

Juridiska institutionen



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Förhållandet mellan underprisöverlåtelser och tjänstebeskattning

Karin Holmström

Programmet för juris kandidatexamen

Examensarbete, 30 högskolepoäng

Skatterätt

Hösten 2008

Handledare: Professor Robert Pålsson

Innehåll

FÖRORD	1
FÖRKORTNINGAR	2
1 INLEDNING	3
1.1 Bakgrund och problembeskrivning	3
1.2 Syfte och frågeställning	4
1.3 Disposition och avgränsning	4
1.4 Metod	5
2 TJÄNSTEBESKATTNING	6
2.1 Allmänt	6
2.2 Vad som avses med tjänst	6
2.3 Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst	7
3 UNDERPRISREGLERNA	9
3.1 Allmänt	9
3.2 Underprisreglernas framväxt	11
3.3 Uttagsbeskattning	12
3.3.1 Allmänt	12
3.3.2 Vad som avses med uttag	13
3.3.3 Innebörden av uttagsbeskattning	15
3.4 Kvalificerad underprisöverlåtelse	16
3.4.1 Allmänt	16
3.4.2 Vad som avses med en kvalificerad underprisöverlåtelse	18
3.4.3 Villkor för en kvalificerad underprisöverlåtelse	18
3.4.3.1 Under marknadsvärde men över skattemässigt värde	18
3.4.3.2 Överlåtaren och förvärvaren	19
3.4.3.3 Skattskyldighet	20
3.4.3.4 När avdragsrätt för koncernbidrag saknas	21
3.4.3.5 Kvalificerade andelar	22
3.4.3.6 Underskott hos förvärvaren	24
3.4.4 Innebörden av en kvalificerad underprisöverlåtelse	25
3.4.4.1 Ingen uttagsbeskattning	25
3.4.4.2 Ingen utdelningsbeskattning	26

3.4.4.3	Ingen tjänstebeskattning	28
3.4.4.4	Ingen förbättringsutgift	30
3.4.5	Vad som faller utanför 23 kapitlets tillämpningsområde	32
4	FÖRHÅLLET MELLAN UNDERPRISÖVERLÅTELSE OCH TJÄNSTEBESKATTNING	34
4.1	Allmänt	34
4.2	Lagtext	35
4.3	Förarbeten	36
4.4	Praxis och doktrin	37
4.4.1	Fastställt förhandsbesked	40
4.4.2	Undanröjt förhandsbesked	42
4.4.3	De skiljaktiga meningarna	43
4.5	Avslutande kommentarer	47
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	53

Förord

För allt stöd, all hjälp och all uppmuntran under arbetets gång, vill jag, utan inbördes ordning, tacka,

Min handledare Robert Pålsson, Professor i skatterätt

Anders Täreby, Skattejurist på Ernst & Young

Catarina Furlan, Skattekonsult på Ernst & Young

Min man Johan Holmström

Göteborg i december 2008

Karin Holmström

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning
UPL	Underprislagen (1998:1600)

1 Inledning

1.1 Bakgrund och problembeskrivning

Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap IL är viktiga för företagares möjligheter att omstrukturera sina verksamheter. Detta eftersom underprisreglerna gör det möjligt att omstrukturera verksamheter utan beskattningskonsekvenser. Det finns emellertid en osäkerhet kring vad som gäller i de fall överföringen sker till en anställd. Det är därför intressant att bringa klarhet i vad som gäller i fråga om underprisöverlåtelser till anställda.

Osäkerheten kring överlåtelser till anställda gäller värdet av den anställdes arbete och hur värdet av detta ska beaktas vid bedömningen av om en underprisöverlåtelse har skett. Ska den anställdes arbetsinsatser till exempel medföra att överlåtelserna anses ha skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet och således inte utgör en underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL, varför kapitlet och dess undantag inte blir tillämpliga. Eller ska överlåtelserna anses vara en underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL och således medföra att undantaget från tjänstebesättning i 23 kap 11 § IL kan tillämpas.

Reglerna om tjänstebesättning återfinns i 11 kap IL. Där stadgas att den som fått en förmån på grund av sin tjänst ska ta upp den som intäkt i inkomstslaget tjänst. I 23 kap IL å andra sidan stadgas att, om det är fråga om en underprisöverlåtelse enligt kapitlets definition, denna inte ska medföra att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av förvärvaren, den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.¹ Det är således av stor vikt för de inblandade parterna hur överlåtelserna klassificeras.

¹ 23 kap 11 § IL

1.2 Syfte och frågeställning

Jag har för denna uppsats valt att koncentrera mig på frågan huruvida en överlåtelse till anställd ska klassificeras som en underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL eller som en överlåtelse till marknadspris. Detta är intressant att utreda eftersom den anställde, i de fall överlåtelsen klassificeras som en underprisöverlåtelse, kan undgå beskattning i inkomstslaget tjänst.

Syftet med denna uppsats är således att undersöka och redogöra för förhållandet mellan reglerna om överlåtelser till underpris och reglerna om beskattning i inkomstslaget tjänst. Inom ramen för detta syfte ligger flera delsyften. Ett delsyfte är att utreda i vilken utsträckning en arbetsgivare kan berika en anställd utan att detta presumeras vara ersättning för arbete. Ett annat delsyfte är att utreda om värdet av den anställdes arbete ska beaktas vid bedömningen av om en underprisöverlåtelse skett. Här uppkommer frågan om lagstiftaren uttryckligen borde ha angett att också indirekta vederlag i form av den anställdes arbetsinsats ska beaktas vid bedömningen av om en underöverlåtelse skett. Ett tredje delsyfte är att undersöka vad som ska gälla vid omstruktureringar som innehåller moment av ersättning för utfört arbete.

Uppsatsen syftar således till att klargöra vad som gäller i fråga om underprisöverlåtelser till anställda, dvs. att utreda när huvudregeln om beskattning i inkomstslaget tjänst ska gälla respektive inte gälla i en underprissituation.

1.3 Disposition och avgränsning

I uppsatsen kommer jag att fokusera på de regler som rör inkomst av tjänst och överlåtelse till underpris. För att ge läsaren en grundläggande orientering och förståelse för ämnet och regelverket, kommer jag inledningsvis att redogöra för huvudregeln i sammanhanget, dvs. den om att alla inkomster som erhålls på grund av tjänst ska beskattas i inkomstslaget tjänst. I det därpå följande kapitlet kommer jag att redogöra för underprisreglernas ursprung, hur dessa växt fram och var de

återfinns i dag. Därefter kommer jag att behandla reglerna om uttagsbeskattning, vilka återfinns i 22 kap IL, samt undantagen därtill om underprisöverlåtelser i 23 kap IL. I samband med 23 kapitlet kommer jag också att redogöra för den i sammanhanget aktuella undantagsregeln från tjänstebeskattnings i 23 kap 11 § IL. I det fjärde och sista kapitlet kommer förhållandet mellan underprisöverlåtelser och tjänstebeskattnings att undersökas och redogöras för. Svar kommer därvid att försöka ges på de för uppsatsen ställda frågorna. I anknytning därtill kommer jag att redogöra för två nyligen avgjorda mål från Regeringsrätten, som behandlar det för uppsatsen aktuella undantaget.

Framförallt kommer min uppsats att beröra underprisöverlåtelser som sker i samband med omstrukturering av företags verksamhet. Främst har jag riktat in mig på överlåtelser av näringsbetingade andelar till anställdas bolag, varför det i huvudsak är andra punkten i 23 kap 11 § IL som aktualiseras. Jag kommer således inte att fokusera på överlåtelser av mindre slag där det främst är fråga om förtäckt lön. Jag kommer inte heller att behandla handelsbolag i någon större omfattning.

1.4 Metod

I uppsatsen har jag använt mig av traditionell juridisk metod i den meningen att jag genom lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin, främst i form av lagbokskommentarer, läro- och handböcker samt artiklar, försökt ta reda på all relevant rättsinformation som berör min frågeställning. Jag har sedan tolkat och analyserat den information jag funnit.

2 Tjänstebeskattning

2.1 Allmänt

Inkomstslaget tjänst behandlas i 10-12 kap IL. Till inkomstslaget tjänst hänförs i första hand inkomst av anställning.² Även vissa inkomster från fåmansföretag hänförs till inkomstslaget. För att en inkomst ska tas upp i inkomstslaget tjänst krävs dels att den kan avgränsas till inkomstslaget, dels att den faller in under en skattepliktsbestämmelse i inkomstslaget. I samband med 1990 års skattereform genomfördes en hel del förändringar. Dessa innebar bland annat en utvidgning av inkomstslaget, vilket gjorde att det blev en allmän uppsamlingsplats för alla slags inkomster som erhålls på grund av utförd prestation och som inte utgör inkomst av näringsverksamhet eller kapital. Bland annat kan nämnas att hobbyinkomster, som tidigare var skattefria, numera hänförs till inkomstslaget tjänst.³

2.2 Vad som avses med tjänst

Som huvudregel beskattas alla inkomster som erhålls på grund av tjänst som tjänsteinkomst. Med tjänst avses enligt 10 kap 1 § IL olika anställningar och uppdrag, samt annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Även rätt till pension, livränta, periodiskt understöd och ersättning som har samband med tjänst, behandlas som tjänst i inkomstskattelagens mening.⁴ I 10 kap 3 § IL anges att också vissa ersättningar, som inte definitionsmässigt faller in under begreppet *tjänst*, ska tas upp i inkomstslaget. Det gäller bland annat utdelningar och kapitalvinster på aktier i fåmansföretag, vissa förbjudna lån samt avskattning av bland annat pensionsförsäkringar. I kapitlets 4 § anges vad som inte räknas till inkomstslaget tjänst. Det är dels fråga om räntor på lån som tagits för utbildning, dels andra skulder som avser tjänsten. Gränsen, för vad som ska behandlas som tjänst och vad som ska behandlas enligt något utav de andra

² 10 kap 10 § IL

³ Prop. 1989/90:110 samt karnov 10 kap IL not 400

⁴ 10 kap 2 § IL

inkomstslagen, kan ibland vara svår att dra. Liksom det kan vara svårt att avgöra om det ska hänföras till det skattefria området. Trots detta är det viktigt att en korrekt gränsdragning sker, eftersom de olika inkomstslagen är så pass olika. Inkomst av tjänst redovisas till exempel enligt kontantprincipen⁵ medan inkomst av näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.⁶ Kontantprincipen innebär att inkomster ska tas upp som intäkt för det år då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.⁷

2.3 Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst

I 11 kap IL anges vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Som huvudregel gäller, enligt 11 kap 1 § IL, att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt. Detta gäller under förutsättning att inget annat anges. Inkomster ska alltså tas upp oavsett om de utgått i kontanter eller på annat sätt, som till exempel genom förmåner. Det grundläggande syftet med detta är att man vill åstadkomma neutralitet mellan olika avlöningsformer.⁸ Den skattskyldiges val mellan olika handelsalternativ ska inte styras av hur skattereglerna är utformade.⁹ Vad gäller förmåner ska alltså den skattskyldige beskattas på samma sätt som om han istället fått lön och sedan själv förvärvat det som förmånen avser.¹⁰

Huvudregeln vad gäller förmåner på grund av tjänst, är således att allt som utges i annan form än kontanter värderas till marknadsvärdet och beskattas som tjänst.¹¹ Med marknadsvärde menas det pris den anställde själv skulle få betala för varan eller tjänsten på orten där han bor. Vissa förmåner beskattas inte enligt marknadsvärdet utan är schablonbeskattade. Det gäller bland annat bilförmåner, kostförmåner och lånedatorer.¹² Undantag gäller dock för vissa förmåner av

⁵ 10 kap 8 § IL

⁶ Lodin m.fl. s 110

⁷ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 1 s 201

⁸ Lodin m.fl. s 113

⁹ Pählsson, Likhet inför skattelag s 32

¹⁰ Lodin m.fl. s 113

¹¹ 11 kap IL samt 61 kap IL

¹² www.skatteverket.se - Hur ska jag beskattas för förmåner och vad menas med det?

mindre ekonomiskt värde¹³ och för de fall den anställde betalat fullt pris för förmånen. I de fall den anställde betalat del av förmånens pris, sätts förmånsvärdet ned med det belopp som betalats. För att betalningen ska beaktas måste det ha skett med beskattade medel.¹⁴ Grundtanken är nämligen att personliga levnadskostnader ska finansieras med beskattade medel.¹⁵

Vidare gäller det att den anställde måste ha åtnjutit förmånen – det räcker inte att arbetsgivaren tillhandahållit den.¹⁶ Ibland beskattas dock enbart möjligheten att disponera något, dvs. – den så kallade dispositionsrätten.¹⁷ Det kan till exempel vara fråga om dispositionsrätt till en sommarstuga som företaget äger. En anställd kan också beskattas för något dennes närstående erhållit från den anställdes arbetsgivare.¹⁸ I ett sådant fall anses det vara den anställde som utverkat förmånen på grund av sin anställning och sedan överfört den till den närstående personen.

Av allmänna rättsprinciper följer även att en förmån som utgår på grund av en anställning, beskattas även om den erhålls efter det att anställningen upphört, om förmånen har samband med den tidigare anställningen.¹⁹

¹³ 11 kap 8 § IL

¹⁴ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 1 s 214

¹⁵ Lodin m.fl. s 113

¹⁶ RÅ 1992 ref 108

¹⁷ RÅ 2002 ref 53

¹⁸ RÅ 1996 ref 16, RÅ 1989 ref 57

¹⁹ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 1 s 215

3 Underprisreglerna

3.1 Allmänt

Principen om att uttag ur näringsverksamheter ska beskattas har sitt ursprung långt tillbaka i tiden. Från början avsåg beskattningen träffa jordbrukares uttag av egenproducerade varor.²⁰ Idag återfinns bestämmelsen i 22 kap IL och syftar till att beskatta förfogande över tillgångar och andra resurser i en näringsverksamhet, vilket kan ses som en strävan från lagstiftarens sida att upprätthålla en neutralitet mellan olika handlingsalternativ.²¹ Det är inte meningen att en näringsidkare, istället för att sälja varor till utomstående och bli beskattad för vinsten, ska kunna ta ut varor ur näringsverksamheten för konsumering för eget bruk och därigenom slippa beskattning. Om så vore fallet hade näringsidkaren i princip fått avdrag för sina personliga levnadskostnader, eftersom värdet av den konsumerade varan utgör en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten.²²

Huvudregeln vid beskattning av näringsverksamheter är därför att ekonomiska värden som genereras i verksamheten ska beskattas oavsett hur de disponeras.²³ Har en tillgång tagits ut ur en näringsverksamhet till ett pris understigande marknadsvärdet, ska beskattning ske som om tillgången istället avyttrats mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet.²⁴ Denna beskattning, som är grunden i sammanhanget, benämns uttagsbeskattning och finns alltså till för att förhindra att tillgångar tas ut ur en näringsverksamhet till ett pris understigande marknadsvärdet, utan att det medför några beskattningskonsekvenser för den verksamhet ur vilken tillgångarna tas.²⁵ Utagsbeskattningen ser alltså till att det verkliga resultatet av en näringsverksamhet beskattas.²⁶

²⁰ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 2 s 321 f

²¹ Lodin m.fl. s 37 och 100

²² Eftersom i princip alla kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande är avdragsgilla, se 16 kap 1 § IL. Personliga levnadskostnader är däremot inte avdragsgilla, se 9 kap 2 § IL

²³ Lodin m.fl. s 100 samt SKV Handledning vid 2008 års taxering del 2 s 323

²⁴ Prop. 1998/99:15 s 117 samt SKV Handledning vid 2008 års taxering del 2 s 324

²⁵ Dahlberg s 96

²⁶ Wiman s 32

Att man vill förhindra detta, har att göra med den sedan länge etablerade principen²⁷ om ekonomisk dubbelbeskattning av aktiebolags vinster. Med vilken menas att bolag i egenskap av skattesubjekt först ska betala skatt för sin inkomst, varefter dess aktieägare ska betala skatt för den utdelning de erhåller.²⁸ Således beskattas samma bolags vinst två gånger. Motiven bakom denna princip uppges i litteraturen vara, dels det faktum att bolag anses ha en egen skatteförmåga, dels det faktum att bolagsformen i sig anses vara fördelaktig för ägarna i och med det begränsade ansvaret.²⁹ För att denna dubbelbeskattning ska kunna upprätthållas fordras det att det finns regler som hindrar att aktieägare gynnas vid transaktioner med bolaget, såsom de exempelvis kan göra i de fall överlåtelse sker till underpris.

Vad gäller uttag av tillgångar inom den dubbelbeskattade sektorn, är det värt att notera att i princip alla uttag kan föranleda uttagsbeskattning, eftersom all inkomst hos juridiska personer hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.³⁰ För vissa angivna situationer kan emellertid undantag från uttagsbeskattning erhållas. Det gäller bland annat de situationer då villkoren i 23 kap IL om underprisöverlåtelse är uppfyllda. Eftersom begreppet *underprisöverlåtelse* kan avse alla överlåtelse som sker till ett pris understigande marknadsvärdet, kommer beteckningen *kvalificerade underprisöverlåtelse* användas för de fall de skattegynnade underprisöverlåtelse enlig 23 kap IL avses.³¹

Bestämmelserna om uttagsbeskattning och undantag därifrån avseende överlåtelse till underpris återfinns alltså i 22-23 kap IL. De har dock inte alltid funnits i dessa två kapitel, utan har sitt ursprung i tidigare praxis som sedermera kodifierats. Mer om detta i nästkommande avsnitt.

²⁷ Tjernberg s 14

²⁸ Lodin m.fl. s 334 samt SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 34

²⁹ Se bl.a. Lodin m.fl. s 333, Tjernberg s 15, Wiman s 27 samt SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 34

³⁰ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 2 s 330

³¹ SOU 2005:99 s 19

3.2 Underprisreglernas framväxt

Det var genom 1990 års skattereform som de allmänna bestämmelserna om uttagsbeskattning infördes i 22 § KL. Dessa regler innebar bland annat att uttagsbeskattning inte skulle ske om det fanns ”särskilda skäl” som talade emot en beskattning.³² Syftet med undantaget om ”särskilda skäl” var att möjliggöra omstruktureringar och kodifiera tidigare praxis.³³ Man ville helt enkelt klargöra att de undantag som ställts upp i praxis för att undvika uttagsbeskattning fortfarande skulle gälla.³⁴ Praxis som hade uppställts innebar i huvudsak att en underprisöverlåtelse kunde ske utan skattekonsekvenser under förutsättning att tillgången inte lämnade den dubbelbeskattade sektorn, att den var ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen och att den inte medförde någon otillbörlig skatteförmån.³⁵

Fram till 1998 utvecklades och kompletterades praxisen rörande vad som var ”särskilda skäl” med ytterligare rättsfall. Trots den mer eller mindre klara praxisen som därmed bildades var osäkerheten stor kring vad som skulle gälla i det enskilda fallet, varför man såg sig tvungen att se över regleringen.³⁶ År 1999 ersattes därför rekvisitet ”särskilda skäl” och de i praxis uppställda kraven för att underlåta uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser med en konkret lagreglering i form av lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL.³⁷ Lagen innebar i mångt och mycket en liberalisering av reglerna i och med att utrymmet för att göra omstruktureringar utan uttagsbeskattning ökade.³⁸ Reglerna gav också företagen större möjlighet att förutse de skattemässiga konsekvenserna av en transaktion.³⁹

³² Andersson m.fl. s 693, s 709 samt SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 465

³³ Andersson m.fl. s 693, s 709 samt prop. 1998/99:15 s 127

³⁴ Andersson m.fl. s 693

³⁵ Prop. 1998/99:15 s 128 samt Rabe/Melbi s 420

³⁶ Andersson m.fl. s 709 samt SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 465 f

³⁷ Karnov 23 kap IL not 1144 samt prop. 1998/99:15 s 127 f

³⁸ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 466

³⁹ Prop. 1998/99:15 s 125 samt SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 466

Den nya lagens utformning byggde på att förhindra att underprisöverlåtelser genomfördes i syfte att uppnå omotiverade skatteförmåner.⁴⁰ Med otillbörlig skatteförmån menas att den skattskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, får en positiv skatteeffekt till följd av att en uttagsbeskattning inte sker, om denna skatteeffekt strider mot grunderna för andra regler.⁴¹ Någon allmän bestämmelse om att uttagsbeskattning ska ske i de fall överlåtelser sker i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån ansågs däremot inte behöva införas i UPL. Detta eftersom Regeringen ansåg att en sådan bestämmelse enbart skulle medföra fortsatt osäkerhet kring behandlingen av underprisöverlåtelser.⁴² En överlåtelse som uppfyller villkoren för en underprisöverlåtelse anses därför inte medföra någon otillbörlig skatteförmån.⁴³ Regeringen tillade dock att den allmänna lagen (1995:575) mot skatteflykt fortsättningsvis kan komma att tillämpas under vissa omständigheter.⁴⁴

Numera återfinns reglerna om uttagsbeskattning och undantag därifrån i 22 kap IL respektive 23 kap IL med vissa förändringar. Dessa kommer jag att redogöra för i nästkommande avsnitt.

3.3 Uttagsbeskattning

3.3.1 Allmänt

Reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap IL gäller all näringsverksamhet och syftar dels till att beskatta privata förfogande över tillgångar och andra resurser i en näringsverksamhet, dels till att beskatta andra förfogande över tillgångar i en näringsverksamhet som sker utan att marknadsmässig ersättning erhålls. Exempelvis kan det gälla överlåtelser av tillgångar eller verksamheter mellan bolag som sker till underpris utan att något undantag är tillämpligt.

⁴⁰ Prop. 1998/99:15 s 127 samt Andersson m.fl. s 710

⁴¹ Prop. 1998/99:15 s 139

⁴² Prop. 1998/99:15 147

⁴³ Karnov 23 kap IL not 1144

⁴⁴ Prop. 1998/99:15 s 147

Motiven bakom en lagstiftning som denna, är att det inte ska vara skattemässigt gynnsammare att konsumera egenproducerade varor än att förvärva dem av någon annan.⁴⁵ Den skattskyldiges val mellan olika handelsalternativ ska alltså präglas av neutralitet och inte styras av skattereglernas utformning.⁴⁶

3.3.2 Vad som avses med uttag

I 22 kap 2-6 §§ IL regleras vad som avses med uttag ur näringsverksamhet. Uttag föreligger dels om den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk, dels om han för över tillgången till en annan näringsverksamhet.⁴⁷ Observera att det endast blir fråga om uttagsbeskattning om ersättningen vid en avyttring ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det kan alltså inte för en enskild näringsidkare bli fråga om uttagsbeskattning enligt 22 kap IL vid en avyttring av fastigheter som inte utgör lagertillgångar, eftersom de vid en avyttring inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet hos en fysisk person utan i inkomstslaget kapital.⁴⁸ Uttag föreligger också om den skattskyldige, utan att det är affärsmässigt motiverat, överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet.⁴⁹ Det kan till exempel vara fråga om benefika förfoganden eller överlåtelser till ett annat av överlåtaren ägt aktiebolag.⁵⁰

Beträffande innebörden av termen *marknadsvärde* är utgångspunkten enligt 61 kap 2 § 3 st IL det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga. Enligt förarbetena torde dock förhållandena ofta vara sådana att något bestämt marknadspris inte kan bestämmas. Går marknadspriset inte att bestämma, får man därför nöja sig med en

⁴⁵ Lodin m.fl. s 248

⁴⁶ Lodin m.fl. s 37

⁴⁷ 22 kap 2 § IL

⁴⁸ 13 kap 6 § IL, Lodin m.fl. s 309, 405 f

⁴⁹ 22 kap 3 § IL

⁵⁰ Karnov 22 kap IL not 1126

uppskattning av den intervall inom vilket marknadspriset rimligen bör ligga för att vara marknadsmässigt.⁵¹

Som nämnts ovan måste uttaget vara affärsmässigt motiverat för att det inte ska klassificeras som ett uttag enligt 22 kap IL i de fall den skattskyldige överlåter en tillgång mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Endast den omständigheten att priset är lågt på grund av att överlåtaren gjort en dålig affär, föranleder dock inte att överlåtelsen ska klassificeras som ett uttag.⁵²

Att överlåta en tillgång till underpris kan i vissa fall vara affärsmässigt motiverat. Det kan till exempel ske i syfte att arbeta upp en affärsrelation två företagare emellan.⁵³ I dessa fall saknas det anledning att uttagsbeskatta den skattskyldige, trots att priset avviker från marknadsvärdet. Detta eftersom det normalt förutsätts att priser mellan oberoende företagare är affärsmässigt motiverade så länge det inte finns några misstankar om dolt vederlag.⁵⁴

Av 22 kap 4 § IL framgår att även uttag av tjänst räknas som uttag ur näringsverksamhet om värdet av tjänsten är mer än ringa. Likaså räknas enligt 22 kap 5 § IL en rad andra situationer som uttag ur näringsverksamhet, trots att de enligt den allmänna definitionen inte utgör uttag. Anledningen till att dessa situationer jämföras med uttag är att man vill skydda den svenska skattebasen.⁵⁵ Situationerna som avses är bland annat de då en näringsverksamhet upphör, när tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del och skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte från den senare delen samt situationen då inkomst från en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal.

⁵¹ Karnov 61 kap IL not 3566

⁵² Prop. 1998/99:15 s 292

⁵³ Prop. 1998/99:15 s 166 samt Wiman s 44

⁵⁴ Karnov 22 kap IL not 1127

⁵⁵ Karnov 22 kap IL not 1130

3.3.3 Innebörden av uttagsbeskattning

Innebörden av uttagsbeskattning, som är följden av ett uttag, är att uttaget ska behandlas som om det skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet, vilket betyder att ett belopp motsvarande skillnaden mellan ersättningen och marknadsvärdet tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.⁵⁶ Det är således en tillgångs latent övervärde som beskattas.⁵⁷

Ett uttag som medför uttagsbeskattning innebär också konsekvenser för aktieägarna. Beroende på om aktieägaren är aktiv eller passiv i bolaget aktualiseras olika beskattningskonsekvenser. Till aktiva delägare räknas de delägare som är verksamma i bolaget. Som utgångspunkt beskattas dessa för underpriset eller förmånen såsom för lön enligt 11 kap 1 § IL. När lönebeskattning sker tar bolaget upp ett belopp motsvarande förmånens värde som intäkt som sedan kvittas mot lönekostnaden. Det blir alltså fråga om en tyst kvittning mellan uttagsbeskattningen och den avdragsgilla lönekostnaden. Nettoeffekten för bolaget blir därmed att de betalar socialavgifter på förmånsvärdet. Om det istället är fråga om en passiv delägare beskattas denne såsom för utdelning enligt 42 kap IL. Till passiva delägare räknas de som inte arbetar i bolaget. När utdelningsbeskattning sker medges bolaget inte någon avdragsrätt, men behöver å andra sidan inte betala några socialavgifter på förmånsvärdet. Nettoeffekten för bolaget blir därmed att de beskattas för ett belopp motsvarande förmånsvärdet.⁵⁸

Värdeöverföringar mellan ett bolag och en aktieägare, som det blir fråga om när uttag görs till pris understigande marknadsvärdet, aktualiserar således en förmånsbeskattning av ägaren antingen i tjänst eller i kapital beroende på om denne är aktiv eller passiv.

Att aktieägaren ska utdelningsbeskattas för de fall uttagsbeskattning sker, har bekräftats i det s.k. Sipano II-målet där fråga var om överlåtelse till underpris

⁵⁶ 22 kap 7 § IL

⁵⁷ Prop. 1998/99:15 s 117

⁵⁸ Rydin s 233 ff samt SKV Handledning vid 2008 års taxering del 2 s 331 samt del 3 s 40 f

mellan två bolag med samma ägare.⁵⁹ I målet kommer Regeringsrätten fram till att det genom reglerna om underprisöverlåtelser har skapats ett sammanhållet system för beskattning av överlåtelser till underpris som uppfyller de i 23 kap IL uppställda villkoren. Förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning har därmed reglerats. I anslutning därtill har det införts en regel om frihet från utdelningsbeskattning, som enligt Regeringsrätten framstår som ett undantag från vad som annars skulle gälla. Det innebär att, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL, överlåtelserna ska ses som ett sådant förfogande över det överförda värdet att ägarna ska utdelningsbeskattas. Även tidigare var Regeringens utgångspunkt att utdelningsbeskattning ska ske om uttagsbeskattning sker. Detta med hänvisning till ett motsatsslut ur dåvarande 14 och 15 §§ UPL, nuvarande 23 kap 11 § IL.⁶⁰ För de fall ägaren också är anställd, uppstår dock som ovan nämnts, en konkurrenssituation avseende frågan om ägaren ska beskattas såsom för lön eller såsom för utdelning.

Till bestämmelserna om uttagsbeskattning finns det ett antal undantag, vilka anges i 22 kap 9-13 §§ IL. Det viktigaste undantaget, och det som kommer att tas upp i detta arbete, är det om underprisöverlåtelser enligt 23 kap IL, s.k. kvalificerade underprisöverlåtelser. Dessa bestämmelser är till för att i vissa situationer underlätta omstruktureringar och överföringar i företag, så att detta kan ske utan att det medför omedelbara skattekonsekvenser för de inblandade parterna.⁶¹

3.4 Kvalificerad underprisöverlåtelse

3.4.1 Allmänt

I 23 kap IL regleras de fall i vilka underprisöverlåtelser kan ske utan beskattningskonsekvenser. Bestämmelserna är utformade så att de ska förhindra

⁵⁹ RÅ 2004 ref 1

⁶⁰ Prop. 1998/99:15 s 172

⁶¹ Rabe/Melbi s 420

att underprisöverlåtelser genomförs i syfte att uppnå omotiverade skatteförmåner.⁶²

Att i vissa fall tillåta att överföringar sker till underpris, motiveras bland annat av att en generell uttagsbeskattning av en tillgångs övervärde i många fall annars skulle leda till att skattemässiga hinder lades i vägen för företags- och samhällsekonomiskt motiverade åtgärder såsom omstruktureringar av olika slag.⁶³

Det har nämligen ansetts önskvärt från företagarnas sida att kunna överlåta tillgångar till bokförda värden istället för till marknadsvärdet eftersom det i det senare fallet, men inte det förra, realiserar en vinst hos överlåtaren som ska beskattas. Det uppstår alltså ingen skattemässig vinst vid överföringen till det bokförda eller skattemässiga värdet, utan vinsten följer latent med till den nye ägaren som istället blir beskattad när han i sin tur säljer tillgången till marknadspris.⁶⁴ Följden blir således en uppskjuten beskattning, vilket är ett uttryck för kontinuitetsprincipen. Men eftersom man enligt 22 kap IL ska behandla överlåtelserna som om de skett till marknadsvärdet och detta oftast är högre än det skattemässiga värdet, uppstår en skillnad, ett positivt övervärde, som enligt 22 kap IL ska uttagsbeskattas såvida inte undantag enligt 23 kap IL är för handen.⁶⁵

Är det därför fråga om en sådan överlåtelse som faller in under definitionen av en underprisöverlåtelse enligt bestämmelserna i 23 kap IL ska någon uttagsbeskattning inte ske.⁶⁶ I de kommande avsnitten kommer jag att behandla den kvalificerade underprisöverlåtelserna och villkoren därför. Därefter kommer jag att redogöra för de konsekvenser en kvalificerad underprisöverlåtelse för med sig. I slutet kommer jag även att behandla de situationer som faller utanför 23 kapitlets tillämpningsområde.

⁶² Prop. 2001/02:46 s 52 f

⁶³ Asbjörn Eriksson s 476 samt Wiman s 121

⁶⁴ Pålsson, Företagens inkomstskatt s 114 f

⁶⁵ Prop. 1998/99:15 s 117

⁶⁶ 23 kap 9 § IL

3.4.2 Vad som avses med en kvalificerad underprisöverlåtelse

Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap 3 § IL överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat samtidigt som villkoren i 23 kap 14-29 §§ IL är uppfyllda. Begreppet *överlåtelse* omfattar såväl onerösa som benefika överlåtelser som till exempel utdelning, kapitaltillskott och gåva.⁶⁷ Förvärv genom bodelning på grund av makes död eller genom arv eller testamente omfattas dock inte.⁶⁸ Eftersom bestämmelserna i 23 kap IL uttömmande reglerar de fall en överlåtelse till underpris kan ske utan uttagsbeskattning, måste alla villkor i 23 kap 14-29 §§ IL vara uppfyllda för att ett undantag från uttagsbeskattning ska erhållas.⁶⁹

3.4.3 Villkor för en kvalificerad underprisöverlåtelse

Det finns ett antal olika situationer där underprisöverlåtelser kan genomföras utan uttagsbeskattning. De villkor som samtidigt måste vara uppfyllda för att undantag ska erhållas lyder enligt följande.

3.4.3.1 Under marknadsvärde men över skattemässigt värde

Det första villkoret som måste vara uppfyllt är självfallet det att överlåtelserna måste ske mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Ty annars vore det ingen underprisöverlåtelse. Ersättningen får emellertid inte understiga det skattemässiga värdet. Om den gör det kommer överlåtelserna enligt 23 kap 10 § IL ändå att behandlas som om den skett mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Det skattemässiga värdet anses också vara förvärvarens anskaffningsvärde.

⁶⁷ Andersson m.fl. s 714

⁶⁸ Prop. 1998/99:15 s 270

⁶⁹ Karnov 23 kap IL not 1144

3.4.3.2 Överlåtaren och förvärvaren

I 23 kap 14 § IL anges vilka rättssubjekt som kan vara överlåtare och förvärvare. Både överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag. Det tidigare kravet på att tillgången inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn upprätthålls därmed inte längre, varför det alltså numera går bra att till exempel föra över tillgångar till underpris från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet. Anledningen till att detta numera är tillåtet är det nya systemets utformning som gör att även inkomst av enskilt bedriven näringsverksamhet på sätt och vis dubbelbeskattas, dels genom socialavgifterna, dels genom inkomstskatten.⁷⁰ Skattebelastningen på en inkomst i ett aktiebolag och en i en enskilt bedriven näringsverksamhet har därför totalt sett ansetts likvärdig.⁷¹

En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening får emellertid inte vara förvärvare, när det har ansetts stå i konflikt med avdragsförbudet för gåvor. Något hinder mot att ideella föreningar och stiftelser är överlåtare föreligger däremot inte.⁷² I vissa undantagsfall får dock en svensk stiftelse, en svensk ideell förening eller ett livförsäkringsföretag vara förvärvare.⁷³ Det kan till exempel röra sig om överlåtelse från en svensk ideell förening till en svensk ideell förening som är skattskyldig för all sin inkomst. I ett sådant fall är det tillåtet för en svensk ideell förening att vara förvärvare.⁷⁴

I fråga om överlåtelser från en fysisk person, är det endast andra fysiska personer eller företag som kan vara förvärvare. Handelsbolag kan således inte vara förvärvare i en sådan transaktion. Detta har att göra med att icke önskvärda skatteförmåner annars skulle kunna erhållas vid en ombildning av en enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag, eftersom vinst vid avyttring av andelar i

⁷⁰ Tjernberg s 131

⁷¹ Prop. 1998/99:15 s 152

⁷² Karnov 23 kap IL not 1184

⁷³ 23 kap 14 § 2-3 st IL

⁷⁴ 23 kap 14 § 2 st IL

handelsbolag normalt medför en lägre beskattning än vad en avyttring av tillgångar i en enskild näringsverksamhet medför.⁷⁵

3.4.3.3 Skattskyldighet

Enligt 23 kap 16 § IL ska förvärvaren omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Med detta menas att tillgången, vid en avyttring, måste tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, för att villkoret ska vara uppfyllt. Detta villkor är till för att säkerställa att förvärvaren inte undgår beskattning av det obeskattade värde som överförs till honom genom underprisöverlåtelsen.⁷⁶ Om förvärvaren är ett handelsbolag, gäller skattskyldigheten, enligt tredje stycket samma paragraf, alla delägarna, eftersom handelsbolag är skattemässigt transparenta.

Av villkoret följer bland annat att en tillgång enbart kan säljas till underpris i de fall tillgången säljs till Sverige eller i de fall tillgången knyts till ett fast driftställe i Sverige och därmed beskattas i Sverige. I annat fall hade Sverige sålt ut den svenska skattebasen och på så sätt gått miste om en skatteintäkt. Syftet med bestämmelsen är således att säkerställa att beskattning sker i Sverige. En underprisöverlåtelse medger som bekant enbart en uppskjutning av skatten, inte en definitiv befrielse. Det kan dock ifrågasättas om förfarandet, att kräva att inkomsten ska beskattas i Sverige för att förmåner enligt underprisreglerna i 23 kap IL ska medges, är förenligt med de grundläggande friheterna i EG-fördraget. Detta eftersom en nationell överlåtelse därigenom blir skatterättsligt gynnad jämfört med en internationell.⁷⁷ Detta är ännu inte klarlagt och faller dessutom utanför uppsatsens syfte, varför frågan lämnas därhän.

Bestämmelsen i 23 kap 16 § IL innebär också att det inte utan uttagsbeskattning går att föra över en fastighet, från exempelvis ett aktiebolag till en fysisk person, eftersom den fysiske personen vid en framtida avyttring inte beskattas för kapitalvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital. I de

⁷⁵ 23 kap 15 § IL, Lodin m.fl. s 452 samt prop. 1998/99:15 s 154

⁷⁶ Karnov 23 kap IL not 1188

⁷⁷ Dahlberg s 98

fall fastigheten utgör lagertillgång hos förvärvaren, sker däremot beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet, varför det i ett sådant fall går bra att föra över fastigheten till underpris.⁷⁸

Förutom att förvärvaren omedelbart efter förvärvet måste vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet, får inkomsten inte heller på grund av skatteavtal vara undantagen från beskattning i Sverige.⁷⁹

Det som förs över måste således, hos både överlåtaren och förvärvaren, beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för att 23 kap IL ska tillämpas.

3.4.3.4 När avdragsrätt för koncernbidrag saknas

Genom reglerna om koncernbidrag i 35 kap IL möjliggörs resultatutjämning av skattemässiga överskott och underskott i koncerner. Syftet med bestämmelserna är att skapa neutralitet mellan koncerner och enskilda bolag. Skattebelastningen för en koncern ska således varken vara större eller mindre än för de fall verksamheten hade bedrivits i ett enda bolag. Förfarandet går till på så vis att det givande bolaget får avdrag för ett koncernbidrag, samtidigt som det mottagande bolaget tar upp bidraget som skattepliktig inkomst. För de fall det förvärvande bolaget har ett underskott på motsvarande belopp, blir skatten noll och resultatutjämning uppnås.⁸⁰

Om det vid en överlåtelse saknas möjlighet att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget, måste enligt 23 kap 17 § IL en hel verksamhet, en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlätas. Detta för att reglerna om koncernbidrag inte ska urholkas.

Även innehav av andelar i ett företag kan betraktas som en verksamhet eller en verksamhetsgren, under förutsättning att förvärvaren, efter förvärvet och under

⁷⁸ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 487

⁷⁹ 23 kap 16 § 2 st

⁸⁰ Karnov 35 kap IL not 1925

samma beskattningsår, äger näringsbetingade andelar i det överlåtna företaget.⁸¹ Innehav av andelar i ett kommanditbolag kan däremot inte anses utgöra en verksamhetsgren.⁸²

Om rätt till koncernbidrag däremot föreligger, finns det inte några skäl till att inte godta en underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång. Detta eftersom givaren istället för att överlåta till underpris, kan välja att ge förvärvaren ett koncernbidrag motsvarande tillgångens värde.⁸³ I sådana fall kan således en överlåtelse av en enstaka tillgång ske utan uttagsbeskattning.

3.4.3.5 Kvalificerade andelar

För att reglerna i 57 kap IL inte ska kunna kringgås, har det i 23 kap 18-23 §§ IL tagits in villkor, som syftar till att säkerställa att inkomst i fåmansföretag, som beror på företagarens arbetsinsatser, beskattas som tjänsteinkomst och inte som kapitalinkomst.⁸⁴ Detta eftersom skattefördelar annars kan uppnås med anledning av den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital. Reglerna i 23 kap 18-23 §§ IL är därför utformade så att minst samma andel av andelarna hos förvärvaren ska vara kvalificerade, som andelen kvalificerade andelar hos överlåtaren.

Begreppet *andel* definieras i 23 kap 6 § IL som en andel i ett sådant företag som anges i 4 § punkterna 1, 2 och 7, vilket innebär att det endast är företag som är svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska bolag som får vara förvärvare i en underprisöverlåtelse där krav om kvalificerade andelar i förvärvaren uppställs. Detta eftersom det inte ens är möjligt att ha kvalificerade andelar i de andra juridiska personerna som omfattas av begreppet *företag* i 4 §.⁸⁵

Vad gäller begreppet *kvalificerad andel* i 23 kap IL, överensstämmer det med begreppets definition i 57 kap IL, vilket innebär att andelarna är kvalificerade, om

⁸¹ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 479

⁸² RÅ 2004 ref 1

⁸³ Karnov 23 kap IL not 1194

⁸⁴ Rabe/Melbi s 423

⁸⁵ Karnov 23 kap IL not 1198

andelsägaren eller någon närstående till honom, under beskattningsåret eller något av de fem senaste åren, varit *verksam i betydande omfattning* i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver *samma eller likartad verksamhet*.⁸⁶ En andel anses dock inte kvalificerad enligt reglerna om underprisöverlåtelser, när andelen bara är kvalificerad enligt 57 kap 7, 7a eller 7b §§ IL. Ett undantag görs dock, när det handlar om överlåtelser mellan företag, där andelarna i både det överlåtande och förvärvande företaget är kvalificerade enligt nämnda paragrafer.⁸⁷

Om överlåtaren är ett företag, och någon andel i företaget är kvalificerad, följer det av 23 kap 19 § IL att förvärvaren antingen ska vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare.⁸⁸ Om förvärvaren då är ett företag, gäller, enligt samma paragraf andra stycket, att minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget ska vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Detta villkor är viktigt att uppmärksamma i sammanhanget, eftersom det även när det gäller näringsbetingade andelar måste vara uppfyllt.⁸⁹ Annars är det vid överlåtelse av näringsbetingade andelar inte nödvändigt att villkoren i 23 kap IL är uppfyllda, för att undantagen i 23 kap 11-12 §§ IL ska bli tillämpliga. Det räcker att det enligt 23 kap 3 § är fråga om en överlåtelse till underpris.

Om andelen kvalificerade andelar i det förvärvande företaget inte är uppfyllda när överlåtelsen sker, räcker det att rätt andel blir kvalificerad hos den nye ägaren senast vid utgången av det år då överlåtelsen sker, eller vid tidpunkten för eventuell utdelning, om utdelning sker dessförinnan.⁹⁰ Det kan till exempel vara så att ägaren under året blir verksam i betydande omfattning i företaget eller, som i ett nyligen avgjort fall från Regeringsrätten⁹¹, att ägarens andelar i det nybildade bolaget blir kvalificerade genom detta bolags förvärv av ett annat bolag som ägaren varit anställd i.

⁸⁶ Karnov 23 kap IL not 1197 samt 57 kap 4 § IL

⁸⁷ 23 kap 23a § IL samt SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 483 f

⁸⁸ 23 kap 19 § IL

⁸⁹ 23 kap 2 § 2 st IL

⁹⁰ 23 kap 23 § IL

⁹¹ RegR 4762-07 fastställt förhandsbesked

Utan regler av detta slag, hade det varit möjligt att föra över obeskattade värden från ett företag, i vilket andelarna är kvalificerade, till ett annat företag, där andelarna inte är kvalificerade, och på så sätt tillgodogöra sig värden till lägre beskattning. Detta eftersom utdelning eller försäljning av aktier i det senare fallet endast blir föremål för beskattning i kapital. För att undgå uttagsbeskattning krävs det därför att villkoren om kvalificerade andelar är uppfyllda.

3.4.3.6 Underskott hos förvärvaren

Det sista villkoret regleras i 23 kap 24-29 §§ IL och syftar till att undvika att underprisöverlåtelse utnyttjas för att få avdrag för inrullade underskott. Huvudregeln är därför den att förvärvaren inte får ha inrullade underskott från beskattningsåret före det år då transaktionen äger rum. Inte heller får ett företag, som förvärvaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till, ha inrullat underskott från beskattningsåret före.⁹² Detta eftersom förvärvaren, i de fall denne har rätt till avdrag för underskott, kan kvitta detta mot det överskott som det obeskattade övervärdet på den överlåtna tillgången ger vid en framtida realisation. Att i ett sådant fall underlåta uttagsbeskattning, leder till att förvärvaren erhåller en otillbörlig skatteförmån.⁹³

Det finns två undantag till kravet om att rätt till underskottsavdrag inte får finnas. Dessa återfinns i 23 kap 28-29 §§ IL och har i huvudsak följande innebörd. Det första undantaget medger att uttagsbeskattning kan underlåtas, om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren det beskattningsår då överlåtelserna sker. Detta eftersom det i ett sådant fall inte skapas någon ytterligare möjlighet till resultatutjämnning när underskottet redan genom koncernbidraget kan kvittas.⁹⁴ Någon otillbörlig skatteförmån uppnås därför inte när uttagsbeskattning underlåts i en sådan situation. Det andra undantaget medger att man bortser från underskottet, om förvärvaren avstår från att utnyttja det.⁹⁵ Detta undantag kallas ”ventilen” och kan till exempel avse fall då förvärvaren endast har

⁹² 23 kap 27 § IL

⁹³ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 489

⁹⁴ Prop. 1998/99:15 s 141

⁹⁵ 23 kap 29 § IL

rätt till avdrag för ett obetydligt underskott eller fall där underskottsavdrag uppkommer först i efterhand på grund av ändrad taxering.⁹⁶

3.4.4 Innebörden av en kvalificerad underprisöverlåtelse

Konsekvenserna av en *kvalificerad underprisöverlåtelse* är att varken uttags-, utdelnings- eller tjänstebeskattning ska äga rum. Detta följer av 23 kap 9 § och 11 § IL. Inte heller ska omkostnadsbeloppet för aktierna i det förvärvade företaget öka med skillnadsbeloppet, såvida inte ersättningen understiger det skattemässiga värdet och förvärvaren är en fysisk person.⁹⁷ Skillnadsbeloppet definieras som skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

Reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser ger vidare i princip samma beskattningsresultat som om uttags- och utdelningsbeskattning hade skett. Skillnaden ligger i att det inte blir fråga om någon omedelbar beskattning med anledning av underpriset.⁹⁸ Det är istället fråga om ett uppskov med beskattningen, eftersom förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation och först vid ett senare tillfälle beskattas för den latent skatteskulden.⁹⁹

I de fyra nästföljande avsnitten kommer jag att redogöra för den kvalificerade underprisöverlåtelsens konsekvenser.

3.4.4.1 Ingen uttagsbeskattning

Av 23 kap 9 § IL framgår att en kvalificerad underprisöverlåtelse inte ska medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap IL. Beskattning ska alltså inte ske som om överlåtelsen skett till marknadspris. Överlåtelsen ska istället behandlas enligt sin formella innebörd och därmed beskattas i enlighet med den

⁹⁶ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 489

⁹⁷ 23 kap 12 § IL

⁹⁸ RÅ 2004 ref 1, Rabe/Melbi s 426

⁹⁹ Andersson m.fl. s 718 samt Lodin m.fl. s 449

avtalade ersättningen, om denna motsvarar eller överstiger det skattemässiga värdet.¹⁰⁰

För den händelse ersättningen understiger det skattemässiga värdet, behandlas överlåtelsen som om ersättning ändå utgått med ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet. Detta ger ett nollresultat, eftersom försäljningspriset i en sådan situation överensstämmer med det skattemässigt bokförda värdet.¹⁰¹ Anledningen till denna bestämmelse finns, är att det inte ska uppkomma någon fiktiv förlust hos överlåtaren. Sådana förluster är inte verkliga och godkänns normalt inte. För att en förlust ska vara avdragsgill, ska den enligt 44 kap 23 § IL vara verklig. Om förlusten däremot skulle vara verklig, därför att marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde, är 23 kap IL överhuvudtaget inte tillämpligt, eftersom det i ett sådant fall inte är fråga om en underprisöverlåtelse.¹⁰²

3.4.4.2 Ingen utdelningsbeskattning

Av 23 kap 11 § 1 st 1 meningen IL framgår att en kvalificerad underprisöverlåtelse inte heller ska medföra att den som direkt eller indirekt äger en andel i det överlåtande företaget, eller i fråga om ideella föreningar någon som är medlem i föreningen, ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning (skillnadsbeloppet). Avsikten med bestämmelsens första stycke första mening är således att befria det överlåtande företags ägare från att ta upp skillnadsbeloppet som utdelning. En sådan beskattning skulle nämligen motverka önskade omstruktureringar i näringslivet.¹⁰³ Paragrafens första stycke andra meningen, som jag kommer att redogöra för i nästa avsnitt, anger vidare att överlåtelsen inte heller ska medföra att skillnaden tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. Det kan därför konstateras att det är beskattningskonsekvenserna på ägarnivå som regleras i paragrafen.¹⁰⁴ Både

¹⁰⁰ Karnov 23 kap IL not 1169

¹⁰¹ 23 kap 10 § IL, Lodin m.fl. s 448 ff

¹⁰² 23 kap 2 § 3 punkten IL samt Wiman s 139

¹⁰³ Andersson m.fl. s 720

¹⁰⁴ Karnov 23 kap IL not 1172

direkta och indirekta ägare omfattas och dessa kan vara såväl fysiska som juridiska personer.¹⁰⁵

Huvudregeln i sammanhanget är annars den, att utdelningsbeskattning ska ske, i de fall villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse inte är uppfylla. Detta har Regeringsrätten slagit fast i målet RÅ 2004 ref 1, då den uttalar att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat, ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.¹⁰⁶ Undantaget från utdelningsbeskattning framstår därför, enligt Regeringsrätten, som ett undantag från vad som annars skulle gälla.

För att tydliggöra tillämpningen av bestämmelsen kan följande exempel ges.

AB A och AB B ägs av fysikern (F). Tillsammans bildar dessa en oäkta koncern. AB A överlåter en tillgång till underpris till AB B. Villkoren i 23 kap IL är uppfyllda, varför överlåtelsen betecknas som en kvalificerad underprisöverlåtelse. Med anledning av detta sker ingen uttagsbeskattning. Av 23 kap 11 § IL framgår det då att F inte heller ska utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

23 kap 11 § IL medger således undantag från utdelningsbeskattning för de fall villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse är uppfyllda. Som kommer att framgå längre fram i arbetet, får inte F:s omkostnadsbelopp för aktierna i AB B ökas med skillnadsbeloppet i ett fall som ovan.

¹⁰⁵ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 499

¹⁰⁶ RÅ 2004 ref 1

3.4.4.3 Ingen tjänstebeskattning

Enligt 23 kap 11 § 1 st 2 meningen IL ska en kvalificerad underprisöverlåtelse inte heller medföra att förvärvaren som är en fysisk person ska behöva ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen (skillnadsbeloppet) som intäkt i inkomstslaget tjänst. Inte heller ska, enligt punkterna 2 och 3 nämnda paragraf, den som direkt eller indirekt äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, behöva ta upp skillnadsbeloppet som intäkt i inkomstslaget tjänst.

Huvudregeln i inkomstslaget tjänst är annars den, att förmåner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst, ska tas upp som intäkt.¹⁰⁷ Undantaget i 23 kap 11 § 1 st 2 meningen IL är därför ett undantag från vad som annars gäller enligt allmänna regler i inkomstslaget tjänst. Underprisöverlåtelser kan således medföra tjänstebeskattning, om förutsättningarna därför är uppfyllda. Att så är fallet, följer av lagändringen som skedde av paragrafens första stycke år 2001.¹⁰⁸

Lagändringen år 2001 ägde i huvudsak rum med anledning av följande. När den nya inkomstskattelagen infördes år 2000 upphävde man den stoppregel¹⁰⁹ om förvärv till underpris som tidigare gällt, liksom undantaget¹¹⁰ därifrån avseende beskattning i inkomstslaget tjänst. För att förvärvaren i och med lagändringen inte skulle hamna i en sämre sits än före slopandet av reglerna, infördes motsvarande undantag i 23 kap 11 § 1 st IL.¹¹¹

Till att börja med blev dock ordalydelsen i 23 kap 11 § 1 st IL en aning vidare än vad man från början tänkt, eftersom den medförde att inte heller direkta eller indirekta ägare i det *förvärvande* företaget behövde ta upp skillnadsbeloppet i inkomstslaget tjänst. Sådana andelsägare kunde därför i vissa fall uppnå otillbörliga skatteförmåner, vilket varken varit avsikten med den nya lagstiftningen eller med den specifika bestämmelsen i fråga.

¹⁰⁷ 11 kap 1 § IL

¹⁰⁸ Prop. 2001/02:46 s 55,73 samt Wiman s 139

¹⁰⁹ Dvs. de särskilda skatteregler som tog sikte på transaktioner mellan fämansägda företag och dess ägare.

¹¹⁰ Se numera upphävda UPL

¹¹¹ Prop. 2001/02:46 s 52 f

Den otillbörliga skatteförmån som kunde uppnås kan illustreras med följande exempel.

En anställd (A) i det överlåtande företaget (Ö) äger andelar i det förvärvande företaget (F). A:s andelar i F är inte kvalificerade.

Ö överlåter en tillgång till underpris till F. Med anledning av underprisöverlåtelsen ökar A:s andelar i F i värde.

Enligt tidigare regler fick alltså A uppskov med beskattningen tills han sålde andelarna och beskattades i inkomstslaget kapital. Han fick således både uppskov med beskattningen och en lägre beskattning än vad som hade varit fallet om han hade beskattats direkt i inkomstslaget tjänst.¹¹² Detta ansåg Regeringen inte vara rimligt. Regeringen menade istället att den logiska följd, för en fysisk person som både äger andelar i förvärvaren och är anställd i överlåtaren, är att viss del av skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. Detta eftersom den anställdes andelar i förvärvaren ökar i värde med anledning av underprisöverlåtelsen.¹¹³ Regeringen ansåg alltså att ökningen av värdet på den anställdes andelar i det förvärvande företaget har sin grund i anställningen och därför borde medföra en beskattning enligt allmänna regler i inkomstslaget tjänst.

Efter omformuleringen av bestämmelsen, som även skatteutskottet tillstyrkt, är det därför numera möjligt att beskatta på detta vis, eftersom bestämmelsen har inskränkts till att endast gälla förvärvaren, den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.¹¹⁴ Det är alltså endast dessa personer som är undantagna från tjänstebeskattning i ett fall som ovan. Att endast dessa personer undantas motiveras av det faktum att utrymmet, för att ta upp utdelning i inkomstslaget kapital för personer som äger kvalificerade andelar i ett förvärvande företag, är begränsat med anledning av fåmansreglerna i 57 kap IL.

¹¹² Detta eftersom skattebelastningen i inkomstslaget kapital är lägre än vad den är i inkomstslaget tjänst.

¹¹³ Prop. 2001/02:46 s 54

¹¹⁴ Prop. 2001/02:46 s 53 f, 2001/02:SkU13 samt Wiman s 140

Den som äger en *icke*-kvalificerad andel i förvärvaren ska däremot ta upp skillnadsbeloppet, vilket betyder att en anställd som exempelvis får förvärva en minoritetspost i ett nystartat dotterföretag, inte kan undgå beskattning om dotterföretaget berikas genom en underprisöverlåtelse från moderföretaget. För A i ovanstående exempel, innebär lagändringen att han numera får ta upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst, om förutsättningarna därför är uppfyllda.¹¹⁵

För de fall beskattning sker i inkomstslaget tjänst, ska detta belopp räknas in i omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget eller i ett företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget. Detta följer av 48 kap 17a § IL. Genom detta undviks att samma värdereserv blir beskattad två gånger hos samma skattskyldig.¹¹⁶

Enligt 23 kap 11 § 2 st IL kan det dock bli fråga om tjänstebeskattnings av ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen, för de fall ersättningen understiger det skattemässiga värdet. Detta förutsätter dock, att förvärvaren är eller har varit anställd i det överlåtande företaget. Om han inte har varit anställd, utan enbart delägare, blir det istället fråga om utdelningsbeskattnings av skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen. Denna bestämmelse har tillkommit för att motverka skatteplanering i form av ett kringgående av andra ledet i dubbelbeskattnings, vilket hade varit möjligt utan en bestämmelse som denna, eftersom förvärvarens anskaffningsvärde för den överlåtna tillgången enligt 23 kap 10 § IL utgörs av det skattemässiga värdet.¹¹⁷

3.4.4.4 Ingen förbättringsutgift

En kvalificerad underprisöverlåtelse ska enligt huvudregeln i 23 kap 12 § 1 st IL inte heller medföra att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen (skillnadsbeloppet) räknas som utgift för förbättring av andelarna i företaget.

¹¹⁵ 11 kap 1 § IL

¹¹⁶ Wiman s 140

¹¹⁷ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 500

Motsvarande gäller om andelarna i det förvärvande företaget ägs, direkt eller indirekt, genom ett annat företag. Inte heller då ska anskaffningsutgiften för andelarna ökas med skillnadsbeloppet. Enligt huvudregeln får alltså företags omkostnadsbelopp inte ökas med skillnadsbeloppet. Detta har att göra med att en värdeöverföring, som annars inte är föremål för vare sig uttagsbeskattning eller utdelningsbeskattning, inte heller ska få medföra en ökning av anskaffningsutgiften.¹¹⁸ För att förstå detta kan man tänka sig följande scenario.

Fysikern F äger AB A och AB B. AB A överlåter en tillgång till AB B till underpris. Ponera att överlåtelsen medför uttagsbeskattning för AB A.

Enligt praxis och förarbeten ska fysikern, i ett fall som ovan, utdelningsbeskattas för ett belopp motsvarande det uttagsbeskattade beloppet.¹¹⁹ Det utdelningsbeskattade beloppet ska även öka fysikerns omkostnadsbelopp i AB B i motsvarande mån. Detta eftersom fiktionen är den att det utdelningsbeskattade värdet lämnas som tillskott till förvärvaren. Enligt Regeringsrätten undviker man på så vis att samma värde beskattas fler gånger än avsett.¹²⁰ På sikt ökar därför fysikerns omkostnadsbelopp i förvärvaren. Om någon beskattning i tidigare led då inte sker, bör omkostnadsbeloppet i förvärvaren inte heller ökas, eftersom det i så fall innebär att ägaren får ett gratisavdrag när han i framtiden avyttrar andelarna.

Enligt 23 kap 12 § 2 st IL görs dock ett undantag för överlåtelser som sker till ett belopp understigande det skattemässiga värdet. Om tillgången förvärvas från en andelsägare i företaget utan ersättning, eller för en ersättning som understiger det skattemässiga värdet, kommer andelsägarens anskaffningsutgift för andelarna i företaget ökas med skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.¹²¹ Resultatet som uppnås genom bestämmelsen kan liknas vid att andelsägaren först kontant tillskjuter ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången och därefter säljer tillgången till företaget till det

¹¹⁸ Karnov 23 kap IL not 1177

¹¹⁹ Se prop. 1998/99:15 s 172 samt RÅ 2004 ref 1

¹²⁰ SOU 2005:99 s 97

¹²¹ 23 kap 12 § 2 st IL

skattemässiga värdet. Anskaffningsutgiften för andelarna i företaget höjs således med ett belopp motsvarande tillgångens skattemässiga värde.¹²² Enligt 23 kap 10 § IL kommer överföringen också att medföra att den överlåtande andelsägaren beskattas för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen. I detta fall upprätthålls således kongruensen mellan beskattningen och ökningen av omkostnadsbeloppet.

3.4.5 Vad som faller utanför 23 kapitlets tillämpningsområde

I 23 kap 2 § IL anges de situationer som faller utanför 23 kapitlets tillämpningsområde. Bland annat anges att bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte ska tillämpas när bestämmelserna om fusioner och fissioner i 37 kap IL ska tillämpas. Det anges också att bestämmelserna inte ska tillämpas när andelar delas ut med stöd av lex ASEA. Slutligen anges det att bestämmelserna inte ska tillämpas om marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde. Detta innebär att förlustfall inte omfattas av reglerna om underprisöverlåtelser, vilket innebär att avdrag för en sådan förlust kan göras enligt allmänna regler.¹²³

Av paragrafens andra stycke framgår att bestämmelserna om underprisöverlåtelse inte heller ska tillämpas när det är fråga om skattefria överlåtelser av näringsbetingade andelar enligt 25a kap IL eller när ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av skalbolagsreglerna i 25a kap IL.

Eftersom reglerna om underprisöverlåtelser inte är tillämpliga på överlåtelser av näringsbetingade andelar, infördes det år 2005 ett tillägg i 23 kap 2 § 2 st IL med konsekvensen att bestämmelserna i 23 kap 11-12 §§ IL om utdelningsskattefrihet dock ska tillämpas när näringsbetingade andelar överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. Detta gjorde man till följd av Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref 140, där

¹²² Prop. 1998/99:15 s 273

¹²³ Andersson m.fl. s 711

utdelningsbeskattning inte ansågs kunna underlåtas vid en överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris mellan två aktiebolag med samme ägare, eftersom andelarna omfattades av skattefrihet enligt 25a kap IL och därför var undantagna 23 kapitlets tillämpningsområde. Denna utgång ansåg lagstiftaren vara alltför restriktiv, eftersom utdelningsbeskattning då endast kan underlåtas enligt 23 kap 11 § IL i de fall 23 kap IL är tillämpligt på överlåtelsen. Lagstiftaren valde därför att komplettera 23 kap 2 § IL med tillägget i fråga.¹²⁴

Ett antal förutsättningar i 23 kap 2 § IL måste dock vara uppfyllda för att undantagen i 11 och 12 §§ ska bli tillämpliga. Dessa föreskriver att det förvärvande företaget måste vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett motsvarande utländskt bolag som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Vidare måste överlåtelsen ske i sidled, vilket betyder att det förvärvande företaget inte får äga någon andel i det överlåtande företaget.¹²⁵ Den sista förutsättningen bygger på att villkoren i 23 kap 19 § 2 st IL är uppfyllda, varför minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget måste vara kvalificerade, som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget, för att förutsättningarna ska vara uppfyllda.

Kontentan av tillägget i 23 kap 2 § 2 st IL är således att delägare i ett överlåtande företaget slipper ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning i de fall förutsättningarna i paragrafen är uppfyllda. Genom detta tillägg, har lagstiftaren velat underlätta omstruktureringar i mindre företag och omstruktureringar i samband med generationsskiften.¹²⁶

Det kan även noteras att 23 kap IL inte omfattar tjänster i annat fall än om tjänsten har samband med underprisöverlåtelsen av en tillgång, vilket innebär att något annat undantag måste vara tillämpligt för att uttag av tjänster i mer än ringa omfattning inte ska uttagsbeskattas enligt 22 kap.¹²⁷

¹²⁴ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 641 f samt Andersson m.fl. s 713

¹²⁵ Karnov 23 kap IL not 1149

¹²⁶ Andersson m.fl. s 713

¹²⁷ Karnov 23 kap IL not 1152

4 Förhållandet mellan underprisöverlåtelser och tjänstebeskattning

4.1 Allmänt

För de fall ett företag till underpris överlåter en tillgång eller en verksamhetsgren till en anställd, finns, med anledning av att det råder osäkerhet kring 23 kap 11 § IL räckvidd, två alternativa utfall. Antingen klassificeras överlåtelsen som en underprisöverlåtelse, varför ingen tjänstebeskattning i enlighet med 23 kap 11 § IL sker, eller, så klassificeras överlåtelsen som en avyttring till marknadspris, varför reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap IL per definition inte äger tillämpning.¹²⁸

Att detta kan bli fallet har att göra med att en överlåtelse av en tillgång eller en verksamhetsgren, som till synes sker för ett pris understigande marknadsvärdet, i själva verket kan avse ersättning för utfört arbete, utgöra avgångsvederlag eller liknande.¹²⁹

I de fall ett så kallat sidoverdrag i form av den anställdes arbete kan anses ha lämnats, klassificeras, som ovan nämnts, överlåtelsen inte som en underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL, eftersom överlåtelsen då anses ha skett till ett pris motsvarande marknadsvärdet. Undantaget från tjänstebeskattning i 23 kap 11 § IL kan då inte tillämpas, varför förvärvaren i ett sådant fall blir förmånsbeskattad för skillnaden mellan marknadsvärdet och vad han betalat. Detta eftersom det överlåtna värdet ses som ersättning för utfört arbete.

¹²⁸ 23 kap 3 § IL

¹²⁹ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 470 f

Ett enkelt exempel kan illustrera situationen.

A arbetar i X AB. X AB överlåter en tillgång till A för 50. Marknadsvärdet är 100. Överlåtelsen sker således till ett pris understigande marknadsvärdet. Om skillnaden mellan marknadsvärdet (100) och försäljningssumman (50) då skulle motsvaras av A:s arbetsinsats, kan ett sidovederlag motsvarande skillnaden (50) anses ha lämnats. Tillsammans utgör dessa två summor marknadsvärdet. (50+50=100), varför tillgången i ett sådant fall anses såld till marknadsvärde, dvs. inte utgör en underprisöverlåtelse.

4.2 Lagtext

Om villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse är uppfyllda ska, enligt lagtextens ordalydelse, en underprisöverlåtelse inte medföra att förvärvaren, den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt i inkomstslaget tjänst.¹³⁰ Alltså ska tjänstebeskattning inte ske i de fall en överlåtelse klassificeras som en underprisöverlåtelse. Enligt förarbetena är denna beskattningsbefrielse ett undantag från vad som gäller enligt allmänna regler i inkomstslaget tjänst.¹³¹ Enligt huvudregeln i inkomstslaget tjänst ska nämligen alla värdeöverföringar från en arbetsgivare till en arbetstagare, som har sin grund i en arbetsprestation, beskattas i inkomstslaget tjänst.¹³²

Enligt lagtexten kan dock beskattning komma ifråga för ett belopp upp till det skattemässiga värdet.¹³³ I den fortsatta framställningen förutsätter jag dock att

¹³⁰ 23 kap 11 § IL

¹³¹ Prop. 2001/02:46 s 73

¹³² 11 kap 1 § IL

¹³³ 23 kap 11 § 2 st IL

överlåtelsen minst sker till det skattemässiga värdet, varför en sådan beskattning inte kommer i fråga.

Vad gäller villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse, behöver dessa, för att undantaget i 23 kap 11 § IL ska tillämpas, inte vara uppfyllda i de fall överlåtelsen avser näringsbetingade andelar. Det räcker att överlåtelsen sker till underpris enligt 3 § samma kapitel. Detta eftersom kapitalvinst vid avyttring av sådana andelar är skattefri redan enligt 25a kap IL, varför ett undantag från uttagsbeskattning i 23 kap IL inte har ansetts nödvändigt. Så när det gäller näringsbetingade andelar, räcker det att överlåtelsen är en underprisöverlåtelse enligt 3 §, för att undantaget i 11 § ska bli tillämpligt.¹³⁴

4.3 Förarbeten

Enligt förarbetena till det aktuella lagrummet i 23 kap IL så var avsikten med ändringen av bestämmelsen i fråga att täppa till en lucka i lagstiftningen som möjliggjorde att inkomster, som egentligen skulle beskattas som arbetsinkomster, istället kunde beskattas som kapitalinkomster och dessutom med uppskov.¹³⁵ Det sågs därför som viktigt att denna möjlighet snarast möjligt kunde stängas. Både för att motverka att luckan utnyttjades och för att uppnå största möjliga förutsebarhet för både skattemyndigheterna och de skattskyldiga.¹³⁶ Undantaget i 23 kap 11 § IL inskränktes därför till att endast gälla en begränsad krets personer. Samtidigt infördes, som tidigare nämnts, en bestämmelse i 48 kap 17a § IL om att det tjänstebeskattade beloppet ska räknas in i omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget för de fall ägaren beskattas. Detta eftersom det inte ansågs rimligt att en person, som blivit beskattad i samband med en underprisöverlåtelse, ska behöva bli beskattad ytterligare en gång när andelarna i det förvärvande företaget avyttras.

¹³⁴ 23 kap 2 § IL

¹³⁵ Se avsnitt 3.4.4.3

¹³⁶ Prop. 2001/02:46 s 54

I motiveringen till ändringen av det aktuella undantaget anges det vidare att det av bestämmelsens utformning framgår att tjänstebeskattning aldrig kan komma ifråga för den som äger en kvalificerad andel i ett förvärvande bolag.¹³⁷ Anledningen uppges vara det faktum att det för en kvalificerad andelsägare, med hänvisning till 57 kap IL, endast finns ett begränsat utrymme för att ta upp utdelning på kvalificerade andelar i inkomstslaget kapital. Skälen för att undanta även dessa personer från undantaget i 23 kap 11 § IL anses därför inte vara lika starka som för andra icke-kvalificerade andelsägare.

Vad som sammanfattningsvis kan utläsas av förarbetena, vilket även utskottet har tillstyrkt, är att en underprisöverlåtelse kan medföra att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst, om tjänstebeskattning kan komma ifråga enligt allmänna regler i inkomstslaget tjänst. Sådan beskattning kan dock endast komma ifråga för dem som är eller har varit verksamma i det överlåtande bolaget eller i ett annat bolag som är i intressegemenskap med det överlåtande bolaget. Detta eftersom det annars inte är fråga om någon misstänkt eller dold värdeöverföring gällande ersättning för arbete. En beskattning förutsätter vidare att den anställda inte visar att överföringen har sin *grund i något annat förhållande* och därför inte utgör ersättning för arbete, eftersom den då inte kan beskattas som inkomst av tjänst. Att det kan vara fråga om grund i annat förhållande, framhålls även av Sveriges Advokatsamfund som menar att ett anställningsförhållande i sig inte behöver medföra att en underprisöverlåtelse ska beskattas i inkomstslaget tjänst, eftersom det kan förekomma fall där det låga priset inte alls har något samband med anställningen.¹³⁸

4.4 Praxis och doktrin

För inte så länge sedan prövades undantaget i 23 kap 11 § IL av Regeringsrätten i två fall. I det ena fallet fastställde Regeringsrätten Skatterättsnämndens

¹³⁷ Prop. 2001/02:46 s 73

¹³⁸ Prop. 2001/02:46 s 51 ff

förhandsbesked, medan den undanröjde det i det andra fallet. Här nedan kommer jag först att redogöra för när sidovederlag kan anses ha lämnats, varefter jag tar upp de två alternativa synsätten av en överlåtelses karaktär. Därefter kommer jag att redogöra för de två av Regeringsrätten, fastställda respektive underlättna, förhandsbeskeden angående undantaget i 23 kap 11 § IL.

En överlåtelse som till synes sker för ett belopp understigande marknadsvärdet kan, som ovan nämnts, i vissa fall avse ersättning för utfört arbete etc. I dessa fall får den anställda anses ha lämnat ett sidovederlag bestående av dennes arbetsinsats eller liknande.¹³⁹ Stöd för detta synsätt kan hämtas i proposition 1998/99:15 s 128 f där det av utredningen framhålls att dolt vederlag i allmänhet utgår i de fall det är fråga om underprisöverlåtelser mellan två av varandra oberoende parter, såvida överlåtelsen inte framstår som affärsmässigt motiverad. Detta eftersom överlåtelser normalt inte sker till underpris mellan av varandra oberoende parter i den meningen att överlåtaren, utan någon som helst kompensation, frivilligt avstår från ett vederlag som denne annars hade kunnat erhålla. Även Skatteverket stödjer detta synsätt.¹⁴⁰ I relationen arbetsgivare anställd förutsätter man därför att det dolda sidovederlag, som den anställda kan anses ha lämnat, består av dennes arbetsinsats eller liknande.

Enligt Skatteverket är det omständigheterna i det enskilda fallet som får avgöra om det är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL eller om det är en överlåtelse där det finns inslag av ersättning för utfört arbete.¹⁴¹ Ett exempel på när förvärvarens arbetsinsats som anställd hos överlåtaren har ansetts utgöra del av ersättningen är RÅ80 1:28, där en fysisk person förvärvat en fastighet till underpris från sin arbetsgivare. I målet beskattades den anställda såsom för lön för skillnaden mellan marknadspriset och det öppet erlagda beloppet. Så som omständigheterna i fallet var, fick den anställda därför totalt anses ha erlagt en ersättning lika med marknadsvärdet, dels i penningar, dels genom sin

¹³⁹ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 470 f samt prop. 1998/99:15 s 128 f

¹⁴⁰ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 471

¹⁴¹ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 471

arbetsinsats.¹⁴² Det var alltså omständigheterna i det enskilda fallet som var avgörande.

Enligt 2002 år företagsskatteutredningen torde en överlåtelse med ett öppet pris understigande marknadsvärdet till en person i hans egenskap av anställd inte vara en underprisöverlåtelse eller en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL. Utredningen menar istället att det rör sig om en avyttring till marknadspris, men vill inte fastslå detta kategoriskt.¹⁴³ Vad företagsskatteutredningen torde mena är alltså att det kan röra sig om två alternativa utgångar.¹⁴⁴ Även Skatteverket synes vara av uppfattningen att reglerna om underprisöverlåtelser inte är tillämpliga i de fall det rör sig om lämnat sidoverdrag och detta tillsammans med annan ersättning motsvarar marknadsvärdet.¹⁴⁵ Skatteverket redovisar dock, liksom företagsskatteutredningen, det alternativa synsättet, vilket bland annat har diskuterats i RÅ 2004 ref 83, där fråga var om vederlagsfri överföring av aktier till anställda. I domen tar Regeringsrätten upp det alternativa synsättet, att överlämnandet av tillgången kan ses som en överlåtelse till underpris, i vilket fall arbetsgivaren i regel uttagsbeskattas för ett belopp motsvarande marknadsvärdet, men sedan genomför en tyst kvittning mot lönekostnaden. Ungefär samma skattemässiga resultat uppnås därför för bolaget i båda fallen, varför det inte synes vara av så stor betydelse för arbetsgivaren hur överlåtelser klassificeras. För den anställde förvärvaren är det däremot av stor vikt hur förfarandet klassificeras, eftersom denne ifall det rör sig om en kvalificerad underprisöverlåtelse kan undgå tjänstebeskattning enligt 23 kap 11 § IL.

¹⁴² SOU 2005:99 s 96 angående rättspraxis där Regeringsrätten tagit ställning till anskaffningsvärdet i fall där den öppna ersättningen varit under marknadsvärdet.

¹⁴³ SOU 2005:99 s 119

¹⁴⁴ En avyttring till marknadspris alternativt en underprisöverlåtelse.

¹⁴⁵ SKV Handledning vid 2008 års taxering del 3 s 471

4.4.1 Fastställt förhandsbesked

I det aktuella målet¹⁴⁶ prövades förutsättningarna för tjänstebeskattning vid överlåtelse av aktier i dotterbolag till underpris till bolag som delvis ägdes av en anställd i det överlåtna bolaget.

I domen anslöt sig Regeringsrätten till Skatterättsnämndens bedömning att överlåtelsen av dotterbolagsaktierna till det nybildade bolaget inte skulle medföra någon uttagsbeskattning¹⁴⁷ av det överlåtande moderbolaget och att överlåtelsen inte heller skulle medföra någon tjänstebeskattning för den anställde. Anledningen till att den anställde inte beskattades i tjänst, var att hans aktier i det nybildade bolaget blev kvalificerade andelar i och med det bolagets förvärv av aktierna i dotterbolaget. Mot bakgrund av detta kunde den anställde undantas från tjänstebeskattning i 23 kap 11 § IL 1 st 2 meningen IL.¹⁴⁸ Regeringsrätten fann inte heller att det, mot bakgrund av de redovisade förhållandena, fanns anledning ifrågasätta att den aktuella avyttringen skedde till underpris i den mening som avses i 23 kap IL. Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställdes därför.

Regeringsrådet Stenman var skiljaktig i fråga om motiveringen och tog bland annat upp det faktum att värdeöverföringar till anställd presumeras ha sin grund i anställningen, såvida inte värdeöverföringen visas ha sin grund i något annat förhållande.¹⁴⁹ Detta *andra förhållande* skulle exempelvis kunna vara att den anställde visar att det är fråga om en gåva, men det torde dock vara svårt att visa.¹⁵⁰ I ett rättsfall från 1980 har dock en antik byrå som en arbetsgivare överlämnat till en anställd på dennes 60-årsdag ansetts som gåva och således inte utgjort någon skattepliktig inkomst för den anställde.¹⁵¹ Av utredningen i det aktuella målet framgick att den anställde genom sin anställningstid och sina insatser för bolagets utveckling haft en särskild ställning i bolaget, varför en uppvaktning från bolagets sida i form av en antik byrå ansågs naturligt. Med

¹⁴⁶ Mål nr 4762-07

¹⁴⁷ Eftersom överlåtelsen avsåg näringsbetingade andelar.

¹⁴⁸ Undantag eftersom han då äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget.

¹⁴⁹ Se bl.a. RÅ 2004 ref 83 angående presumtion och RÅ 1989 ref 21, RÅ80 1:44 ”antik byrå” och SRN dnr 35-08/D angående annan grund.

¹⁵⁰ SN nr 11 2006, Peter Nilsson

¹⁵¹ RÅ80 1:44

anledning av detta ansåg Regeringsrätten inte att det fanns anledning att anta att bolaget velat bereda den anställde en extra löneförmån, utan gåvan sågs som en skattefri födelsedagsgåva.¹⁵² Normalt ska dock inkomstbeskattning av mottagaren ske när denne är anställd hos givaren eller när det annars finns anledning att anta att värdeöverföringen har sin grund i en arbetsprestation.¹⁵³ Att inkomstbeskattning underlåts, fast att mottagaren är anställd hos givaren, torde därför höra till undantagsfallen. I sådana fall måste det visas att det finns grund att anta att syftet med värdeöverföringen varit ett annat än att belöna den anställde för en arbetsprestation.

I det aktuella målet var det fråga om *släktskap* då den anställde var närstående till ägaren av det överlåtande företaget. Enligt praxis är det en omständighet som med betydande styrka anses tala för att överlåtelsen är av benefik karaktär och inte har sin grund i tjänsten.¹⁵⁴ Även i förarbetena ges närståendetransaktioner som exempel på överlåtelser av benefik karaktär.¹⁵⁵ Detta eftersom det i sådana fall anses föreligga en benefik avsikt, dvs. en avsikt att berika mottagaren. En gåva karakteriseras som bekant av en frivillig överlåtelse utan motprestation.¹⁵⁶ Stenman anför vidare att utredningen dock inte är tillräcklig för att enbart lägga *släktskapet* till grund för slutsatsen att underprisöverlåtelsen saknar inslag av kompensation för utfört arbete.

Trots detta ansluter sig Stenman till Regeringsrättens beslut att fastställa förhandsbeskedet. Detta gör han eftersom han menar att lagstiftaren uttryckligen borde ha angett att också indirekta vederlag i form av förvärvarens arbetsinsats i det överlåtna företaget ska beaktas vid beräkningen av värdet av vederlaget för de överlåtna aktierna. Eftersom detta inte anges i 23 kap 2 § 2 st IL – och 23 kap 11 § 1 st 2 meningen IL förutsätter att den som mottagit en ersättning gjort det på grund av tjänst och följaktligen lämnat en motprestation i form av sin arbetsinsats – menar Stenman att det framstår som klart att lagstiftaren

¹⁵² Se 8 kap 2 § IL

¹⁵³ Rydén s 118, 224 ff

¹⁵⁴ Se bl.a. Rydén s 423 samt RÅ 1989 ref 21, SRN dnr 130-07/D och SRN dnr 26-08/D där det var fråga om gåva från far till son, där sonen också var anställd i faderns rörelse.

¹⁵⁵ Prop. 1998/99:15 s 128 f

¹⁵⁶ Rembe/Eklund s 54

avsiktligen valt att inte föreskriva att värdet av en anställds arbetsinsats ska beaktas vid bedömningen av om en underprisöverlåtelse skett.

4.4.2 Undanröjt förhandsbesked

I det andra nyligen avgjorda målet¹⁵⁷ från Regeringsrätten har förhandsbeskedet undanröjts och ansökan avvisats på grund av att de faktiska förhållandena inte varit närmare redovisade. Det saknades därför tillräckligt underlag för att avgöra om en underprisöverlåtelse förelåg. Målet visar enligt Hans Peter Larsson att det inte går att göra en ren bokstavstolkning av en enstaka lagparagraf, utan att denna alltid måste sättas in i sitt fulla sammanhang.¹⁵⁸ Förutsättningarna i målet var enligt följande.

AB X, som var moderbolag till AB Y, erbjöd den anställda VD:n B att förvärva 15 % av aktierna i det nybildade AB Z. AB Z skulle därefter förvärva aktierna i AB Y till ett pris understigande marknadsvärdet. Avsikten med omstruktureringar var att låta B komma in som delägare i AB Y. B:s aktier i AB Z skulle bli kvalificerade i och med förvärvet av aktierna i AB Y. Frågan gällde om det med anledning av underprisöverlåtelsen skulle uppkomma några skattemässiga konsekvenser för B.

Majoritetens inställning i målet var, som ovan nämnts, att tillräckligt underlag för att avgöra om en underprisöverlåtelse förelåg saknades. Förhandsbesked borde därför inte ha lämnats. De hänvisade till att det, för en tillämpning av undantaget i 23 kap 11 § IL, krävs att det är fråga om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap 3 § IL. Vidare menade de att en underprisöverlåtelse inte kan anses föreligga om underpriset motsvaras av en arbetsinsats eller annat sidovederlag. Regeringsrätten synes alltså ha slagit fast det som företagsskatteutredningen tidigare inte velat fastslå kategoriskt. Den säger däremot inte att det i fallet är fråga om ett sidovederlag, utan bara att *om* det är fråga om ett sidovederlag, en underprisöverlåtelse inte kan anses föreligga. Alltså kan det vara fråga om en

¹⁵⁷ Mål nr 4764-07

¹⁵⁸ www.taxmatters.se, Hans Peter Larsson

underprisöverlåtelse i nämnda fall, det saknas bara tillräckligt underlag för att avgöra om så är fallet. Det som är viktigt att tänka på för parter som befinner sig i en situation där en överlåtelse ska ske till en anställds bolag, är att ha rikligt med underlag som visar att underpriset inte motsvaras av den anställdes arbetsinsats. Vad detta underlag kan bestå av är dock inte klarlagt. Men det kan tänkas att bevis på marknadsmässig lön och övrig ersättning är sådana uppgifter som kan ingå i underlaget.

Regeringsrådet Stenman var dock, liksom i det förutnämnda målet 4762-07, skiljaktig och framhöll i huvudsak samma som där. I nästa avsnitt kommer jag att mer grundligt analysera de skiljaktiga meningarna som anförts i målen.

4.4.3 De skiljaktiga meningarna

Som framgått ovan har regeringsrådet Stenman varit skiljaktig i båda målen. Även ordföranden (André) i Skatterättsnämnden har varit skiljaktig i båda målen. Stenmans skiljaktiga mening har huvudsakligen bestått i att han velat fastställa förhandsbeskeden, medan Andrés mening huvudsakligen har bestått i att han inte alls har velat lämna något förhandsbesked. Motiveringarna som lämnas finner jag intressanta, både att analysera och jämföra, varför jag här nedan kommer att kommentera, exemplifiera och dra slutsatser med ledning av det sagda samt försöka ge svar på mina frågeställningar. Till att börja med kommer jag att undersöka Stenmans skiljaktiga mening, i vilken han bland annat uttrycker sig såhär.

Om värdet av förvärvarens arbetsinsats i det överlåtna företaget ska beaktas också när värdet på vederlaget för aktierna beräknas vid tillämpningen av 23 kap. 2 § andra stycket IL *borde lagstiftaren*, på motsvarande sätt som skett i 11 § första stycket första meningen, *uttryckligen ha angett* att också indirekta vederlag i form av förvärvarens arbetsinsats i det överlåtna företaget ska beaktas (min kursivering).¹⁵⁹

¹⁵⁹ Citat från Regeringsrådet Stenmans skiljaktiga mening i mål nr 4764-07 samt 4762-07.

Det är svårt att med säkerhet veta vad Stenman egentligen menar med det föregående sagda. Innebörden av det han säger är inte glasklar. Detta eftersom han tycks påstå att det i 11 § uttryckligen anges att vissa indirekta vederlag i form av en anställds arbetsinsats ska beaktas. Att så ska ske är i vart fall inte något jag direkt kan utläsa av 23 kap 11 § IL.

I 23 kap 11 § 1 st 2 meningen 3 punkten IL anges det visserligen uttryckligen att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget. I 23 kap 2 § 2 st IL anges det att 11 § är tillämplig när en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet.

Det kan därför tänkas att Stenman menar att – om det varit lagstiftarens mening – det i 23 kap 2 § 2 st IL uttryckligen skulle ha angetts att eventuella indirekta vederlag ska beaktas i begreppet ersättning. Detta eftersom han också konstaterar att 23 kap 11 § 1 st 2 meningen IL förutsätter att den som mottagit en förmån har gjort det på grund av tjänst och följaktligen då också lämnat en motprestation. Som konstaterats tidigare i arbetet kan denna motprestation exempelvis bestå i en arbetsinsats.

Stenmans uppfattning tycks alltså vara den, att den anställdes arbetsinsats inte ska räknas in i ersättningen, varför en underprisöverlåtelse kan komma till stånd och följaktligen också ett undantag från tjänstebeskattning.

Stenman framhåller även att – när ställning ska tas i frågan om den anställdes arbete ska beaktas vid bedömningen av om en underprisöverlåtelse skett – hänsyn bör tas till det faktum att den anställdes arbete direkt tillkommer det företag han arbetat i och att det överlåtande företaget endast indirekt får del av värdet i den mån det påverkat värdet av aktierna. I fall som det aktuella anför Stenman vidare att värdet på aktierna ofta ökar och då också själva underpriset. Om jag förstår Stenman rätt, så menar han att överlåtaren inte får del av värdet av den anställdes arbetsinsats, eftersom detta värde tillkommer det överlåtna företaget. Något

sidovederlag från den anställdes sida skulle det därför inte vara fråga om. I de fall överlåtaren dock får del av värdet av den anställdes arbetsinsats, är detta genom ett ökat underpris. Att då räkna in värdet av arbetsinsatsen i ersättningen som ett *ytterligare* sidovederlag, skulle betyda att detta värde medräknas två gånger.

Regeringsrådet tycks sålunda mena att den anställdes arbetsinsats inte ska utgöra ett sidovederlag till överlåtaren, eftersom värdet av denna insats redan är tagen hänsyn till genom ett ökat underpris.

Det kan vara intressant att jämföra Stenmans skiljaktiga mening med vad ordföranden i Skatterättsnämnden anför i sin skiljaktiga mening. Denne tycks mena, att i den del affären motsvaras av en arbetsinsats, det inte kan föreligga någon underprisöverlåtelse, varför affären i den delen faller utanför 23 kapitlets tillämpningsområde. Han anser att majoritetens inställning, som han uppfattar den, om att 23 kap 11 § IL exklusivt skulle reglera beskattningen av en kvalificerad andelsägare i en underprissituation, inte är rimlig. Detta eftersom något utrymme att pröva förfarandet mot allmänna regler i inkomstslaget tjänst därmed skulle saknas. Med Andrés synsätt skulle tjänstebeskattning däremot ske som huvudregel. Till denna skulle även den del av affären som motsvaras av en arbetsinsats hänföras. Undantag från tjänstebeskattning skulle därefter endast ske i de fall överlåtelsen fortfarande räknas som en underprisöverlåtelse och 23 kap 11 § IL tillämpas.

Här kan jag förvisso hålla med André eftersom ett undantag inte bör förstås isolerat från dess huvudregel. Dessa borde enligt min mening läsas som en helhet, där man bör utgå från huvudregeln och därefter gå vidare till undantaget om det är tillämpligt. Men jag anser, liksom regeringsrådet, att hänsyn även måste tas till att undantaget i 23 kap 11 § IL tillkommit för att underlätta för företagare att omstrukturera sina verksamheter och att det endast handlar om att medge uppskov med beskattning, inte om att definitivt befria från beskattning. Något annat jag anser att man bör ha i åtanke är det faktum att undantaget inskränkts till att endast gälla en begränsad krets personer som endast har ett begränsat utrymme att ta upp utdelning i inkomstslaget kapital, varför något större skatteundandragande inte

skulle komma ifråga om undantag enligt 11 § medgavs.¹⁶⁰ Detta synsätt har stöd i förarbetena, där det kan läsas att det av bestämmelsens utformning framgår att tjänstebeskattning aldrig kan komma ifråga för den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande bolaget.¹⁶¹

Med anledning av det ovan anförda anser jag att undantaget från tjänstebeskattning i 23 kap 11 § IL ska tillämpas för kvalificerade andelsägare, dock med undantag för de fall då det är fullkomligt uppenbart att del av underpriset motsvaras av en arbetsinsats och därmed utgör förtäckt lön.

Föreställ er följande situation.¹⁶²

A äger AB X som i sin tur äger AB Y. A äger även 95 % av AB Z. B, som är VD i AB Y, äger resterande 5 % i AB Z (kvalificerade andelar).

Vad händer om AB X säljer alla aktier i AB Y till AB Z för 1 miljon kronor? Marknadsvärdet på AB Y är 500 miljoner kronor, varför det blir fråga om ett underpris på 499 miljoner kronor. I och med överlåtelsen ökar B:s aktier i AB Z i värde med cirka 25 miljoner kronor (5 % av underpriset).

Eftersom B är en kvalificerad andelsägare, ska han enligt lagtextens ordalydelse inte tjänstebeskattas i ett fall som detta. Efter de nu två redovisade domarna från Regeringsrätten, finns det dock anledning att anta att B:s arbetsinsats som VD i AB Y kommer att räknas som ett sidovederlag till AB X, varför han troligtvis kommer att beskattas för den del av underpriset som belöper på hans andel av aktierna i AB Z, såvida han inte med tillräckligt underlag kan visa att något sidovederlag inte lämnats. Skulle det för B:s del räcka att han visar att han har en marknadsmässig lön och övrig ersättning eller krävs det något ytterligare? Och vad händer om B, i exemplet ovan, istället avstår från en bonus på 1 miljon kronor

¹⁶⁰ Se 57 kap IL

¹⁶¹ Prop. 2001/02:46 s 73

¹⁶² Idéförslag, Anders Täreby

för att få ta del av dessa 5 % i AB Z? Anses sidovederlaget i ett sådant fall vara hela skillnaden mellan ersättningen och marknadspriset multiplicerat med B:s andel, eller anses det vara 1 miljon kronor motsvarande bonusen han avstått ifrån? I detta fall skulle jag argumentera för att B ska tjänstebeskattas för 1 miljon kronor enligt 11 kap 1 § IL. Med anledning av att B, förutom bonusen, även har en marknadsmässig lön och övrig ersättning, vill jag påstå, att resterande del har sin grund i något annat förhållande och således inte utgör något sidovederlag. Jag menar alltså att det finns grund att anta att syftet med den resterande värdeöverföringen varit ett annat än att belöna B för hans arbetsprestation som VD i AB Y. Denna slutsats torde också stämma överens med Andrés synsätt om att den del av affären som motsvaras av en arbetsinsats ska falla utanför tillämpningen av 23 kapitlet IL. Även Jan Kellgren, som redan år 2000 skrev en artikel om omstruktureringar som innehåller moment av ersättning för prestationer dvs. underprisöverlåtelse där ”rabatten” motsvaras av värdet av utfört arbete, är av den åsikten att ersättning för prestationer ska beskattas även om det sker i samband med en omstrukturering.¹⁶³ En omstrukturering ska enligt hans mening således inte kunna användas för att ge skattefri lön för prestationer. Det menar som synes även jag, men med den skillnaden att endast den del som uppenbart motsvaras av en arbetsprestation ska ses som sidovederlag och därmed utgöra ersättning för utfört arbete som sedan eventuellt tillsammans med resterande underpris når upp till marknadspris med konsekvensen att 23 kap IL inte kan tillämpas.

4.5 Avslutande kommentarer

Inledningsvis kan alltså konstateras att alla former av värdeöverföringar från arbetsgivare till anställd som har sin grund i en arbetsprestation är förmåner som ska beskattas enligt 11 kap 1 § IL. Detta är huvudregeln. I fråga om underprisöverlåtelse kan dock undantag från tjänstebeskattning i 23 kap 11 § IL erhållas. Huvudsyftet med mitt arbete har varit att redogöra för förhållandet däremellan, dvs. förhållandet mellan underprisöverlåtelse och tjänstebeskattning.

¹⁶³ SN nr 5 2000, Jan Kellgren

En av mina frågeställningar har varit att undersöka när en anställd kan få något utav sin arbetsgivare utan att det presumeras vara ersättning för utfört arbete. Härvid har jag kommit fram till att det är möjligt i de fall den anställde visar att värdeöverföringen har sin grund i något annat förhållande än anställningen. Detta andra förhållande kan det bland annat vara fråga om, när överföringen sker till en till givaren närstående person, eftersom överföringen då, som i RÅ 1989 ref 21, får anses ha en annan grund än anställningsförhållandet. I målet var fråga om penninggåva från en far till dennes son, som också var anställd i faderns rörelse. Gåvan ansågs vara en av familjegemenskapen betingad gåva. I sammanhanget kan även nämnas Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 130-07/D, där det istället var fråga om överlåtelse av aktier från far till son, i ett bolag där sonen var anställd. Detta ansågs av Skatterättsnämnden vara ett benefikt förvärv och skulle således inte medföra någon tjänstebeskattnings för sonen. Överlåtelsen fick anses ha sin grund i familjerelationen. Även en överlåtelse som i allt väsentligt får anses ha sin grund i ett planerat generationsskifte, har av Skatterättsnämnden ansetts vara en överlåtelse av benefik karaktär som inte medför någon inkomstbeskattnings.¹⁶⁴ Grund i annat förhållande kan det således vara fråga om när överlåtelsen sker till en närstående. Även gåva kan utgöra ett annat förhållande, vilket bland annat har visats i RÅ80 1:44 där fråga var om en antik byrå, som en arbetsgivare överlämnat till en anställd på dennes 60-årsdag. En gåva från en arbetsgivare eller någon i intressegemenskap med arbetsgivaren får nog i de allra flesta fall dock anses som ersättning för arbete och således beskattas som intäkt av tjänst.¹⁶⁵ Som grund i annat förhållande har det även ansetts vara i de fall anställda erbjudits att köpa aktier i bolaget till samma pris och samma villkor som gällt för leverantörer och allmänheten.¹⁶⁶ I fall där erbjudandet att köpa aktier direkt riktats till de anställda och anställningen varit en förutsättning för att få utnyttja erbjudandet, har emellertid förmånen av att köpa till ett pris understigande marknadsvärdet ansetts vara en sådan skattepliktig förmån som utgått på grund av tjänsten.¹⁶⁷ Inte heller när man funnit en direkt koppling mellan lönsamheten i en aktieägares verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier

¹⁶⁴ SRN dnr 26-08/D

¹⁶⁵ Se bl.a. RÅ 1997 ref 1 angående gåva till ledande befattningshavare.

¹⁶⁶ Se RÅ 1993 ref 58

¹⁶⁷ Se RÅ 1989 ref 77

har tjänstebeskattning kunnat undvikas, utan eventuell överutdelning har setts som ersättning för arbetsprestation.¹⁶⁸ Motsvarande har konstaterats i Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 60-07/D där en direkt koppling har ansetts föreligga mellan de anställda medlemmarnas arbetsprestation och det överskott som de skulle tilldelas.¹⁶⁹ Likaså i ett fall, där koppling fanns mellan anställds verksamhetsställes interna resultat och rätt till förvärv av aktier utan ersättning, ansågs beskattning i inkomstslaget tjänst kunna ske.¹⁷⁰ Av detta kan slutsatsen dras, att varken direkt koppling mellan förmån och arbetsprestation eller direkt erbjudande till endast anställda får vara för handen för att undantag från tjänstebeskattning ska vara möjligt i förhållandet arbetsgivare/anställd. Vad som emellertid verkar vara en möjlig utväg för att slippa tjänstebeskattning, är att rikta erbjudandet till alla, oberoende av anställning. Enligt Niclas Virin skulle, i fråga om problemet att undgå dold arbetsersättning när nya personer tas in som delägare i ett bolag, en möjlig utväg för att slippa inkomst av tjänst kunna vara att ta in flera delägare med olika arbetsuppgifter samtidigt och att därvid låta dem teckna aktier på likartade villkor.¹⁷¹ Detta ser även jag som en möjlig väg att gå, eftersom förmånen att teckna aktier till underpris då förmodligen inte skulle anses ha någon direkt koppling till den enskildes arbetsprestation. Som nyss konstaterats får en sådan koppling inte finnas. Även Melz tycks vara av denna åsikt då han påpekar att, när en eller några av flera delägare uppbär förmåner från ett företag som de andra delägarna inte kompenseras för, det tyder på att förmånen är ersättning för arbetsinsats.¹⁷²

Andra frågeställningar i min uppsats har varit, dels att utreda om värdet av en anställds arbete ska beaktas vid bedömningen av om en underprisöverlåtelse skett, dels att undersöka vad som ska gälla vid omstruktureringar som innehåller moment av ersättning för utfört arbete. Härvid har jag framförallt undersökt Regeringsrättens senaste domar rörande undantaget från tjänstebeskattning i 23 kap 11 § IL. Frågan – jag inledningsvis ställde mig – var hur det kan komma sig att Regeringsrätten i två förhållandevis lika mål valt att fastställa det ena

¹⁶⁸ Se RÅ 2000 ref 56

¹⁶⁹ Se även SN nr 10 2008 s 585

¹⁷⁰ Se RÅ 1997 ref 81

¹⁷¹ FAR SRS INFO nr 8 2008 Kommentar av Niclas Virin angående mål 4762-07 och 4764-07

¹⁷² SvSKT 5/2000

förhandsbeskedet och undanröja det andra. Som utomstående har det enda som skiljt dem åt förefallit vara det faktum att den anställde i det fastställda förhandsbeskedet varit närstående men inte varit det i det andra. Regeringsrätten säger dock inte uttryckligen något om att detta varit avgörande för målets utgång. Inte heller Skatterättsnämnden nämner något om att släktskapet skulle ha varit avgörande för det lämnade förhandsbeskedet. Istället har majoriteten i Regeringsrätten bara konstaterat, att det mot bakgrund av de redovisade förhållandena, inte finns anledning att ifrågasätta att den aktuella avyttringen sker till underpris och att undantaget i 23 kap 11 § IL därför är tillämpligt. Förhållandet att den anställde är närstående förefaller därför inte vara det avgörande, utan Skatteverkets mening, om att det är omständigheterna i det enskilda fallet som avgör, synes vara det avgörande. Omständigheter som är unika för ett aktuellt mål föranleder dock en viss försiktighet, eftersom sådana omständigheter inte på något sätt är kända. Att spekulera i vilka dessa omständigheter kan vara, torde därför vara aningen riskfyllt. Icke desto mindre uppkommer frågan vilka dessa omständigheter är.

För att återgå till frågeställningarna och om värdet av den enskildes arbetsinsats ska beaktas vid bedömningen av om en underprisöverlåtelse skett, har jag även undersökt de skiljaktiga meningarna i de aktuella domarna. Stenman anser för sin del att den anställdes arbetsinsats inte ska räknas in i ersättningen, dvs. arbetsinsatsen ska inte utgöra ett sidovederlag, eftersom värdet av arbetsinsatsen redan beaktats genom ett ökat underpris. Detta kommer han fram till efter att ha konstaterat att lagstiftaren inte uttryckligen har angett att också indirekta vederlag i form av den anställdes arbetsinsats ska beaktas vid bedömningen av om en underprisöverlåtelse skett. André å sin sida menar att det inte kan föreligga någon underprisöverlåtelse i den del affären motsvaras av en arbetsinsats, varför affären i den delen faller utanför 23 kapitlets tillämpningsområde. Undantag från tjänstebeskattning kan därför bara ske i de fall överlåtelsen alltså räknas som en underprisöverlåtelse och 23 kap 11 § IL tillämpas. Niclas Virin, som också han kommenterat de aktuella domarna, uppfattar det avgörande för bedömningen av om tjänstebeskattning ska underlåtas enligt 11 § IL vara huruvida förmånstagaren, den anställde i de aktuella fallen, på ett mätbart sätt gjort sig förtjänt av förmånen

att teckna eller förvärva aktier till underpris. Efter att ha gått igenom lagtext, förarbeten och praxis är min uppfattning att undantaget i 11 § IL ska tillämpas för kvalificerade andelsägare, dock med undantag för de fall då det är fullkomligt uppenbart att del av underpriset motsvaras av en arbetsinsats och därmed utgör förtäckt lön. Enligt min mening överensstämmer också min uppfattning med Andrés synsätt om att den del av överlåtelsen, som motsvaras av en prestation, ska falla utanför 23 kapitlets tillämpningsområde.

Rättsläget är dock oklart. Detta till trots en förhållandevis klar lagtext, där lagstiftaren har ansett det räcka med kvalificerade andelar och omständigheten att följande utdelning och kapitalvinst delas upp i kapital och tjänst. Det oklara rättsläget kan sägas bestå i att man efter Regeringsrättens domar inte längre kan utgå från lagtextens ordalydelse i 23 kap 11 § IL om att den som äger en kvalificerad andel inte ska behöva ta upp skillnaden som intäkt i inkomstslaget tjänst. Detta med anledning av att det i det undanröjda förhandsbeskedet inte räckte att andelarna var kvalificerade, utan att även annat underlag krävdes för att avgöra om överlåtelsen var en underprisöverlåtelse.

Vad som då istället synes vara avgörande – är omständigheterna i det enskilda fallet. Detta, eftersom Regeringsrätten i det fastställda förhandsbeskedet bland annat uttalar, att det mot bakgrund av de redovisade förhållandena, inte finns anledning att ifrågasätta att den aktuella avyttringen sker till underpris. Om vilka dessa förhållanden är, ger rättsfallen inte någon klar vägledning, men man kan anta att omständigheten att den anställde är närstående spelar in. Omständigheten att andelarna är kvalificerade synes därför inte vara avgörande, eftersom de även i det undanröjda förhandsbeskedet var det.

Det råder alltså en stor osäkerhet kring bestämmelsens räckvidd. Avsikten med ändringen av 23 kap 11 § IL var bland annat att uppnå största möjliga förutsebarhet för både skattemyndigheterna och de skattskyldiga. Förutsebarhet är en viktig princip, genom denna har de skattskyldiga möjlighet att i förväg bedöma de skattemässiga konsekvenserna av sitt handlande, vilket ökar rättsäkerheten. I specialmotiveringen till det aktuella undantaget i 11 § anges det vidare, att det av

bestämmelsens utformning framgår, att tjänstebeskattning aldrig kan komma ifråga för den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande bolaget. Specialmotiv har som bekant den uppgiften att klargöra och komplettera lagrum. Med anledning av den osäkerhet som råder trots det nyss nämnda och den entydiga lagtexten förefaller förutsägbarheten och rättsäkerheten avseende undantagets tillämplighet vara aningen låg. Den avsedda förutsebarheten har enligt min mening inte uppnåtts.

Faktum är att vi efter Regeringsrättens senaste domar har hamnat i en paradoxal situation. Detta eftersom undantaget från tjänstebeskattning i 23 kap 11 § IL bara kan tillämpas när någon varit verksam och när någon varit det, räknas arbetsinsatsen som sidovederlag, vilket resulterar i att ersättningen totalt sett ofta anses uppgå till marknadsvärdet. När överlåtelsen sker till marknadsvärde är 23 kap IL inte tillämpligt, varför undantaget i 23 kap 11 § IL inte heller blir tillämpligt. Man kan då fråga sig när undantaget blir tillämpligt. Syftet med paragrafen var ju att möjliggöra och underlätta omstruktureringar i företagslivet. Kvalificerade andelsägare ansågs dessutom kunna undantas, vilket också förts in i lagtexten. Men, som ovan anförts, är det inte längre möjligt att enbart följa lagtextens ordalydelse och lagstiftarens avsikt för att få till ett undantag i 23 kap 11 § IL. Något mer krävs – vad får framtiden utvisa.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – En kommentar*, upplaga 8:1, Norstedts Juridik AB, 2008

Eriksson, Asbjörn, *Praktisk beskattningsrätt: lärobok i inkomstbeskattning*, upplaga 15:1, Studentlitteratur, Lund 2008

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, upplaga 2:1, Studentlitteratur, 2007

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer; *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Elfte upplagan, Studentlitteratur 2007

Påhlsson, Robert, *Företagens inkomstskatt*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2002

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2007

Rabe, Gunnar, Melbi, Ingrid, *Det svenska skattesystemet*, upplaga 21:1, Norstedts Juridik AB, Vällingby 2008

Rembe, Annika, Eklund, Stephanie, *Juridiska ord och begrepp*, tredje tryckningen, Thomson Fakta AB, Göteborg 2003

Rydin, Urban, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2006

Sandström, Kjell, Svensson, Ulf, *Skatteplanering i aktiebolag*, andra upplagan, Björn Lundén Information AB, augusti 2007

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 6:e upplagan, Thomson Fakta AB, 2006

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, upplaga 1:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2002

SOU

Slutbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning – SOU 1998:1

Omstruktureringar och beskattning

Slutbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning – SOU 2005:99

Vissa företagsskattefrågor

Propositioner

Regeringens proposition 1998/99:15 *Omstruktureringar och beskattning*

Regeringens proposition 1999/00:15 *Slopade stoppregler*

Regeringens proposition 2001/02:46 *Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.*

Betänkanden

Skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU13 – *Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.*

Artiklar

FAR SRS INFO nr 8 2008 – *Beskattning som inkomst av tjänst av rätten till underprisförvärv av aktie*, Niclas Virin

Skattenytt nr 5 2000 – *Något om förhållandet mellan ersättningar för prestationer och omstruktureringsreglerna*, Jan Kellgren

Skattenytt nr 11 2006 – *Beräkning av anskaffningsvärden – idag och i framtiden*, Peter Nilsson, skattejurist vid Skattebyrån, LRF konsult och doktorand vid Institutionen för handelsrätt vid Lunds universitet.

Skattenytt nr 10 2008 – *Förhandsbesked direkt skatt första halvåret 2008*, Peder André

Svensk Skattetidning nr 5 2000 – *En avhandling om beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare*, Peter Melz

Svensk Skattetidning 2007 s 467f – *Fråga om förvärv av kvalificerade aktier till pris understigande marknadsvärdet föranleder av förvärvaren.*

Svensk Skattetidning 2008 s 469f – *Fråga om överlåtelsen föranleder beskattning hos den anställda.*

www.taxmatters.se – *Skattekonsekvenser vid försäljning av aktier till bolag som ägs av anställd*, Hans Peter Larsson, arbetar med skattefrågor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers kontor i Stockholm

Rättsfall

RÅ80 1:28

RÅ80 1:44

RÅ 1989 ref 21

RÅ 1989 ref 57

RÅ 1989 ref 77

RÅ 1992 ref 108

RÅ 1993 ref 58

RÅ 1996 ref 16

RÅ 1997 ref 1

RÅ 1997 ref 81

RÅ 2000 ref 56

RÅ 2002 ref 53

RÅ 2004 ref 1

RÅ 2004 ref 83

RÅ 2004 ref 140
RegR 4762-2007
RegR 4764-2007

Skatterättsnämnden

SRN dnr 130-07/D
SRN dnr 35-08/D
SRN dnr 26-08/D
SRN dnr 35-08/D

Skatteverket

Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering del 1 – 3
www.skatteverket.se

Övrigt

Karnov nätupplaga 2007/08, Thomson fakta