

Juridiska institutionen
Handelshögskolan vid
Göteborgs universitet

Förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning

Examensarbete 20 p. HT-00
Skatterätt
Handledare: Professor Robert Pålsson
Angelica Berndtsson

Innehållsförteckning

Förkortningar.....	4
1. Inledning.....	5
1.1. Syfte och metod.....	5
1.2. Disposition.....	5
2. Principer för aktiebolagsbeskattning.....	7
2.1. Realisationsprincipen.....	7
2.2. Likformighetsprincipen.....	7
2.3. Neutralitetsprincipen.....	7
2.4. Kontinuitetsprincipen.....	8
2.5. Subjektsprincipen.....	8
2.7. Dubbelbeskattningsprincipen.....	8
2.8. Koncernbeskattning.....	10
3. Skäl för uttagsbeskattning.....	12
4. Historik bakom uttagsbeskattningsreglerna.....	13
5. 23 kap. IL i jämförelse med UPL.....	16
6. Tre tillfällen då 23 kap. IL inte kan tillämpas.....	17
6.1. Vid kvalificerade fusioner och fissioner.....	17
6.2. När andelar i fastighetsförvaltande företag är lagertillgång och delas ut enligt 42:16 IL.....	17
6.2.1 Lex ASEA.....	18
6.3. När marknadsvärdet på tillgången är lika eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.....	19
7. Förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning.....	20
7.1. Överlåtare och förvärvare.....	20
7.1.1. Underpris.....	20
7.1.2. Marknadsvärde.....	21
7.1.3. Affärsmässigt motiverat.....	21
7.2. Skattskyldighet.....	22
7.3. När rätt till avdrag för koncernbidrag saknas.....	22
7.3.1. Verksamhetsgren.....	22
7.4. Kvalificerade andelar.....	24
7.4.1. Kvalificerad andel.....	24
7.4.2. Betydande omfattning.....	25
7.4.2.1. RÅ 1999 not. 87 (Fb.).....	26
7.4.3. Huvudsaklig del.....	27

7.4.4. Likartad verksamhet.....	28
7.4.4.1. RÅ 1997 ref. 48 I (Fb.).....	28
7.4.4.2. RÅ 1997 ref. 48 II (Fb.).....	29
7.4.4.3. RÅ 1999 ref. 28 (Fb.).....	30
7.4.4.4. Slutsats av rättsfallen.....	30
7.4.5. Utomståenderegeln.....	32
7.5. Underskott.....	34
8. Rättsföljd av en underprisöverlåtelse.....	36
8.1. RÅ 1989 ref. 119 (Fb.).....	38
9. Avslutning.....	39
Källförteckning.....	40
Bilagor	
1. Äldre versionen av 22 § KL.....	43
2. 22 § KL.....	45
3. Jämförelse mellan 23 kap. IL och UPL.....	47

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
anv. p.	anvisningarna punkt
BFN R9	Bokföringsnämndens rekommendation nummer 9
f., ff.	följande sida, följande sidor
fb.	Förhandsbesked
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
not.	notismål
men.	meningen
mom.	moment
p.	punkt
prop.	Proposition
ref.	referat
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	stycke
SvSkT	svensk skattetidning
UPL, Underprislagen	Lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1. Inledning

När man överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat så säger man att det har skett en underprisöverlåtelse.¹ För att kunna genomföra en underprisöverlåtelse krävs att vissa rekvisit uppfylls. Överlåtaren och förvärvaren skall bland annat vara godkända överlåtare respektive förvärvare enligt lagtexten², förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår³ och när rätt till avdrag för koncernbidrag saknas mellan överlåtaren och förvärvaren skall överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas⁴. Beroende av vem som är överlåtare ligger det ett krav på hur stor andel i företaget som måste vara kvalificerad efter överlåtelsen.⁵ Förvärvaren får inte heller ha rätt till avdrag för underskott i den näringsverksamhet som förvärvet avser eller i annan näringsverksamhet enligt 62:2-4 §§ IL.⁶

Det är intressant med underprisöverlåtelser vid omstruktureringar vid exempelvis ändrade konkurrensförhållanden, generationsskiften eller andra omstruktureringar som är värda att skydda från beskattning eller från allt för tung beskattning. Exempel på omstruktureringar där underprisöverlåtelser kan ha praktisk betydelse är när man vill att en viss del av ett företag skall brytas ut från det befintliga företaget och bilda ett nytt företag eller om man vill byta företagsform. Underprisöverlåtelser kan också ha betydelse vid delning av företag, s.k. fission, mellan olika delägare eller vid sammanslagning av företag, s.k. fusion, för att på så sätt eventuellt kunna resultatutjämna mellan företagen. Bestämmelserna om underprisöverlåtelser kan även spela en betydande roll vid utdelning av aktier, se exempelvis 42:16 IL, där underlåten uttagsbeskattning spelar stor roll. Situationerna vid underprisöverlåtelser kan även kombineras och kan på detta sätt bli mycket komplicerade. Problemet med underprisöverlåtelser är att så många olika gränsdragningar måste göras mellan olika definitioner. Detta leder till att det är svårt och i vissa fall omöjligt att veta om man ligger inom lagens ramar för underprisöverlåtelse eller inte.

1.1. Syfte och metod

Syftet med denna uppsats är att analysera 23 kap. IL. För att kunna tyda 23 kap. IL och ge en klarare bild av hur en underprisöverlåtelse skall kunna ske utan uttagsbeskattning är det viktigt att veta vad de olika definitionerna betyder och innebär. Jag tar därför upp de viktigaste definitionerna och försöker att ge så mycket klarhet som möjligt i detta genom att utveckla begreppen. Jag lyfter också fram svårigheterna med gränsdragningen mellan vad som ligger innanför respektive utanför lagen vad gäller uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser. Jag har använt vedertagen metod och läst igenom lagtext, förarbeten, rättsfall samt den doktrin som finns angående underprisöverlåtelser.

¹ se 23:3 IL

² se 23:14-15 §§ IL

³ se 23:16 IL

⁴ se 23:17 IL

⁵ se 23:18-23 §§ IL

⁶ se 23:24-29 §§ IL

1.3. Disposition

För att visa hur komplicerat skattesystemet är har jag som inledning valt att ta upp de olika principer som styr beskattningen i kap. 2. Skälen till uttagsbeskattning och innebörden av den tas upp i kap. 3. Historiken bakom uttagsbeskattningsreglerna finns i kap. 4. Kap. 5 ägnas åt en jämförelse mellan 23 kap. IL och UPL. I kap. 6 tar jag upp tre tillfällen då 23 kap. IL inte kan tillämpas. Förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning och definitioner som är viktiga vid tolkningen av de berörda paragraferna finns i kap. 7. Rättsföljd vid underprisöverlåtelser behandlas i kap. 8 och därefter avslutas uppsatsen med kap. 9. I anslutning till uppsatsen finns även ett antal bilagor.

2. Principer för aktiebolagsbeskattning

Skatterätten är ett mycket komplicerat område. Ämnet kantas av ett stort antal principer som inte alltid stämmer överens och det är då svårt att avgöra vilken princip som väger tyngst. Denna problematik dyker ofta upp inom skatterätten vilket leder till att det uppstår konflikter där det är svårt att säga vem som har rätt eller fel. Detta dilemma står även lagstiftaren inför och ibland leder detta till att lagarna blir otydliga och svåra att tillämpa. Här nedan följer ett antal principer inom skatterätten som tillämpas vid beskattning.

2.1. Realisationsprincipen

”Enligt realisationsprincipen skall alla väsentliga händelser som krävs för intjänandet ha inträffat innan intäkten får redovisas”.⁷ Detta innebär att det inte finns någon anledning att varken intäktsföra eller kostnadsföra poster som ännu inte är realiserade genom avyttring till någon annan utanför koncernen. Vad gäller försäljning inom koncern anses vinst alternativt förlust inte som verklig förrän tillgången avyttrats till en utomstående.⁸ Avdrag för förlust vid försäljning av tillgång medges alltså inte förrän tillgången inte längre existerar eller innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren.⁹ Avdrag för förlust medges inte heller om tillgången säljs tillbaka till säljaren.

2.2. Likformighetsprincipen

Likformighetsprincipen innebär ”att man skall sträva efter att likartade fall skall beskattas på ett likartat sätt. Inkomster som är ekonomiskt likvärdiga skall beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten erhålls.”¹⁰ Likformighetsprincipen är en allmän rättvis princip som finns att hitta i 1:9 regeringsformen där det står att ”domstolar och förvaltningsmyndigheter ... skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saktighet och opartiskhet.” Redan i förarbetena till KL framhöll de sakkunniga att deras uppgift var att utreda en inkomstskatt där ”all inkomst skall i beskattningshänseende behandlas på ett likformigt sätt, oberoende såväl av inkomstens art och uppkomst”.¹¹

2.3. Neutralitetsprincipen

När det gäller skattereglerna har neutralitetsprincipen ett nära samband med likformighetsprincipen i och med att skatterna inte skall påverka den skattskyldiges val av olika handlingsalternativ. Olika handlingsalternativ skall leda till samma förhållande efter skatt som före. Skattereglerna skall verka neutralt så att de inte påverkar den skattskyldiges val av företagsform, kapitalplaceringsalternativ eller boendeform. Valet mellan kontantlön och naturaförmåner är ett annat exempel på situationer som inte skall påverkas av skatterätten.¹²

⁷ se Lodin, Inkomstskatt, s. 227.

⁸ se 44:23 IL och 25:28 IL.

⁹ Förlustregeln fanns tidigare i 2 § 4 mom. 9 st. SIL som ändrades till 2 § 4 a mom. SIL, men finns nu i 25:28 IL.

¹⁰ se Lodin, Inkomstskatt, s. 35.

¹¹ se SOU 1923:69, s. 69.

¹² se Lodin, Inkomstskatt, s. 35-36.

Inom koncernbeskattningen innebär neutralitet i beskattningen att företag inte skall drabbas av vare sig högre eller lägre beskattning p.g.a. att de valt koncernbolagsform istället för att bedriva verksamheten i en enda juridisk person.¹³

2.4. Kontinuitetsprincipen

Kontinuitetsprincipen är en princip som genomsyrar 22 och 23 kap. IL. Kontinuitetsprincipen innebär att i de fall tillgångar överläts utan att överlåtaren beskattas för en uppkommen värdestegring t.ex. vid underprisöverlåtelser (då tillgångar överläts utan ersättning eller till pris under marknadsvärdet och inte överstigande det skattemässiga värdet) så skall denna vinst istället beskattas den dag mottagaren säljer tillgången.¹⁴ Kontinuitetsprincipen gäller till exempel vid beskattning av benefika fång såsom gåva av hel förvärvskälla. Den som tar emot gåvan inträder helt i givarens skatterättsliga ställning.

När villkoren för underprisöverlåtelse inte uppfylls, t.ex. om man ger bort enstaka tillgångar, skall som regel tillgången uttagsbeskattas. Blir givaren uttagsbeskattad till marknadsvärdet kommer gåvotagaren att få marknadsvärdet som anskaffningsvärde.¹⁵ En ingående analys av kontinuitetsprincipen går att finna i Persson-Östermans doktorsavhandling av begreppet.

2.5. Subjektsprincipen

Enligt subjektsprincipen skall beskattning ske hos den som i kraft av sin ställning förfogat över inkomsten.¹⁶ Detta gäller oavsett vem som konkret åtnjuter inkomsten. Förutsättningen för beskattning är att ett värde har lämnat bolaget och att en förmån därigenom konkret har uppkommit hos någon samt att förmånen kan visas vara grundad på anställningen eller grundad på ägande i t.ex. handelsbolag.¹⁷ Inkomst som man själv tjänat in kan aldrig överlåtas till någon annan för att denne i ens ställe skall bli beskattad för den.¹⁸ Denna princip har ett visst motsatsförhållande till kontinuitetsprincipen.

2.6. Dubbelbeskattningsprincipen

Ett aktiebolag är ett eget skattesubjekt vilket innebär att ett aktiebolag kan ha intäkter och ta på sig skulder i eget namn. Att ha ett företag i aktiebolagsform innebär att aktieägaren/na har begränsat ansvar och att det ekonomiska ansvaret sträcker sig till vad man satsat i aktier.¹⁹ Detta är en stor fördel om man jämför med hur ansvaret är fördelat i andra typer av bolagsformer.

I Sverige har vi dubbelbeskattning av aktiebolag. Ekonomisk dubbelbeskattning har sedan länge varit en etablerad princip inom svensk aktiebolagsbeskattning. Dubbelbeskattning innebär att inkomst som förvärvas av aktiebolag i princip skall beskattas två gånger.²⁰ Först

¹³se SOU 1926:18, s. 41, prop. 1953:28, s. 40, prop. 1984/85:70, s. 176, Lodin, Inkomstskatt, s. 379 och Wiman, Koncernbeskattning med särskild inriktning på omstruktureringar, s. 20

¹⁴ se Lodin, Inkomstskatt, s 36 f. och s. 405.

¹⁵ jfr. 23 § anv.p. 13, 2 st., 1 men. KL numera 18:7 IL.

¹⁶ se RÅ 1996 ref. 16 och RÅ 1992 ref. 108.

¹⁷ se Tjernberg, Fåmansaktiebolag, s. 181.

¹⁸ se Tjernberg, Beskattning av fåmansföretag, s. 107 och Wiman, Koncernbeskattning med särskild inriktning på omstruktureringar, s. 25.

¹⁹ jfr 1:1 ABL

²⁰ se Tjernberg, Beskattning av fåmansföretag, s. 15.

beskattas bolagen för sina skattemässiga nettovinster i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta brukar kallas dubbelbeskattningens första led. Därefter beskattas mottagaren i inkomst av kapital, om han är en fysisk person, när han tar del av bolagets redovisade vinst efter skatt genom utdelning. Detta brukar kallas dubbelbeskattningens andra led. Aktiebolaget har ingen rätt att göra avdrag för den utdelning som ges.²¹

Dubbelbeskattning motiveras även av neutralitetsskäl då man genom dubbelbeskattning nästan uppnår neutralitet mellan utdelning av vinsten jämfört med att ta ut vinsten i form av avdragsgill lön på vilken sociala avgifter skall betalas.

För att lindra dubbelbeskattningen krävs att man ser sambandet mellan bolagsskatten och aktieägarbeskattningen. Ett sätt att ta bort eller minska dubbelbeskattningen av aktiebolags inkomster är att ta bort eller minska beskattningen av dubbelbeskattningens första led, d.v.s. genom att ta bort inkomstskatten för aktiebolag eller åtminstone minska inkomstskatten för aktiebolag. Risken med detta tillvägagångssätt är att fysiska personer då kan utnyttja aktiebolag som ”sparbössor”, d.v.s. styra in sina personliga kapitalplaceringar via ett lågbeskattat aktiebolag.²² Dessutom är det svårt att befria aktiebolag från skatt av fördelningspolitiska skäl.

Istället för att helt befria aktiebolag från skatt finns det olika system som kan användas.²³ Ett system kallas split rate-system och innebär att aktiebolag ska betala skatt efter olika skattesatser. Detta skulle innebära att aktiebolag skulle betala hög skatt på icke-utdelad vinst och låg skatt på utdelad vinst.

Avoir fiscal är ett annat system för att undanröja dubbelbeskattning. Detta system innebär att man tar hänsyn till gjord utdelning. Vid avoir fiscal får aktieägaren ett skattetillegodhavande som motsvarar hela eller delar av den inkomstskatt aktiebolaget betalat på den utdelade bolagsvinsten.

Ett annat sätt att undanröja eller lindra dubbelbeskattningens första led är att ge aktiebolaget rätt till avdrag för utdelad vinst. Här i Sverige kan man bara genom i stort sett obegränsade löneuttag för företagsledare i fåmansföretag ge avdrag för vad som egentligen är vinstutdelning. Enda förutsättningen för löneuttag av denna storlek är att det skall röra sig om en väsentlig arbetsinsats. Dubbelbeskattningens första led skyddas av bland annat regler om uttagsbeskattning. Uttagsbeskattning är till för att säkerställa att den verkliga nettoinkomsten av en näringsverksamhet blir beskattad. Den gäller dock all näringsverksamhet oavsett om den bedrivs av ett enkelbeskattat eller dubbelbeskattat subjekt.

Lindrande av dubbelbeskattning av aktiebolag kan också ske genom åtgärder som berör dubbelbeskattningens andra led, d.v.s. beskattningen av utdelningen. Att låta aktieägarna ta emot utdelning skattefritt är en sådan åtgärd som tar bort dubbelbeskattningen. Enkelbeskattning av aktiebolag har införts i Sverige en gång genom just denna modell. Detta gjordes 1993 av den då borgerliga regeringen och gällde fr.o.m. beskattningsåret 1994. Hösten 1994 kom socialdemokraterna till makten igen och avskaffade enkelbeskattningen genom att åter införa beskattning av utdelning enligt dubbelbeskattningsprincipen. Dubbelbeskattningens andra led skyddas av bland annat regler om förtäckt utdelning och

²¹ se Lodin, Inkomstskatt, s. 303.

²² se Wiman, Koncernbeskattning med särskild inriktning på omstruktureringar, s. 27.

²³ se Wiman, Koncernbeskattning med särskild inriktning på omstruktureringar, s. 27-28.

kupongskatten.²⁴ Dubbelbeskattningen har helt eller delvis avskaffats i bl.a. Norge, Finland, England, Frankrike och Tyskland.²⁵

Aktiebolag och ekonomiska föreningar är under vissa förutsättningar befriade från skattskyldighet för mottagna utdelningar.²⁶ Detta är inget undantag från dubbelbeskattningen utan ett undantag från kedjebeskattningen. I 43 kap. IL finns vissa lättnadsregler vilka innebär att utdelningar och kapitalvinster på andelar i viss tusträckning inte skall tas upp till beskattning.²⁷

2.7 Koncernbeskattning

Med en koncern avses företag ”mellan vilka ett starkt ägarmässigt samband råder”.²⁸ En koncern föreligger om ett företag äger mer än 50 % av samtliga aktier eller andelar i ett annat företag eller äger aktier eller andelar och p.g.a. avtal förfogar över mer än 50 % av rösterna för samtliga aktier eller andelar i det andra företaget.²⁹ Det ägande företaget kallas moderbolag och det ägda företaget kallas dotterbolag. Kan moderbolaget ensamt utöva bestämmande inflytande över dotterbolaget p.g.a. avtal eller p.g.a. företagets bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar anses en koncern föreligga. Även när moderbolaget äger aktier eller andelar och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan anses det föreligga en koncern.

I Sverige har man sedan länge³⁰ målsättningen att skattebelastningen för en koncern inte skall vara varken större eller mindre än om verksamheten bedrivits inom ett enda bolag.³¹ Trots detta har man inte erkänt koncernen som ett skattesubjekt utan behållit det enskilda bolaget som redovisningsenhet. I Danmark, Holland och USA har man infört sambeskattning i koncerner, men för att undgå detta i Sverige har man istället åstadkommit skatteneutralitet genom att under vissa villkor tillåta resultatöverföringar och resultatutjämningsåtgärder mellan bolag i samma koncern.³² Ett exempel på en resultatöverföring är koncernbidrag.

Ibland talar man om oäkta koncerner och då avser man förhållandet när en fysisk person äger två företag under koncernliknande förhållanden. Ett moderbolag får alltså inte vara en fysisk person utan måste vara ett företag för att en äkta koncern skall föreligga. En oäkta koncern föreligger också när kraven för en äkta koncern enligt 1:5 ABL eller 1:4 ÅRL inte uppfylls.

Koncernbidrag är ett sätt att utjämna resultat mellan olika företag inom samma koncern. För att kunna lämna koncernbidrag med avdragsrätt krävs att moderbolaget äger mer än 90 % av andelarna i dotterbolaget³³ samt att förutsättningarna i 35:3-7 §§ IL är uppfyllda. Förutsättningarna är bl.a. att varken givare eller mottagare är ett privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag³⁴, att både givare och mottagare öppet redovisar

²⁴ se Wiman, Koncernbeskattning med särskild inriktning på omstruktureringar, s. 26-29.

²⁵ se Lodin, Inkomstskatt, s. 303.

²⁶ se 24 kap. IL, fd. 7 § 8 mom. SIL.

²⁷ se 43:1 IL.

²⁸ se Lodin, Inkomstskatt, s. 378.

²⁹ se 1:4 ÅRL och 1:5 ABL.

³⁰ Ända sedan KL:s tillkomst, se SOU 1926:18, s. 41, prop. 1953:28, s. 40 och prop. 1984/85:70, s. 176.

³¹ se Lodin, Inkomstskatt, s. 379.

³² se Lodin, Inkomstskatt, s. 379.

³³ se 35:2 IL

³⁴ se 35:3, p. 1 IL

bidraget i självdeklarationen vid samma års taxering³⁵ och att dotterbolaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterbolaget började bedriva näringsverksamhet av något slag³⁶. Mottagaren får inte heller enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat³⁷. Om bidraget lämnas från dotterbolaget till moderbolaget förutsätts att utdelning under beskattningsåret från dotterbolaget inte skall tas upp hos moderbolaget³⁸.

³⁵ se 35:3, p. 2 IL

³⁶ se 35:3, p. 3 IL

³⁷ se 35:3, p. 4 IL

³⁸ se 35:3, p. 5 IL

3. Skäl för uttagsbeskattning

I varje land förekommer kostnader och utgifter som alla medborgare i det samhället skall vara med och betala. Det anses naturligt att alla skall hjälpa till att betala eftersom det som kostar är till för alla såsom t.ex. skolor, polis, brandkår och domstolar. Medborgarna betalar i form av skatter och avgifter.

Inkomstskatt betalar man på den lön man erhåller från arbetsgivaren. Som lön räknas även förmåner som den anställda eller någon närstående erhåller från arbetsgivaren p.g.a. det förhållande som föreligger mellan den anställda och arbetsgivaren. Hade man inte räknat in förmåner i lönen skulle arbetsgivaren och den anställda kunna undgå beskattning och undanhålla stat och kommun skatt och på så sätt erhålla otillbörliga skatteförmåner. För att detta inte skall ske har man infört beskattning på uttag från företag, s.k. uttagsbeskattning.

Uttagsbeskattning har alltså som syfte att säkerställa att den verkliga nettoinkomsten av en näringsverksamhet blir beskattad.³⁹ Uttagsbeskattning är ett led för att se till att det föreligger neutralitet mellan näringsidkaren och löntagaren. Det normala är att näringsidkaren säljer sina tjänster/produkter till utomstående till marknadsvärdet. Om näringsidkaren istället väljer att konsumera varan/utnyttja tjänsten själv eller till någon närstående till ett pris som understiger marknadsvärdet krävs att näringsidkaren blir beskattad för produkten/tjänstens marknadsvärde för att kunna säkerställa beskattning av den reella nettoinkomsten. Det är bara då som näringsidkaren kan bli beskattad efter sin förmåga (skatteförmågeprincipen). Uttagsbeskattning sker inte bara vid dessa tillfällen utan även då kriterierna för underprisöverlåtelser mellan företag t.ex. inom en koncern inte uppfylls.⁴⁰

Regler om uttagsbeskattning finns i 22 kap. IL. 22 kap. IL gäller uttag av en tillgång eller en tjänst ur näringsverksamhet.⁴¹ I kapitlet finns en avdelning som definierar vad man i lagen menar med uttag⁴² och en avdelning som preciserar innebörden av uttagsbeskattning.⁴³ 22 kap. IL avslutas med en avdelning när uttagsbeskattning inte skall ske. Ett exempel på när uttagsbeskattning inte skall ske är vid utdelning enligt 42:16, s.k. Lex ASEA, om marknadsvärdet på andelarna överstiger omkostnadsbeloppet.⁴⁴

³⁹ se Wiman, Koncernbeskattning med särskild inriktning på omstruktureringar, s. 29.

⁴⁰ se 23:9 IL e contrario och 22:11 IL.

⁴¹ se 22:1 IL

⁴² se 22:2-6 §§ IL

⁴³ se 22:7-8 §§ IL

⁴⁴ se 22:10 IL

4. Historik bakom uttagsbeskattningsreglerna

23 kapitlet IL härstammar från KL. Däremellan hade dock 23 kapitlet IL en självständig period mellan 1999-2001 då detta kapitel gick under benämningen Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelsen till underpris, allmänt kallad Underprislagen (UPL).⁴⁵ Inkomstskattelagen trädde i kraft 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.⁴⁶ Inkomstskattelagen (IL) är en sammanslagning av 35 skattelagar varav KL och SIL är de största av de 35 lagarna. Syftet med IL är att inkomstskattelagstiftningen skall bli överskådlig och språkligt moderniserad. Den nya lagen innehåller mycket få materiella ändringar.⁴⁷

UPL härrör från gamla 22 § KL⁴⁸ samt från den praxis som kommit till därav. I och med tillkomsten av UPL ändrades lydelsen och innehållet i 22 § KL för att stödja innehållet i den nya lagen som ligger som speciallag i förhållande till KL.⁴⁹ I detta kap. hänvisas till gamla 22 § KL när inget annat nämns.

I 22 § KL anv. p.1, 4st. stod det att beskattning skall ske, för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet, om en tillgång togs ut ur en förvärvskälla som om tillgången istället hade avyttrats. Det här kallas för uttagsbeskattning. Detta ser vi som klart eftersom att inkomstskattesystemet inte skulle fungera annars. Hur skulle det t.ex. se ut om företagare tog ut varor eller andra tillgångar ur näringsverksamheten för förbrukning eller till annat privat förfogande? Det stod även i 22 § KL att uttagsbeskattning inte skall ske om särskilda skäl emot det förelåg.⁵⁰ Syftet med detta undantag är att underprisöverlåtelser skall kunna göras i viss mån utan att man skall behöva skatta för det. Kraven för underlåten uttagsbeskattning skall ses mot bakgrund av att reglerna finns till för att underlätta motiverade företagsombildningar och inte för att ge otillbörliga skatteförmåner.

Rekvisiten för undantagen uttagsbeskattning var tidigare:

- 1 ägandegemenskap,
- 2 organisatoriska skäl,
- 3 otillbörlig skatteförmån,
- 4 karaktärsbyte och
- 5 inom samma skattesektor.

Dessa rekvisit har framkristalliserats genom praxis på området och räknas alltså som särskilda skäl enligt tidigare lagstiftning. De flesta av dessa rekvisit har kommit till för att motverka att de skattskyldiga erhåller obehöriga eller otillbörliga skatteförmåner genom ombildningar av företagen även om detta skäl ses som ett av rekvisiten.

Att det skall föreligga ett starkt ägarsamband mellan överlåtaren och förvärvaren framkom bl.a. i rättsfallet RÅ 1989 ref. 19 där det gällde underprisöverlåtelse mellan två aktiebolag. Regeringsrätten sa där att ”ägarstrukturen i det ena bolaget skall helt eller åtminstone i huvudsak överensstämma med ägarförhållandena i det andra.”⁵¹ Detta rekvisit togs dock bort

⁴⁵ Underprislagen trädde i kraft 1 jan. 1999 och är upphävd fr.o.m. 2002 års taxering.

⁴⁶ se Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen.

⁴⁷ se Kindlund i Karnov 99/00, s. 331.

⁴⁸ se bilaga äldre versionen av 22 § KL.

⁴⁹ se bilaga 22 § KL.

⁵⁰ se bilaga äldre versionen av 22 § KL, (22 § anv.p. 1, 4 st. KL).

⁵¹ se RÅ 1989 ref. 19, s. 73.

vid tillkomsten av UPL då både utredningen och regeringen tyckte att det var inkonsekvent att kräva ägargemenskap vid underprisöverlåtelser mellan aktiebolag.⁵²

Det andra rekvisitet är att ”överlåtelsen skall kunna uppfattas som ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen”⁵³. Regeringsrätten har i RÅ 1992 ref. 106 (I och II) antytt att detta rekvisit inte behöver prövas i de fall då koncernbidragsrätt föreligger mellan företagen.⁵⁴ Detta är logiskt eftersom obeskattade värden då kan överföras mellan företagen genom koncernbidrag. I RÅ 1992 ref. 56 det s.k. Sipanomålet utvecklades innebörden avseende organisatoriska skäl.⁵⁵ Det framkom bl.a. att utgångspunkten för prövningen bör vara ”att det är de förväntade konsekvenserna för den berörda näringsverksamheten som skall vara utslagsgivande”⁵⁶. Prövningen bör ”inriktas på om det mot bakgrund av de skäl som anförts för omorganisationen framstår som sannolikt att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten.”⁵⁷

Det är svårt att göra en bedömning i ett enskilt fall när man ska följa regeringsrättens uttalande i Sipanomålet. Att avgöra i vilket eller vilka hänseenden omorganisationen i ett företag skall kunna förbättra framtida förutsättningar kan var mycket komplicerat. Är det dessutom tal om omorganisation inför en avyttring eller ett generationsskifte kommer frågor fram som t.ex. om omorganisationen är ett led för att komma undan skatt? Denna fråga leder oss in på det tredje rekvisitet som är svaret på den frågan d.v.s. nej, det är inte okey att göra en omorganisation för att direkt eller indirekt uppnå en skatteförmån. I och med att det andra rekvisitet angående kravet på organisatoriska skäl flätades in i det tredje rekvisitet ansåg utredningen i propositionen att kravet på organisatoriska skäl borde tas bort och detta var också vad som hände.⁵⁸

Tredje rekvisitet går under benämningen otillbörlig skatteförmån. En otillbörlig skatteförmån får inte uppnås för då bör uttagsbeskattning ske. Här kan man vid gränsdragningen eventuellt ta hjälp av skatteflyktslagen. Vad är då en otillbörlig skatteförmån? I Sipanomålet ansåg majoriteten ”att det bör anses föreligga en otillbörlig skatteförmån om det med hänsyn till omständigheterna finns grundad anledning antaga att omstruktureringen medför befrielse från betydande beskattning som annars skulle ha utgått enligt andra regler.”⁵⁹ Problemet med detta uttalande är att dra gränsen för vad betydande beskattning är.

Enligt utredningen i SOU 1998:1 bör med begreppet otillbörlig skatteförmån anses ”en för den skattskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underläts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot

⁵² se SOU 1998:1, s. 153 och prop. 1998/99:15, s. 129.

⁵³ se SOU 1998:1, s. 154 jfr. RÅ 1992 ref. 56, s. 240.

⁵⁴ se SOU 1998:1, s. 154.

⁵⁵ Andra rättsfall förutom Sipanomålet där rekvisitet organisatoriska skäl ansågs uppfyllt är bl. a. RÅ 1992 not. 237, RÅ 1992 not. 241, RÅ 1993 not. 264, RÅ 1993 not. 468 (Pretty House), RÅ 1993 not. 537, RÅ 1993 not. 717 och RÅ 1999 not. 99. Fall där rekvisitet organisatoriska skäl inte ansågs uppfyllt och uttagsbeskattning skedde är bl.a. RÅ 1989 ref. 119 (Fartygsmålet), RÅ 1990 ref. 51, RÅ 1992 not. 238 och RÅ 1992 not. 242.

⁵⁶ se SOU 1998:1, s. 154 och RÅ 1992 ref. 56, s. 240-241.

⁵⁷ se SOU 1998:1, s. 154 och RÅ 1992 ref. 56, s. 241.

⁵⁸ se prop. 1998/99:15, s. 137.

⁵⁹ se SOU 1998:1, s. 163 och prop. 1998/99:15, s. 139 och RÅ 1992 ref. 56, s. 241.

grunderna för andra regler”⁶⁰. Ett rättsfall som visar en situation där en otillbörlig skatteförmån ansågs uppkomma är RÅ 1996 not. 177 (fb.).

Det fjärde rekvisitet som också har tagits bort gick ut på att skattemässiga omsättningstillgångar inte fick skifta karaktär till skattemässiga anläggningstillgångar till följd av överlåtelsen. Karaktärsbyte av tillgångarna fick alltså inte ske i denna riktning.⁶¹

Enligt Sipanomålet finns det dessutom ett femte rekvisit som innebär att egendom måste uttagsbeskattas när den förs över från en hårt beskattad sektor till en lindrigare beskattad sektor, exempelvis från den dubbelbeskattade sektorn till den enkelbeskattade sektorn.⁶² Egendomen får alltså inte lämna den dubbelbeskattade sektorn vid underprisöverlåtelse om uttagsbeskattning skall kunna underlåtas.

I och med tillkomsten av UPL försvann som sagt rekvisit nr 1, 2 och 4 och lagtexten gjordes om och tydliggjordes något genom att rekvisiten byggdes in i lagtexten i UPL. Vid tillkomsten av IL ändrades vissa delar av lagtexten i UPL när den smältes in i 23 kap. IL och några paragrafer blev tydligare.⁶³ Det som fortfarande är vagt och de paragrafer som är mycket tekniska skall belysas i denna uppsats.

23 kap. IL hör till undantagen från uttagsbeskattning som behandlas i 22 kap. IL. 23 kapitlet IL är alltså ett undantagskapitel. Uppfyller man rekvisiten i 23 kap. IL slipper man uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL. När det föreligger en undantagssituation enligt 23 kap. IL anses anskaffningsvärdet av den överlåtna egendomen för det förvärvande företaget vara vederlaget. Detta innebär därmed inte att skatteunderlaget försvinner utan enbart att beskattningen skjuts upp, vilket medför en ränte- och likviditetsförmån för både överlåtaren och förvärvaren samtidigt.

Vad som är ett uttag definieras i 22:2-5 §§ IL. Definitionen av underprisöverlåtelse hittar man i 23:3 IL. Beskrivningen i 23:3 IL är dock mycket vag och skall därför belysas i denna uppsats.

⁶⁰ se SOU 1998:1, s. 164 och prop. 1998/99:15, s. 139.

⁶¹ se RÅ 1988 ref. 76 och RÅ 1995 not. 125.

⁶² Se RÅ 1992 ref. 56, s. 244.

⁶³ se bilaga med jämförelser mellan lagtexten i 23 kap. IL och UPL.

5. 23 kap. IL i jämförelse med UPL

När man jämför 23 kap. IL med UPL kan man se att utredningsgruppen till IL har lyckats med att ge 23 kap. IL en bättre och lättare struktur, vilket var målet med IL. 23 kap. IL har en inledningsparagraf⁶⁴ där strukturen av kapitlet visas. Detta saknas helt i UPL. Därefter följer en paragraf som tar upp vid vilka tillfällen som kapitlet inte gäller.⁶⁵ Denna paragraf finns även i UPL⁶⁶ men med en lite annorlunda formulering. Att paragraferna är omformulerade till ett mer modernt språk är ett fenomen som genomsyrar hela IL och som märks mycket tydligt när man jämför paragraferna i UPL och i 23 kap. IL.⁶⁷ I 23 kap. IL används de termer som man ofta använder i dagligt tal och skrift.

De flesta av UPL:s paragrafer finns numera i 23 kap. IL. Det finns dock några paragrafer som flyttats till andra ställen i IL.⁶⁸ Rubrikerna i UPL och 23 kap. IL är i stort sett desamma. De enda skillnader som finns är att 23 kap. IL inleds med rubriken "Tillämpningsområde" medan UPL inleds med "Inledande bestämmelser". 23 kap. IL har en rubrik med namnet "Beskattningen vid en underprisöverlåtelse" medan UPL:s version heter "Om uttagsbeskattning inte sker". 23 kap. IL har en rubrik som heter "Villkor för en underprisöverlåtelse" där UPL:s motsvarighet är "Villkor för undantag från uttagsbeskattning". 23 kap. har en underrubrik som lyder "När rätt till avdrag för koncernbidrag saknas" där UPL har lydelsen "Koncernbidragsrätt saknas" och till sist har 23 kap. IL en underrubrik som heter "Kvalificerade andelar" med motsvarigheten "Villkor avseende kvalificerade andelar m.m." i UPL. I prop. 1999/2000:2 kan man läsa mer om kommentarerna och skälen för 23 kap. IL:s utformning.⁶⁹

⁶⁴ se 23:1 IL

⁶⁵ se 23:2 IL

⁶⁶ se 2 § UPL

⁶⁷ se bilaga med jämförelse mellan lagtexten i 23 kap. IL och UPL.

⁶⁸ T ex. finns definitionerna i 11 och 12 §§ UPL numera i 2 kap. IL under rubriken "Definitioner och förklaringar".

⁶⁹ se prop. 1999/2000:2, s. 301-306.

6. Tre tillfällen då 23 kap. IL inte kan tillämpas

6.1. Vid kvalificerade fusioner och fissioner.

23 kap. IL gäller inte om bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. IL skall tillämpas på överlåtelsen⁷⁰. Om det överlåtande företaget är skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten precis innan fusionen/fissionen, d.v.s. att inkomsten inte har varit helt undantagen från beskattning p.g.a. skatteavtal⁷¹ och direkt efter fusionen/fissionen skall det övertagande företaget vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Denna inkomst får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning p.g.a. ett skatteavtal.⁷² Om det/de övertagande företaget/en vid en fusion/fission inte äger samtliga andelar i det överlåtande företaget, får fusions-/fissionsvederlag betalas bara till andra andelsägare i detta företag än det/de övertagande företaget/en.⁷³ Beskattningsåret, d.v.s. tiden från ingången av det överlåtande företagets sista beskattningsår till utgången av det räkenskapsår för det övertagande företaget som avslutas närmast efter det att fusionen eller fissionen genomförs⁷⁴, för den överlåtna näringsverksamheten får inte komma att överstiga arton månader genom fusionen/fissionen.⁷⁵ Det sista villkoret för kvalificerade fusioner och fissioner är att om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag, skall det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag.⁷⁶

6.2. När andelar i fastighetsförvaltande företag är lagertillgångar och delas ut enligt 42:16 IL eller skiftas ut enligt 42:20 IL.

Kapitlet om underprisöverlåtelser gäller inte om överlåtelsen innebär att sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar delas ut enligt 42:16 IL (Lex ASEA) eller skiftas ut enligt 42:20 IL.⁷⁷

Andelar i fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen.⁷⁸ Så är fallet t.ex. om en fastighet ägs av en byggmästare eller av någon som bedriver handel med fastigheter alternativt om fastighet ägs av makan/en till en byggmästare eller en som sysslar med handel med fastigheter.⁷⁹ Detta gäller dock bara om det fastighetsförvaltande företaget är ett fåmansföretag och innehavaren är företagsledare i företaget eller maka/e till företagsledare, det på annat sätt finns en intressegemenskap mellan innehavaren och det fastighetsförvaltande företaget, eller det fastighetsförvaltande företaget är ett svenskt handelsbolag.⁸⁰

⁷⁰ se 23:2, p. 2 IL

⁷¹ se 37:11 IL

⁷² se 37:12 IL

⁷³ se 37:13, 1 och 2 st. IL

⁷⁴ se 37:19 IL

⁷⁵ se 37:14 IL

⁷⁶ se 37:15 IL

⁷⁷ se 23:2, p. 2 IL

⁷⁸ se 27:6 IL

⁷⁹ se 27:4 IL

⁸⁰ se 27:6 IL

6.2.1. Lex ASEA

23 kap. IL gäller inte när överlåtelsen innebär att andelar delas ut enligt 42:16 IL⁸¹ men uttagsbeskattning skall ändå inte ske om marknadsvärdet på andelarna överstiger omkostnadsbeloppet⁸². Lagrummet kallas även Lex ASEA. Det var i samband med sammanslagningen av ASEA och Brown Boveri 1991 som ASEA delades upp i en ABB-del och en restASEA-del som beteckningen Lex ASEA uppstod i och med den lagstiftningen som då infördes.⁸³ Uttrycket Lex ASEA kommer alltså från det lagrum som tillkom för att möjliggöra delningen av ASEA.⁸⁴

42:16 IL är tillämpligt om ett svenskt företag som är moderbolag⁸⁵ ger utdelning i form av andelar i ett dotterbolag. Denna utdelning skall då inte tas upp som inkomst av kapital om a) utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget, b) aktierna i moderbolaget är marknadsnoterade, c) samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut, d) andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget, e) dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag och f) dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsakliga del består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del⁸⁶ bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.⁸⁷ Detta gäller även om mottagaren av utdelningen inte äger aktierna i det utdelande bolaget.⁸⁸ I 48:8 IL finns bestämmelser om anskaffningsutgiften på andelarna i moderbolaget och dotterbolaget.⁸⁹

42:16 IL har kompletterats med en ny paragraf 42:16 a IL för att lagrummet på så sätt ska vara EG-anpassat.⁹⁰ I 42:16a IL står det att man "[v]id tillämpning av bestämmelserna om moderbolag i 16 § första stycket skall ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte."

Är dessa kriterier uppfyllda är mottagarens utdelning skattefri. Beskattningen skjuts upp tills mottagaren säljer aktierna. Lex ASEA föreligger alltså om ett dotterföretag skiljs från sitt moderföretag utan att någon förändring sker på ägarnivå. Resultatet av ombildningen är att dotterbolaget ägs direkt av ägarna till moderbolaget istället för av moderbolaget.

⁸¹ se 23:2, p. 2 IL

⁸² se 22:10 IL

⁸³ se prop. 1990/91:167 och Lodin, Inkomstskatt, s. 411.

⁸⁴ se nuvarande 42:16 IL.

⁸⁵ se nedan ang. lagändring SFS 2000:1341.

⁸⁶ Byte från betydande omfattning till huvudsaklig del genom lagändring SFS 1998:1606.

⁸⁷ se 42:16, 1 st. IL

⁸⁸ se 42:16, 2 st. IL

⁸⁹ se 42:16, 3 st. IL

⁹⁰ se SFS 2000:1341.

6.3. Marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

23 kap. IL gäller inte heller om marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.⁹¹ Detta kan t.ex. vara fallet om tillgången är känslig för svängningar på marknaden och tillgången inte hinner bli avskriven innan marknadsvärdet sjunker. Detta skulle eventuellt kunna vara fallet vid överlåtelse av datorer där marknadsvärdet av en begagnad vara är mycket lågt i och med att tekniken går framåt i ett mycket raskt tempo.

⁹¹ se 23:2, p. 3 IL

7. Förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning

23 kap. IL sätter upp vissa villkor för att man skall kunna undgå uttagsbeskattning.⁹² För att klara sig undan uttagsbeskattning måste alla dessa villkor vara uppfyllda. Villkoren rör bl.a. a) vilka som får vara överlåtare och förvärvare⁹³, b) att förvärvaren omedelbart måste vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår⁹⁴, c) att det inte får finnas underskott hos förvärvaren⁹⁵, d) ett speciellt villkor då koncernbidragsrätt saknas⁹⁶ och e) ett villkor för att man inte skall kunna kringgå fåmansföretagsrestriktionerna angående att ej förvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster, de s.k. 3:12-reglerna⁹⁷. Uttrycket 3:12-reglerna kommer från att reglerna tidigare fanns i 3 § 12 mom. SIL.

För att kunna tillämpa 23 kap. IL och dess förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning är det viktigt att känna till olika definitioner i kapitlet såsom vad ett underpris är för något samt vad marknadsvärde och affärsmässigt motiverat innebär. Det finns även en del definitioner i 57 kap. IL som är viktiga att känna till. Jag har därför vävt in dessa definitioner i texten i detta kapitel.

7.1. Överlåtare och förvärvare

I 23:14 och 15 §§ IL föreskrivs vilka som får vara överlåtare och förvärvare vid en underprisöverlåtelse. Överlåtare och förvärvare kan vara enskild person, handelsbolag och aktiebolag. Svensk stiftelse eller svensk ideell förening får inte vara förvärvare. Det finns ett undantag vad gäller svensk stiftelse som förvärvare och det är vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619). Då får en svensk stiftelse ta emot aktier från sparbanken till underpris.⁹⁸ När det kommer till en svensk ideell förening som inte omfattas av 7 kap. IL, d.v.s. en ideell förening som inte är skattebefriad får förvärva en tillgång från en annan ideell förening. Detta i och med att föreningen då blir omedelbart skattskyldigt för näringsverksamheten i vilken tillgången ingår. Restriktionen finns för att en svensk stiftelse och en svensk ideell förening inte skall kunna kringgå skattskyldighet genom att de har rätt till avdrag för gåvor. För att kunna tolka detta villkor är det viktigt att först och främst veta vad en underprisöverlåtelse är, och för att avgöra det är det också viktigt att veta vad marknadsvärde och affärsmässigt motiverat innebär. Här nedan följer därför dessa definitioner.

7.1.1. Underpris

I 23 kap. IL följer i tredje paragrafen att med ”underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda.” För att kunna tillämpa denna definition behöver man veta vad marknadsvärdet är eftersom det annars blir svårt att avgöra om ersättningen understiger marknadsvärdet.⁹⁹ Dessutom behöver man veta vad som är

⁹² se Rydin och Nilsson, SN 1999, s. 480-484.

⁹³ se 23:14 IL, fd.18.§ UPL

⁹⁴ se 23:16 IL, fd.19.§ UPL

⁹⁵ se 23:24-29 §§ IL, fd. 21.§ UPL

⁹⁶ se 23:17 IL, fd. 20.§ UPL

⁹⁷ se 23:18-23 §§ IL, fd. 26.§ UPL

⁹⁸ se 23:14, 2 st. IL

⁹⁹ se nedan ang. marknadsvärde.

affärsmässigt motiverat.¹⁰⁰ Villkoren för en godkänd underprisöverlåtelse behandlas nedan i kap. 9 denna uppsats.

Definitionen av en underprisöverlåtelse är enligt utredningen ”en rättshandling varigenom en skattskyldig utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat överlåter en tillgång i näringsverksamhet. En förutsättning är att tillgången omedelbart efter förvärvet utgör tillgång i näringsverksamhet hos förvärvaren. En tillgång bör anses som *tillgång i näringsverksamhet* om ersättning eller reavinst vid en avyttring av tillgången utgör intäkt av näringsverksamhet”¹⁰¹.

Underprisöverlåtelser föreligger inte bara om priset understiger marknadsvärdet utan även när priset avviker från det skattemässiga värdet av den överlåtna egendomen.¹⁰² Detta eftersom det i vissa fall är så att det skattemässiga värdet kan vara högre än marknadsvärdet.

7.1.2. Marknadsvärde

Vid uttag av en tillgång är det marknadsvärdet som skall intäktsföras. Vad som är marknadsvärde är inte alltid klart. Marknadsvärdet varierar beroende på var i världen eller landet man befinner sig, hur marknaden ser ut just på den platsen, vid vilken tidpunkt på året det är, om det är hög- eller lågsäsong på det man säljer och hur stor efterfrågan är relaterat till utbudet. Före tillkomsten av IL fanns det skäl att skilja mellan de fall som avser näringsidkarens uttag av varor och tjänster för eget bruk och övriga fall, t.ex. vid transaktioner mellan närstående bolag i och med att definitionen av marknadsvärde var olika och hittades på två olika ställen i KL¹⁰³. Numera finns det dock bara en definition av marknadsvärde och denna hittar man i 61:2 IL.

Då näringsidkaren tar ut varor och tjänster för eget bruk skall neutralitet uppnås med en löntagares konsumtion av motsvarande produkter. Förmånen skall värderas till marknadsvärdet, d.v.s. vid uttag av tillgångar eller tjänster från egen näringsverksamhet skall 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 räknas som marknadsvärdet.¹⁰⁴ Detsamma gäller även förmåner för anställda. Marknadsvärdet är alltså ”det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning.”¹⁰⁵

”När det gäller att bedöma om en överlåtelse av en tillgång skett till ett pris som understiger marknadsvärdet är situationen regelmässigt den att det föreligger någon form av intressegemenskap mellan säljaren och köparen. En jämförelse med det pris som säljaren skulle ha kunnat få vid en försäljning under liknande (jämförbara) förhållanden är inte relevant, eftersom man söker någon sorts objektivt jämförelsepris.”¹⁰⁶ Det är i och med detta som definitionen av marknadsvärde har fått lydelsen ”...det pris som....på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga...”¹⁰⁷

¹⁰⁰ se nedan ang. affärsmässigt motiverat.

¹⁰¹ se prop. 1998/99:15, s. 118.

¹⁰² se prop. 1998/99:15, s. 149-150.

¹⁰³ se 42 § anv. p. 1, 3 st. KL och 22 § anv. p. 1 a, 4 st. KL (se gamla 42 § KL + 22 § KL anv. p. 1).

¹⁰⁴ se 61:2, 3 st. IL

¹⁰⁵ se 61:2, 2 st. IL

¹⁰⁶ se SOU 1998:1, s. 137 och prop. 1998/99:15, s. 166.

¹⁰⁷ se 61:2, 3 st. IL

7.1.3. Affärsmässigt motiverat

I de fall en affärsmässigt motiverad avvikelse från marknadspriset föreligger sker ingen uttagsbeskattning¹⁰⁸. Förarbetena¹⁰⁹ ger lite hjälp på vägen om vad som skall läggas i betydelsen affärsmässigt motiverad avvikelse. Utredningen gör klart att det ibland kan framstå som långsiktigt fördelaktigt att bjuda förvärvaren ett pris som underskrider marknadsvärdet för att t.ex. på detta sätt bygga upp en givande och lönande affärsrelation eller kanske i syfte att förstärka en redan befintlig affärsrelation.¹¹⁰ Slutsatsen av detta resonemang blir att det inte finns någon anledning att uttagsbeskatta om det föreligger affärsmässiga skäl att avvika från marknadspriset.¹¹¹ Ett exempel på en situation där det kan antas vara affärsmässigt betingat att understiga marknadsvärdet är när man ger en ordentlig rabatt till en nybliven kund för att på så sätt arbeta upp en affärsrelation som på sikt kommer att bli fördelaktig för företaget.

7.2. Skattskyldighet

Villkoret i 23:16 IL är att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Av paragrafen framgår också att inkomsten av näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten, där tillgången ingår inte får vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

7.3. När rätt till avdrag för koncernbidrag saknas

När man överlåter enstaka näringsstillgångar kan uttagsbeskattning bara underlåtas om det överlåtande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget det aktuella beskattningsåret. Föreligger inte rätt till avdrag för koncernbidrag skall överlåtaren överlåta hela sin verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren.¹¹² Detta gäller inte vid överlåtelse mellan ett svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.¹¹³ En intressant fråga blir här vad som avses med begreppet verksamhetsgren.¹¹⁴

7.3.1. Verksamhetsgren

Att veta vad som menas med en hel verksamhet är inte så svårt. Däremot kan det vara svårt att veta vad som är del av verksamhet och vad som är enstaka rörelsetillgångar. Gränsen kan vara svår att dra, men måste dras eftersom skillnaden mellan vad som skall och inte skall beskattas går här emellan.

I 12 § UPL angavs som verksamhetsgren ”sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”. Rörelse ansågs i samma paragraf vara annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Dock hänförs innehav av kontanta medel eller värdepapper till en rörelse om dessa innehas som ett led i rörelsen.¹¹⁵ I 12 § UPL anges

¹⁰⁸ se 22:3 IL

¹⁰⁹ se prop. 1998/99:15, s. 166 och SOU 1998:1, s. 137.

¹¹⁰ se SOU 1998:1, s. 137 och prop. 1998/99:15, s. 166.

¹¹¹ se prop. 1998/99:15, s. 166 och SOU 1998:1, s. 137.

¹¹² se 23:17, 1 st. IL

¹¹³ se 23:17, 2 st. IL

¹¹⁴ se kapitlet om verksamhetsgren.

¹¹⁵ se 12 § UPL

även att innehav av andelar i ett företag anses som en verksamhet eller en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget.¹¹⁶

I IL är definitionerna av verksamhetsgren och rörelse desamma som i UPL men definitionerna finns att hitta i skilda paragrafer. Definitionen av verksamhetsgren hittar man i 2:25 IL och definitionen av rörelse i 2:24 IL. 12 § 2st i UPL hittar man numera i 23:7 IL. I denna paragraf finns dessutom en hänvisning till 24:16 IL angående vad som avses med näringsbetingade andelar.

För att utröna vad en verksamhetsgren är skall det för det första vara tal om en del av en rörelse. Denna del skall sedan vara lämplig att avskiljas till en självständig rörelse. I förarbetena¹¹⁷ framgår bl.a. att ”i fråga om rederi med flera fartyg kan verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren”¹¹⁸. Dessutom anges att ”ägande och förvaltning av enstaka fastighet i vissa fall kan utgöra verksamhetsgren”¹¹⁹. ”I båda fallen gäller att verksamheten bör ha en sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt”¹²⁰.

I propositionen¹²¹ tog regeringen upp att utredningen inte ifrågasatt om hur innehav av värdepapper bör bedömas i detta sammanhang. Regeringen ansåg det vara lämpligt att ”knyta definitionen av verksamhet till begreppet rörelse”. Med ”rörelse” bör här förstås annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper bör hänföras till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen”.¹²² Regeringen tillade också att ”[ä]ven innehav av aktier eller andra andelar som inte innehas som ett led i en rörelse bör kunna vara en verksamhet eller verksamhetsgren. För detta bör krävas att andelarna – eventuellt tillsammans med andra andelar som förvärvaren innehar eller förvärvat – hos förvärvaren under samma beskattningsår erhåller karaktär av näringsbetingade andelar.”¹²³

Enligt Rydin och Nilsson spelar det ingen roll hur överlåtaren har använt tillgången utan det viktiga är att förvärvaren ska kunna bedriva ändamålsenlig näringsverksamhet med enbart den överlåtna tillgången.¹²⁴ Detta är i så fall en skillnad mot rättsläget innan UPL i och med att man numera fokuserar på hur tillgången kan användas hos förvärvaren och inte som tidigare på hur överlåtaren använder tillgången.¹²⁵ Enbart när överlåtaren överlåter hela sin näringsverksamhet fokuserar man på överlåtaren.

Vid utrönandet av vad som är en verksamhetsgren kan man förmodligen, i alla fall som jag ser det, ta hjälp av praxis innan UPL skapades d.v.s. man kan ta hjälp av det gamla rekvisitet organisatoriska skäl. Skillnaden från nu och då är dock att förr krävdes att förutsättningarna för att bedriva verksamheten förbättrades, medan det numera räcker med att den överlåtna verksamheten kan bedrivas självständigt.

¹¹⁶ se 12 § UPL

¹¹⁷ se prop. 1998/99:15, s. 138.

¹¹⁸ se Rydin och Nilsson, SN 1999, s. 481, jfr. prop. 1998/99:15, s. 138.

¹¹⁹ se Rydin och Nilsson, SN 1999, s. 481, jfr. prop. 1998/99:15, s. 138.

¹²⁰ se prop. 1998/99:15, s. 138.

¹²¹ se prop. 1998/99:15, s. 138.

¹²² se prop. 1998/99:15, s. 138.

¹²³ se prop. 1998/99:15, s. 138.

¹²⁴ se Rydin och Nilsson, SN 1999, s. 481.

¹²⁵ se Rydin och Nilsson, SN 1999, s. 482.

I och med att det är lite oklart vad som kan vara en verksamhetsgren är det lämpligt att ansöka om förhandsbesked från Skatterättsnämnden, särskilt om det rör sig om betydande belopp, för att vara på den säkra sidan för att undvika uttagsbeskattning.

7.4. Kvalificerade andelar

Villkoret om kvalificerade andelar existerar för att förvärvsinkomster inte skall kunna förvandlas till kapitalinkomster med lägre skattesats. Regler om detta fanns tidigare i 3 § 12 mom. SIL och blev därefter kallade 3:12-reglerna. UPL utformades för att man inte skulle kunna kringgå dessa regler. I 23:18-23 §§ IL finns en uppräknig på hur stor del av överlåtarens och förvärvarens andelar som skall vara kvalificerade för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas i olika fall.

7.4.1. Kvalificerad andel

Reglerna om kvalificerade andelar finns till för att förvärvsinkomster i fåmansföretag inte skall kunna förvandlas till kapitalinkomster med lägre skattesats. Reglerna är ett sätt för stat och kommun att säkerställa skatteinkomster. Reglerna fanns tidigare i 3 § 12 mom. SIL och blev därefter kallade 3:12-reglerna.

En andel anses kvalificerad enligt 57:4 IL om:

- andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller
- företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta företag.

Om en kvalificerad andel som inte anses kvalificerad enligt ovan förvärvats under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42:16 IL inte har beskattats, skall villkoren ovan tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.¹²⁶

Karensregeln i 57:4, 1 st. p. 2 finns till för att det inte skall vara möjligt att upphöra med verksamheten och omedelbart eller i vart fall under påföljande beskattningsår ta ut uppsamlade förvärvsinkomster som utdelning. Tidigare lydelse av regeln innebar en karensperiod på 10 år, men detta ändrades fr.o.m. 1 januari 1997 till att gälla på 5 år istället.¹²⁷ Man ansåg i förarbetena att en ändring från 10 till 5 år inte skulle kunna leda till någon större möjlighet till skatteplanering än innan.¹²⁸

¹²⁶ se 57:4, 2 st. IL

¹²⁷ se SFS 1996:1611, prop. 1996/97:45, s. 44 och SkU13.

¹²⁸ se prop. 1996/97:45, s. 44.

Om ägaren till en kvalificerad andel dör anses andelen kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.¹²⁹ Vilka som är närstående framgår av 2:22 IL. Regeln kompletteras även med 2:20 IL. Är utomstående regeln i 57:5 IL tillämplig anses kvalifikationskravet inte uppfyllt.¹³⁰

Flera av uttrycken i 57:4 IL är lite vaga. Vad innebär t.ex. att ha varit verksam i betydande omfattning? Vad är samma eller likartad verksamhet och vad är indirekt ägande? Dessa uttryck behandlas nedan.

Om överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade för att kraven i 23 kap. IL på underprisöverlåtelse skall anses uppfyllda.¹³¹ Om överlåtaren är ett företag och om någon andel i företaget är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare.¹³²

Är förvärvaren ett företag skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget, d.v.s. om det överlåtande företaget har 93 % kvalificerade andelar skall företaget som förvärvat tillgången ha minst 93 % kvalificerade andelar.¹³³ Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, skall minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.¹³⁴ Detta innebär att om det överlåtande företaget har 95 % kvalificerade andelar skall varje del hos delägarna i det svenska handelsbolaget vara kvalificerade till minst 95 %.

Är överlåtaren ett svenskt handelsbolag med någon fysisk person som delägare och förvärvaren är ett företag, skall samtliga andelar i *det förvärvande* företaget vara kvalificerade.¹³⁵

7.4.2. Betydande omfattning

Begreppet betydande omfattning hittar man på flera ställen i kapitel 57 i IL.¹³⁶ I 57:3, 2 st., 57:4 och i 57:5, 2 st. IL syftar man på att någon skall ha varit verksam i betydande omfattning medan man i 57:5, 1 st. IL syftar på att utomstående i betydande omfattning skall äga del i företaget. Det syftas alltså på två olika saker.

Vad gäller att någon skall ha varit verksam i betydande omfattning säger förarbetena att "[e]n person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget".¹³⁷ Enligt förarbetena behöver det inte innebära "ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor

¹²⁹ se 57:4, 3 st. IL

¹³⁰ se nedan ang. utomstående regeln.

¹³¹ se 23:18 IL

¹³² se 23:19, 1 st. IL

¹³³ se 23:19, 2 st. IL

¹³⁴ se 23:19, 3 st. IL

¹³⁵ se 23:20 IL

¹³⁶ se 57:3, 2 st., 57:4, 1 st. p.1 och 2, 57:5, 1 och 2 st. IL.

¹³⁷ se prop. 1989/90:110, s. 703.

betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.”¹³⁸ Det skall alltså vara tal om förhållanden då det föreligger ett reellt inflytande.¹³⁹ Av propositionen 1995/96:109 framgår också att ”[d]et grundläggande villkoret att delägaren i betydande omfattning skall ha varit verksam i företaget¹⁴⁰ kan inte uppfyllas av en juridisk person”.¹⁴¹

Beträffande att utomstående i betydande omfattning skall äga del i företaget skall enligt motiven till 57:5 IL minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag ägas av utomstående för att risken skall minska att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomster.¹⁴² Detta i och med att utdelning och reavinst då även tillfaller dess ägare. ”Majoritetsägarnas andel av utdelning och reavinst från företaget blir då vanligtvis mindre än deras nettobehållning av ett motsvarande löneuttag.”¹⁴³

I och med att även närståendes insatser i företaget och närståendes ägande i företaget skall räknas in i om begreppet betydande omfattning uppfylls eller inte, gäller det att vara medveten om inte bara sin egen/t insats/ägande i företaget utan även de närståendes. Ens eget innehav kan alltså bli kvalificerat genom att någon närstående uppfyller kravet verksam i betydande omfattning. Det gäller alltså att vara vaksam och väl insatt även i de närståendes situationer för att inte åka på bakslag och bli beskattad enligt fåmansföretagsreglerna om kvalificerade andelar utan att vara beredd på det. Denna problematik framkommer tydligt i RÅ 1999 not. 87 som refereras här nedan.

7.4.2.1. RÅ 1999 not. 87 (Fb.)

RÅ 1999 not. 87 (fb.) behandlar frågan angående vad som är att anse som verksam i betydande omfattning. Sakomständigheterna var följande: X var barnbarn till författaren Y och aktieägare i YAB. X och hans far, Z, var de enda som uppbar lön från YAB. YAB var ett fåmansföretag där det fanns 100 A-aktier och 900 B-aktier. YAB förvaltade dels vissa immateriella rättigheter som hade tillförts bolaget vid dess bildande och hade sin grund i Y:s litterära verk, dels det kapital som genererats av denna förvaltning. Z var verkställande direktör i YAB och utförde de uppgifter som rörde förvaltningen av bolagets tillgångar. X utförde, vid sidan av en ordinarie heltidstjänst i annat företag, de kamerala sysslor, företrädesvis den löpande redovisning som uppkom av bolagets verksamhet. Författaren Y utförde inte och hade aldrig utfört några arbetsuppgifter i bolaget som kunde kopplas till den löpande verksamheten. Y ägde alla A-aktierna och 12 B-aktier med 1/10-dels röst. Y utövade sin ägarroll i egenskap av styrelseledamot och gav dessutom i viss utsträckning råd och rekommendationer i samband med förhandlingar som föregick rättighetsupplåtelse.

I förhandsbeskedet ville X ha svar på:

1 Var Y att anse som företagsledare i YAB enligt 32 § anv. p. 14 KL?

2 Ansågs Y verksam i sådan betydande omfattning i YAB att aktieinnehavet var att anse som kvalificerat enligt 3 § 12 mom. SIL?

Om svaret på någon av frågorna 1 och 2 var nekande ville X ha svar på om Z uppfyllde frågorna 1 och 2 istället.

¹³⁸ se prop. 1989/90:110, s. 703.

¹³⁹ se prop. 1995/96:109, s. 68.

¹⁴⁰ se 57:4 IL

¹⁴¹ se prop. 1995/96:109, s. 67.

¹⁴² se prop. 1989/90:110, s. 704, Tjernberg, Beskattning av fåmansföretag s. 83 f., Pahlsson, SN 1999, s. 619 och RÅ 1999 ref. 28.

¹⁴³ se prop. 1989/90:110, s. 468. Mer om den sk. utomståenderegeln se nedan.

Skatterättsnämnden ansåg att både fråga 1 och 2 uppfylldes av Y och tog därför inte upp frågorna ang. Z. RegR tog upp fråga 2 till ny prövning efter överklagande av X. RegR ansåg att vid bedömningen av om Y varit verksam i betydande omfattning i YAB enligt 3 § 12 a mom. SIL skall bara arbetsinsatsen i bolaget beaktas. ”Y utför inte och har aldrig utfört några arbetsuppgifter i bolaget som kan kopplas tillbolagets löpande verksamhet. Y har utövat sin ägarroll i egenskap av ledamot i bolagets styrelse men har dock i viss utsträckning lämnat råd och rekommendationer i samband med förhandlingar som föregått upplåtelseerna av rättigheterna. U, som inte uppburit någon lön från bolaget har fram till 1994 undertecknat vissa kontrakt personligen. U:s aktiva medverkan i bolaget har inskränkt sig till något enstaka styrelsemöte varje år.”¹⁴⁴ ”Enligt Regeringsrättens mening kan Y:s arbetsinsats i bolaget inte anses vara av stor betydelse för vinstgenereringen. Den arbetsinsats Y utför överensstämmer snarare med det exempel som ges i förarbetena på att en styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete inte utan vidare kan anses kvalificerat verksam, även om denne gjort enstaka insatser av stor betydelse. Vad som framkommit beträffande bolagets omfattning och verksamhet m.m. medför enligt Regeringsrättens mening inte att Y skall anses kvalificerat verksam.”¹⁴⁵

I och med att RegR svarade nekande på fråga 2 ang. Y tog RegR även ställning till om X uppfyllde frågorna 1 och 2. RegR resonerade som så att Z ägde tillsammans med maka och barn aktier motsvarande drygt 20 % av rösterna i YAB. Z var VD och den som utförde de flesta och de för verksamheten mest centrala arbetsuppgifterna i bolaget. I och med Z:s eget och sina närståendes aktieinnehav i bolaget var han att anse som företagsledare i bolaget enligt p. 14 av anvisningarna till 32 § KL. Han var även p.g.a. Den arbetsinsats han utförde i bolaget att anse som verksam i betydande omfattning i bolaget enl. 3 § 12 a SIL. RegR ändrade alltså SRN:s beslut i fråga 2 och förklarade att Y:s är att anse som närstående till företagsledaren Z och att Y:s andelar därmed är att anse som kvalificerade p.g.a. att Z är att anse som verksam i betydande omfattning i bolaget.¹⁴⁶

7.4.3. Huvudsaklig del

Om man slår upp ordet huvudsaklig i en ordbok står det att huvudsaklig betyder väsentlig eller viktigast.¹⁴⁷ Tittar man i en synonymordbok står det att huvudsaklig är detsamma som väsentlig, viktig, betydelsefull eller avgörande.¹⁴⁸ I 42:16 IL som allmänt kallas Lex ASEA förekommer uttrycket huvudsaklig del.¹⁴⁹ Andra kombinationer av huvudsaklig/en som förekommer i IL är bl.a. huvudsakligt ändamål¹⁵⁰, huvudsakligt syfte¹⁵¹, i huvudsak gemensam ledning¹⁵², huvudsakligen består¹⁵³, huvudsakligen avser¹⁵⁴ och i huvudsak obemannat¹⁵⁵. Vad innebär då huvudsaklig i andelar? Hur många procent är huvudsaklig del?

¹⁴⁴ se RÅ 1999 not. 87, s. 597.

¹⁴⁵ se RÅ 1999 not. 87, s. 597.

¹⁴⁶ se RÅ 1999 not. 87, s. 597.

¹⁴⁷ se Bonniers Lexikon 23, s. 216.

¹⁴⁸ se Bonniers Synonym Ordbok, s. 123.

¹⁴⁹ Samma uttryck förekommer även i bl.a. 7:7, 27:5, p. 1 och 49:10 IL.

¹⁵⁰ 7:4 IL, fd. 7 § 6 mom 1 st. SIL

¹⁵¹ 7:8 IL

¹⁵² 25:28 IL

¹⁵³ 27:10 IL

¹⁵⁴ 58:5 IL

¹⁵⁵ 64:5 IL

I praxis kan man se att huvudsaksbedömningen görs olika beroende på vad det är man syftar på. I paragrafen 7:7 IL¹⁵⁶ angående vilka inkomster en ideell förening inte behöver skatta för framgår av praxis¹⁵⁷ att i huvudsaklig del innebär ca 70-80 %. RSV:s rekommendationer vad gäller huvudsaklighets bedömningen i 27:10 IL¹⁵⁸ är att verksamheten uppfyller det angivna ändamålet till 60 %¹⁵⁹. Enligt Pahlsson och Hagstedt har huvudsaklighetsrekvisitet i skattesammanhang givits en innebörd som varierat från 50 % upp till 90 eller drygt 90 %.¹⁶⁰ Även Grosskopf har analyserat huvudsaklighetsrekvisitet och kommit fram till att praxis ger begreppet huvudsaklig olika innebörd beroende på i vilka skatteregler begreppet befinner sig.¹⁶¹

I SOU 1997:2 anser Skattelagskommittén att uttrycket huvudsaklig bör innebära ca. 75 %.¹⁶² Det är alltså svårt att säga vad huvudsaklig betyder i procentandelar. Det enda som man kan säga är att huvudsaklig betyder en stor del och då innebär det mer än hälften och i regel i området kring 70-80 %.¹⁶³

7.4.4. Likartad verksamhet

Begreppet likartad verksamhet finns i 57:4 IL och kan vara mycket svårt att tolka. Det ges dock lite vägledning genom rättsfallen RÅ 1997 ref. 48 I och II samt RÅ 1999 ref. 28. Samma dag som RegR avgjorde RÅ 1997 ref. 48 I och II avgjordes ett annat mål angående förhandsbesked där förhållandena var likartade och utgången densamma.¹⁶⁴

7.4.4.1. RÅ 1997 ref. 48 I (Fb.)

RÅ 1997 ref. 48 I (fb.) handlar om Y AB som ägs av tre fysiska personer. Y AB är ett holdingbolag med aktieinnehavet i X AB som enda dominerande tillgång. X AB har tidigare bedrivit bl.a. leasingverksamhet. Nu bedriver X AB konsultverksamhet inom det finansiella området och erhåller även royaltyintäkter för tidigare utförda utvecklingsarbeten samt handlar med värdepapper som utgör lager i skattemässig mening. Dessutom förvaltar X AB en stor aktieportfölj bestående av cirka 5 % av aktierna i börsnoterade T AB. Dessa aktier är anläggningstillgångar i skattemässig mening.

I RÅ 1997 ref. 48 I vill ägarna överlåta innehavet av aktierna i det börsnoterade företaget T AB från X AB till ett av ägarna nytt aktiebolag (NY AB) som ägs på samma sätt som Y AB. NY AB skall bara vara ett förvaltande bolag. Överlåtelsen skall ske till underpris och frågan i förhandsbeskedet är om detta skall leda till uttagsbeskattning av X AB.

¹⁵⁶ fd. 7 § 5 mom 4 st. SIL

¹⁵⁷ se RÅ 1987 ref. 153 och RÅ 1989 ref. 124

¹⁵⁸ fd. 2 § 7 mom. 1 st. SIL

¹⁵⁹ se RSV S 1995:43

¹⁶⁰ se Pahlsson, SN 1999, s. 615-616 och Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 301 ff.

¹⁶¹ se Pahlsson, SN 1999, s. 616 och Grosskopf, Beskattning av fåmansbolag, s. 17 ff. samt SkU1975/76:28, s.38.

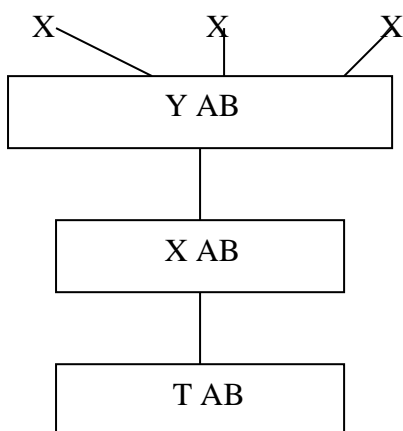
¹⁶² SOU 1997:2, s. 358.

¹⁶³ se Pahlsson, SN 2000, s. 484.

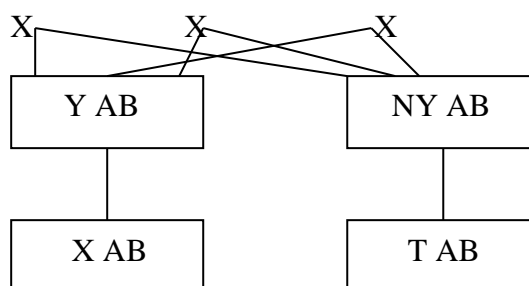
¹⁶⁴ se RegR dom 13 juni 1997, mål nr. 5339-1996.

RÅ 1997 ref. 48 I (Fb.)

Före:



Efter:



Ägarnas andelar i Y AB är kvalificerade och skattenämndens uppfattning var att om ägarnas andelar i NY AB också blir kvalificerade skall ingen uttagsbeskattning ske. RegR sa i sin motivering att "[s]yftet med 3:12-reglerna är att arbetsinsatser utförda i ett fåmansägt aktiebolag skall beskattas likvärdigt oavsett om värdet av arbetsinsatserna kommer ägaren till godo i form av lön, utdelning eller reavinst. Detta uppnås schablonartat genom att utdelning och del av reavinst över en viss nivå beskattas i inkomstslaget tjänst."¹⁶⁵ Av förutsättningarna finns det inget som tyder på att ägarna eller närstående till dem inte skall vara verksamma i NY AB. För att andelarna i NY AB ändå skall anses som kvalificerade krävs att NY AB bedriver "samma eller likartad verksamhet" som X AB.

I förarbetena sägs att regeln om samma eller likartad verksamhet kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamheten påbörjas i ett nytt bolag.¹⁶⁶ Skatterättsnämnden (SRN) ansåg att "endast sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående bedrivna verksamheten bör därför anses som "samma eller likartad". Samma eller likartad verksamhet kan föreligga om ett bolag t.ex. övertagit ett aktieinnehav som betingats av den verksamhet i vilken aktieägaren/närstående varit aktiv"¹⁶⁷. Mot denna bakgrund kom SRN fram till att även andelarna i NY AB blev kvalificerade och att uttagsbeskattning därmed kunde underlåtas. RegR ansåg att Skatterättsnämndens bedömning av fallet att NY AB:s verksamhet kommer att avse innehav och förvaltning av en värdemässigt betydande aktiepost vars innehav varit betingat av X AB:s verksamhet och att rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" därmed är uppfyllt var korrekt och uttagsbeskattning därmed kunde underlåtas. Något skäl för att anta att överlåtelsen kommer att leda till ett kringgående av bestämmelserna i 3 § 12-12 e mom. SIL eller leda till en otillbörlig skatteförmån kunde RegR inte hitta.

7.4.4.2. RÅ 1997 ref. 48 II (Fb.)

I RÅ 1997 ref. 48 II (fb.) handlade det om ett dotterbolag (DAB) som ägdes till 100 % av ett holdingbolag (MAB) som i sin tur ägdes utav tre fysiska personer. DAB bedrev utveckling och produktion av beredningsmaskiner för kommersiellt bruk. DAB planerade att införa ett

¹⁶⁵ se RÅ 1997 ref. 48 I, s. 269-270.

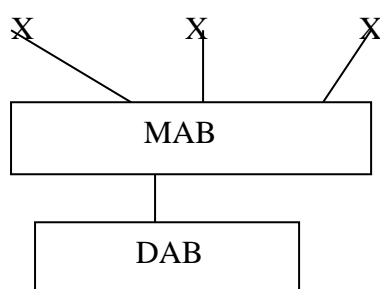
¹⁶⁶ se prop. 1995/96:109, s. 88.

¹⁶⁷ se RÅ 1997 ref. 48 I, s. 270.

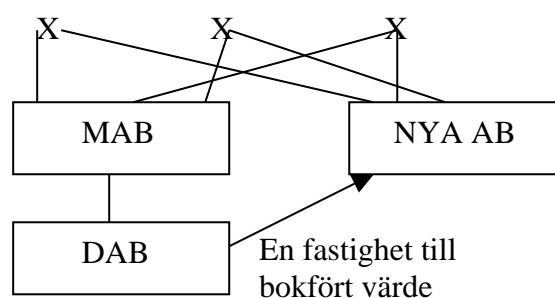
vinstdelningssystem som skulle grundas på utfallet av verksamheten i DAB. Dessutom planerades att möjliggöra för vissa nyckelpersoner att bli delägare i bolaget. För att detta skulle kunna bli möjligt krävdes att resultatet i DAB på ett så korrekt sätt som möjligt återspeglade den verkliga resultatnivån. Detta kunde endast ske om substansen i bolaget minskades och därför var planerna att överföra bolagets fastighet till bokfört värde, ca. 6 miljoner kr, till ett nybildat aktiebolag. Det nya bolaget skulle ägas på samma sätt och i lika proportioner som MAB. Fastighetens marknadsvärde uppgick vid detta tillfälle till ca. 12 miljoner kr. Frågan i förhandsbeskedet var om överlåtelsen till bokfört värde skulle utlösa uttagsbeskattning hos DAB eller inte.

RÅ 1997 ref. 48 II (Fb.)

Före:



Efter:



Skatterättsnämnden (SRN) ansåg inte att någon uttagsbeskattning skulle ske hos DAB. Motiveringen var att uttagsbeskattning bara bör ske om förutsättningarna att tillämpa 3:12-reglerna är mer begränsade vad gäller aktierna i NYA AB än vad gäller aktierna i MAB. Enligt reglerna är en aktie i ett fåmansföretag kvalificerad om "aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio¹⁶⁸ beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet".¹⁶⁹ Enligt förarbetena skall regeln ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag¹⁷⁰. SRN ansåg att bara "sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående bedrivna verksamheten bör därför anses som "samma eller likartad"."¹⁷¹ Här ansåg SRN att även verksamhet som dotterbolag bedriver skall beaktas. Samma eller likartad verksamhet kan enligt SRN föreligga t.ex. om ett bolag övertagit en fastighet "som använts i en verksamhet i vilken aktieägaren/närstående varit aktiv."¹⁷² SRN kom till den slutsatsen att om aktierna i MAB är kvalificerade bör även aktierna i det nya bolaget bli kvalificerade och därmed kan uttagsbeskattning underlåtas. Regeringsrätten fastställde SRN:s förhandsbesked i och med att de ansåg att alla rekvisit för underlåten uttagsbeskattning var uppfyllda.

¹⁶⁸ Sedan 1 januari 1997 gäller fem år som ny tidsgräns, SFS 1996:1611, prop. 1996/97:45, s.44 och SkU13.

¹⁶⁹ se RÅ 1997 ref.48 II, s. 274.

¹⁷⁰ se prop. 1995/96:109, s. 88.

¹⁷¹ se RÅ 1997 ref. 48 II, s. 274.

¹⁷² se RÅ 1997 ref. 48 II, s. 274.

7.4.4.3. RÅ 1999 ref. 28 (Fb.)

I RÅ 1999 ref. 28 (fb.) var huvudfrågorna tolkningen av begreppet likartad verksamhet i 3 § 12 a mom. SIL (57:4 IL) och tillämpningen av undantagsregeln i 3 § 12 e mom. SIL (57:5 IL).

Sakomständigheterna i RÅ 1999 ref. 28 i korthet. X AB respektive Y AB hade samma ägare med lika proportion ägande i båda företagen. X AB bedrev verksamhet inom Corporate Finance-området, d.v.s. finansiell rådgivning i samband med företagsöverlåtelser och kapitalanskaffning etc. X AB hade även Finansinspektionens tillstånd att bedriva värdepappersrörelse. Y AB förvaltade en nationell fond och hade precis som X AB Finansinspektionens tillstånd att bedriva värdepappersrörelse. Det var bara en av delägarna som var aktiv i båda företagen. De passivas ägarandel i respektive bolag var i X AB 47,4 % och i Y AB 31,6 %. De passiva ägarna hade inte varit aktiva under de senaste 10 åren (numera gäller 5 år) i annat fåmansföretag. Regeringsrätten fann att verksamheterna inte kunde anses likartade. Regeringsrätten ansåg inte heller att utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL (57:5 IL) var tillämplig på utdelning till ägarna av kvalificerade aktier trots att mer än 30 % ägdes av utomstående. Här förelåg alltså särskilda skäl att ändå anse de kvalificerade andelarna som kvalificerade.

RegR ansåg alltså inte att företagen hade likartade verksamheter. Motiveringen var att X AB ger rådgivning åt företag i frågor som rör finansiering (inte placeringsrådgivning) vilket skiljer sig från Y AB som uteslutande bedriver förvaltning av en nationell fond. Y AB placerar för fondens räkning i nordiska värdepapper såsom aktier, obligationer, terminer, optioner och liknande instrument.

I lagmotiven uttalas att begreppet skall ha betydelse t.ex. i början när en verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. Tillsammans med detta uttalande och lagmotiven i övrigt skriver RegR i sin motivering till RÅ 1999 ref. 28 att ”bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen”¹⁷³.

Innebörden i begreppet särskilda skäl i RÅ 1999 ref. 28 har RegR tolkat med beaktande av lagstiftningens ändamål. I och med att ägarstrukturen i de båda företagen X AB och Y AB inte motverkade det förhållandet att utomstående ägde betydande del i företaget ansåg RegR att lagstiftningens ändamål krävde att utomståenderegeln sattes ur spel. Tillämpningen gäller dock bara utdelningen på de kvalificerade aktierna.¹⁷⁴

7.4.4.4. Slutsats av rättsfallen

Av rättsfallen kan man konstatera att det inte är alldeles lätt att definiera vad likartad verksamhet är. I motiveringen till både RÅ 1997 ref 48 I och II skrev SRN att ”[e]ndast sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående bedrivna verksamheten bör därför anses som ”samma eller likartad”.¹⁷⁵ I förarbetena¹⁷⁶ sägs att regeln

¹⁷³ se RÅ 1999 ref. 28 (jfr. RÅ 1997 ref. 48).

¹⁷⁴ se Grosskopf, SN 2000, s. 326.

¹⁷⁵ se RÅ 1997 ref. 48 I, s. 270 och RÅ 1997 ref. 48 II, s. 274. Liknande motivering förekom även i RÅ 1999 ref. 28, s. 174. I RÅ 1999 ref. 28 ansågs dock inte att likartad verksamhet förelåg till skillnad från i RÅ 1997 ref. 48 I och II.

kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamheten påbörjas i ett nytt bolag. Detta framhölls i alla tre rättsfallen.¹⁷⁷

Liksom Grosskopf¹⁷⁸ konstaterar jag att begreppet likartad verksamhet bara kan anses vara för handen om verksamheten helt eller delvis överförts från ett annat fåmansföretag.

7.4.5. Utomståenderegeln

I 57:5 IL¹⁷⁹ står att om ”utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl”. När man gör denna bedömning tar man hänsyn till förhållandena under beskattningsåret och de fem beskattningsåren dessförinnan.¹⁸⁰

”Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående till honom varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Ett företag anses ägt av utomstående till den del det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 4 §¹⁸¹.

Utomståenderegeln har alltså till syfte ”att undanta reavinster och utdelning från tjänstebeskattnings enligt fåmansföretagsreglerna i situationer där dessa inte innebär någon förmån jämfört med löneuttag. De situationer som avses är när utomstående äger betydande del i bolaget och har samma rätt till utdelning som den skattskyldige”¹⁸². Enligt motiven till 57:5 skall minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag ägas av utomstående för att risken skall minska att arbetsinkomster skall omvandlas till kapitalinkomster.¹⁸³ Detta eftersom majoritetsägarnas andel av utdelning och reavinst från företaget då skulle bli mindre än deras nettobehållning av ett motsvarande löneuttag vilket inte är ett bättre alternativ.¹⁸⁴

Med utomstående avses annan än andelsägaren och närstående fysisk person till denne och dödsbo som direkt eller indirekt äger kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller liknande verksamhet. Vem som är närstående definieras i 2:22 IL och kompletteras även med 2:20 IL. Närstående är make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.¹⁸⁵ ”Däremot räknas inte delägare i ett dödsbo som närstående. Övriga juridiska personer ingår inte i närståendekretsen, vilket har bekräftats bl.a. genom RÅ 1992 ref. 56”¹⁸⁶, det s.k. Sipano-

¹⁷⁶ se prop. 1995/96:109, s. 88

¹⁷⁷ se RÅ 1997 ref. 48 I och II samt RÅ 1999 ref. 28.

¹⁷⁸ se Grosskopf, SN 2000, s. 325.

¹⁷⁹ fd. 3 § 12 e mom. SIL

¹⁸⁰ se 57:5, 1 st. 2 men. IL

¹⁸¹ se 57:5, 2 och 3 st. IL

¹⁸² se Hägglund, SvSkT 2/2000, s. 20.

¹⁸³ se prop. 1989/90:110, s. 468 och s. 704 samt Tjernberg, Beskattnings av fåmansföretag s. 83f., Pahlsson, SN 1999, s. 619 och RÅ 1999 ref. 28.

¹⁸⁴ se prop. 1989/90:110, s. 468 och s. 704 samt Tjernberg, Fåmansaktiebolag, s. 273-277, ”Vid antagandet av en kommunal skattesats på 31 procent och statlig skatt på 20 procent, alltså vid tidpunkten för skattereformens införande, samt att ytterligare löneuttag skulle överstiga 7,5 basbelopp, bör i och för sig löneuttag ha varit fördelaktigare redan vid lägre utomståendeandel än 30 procent.” Tjernberg, s. 273.

¹⁸⁵ se 2:22, 1 st. IL

¹⁸⁶ se Tjernberg, Fåmansaktiebolag, s. 124 och Tjernberg, Beskattnings av fåmansföretag, s. 35.

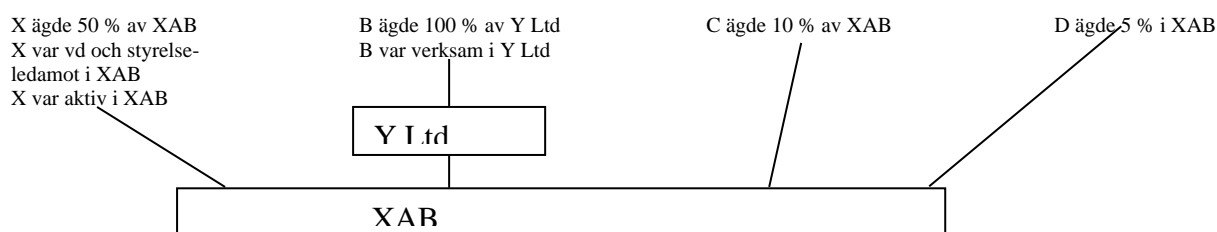
målet. Styvbarn och fosterbarn räknas också som avkomling, alltså också som närstående.¹⁸⁷ Regler om makar gäller också på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn.¹⁸⁸

Det svåra med utomståenderegeln är att formuleringen i 57:5 IL leder till osäkerhet vid bedömningen av om viss delägare är att anse som utomstående eller inte.

Tillämpningen av utomståenderegeln behandlas bl.a. i RÅ 1999 ref. 62 (fb.) samt i RÅ 1999 ref. 28 och innebär att om en aktieägare kan visa att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning skall reavinst och utdelning beskattas i inkomstslaget kapital även om aktien är kvalificerad.

I RÅ 1999 ref. 62 var huvudfrågan om aktier ägda av en juridisk person alltid skulle anses ägda av utomstående eller om en genomlysning av den juridiska personens ägarstruktur också skulle göras vid en prövning av utomståendebegreppet.

RÅ 1999 ref. 62 såg ut enligt följande:



Formuleringen i 57:5, 3 st IL angående att ett ”företag anses ägt av utomstående till den del det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag.” har kommit till för att hindra ett kringgående, men leder till förvirring eftersom kvalificerade andelar bara kan ägas av fysiska personer.¹⁸⁹ Detta var vad RegR konstaterade i rättsfallet RÅ 1999 ref. 62 genom att komma fram till att ”samtliga aktier som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående”.¹⁹⁰ SRN kom till samma resultat som RegR i målet men med en annan motivering. SRN ansåg att eftersom B inte ansågs äga kvalificerade andelar i XAB om han hade ägt andelarna direkt och inte genom sitt bolag så ägde utomstående andelar i betydande omfattning.

I och med RegR synsätt blir formuleringen angående indirekt ägande betydelslös. Det räcker sålunda att konstatera att andelarna ägs av annan juridisk person än dödsbo. Detta synsätt är helt klart annorlunda än det synsätt som lagstiftaren hade vid lagens tillkomst och som Grosskopf skriver i sin artikel ”Beskattning av fåmansföretag och dess ägare”¹⁹¹ kan ställningstagandet leda till en lagändring.¹⁹²

RegR avgjorde ett annat ärende¹⁹³ med samma frågeställning samma dag som RÅ 1999 ref. 62. Det andra fallet fick samma utgång som RÅ 1999 ref. 62.

¹⁸⁷ se 2:22, 2 st. IL

¹⁸⁸ se 2:20 IL

¹⁸⁹ se Grosskopf, SN 2000, s. 326.

¹⁹⁰ se RÅ 1999 ref. 62, s. 356.

¹⁹¹ se Grosskopf, SN 2000, s. 327.

¹⁹² se Regeringens skrivelse Skr. 2000/01:64.

¹⁹³ se Silfverberg, Rättsfall, SN 2000, s. 139, mål nr. 7235-1998.

Om man försöker bygga upp företaget så att utomståenderegeln blir tillämplig för att på så sätt kringgå reglerna i 57:4 IL angående kvalificerade andelar är det eventuellt möjligt att använda lag (1995:575) mot skatteflykt för att hindra ett sådant kringgående.

Är överlåtaren ett svenskt handelsbolag med bara företag som delägare och om någon andel i något av företagen är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag. Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget.¹⁹⁴ Detta innebär att om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med fyra företag som delägare och två av dessa delägare, X och Y, har kvalificerade andelar i handelsbolaget, X har 90 % och Y har 93 %, så måste det förvärvande företaget ha minst 93 % kvalificerade andelar.

En andel i ett överlåtande eller förvärvande företag som, direkt eller indirekt, innehas av ett annat företag, skall anses kvalificerad till den del som svarar mot förhållandet mellan kvalificerade andelar i det andra företaget och övriga andelar i det andra företaget.¹⁹⁵

Villkoret om att en andel i ett förvärvande företag skall vara kvalificerad¹⁹⁶ skall anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år hos samma ägare blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år hos samma ägare, skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.¹⁹⁷

Reglerna om kvalificerade andelar är tänkta för fåmansföretag. Hur blir det då med börsföretag som ägs av bl.a. fåmansföretag med kvalificerade andelar vid underprisöverlåtelser mellan börsföretaget och något annat företag? Eftersom det finns kvalificerade andelar i börsföretaget även om det är så lite som 0,000125 % krävs det då vid underprisöverlåtelser enligt 23:19 IL i kombination med 23:22 IL att förvärvaren också har minst 0,000125 % kvalificerade andelar. Är detta verkligen vad lagstiftaren menade? Skall även börsbolagen träffas av dessa regler? Såsom formuleringen i lagtexten lyder verkar det så, men kan detta verkligen vara riktigt?¹⁹⁸

7.5. Underskott

Underskott i en förvärvskälla får kvittas mot intäkter i samma förvärvskälla. Underskott i en förvärvskälla får oftast inte kvittas mot intäkter i en annan förvärvskälla. Om så var fallet hade man kunnat uppnå omotiverade skattefördelar. Därför har det uppställts ett villkor i 23:24-29 §§ IL¹⁹⁹ som innebär att förvärvaren inte får ha haft underskott i näringsverksamhet året före det beskattningsår då överlåtelsen sker. Förvärvaren får inte heller ha rätt till avdrag för underskott i någon annan näringsverksamhet enligt 62 kap. 2-4 §§ IL, (d.v.s. underskott av nystartad verksamhet). Observera att det här enbart gäller underskott hos förvärvaren och inte hos överlåtaren.

¹⁹⁴ se 23:21 IL

¹⁹⁵ se 23:22 IL

¹⁹⁶ se 23:18-21 IL

¹⁹⁷ se 23:23 IL

¹⁹⁸ se Carlsson, SN 1999, s. 644-645.

¹⁹⁹ fd. 21-25 §§ UPL

Mer specifikt innebär detta villkor att om förvärvaren är en fysisk person, får det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser. Vidare gäller att personen inte får ha rätt till avdrag för underskott i annan näringsverksamhet enligt 62 kap. 2-4 §§ IL.²⁰⁰ Detsamma gäller för varje delägare som är fysisk person om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag.²⁰¹

Om förvärvaren däremot är ett svenskt handelsbolag gäller för varje delägare som är ett företag att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott hos delägaren eller hos ett företag till vilket delägaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Detta gäller dock inte om den som överlåtit tillgången också är delägare i det förvärvande bolaget.²⁰² Vad som nu sagts tillämpas inte om överlåtaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varje delägare i det förvärvande handelsbolaget. Detta på villkor att avdragsbegränsning enligt koncernbidragsspärren²⁰³ inte gäller om förvärvaren respektive varje delägare får koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Sådan avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via förvärvaren får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren.²⁰⁴

Är förvärvaren ett företag, får det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.²⁰⁵ Detta gäller inte om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker.²⁰⁶ Denna inskränkning gäller dock inte om avdragsbegränsning enligt koncernbidragsspärren gäller om förvärvaren respektive varje delägare får koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via förvärvaren får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren.²⁰⁷

En fysisk person eller ett företag får avstå från att utnyttja sådant underskott som avses enligt dessa regler²⁰⁸ och om sådant avstående görs skall det bortses från underskottet vid tillämpning av dessa bestämmelser.²⁰⁹

²⁰⁰ se 23:24 IL

²⁰¹ se 23:25 IL

²⁰² se 23:26, 1 st. IL

²⁰³ se 40:18 IL

²⁰⁴ se 23:26, 2 st. IL

²⁰⁵ se 23:27 IL

²⁰⁶ se 23:28, 1 st. IL

²⁰⁷ se 23:28, 2 st. IL

²⁰⁸ se 23:24-27 §§ IL

²⁰⁹ se 23:29 IL

8. Rättsföljd av en underprisöverlåtelse

Då förutsättningarna för en underprisöverlåtelse föreligger skall uttagsbeskattning inte ske enligt bestämmelserna i 22 kap. IL.²¹⁰ Om ersättningen som ges vid överlåtelsen inte motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses då förvärvad till detta belopp.²¹¹ Detta förfarande är helt i enlighet med kontinuitetsprincipen.²¹²

”Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt.”²¹³ Denna bestämmelse skall ses mot bakgrund av att en underprisöverlåtelse, t.ex. mellan två aktiebolag som ägs av samma fysiska person, ekonomiskt innebär en kombination av utdelning från det överlåtande företaget till den fysiska personen och kapitaltillskott från den fysiska personen till det förvärvande företaget.²¹⁴ Bestämmelsen gäller inte bara utdelning utan även i inkomstslaget tjänst.²¹⁵

Överläts tillgången till en fysisk person och någon ersättning inte lämnas, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet.²¹⁶ På det här sättet får man ”samma resultat som om andelsägaren först kontant tillskjutit ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet. Anskaffningsvärdet för andelarna i företaget höjs således med ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet.”²¹⁷ Detta gäller även då tillgången överläts till en fysisk person och ersättningen understiger det skattemässiga värdet skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen som intäkt.²¹⁸ Denna bestämmelse krävs p.g.a. att anskaffningsvärdet för den överlåtna tillgången hos förvärvaren utgörs av det skattemässiga värdet. Om bestämmelsen inte fanns skulle det vara möjligt för förvärvaren att ta ut tillgången från näringsverksamheten utan beskattning av värdet upp till det skattemässiga värdet. Detta skulle leda till att andra ledet i dubbelbeskattningen undveks.²¹⁹ I de fall tillgången överläts till ett svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare gäller samma regler som för överlåtelser till en fysisk person.²²⁰

”Om tillgången förvärvas av ett företag, skall skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.”²²¹ Denna bestämmelse liksom 23:11, 1 st. IL skall ses mot bakgrund av att en underprisöverlåtelse, t. ex. mellan två aktiebolag som ägs av samma fysiska person, ekonomiskt innebär en

²¹⁰ se 23:9 IL

²¹¹ se 23:10 IL

²¹² se Lodin, Inkomstskatt, s. 405.

²¹³ se 23:11, 1 st. IL

²¹⁴ se Herrlin, Karnov 99/00, s. 3361.

²¹⁵ se lagändring SFS 1999:1152, 1999/2000:SkU2 och 1999/2000:SkU5.

²¹⁶ se 23:11, 2 st. IL.

²¹⁷ Se Herrlin, Karnov 99/00, s. 3361.

²¹⁸ se 23:11, 2 st. IL

²¹⁹ se Herrlin, Karnov 99/00, s. 3361.

²²⁰ se 23:11, 3 st. IL som hänvisar till 23:11, 2 st. IL.

²²¹ se 23:12, 1 st. IL

kombination av utdelning från det överlåtande företaget till den fysiska personen och kapitaltillskott från den fysiska personen till det förvärvande företaget.²²²

När det gäller tillfällena då tillgången förvärvas från en andelsägare i företaget gäller olika regler beroende av om ersättning för tillgången inte ges eller om den ersättning som ges understiger det skattemässiga värdet. Lämnas ingen ersättning för tillgången skall det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången inte räknas som utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget. Lämnas ersättning för tillgången men med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet skall skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen inte räknas som utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.²²³

I Sipanomålet överläts egendom till underpris mellan två aktiebolag – Maskin och Invest – med samma ägare. RegR framhöll ”att egendom inte tillfördes aktieägarna personligen och inte heller på annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det fanns därför enligt RegR:s uppfattning inte grund för att beskatta ägarna som för utdelning på aktier.”²²⁴ I Sipanomålet fanns det inte heller något i domen som tydde på att bedömningen i utdelningsfrågan berodde på att uttagsbeskattning inte skedde hos Maskin. Regeringen ansåg därför i propositionen till UPL att man bör kunna utgå från att bedömningen av om ägarna till det överlåtande bolaget skall beskattas för utdelning vid en underprisöverlåtelse mellan aktiebolag med gemensamma ägare skulle ha blivit densamma även om uttagsbeskattning hade skett.²²⁵ RegR:s uttalande i Sipanomålet ”...beskatta...som för utdelning...”²²⁶ har diskuterats i förarbetena. Utredningen kom fram till att det inte kan avgöras med säkerhet vilken tolkning av uttalandet i Sipanomålet som är den riktiga. Oavsett vilken tolkning av domen som görs ansåg utredningen att domen innebär ”att gällande rätt, som den kommit till uttryck i domen, skiljer sig från utredningens bild av hur rättsläget borde vara enligt allmänna principer.”²²⁷

”Utredningens uppfattning av den ekonomiska innebörden av transaktionen i Sipanomålet är att ägarna erhållit en andel av den överlåtna egendomen motsvarande övervärdet i utdelning från Maskin och skjutit till samma andel till Invest. Enligt allmänna principer bör därför ägarna beskattas för utdelningen och få räkna sig tillskottet till Invest tillgodo i form av en ökning av anskaffningsvärdet för aktierna i detta bolag.”²²⁸ Regeringen höll helt med utredningen i dess resonemang²²⁹ och höll med utredningen om att det finns ”skäl att anta att Regeringsrätten inte kommer att känna sig bunden av detaljerna i domen i Sipanomålet utan kommer att sträva efter ekonomiskt korrekta lösningar i de enskilda fall som kommer upp till bedömning. Med hänsyn härtill och till att det är principiellt problematiskt att kodifiera vad som redan följer av allmänna principer föreslår utredningen att någon sådan kodifiering inte skall ske i detta fall.”²³⁰

²²² se Herrlin, Karnov, s. 3361.

²²³ se 23:12, 2 st. IL

²²⁴ se prop. 1998/99:15, s. 169, jfr RÅ 1992 ref. 56 ”Sipanomålet”.

²²⁵ se prop. 1998/99:15, s. 169.

²²⁶ se RÅ 1992 ref. 56, s. 244.

²²⁷ se SOU 1998:1, s. 147 och prop. 1998/99:15, s. 169.

²²⁸ se prop. 1998/99:15, s. 169 f.

²²⁹ se prop. 1998/99:15, s. 171 och 172.

²³⁰ se SOU 1998:1, s. 150 och prop. 1998/99:15, s. 171.

Enligt regeringens uppfattning i förarbetena kan av 14 och 15 §§ UPL som numera motsvaras av 23:11-12 §§ IL ”motsatsvis utläsas att, när uttagsbeskattning sker, beskattning för utdelning skall ske och omkostnadsbeloppet skall ökas”.²³¹

Om underprisöverlåtelsen avser en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt, tillämpas inte bestämmelserna i 26 kap. IL angående återföring av värdeminskingsavdrag m.m.²³² Detta innebär att vid en avyttring skall enligt 26 kap. IL värdeminskingsavdrag m.m. i vanliga fall återföras.²³³ Eftersom en underprisöverlåtelse behandlas som en avyttring skulle detta vara regeln, men i och med 23:13 IL som säger att 26 kap. IL inte skall tillämpas vid underprisöverlåtelser skall man inte återföra gjorda värdeminskingsavdrag. Om uttagsbeskattning sker för att villkoren för underprisöverlåtelser inte uppfylls skall återföring ske enligt 26 kap. IL.²³⁴ 23:13 IL gäller såväl lager- som kapitaltillgångar.²³⁵

8.1. RÅ 1989 ref. 119 (Fb.)

I RÅ 1989 ref. 119 (fb.), även kallat fartygsmålet, var det fråga om överföring av fartyg från dotterbolag i en koncern som ägdes av fyra fysiska personer till två stycken bolag som de fysiska personerna ägde i samma proportioner som koncernen. Överföringen skulle ske till bokfört värde understigande marknadspriset. Frågan var om överlåtelsen skulle medföra uttagsbeskattning för det överlåtande företaget eller utdelning för de två förvärvande bolagen eller de fyra fysiska personerna (ägarna till bolagen).

Det överlåtande företaget var ett rederiföretag med ca. 30 fartyg. Det ena förvärvande företaget ägde 1,5 fartyg och en fastighet medan det andra var vilande. Innan fartygsmålet var rättsläget oklart vad gäller överlåtelse av enstaka rörelsetillgångar, därmed hade RegR inget vägledande rättsfall att hänvisa till. RegR ansåg inte att överföringen av fartygen innebar ”en av organisatoriska skäl betingad ändring av det slag som föranlett att man i praxis gått ifrån huvudregeln om uttagsbeskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar till underpris.”²³⁶ RegR gjorde den bedömningen att det överlåtande företaget skulle uttagsbeskattas och att de fysiska personerna (ägarna) skulle beskattas för det mervärde som överförts.²³⁷

I och med fartygsmålet slogs fast att enstaka tillgångar inte kan överlåtas till underpris utan uttagsbeskattning. Gränsdragningen mellan överlåtelse till underpris av ett fartyg och ett fartyg med tillhörande verksamhet kan dock vara mycket svår att göra. I det första fallet skall uttagsbeskattning ske medan det i det andra fallet ses som överlåtelse av en verksamhetsgren vilket inte utlöser någon uttagsbeskattning. Det är därför svårt att avgöra om utgången av liknande fall i framtiden kommer att leda till samma resultat som i fartygsmålet.

²³¹ se prop. 1998/99:15, s. 172.

²³² se 23:13 IL

²³³ se 26:2 IL

²³⁴ se prop. 1998/99:15, s. 162.

²³⁵ se prop. 1999/2000:2, s. 304.

²³⁶ se RÅ 1989 ref. 119, s. 401.

²³⁷ se RÅ 1989 ref. 119, s. 401-402.

9. Avslutning

IL är som sagt en sammanslagning av 35 olika skattelagar. Målet med IL var att inkomstskattelagstiftningen skulle bli överskådlig och språkligt moderniserad. Detta mål har vad jag anser uppfyllts genom en mycket väl genomtänkt struktur.

Som regel skall det ske uttagsbeskattning när en skattskyldig tillgodogör sig tillgångar eller tjänster från näringsverksamhet för privat bruk eller när denne för över tillgångar till en annan näringsverksamhet utan ersättning eller för ersättning som understiger marknadsvärdet, utan att detta är affärsmässigt motiverat. Uttagsbeskattning har som syfte att säkerställa att den verkliga nettoinkomsten av en näringsverksamhet blir beskattad.²³⁸ Uttagsbeskattning är ett led för att bl.a. se till att det föreligger neutralitet mellan näringsidkaren och löntagaren.

Undantag från denna regel hittar man i 23 kap. IL. Syftet med villkoren i 23 kap. IL är att underprisöverlåtelser skall kunna göras i viss mån utan att man skall behöva skatta för det. Kraven för underlåten uttagsbeskattning skall ses mot bakgrund av att reglerna finns till för att underlätta motiverade företagsombildningar och inte för att ge otillbörliga skatteförmåner. 23 kap. IL gör det alltså möjligt att flytta över verksamheter eller verksamhetsgrenar mellan olika skattesubjekt som driver näringsverksamhet utan att någon beskattning sker. Förvärvaren tar över överlåtarens skattemässiga värden på tillgångarna.

När det gäller överlåtelse av enskilda tillgångar är det i princip bara när överlåtare kan ge koncernbidrag till förvärvaren som en underprisöverlåtelse är möjlig utan att utlösa uttagsbeskattning.²³⁹ Detta fastslogs i och med fartygsålet.²⁴⁰ Gränsdragningen mellan överlåtelse till underpris av ett fartyg och ett fartyg med tillhörande verksamhet kan dock vara mycket svår att göra. I det första fallet skall uttagsbeskattning ske medan det i det andra fallet ses som överlåtelse av en verksamhetsgren vilket inte utlöser någon uttagsbeskattning. Det är därför svårt att avgöra om utgången av liknande fall i framtiden kommer att leda till samma resultat som i fartygsålet. I och med att det är lite oklart vad som kan vara en verksamhetsgren är det lämpligt att ansöka om förhandsbesked från Skatterättsnämnden, särskilt om det rör sig om betydande belopp, för att vara på den säkra sidan för att undvika uttagsbeskattning.

När man går in på villkoren i 23 kap. IL är det en del begrepp som man måste kunna för att kunna göra en korrekt bedömning. Flera av begreppen har jag därför tagit upp i denna uppsats. Ett av begreppen är kvalificerad andel och för att kunna tolka detta måste man även veta vad betydande omfattning innebär. I och med att även närståendes insatser i företaget och närståendes ägande i företaget skall räknas in i om begreppet betydande omfattning uppfylls eller inte, gäller det att vara medveten om inte bara sin egen/t insats/ägande i företaget utan även de närståendes. Ens eget innehav kan alltså bli kvalificerat genom att någon närstående uppfyller kravet verksam i betydande omfattning. Det gäller alltså att vara vaksam och väl insatt även i de närståendes situationer för att inte åka på bakslag och bli beskattad enligt fåmansföretagsreglerna om kvalificerade andelar utan att vara beredd på det.

²³⁸ se Wiman, Koncernbeskattning med särskild inriktning på omstruktureringar, s. 29.

²³⁹ se Lodin, Inkomstskatt, s. 405.

²⁴⁰ se RÅ 1989 ref. 119.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1953:28 om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, m.m.
Prop. 1984/85:70 om slopad kommunal taxering av juridiska personer.
Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.
Prop. 1990/91:167 om skattefrihet vid utdelning av aktier i vissa fall.
Prop. 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital, m.m.
Prop. 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag.
Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning.
Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Regeringens skrivelser

Skr 2000/01:64

Utskottsbetänkanden

SkU1975/76:28 med anledning av prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
1996/97:SkU13 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag.
1999/2000:SkU2 Inkomstskattelagen
1999/2000:SkU5 Slopade stoppregler

Statens offentliga utredningar

SOU 1923:69 Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt.
SOU 1926:18 Ang. beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet.
SOU 1997:2 Inkomstskattelag.
SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning.

Lagar

Kommunalskattelag (1928:370)
Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
Aktiebolagslag (1975:1385)
Sparbankslag (1987:619)
Lag (1995:575) mot skatteflykt
Årsredovisningslag (1995:1554)
SFS 1996:1611 lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
Lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris
SFS 1998:1606 lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
Inkomstskattelag (1999:1229)
SFS 1999:1152 lag om ändring i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris
Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelag
SFS 2000:1341 lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Riksskatteverket

RSV S 1995:43

Bokföringsnämnden

Rekommendation nr 9

Rättsfall

Regeringsrättens Årsbok, referat

RÅ 1987 ref. 153
RÅ 1988 ref. 76 (fb.)
RÅ 1989 ref. 19 (fb.)
RÅ 1989 ref. 119 (fb.) Fartygsmålet
RÅ 1989 ref. 124
RÅ 1990 ref. 51 (fb.)
RÅ 1992 ref. 56 (fb.) Sipanomålet
RÅ 1992 ref. 108
RÅ 1992 ref. 106 I och II (fb.)
RÅ 1996 ref. 16
RÅ 1997 ref. 48 I och II (fb.)
RÅ 1999 ref. 28 (fb.)
RÅ 1999 ref. 62 (fb.)

Regeringsrättens Årsbok, notismål

RÅ 1992 not. 237 (fb.)
RÅ 1992 not. 238 (fb.)
RÅ 1992 not. 241 (fb.)
RÅ 1992 not. 242 (fb.)
RÅ 1993 not. 264 (fb.)
RÅ 1993 not. 468 (fb.) Pretty House
RÅ 1993 not. 537 (fb.)
RÅ 1993 not. 717 (fb.)
RÅ 1995 not. 125 (fb.)
RÅ 1996 not. 177 (fb.)
RÅ 1999 not. 87 (fb.)
RÅ 1999 not. 99 (fb.)
RegR:s dom den 13 juni 1997, mål nr. 5229-1996 (fb.)
RegR:s dom den 19 november 1999, mål nr. 7235-1998

Litteratur

- Bonniers Lexikon 23, Bonnier Lexikon AB, Stockholm, 1994, s. 216.
- Bonniers Synonym Ordbok, Bonnier Fakta Bokförlag, Stockholm, 1991, s. 123.
- Carlsson, Stefan, Är lagen om beskattningen vid överlåtelser till underpris i praktiken möjlig att använda utanför fåmansföretagssektorn?, SN 1999, s. 644-645.
- Grosskopf, Göran, A6 Beskattning av fåmansföretag och dess ägare, SN 2000, s. 325-327.
- Grosskopf, Göran, Om beskattning av fåmansbolag, P A Norstedt & Söners Förlag, Stockholm, 1976.
- Hagstedt, Jan Anders, Om beskattning av stiftelser, P.A. Norstedt & Söners Förlag, Stockholm, 1972.
- Herrlin, Klas, Karnov 99/00, Fakta Info Direkt Sweden AB, Stockholm, 1999, s. 327.
- Hägglund, Jan, Begreppet utomstående i 3:12-reglerna, SvSkT 2/2000, s. 20.
- Kindlund, Peter, Karnov 99/00, Fakta Info Direkt Sweden AB, Stockholm, 1999, s. 331.
- Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, 7:e uppl., Studentlitteratur, Lund, 1999.
- Nilsson, Peter, Rydin, Urban, Omstrukturering av enskild näringsverksamhet, SN 1999, s. 480-484.
- Persson-Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen, Stockholm, 1997.
- Påhlsson, Robert, Kvantifierande begrepp, SN 1999, s. 614-625.
- Påhlsson, Robert, Några termer och begrepp i IL, SN 2000, s. 478-486.
- Silfverberg, Christer, Rättsfall, Inkomstskatt, 3:12-reglerna, SN 2000, s. 139-140.
- Tjernberg, Mats, Beskattning av fåmansföretag, 5:e uppl., Stockholm, 1999.
- Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag, Iustus Förlag AB, Göteborg, 1999.
- Wiman, Bertil, Koncernbeskattning med särskild inriktning på omstruktureringar, 3:e uppl., Iustus Förlag AB, Göteborg, 1995.

Kommunalskattelagen (1928:370)

Äldre versionen av 22 § anv. p. 1 KL

22 § anv. p. 1 Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor som influtit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skatteskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelse. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten. Lag (1990:650)

2 st. Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det. Lag (1990:650)

3 st. Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag. Lag (1990:1421)

4 st. Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lanbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt. Lag (1994:1855)

5 st. Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §. Lag (1991:411)

6 st. Uttagsbeskattning skall även ske - under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger -

1 om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,

2 om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,

3 om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller

4 i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Lag (1994:1857)

7 st. I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan. Lag (1994:1857)

Kommunalskattelagen (1928:370)

22 § anv. p. 1 och 22 § anv. p. 1 a. + 1 b. KL

22 § anv. p. 1

22 § anv. p. 1 Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor som har influerat i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten. Lag (1990:650)

2 st. Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det. Lag (1990:650)

3 st. Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet. Detsamma gäller vinst vid icke yrkesmässig avyttring av en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening, om medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag. Avyttrar ett handelsbolag en aktie eller annan andel i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person med realisationsvinst till ett företag som ingår i samma koncern som det säljande handelsbolaget, tillämpas bestämmelserna i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner. Lag (1999:200)

22 § anv. p. 1 a. KL

22 § anv. p. 1 a. Uttag av en tillgång skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (*uttagsbeskattning*). Lag (1998:1604)

2 st. Med *uttag* avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från en förvärvskälla för privat bruk eller genom att föra över den till en annan förvärvskälla.

3 st. Uttag föreligger vidare om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om ett handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan. Lag (1998:1604)

4 st. Med *marknadsvärde* avses det pris som överlåtaren kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga. Lag (1998:1604)

5 st. Uttagsbeskattning skall inte ske

1 vid uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna eller

2 vid uttag av andra aktier eller andelar än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § om aktier eller andelarna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 a mom. eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Lag (1998:1604)

6 st. I lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris finns bestämmelser om att uttagsbeskattning inte skall ske vid överlåtelse i vissa fall. Lag (1998:1604)

7 st. Vad som sägs i första-fjärde styckena har motsvarande tillämpning vid uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa. Har uttag av tjänst samband med uttag av tillgång, skall uttagsbeskattning av tjänsten underlåtas om uttagsbeskattning av tillgången inte skall ske på grund av bestämmelserna i lagen om beskattningen vid överlåtelser till underpris. Lag (1998:1604)

8 st. Uttag i form av användande av bil skall värderas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 41 §. Lag (1998:1604)

22 § anv. p. 1 b.

22 § anv. p.1 b. Uttagsbeskattning skall även ske

1 om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,

2 till den del skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla har upphört,

3 i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen,

4 till den del inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller,

5 i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Lag (1998:1604)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

(prop. 1999/2000:2, 1999/2000:SkU2)

23 kap Underprisöverlåtelse

Tillämpningsområde

1§ I detta kapitel finns bestämmelser om beskattningen vid underprisöverlåtelse.

Det finns bestämmelser om

- definitioner i 3-8 §§,
- beskattningen vid en underprisöverlåtelse i 9-13 §§, och
- villkor för en underprisöverlåtelse i 14-29 §§.

2§ Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

- 1 bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap skall tillämpas på överlåtelsen,
- 2 överlåtelsen innebär att sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar enligt 27 kap 6 § delas ut enligt 42 kap 16 § eller skiftas ut enligt 42 kap 20, eller
- 3 marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

Definitioner

3§ Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda.

Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris

(prop. 1998/99:15, 1998/99:SkU5)

Lagen är upphävd fr o m 2002 års taxering

Inledande bestämmelser

2§ Lagen gäller inte om

- 1 förutsättningar föreligger för undantag från omedelbar beskattning på grund av överlåtelsen enligt bestämmelserna om fusion eller fission i lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse,
- 2 överlåtelsen avser utdelning eller utskiftning enligt 3 § 7a mom. eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt av aktier eller andra andelar som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) eller 3 marknadsvärdet av tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

Definitioner

3§ Begrepp som används i denna lag har, om inte annat anges, samma innebörd som i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

4§ Med företag avses i detta kapitel

- 1 svenskt aktiebolag,
- 2 svensk ekonomisk förening,
- 3 svensk sparbank,
- 4 svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- 5 svensk stiftelse,
- 6 svensk ideell förening, och
- 7 *utländskt bolag*.

2st Som företag räknas inte *privatbostadsföretag*, investmentföretag eller utländskt skadeförsäkringsföretag.

5§ Med *svenskt handelsbolag* avses i detta kapitel svenskt handelsbolag som bara har fysiska personer eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare.

6§ Med andel avses *i detta kapitel* andel i sådant företag som anges i 4 § 1, 2 och 7.

7§ *I detta kapitel anses* innehav av andelar i ett företag *som en näringsverksamhet* eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. *Vad som avses med näringsbetingade andelar framgår av 24 kap 16 §.*

8§ *Om inventarier som överlåts bara är en del av överlåtarens samtliga inventarier, skall som skattemässigt värde anses en skälig del av hela värdet.*

5§ Med företag avses

- 1 svenskt aktiebolag,
- 2 svensk ekonomisk förening,
- 3 svensk sparbank,
- 4 svensk stiftelse,
- 5 svensk ideell förening,
- 6 svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller
- 7 *sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

2st Som företag räknas inte *bostadsförening eller bostadsaktiebolag*, investmentföretag eller utländskt skadeförsäkringsföretag.

6§ Med handelsbolag avses svenskt handelsbolag som har endast fysiska personer eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare.

7§ Med andel avses *aktie eller annan* andel i sådant företag som anges i 5 § första stycket 1, 2 eller 7.

12§ 2st Innehav av andelar i ett företag *anses som en verksamhet* eller en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget.

10§ *Har ett överlåtet inventarium eller en annan tillgång på vilken reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12-14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) är tillämpliga utgjort endast en del av överlåtarens hela bestånd av sådan egendom, skall som skattemässigt värde anses en skälig del av värdet.*

Beskattningen vid en underprisöverlåtelse

9§ En underprisöverlåtelse skall inte medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.

10§ Om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.

11§ Om tillgången överlåts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt.

2st Om tillgången överlåts till en fysisk person och ersättning inte lämnas, gäller bestämmelserna i första stycket inte för *det* belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller *bestämmelserna* i första stycket inte *det* belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

3st Om tillgången överlåts till ett *svenskt* handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas bestämmelserna i andra stycket på dessa personer.

1§ Överlåts en tillgång som ingår i näringsverksamhet utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat och är villkoren enligt denna lag uppfyllda, skall uttagsbeskattning enligt punkt 1a första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) inte ske.

1§ 2st Har inte ersättning utgått med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall, *om de nämnda villkoren uppfylls*, överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.

14§ Har tillgången överlåts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt. Lag (1999:1152)

2st Har tillgången överlåts till en fysisk person och har ersättning inte *utgått*, gäller bestämmelsen i först stycket inte för *ett* belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Har ersättning *utgått* med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller *bestämmelsen* i första stycket inte för *ett* belopp *motsvarande* skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

3st Har tillgången överlåts till ett handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas bestämmelserna i andra stycket för personerna.

12§ Om tillgången förvärvas av ett företag, skall *skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som utgift* för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.

2st Om tillgången förvärvas från en andelsägare i företaget gäller följande. *Lämnas inte ersättning för tillgången, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Lämnas ersättning med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.*

13§ Avser *underprisöverlåtelsen* en näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt, tillämpas inte bestämmelserna i 26 kap. 2 § första stycket 5 om återföring av utgifter för förbättrande reparationer och underhåll. Lag (2000:78)

Villkor för en underprisöverlåtelse

Överlåtaren och förvärvaren

14§ Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag.

2st En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening får inte vara förvärvare. En stiftelse får dock vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap sparbankslagen (1987:619) förvärva aktier från sparbanken. Vidare får en svensk ideell förening som *inte omfattas av undantag från skattskyldighet i 7 kap.* förvärva en tillgång från en annan ideell förening.

15§ Har tillgången förvärvats av ett företag, skall *kostnad* för förbättring av andel i företaget eller för andel i ett företag som direkt eller indirekt äger andel i det förvärvande företaget *anses inte ha nedlagts på grund av överlåtelsen.*

2st Har tillgången förvärvats från en andelsägare i företaget gäller följande. *Har ersättning för tillgången inte utgått, gäller bestämmelsen i första stycket inte för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Har ersättning utgått med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelsen i första stycket inte för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.*

16§ Avser *överlåtelsen* en näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt eller dylikt, tillämpas inte bestämmelserna i punkt 5 första stycket tredje meningen och andra stycket av anvisningarna till 22§ kommunalskattelagen (1928:370).

+
17§ Avser *överlåtelsen* en fastighet som utgör lagertillgång, tillämpas inte bestämmelsen i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Villkor för undantag från uttagsbeskattning

Överlåtaren och förvärvaren

18§ Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag.

2st En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening får inte vara förvärvare. En stiftelse får dock vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) förvärva aktier från sparbanken. Vidare får en ideell förening som *är skattskyldig för all sin verksamhet* förvärva en tillgång från en annan ideell förening. Lag (1999:1339)

3st Ett livförsäkringsföretag får vara förvärvare bara i fråga om tillgångar som ingår i sådan verksamhet som enligt 39 kap. 4 § skall beskattas enligt reglerna för skadeförsäkringsföretag. Lag (2000:1341)

15§ Om överlåtaren är en fysisk person, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag.

2st Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med någon fysisk person som delägare, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag.

Skattskyldighet

16§ Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

2st Inkomsten av näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

3st Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller det som sägs i första stycket samtliga delägare i bolaget. Lag (2000:502)

När rätt till avdrag för koncernbidrag saknas

17§ Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, skall överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas.

26§ Är överlåtaren en fysisk person gäller följande.

26§ 2st Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.

28§ Är överlåtaren ett handelsbolag med fysisk person som delägare gäller följande.

28§ 2st Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.

Skattskyldighet

19§ Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Inkomsten av verksamheten eller del av verksamheten i vilken tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Är förvärvaren ett handelsbolag, gäller vad som nu sagts samtliga delägare i bolaget.

Koncernbidragsrätt saknas

20§ Kan inte överlåtaren med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, skall överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas.

2st *Bestämmelsen i första stycket gäller inte vid överlåtelse mellan ett svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.*

Kvalificerade andelar

18§ *Om överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade.*

19§ *Om överlåtaren är ett företag och om någon andel i företaget är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare.*

2st *Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.*

3st *Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, skall minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.*

20§ *Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med någon fysisk person som delägare och förvärvaren är ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade.*

2st *Kravet enligt första stycket gäller inte vid överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.*

Villkor avseende kvalificerade andelar m m

26§ *Är överlåtaren en fysisk person gäller följande.*

3st *Är förvärvaren ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

4st *En andel skall inte anses kvalificerad om 3 § 12 b mom. lagen om statlig inkomstskatt inte skall tillämpas på grund av 3 § 12 e mom. den lagen.*

27§ *Är överlåtaren ett företag och är någon andel i företaget kvalificerad gäller följande.*

2st *Förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag med enbart företag som delägare.*

3st *Är förvärvaren ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.*

4st *Är förvärvaren ett handelsbolag, skall minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.*

28§ *Är överlåtaren ett handelsbolag med fysisk person som delägare gäller följande.*

2st *Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.*

3st *Är förvärvaren ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade.*

21§ Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare och om någon andel i något av företagen är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag. Är förvärvaren ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget.

22§ En andel i ett sådant överlåtande eller förvärvande företag som, direkt eller indirekt, innehas av ett annat företag, skall anses kvalificerad till den del som svarar mot förhållandet mellan kvalificerade andelar i det andra företaget och övriga andelar i det andra företaget.

23§ Villkoret i 18-21 §§ om att andel i ett förvärvande företag skall vara kvalificerad skall anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år hos samma ägare blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år hos samma ägare, skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.

Underskott hos förvärvaren

24§ Om förvärvaren är en fysisk person, får det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser. Vidare gäller att personen inte får ha rätt till avdrag för underskott i annan näringsverksamhet enligt 62 kap 2-4 §§.

29§ Är överlåtaren ett handelsbolag med enbart företag som delägare och är i fråga om ett eller flera av företagen någon andel i företaget kvalificerad gäller följande.

2st Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.

3st Är förvärvaren ett företag skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget.

30§ En andel i ett överlåtande eller förvärvande företag, som - direkt eller indirekt - innehas av ett annat företag, skall anses kvalificerad till den del som svarar mot förhållandet mellan kvalificerade andelar i det andra företaget och övriga andelar i det andra företaget.

31§ Villkoret i 26-29 §§ om att en andel i ett förvärvande företag skall vara kvalificerad skall anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år i samma innehavares hand blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år i samma innehavares hand, skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.

Underskott hos förvärvaren

21§ Är förvärvaren en fysisk person, får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den förvärvskälla hos honom som förvärvet avser. Vidare gäller att personen inte får ha rätt till avdrag för underskott av annan förvärvskälla enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370).

25§ Om förvärvaren är ett *svenskt* handelsbolag, gäller för varje delägare som är fysisk person att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i den *näringsverksamhet* som förvärvet avser. Vidare gäller att delägaren inte får ha rätt till avdrag för underskott i *någon annan näringsverksamhet* enligt 62 kap. 2-4 §§.

26§ Om förvärvaren är ett *svenskt* handelsbolag, gäller för varje delägare som är ett företag att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott hos delägaren eller hos ett företag till vilket delägaren kan *med avdragsrätt* lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. *Om den som överlåtit tillgången är delägare i handelsbolaget, gäller villkoret i första meningen dock inte denne delägare.*

2st Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om överlåtaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varje delägare *med underskott* i det förvärvande handelsbolaget. Som villkor gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i *koncernbidragsspärren* i 40 kap. 18 § inte gäller för någon sådan delägare om delägaren får koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket någon delägare kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via delägaren *får* koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren. Lag (2000:1341)

23§ Är förvärvaren ett handelsbolag gäller följande.

23§ 2st *Beträffande* varje delägare i handelsbolaget som är fysisk person gäller att det under beskattningsåret *närmast* före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i den *förvärvskälla hos delägaren* som förvärvet avser. Vidare gäller att delägaren inte får ha rätt till avdrag för underskott *av annan förvärvskälla* enligt 46 § 1 mom. *kommunalskattelagen (1928:370).*

23§ Är förvärvaren ett handelsbolag gäller följande.

23§ 3st *Beträffande* varje delägare i handelsbolaget som är företag gäller att det under beskattningsåret *närmast* före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i *förvärvskälla* hos delägaren eller hos ett företag till vilken delägaren kan lämna koncernbidrag *med avdragsrätt* avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. *Detta gäller dock inte beträffande delägare som har överlåtit tillgången.*

23§ 4st Tredje stycket tillämpas inte om överlåtaren *avseende* det beskattningsår då överlåtelsen sker kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varje delägare i det förvärvande handelsbolaget *som inte uppfyller villkoret i det lagrummet*. Som villkor gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning), som anges i 8 § *lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet*, inte *skulle gälla* för någon sådan delägare om delägaren erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket någon delägare kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via delägaren *erhåller* koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren. Lag (1999:644)

27§ Om förvärvaren är ett företag, får det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.

28§ Bestämmelserna i 27 § tillämpas inte om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker.

2st Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gäller om förvärvaren får koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via förvärvaren får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren. Lag (2000:1341)

29§ En fysisk person eller ett företag får avstå från att utnyttja underskott som avses i 24-27 §§. I sådant fall skall det bortses från underskottet vid tillämpning av dessa bestämmelser.

22§ Är förvärvaren ett företag, får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i förvärvskälla hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.

22§ 2st Första stycket tillämpas inte om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Som villkor gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning), som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla om förvärvaren erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via förvärvaren erhåller koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren. Lag (1999:644)

25§ Bestämmelserna i 21-23 §§ gäller inte beträffande underskott hos en fysisk person eller ett företag som avstår från att utnyttja underskottet. Lag (1999:644)

