

**Handelshögskolan vid Göteborgs universitet  
Juridiska institutionen**

# **Förvärvarens anskaffningsvärde**

**– speciellt vid uttagsbeskattning till följd av underprisöverlåtelse**

Juridiska institutionen HT – 05  
Tillämpade studier Skatterätt, 20 p  
Handledare: Robert Pahlsson  
Författare: Mattias Karlsson

## **Innehållsförteckning**

<b>1 Inledning</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och problemdiskussion	5
1.3 Metod och material	5
1.4 Disposition och avgränsningar	5
<b>2 Uttagsbeskattning</b>	<b>7</b>
2.1 Ägargemenskap	9
2.1.1 Organisatoriska skäl	10
2.1.2 Otillbörlig skatteförmån	10
2.1.3 Karaktärsbyte	10
2.2 Korrigeringsregeln 14 kap. 19 § IL	11
<b>3 Underprisöverlåtelse</b>	<b>13</b>
3.1 Rättspraxis	16
3.1.1 RÅ 1992 ref 56, Sipano	16
3.1.2 RÅ 2004 ref 1, Sipano II	18
3.1.3 RÅ 2004 ref 140, Sipano III	20
3.2 Debatten efter rättsfallen	21
3.2.1 Näringsbetingade andelar	21
3.2.2 Förvärvarens anskaffningsvärde	23
3.3 Ingen utdelningsbeskattning för näringsbetingade andelar	26
3.4 Förändringar av reglerna om underprisöverlåtelse	30
<b>4 Anskaffningsvärde</b>	<b>32</b>
4.1 Förvärvarens anskaffningsvärde – gällande rätt	34
4.2 Anskaffningsvärde SOU 2005:99	36
4.2.1 Obeståndssituationer	41
4.2.2 Taxeringsfrågor	42
4.2.3 Remissvar på SOU 2005:99	43

<b>5 Anskaffningsvärde vid andra situationer</b>	<b>45</b>
5.1 Beskattningsinträde	45
5.2 Delningsprincipen	48
<b>6 Avslutning</b>	<b>49</b>
<b>7 Källförteckning</b>	<b>52</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Skatterätten är ett komplicerat område som styrs av många regler och snabba förändringar. Det gör att det är ett svårt område att bemästra, både som akademiskt ämne och som praktik. Omstruktureringar och företagsombildningar, som föreliggande arbete tar sin utgångspunkt i, är ett av de mest komplexa områdena inom skatterätten.<sup>1</sup>

Omstruktureringar och företagsombildningar är transaktioner som innebär förändringar av ägarstruktur och organisation av ett företag. Detta kan innebära en mängd olika förfaranden. Det kan röra byte av företagsform, fission eller fusion med mera. Det för mitt arbete aktuella förfarandet är när ett företag, helt eller delvis, överlåter sin verksamhet.<sup>2</sup> Om överlåtelsen sker till underpris och detta inte är affärsmässigt motiverat skall som huvudregel priset korrigeras till marknadsvärde genom att det överlåtande företaget uttagsbeskattas. Det finns emellertid sedan lång tid tillbaka möjlighet att göra en underprisöverlåtelse som är undantagen från uttagsbeskattning, detta under förutsättning att vissa givna kriterier är uppfyllda. Detta undantag finns nu i 23 kap. Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).<sup>3</sup>

I mitt arbete avser jag att undersöka vad förvärvarens anskaffningsvärde blir när en underprisöverlåtelse resulterar i uttagsbeskattning hos överlåtaren. När förutsättningarna i 23 kap IL ej är uppfyllda så gäller huvudregeln i 22 kap IL och uttagsbeskattning sker. Vad som ej är klart är om förvärvarens anskaffningsvärde skall vara den faktiskt erlagda ersättningen vid överlåtelsen eller om förvärvaren får räkna upp den faktiskt erlagda ersättningen med det belopp överlåtaren uttagsbeskattas för.

---

<sup>1</sup> Prop. 1998/99:15 s. 393 jmf även LLMS s. 440

<sup>2</sup> Rabe & Bojs 2005 s. 453

<sup>3</sup> SOU 2005:99 s. 86

## **1.2 Syfte och problemdiskussion**

Syftet med föreliggande uppsats är att undersöka och analysera vad förvärvarens anskaffningsvärde blir när överlåtaren uttagsbeskattas till följd av en underprisöverlåtelse.

Rättsläget gällande förvärvarens anskaffningsvärde är oklart. Genom att gå igenom gällande rätt, utvecklingen av denna, samt rättspraxis på området avser jag försöka klarlägga den problematik som föreligger i dagsläget.

Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref 1 och RÅ 2004 ref 140 har skapat en stor osäkerhet kring vad som är gällande rätt. Den diskussion som följde av dessa båda domar samt det förslag som 2002 års Företagsskatteutredning presenterade i SOU 2005:99 kommer att bli utgångspunkt för delar av mitt resonemang.

Därtill kommer andra områden där anskaffningsvärdet är oreglerat att tas upp för att kunna användas som en referensram och jämförelsepunkt i avslutningen.

## **1.3 Metod och material**

Utgångspunkten för arbetet är relevanta lagar, förarbeten, praxis och doktrin. Dessa källor används för att tolka och analysera föreliggande problem. Eftersom stora delar av mitt ämne inte är reglerat i lag utan bygger på vad som följer av allmänna principer kommer förarbeten och rättspraxis vara mina viktigaste källor.

## **1.4 Disposition och avgränsningar**

Arbetets disposition bygger på kapitel som behandlar ett ämnesområde och därtill närbesläktade frågor i taget.

Arbetet börjar i kapitel 2 med en redogörelse för uttagsbeskattningens grunder. Här redogörs både för utvecklingen av uttagsbeskattning och gällande rätt.

Kapitlet avslutas med en redogörelse för regelkonkurrensen mellan uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL och korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

Kapitel 3 avhandlar reglerna för underprisöverlåtelser. Först kommer en redogörelse för innebörden och utvecklingen av 23 kap. IL. Därefter sammanfattas rättspraxis och den diskussion som följde av dessa rättsfall samt vad som har hänt därefter.

I kapitel 4 redogörs för vad som gäller för förvärvarens anskaffningsvärde och de förslag till förändring och lagstiftning i frågan som kom med SOU 2005:99. Kapitlet avslutas med en kort genomgång av några remissinstansers svar på SOU 2005:99.

Kapitel 5 går igenom vad som gäller för anskaffningsvärde vid andra situationer än underprisöverlåtelser, både reglerade och oreglerade. Först behandlas vad som gäller vid beskattningsinträde och sedan vad som gäller enligt delningsprincipen.

Uppsatsen avslutas i kapitel 6 med en sammanfattning av vad som framkommit gällande förvärvarens anskaffningsvärde. Här förs också ett kortare resonemang om framtiden.

För att avgränsa arbetets omfattning har jag medvetet valt att inte mer än högst styvmoderligt behandla de situationer som rör förvärvarens anskaffningsvärde vid gränsöverskridande transaktioner. Jag har också valt att inte gå in på redovisningsaspekterna av mitt ämne.

## 2 Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning har historiskt sett byggts på neutralitetsprincipen. Neutralitetsprincipen bygger på tanken att alla skall beskattas utifrån samma förutsättningar. En näringsidkare som har en affär skall till exempel inte kunna ta med sig varor hem utan att uttagsbeskattas för dessa varor. Om denna kunde göra detta skulle det inte föreligga neutralitet mellan en konsument som måste betala marknadspris och en näringsidkare som lägger merkostnaden i sin näringsverksamhet. För att förhindra en sådan diskrepans stadgas det i 22 kap. 7 § IL att detta uttag skall beskattas till marknadspris. Genom att näringsidkaren med utgångspunkt i skatteförmågeprincipen<sup>4</sup> beskattas för marknadsvärde beskattas det reella resultatet.<sup>5</sup>

När tillgångar överförs mellan två företag görs detta normalt till marknadsmässiga villkor varpå det inte finns någon grund för uttagsbeskattning.<sup>6</sup> Om så inte är fallet kommer uttagsbeskattning som huvudregel att påläggas överlåtaren. Uttagsbeskattning fanns redan i 1910 års inkomstskatteförordning.<sup>7</sup> Det finns även sedan lång tid tillbaka möjlighet till att göra underprisöverlåtelser mellan företag som inte leder till uttagsbeskattning.

Uttagsbeskattning reglerar vad som händer när en tillgång eller tjänst förs ut ur en näringsverksamhet.<sup>8</sup> Uttag föreligger när en skattskyldig tillgodogör sig en tillgång eller tjänst, antingen genom överföring till annan näringsverksamhet eller för privat bruk.<sup>9</sup> Om tjänstens värde är ringa föreligger dock inte något uttag. Om en näringsidkare utför tjänst åt annan vederlagsfritt och det ej rör sig om en

---

<sup>4</sup> Skatteförmågeprincipen kan kortfattat beskrivas som att var och en skall betala skatt efter förmåga. Den innebär också att ingen skall erläggas mer skatt än vad denna har förmåga att betala. Rabe & Bojs 2005 s. 37

Som ovidkommande kuriosa kan tilläggas att Rabe & Bojs (s. 37) hänför skatteförmågeprincipen till Tyskland medan LLMS (s. 24) hänför den till det antika Grekland och den moderna varianten till Storbritannien där den utformades av J S Mill!

<sup>5</sup> Wiman s. 32 f.

<sup>6</sup> SOU 2005:99 s 86

<sup>7</sup> LLMS s. 243

<sup>8</sup> 22 kap. 1 § IL

<sup>9</sup> 22 kap. 2 § IL

gentjänst eller om denna utför tjänsten åt sig själv föreligger inte heller något uttag.<sup>10</sup>

I de fall den skattskyldiga överlåter en tillgång mot en ersättning som understiger marknadspris eller helt vederlagsfritt och detta ej är affärsmässigt motiverat föreligger ett uttag. Detta gäller även om ett Svenskt handelsbolag där den skattskyldiga är delägare i överlåter tillgången till den skattskyldiga eller någon annan.<sup>11</sup> Om en näringsverksamhet upphör föreligger uttag. Liksom när skattskyldigheten för en näringsverksamhet upphör helt eller delvis eller tillgångar förs över från en skattskyldig näringsverksamhets del till en icke skattskyldig del av samma näringsverksamhet. Dessutom föreligger uttag när inkomst från näringsverksamhet, helt eller delvis, på grund av skatteavtal inte längre skall beskattas i Sverige. Detsamma gäller om tillgångar förs över från en skattskyldig del av näringsverksamheten till en del av samma näringsverksamhet som på grund av skatteavtal inte skall beskattas i Sverige.<sup>12</sup>

Uttaget av en tillgång eller tjänst skall uttagsbeskattas. Uttagsbeskattning innebär att tillgången eller tjänsten skattemässigt behandlas som om den avyttrats för marknadsvärde.<sup>13</sup> Vad som menas med marknadsvärde definieras i 61 kap. 2 § 3 stycket. IL. Det innebär att det är det pris som näringsidkaren hade fått om denna hade bjudit ut varan eller tjänsten på den ordinarie marknaden. Om det rör sig om varor eller tjänster näringsidkaren regelmässigt tillhandahåller torde dessa försäljningspriser tillämpas. Grossistpriser skall typiskt sätt inte tillämpas.<sup>14</sup>

Det finns tillfällen när uttagsbeskattning inte skall ske. Dessa tillfällen finns reglerade i 22 kap. 9-13 §§ IL. I 22 kap. 11 § IL står att "[b]estämmelser om att uttagsbeskattning i vissa fall inte skall ske vid uttag av en tillgång finns i 23 kap. om underprisöverlåtelser". Detta frångående från principen om uttagsbeskattning har genom praxis funnits under lång tid. I 1990 års skattereform lagstodgades det i

---

<sup>10</sup> 22 kap. 3 § IL, Wiman s. 42

<sup>11</sup> 22 kap. 4 § IL

<sup>12</sup> 22 kap. 5 § IL

<sup>13</sup> 22 kap. 7 § IL

<sup>14</sup> LLMS s. 244



22 § 1 anvisningspunkten 4 stycket Kommunalskattelagen (KL) att uttagsbeskattning i samband med omstruktureringar skulle ske såtillvida det inte förelåg särskilda skäl som talade däremot. Denna lagregel skulle fungera som en kodifiering av tidigare praxis.<sup>15</sup> De i praxis, både före och efter skattereformen, utarbetade grunderna för när uttagsbeskattning kan underlåtas kom sedan att ligga till grund för lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser av tillgångar till underpris (UPL). UPL är nu inkorporerad i 23 kap. IL.<sup>16</sup>

Den praxis som kom att utvecklas kring när uttagsbeskattning kunde underlåtas innebar att vid vissa omstruktureringar kunde underprisöverlåtelser göras utan att det föranledde uttagsbeskattning. Detta för att inte hindra koncernöverlåtelser eller vara betydande hinder för underprisöverlåtelser vid omstruktureringar.<sup>17</sup>

De i praxis utarbetade grunderna för när uttagsbeskattning kunde underlåtas vid omstruktureringar kan sammanfattas i fyra kriterier:

- Ägargemenskap
- Organisatoriska skäl
- Otillbörlig skatteförmån
- Karaktärsbyte<sup>18</sup>

## 2.1 Ägargemenskap

I praxis kring när uttagsbeskattning kunde underlåtas utvecklades ett krav på ägargemenskap mellan parterna för att uttagsbeskattning inte skulle utlösas. För att en omstrukturering mellan två bolag skulle kunna ske utan uttagsbeskattning krävdes det enligt RÅ 1989 ref 19 att det skulle vara en identisk eller i stort sätt identisk ägarstruktur i båda bolagen. Genom detta förhindrades sidoöverlåtelser med benefika inslag i det närmast helt i fall som ovan medan RÅ 1988 not 710 fastslog att benefik gåva av hel näringsverksamhet inte skulle föranleda

---

<sup>15</sup> Prop. 1989/90:110 s. 57

<sup>16</sup> Wiman s. 121, LLMS s. 441

<sup>17</sup> LLMS s. 441

<sup>18</sup> Prop. 1998/90:110 s. 128 ff

uttagsbeskattning. Detta innebar att generationsskiften med betydande benefika inslag hindrades.<sup>19</sup> I UPL togs detta kriterium bort.

### **2.1.1 Organisationskäl**

Kravet på organisatoriska skäl vid omstruktureringar hade främst, som det framgår av RÅ 1992 ref 106, betydelse då koncernbidragsrätt inte förelåg. I RÅ 1992 ref 106 tog Regeringsrätten överhuvudtaget inte upp frågan om organisatoriska skäl förelåg, varpå man kan tolka det som att det inte var nödvändigt när koncernbidrag kunde lämnas.<sup>20</sup> Det var de förväntade konsekvenserna av omstruktureringen som skulle ligga till grund för prövningen om den var organisatoriskt motiverad.<sup>21</sup> I RÅ 1992 ref 56, det så kallade Sipanomålet, slog Regeringsrätten fast att vid prövning av konsekvenserna skulle prövningen ”inriktas på om det mot bakgrund av de skäl som anförts för omorganisationen framstår som sannolikt att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten”.<sup>22</sup>

### **2.1.2 Otillbörlig skatteförmån**

Otillbörlig skatteförmån ansågs föreligga när den skattskyldiga, till följd av en omstrukturering, fick en bättre skatteeffekt till följd av den underlåtna uttagsbeskattningen än om den skattskyldiga annars skulle ha beskattats enligt andra regler.<sup>23</sup> Med sådana andra regler avsågs koncernbidragsregler, reavinstskatt, de så kallade 3:12-reglerna<sup>24</sup> och lättnadsreglerna för ägare till onoterade företag.<sup>25</sup>

### **2.1.3 Karaktärsbyte**

Förbudet mot karaktärsbyte gällde främst att omsättningstillgångar inte fick byta karaktär till anläggningstillgångar, då detta skulle leda till en otillbörlig

---

<sup>19</sup> Prop. 1998/99:15 s. 128

<sup>20</sup> Prop. 1998/99:15 s. 130

<sup>21</sup> Prop. 1998/99:15 s. 134

<sup>22</sup> RÅ 1992 ref 56

<sup>23</sup> Prop. 1998/99:15 s. 139

<sup>24</sup> De finns numer i 57 kap. IL

<sup>25</sup> Prop. 1998/99:15 s. 139 - 145

skatteförmån. Även om karaktärsbytet inte skulle ge upphov till en otillbörlig skatteförmån hölls det strikt på förbudet mot karaktärsbyte.<sup>26</sup>

## **2.2 Korrigeringsregeln 14 kap. 19 § IL**

Det finns i 14 kap. 19 § IL en regel som avser oriktig prissättning mellan näringsidkare i ekonomisk intressegemenskap. Denna regel brukar kallas korrigeringsregeln eller armlängdsprincipen. Om resultatet i en näringsverksamhet blir lägre på grund av avtal som avviker från vad två av varandra oberoende näringsidkare skulle ha avtalat om, skall resultatet beräknas till det som hade varit fallet om det aktuella avtalet inte hade funnits. Detta gäller dock bara under förutsättningarna att; den som får det högre resultatet inte beskattas för det i Sverige på grund av IL eller skatteavtal, och en ekonomisk intressegemenskap på sannolika skäl antas finnas parterna emellan, och det inte är andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen som är orsak till avtalet.<sup>27</sup> Med ekonomisk intressegemenskap menas det att ”en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller samma personer, direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital”.<sup>28</sup> Hur 14 kap. 19 – 20 §§ IL förhåller sig till de allmänna principerna om inkomstbeskattning är inte lagreglerat.<sup>29</sup> Det kan bli en regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning.

2002 års företagsskatteutredning hade som en uppgift att ta ställning till denna regelkonkurrens mellan uttagsbeskattning enligt 22 kap. 7 § IL och korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. I RÅ 2004 ref 13 kom regeringsrätten fram till att 14 kap. 19 § IL skall gälla framför 22 kap. 7 § IL. Detta då korrigeringsregeln är en specialbestämmelse och har därför företräde framför de generella reglerna om beräkning av en näringsverksamhets resultat. Utredningen anser att Regeringsrättens uttalande torde, på grund av dess allmänna hållning,

---

<sup>26</sup> Prop. 1998/99:15 s. 147

<sup>27</sup> 14 kap. 19 § IL

<sup>28</sup> 14 kap. 20 § IL

<sup>29</sup> ASET 2005 s. 413

följas i praxis även vid andra situationer.<sup>30</sup> Med utgångspunkt i detta rättsfall kommer utredningen med ett förslag att det i 22 kap. IL införs ett tillägg som säger att kapitlet inte skall tillämpas om 14 kap. 19 § IL kan tillämpas.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> SOU 2005:99 s. 201

<sup>31</sup> SOU 2005:99 s. 202

### 3 Underprisöverlåtelse

Uttagsbeskattning skall alltså som regel ske när en tillgång eller tjänst tas ut utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet och det inte är marknadsmässigt motiverat. I 23 kap. IL finns regler om underprisöverlåtelse. Om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL föreligger skall dock inte uttagsbeskattning ske.<sup>32</sup>

En underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL är när en tillgång<sup>33</sup>, utan att det är marknadsmässigt motiverat, överlåts utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet.<sup>34</sup> Överlåtelse avser inte enbart när tillgång överlåts mot likvida medel såsom pengar. Även när en utdelning från en juridisk person sker i form av sakegendom, eller när sakegendom tillförs en juridisk person som kapitaltillskott, föreligger en sådan överlåtelse.<sup>35</sup> Gåva är också en sådan överlåtelse som ingår i definitionen av underprisöverlåtelse. Däremot är äganderättsövergång genom arv eller testamente till följd av makes död inte inbegripet i underprisöverlåtelsebegreppet.<sup>36</sup>

För att bestämma om en underprisöverlåtelse föreligger används alltså marknadsvärdet som en indikator. Tillgångens skattemässiga värde är därvid inte av intresse. Om tillgångens marknadsmässiga värde är lika med dess skattemässiga värde eller understiger detsamma föreligger inte en underprisöverlåtelse.<sup>37</sup> Det krävs att det finns en värdereserv hos överlåtaren för att underprisreglerna skall aktualiseras.<sup>38</sup> Om tillgången överlåts utan ersättning, eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet och det är marknadsmässigt motiverat, föreligger inte heller någon underprisöverlåtelse.<sup>39</sup>

---

<sup>32</sup> 23 kap. 9 § IL

<sup>33</sup> Även materiella tillgångars goodwillvärden är en tillgång. Wiman s. 126

<sup>34</sup> 23 kap. 3 § IL

<sup>35</sup> Wiman s. 126

<sup>36</sup> Karnov 23 kap. 3 § IL not 713

<sup>37</sup> 23 kap. 2 § IL

<sup>38</sup> Wiman s. 127

<sup>39</sup> 23 kap. 3 § IL

För att en kvalificerad underprisöverlåtelse skall föreligga krävs att alla kriterier i 24 kap. 14 – 19 §§ IL är uppfyllda. I 23 kap. 14 § IL regleras vilka som kan vara överlåtare respektive förvärvare vid en underprisöverlåtelse. Det skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag. Det finns vissa andra rättssubjekt som också kvalificerar sig för detta men jag lämnar dem där hän då det ej är av intresse i föreliggande arbete. I och med att det numer är ungefär samma skattebelastning på inkomst i enskild näringsverksamhet och aktiebolag upprätthålls inte det tidigare kravet på att tillgången inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn. Inte heller kravet på det starka ägarsambandet mellan förvärvaren och det överlåtande rättssubjektet har upprätthållits.<sup>40</sup>

23 kap. 15 § IL reglerar vad som gäller om en person eller ett svenskt handelsbolag med en fysisk person som delägare underprisöverlåter en tillgång. I de fall där det är en fysisk person som överlåter tillgången krävs det att förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag. Om det är ett svenskt handelsbolag med en fysisk person som delägare krävs det att förvärvaren är en fysisk person eller ett företag.

Om dessa kriterier är uppfyllda krävs det vidare enligt 23 kap. 16 § IL att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att hela ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall intäktsföras i näringsverksamhet. Inkomst av näringsverksamhet, eller aktuell del av näringsverksamheten, får inte heller till följd av skatteavtal vara undantagen beskattning. För svenska handelsbolag gäller som det stadgas i 23 kap. 16 § 1 stycket IL för alla delägare. Det innebär till exempel att en näringsfastighet som är en kapitaltillgång och som förs över till en fysisk person, eller ett svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare, inte kan uppfylla kriterierna för underprisöverlåtelser. Detta då denna näringsfastighet vid en avyttring kommer att beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> ASET s. 615 f.

<sup>41</sup> ASET s. 618

I 23 kap. 17 § IL stadgas det att det måste vara näringsidkarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller ideell andel av verksamheten, som överförs om det inte för överlåtaren föreligger rätt till avdragbart koncernbidrag till förvärvaren under överlåtelseåret. Undantag från detta finns för överlåtelse mellan svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i detta svenska handelsbolag, detta då det inte går att ge koncernbidrag mellan svenskt handelsbolag och företag som är delägare i detta handelsbolag. Då företagets resultat och deras del i handelsbolagets resultat är en enda näringsverksamhet finns det ingen anledning att förhindra en underprisöverlåtelse dem emellan då de kan kvitta resultatet mot varandra.<sup>42</sup>

Regler angående kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL i det förvärvande företaget finns i 23 kap. 18 – 23 IL. Är det en fysisk person som är överlåtare och förvärvaren är ett företag krävs att samtliga andelar i det förvärvande företaget skall vara kvalificerade.<sup>43</sup> Om överlåtaren är ett företag där någon andel är kvalificerad stadgas det att förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag där samtliga ägare är företag. Rör det sig om ett företag som är förvärvare skall minst samma andel i det förvärvande företaget som i det överlåtande företaget vara kvalificerade. Är det ett svenskt handelsbolag som är förvärvare skall minst samma andel i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som i det överlåtande handelsbolaget.<sup>44</sup> Är överlåtaren ett svenskt handelsbolag med en fysisk person i delägarkretsen och tillgången förvärvas av ett företag krävs att samtliga andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade.<sup>45</sup> Är det en överlåtelse från ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare och någon andel i ett av ägarföretagen är kvalificerad skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag. Om förvärvaren är ett företag måste minst samma andel av andelarna i förvärvarföretaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i delägarföretaget i det överlåtande svenska handelsbolaget.<sup>46</sup> En andel i

---

<sup>42</sup> ASET s. 619

<sup>43</sup> 23 kap. 18 § IL

<sup>44</sup> 23 kap. 19 § IL

<sup>45</sup> 23 kap. 20 § IL

<sup>46</sup> 23 kap 21 § IL

ett överlåtande eller förvärvande företag som direkt eller indirekt innehavs av ett annat företag skall anses kvalificerat i motsvarande del som avser förhållandet mellan kvalificerade andelar i det andra företaget samt andra andelar i andra företag.<sup>47</sup> En andel i ett förvärvande företag ses som kvalificerad enligt 23 kap. 18 – 21 §§ IL även om andelen inte är kvalificerad vid förvärvet men blir det senare under samma år hos samma ägare. Om utdelningen lämnas på andelen hos förvärvaren efter förvärvet men under förvärvsåret och ägaren är densamma skall andelen vara kvalificerad vid utdelningstidpunkten.<sup>48</sup>

I 23 kap. 24 – 29 §§ IL regleras underskott hos förvärvaren. Här finns regler som gör att reglerna om förbud mot att utnyttja underskott, som finns i 40 kap. IL, inte skall kunna kringgås.

### **3.1 Rättspraxis**

#### **3.1.1 RÅ 1992 ref 56, Sipano**

I Sipanomålet (RÅ 1992 ref 56) var frågan om en underprisöverlåtelse i en oäkta koncern skulle föranleda uttagsbeskattning av det överlåtande bolaget, samt om ägarna av bolagen kan bli utdelningsbeskattade. Fallet var ett överklagat förhandsbesked. Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet och gav klagande part rätt. Regeringsrätten avgjorde fallet i plenum då det innebar en ändring av tidigare praxis från RÅ 1989 ref 119, det så kallade fartygsålet. I fartygsålet kom det överlåtande bolaget att uttagsbeskattas och ägarna blev i enlighet med felprisregeln också beskattade.

Förutsättningarna i Sipanomålet var följande: De fysiska personerna R och L ägde Maskin AB Sipano (AB 1). R hade 70 % av aktierna och L hade 30 %. AB 1 som var verksamt inom tvätteribranschen ägde till 100 % Traktor AB Sipano (AB 2). AB 2:s verksamhet fanns inom trädgårdsmaskiner. AB 2 ägde till 100 % det inom tvätteribranschen verksamma Sjöstedt & Co AB (AB 3). Som ett led i ett generationsskifte bildade R och L AB Sipano Invest (AB 4) som hade samma ägarstruktur som AB 1. De ämnade att föra över aktierna i AB 2 till AB 4 för

---

<sup>47</sup> 23 kap. 22 § IL

<sup>48</sup> 23 kap. 23 § IL



bokfört värde och därefter skulle deras son Richard få aktierna i AB 1 och deras son Magnus skulle få aktierna i AB 4 som gåvor.

I frågan om AB 1 skulle uttagsbeskattas prövade Regeringsrätten det mot gällande praxis. De kom fram till att det fanns sådana särskilda skäl mot uttagsbeskattning som innebar att AB 1 inte skulle uttagsbeskattas för tillgångens marknadsvärde. Det fanns organisatoriska skäl för omstruktureringen av den oäkta koncernen och det innebar inte heller någon otillbörlig skatteförmån.

Regeringsrätten kom fram till att den felprisregeln inte var tillämplig i föreliggande fall. I frågan om R och L skulle utdelningsbeskattas kom Regeringsrätten fram till att så inte var fallet. För att R och L skulle kunna utdelningsbeskattas krävdes att de personligen fått ut pengar eller annan tillgång ur den dubbelbeskattade sektorn. Regeringsrätten ansåg att egendom gick från AB 1 till AB 4 och inte till R och L personligen. Utifrån det ställningstagandet fanns det ingen grund för att utdelningsbeskatta R och L.

1992 års företagsskatteutredning tar upp frågan om förvärvarens anskaffningsvärde. Utredningen ansåg att domen avviker från vad som gäller enligt allmänna principer. Utredningens eget förslag på hur en situation som den i Sipano skall behandlas innebär att AB 1 beskattas för ett värde motsvarande marknadsvärdet som också blir AB 4:s anskaffningsvärde. R och L utdelningsbeskattas för marknadsvärdet. Deras anskaffningsvärde för aktierna i AB 4 kommer att bli ökas med det belopp dom har utdelningsbeskattats för. AB 4:s anskaffningsvärde för överförda tillgång kommer att vara samma som tillgångens marknadsvärde.<sup>49</sup> Utredningen ansåg att minoriteten i Sipanodomen hade rätt.

När en egendom förvärvats till underpris och uttagsbeskattning sker, vad händer då med förvärvarens anskaffningsvärde undrade utredningen? De stipulerade följande situation: AB 1 och AB 2 ägs av F. Tillgångar underprisöverläts från AB

---

<sup>49</sup> SOU 1998:1 s. 141 f.

1 till AB 2 och AB 1 uttagsbeskattas för detta. AB 2 kommer då att anses ha förvärvat tillgången genom dels köp och dels aktieägartillskott och enligt den ekonomiska innebörden av transaktionen kommer anskaffningsvärdet motsvara marknadsvärdet. Som de tolkade utgången av Sipanodomen var det problematiskt när det gällde till exempel värdeminskingsavdrag på inventarier och byggnader som grundar sig på anskaffningsvärdet. I enlighet med Sipanodomen skulle F inte utdelningsbeskattas i exemplet ovan varpå det inte finnas någon juridisk grund till att AB 2:s anskaffningsvärde skulle bli lika med marknadsvärdet. Inte heller i de fall där man kunde tolka Sipanodomen så som att F faktiskt fått utdelning, men av ett skälighetsresonemang inte skulle beskattas för det, kunde man tillskriva AB 2 ett anskaffningsvärde som motsvarade marknadsvärdet.<sup>50</sup>

### **3.1.2 RÅ 2004 ref 1, Sipano II**

I RÅ 2004 ref 1, även kallat Sipano II, var frågan om bolag skulle uttagsbeskattas för en underprisöverlåtelse av ett kommanditbolag och om ägarna till bolagen skulle utdelningsbeskattas. Även Sipano II var ett överklagat förhandsbesked. Regeringsrätten fastställde här skatterättsnämndens förhandsbesked.

Förutsättningarna var följande: De fysiska personerna X och Y ägde varsitt aktiebolag, AB 1 och AB 2. Dessa båda bolag ägde i sin tur, med lika delar, ett kommanditbolag (KB) där X och Y som anställda av KB bedrev sin advokatverksamhet. X och Y avsåg bilda varsitt nytt bolag, AB 3 och AB 4, och från AB 1 och AB 2 överföra andelarna i KB till dessa båda nya bolag till underpris. Frågan var nu om AB 1 och AB 2 skulle uttagsbeskattas för denna överföring och om X och Y skulle utdelningsbeskattas för samma överföring? Gällande första frågan ansåg Regeringsrätten att villkoret i 23 kap. 17 § IL utgjorde ett hinder mot att underlåta uttagsbeskattning, AB 1 och AB 2 skulle alltså uttagsbeskattas. Då inte koncernbidrag med avdragsrätt kunde lämnas bolagen emellan fodrades det i enlighet med 23 kap. 17 § IL att överföringen avser överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Regeringsrätten ansåg inte att

---

<sup>50</sup> SOU 1998:1 s. 147 f.

så var fallet och därav uttagsbeskattningen av AB 1 och AB 2. Vad gällde frågan om X och Y skulle utdelningsbeskattas konstaterade Regeringsrätten att införandet av UPL innebar ett undantag från vad som annars gällde enligt allmänna principer. Här till infördes samtidigt en regel om frihet från utdelningsbeskattning och om denna regel ej var tillämplig skulle alltså utdelningsbeskattning ske. Regeringsrätten anförde att stor försiktighet skulle iakttas vid ändring av rådande praxis, men ansåg att införandet av UPL var en sådan förändring som kunde föranleda en ändring av den praxis som funnits tidigare. Då den aktuella transaktionen inte föll in under undantaget från utdelningsbeskattning skulle X och Y utdelningsbeskattas enligt de allmänna principer som gällde.

Regeringsrätten gjorde dessutom ett uttalande obiter dictum angående förvärvarens anskaffningsvärde. Denna fråga var inte uppe för bedömning varför uttalandet rent principiellt inte hade något prejudikatvärde men det fanns trots allt anledning att tro att det skulle få en prejudicerande effekt då det togs av en fullsatt Regeringsrätt.<sup>51</sup> Det faktum att X och Y skulle utdelningsbeskattas innebar inte en högre eller lägre beskattning av dem utan det var en fråga om beskattningstidpunkten. Regeringsrätten anförde vidare att "[o]m en utdelningsbeskattning sker kommer samma belopp att räknas som ett tillskott till det andra bolaget och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna i detta". Utdelningsbeskattning skulle därmed upprätthålla kontinuiteten i beskattningen då det i ett sådant här fall inte finns "någon bestämmelse som föreskriver att det förhållandet att en uttagsbeskattning sker hos det överlåtande bolaget medför att tillgången anses förvärvat för ett högre belopp än den lämnade ersättningen av det mottagande bolaget".

---

<sup>51</sup> Gäverth s. 37

### 3.1.3 RÅ 2004 ref 140, Sipano III

När skattefrihet för näringsbetingade andelar infördes i IL kom dessa också att undantas från underprisöverlåtelser genom införandet av punkten 4 i 23 kap. 2 § IL. Syftet var inte att utdelningsbeskatta dessa överlåtelser, men efter Sipano II var rättsläget mycket osäkert. För att få klarhet i rättsläget fick Regeringsrätten ta ställning till frågan.<sup>52</sup> Även Sipano III var ett överklagat förhandsbesked. Regeringsrätten fastställde även här skatterättsnämndens förhandsbesked.

I RÅ ref 140, Sipano III, var förutsättningarna följande: GT och hans två bröder ägde alla andelar AB 1 som hade x antal dotterbolag samt 5 fastigheter. AB 1 avsåg att underprisöverlåta ett av sina dotterbolag, härefter DB, samt överlåta sina fastigheter utan ersättning till AB 2 som ägdes av GT och hans bröder på samma sätt som AB 1. Frågorna Regeringsrätten hade att ta ställning till var om fastighetsöverlåtelserna var undantagna uttagsbeskattning enligt 23 kap. IL, samt om underprisöverlåtelserna av de näringsbetingade andelarna mellan de två aktiebolagen, som hade samma ägare, skulle föranleda utdelningsbeskattning av ägarna?

Om bolagen inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag krävs enligt 23 kap. 17 § IL att överlåtelserna, i det här fallet, avser en verksamhetsgren. Avseende den frågan, om det var att se som en verksamhetsgren, kom Regeringsrätten fram till att fastigheterna var att anse som en verksamhetsgren som lämpade sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Alltså var kravet i 23 kap. 17 § IL uppfyllt. Då samtliga andelar i AB 1 var kvalificerade krävdes enligt 23 kap. 19 § IL att samtliga andelar i AB 2 skulle vara kvalificerade. Även detta kriterium uppfylldes enligt Regeringsrätten varpå de kom fram till att AB 1 inte skulle uttagsbeskattas. Frågan om de skulle utdelningsbeskattas till följd av överföringen av de näringsbetingade andelarna bedömde Regeringsrätten utifrån den nya praxis som hade kommit till stånd i och med Sipano II. I Sipano II kom Regeringsrätten fram till att det har skapats ett sammanhållet system för beskattning av underprisöverlåtelser som uppfyller de i 23 kap. uppställda kraven. Det innebär att

---

<sup>52</sup> LLMS s. 446

om det inte är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. skall det ses som ett sådant förfogande av överfört värde att ägarna skall utdelningsbeskattas. ”Däriigenom, framhålls det, har förutsättningar för undantag från uttagsbeskattning reglerats och också införts *en regel om frihet från utdelningsbeskattning, som framstår som undantag från vad som annars skulle gälla*” (min kursivering). Införandet av undantaget i 4 punkten 23 kap. 2 § IL innebar att den aktuella överlåtelsen inte var en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. då det rörde sig om sådana näringsbetingade andelar som är skattefria enligt 25 a kap. IL. Regeringsrätten gick på skatterättsnämndens linje att ”då en uttrycklig föreskrift om undantag från utdelningsbeskattning vid en förmögenhetsöverföring av aktuellt slag saknas anser nämnden att det inte är möjligt att underlåta utdelningsbeskattning”. GT och hans bröder skulle alltså utdelningsbeskattas, även om det rörde sig om näringsbetingade andelar som enligt 25 a kap. IL skulle vara skattefria.

### **3.2 Debatten efter rättsfallen**

När Regeringsrätten i Sipano II kom att ändra gällande praxis från Sipanodomen föranledde detta stor osäkerhet kring rättsläget.<sup>53</sup> Bland annat kom frågor kring förvärvarens anskaffningsvärde vid underprisöverlåtelser och vad som gäller vid underprisöverlåtelser av näringsbetingade andelar upp.<sup>54</sup>

#### **3.2.1 Näringsbetingade andelar**

Innebörden och räckvidden av Sipano II kom att diskuteras livligt. En del av diskussionen handlade bland annat om vad som gäller om den bakomliggande transaktionen för underpris avser näringsbetingade andelar. Wiman kom att lyfta fram just denna fråga i en artikel i Skattenytt.<sup>55</sup> Enligt Wiman kunde Regeringsrättens dom tolkas som om det inte föreligger en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. skall undantagslöst beskattningsåtgärder ske efter den ekonomiska innebörden av överlåtelsen. Det som talade för att det var just den innebörden Regeringsrätten avsåg med domen var att de talade om ett sammanhållet system och att 23 kap. 11 § IL var ett undantag från vad som annars gäller. Effekten av en

---

<sup>53</sup> Wiman (2004) s. 221, Gäverth s. 39, Burmeister & Tivéus s. 218 Bergkvist s. 152 ff.

<sup>54</sup> Aa

<sup>55</sup> Wiman (2004) s. 226 ff.

sådan betydelse av domen skulle få flera konsekvenser gällande omstruktureringsituationer. En av konsekvenserna var att underprisöverlåtelser av näringsbetingade andelar skulle föranleda utdelningsbeskattning. Detta till följd av att det i 4 punkten 23 kap. 2 § IL uttryckligen undantogs möjligheten att kvalificera sig som en underprisöverlåtelse. Anledningen till att detta var att när kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar blev skattefria genom införandet av 25 a kap. IL ansåg regeringen att beskattningen skulle ske enligt transaktionens ekonomiska innebörd.<sup>56</sup> Vidare ansåg regeringen att skattefriheten innebar att det inte fanns någon anledning för överlåtaren att inte ta ut marknadspris även om det gäller en transaktion inom en intressegemenskap.

Resultatet av en sådan tolkning av Sipano II skulle alltså bli att en överlåtelse från ett bolag till ett annat rent tekniskt är att se som ett uttag då det inte kan kvalificera sig som en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL men det överlåtande bolaget kommer inte att beskattas då det är en skattefri kapitalvinst enligt 25 a kap. IL. Däremot kommer ägaren till det överlåtande bolaget att utdelningsbeskattas eftersom det inte är fråga om en underprisöverlåtelse och skall då undantagslöst utdelningsbeskatta ägaren. Även Burmeister och Tivéus var inne på samma linje som Wiman.<sup>57</sup>

När Sipano III kom besannades farhågorna om utdelningsbeskattning vid skattefria överlåtelser. Det innebar att ett aktiebolag inte kunde överföra ett helägt dotterbolag inom samma intressegemenskap utan att detta utlöste utdelningsbeskattning. Men om samma transaktion sker till marknadspris kommer ingen beskattning alls att utlösas. Regeringens antagande att skattefrihet på aktuella omstruktureringar inte föranleder någon anledning till att inte ta ut marknadspris är inte korrekt. Det kan av finansieringsskäl finnas anledningar till att inte ta ut marknadspris.<sup>58</sup> Utgången i Sipano III resulterade i att svenskt näringsliv i en skrivelse till Finansdepartementet krävde en lagändring.<sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> Prop. 2002/03:96 s. 149

<sup>57</sup> Burmeister & Tivéus s. 212 f.

<sup>58</sup> Vilket också Wiman påpekar. Wiman (2004) s. 232

<sup>59</sup> Virin

### 3.2.2 Förvärvarens anskaffningsvärde

Regeringsrätten uttalade i Sipano II att i de fall en utdelningsbeskattning sker skall samma belopp räknas in i omkostnadsbeloppet för det förvärvande bolaget då det utdelningsbeskattade beloppet kommer att räknas som ett tillskott till det förvärvande bolaget. Tillgången i det förvärvande bolaget kommer också att anses förvärdad för marknadspris, då aktieägaren utdelningsbeskattas för mellanskillnaden mellan faktisk ersättning och marknadsvärde, eftersom detta värde anses ha tillskjutits det förvärvande bolaget. Detta uttalande gjordes alltså vid sidan av de faktiska frågorna i fallet, troligtvis för att ge vägledning i liknande situationer.<sup>60</sup>

Tidigare har huvudregeln varit att man enbart fått avdrag för faktiska utgifter med undantag för reglerna i 22 kap. 8 § och 18 kap. 7 § IL. Sipano II väckte flera frågor angående anskaffningsvärde för lager, inventarier och fastigheter som är kapitaltillgång, bland annat frågan om det skall krävas uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning. I Skattenytt diskuterade Gäverth hur vida det bör krävas uttagsbeskattning eller utdelningsbeskattning för att mottagaren skall få räkna upp sitt anskaffningsvärde.<sup>61</sup>

Frågan om det krävs uttagsbeskattning av överlåtaren för att anskaffningsvärdet hos mottagaren skall få uppräknas till marknadsvärdet torde besvaras jakande utifrån ett systemteoretiskt perspektiv. Om inte överlåtaren uttagsbeskattas och förvärvaren får uppräknas sitt anskaffningsvärde till marknadsvärde kommer skillnaden mellan erlagt belopp och marknadsvärde inte att beskattas i bolagssektorn. Men Gäverth ställer sig ändå frågande till om man bör knyta frågan om anskaffningsvärde till om överlåtaren har uttagsbeskattats. Han tar upp ett antal tänkbara problem med detta tillvägagångssätt. I de fall uttagsbeskattning av överlåtaren inte sker vid överlåtelseåret utan först vid senare taxeringsår kommer förvärvaren högst troligt redan att ha upprättat bokslut för överlåtelseåret och kanske till och med för flera år framåt. Därtill kan förvärvaren ha gjort avskrivningar på tillgången med det faktiska anskaffningsvärdet som grund. Om

---

<sup>60</sup> Gäverth s. 37 – 38

<sup>61</sup> Gäverth s. 39 ff

då överlåtaren uttagsbeskattas borde detta innebära att förvärvaren får justera sin historiska anskaffningsutgift samt justera det skattemässiga resultatet. För att det skall gå att göra krävs att förvärvaren kan begära omprövning av tidigare taxeringar för att få sitt förhöjda avskrivningsunderlag. Om dessutom tillgången redan överlåtits vidare av förvärvaren blir det hela än mer komplicerat.<sup>62</sup>

Om det krävs uttagsbeskattning för att anskaffningsvärdet skall få räknas upp hos förvärvaren kommer det att ur ett fiskalt perspektiv bli än mer problematiskt om en uttagsbeskattning hos överlåtaren genom omprövning eller eftertaxering sätts ned eller undanröjs. Vid en ordinär omprövning tillåter tiden att förvärvarens anskaffningsvärde korrigeras genom omprövning av taxeringen. Har däremot tiden för ordinär omprövning löpt ut kan inte omprövning av förvärvarens taxering ske då denna inte har lämnat oriktig uppgift.<sup>63</sup> Om dessutom det överlåtande bolaget har säte utomlands blir det hela mer komplicerat för skatteverket.<sup>64</sup>

Ett annat problem som kan uppstå är om det är en näringstillgång som skall kapitalbeskattas hos förvärvaren och som har överlåtits och där överlåtaren uttagsbeskattats. Förvärvarens anskaffningsvärde är alltså marknadsvärdet. Om denna säljer vidare tillgången till marknadsvärde kommer alltså inte någon skattemässig vinst att uppkomma. Om uttagsbeskattningen av överlåtaren sedan undanröjs genom en skatteprocess skall då förvärvarens anskaffningsvärde sättas ned och resultera i en kapitalvinst som skall beskattas. Med utgångspunkt i det ovan anförda argumenterar Gäverth för att anskaffningsvärdet hos förvärvaren inte bör kopplas till hur vida överlåtaren har uttagsbeskattats.<sup>65</sup>

Frågan om hur vida utdelningsbeskattning bör krävas för att den förvärvade tillgångens anskaffningsvärde skall få uppräknas ser Gäverth som än mer

---

<sup>62</sup> Gäverth s. 40

<sup>63</sup> Omprövning av taxering som är till nackdel för den skattskyldiga får, enligt 4 kap. 14 § TL, efter utgången av året efter taxeringsåret enbart ske om den skattskyldig lämnat oriktig uppgift eller något av de andra i 4 kap. 16 – 17 §§ TL uppställda kriterierna.

<sup>64</sup> Gäverth s. 41

<sup>65</sup> Gäverth s. 41



problematisk. Om överlåtare och förvärvare har samma ägare kommer ägaren utdelningsbeskattas och därefter ses det som denna ger ett tillskott på motsvarande belopp till förvärvaren. Det skulle i de fall överlåtare och förvärvare har olika ägare innebära att ägaren utdelningsbeskattas och utdelningsbeskattat belopp ges till ägaren av det förvärvande bolaget som en gåva varpå denna skjuter till detta belopp till förvärvaren. Detta i enlighet med den ekonomiska innebörden av transaktionerna.<sup>66</sup> Om det är så att det krävs en utdelningsbeskattning av det överlåtande bolagets ägare för att tillgångens anskaffningsvärde hos förvärvaren skall få räknas upp blandas kontinuitetsfrågor på ägar- respektive företagsnivå ihop.<sup>67</sup> Frågan om hur vida ägaren till det överlåtande bolaget skall ha ansetts tillskjutit ett belopp till det förvärvande bolaget skiljer sig från frågan om en till underpris överlåtten tillgång kan innebära förutsättningar för att höja förvärvarens anskaffningsvärde av tillgången. Dessutom skulle ett krav på utdelningsbeskattning hos ägaren av det överlåtande bolaget innebära att det är den ägarens skatterättsliga status som avgör om anskaffningsvärdet kan räknas upp eller ej. Är den ägaren skattebefriad kan inte förvärvaren räkna upp sitt anskaffningsvärde. Samma taxeringsproblem som när det gäller hur vida uttagsbeskattning skall krävas för att förvärvaren skall få räkna upp anskaffningsvärdet på tillgången föreligger här.<sup>68</sup>

Burmeister och Tivéus undersöker vad Regeringsrättens argumentation om ”beskattningstidpunkten” i praktiken innebär. I lika och snarlika fall skall alltså det förvärvande bolaget till sitt anskaffningsvärde tillgodoräkna sig det faktiska anskaffningsvärdet plus det belopp som blir föremål för uttagsbeskattning hos det överlåtande bolaget. Detta för att kontinuitet skall upprätthållas i beskattningssystemet. För att båda led i dubbelbeskattning skall aktualiseras och för att inte ett redan uttagsbeskattade belopp skall beskattas igen om det förvärvande företaget överlåter tillgången vidare skall ägarnas omkostnadsbelopp ökas.<sup>69</sup>

---

<sup>66</sup> Prop. 1998/99:15 s. 120 f.

<sup>67</sup> Se också Melz s. 239 – 240

<sup>68</sup> Gäverth s. 42

<sup>69</sup> Burmeister & Tivéus s. 213 ff.

Om överlåtande bolag uttagsbeskattas men förmögenhetsöverföringen till bolagets ägare inte beskattas hos denna, vad blir då resultatet. Här är det alltså tvärt emot Sipano II så att det krävs att utdelningen inte beskattas för att kontinuitet skall upprätthållas i beskattningssystemet. För att kontinuiteten<sup>70</sup> inom den dubbelbeskattade sektorn ska råda måste det förvärvande bolaget få tillgodoräkna det hos överlåtaren uttagsbeskattade beloppet i sitt skattemässiga värde annars skulle beloppet beskattas två gånger inom den dubbelbeskattade sektorn. Detta visar på att Regeringsrättens generella skrivning om hur kontinuiteten säkerställs genom utdelningsbeskattning bara gäller lika eller snarlika fall. I andra fall kan det vara så att det skulle krävas att utdelning inte beskattas för att upprätthålla kontinuiteten.<sup>71</sup>

Det bör också tilläggas att både Wiman och Burmeister och Tivéus påpekar att Regeringsrättens argumentation om att utdelningsbeskattningen av ägarna till bolagen bara är en fråga om beskattningstidpunkt kan strida mot skatteförmågeprincipen. Den utdelning som tillskrivs ägaren genom överlåtelsen från överlåtaren till förvärvaren är för ägaren rent fiktiv. Det handlar aldrig om att ägaren har utdelningen ”i sin hand” och kan välja om han vill lämna den som tillskott eller ej till det förvärvande bolaget utan är en rent skatterättslig fiktion. Ägaren har alltså inte fått några medel att betala skatten med, utan kan bli tvungen att låna för att kunna betala skatten. Detta betyder att Regeringsrättens argumentation om beskattningstidpunkt kan strida mot skatteförmågeprincipen och i vart fall inte bara anses vara en periodiseringsfråga.<sup>72</sup>

### **3.3 Ingen utdelningsbeskattning för näringsbetingade andelar**

Redan innan Sipano III hade Föreningen Svenskt Näringsliv, den 17 juni 2004, lämnat in en skrivelse och en promemoria med ett lagförslag för hur ovan nämnda

---

<sup>70</sup> Person Österman definierar kontinuitetsprincipen med att beskattning skjuts upp och förvärvaren övertar det obeskattade värdet. Person Österman s. 68

<sup>71</sup> Burmeister & Tivéus s. 215 ff.

<sup>72</sup> Wiman (2004) s. 232, Burmeister & Tivéus s. 215

resultat skulle förhindras. Detta för att inte försvåra vissa omstruktureringar i svensk företagssektor.<sup>73</sup>

I en lagrådsremiss den 3 februari 2005 kom regeringen med ett förslag som till största delen överensstämde med Föreningen Svenskt Näringslivs förslag. Regeringens förslag var att näringsbetingade andelar som överlåts, utan att det är affärsmässigt motiverat, utan eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet och kapitalvinsten är skattefri eller på grund av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning skall tas upp som kapitalvinst skall inte avyttringen leda till att någon som direkt eller indirekt äger andel i företaget behöver ta upp skillnaden mellan ersättning och marknadsvärde som utdelning under vissa givna förutsättningar.<sup>74</sup>

När näringsbetingade andelar blev skattefria, samt att viss ersättning skulle tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. IL, tillfördes som sagt ett tillägg i 23 kap 2 § IL som innebar att 23 kap IL ej var tillämpligt. Denna nya skrivelse föranledde den ovan nämnda ändringen av praxis. Transaktioner som enligt tidigare praxis inte föranledde uttags- och utdelningsbeskattning för företag och dess ägare kunde nu bli föremål för utdelningsbeskattning. Även om inte uttagsbeskattning förelåg kunde alltså ägarna bli föremål för utdelningsbeskattning då Regeringsrätten i Sipano II och Sipano III gjorde en bokstavstolkning av 23 kap. IL som innebär att utdelningsbeskattning inte kan underlåtas när inte 23 kap. IL är tillämplig. Detta var i linje med förarbetet till 23 kap. IL som ansåg att det av 23 kap. 11 § IL motsatsvis kunde utläsas att utdelningsbeskattning av ägarna skulle ske.<sup>75</sup> Utdelningsbeskattning av ägarna skulle alltså ske trots att kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar som huvudregel är skattefri.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Prop. 2004/05:91 s. 6

<sup>74</sup> Prop. 2004/05:91 s. 10

<sup>75</sup> Prop. 1998/99:15 s. 172

<sup>76</sup> Prop. 2004/05:91 s. 11

Anledningen till att näringsbetingade andelar blev skattefria var för att inte försvåra för angelägna omstruktureringar och generationsskiften. I förarbetena fann regeringen att det inte fanns några skäl för en överlåtare att inte ta ut marknadspris vid en överlåtelse.<sup>77</sup> Därav var det oproblematiskt att dessa överlåtelser inte innefattades av bestämmelserna i 23 kap. IL. Föreningen Svenskt Näringsliv påpekade att även om det inte finns någon ekonomisk anledning till att inte ta ut marknadspris vid en överlåtelse kan det finnas andra skäl till att det inte är möjligt att ta ut marknadspris. Som exempel ges att det kan vara svårt att få en extern kredit vid överlåtelser till marknadspris. Som praxis sedan visade drabbades små och medelstora företag av den nya skrivelsen i 23 kap. 2 § IL. Skattefrihet för näringsbetingade andelar syftade till att inte förhindra angelägna omstruktureringar och generationsskiften. Men när dessa, främst sidleds, överlåtelser istället kom att bli föremål för utdelningsbeskattning på ägarnivå blev resultatet att den underlättande lagstiftningen inte alls underlättades.<sup>78</sup>

I och med att skattefria avyttringar av näringsbetingade andelar inte träffades av uttagsbeskattningen i 22 kap. IL saknades det enligt lagstiftaren anledning att låta dem vara ett undantag till uttagsbeskattning i 23 kap. IL. Praxis visade som ovan nämnt annorlunda. För att inte förhindra dessa angelägna omstruktureringar och generationsskiften har nu införts ett tillägg 23 kap. 2 § IL. Tillägget innebär i korthet att utdelningsbeskattning på ägarnivå inte blir aktuellt när uttagsbeskattning ej sker på grund av skattefri överlåtelse av näringsbetingade andelar.<sup>79</sup> Genom att införa tillägget i 4 punkten 23 kap. 2 § IL kommer 23 kap. 11 – 12 §§ IL att tillämpas när:

en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

— det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som

---

<sup>77</sup> Prop. 2002/03:96 s.

<sup>78</sup> Prop. 2004/05:91 s. 11

<sup>79</sup> Prop. 2004/05:96 s. 11

- motsvara något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
- det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och
  - förutsättningarna i 19 § andra stycket är uppfyllda.

Eftersom det förvärvande företaget inte vare sig direkt eller indirekt får äga andelar i det överlåtande företaget gäller detta tillägg enbart för sidledes överlåtelser. Sådana sidledes överlåtelser är särskilt vanliga när det gäller generationsskiften. Regeringen vill särskilt underlätta för dessa underlåtelser och avvaktar med en eventuell utvidgning som skulle gälla även vertikala överlåtelser till efter 2002 års Företagsskatteutredning presenterar sitt slutbetänkande (se mer om detta nedan).<sup>80</sup>

Vem som kan vara förvärvare tas upp i tillägget i lagtexten och eftersom det rör sig om skattefria näringsbetingade andelar enligt 25 a kap. IL kan överlåtaren enbart vara ett sådant företag som listas i 25 a kap. 3 § IL (samma krets av företag som finns i 24 kap. 13 § IL).

Eftersom den nya regleringen enbart syftar till att utreda skattekonsekvenserna på ägarnivå av näringsbetingade andelar som ej är föremål för uttagsbeskattning hos överlåtaren, eller som inte skall skalbolagsbeskattas hos överlåtaren, behöver ej de övriga villkoren i 23 kap. IL vara uppfyllda. De villkoren är enbart till för att förhindra otillbörliga skattekonsekvenser hos inblandade parter, de är alltså ej nödvändiga i föreliggande fall då de som sagt enbart skall bidra till att klargöra skattekonsekvenserna på ägarnivå hos berörda parter.<sup>81</sup>

Det finns ett undantag till ovan nämnda och det är att förutsättningarna i 23 kap. 19 § andra stycket IL måste vara uppfyllda. Det innebär i korthet att om förvärvaren är ett företag måste minst samma andel i det förvärvande företaget vara kvalificerad som i det överlåtande företaget, med undantag från sådan

---

<sup>80</sup> Prop. 2004/05:96 s. 11 ff.

<sup>81</sup> Prop. 2004/05:96 s. 13

kvalificerad andel som nämns i 57 kap. 6 § andra stycket IL. Detta för att inte kunna kringgå 3:12 reglerna (som numer finns i 57 kap. IL).

Regeringen påpekar att den nya regleringen angående undantagen från utdelningsbeskattning till följd av underprisöverlåtelser av näringsbetingade andelar är temporär.<sup>82</sup>

Trots tillägget i 23 kap. 2 § IL finns det flera situationer när näringsbetingade andelar inte kan anses som underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL. I SOU 2005:99 föreslås tillägg i 23 kap. IL för att bland annat även sparbank och ömsesidiga försäkringsbolag kommer att omfattas av uppräkningsregeln i 23 kap. 2 §. Där till bör enligt utredningen överlåtelser, både till och från, utlandet kunna bli undantagna uttagsbeskattning enligt reglerna i 23 kap. IL.<sup>83</sup>

### **3.4 Förändringar av reglerna om underprisöverlåtelser**

2002 års företagsskatteutredning kommer i SOU 2005:99 med vissa förslag till förändringar i 23 kap. IL.<sup>84</sup> Bland annat föreslår utredningen att skattskyldighetsregeln i 23 kap. 16 § IL, koncernbidragsregeln i 23 kap. 17 § IL och underskottsreglerna i 23 kap. 24 – 27 §§ IL revideras och bara upprätthålls under vissa förutsättningar. Dessutom föreslås förändringar i 23 kap. 11 – 12 §§ IL så att dessa uttryckligen blir gällande när korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL skall tillämpas. Vidare föreslås en förändring av kupongskattelagen så den stämmer överens med vad som hade gällt enligt 23 kap. 11 § IL om den skattskyldiga hade varit obegränsat skattskyldig i Sverige.<sup>85</sup>

De ovan nämnda regleringarna kan enligt utredningen begränsas till att gälla som villkor vid underlåten uttagsbeskattning då de inte har någon direkt relevans för utdelningsbeskattning gällande transaktioner inom landet. För att inte komma i konflikt med EG-rättens förbud mot utdelningsbeskattning vid

---

<sup>82</sup> Prop. 2004/05:96 s. 14

<sup>83</sup> SOU 2005:99 s. 114 f.

<sup>84</sup> Angående näringsbetingade andelar, se ovan.

<sup>85</sup> SOU 2005:99 s. 111

gränsöverskridande transaktioner som inte aktualiseras vid liknande transaktioner inom landet bör dessa förändringar göras.<sup>86</sup> Utredningen föreslår dock några begränsningar. För det första bör ovan föreslagna förändringar av villkoren för underprisöverlåtelser bara gälla vid transaktioner inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. För det andra bör det inte vara möjligt för en förvärvare som direkt eller indirekt äger andel i överlåtaren att kunna uppfylla kraven för en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL.<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> SOU 2005:99 s. 112

<sup>87</sup> SOU 2005:99 s. 113

## 4 Anskaffningsvärde

Fram till att lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser av tillgångar till underpris infördes var alltså inte underprisöverlåtelser föremål för en explicit lagstiftning. Vad som var gällande rätt hade utvecklats i rättspraxis. Det stora antalet rättsfall som hade kommit under årens lopp gjorde rättsområdet svåröverskådligt. I Prop. 1998/99:15 kom regeringen med ett förslag som syftade till att i lag fastslå under vilka förutsättningar en underprisöverlåtelse kunde göras utan att det föranledde uttagsbeskattning.<sup>88</sup>

Regeringen hade bland annat att ta ställning till hur förvärvarens anskaffningsvärde skulle bestämmas. I de fall överlåtaren kom att uttagsbeskattas för skillnaden mellan det faktiska vederlaget och marknadsvärdet var frågan vilket anskaffningsvärde förvärvaren skulle få. Skulle förvärvaren ta upp det faktiskt erlagda vederlaget eller det faktiskt erlagda vederlaget ökat med det belopp överlåtaren hade uttagsbeskattats för? Regeringen kom inte med något förslag i frågan utan lämnade frågan mer eller mindre obesvarad i väntan på nästkommande företagsskatteutrednings slutbetänkande. Typiskt sätt ansåg lagrådet att skattemässig kontinuitet borde råda mellan förvärvare och överlåtare. Därav borde den förra få räkna upp sitt vederlag med ett belopp som motsvarade det som den senare hade uttagsbeskattats för.<sup>89</sup>

När 1992 års företagsskatteutrednings förslag, det vill säga det som föreslogs i SOU 1998:1, var ute på remiss avstyrkte riksskatteverket förslaget angående anskaffningsvärde.<sup>90</sup> I SOU 1998:1 föreslog 1992 års företagsskatteutredning att det skulle föreligga skattemässig kontinuitet mellan förvärvare och överlåtare.<sup>91</sup> Den förändring som föreslogs till punkt 1 a femte stycket av anvisningarna till 22 § KL ansåg riksskatteverket utgöra en förändring av gällande rätt. Det innebar att förvärvaren skulle anses ha förvärvat tillgången till en ersättning motsvarande

---

<sup>88</sup> Prop. 1998/99:15 s. 1

<sup>89</sup> Prop. 1998/99:15 s. 167

<sup>90</sup> Riksskatteverket Dnr 446-98/910 s. 22, jfr. Prop. 1998/99:15 s. 167

<sup>91</sup> SOU 1998:1 s. 307



marknadsvärdet för att det skulle föreligga full skattemässig kontinuitet mellan överlåtaren och förvärvaren.<sup>92</sup> Riksskatteverket anförde att som huvudregel skall en kostnad ha förelegat för att en skattskyldig skall ha avdragsrätt. Vidare framhöll Riksskatteverket att praxis endast i undantagsfall har godkänt avdrag för fiktiva kostnader. Med stöd i denna praxis ansåg de att skattemässig kontinuitet inte skulle föreligga mellan förvärvare och överlåtare.<sup>93</sup>

Ett sådant fall där en fiktiv kostnad har medgivits är RÅ 1980 1:28<sup>94</sup> där en skattskyldig förvärvat en fastighet till underpris av sin arbetsgivare. Arbetstagaren beskattades för förtäckt lön för mellanskillnaden mellan det faktiska vederlaget och marknadsvärdet. Denna fick sedan som anskaffningsutgift för fastigheten, förutom det betalade vederlaget, en ökning med det belopp som han beskattats för som lön. I detta rättsfall var det fråga om beskattning och avdrag för den fiktiva kostnaden hos en skattskyldig. Avdrag för fiktiv kostnad har även medgivits i RÅ 1990 not 508.<sup>95</sup> Här var det fråga om en underprisöverlåtelse av en fastighet mellan dotterbolag och moderbolag. Moderbolaget skulle ta upp skillnaden mellan faktiskt vederlag och marknadsvärde som utdelning och beskattning men fick då också använda marknadsvärde som anskaffningsvärde som grund för värdeminskningssavdrag. Det bör tilläggas att det rörde sig om en överlåtelse inom en koncern där det förelåg rätt till koncernbidrag.<sup>96</sup>

Riksskatteverket ställde sig också tveksamma inför att med stöd av reciprocitetsprincipen låta skattemässig kontinuitet råda mellan överlåtare och förvärvare. De framhöll att i skatterätten var reciprocitetsprincipen snarare ett undantag än en regel. Även om domstolar ibland använt sig av ett reciprokt resonemang utan direkt stöd i lag utgör detta inte någon grund för att tillämpa det på ifråga varande fall.<sup>97</sup>

---

<sup>92</sup> Riksskatteverket Dnr 446-98/910 s. 19

<sup>93</sup> Riksskatteverket Dnr 446-98/910 s. 20

<sup>94</sup> Se även Alhager s. 230 ff, Persson Österman s. 388

<sup>95</sup> Se Persson Österman bl.a. s. 388, 393

<sup>96</sup> Skatteverket Handledning s. 404

<sup>97</sup> Riksskatteverket Dnr 446-98/910 s. 21

Den föreslagna förändringen skulle enligt Riksskatteverket utgöra en förändring av de principer som fram till dess hade gällt i frågan. En sådan förändring ansågs kunna ”öppna en risk för skatteundandragande i vissa situationer”.<sup>98</sup> En sådan risk exemplifierades med följande exempel:

Ett företag i obestånd, A, (eller på väg att komma i obestånd) överlåter egendom till underpris till ett annat företag, B, under sådana former att uttagsbeskattning ska ske. A uttagsbeskattas för underpriset, men kommer inte att kunna betala skatten. Det framstår i ett sådant fall som obefogat att B skulle få använda en högre anskaffningskostnad än den faktiska. Om avdragsrätt för koncernbidrag inte föreligger mellan A och B synes det inte heller finnas annat skäl att medge den avgivna vinstöverföringen från A till B.<sup>99</sup>

Resultatet blev att förslaget till UPL inte innehöll någon lagreglering om förvärvarens anskaffningsvärde. I förslaget till 1 § UPL anförs istället att ”det får anses följa av allmänna principer att anskaffningsvärdet utgörs av ett belopp motsvarande vederlaget.”<sup>100</sup>

#### **4.1 Förvärvarens anskaffningsvärde – gällande rätt**

I 22 och 23 kap. IL finns med undantag för 22 kap. 8 § och 23 kap. 10 § inga regler för att bestämma förvärvarens anskaffningsvärde på en tillgång anskaffad genom en underprisöverlåtelse. 23 kap. 10 § IL reglerar den situation då en tillgång är förvärvad till ett pris som understiger dess skattemässiga värde. Då skall tillgången anses överlåtten för dess skattemässiga värde hos överlåtaren och anskaffningsvärdet hos förvärvaren blir samma belopp.<sup>101</sup> I 22 kap. 8 § IL regleras anskaffningsvärdet för de fall då en tillgång förs över mellan två av samma person ägda näringsverksamheter. Om överföringen av tillgången uttagsbeskattas enligt

<sup>98</sup> Riksskatteverket Dnr 446-98/910 s. 21

<sup>99</sup> Riksskatteverket Dnr 446-98/910 s. 21 – 22

<sup>100</sup> Prop. 1998/99:15 s. 270

<sup>101</sup> 23 kap. 10 § IL, SOU 2005:99 s. 94

22 kap. 7 § IL skall anskaffningsvärdet hos den mottagande (förvärvande) näringsverksamheten bestämmas till marknadsvärde.<sup>102</sup>

I de fall en fysisk person avyttrar en tillgång, som är hänförlig till inkomstslaget kapital, till en utländsk juridisk person som den förra eller någon till denna närstående äger skall tillgången anses avyttrad till marknadspris enligt 53 kap. 6 – 7 §§ IL. Förvärvaren skall enligt 53 kap. 11 § IL anses ha förvärvat tillgången till samma belopp.<sup>103</sup> Emellertid strider dessa regler mot EG-rätten. Med hänvisning till rätten till etableringsfrihet, alternativt fri rörlighet för kapital i EG-fördraget, har EG-domstolen underkänt de svenska reglerna i X och Y-målet (C-436/00).<sup>104</sup>

Det finns i två situationer lagregler som bestämmer anskaffningsvärdet då en tillgång byter karaktär hos en och samma ägare. I 14 kap. 16 § IL finns en bestämmelse om att anskaffningsvärdet skall anses vara marknadsvärdet till följd av karaktärsbyte. I 41 kap. 6 § IL anges att i de fall en fysisk person har en tillgång som går från att beskattas i inkomstslaget kapital till att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet sker avskattning, såtillvida inte undantaget i paragrafens andra stycke är aktuellt och tillgångens anskaffningsvärde bestäms enligt 14 kap. 16 § IL. Den andra situationen är den ovan beskrivna i 22 kap. 8 § IL.<sup>105</sup>

En reglering som eventuellt kan vara relevant vid underprisöverlåtelser är den generella reglering om inventariers anskaffningsvärde som finns i 18 kap. 7 § IL. Genom paragrafens ordalydelse skulle den kunna användas vid en underprisöverlåtelse. I paragrafens första mening bestäms anskaffningsvärde vid förvärv genom ”köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt” till utgiften för förvärvet. I andra meningen sägs att vid förvärv på annat sätt sätts anskaffningsvärdet istället till marknadsvärde. Om en underprisöverlåtelse skulle hänföras till den andra meningen skulle alltså anskaffningsvärdet bli tillgångens

---

<sup>102</sup> 22 kap. 8 § IL, SOU 2005:99 s. 95

<sup>103</sup> SOU 2005:99 s. 94 – 95

<sup>104</sup> Mattsson s. 102 – 103

<sup>105</sup> SOU 2005:99 s. 95

marknadsvärde. 2002 års företagsskatteutredning anser dock inte att denna paragraf är tillräckligt generell för att vara en utgångspunkt i utredningen.<sup>106</sup>

#### 4.2 Anskaffningsvärde SOU 2005:99

SOU 2005:99, som är resultatet av 2002 års företagsskatteutrednings slutbetänkande, hade bland annat till uppgift att undersöka och utreda rättsläget om vad som händer med en förvärvares anskaffningsvärde i de fall överlåtaren uttagsbeskattas.<sup>107</sup> Utredningen valde också att mer generellt behandla ”ägarbeskattning vid underprisöverlåtelser”.<sup>108</sup>

I fallet med förvärvares anskaffningsvärde hade utredningen särskilt fått uppdraget att undersöka, och eventuellt föreslå en lagreglering i, de fall en underprisöverlåtelse inte uppfyller kriterierna i 23 kap. IL varpå överlåtaren uttagsbeskattas och om detta skall påverka förvärvares anskaffningsvärde (fall c) nedan).<sup>109</sup>

Eftersom reglerna i 23 kap. innebär att beskattning skall ske enligt allmänna beskattningsregler om inte uttryckligt undantag finns valde utredningen att göra en mer heltäckande analys av vad allmänna beskattningsregler innebär och om det behövs ytterligare lagstiftning på området.<sup>110</sup> Deras utgångspunkt var följande:

- a) En kvalificerad underprisöverlåtelse<sup>111</sup> föreligger. Skattemässigt anskaffningsvärde på tillgången för förvärvaren skall vara lika med ersättningen, om inte led e) är tillämpligt.
- b) En kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger vid överlåtelse mellan aktiebolag med gemensam ägare. För förvärvande aktiebolag = a). För aktieägarna bör omkostnadsbeloppet på

---

<sup>106</sup> SOU 2005:99 s. 95

<sup>107</sup> SOU 2005:99 s. 380 f.

<sup>108</sup> SOU 2005:99 s. 86

<sup>109</sup> SOU 2005:99 s. 86 ff.

<sup>110</sup> SOU 2005:99 s. 89

<sup>111</sup> Begreppet ”kvalificerad underprisöverlåtelse” är en del av den nya terminologi som förslås i SOU 2005:99. En överlåtelse under marknadspris definieras som underprisöverlåtelse. Om kraven i 23 kap. IL är uppfyllda benämns det som en ”kvalificerad underprisöverlåtelse” brister det i något av rekvisiten är det frågan om en ”okvalificerad underprisöverlåtelse”. SOU 2005:99 s. 90

aktierna inte påverkas. (En bestämmelse men sistnämnda innebörd finns i 23 kap. 12 § IL.)

- c) En överlåtelse till underpris görs och villkoren i 23 kap. IL uppfylls inte varför uttagsbeskattning sker. Skattemässigt anskaffningsvärde på tillgången för förvärvaren bör uppräknas till marknadsvärde (uttagsbeskattat belopp). (Detta är inte uttryckligen reglerat i IL.)
- d) En överlåtelse till underpris görs mellan aktiebolag med samma ägare och villkoren i 23 kap. IL uppfylls inte. För förvärvande aktiebolag = c). För aktieägarna bör, om utdelningsbeskattning sker, omkostnadsbeloppet på aktierna uppräknas med värdeöverföringen (kapitaltillskott). (Detta är inte uttryckligen reglerat i IL.)
- e) En kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger. Tillgången överlåts för en ersättning som inte uppgår till minst tillgångens skattemässiga värde. Överlåtaren beskattas som om tillgången avyttras för det skattemässiga värdet. Förvärvaren bör få detta värde som skattemässigt anskaffningsvärde. (En bestämmelse med denna innebörd finns i 23 kap. IL.)<sup>112</sup>

2002 års företagsskatteutredning hade alltså att ta ställning till ett införande av en bestämmelse för situation c). Särskilt med avseende på obeståndssituationer<sup>113</sup> och skatterättens kopplade område.<sup>114</sup>

Nu valde alltså utredningen att även utreda övriga situationer med motiveringen att då det i 23 kap. IL inte finns några uttryckliga regleringar av dessa och beskattningen skall ske enligt allmänna beskattningsprinciper. Då utredningen

---

<sup>112</sup> SOU 2005:99 s. 88 – 89

<sup>113</sup> Se ovan angående Riksskatteverkets remissvar (Riksskatteverket Dnr 446-98/910) på SOU 1998:1 där de avstyrkte ett liknande förslag med hänvisning till att det kunde leda till skatteundandragande vid obeståndssituationer.

<sup>114</sup> SOU 2005:99 s. 89

anser att det inte tydligt framgår vad som följer av allmänna beskattningsprinciper finner de skäl att analysera och överväga lagstiftning även i dessa situationer.<sup>115</sup>

Sammantaget är utredningens förslag att en särskild reglering införs. Denna nya reglering läggs i ett 20 b kap. IL. I detta nya kapitel finns regler för hur förvärvarens anskaffningsvärde och anskaffningsutgift bestäms för en underprisförvärvad tillgång. Regleringen gäller när den överlåtna tillgången kan bli föremål för svensk eller utländsk beskattning i näringsverksamhet hos överlåtaren eller hos andelsägare i överlåtaren. Tre olika anskaffningsvärden kommer att bli aktuella. Det första är om överlåtelsen föranleder uttagsbeskattning där då det uttagsbeskattade värdet kommer att användas.<sup>116</sup> Undantag är de fall som, helt eller delvis, grundar sig på utdelning som är föremål för svensk beskattning. I dessa fall kommer det belopp som utdelningsbeskattas läggas till grund för anskaffningsvärdet (med undantag för de fall där utdelning ej skall tas upp till beskattning då huvudregeln gäller).<sup>117</sup> Det andra är i de fall överlåtelsen gjorts utan ersättning eller mot en ersättning som understiger det skattemässiga värdet utan att det är affärsmässigt motiverat, och uttagsbeskattning ej sker där överlåtarens skattemässiga värde kommer att användas. Det gäller även i princip för överlåtelser från verksamhet som inte beskattas i Sverige. Det tredje är övriga fall där förvärvarens anskaffningsvärde eller anskaffningsutgift kommer vara lika med den faktiska ersättningen.<sup>118</sup>

Några generella begränsningar bör dock finnas. Dessa är först och främst att ”överlåtelsen skall ha skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat”.<sup>119</sup> Därutöver grundar sig förvärvarens uppräknade anskaffningsvärde på att överlåtaren uttagsbeskattas till följd av överlåtelsen. Det är alltså bara överlåtelser där en avyttring av tillgången skulle ha lett till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet hos överlåtaren som omfattas av bestämmelserna. Om överlåtaren är ett svenskt

---

<sup>115</sup> SOU 2005:99 s. 89

<sup>116</sup> SOU 2005:99 s. 133

<sup>117</sup> SOU 2005:99 s. 132

<sup>118</sup> SOU 2005:99 s. 132 – 133

<sup>119</sup> SOU 2005:99 s. 133

handelsbolag gäller samma regler för de fall där delägaren skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Liknande bestämmelser bör också gälla vid förvärv från utlandet.<sup>120</sup>

Som grund till förslaget ligger att det osäkra rättsläget innebär att det är svårt för den enskilda skattskyldiga att förutsäga vad resultatet av en underprisöverlåtelse blir. Utredningen anser att för att komma till rätta med detta bör en lagreglering införas som innebär att överlåtarens intäkt också blir förvärvarens anskaffningsvärde.<sup>121</sup>

I de fall det rör sig om underprisöverlåtelser från ett dubbelbeskattat skattesubjekt till någon som äger del, direkt eller indirekt, i detta och kriterierna i 23 kap. IL inte är uppfyllda krävs det för att få uppräknat anskaffningsvärdet att utdelningsbeskattning sker.<sup>122</sup>

Som jag redan redogjort för saknas det reglering kring anskaffningsvärde till följd av underprisöverlåtelser. Utredningen ansåg att det innebär att det är svårt för den enskilda skattskyldiga att förutse vad det skattemässiga resultatet blir av en underprisöverlåtelse. Därav är en lagreglering relevant för att öka förutsägbarheten av rättstillämpningen vid underprisöverlåtelser.<sup>123</sup> Kontinuitet i beskattningssystemet bör vara grunden för lagstiftningen. Detta innebär att en värdestegring bara skall inkomstbeskattas en gång, låt vara att samma värdestegring kan komma att beskattas en gång till inom ramen för dubbelbeskattningssystemet. För att en värdestegring inte skall komma att beskattas två gånger bör en förvärvare till sitt anskaffningsvärde få tillgodoräkna sig det belopp som överlåtaren tar upp som intäkt. Om förvärvaren alltså som anskaffningsvärde får använda det faktiskt erlagda beloppet för tillgången ökat med vad överlåtaren eventuellt uttagsbeskattas för upprätthålls kontinuitet inom skattesystemet.<sup>124</sup>

---

<sup>120</sup> SOU 2005:99 s. 133 – 134

<sup>121</sup> SOU 2005:99 s. 118

<sup>122</sup> SOU 2005:99 s. 121

<sup>123</sup> SOU 2005:99 s. 116 f.

<sup>124</sup> SOU 2005:99 s. 117 – 118

Vid en underprisöverlåtelse som inte uppfyller kriterierna i 23 kap. IL skall alltså förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde vara den erlagda ersättningen ökat med det belopp överlåtaren uttagsbeskattas med. Om det är en underprisöverlåtelse som gjorts mot ersättning under marknadsvärde men som överstiger tillgångens skattemässiga värde och uppfyller kriterierna i 23 kap. IL skall förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde vara den erlagda ersättningen. Om det rör sig om en annan underprisöverlåtelse som uppfyller kriterierna i 23 kap. IL skall det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgången vara det skattemässiga värde överlåtaren har, alltså enligt den existerande regleringen i 23 kap. 10 § IL.<sup>125</sup>

För att upprätthålla dubbelbeskattningen anser utredningen att vid underprisöverlåtelser som inte uppfyller kriterierna i 23 kap. IL från ett dubbelbeskattat subjekt till ägare, direkt eller indirekt, i detta subjekt skall värdeöverföringen utdelningsbeskattas. Detta med hänvisning till utgången i Sipano II. Utredningen anser också att ägare skall utdelningsbeskattas om överlåtelsen sker till ett handelsbolag som den direkta eller indirekta ägaren är delägare i. För att det skattemässiga anskaffningsvärdet skall få räknas upp till marknadsvärdet krävs alltså full dubbelbeskattning.<sup>126</sup>

I de fall det rör sig om en underprisöverlåtelse i sidled mellan aktiebolag, som till följd av utredningens förslag kommer att uttagsbeskattas men inte utdelningsbeskattas<sup>127</sup>, anser utredningen att förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde ändå skall utgöras av marknadsvärdet. Det skulle innebära att värdet inte beskattas två gånger inom det dubbelbeskattade området men att värdet ändå kan bli föremål för utdelningsbeskattning.<sup>128</sup>

Om det rör sig om en underprisöverlåtelse som innebär att ägaren utdelningsbeskattas skall ägarens omkostnadsbelopp i det förvärvande bolaget

---

<sup>125</sup> SOU 2005:99 s. 120

<sup>126</sup> SOU 2005:99 s. 121

<sup>127</sup> För exempel på sådana situationer se SOU 2005:99 s. 111 ff.

<sup>128</sup> SOU 2005:99 s.122



räknas upp med det utdelningsbeskattade beloppet då det i enlighet med Sipano II-domen kommer att ses som ett tillskott till det förvärvande bolaget. Är det fråga om en underprisöverlåtelse som uppfyller kriterierna i 23 kap. IL finns redan idag en regel, 23 kap. 12 § IL, som säger att ägaren inte får räkna upp sitt omkostnadsbelopp.<sup>129</sup>

#### **4.2.1 Obeståndssituationer**

Som jag tidigare har beskrivit avstyrkte riksskatteverket 1992 års företagsskatteutrednings förslag om att förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde skulle vara lika med marknadsvärdet i de fall där överlåtaren uttagsbeskattades med hänvisning till risken för skatteundandraganden i några olika situationer. Utredningen tar upp detta och fokuserar särskilt på de obeståndssituationer som riksskatteverket uttryckte oro inför. Ett första sätt att svara på riksskatteverkets kritik är att knyta förvärvarens rätt till uppräkningsanslag till överlåtarens faktiska betalning av uttagsbeskattat belopp och inte till dennas presumtiva betalning av uttagsbeskattning. Principiellt skulle det vara fel att göra ett skattesubjekts beskattning beroende av en annans beskattning men med hänvisning till underprisöverlåtelsernas speciella natur anser utredningen att det är befogat.<sup>130</sup> Ett andra svar på riksskatteverkets kritik är att det, vid underprisöverlåtelser mellan två aktiebolag med gemensam ägare och det överlåtande aktiebolaget med hänvisning till bristande betalningsförmåga inte betalar uttagsbeskattning, dels kan återvinnas genom ABL:s regler om olovlig vinstutdelning och dels kan även återvinning ske genom konkurslagens återvinningsregler. De fall som inte omfattas av någon av dessa återvinningsregler torde vara så få att det kan övervägas om det är motiverat med en lagreglering.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> SOU 2005:99 s. 122 – 123

<sup>130</sup> SOU 2005:99 s. 129

<sup>131</sup> SOU 2005:99 s. 130

#### 4.2.2 Taxeringsfrågor

Utredningen föreslår att särskilda taxeringsbestämmelser införs. Bland annat bör, som ovan nämnts, förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde först få räknas upp när överlåtaren har betalt det belopp som denna uttagsbeskattats för. Det ligger på förvärvaren att både yrka på uppräkningsavdrag av anskaffningsvärdet och att visa att överlåtarens skatt är betald. Dessutom skall det finnas särskilda regler för hur förvärvarens anskaffningsvärde påverkas av en ändrad taxering hos överlåtaren.<sup>132</sup>

När det är erlagd ersättning, se ovan, som ligger till grund för anskaffningsvärdet uppstår inga taxeringsproblem. Däremot uppkommer taxeringsproblem vid de två andra föreslagna anskaffningsvärdesgrunderna som kan kräva särskild reglering. Utredningen tror främst att det i uppräkningsituationer kommer bli problem med gränsöverskridande överlåtelser. Just med hänsyn till de gränsöverskridande fallen argumenterar utredningen ytterligare för att det måste vara förvärvaren som skall yrka på en uppräkningsavdrag av anskaffningsvärdet då skatteverket sällan torde kunna göra detta ex officio.<sup>133</sup> Allmänna principer talar för att bevisbördan för att överlåtaren har beskattats ligger på förvärvaren. Då det kan vara fråga om överlåtare i andra länder kan det vara motiverat med strängare beviskrav än om det bara hade rört nationella överlåtare. Förvärvaren bör därför vara skyldig att inkomma med information som klart och tydligt visar att uppställda kriterier för en uppräkningsavdrag är för handen.<sup>134</sup>

Ytterligare en aspekt som måste beaktas vid ett införande av 20 b kap. IL är när en uppräkningsavdrag skall ske och vilka beskattningsår som kan komma att påverkas samt hur ett redan uppräknat anskaffningsvärde påverkas av förändringar i det överlåtande subjektets taxering därefter.<sup>135</sup> Utredningen har arbetat fram några olika förslag på hur dessa problem kan angripas. För att få en effektiv taxering läggs tre olika förslag. Alternativ a innebär att ändringen görs för det som,

---

<sup>132</sup> SOU 2005:99 s. 136

<sup>133</sup> SOU 2005:99 s. 137

<sup>134</sup> SOU 2005:99 s. 137 – 138

<sup>135</sup> SOU 2005:99 s. 139 – 140

beroende på tillgång etc, är rätt år. Förvärvaren har fem år på sig att begära omprövning liksom skatteverket har om förvärvaren inte vill ändra sin taxering. Alternativ b innebär att förvärvaren måste vänta tills överlåtarens taxering har vunnit laga kraft innan uppräkningsår får ske. Det kan dock föreligga ett problem med långa väntetider innan taxering vunnit laga kraft, inhemskt skulle det gå att införa en alternativregel men det är föga troligt att det skulle fungera likadant med en utländsk överlåtare. Här skulle krävas en möjlighet för förvärvaren att begära omprövning även efter den ordinarie omprövningstidens utgång. Alternativ c innebär att taxeringen hos förvärvaren påverkas först när överlåtarens taxering ändras. Här är fördelen dels att bara ett taxeringsår ändras och att denna metod blir förhållandevis lätt att tillämpa och dels att förvärvaren blir ansvarig för att förändring i taxering hos överlåtaren tas upp i den egna taxeringen.<sup>136</sup> Utredningen anser att även om b-alternativet är det enklaste bör c-alternativet förespråkas. Gällande gränsöverskridande transaktioner anser utredningen att uppräkningsår bara skall vara möjlig om det gäller ett land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller ett land med vilket Sverige har informationsutbyte på grund av skatteavtal.<sup>137</sup>

#### 4.2.3 Remissvar på SOU 2005:99

Kammarrätten i Stockholm avstyrker förslagen om ”uppräkningsår av anskaffningskostnad, överlåtelser till underpris av kapitalbeskattad egendom till förvärvare utomlands”. I huvudsak ställer de sig positiva, under förutsättningen att vissa förändringar och nya överväganden görs, till förslagen om ”kvalificerade underprisöverlåtelser, omkostnadsbelopp på andel i förvärvaren” och förslaget om ”regelkonkurrens mellan korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsreglerna”.<sup>138</sup> Om ändå rätt till uppräkningsår av anskaffningsvärdet införs förespråkar Kammarrätten det föreslagna b-alternativet.

---

<sup>136</sup> SOU 2005:99 s. 141 – 142

<sup>137</sup> SOU 2005:99 s. 143 – 144

<sup>138</sup> Kammarrätten Remissvar

Lunds universitet är i sitt remissvar på det hela positiva till utredningens förslag angående underprisöverlåtelser och till förslaget om korrigeringsregelns företräde.<sup>139</sup>

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) kommenterar och tillstyrker förslaget om anpassningen till EG-rätten. De tillstyrker också förslaget om uppräknig av anskaffningsvärdet men anser till skillnad från utredningen att förvärvarens anskaffningsvärde inte skall grunda sig på om överlåtaren har betalt skatten, utan rätt till uppräknig skall istället föreligga så länge inte överlåtaren var på obestånd när transaktionen genomfördes.<sup>140</sup>

Skatteverket avstyrker förslaget om anskaffningsvärdet. De anser att erlagd ersättning skall utgöra anskaffningsvärde även om överlåtaren har uttagsbeskattats. Skatteverket tillstyrker förslaget om korrigeringsregelns företräde.<sup>141</sup>

---

<sup>139</sup> Lunds universitet Remissvar

<sup>140</sup> SRF Remissvar

<sup>141</sup> Skatteverket Remissvar

## 5 Anskaffningsvärde vid andra situationer

### 5.1 Beskattningsinträde

Samtidigt som kapitalvinst på näringsbetingade andelar blev skattefri genom införandet av 25 a kap. IL infördes också reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL. Före 20 a kap. IL infördes fanns det ingen reglering för beskattningsinträde även om det fanns en del praxis på området.<sup>142</sup> Bakgrunden till införandet av reglerna om beskattningsinträde var att det alltså inte fanns någon lagreglering kring området och i takt med den ökande internationaliseringen blev det än mer angeläget att reglera vad som skall vara gällande rätt. Denna reglering skulle reglera anskaffningsvärde och anskaffningsutgifter när en tillgång på grund av ändrade förhållanden blir underställd det svenska beskattningssystemet.<sup>143</sup>

Beskattningsinträde kan inträffa av flera olika anledningar. När det gäller pågående verksamhet kan det aktualiseras om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet men har skattemässig hemvist i annan stat blir skattskyldig i Sverige och det inte föreligger något dubbelbeskattningsavtal som undantar näringsverksamheten i det andra landet från beskattning. Om ett företag som inte har hemvist i Sverige bedriver näringsverksamhet här men det inte är ett fast driftsställe och detta ändrar sig så att det blir ett fast driftsställe föreligger också beskattningsinträde. Om det är pågående verksamhet som undantas från skattskyldighet på grund av ett dubbelbeskattningsavtal och detta ändrar sig blir det också ett beskattningsinträde. Dessutom kan beskattningsinträde bli aktuellt om tillgångar förs in i Sverige och blir föremål för svensk beskattning.<sup>144</sup> Detta regleras nu i 20 a kap. 1 § IL.

Anskaffningstidpunkten för tillgången sätts till beskattningsinträdet.<sup>145</sup>

---

<sup>142</sup> Jilkén & Ugglå s. 650

<sup>143</sup> Prop. 2002/03:96 s. 153

<sup>144</sup> Prop. 2002/03:96 s. 156

<sup>145</sup> 20 a kap. 2 § IL

Hur anskaffningsvärde och anskaffningsutgift bestäms vid beskattningsinträde har sin grund i utgången av RÅ 1999 ref 19. Domen var ett överklagat förhandsbesked. Förutsättningarna i målet var att en i Sverige bosatt person hade sedan flera år tillbaka andelar i ett skepp i Danmark som enligt det dåvarande dubbelbeskattningsavtalet var undantaget från beskattning i Sverige. När det nya dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Danmark trädde i kraft den 1/1 1998 blev skeppsverksamheten beskattad i Sverige. Skatterättsnämnden anförde att den skattskyldige vid beskattning skulle påföras ett värde som motsvarade marknadsvärdet för skeppsandelarna den 1/1 1998.<sup>146</sup> Regeringsrätten fastställde skatterättsnämnden beslut. Motiveringen var bland annat den allmänna principen att så länge inget annat anges skall en tillgång beskattas för dess verkliga värde (marknadsvärde). I Prop. 2002/03:96 förespråkade utredningen med utgångspunkt i utfallet i RÅ 1999 ref 19 att anskaffningsvärde och anskaffningsutgift, i alla ovan nämnda situationer av beskattningsinträde, skall vara marknadsvärdet. Regeringen ställde sig tveksam till den utformningen. De angav att det kunde föranleda värderingstvister mellan skattemyndigheten och skattskyldiga grundade på utländska värderingsintyg vars äkthet kunde vara svåra för skattemyndigheten att ta ställning till.<sup>147</sup> Resultatet blev att det finns tre olika paragrafer för anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter i lagstiftningen. I 20 a kap. 3 § IL finns regler som avser lager med mera. Anskaffningsvärdet sätts till det lägsta av anskaffningsvärdet för tillgången och det verkliga värdet på tillgången vid tidpunkten för beskattningsinträdet. Det hänvisas till 17 kap. 2 § IL för att få vägledning vad som avses med detta. Där står dock numer inte verkligt värde utan nettoförsäljningsvärde men en ändring av formuleringen i 20 a kap. 3 § IL är på gång.<sup>148</sup> Anskaffningsutgiften för inventarier, byggnader och markanläggningar regleras i 20 a kap. 4 § IL. Dessa anses anskaffade för den faktiska anskaffningsutgiften plus tillägg för förbättringsutgifter minus ett schablonmässigt värdeminskningssavdrag per år som innehavaren har haft tillgången. Schablonbeloppet är 20 % för inventarier, 10 % för täckdiken och skogsvägar, 5 % för andra markanläggningar och 4 % för byggnader. Det finns dock en

---

<sup>146</sup> Prop. 2002/03:96 s. 154

<sup>147</sup> Prop. 2002/03:96 s. 155

<sup>148</sup> ASET 2005 s. 607

begränsning som innebär att anskaffningsvärdet inte får bli högre än marknadsvärdet och inte heller lägre än noll. Övriga tillgångar, kapitaltillgångar, kommer att beräknas anskaffade för anskaffningsutgiften plus förbättringsutgifter om inte marknadsvärdet är lägre, då används marknadsvärdet. Övriga tillgångar regleras i 20 a kap. 5 § IL. Om tillgången förvärvats genom gåva eller arv anses den förvärvad för samma belopp som det närmast föregående förvärvet, dvs köp, byte eller liknande. Denna kontinuitetsregel finns i 20 a 6 § IL och togs in på förslag från lagrådet.<sup>149</sup>

Bestämmelserna om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift i 20 a kap. IL är emellertid inte heltäckande. Om en verksamhet som enligt 7 kap. IL är undantagen från skattskyldighet övergår till att bli oinskränkt skattskyldig gäller inte 20 a kap. IL. Hur anskaffningsvärdet skall bedömas i denna typ av beskattningsinträden har avgjorts i det överklagade förhandsbeskedet RÅ 2004 ref 93. Det rörde sig om en avkastningsstiftelse som gick från att vara inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. IL till att bli oinskränkt skattskyldig från och med 1999 års taxering. Regeringsrätten instämde i skatterättsnämndens argumentation att vid ett beskattningsinträde som i föreliggande fall skulle anskaffningsvärde bestämmas enligt allmänna principer, alltså som i RÅ 1999 ref 19. Anskaffningsvärdet sätts till marknadsvärdet vid beskattningsinträdet.<sup>150</sup>

Aktieägartillskott från moderbolag till dotterbolag är som huvudregel inte avdragsgilla för givaren och inte skattepliktiga för mottagaren. Aktieägartillskott i form av sakegendom har emellertid i praxis bedömts som skattemässiga avyttringar med kapitalvinstbeskattning av givaren för tillgångens marknadsvärde. Är det tillskott från ett utländskt koncernföretag är frågan om det skall omfattas av 20 a kap. IL. Jilkén och Ugglas argumenterar för att ett sådant fall skall behandlas enligt de allmänna principer som RÅ 1999 ref 19 grundade sig på. Mottagarens anskaffningsvärde skulle bli det samma som marknadsvärdet vid beskattningsinträdet. Även för de fall det rör sig om en utdelning från en utländsk juridisk person finns frågor om tillämpligheten av 20 a kap. IL. Jilkén och Ugglas

---

<sup>149</sup> ASET 2005 s. 609

<sup>150</sup> Jilkén & Ugglas s. 657 – 658

anser också här att det är principen från RÅ 1999 ref 19 som bör gälla. Detta bland annat med stöd från en dom i Göteborgs kammarrätt (dom den 14/6-05 målnr. 13-04). Generellt sätt argumenterar författarna för att det är marknadsvärdet som bör anses som anskaffningsvärde vid beskattningsinträde när inte 20 a kap IL är tillämplig.<sup>151</sup>

## 5.2 Delningsprincipen

När aktier anskaffats genom blandat fång, med ett gåvomoment, finns ingen lagreglering för hur anskaffningsvärdet skall bestämmas. Det finns emellertid sedan lång tid tillbaka en utarbetad praxis för hur anskaffningsvärdet skall bestämmas. I RÅ 1943 ref 9 var det fråga om en person som genom ett blandat fång förvärvat aktier av sin far. Han betalade 100 000 kr för aktierna medan marknadsvärdet vid överlåtelsen bedömdes till 300 000 kr. Nu gällde frågan om hur mycket han vid försäljning av aktierna skulle realisationsbeskattas för. Regeringsrätten slog fast att han skulle anses ha förvärvat 1/3 av aktierna genom köp och 2/3 av aktierna genom gåva. För den genom köp anskaffade delen av aktierna ansågs anskaffningsvärdet vara den betalade ersättningen. För den genom gåva anskaffade delen ansågs anskaffningsvärdet vara lika med faderns anskaffningsvärde, kontinuitet mellan överlåtare och förvärvare skulle föreligga. Regeringsrätten har i RÅ 1983 Ba 14 anfört att praxis om delningsprincipen gäller vid överlåtelse av blandat slag om inte den överlåtna tillgången är en fastighet. Detta talar för att delningsprincipen gäller så länge det inte är fråga om en överlåtelse av en fastighet. Det är dock bara frågan om aktieöverlåtelse och överlåtelse av en bostadsrätt som har prövats och godkänts i domstol.<sup>152</sup>

I förarbetet till IL var det uppe till diskussion om delningsprincipen också skulle gälla för fastigheter på samma sätt som det gör för annan egendom. Men efter avrådan från flera remissinstanser blev det aldrig något sådant förslag.<sup>153</sup>

---

<sup>151</sup> Jilkén & Ugglå s. 658 – 659

<sup>152</sup> LLMS s. 166 se också Rabe & Bojs s. 161

<sup>153</sup> Prop. 1989/90:110 s. 400 f.



## 6 Avslutning

Frågan om förvärvares anskaffningsvärde är alltså till största delen oreglerad. Regeringsrättens avgöranden i Sipanodomarna har skapat många frågetecken kring rättsläget. I debatten som följde efter Sipano II har det framkommit att det finns många som anser att frågan borde bli föremål för en uttrycklig reglering. Regleringsförslag fanns redan i 1992 års företagsskatteutrednings förslag i SOU 1998:1 men på grund av avstyrkande från tunga remissinstanser och regeringens ovilja att lagstifta om vad som redan följer av allmänna principer sköts frågan upp. 2002 års företagsskatteutredning fick i uppgift att utreda frågan vidare och ta ställning till behovet av en lagstiftning i frågan. Nu har utredningens förslag presenterats i SOU 2005:99. Utredningen föreslår, och i större utsträckning än tidigare utredning, ett flertal lagregleringar för att klargöra rättsläget gällande förvärvares anskaffningsvärde till följd av underprisöverlåtelser.

Huvudregeln är den att en underprisöverlåtelse skall uttagsbeskattas och eventuellt skall ägaren utdelningsbeskattas. Men det finns i 23 kap. IL undantag till huvudregeln. Om kriterierna i 23 kap. IL är uppfyllda skall ingen uttagsbeskattning ske enligt 22 kap. 11 § IL. Innan Sipano II-domen kunde en tillgång underprisöverlåtas i en oäkta koncern utan att överlåtande bolag uttagsbeskattades eller att ägarna blev utdelningsbeskattade enligt Sipanodomen. Med motiveringen att det fanns organisatoriska skäl och det inte innebar någon otillbörlig skatteförmån skulle inte överlåtande bolag uttagsbeskattas. Att ägarna av bolaget inte utdelningsbeskattades, hade inte med den underlåtna uttagsbeskattningen att göra, utan grundades i att Regeringsrättens majoritet inte ansåg att de personligen hade fått ut tillgångar ur den dubbelbeskattade sektorn. Detta ställdes på ända i Sipano II. Nu uttagsbeskattades det överlåtande bolaget och ägarna utdelningsbeskattades. Då det var en underprisöverlåtelse av ett KB var inte kravet i 23 kap. 17 § IL uppfyllt varpå uttagsbeskattning inte kunde underlåtas. Regeringsrätten motiverade utdelningsbeskattningen med att införandet av UPL innebar ett undantag från vad som annars gällde enligt allmänna principer. Då det aktuella fallet inte undantogs från uttagsbeskattning

skulle också ägarna utdelningsbeskattas enligt allmänna principer. Dessutom konstaterade Regeringsrätten obiter dictum att förvärvarens anskaffningsvärde skulle motsvara marknadsvärde och att ägarnas omkostnadsbelopp skulle öka med motsvarande utdelningsbeskattat belopp. I Sipano III kom Regeringsrätten fram till att deras resonemang kring utdelningsbeskattning i Sipano II gjorde att de inte kunde underlåta utdelningsbeskattning av ägarna till följd av en underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar. I och med förändringen i 23 kap 2 § är numer många fall av underprisöverlåtelser av näringsbetingade andelar undantagna från utdelningsbeskattning av ägarna. Det innebär alltså att om villkoren i 23 kap IL är uppfyllda skall inte andelsägarna utdelningsbeskattas, men skillnaden mellan erlagd ersättning och marknadsvärde skall inte heller höja anskaffningsvärdet hos förvärvaren utan förvärvarens anskaffningsvärde blir erlagd ersättning. Om dessutom förslagen i SOU 2005:99 angående näringsbetingade andelar införs kommer än fler fall att täckas. När skattefriheten för näringsbetingade andelar infördes var aldrig avsikten att det skulle innebära utdelningsbeskattning av ägarna. Om detta förslag, tillsammans med redan införda förändring, införs kommer alltså näringsbetingade andelar att så gott som fullt ut omfattas av underprisreglerna i 23 kap. IL. Det innebär att det inte blir en fråga om när beskattningstidpunkten av ägarna inträffar och beskattning effektueras först när tillgången lämnar den dubbelbeskattade sektorn.

Förvärvarens anskaffningsvärde vid en underprisöverlåtelse är alltså på det stora hela oreglerad. Det finns dock vissa regler angående anskaffningsvärde i 23 kap. 10 §, 53 kap. 11 §, 22 kap. 8 § och 14 kap. 16 § IL. I praxis har en del riktlinjer arbetats fram. Till följd av Sipanodomarna skall alltså förvärvarens anskaffningsvärde räknas upp till marknadsvärde i de fall där utdelningsbeskattning sker. Regeringsrätten framhåller att uppräknningen till följd av utdelningsbeskattning skulle upprätthålla kontinuitet i beskattningen då det faktum att överlåtaren uttagsbeskattas inte innebär att förvärvarens anskaffningsvärde skall höjas. Kontinuiteten i beskattningen är något som tidigare anförts som argument för att överlåtaren skall beskattas och förvärvaren skall få tillgodoräkna sig marknadsvärdet som anskaffningsvärde. Även det nu

föreliggande förslaget från 2002 års företagsskatteutredning grundar sig på kontinuitet i beskattningssystemet. Det kan tilläggas att även i andra oreglerade situationer av anskaffningsvärde finns det en tanke på kontinuitet i beskattningen. Denna kontinuitetstanke innebär bland annat i fallet med förvärvarens anskaffningsvärde vid underprisöverlåtelser att tillgången inte riskerar att beskattas flera gånger.

Praxis har i andra fall än i Sipanodomarna kommit fram till att kontinuitetsprincipen bör gälla och förvärvarens anskaffningsvärde bör uppräknas till marknadsvärde. I RÅ 1990 not 508 ansågs att fastighetens marknadsvärde skulle vara förvärvarens anskaffningsvärde. I det för regleringen om beskattningsinträde viktiga fallet RÅ 1999 ref 19 kom Regeringsrätten fram till att beskattning skulle ske med utgångspunkt i tillgångens marknadsvärde. Detta kom sedan att ligga till grund för regleringen i 20 a kap. IL om beskattningsinträde.

Sammanfattningsvis tycker jag att förslaget som läggs fram i SOU 2005:99 är bra. Dessutom visar den debatt som följde av Sipano II att en reglering av förvärvarens anskaffningsvärde och därtill knutna frågor skulle om inte vara nödvändig så i alla fall högst önskvärd. Eftersom reglerna om omstruktureringar och företagsombildningar har tillkommit för att de anses vara samhällsekonomiskt lönsamma är det svårt att argumentera för att inte ha en lagstiftning som innebär att de berörda parterna på förväg kan bedöma de ekonomiska konsekvenserna av planerade underprisöverlåtelser. Dessutom tycker jag att kontinuiteten i beskattningen som förslaget innebär är välkommet. Vad jag kan tycka är mindre bra är förslaget kring taxeringsaspekterna. Kanske skulle det vara så, som ett par remissinstanser påpekar, att utredningens b-alternativ skulle vara att föredra.

## 7 Källförteckning

### Litteratur

- Andersson, Marie, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf. Inkomstskattelagen En kommentar. Del I. 5 uppl. 2005 (cit. ASET 2005)
- Andersson, Marie, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf. Inkomstskattelagen En kommentar. Del I. 3 uppl. 2003 (cit. ASET)
- Karnov. Svensk lagsamling med kommentarer. 9 uppl. Band 3 2004 (cit. Karnov)
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter, Silverberg, Christer. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1 och 2. 10 uppl. 2005 (cit. LLMS)
- Mattsson, Nils. Svensk internationell beskattningsrätt. 14 uppl. 2004 (cit. Mattsson)
- Melz, Peter, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen – RÅ 2004 ref 1 . som illustration. Gäverth, Leif, Lindgren, Peter (red). Vänbok till Per Anclov. 2004 s. 223 – 242 (cit Melz)
- Persson Österman, Roger. Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen. 1997 (cit. Persson Österman)
- Rabe, Gunnar, Bojs, Johan. Det svenska skattesystemet. 18 uppl. 2005 (cit. Rabe & Bojs)
- Wiman, Bertil. Beskattning av företagsgrupper. 2002. (cit. Wiman)

### Offentliga tryck

- SOU 1998:1. Omstruktureringar och beskattning.
- SOU 2005:99. Vissa företagsskattefrågor.
- Prop. 1989/99:110. En reformerad inkomst- och företagsbeskattning
- Prop. 1998/99:15. Omstruktureringar och beskattning
- Prop. 2002/03:96. Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar
- Prop. 2004/05:91. Överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris

### Riksskatteverkets skrivelser

- Riksskatteverket. Remissvar. Dnr. 446-98/910

### Tidskrifter

- Alhager, Magnus. Anskaffningsvärde i samband med beskattning av indirekt förmån. SN 1999 s. 223 – 233 (cit. Alhager)
- Bergkvist, Sven-Åke. Vad är utdelning? SvSkT 2004 s. 152 – 160
- Burmeister, Jari, Tivéus, Ulf. Något om utdelningsbeskattning vid uttag – en analys av 2004 års plenidom. SN 2004 (cit. Burmeister & Tivéus)
- Gäverth, Leif. Frågor kring förvärvarens anskaffningsvärde när säljaren överlåter till underpris. SN 2005 s. 37 – 47 (cit. Gäverth)
- Jilkén, Daniel, Uggla, Carl-Magnus. Beskattningsinträde – så funkar det, men är det rätt? SN 2005 s. 650 – 661 (cit. Jilkén & Uggla)
- Nilsson, Peter. Sipano 2 – en lägesrapport beträffande näringsbetingade andelar. SvSkT 2004 s. 427 – 437 (cit. Nilsson)
- Wiman, Bertil. Regeringsrättens avgörande i mål 3761-02. SN 2004 (cit. Wiman 2004)

### Lagtext

- Aktiebolagslagen (2005:551)
- Inkomstskattelagen (1999:1229)
- Kommunalskattelagen (1928:370)
- Konkurslagen (1987:672)
- Lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelse av tillgångar till underpris

### Webbsidor

- Kammarrätten i Stockholm. Remssvar.  
[http://www.dom.se/Domstolar/kammarrattenistockholm/Remissvar/2006/2\\_2006.pdf](http://www.dom.se/Domstolar/kammarrattenistockholm/Remissvar/2006/2_2006.pdf)
- Lunds Universitet. Remissvar.  
[http://www.jur.lu.se/Internet/Forskning/Forskning.nsf/0/239f3ed76d9a588bc12571420025d60b/\\$FILE/SOU%202005\\_099.pdf](http://www.jur.lu.se/Internet/Forskning/Forskning.nsf/0/239f3ed76d9a588bc12571420025d60b/$FILE/SOU%202005_099.pdf)
- Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering. Del III. (cit. Skatteverket Handledning)

<http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000113684/33604.pdf>

- Skatteverkets skrivelse. Remissvar.  
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser2006/06/skrivelser20060330.4.f2987d710a66729816800027.html>
- Sveriges Redovisningskonsulter Förbund. Remissvar.  
<http://www.srfkonsult.se/remissvar/060330FIN.htm>
- Virin, Niclas. Sipano III – utdelningsbeskattning vid skattefria aktieöverlåtelser. FAR INFO Nr. 12 2004 465 (cit. Virin)  
[www.farkomplett.se](http://www.farkomplett.se)

#### Rättsfall

- RÅ 1943 ref 9
- RÅ 1980 1:28
- RÅ 1983 Ba 14
- RÅ 1988 not 710
- RÅ 1989 ref 19
- RÅ 1989 ref 119
- RÅ 1990 not 508
- RÅ 1992 ref 56
- RÅ 1992 ref 106
- RÅ 2004 ref 1
- RÅ 2004 ref 13
- RÅ 2004 ref 93
- RÅ 2004 ref 140

#### Rättsfall från EG-domstolen

- C-436/00, X och Y-målet