

37 Överlåtelse av privata tillgångar till underpris

53 kap. IL
prop. 1998/99:113 s. 20f. och 25
prop. 1998/99:15 s. 174f. och 298f.

Sammanfattning

Om en fysisk person eller ett handelsbolag överlåter tillgångar som ska beskattas i inkomstslaget kapital till underpris till ett svenskt företag som överlåtare eller någon närstående till honom är delägare i ska avskattning av marknadsvärdet normalt inte ske. I stället överförs omkostnadsbeloppet till det förvärvande företaget. Verklig kapitalförlust får däremot dras av.

Vid överlåtelse till utländsk juridisk person ska däremot avskattning ske under vissa förutsättningar. Beskattningen får emellertid inte strida mot gemenskapsrätten inom EG.

37.1 Inkomstslaget kapital

37.1.1 Inledning

I 53 kap. IL finns bestämmelser om överlåtelse av tillgångar till underpris.

Bestämmelserna gäller för fysiska personer och handelsbolag. Det innebär att bestämmelserna blir tillämpliga både då personen ifråga själv överlåtit egendom och då vederbörande är delägare i ett handelsbolag som gjort överlåtelsen och den avser egendom som ska beskattas i inkomstslaget kapital, dvs. i praktiken fastigheter och bostadsrätter.

Lagtexten omfattar för handelsbolag endast de fall då överlåtelse sker till ett bolag ägt av handelsbolaget. Det är tveksamt om den kan tillämpas i de fall överlåtelse sker till ett bolag som ägs av någon av delägarna i handelsbolaget.

Om aktiebolag e.d. överlåtit egendom utan vederlag till annat bolag kan uttagsbeskattning komma ifråga i stället. Detsamma

gäller om en fysisk person överlåtitt egendom som ingår i en näringsverksamhet.

37.1.2 Överlåtelse till svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag

Avyttring för omkostnadsbeloppet

Vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattad egendom till eget bolag utan vederlag eller till ett pris som understiger både marknadsvärdet och omkostnadsbeloppet för den, ska egendomen anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet.

Det innebär att om överlåtelsen skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet ska vanlig kapitalvinstbeskattning ske och dessa särskilda bestämmelser blir inte tillämpliga. Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, men som motsvarar omkostnadsbeloppet för egendomen.

Tillgång

Bestämmelsen avser tillgångar som vid en avyttring kapitalvinstbeskattas, dvs. i praktiken fastigheter, bostadsrätter, aktier o.d., andelar i handelsbolag, fordringar i svensk och utländsk valuta samt annan lös egendom som inte ingår i näringsverksamhet.

För delägare i handelsbolag ska reglerna bara tillämpas för fysisk person och vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. För andra delägare beskattas ingen avyttring i kapital.

Till eget bolag

Bestämmelsen gäller bara vid överlåtelse till bolag i vilket överlåtaren eller närstående till honom direkt eller indirekt äger aktie. Den är således tillämplig både då bolaget är helägt och då det ägs tillsammans med andra personer eller då närstående äger hela eller delar av bolaget.

Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, inkl. styvbarn och fosterbarn, avkomlings make samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare.

I de fall överlåtelsen innebär att egendomsöverföring sker till någon annan kan gåvobeskattning komma ifråga vid sidan om inkomstbeskattningen.

Ek. för., handelsbolag

Bestämmelserna tillämpas också vid överlåtelse till svensk ekonomisk förening och svenskt handelsbolag där man äger andelar. Här nedan används ordet andel som beteckning för sådana andelar eller aktier.

Ej vederlag

Bestämmelsen gäller bl.a. om överlåtelsen skett utan vederlag. Egendomen ska då anses avyttrad för dess omkostnadsbelopp. Detta innebär att överlåtaren får avdrag för hela sin anskaffningsutgift för den överlåtna egendomen. Någon vinst att beskatta uppkommer inte.

Samtidigt läggs ett motsvarande belopp till omkostnadsbeloppet för andelarna. Detta innebär i praktiken att omkostnadsbeloppet för den tillskjutna egendomen överförs till andelarna i bolaget. Avdrag kommer således att kunna göras i framtiden vid kapitalvinstbeskattning av andelarna.

Exempel 1

En person äger kapitalvinstbeskattad egendom med omkostnadsbeloppet 50 och samtliga aktier i ett aktiebolag med anskaffningsutgiften 100. Den kapitalvinstbeskattade egendomen tillskjuts aktiebolaget utan ersättning från bolaget.

Personen kapitalvinstbeskattas för $50 - 50 = 0$ kr och omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget ökar till 150.

Lågt vederlag

Om överlåtelsen sker mot ett vederlag som understiger omkostnadsbeloppet (och marknadsvärdet) för den överlåtna egendomen ska avyttring också anses ha skett för ett värde motsvarande omkostnadsbeloppet. Avdrag medges således även i detta fall för hela anskaffningsutgiften för den överlåtna egendomen.

I detta fall ökas omkostnadsbeloppet för andelarna med ett belopp motsvarande skillnaden mellan vederlaget för den överlåtna egendomen och dess omkostnadsbelopp, dvs. med den del av omkostnadsbeloppet som man inte fått betalt för vid överlåtelsen.

Exempel 2

Om aktiebolaget i ovanstående fall lämnar ersättning för överlåtelsen med 10 blir situationen följande.

Personen beskattas för en kapitalvinst på $50 - 50 = 0$ kr. Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 40 ($100 + (50 - 10) = 140$).

Detta innebär att den del av omkostnadsbeloppet för den överlåtna egendomen som överstiger vederlaget förs över till aktierna i bolaget.

Förlustfallen

Om marknadsvärdet på egendomen understiger omkostnadsbeloppet ska egendomen i stället anses avyttrad för marknadsvärdet, vilket innebär att avdrag för kapitalförlusten kommer ifråga.

Även i detta fall höjs omkostnadsbeloppet för andelarna i bolaget på motsvarande sätt.

Exempel 3

Den överlåtna egendomen har ett omkostnadsbelopp på 50 och aktierna ett på 100. Marknadsvärdet på den överlåtna egendomen är 25. Inget vederlag lämnas.

Personen kapitalvinstbeskattas för $25 - 50 = -25$, dvs. får avdrag för kapitalförlust med 25.

Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 25 till 125 (25 har ju redan dragits av som förlust).

Om vederlag utgått ska endast mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen läggas till.

Exempel 4

Marknadsvärdet på överlåten egendom är 25 och ersättning har utgått med 10.

Personen kapitalvinstbeskattas för $25 - 50 = -25$.

Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med $25 - 10 = 15$ till 115. (För återstående belopp har antingen vederlag eller avdrag för kapitalförlust erhållits).

Fastighet

Vid överlåtelse av fastighet ska omkostnadsbeloppet för fastigheten sättas ned med medgivna avdrag för värdeminskning på byggnad eller markanläggning, skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt avskrivning i samband med ianspråktagande av ersättningsfond av byggnad eller markanläggning. Utgifter för värdehöjande reparationer får inte räknas med och ska inte återföras till beskattning.

Motsvarande bestämmelser finns för det fallet att en bostadsrätt överläts.

37.1.3 Överlåtelse till utländsk juridisk person

Vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattad tillgång till underpris till egen eller närståendes utländska juridiska person ska beskattning ske som om avyttring skett till marknadsvärdet.

Detsamma gäller även vid överlåtelse till svenskt aktiebolag som ägs direkt eller indirekt av en sådan utländsk juridisk person.

Regeringsrätten har emellertid i RÅ 2002 not 210 funnit att sådan avskattning i det aktuella fallet inte var förenlig med gemenskapsrätten inom EG. Avskattningsbestämmelsen ska därför inte tillämpas i de fall det förvärvande bolaget hör till EU/EES-området. RR-domen baserar sig på EG-domstolens dom den 21 november 2002, mål C-436/00, X och Y, rättsfallssamling 2002 s. I-10829. Om den utländska juridiska personen inte kontrolleras av överlåtarna kan även bolag utanför EU/EES-området beröras av gemenskapsreglerna om fria kapitalrörelser. Se närmare om dessa regler i Handledning för internationell beskattning.

37.2 Inkomstlagen näringsverksamhet och kapital

37.2.1 Förvärvarens anskaffningsvärde

För förvärvaren utgörs anskaffningsutgiften för den erhållna egendomen av det värde som den ansetts avyttrad för, dvs. antingen omkostnadsbeloppet, eller, om detta är lägre, marknadsvärdet på den erhållna egendomen. Det innebär att i exempel 1 och 2 är anskaffningsvärdet 50 kr (omkostnadsbeloppet) samt i exempel 3 och 4, 25 kr (marknadsvärdet).