § IL.

43 §

I ett nytt *andra stycke* har en bestämmelse tagits in som reglerar hur en ersättning från en gåvotagare skall reduceras när gåvan enligt bestämmelserna i 23 § B skall tas upp till ett reducerat värde. Se avsnitt 5.2.

Tredje stycket motsvarar nuvarande 43 § andra stycket. Bestämmelsen har omarbetats för att successiva överlåtelser av företag skall kunna ske. Vidare har karenstiden ändrats från fem till tre år. Se avsnitt 5.1. I stycket ändras också hänvisningen till den upphävda förmögenhetsskattelagen på samma sätt som i 23 § F.

I *fjärde stycket* finns den nya bestämmelsen om att ett villkor om ersättning inte skall räknas som ett förbehåll. Se avsnitt 5.1.

Utredningens författningsförslag (delar av) Bilaga 1

Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt⁶

dels att 22 § 3 mom. och 23 § A–F skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 22 § 1 mom., 22 § 2 mom., 24 och 25 §§ skall betecknas 22 §, 22 a §, 25 och 25 a §§,

dels att 4 §, 13 § 1 och 2 mom., 20–21 §§, 23 §, 26–27 §§ och 43 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas 12 nya paragrafer, 22 § och 22 a §§, 23 a–23 e §§, 24 a–24 c §§, 25 a § och 43 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Värdering av egendomen

Värdering av tillgångarna

20 §⁷

Vid uppskattning av egendom skall lända till efterrättelse i bouppteckning eller, där skatt uttages efter deklaration, i denna upptaget värde, så framt icke föreskrifterna i 21, 22 eller 23 § föranleda åsättande av annat värde. Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som av arvlåtaren stiftats genom testamente, uppskattas enligt i 23 § meddelade föreskrifter.

Tillgångar värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av 21–24 c §§. Med marknadsvärde avses den betalning som dödsboet respektive i fråga om gåva givaren skulle ha fått om tillgången bjudits ut på marknaden efter avdrag för försäljningskostnader.

Att i vissa fall skatt skall utgå efter lägre värde än nu sagts, där om stadgas i 27 §.

I 27 § finns bestämmelser om att skatt i vissa fall skall tas ut på ett lägre värde.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 21–27 §§ skall vad som föreskrives om fastighet äga motsvarande tillämpning i fråga om byggnad som är lös egendom.

Vid tillämpning av 21–24 c och 43 a §§ har termer och uttryck samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) och omfattar också motsvarande utländska företeelser om inte något annat framgår av sammanhanget.

⁶ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857
23 § D. 1999:1131.

⁷ Senaste lydelse 1973:1104.

(22 § 1 mom.)⁸

Som värde av fast egendom vid den tidpunkt, som avses i 21 §, skall gälla det föregående årets taxeringsvärde om inte bestämmelserna i 2 eller 3 mom. föranleder annat.

Finns det sådana tillbehör till fastigheten som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall dessa tas upp särskilt. Bestämmelserna i 23 § F om värdesättning av lös egendom tillämpas vid värderingen.

22 §

Värdet för en fastighet i Sverige skall vid den tidpunkt som avses i 21 §, utgöras av taxeringsvärdet året före skattskyldighetens inträde om inte annat framgår av bestämmelserna i 22 a § eller 24 a och 24 b §§.

Sådana tillbehör till fastighet som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall tas upp särskilt och värderas för sig enligt reglerna om värdering av företagsegendom i 24 a – 24 c §§.

Om en fastighet innehas med tomträtt, utgörs dess värde av den del av taxeringsvärdet som avser byggnad.

Värdet för en privatbostadsfastighet utomlands utgörs av 75 procent av marknadsvärdet.

Näringsfastighet skall under de förutsättningar som anges i 24 § värderas enligt de särskilda värderingsreglerna för företagsegendom i 24 a–24 c §§.

(23 § B.)⁹

Aktier som är inregistrerade vid inländsk börs eller noteras på utländsk börs, andelar i värdepappersfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

Aktier som inte är av det slag som avses i första stycket men som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30 procent av det noterade värdet.

23 §

Aktier som är inregistrerade vid svensk börs eller som noteras på motsvarande sätt vid utländsk börs, andelar i värdepappersfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

Svenska och utländska aktier som inte är av det slag som avses i första stycket men som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30 procent av det noterade värdet.

⁸ Senaste lydelse 1981:634.

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är börsnoterade eller är föremål för sådan notering som avses i andra stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade, skall de icke noterade aktierna tas upp till samma värde som de noterade aktierna som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena bedöms att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället priset vid en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet beräknas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt – tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § andra stycket angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första – tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första – fjärde styckena. Värdepapper som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje och femte styckena tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

⁹ Senaste lydelse 1999:1233.

(23 § F. tredje stycket)

Vid värderingen av en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet tillämpas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt.

23 e §

Vid värderingen av en enskild näringsverksamhet skall bestämmelserna i 24–24 c §§ tillämpas.

24 §

Tillgångar och skulder som ingår i en enskild näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), onoterade aktier samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag skall värderas enligt bestämmelserna om substansvärdering i 24 a och 24 b §§ och om nedsättning av substansvärde i 24 c § om inte annat anges nedan.

Som tillgång i näringsverksamhet skall inte räknas

– småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet som på grund av ägarens begäran enligt 2 kap. 9 § tredje stycket inkomstskattelagen är näringsfastighet, eller

– den del av en näringsfastighet som inrymmer en bostadslägenhet som används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende. Detta gäller även om bostadslägenheten ägs indirekt genom ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.

Mark och byggnader, som är

belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning), skall, om de inte utgör tillgångar i näringsverksamhet, tillsammans behandlas som näringsfastighet under förutsättning att

a) egendomen ingår i en eller flera småhusenheter eller i en eller flera lantbruksenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighets-taxeringslagen (1979:1152) och

b) fastighetsägarens fritids-uthyrning på orten av sådan tillgång, som avses under a) och inte utgör tillgång i närings- verksamhet, omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.

Som närstående räknas för dödsbo: dödsbodelägarna och dem närstående personer och för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag: företagsledare och delägare i företaget samt dem närstående personer.

Skuld för pensionsutfästelse får endast tas upp om skulden har tryggats på sätt som anges i 28 kap. 3–4 §§ inkomstskattelagen. Pensionsutfästelse som inte har tryggats på sådant sätt får tas upp som skuld om den avser annan arbetstagare än den som har bestämmande inflytande över företaget i den mening som avses i 5 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu inte har inträtt, liksom annan villkorlig skuld får inte tas upp.

Vid värderingen av aktier och andra andelar skall bestämmelsen i 24 c § tillämpas endast i den mån tillgångarna ingår som ett led i en rörelse.

24 a §

Tillgångar i näringsverksamheten, får värderas till det lägsta värde som kan godtas enligt god redovisningssed inom det slag av verksamhet som tillgångarna är nedlagda i om inte annat anges nedan.

Näringsfastighet i Sverige som inte utgör lagertillgång skall tas upp till taxeringsvärdet. Bestämmelserna om tidpunkten för värderingen m.m. i 22 § och om åsättande av särskilt värde i 22 a § skall då tillämpas.

Näringsfastighet i utlandet tas upp till 75 procent av marknadsvärdet.

Näringsbostadsrätt värderas enligt bestämmelsen i 23 d § andra stycket om värdering av privatbostadsrätt.

Inventarier och lagertillgångar tas upp till det skattemässiga värdet. I fråga om lagertillgångar får skäligt avdrag göras för prisfallsrisk. Lagerfastighet tas dock upp lägst till taxeringsvärdet.

I den mån värderingen skall omfattar tillgångar som avses i 23 § första – tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första – fjärde styckena samma paragraf.

Medel, på skogskonto, skogskadekonto, eller upphovsmannakonto, tas upp med ett belopp som motsvarar halva behållningen på kontot.

Har en andel i ett handelsbolag ett negativt värde, får detta beaktas av delägare som inte har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser.

24 b §

Skulder i näringsverksamhet får tas upp till det högsta värde som

kan godtas enligt god redovisningssed om inte annat anges nedan.

Latenta skatteskulder får i andra fall än som följer av 24 a § sjunde stycket endast tas upp för avsättning till fond som har gjorts enligt föreskrift i lag eller annan författning och avdrag har medgivits vid inkomsttaxeringen för avsättningen. I sådana fall får halva det avsatta beloppet tas upp som skuld.

Skuld för pensionsutfästelse skall beräknas enligt bestämmelsen i 3 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Kapitalvärdet av skuld, som inte är förfallen och på vilken ränta inte skall beräknas för tiden före förfallodagen och kapitalvärdet av förpliktelse som innefattar skyldighet att utge undantagsförmåner, livränta eller därmed jämförlig avgift till annan, skall beräknas på samma sätt som stadgas i 23 a och 23 b §§ angående beräkningen av kapitalvärdet av fordran eller av ränta, avkomst, förmån eller annan rättighet.

Avsättning till framtida utgifter som godtas vid inkomsttaxeringen får tas upp som skuld.

Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som avses i 29 kap. 9–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) får tas upp som skuld.

24 c §

Om värdet av tillgångarna överstiger värdet av skulderna i näringsverksamheten får skillnaden sättas ned till trettio procent.

(43 § första stycket)

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22 § *med undantag av 3 mom.*, 23 § *med undantag av F tredje stycket*, 24–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22–22 a §, 23–23 e §§, 24–24 b §§, 25–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

Vid beräkning av en gåvas värde medges endast avdrag för sådana skulder för vilka gåvotagaren åtagit sig personligt ansvar.

Avser gåvan tillgångar som skall tas upp till endast viss kvotdel av sitt värde skall ersättning som lämnas av gåvotagaren räknas av från det skattemässiga gåvovärdet med motsvarande kvotdel.

(43 § andra stycket)¹¹

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan *all* givarens rätt till en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom fem år efter

43 a §

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan givarens *hela* näringsverksamhet, *en* verksamhetsgren eller *en* ideell andel av en näringsverksamhet eller *en* verksamhetsgren som han äger direkt eller avser gåvan aktie eller andel respektive del av andel i ett sådant företag som avses i 23 § femte stycket, skall, utöver bestämmelserna i 43 §, bestämmelsen i 24 c § tillämpas när gåvoskatten bestäms om inte annat sägs nedan.

Med förbehåll avses inte att gåvotagaren lämnad ersättning i form av kontanter eller revers till

¹⁰ Senaste lydelse 1999:1233.

¹¹ Senaste lydelse 1999:1233.

det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Med förbehåll avses inte heller att givaren och gåvotagaren avtalat om att gåvotagaren skall ta över obeskattade reserver från givarens näringsverksamhet eller att givaren på grund av erhållen ersättning för gåvan tar upp kapitalvinst till beskattning.

Har gåvotagaren inom tre år efter det att skattskyldighet inträtt för en gåva som erhållit lättnad enligt 24 c § genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 30 juni 2003.

Efter remiss har yttranden över betänkandet del 2 Generationsskiften kommit in från Svea Hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Jönköpings län, Riksskatteverket RSV, Stockholms Handelskammare, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Lunds universitet, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige LO, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svensk Handel, Svenska Industriförening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Försäkringsförbund, Fastighetsägarna Sverige, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Tjänstemännens Centralorganisation TCO.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna synpunkter. Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Handelshögskolan i Stockholm, Centralorganisationen SACO, Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Handelskammarförbundet, Sveriges Bokförings- och revisorsbyråers Förbund och Tjänsteförbundet.

Riksskatteverket har inhämtat yttranden från skattemyndigheterna i Stockholm, Göteborg, Malmö, Linköping och Östersund.

Stockholms Handelskammare, Sveriges Byggindustrier, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Föreningen Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen har hänvisat till ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Utöver remissinstanserna har yttrande inkommit från Sveriges Jordägareförbund och KPMG Bohlins AB.