

## 16 Uttag ur näringsverksamhet

---

Prop. 1989/90:110 s. 320-321, 556-558, 591-592, 655, 660 och 693, SkU30  
 Prop. 1990/91:166 s. 63-64, SkU29  
 Prop. 1990/91:167 s. 12-21, 24-27, SkU30  
 Prop. 1994/95:91 s. 39-42  
 Prop. 1998/99:7 s. 22-23, 29, SkU5  
 Prop. 1998/99:15, SkU5 s. 8-10  
 Prop. 1998/99:113 s. 20-21, 25 SkU23 s. 3-5  
 Prop. 1999/2000:2 s. 296-301, SkU2  
 Prop. 2002/03:96, 2002/03:SkU14

---

### 16.1 Bakgrund

#### 1928 års KL

Principen om att ett uttag ur en rörelse ska beskattas går tillbaka till tiden före införandet av 1928 års KL. Ursprungligen avsågs med bestämmelserna uttag av varor och förnödenhet ur jordbruk till ägarens eller hushållets konsumtion. Vid införandet av KL kom uttagsbeskattningsbestämmelserna att placeras i 28 §. Där angavs att till intäkt av rörelse hänfördes allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren tillgodo såsom ”värdet av i rörelsen tillverkade eller saluförda produkter, som förbrukats för rörelseidkarens, hans familjs eller övriga hushållsmedlemmars räkning eller (...) annan förmån, som i rörelsen kommit honom tillgodo”. Att varuuttag räknades hit framgick klart av lagtexten, men även t.ex. nyttjanderätter kom att omfattas. Med åren utvecklades en rik praxis på området.

#### 1990 års reform

Genom 1990 års skattereform infördes allmänna regler om uttagsbeskattning, som dock i stora delar vilade på äldre praxis. Reglerna placerades i 4-5 st. av anv.p. 1 till 22 § KL. Skattereformen medförde att utrymmet för uttagsbeskattningen ökades.

#### - kapitaltillgångar i näringsverksamhet

Tillgångar som tidigare realisationsvinstbeskattades i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet – där det inte fanns några regler om uttagsbeskattning – kom genom reformen att bli näringstillgångar och därigenom omfattas av uttagsbeskattningsreglerna.

|                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>- tjänster i mer än ringa omfattning</b> | <p>En annan utvidgning av uttagsbeskattningsreglerna som infördes genom 1990 års reform var att även uttag av tjänster i mer än ringa omfattning skulle uttagsbeskattas. Här avsågs dock inte tjänster som en näringsidkare utför åt sig själv, t.ex. en bilmekaniker som lagar sin egen bil eller en målare som tapetserar om sin bostad. Tas däremot material ut ur näringsverksamheten i samband med sådant arbete ska detta naturligtvis uttagsbeskattas.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>- särskilda skäl</b>                     | <p>Det kan dock noteras att vissa slag av ”tjänster”, som t.ex. räntefria lån, uttagsbeskattades redan enligt äldre rätt, jfr t.ex. RÅ 1938 ref. 7, RÅ 1942 ref. 19 samt RÅ 1954 ref. 22 och RÅ 1989 ref. 44.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>Omstruktureringsreglerna</b>             | <p>En ventil mot uttagsbeskattning infördes genom 1990 års reform. I syfte att undvika att sådana omstruktureringar som tidigare hade godtagits skulle komma att omfattas av uttagsbeskattningsreglerna, stadgade dessa att uttagsbeskattning inte skulle ske om det förelåg ”särskilda skäl” häremot. Efter skattereformen har innebörden av de ”särskilda skälen” konkretiserats i ett flertal rättsfall.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>- särskilda skäl togs bort</b>           | <p>I samband med att man införde de särskilda reglerna om omstruktureringar, däribland lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelse till underpris, UPL, gjordes även vissa förändringar i uttagsbeskattningsreglerna. Principen är att omfattas en överlåtelse av en tillgång – men inte en tjänst – av reglerna om underprisöverlåtelse, ska den inte föranleda uttagsbeskattning. Samtidigt som uttagsbeskattningsreglerna flyttades till anv.p. 1 a och 1 b till 22 § KL gjordes vissa preciseringar av när uttagsbeskattning ska ske. Dessutom togs ventilen om ”särskilda skäl” bort. Dessa ”särskilda skäl” avsåg ju omstruktureringar och när sådana särskilt reglerats i de nya omstruktureringsreglerna, ansåg man att det inte fanns behov av denna ventil. En annan förändring som gjordes var att man införde en särskild för uttagsbeskattningsfall tillämplig definition av begreppet marknadsvärde.</p> |
| <b>Uttag ur HB till deläggande AB</b>       | <p>En utvidgning har dock skett på så sätt att uttag ur handelsbolag kan bli föremål för uttagsbeskattning även vid överlåtelse till underpris till deläggande aktiebolag, trots att fråga är om samma näringsverksamhet för aktiebolagets del.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Beskattning i kapital</b>                | <p>En särskild regel avseende uttagsbeskattning vid försäljning av kapitalbeskattad egendom i vissa fall infördes i 3 § 1 h mom. SIL</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Inkomstskattelagen, IL</b>               | <p>Fr.o.m. 2002 års taxering tillämpas inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Utagsbeskattningsreglerna har förts över till 22 kap. IL och reglerna om underprisöverlåtelse återfinns i 23 kap. IL (del 3 avsnitt 15). Reglerna i 3 § 1 h mom. SIL finns numera i 53 kap. IL (del 1 avsnitt 37)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

## 16.2 Vad som avses med uttag

### 16.2.1 Inledning

#### Näringstillgångar

Vid beskattningen av näringsverksamhet gäller som en huvudregel att värdeökningen på tillgångar i verksamheten ska beskattas oavsett hur de disponerats. Beskattning ska därför i princip ske när tillgångarna lämnar näringsverksamheten genom försäljning, byte, uttag för eget bruk, gåva etc. Detta gäller dock bara för sådan tillgång som skulle ha beskattats i näringsverksamheten om den hade avyttrats. Tillgångar som skulle ha beskattats hos näringsidkaren eller handelsbolagsdelägaren som inkomst av kapital vid en avyttring, omfattas däremot inte av bestämmelserna i 22 kap. IL om uttagsbeskattning.

Exempel på uttag som inte omfattas är om en fysisk person tar ut en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt som inte är lagertillgång ur sin näringsverksamhet. En sådan avyttring beskattas inte i näringsverksamheten utan i kapital, varför uttagsbeskattningsreglerna inte är tillämpliga. Inte heller överföring av enbart kontanta medel kan medöra uttagsbeskattning (RÅ 2000 not. 86 resp. RR 2003-10-09, mål nr. 662-2003).

#### Uttag för - egen konsumtion - ge bort

Med uttag av en tillgång (se avsnitten 16.2.2-3) eller tjänst (se avsnitt 16.2.8) menas att näringsidkaren själv för eget bruk tar ut tillgången eller tjänsten ur näringsverksamheten. Hit räknas också att t.ex. en tillgång förs över till någon närstående person, exempelvis en familjemedlem, vänner eller till ett närstående företag, vederlagsfritt eller mot vederlag lägre än marknadsvärdet, om detta inte är affärsmässigt motiverat (22 kap. 2-3 §§ IL). Beskattning sker då som om tillgången eller tjänsten tagits ut till marknadsvärdet (se avsnitt 16.3). Vad som avses med marknadsvärde anges i 61 kap. 2 § IL.

#### Med uttag likställda fall

Förutom vid uttag av vara – såvida inte bestämmelserna i 23 kap. IL är tillämpliga – och tjänst ur näringsverksamhet, ska uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § IL även ske

1. om näringsverksamheten har upphört,
2. till den del skattskyldighet för inkomst av en näringsverksamhet har upphört,
3. i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en näringsverksamhet 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 näringsverksamhet ska undantas

från beskattning på grund av ett skatteavtal eller,

5. i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en näringsverksamhet 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 skatteavtal.

#### **16.2.2 Uttag av tillgång ur en enskild näringsverksamhet eller handelsbolag**

##### **Uttag av tillgång**

Har en tillgång tagits ut ur en näringsverksamhet, sker enligt huvudregeln beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats till ett belopp motsvarande marknadsvärdet; *uttagsbeskattning*. En grundläggande förutsättning är att vederlaget eller vinsten vid en försäljning skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattning bör således ske antingen när näringsidkaren själv förbrukar tillgången privat, överför den till någon med vilken han har intressegemenskap, eller förfogar över den genom att ge bort den i gåva.

I några särskilda fall kan även kapitalvinstbeskattade tillgångar i inkomstslaget kapital bli föremål för likartad beskattning (tidigare 3 § 1 h mom. SIL, numera 53 kap. IL, del 1 avsnitt 37).

Överlåtelse till underpris från ett handelsbolag till delägare, även aktiebolag, omfattas av uttagsbeskattningsreglerna (22 kap. 3 § IL, jfr prop. 1998/99:15 s. 155 och 292).

Uttag av en tillgång ska enligt huvudregeln beskattas om en försäljning av tillgången skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer kan – med de undantag som framgår av 53 kap. IL – uttagsbeskattning aldrig ske för tillgångar som vid en försäljning skulle ha redovisats i inkomstslaget kapital, dvs. inte för näringsfastigheter och bostadsrätter vilka inte är lagertillgångar. Sådana tillgångar kan emellertid i stället bli föremål för avskattning vid ett karaktärsbyte (se avsnitt 14). Om näringsfastighet/bostadsrätt (ej lagertillgång) innehas av ett handelsbolag och överlåts till en delägare (=fysisk person) till underpris ska dock uttagsbeskattning ske i inkomstslaget kapital för delägaren om tillgången blir privatbostad i och med överlåtelser (45 kap. 30 § resp. 46 kap. 15 § IL).

##### **- livsmedel och konsumtionsvaror**

Varor och produkter som tillverkas och/eller omsätts i verksamheten är ofta föremål för uttag. Det kan vara svårt att avgöra om gjorda varuuttag över huvud taget redovisas och, i så fall, om de har tagits upp till beskattning till marknadsvärdet i försäljningsledet.

SKV gör årligen en sammanställning över värdet av olika slag av varugrupper inom livsmedelsdetaljhandeln. Denna grundar sig på

statistik från SCB. De värden som anges i sammanställningen kan normalt tillämpas när det gäller att bedöma om gjorda varuuttag har redovisats till rätta värden.

**- bokförings-  
underlag**

I BFL finns krav på att varuuttag ska noteras löpande i bokföringen. Som underlag ska finnas verifikationer. Obestyrkta uppgifter om att varuuttagen kontantbetalats och ingår i redovisade dagskassor bör inte godtas (jfr RÅ 1975 Aa 485, jfr även RÅ 1988 ref. 97 samt RÅ 1990 not. 292, som gäller uttag i fåmansaktiebolag och som torde få betraktas som ett in casu-avgörande grundat på speciella omständigheter).

**- inventarier m.m.**

Det är inte bara uttag av varor och produkter för eget eller närståendes bruk som ska beskattas. Genom ordet tillgång har i lagtexten markerats att beskattning ska ske även vid uttag av inventarier. Liksom vid övriga uttag ska uttagsbeskattning ske till marknadsvärdet (22 kap. 7 § 1 st. IL), dvs. som om tillgången sålts externt.

**- byggnadsarbeten**

En byggmästare, som till sina barn gav bort vissa fastigheter som utgjorde lagertillgångar i hans byggnadsrörelse, beskattades för skillnaden mellan fastigheternas saluvärde och bokfört värde (RÅ 1955 ref. 41).

Byggnadsarbeten för egen räkning uttagsbeskattas enligt särskilda regler i 27 kap. 8 § IL (se avsnitt 11.7).

**- bilförmån**

Med uttag ur näringsverksamhet jämföras att en näringsidkare eller handelsbolagsdelägare för privat bruk använder bil som utgör tillgång (anläggnings- eller lagertillgång) i näringsverksamheten (22 kap. 7 § 2 st. IL). Beskattning ska ske för bilförmån enligt samma värderingsgrunder som gäller i inkomstlagen tjänst (jfr 61 kap. 5–11 §§ IL). Detta gäller även om en leasingbil hyrts i verksamheten. Liksom i tjänst får jämkning av förmånsvärdet ske om synnerliga skäl föreligger. Näringsidkare och handelsbolagsdelägare ska redovisa förmånsvärdet som intäkt av näringsverksamhet.

**- ringa omfattning**

Liksom för uttag av tjänst i allmänhet gäller för bilförmån att beskattning blir aktuell endast om förmånen är av mer än ringa omfattning. Med ringa omfattning anses ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil (prop. 1993/94:90 s. 94). RSV har i RSV M 2002:28, som gäller vid 2004 års taxering, angett att "Med ett fåtal tillfällen bör avses högst tio".

**- utgör bilen till  
gång i nrv eller ej?**

Vid taxeringen är det nödvändigt att fastställa om bilen utgör en tillgång i näringsverksamheten eller inte. Det blir i vissa fall skattemässigt mindre förmånligt att redovisa bilen som inventarium i

verksamheten än att ha den som privat tillgång. Om bilen redovisats som tillgång i näringsverksamhet, ska normalt beskattning ske för bilförmån, såvida inte bilen tagits ut ur näringsverksamheten och i förekommande fall uttagsbeskattats.

Frågan om en bil kan anses utgöra en tillgång i näringsverksamheten får avgöras med utgångspunkt i de allmänna bestämmelserna i 13 och 16 kap. IL, på vilka hittillsvarande praxis grundas. För att en bil ska kunna inräknas i avskrivningsunderlaget krävs att den kan anses vara anskaffad för näringsverksamheten. Bilen anses då utgöra en tillgång i verksamheten, vilket bl.a. innebär att värdeminskningsavdrag ska medges och att det skattemässiga restvärdet räknas in i underlaget för räntefördelning.

**- överföring till annan nrv**

Om en skattskyldig tar ut en tillgång eller en tjänst ur en av honom bedriven näringsverksamhet, för användning i en annan av honom bedriven näringsverksamhet, ska uttagsbeskattning ske enligt huvudregeln (22 kap. 2 § IL). Det belopp som därvid tas upp som intäkt får behandlas som en utgift i den andra näringsverksamheten (22 kap. 8 § IL). Tillgången eller tjänsten anses således förvärvat i den senare näringsverksamheten mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Om inte uttagsbeskattning skulle ske vid överföringen utgörs anskaffningsvärdet av faktiskt vederlag.

**16.2.3 Benefika överlåtelse och blandade fång**

**Gåva av enstaka tillgång**

Gåva av enstaka näringsstillgångar kan, liksom tidigare, komma att utlösa uttagsbeskattning hos givaren, 22 kap. 3 § IL (se t.ex. RÅ 1955 ref. 41 där byggmästare gav bort lagerfastigheter till sina barn och uttagsbeskattning skulle ske och RÅ 1967 ref. 28 varigenom författare uttagsbeskattades när denne gav bort lager-tillgång i form av författarrättighet till bok).

Begreppet överlåtelse i bestämmelserna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL omfattar även gåva (prop. 1999/2000:2 s. 302 jfr med prop. 1998/99:15 s. 151 och 270). Om den genom gåva överlåtna tillgången inte kan anses utgöra en verksamhetsgren, ideell andel av verksamheten eller av en verksamhetsgren enligt bestämmelserna i 23 kap. IL, kan uttagsbeskattning bara underlåtas om givaren hade kunnat lämna koncernbidrag till mottagaren. Detta är dock inte möjligt när fysisk person är överlåtare eller förvärvare. Emellertid har begreppet ”verksamhetsgren” tolkats ganska generöst i hittillsvarande praxis, se del 3 avsnitt 15.5.

**Bodelning av annan anledning än makes död**

Uttagsbeskattning sker också när en enstaka verksamhetstillgång övergår i annans ägo genom bodelning av annan anledning än makes död, såvida inte reglerna i 23 kap. IL är tillämpliga. Förhållandet är således snarlikt vad som gäller vid gåva (se även

|                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                     | prop. 1998/99:15 s. 151).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Bodelning i samband med makes död</b>            | <p>En näringsidkare, som i samband med bodelning till sin hustru överlät inventarier som han tagit ut ur sin näringsverksamhet, och vilka inte ansetts utgöra en hel verksamhetsgren, beskattades för ett belopp motsvarande saluvärdet vid tiden för överlåtelsen (RÅ 1976 ref. 6 = R76 1:21).</p> <p>RR har uttagsbeskattat en byggmästare vid bodelningstidpunkten för marknadsvärdet på lagerfastigheter som vid bodelning tillades dödsboet efter hustrun (RÅ 1981 1:89).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Benefik överlåtelse av hel näringsverksamhet</b> | <p>De omstruktureringsfall som behandlas i del 3 avsnitt 15 gäller i första hand överlåtelser av onerös karaktär. I praxis har emellertid uttagsbeskattning tidigare även underlåtits när hela näringsverksamheten övergått till ny ägare genom ett benefikt fång, dvs. vid äganderättsövergång genom gåva och arv eller genom bodelning mellan makar under deras livstid (se t.ex. RÅ 1985 Aa 111 = RSV/FB Dt 1985:6, RÅ 1988 not. 710 och RÅ 1989 ref. 112).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Villkor anges i 23 kap. IL</b>                   | <p>För att uttagsbeskattning inte ska ske vid benefik överlåtelse av hel verksamhet, verksamhetsgren eller ideell andel synes numera krävas, att villkoren i 23 kap. IL för att underlåta sådan beskattning är uppfyllda. (Se överklagat förhandsbesked SRN 2003-04-04).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>Skattemässig kontinuitet</b>                     | <p>Vid förvärv av hel näringsverksamhet träder gåvotagaren eller arvtagaren in i givarens respektive arvlåtarens skattemässiga situation, s.k. kontinuitet (jfr prop. 1998/99:15 s. 151). Som anskaffningsvärde för övertagna inventarier räknas sålunda givarens eller arvlåtarens skattemässigt oavskrivna restvärde (18 kap. 8 § IL). Motsvarande gäller för omsättningstillgångar.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Blandade fång<br/>- huvudsaklighetsprincipen</b> | <p>Frågan vad som gäller när en näringsverksamhet har överlåtit till underpris mellan fysiska personer genom ett s.k. blandat fång har lösts i praxis vad gäller fastigheter som skattemässigt utgör lagertillgångar i näringsverksamhet. I t.ex. RÅ 1988 not. 710 tillämpades den s.k. huvudsaklighetsprincipen, som primärt gäller vid överlåtelse av fastigheter som utgör kapitalvinstbeskattade tillgångar. Målet gällde en överlåtelse av en hel verksamhet i form av fastigheter, som utgjorde lagertillgångar i skattehänseende, från en förälder till ett aktiebolag som ägdes av barn till föräldern mot vederlag i form av att bolaget övertog betalningsansvaret för fastighetsskuldena. Skulderna understeg fastigheternas taxeringsvärden. Med hänsyn härtill gjordes bedömningen att överlåtelserna i dess helhet utgjorde gåva, varför någon inkomstbeskattning inte skulle ske hos givaren. Om villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda, ska inte heller fortsättningsvis uttagsbeskattning ske i en sådan situation (jfr prop. 1998/99:15 s. 151). Överlåtelserna ska</p> |

således prövas mot villkoren i 23 kap. IL.

Lagrådet ifrågasatte om det inte förelåg en motsättning mellan reglerna om uttagsbeskattning och principerna för kapitalvinstbeskattning (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 418 f). Regeringen uttalade dock att av huvudsaklighetsprincipen följer bara att transaktionen ska behandlas som köp eller gåva och inte som delvis köp och delvis gåva. Utagsbeskattningsreglerna anger till vilket värde fastigheten ska anses ha avyttrats, dvs. marknadsvärdet. Vid beräkning av kapitalvinsten ska marknadsvärdet – i stället för det verkliga vederlaget – minskas med omkostnadsbeloppet (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 298).

**Avskattningsregler  
för fastigheter  
m.m.**

Reglerna om uttagsbeskattning har kompletterats med särskilda regler om avskattning när en näringsfastighet som inte utgör lagertillgång övergår till att bli en privatbostadsfastighet. Motsvarande regler finns för bostadsrätt. Dessa bestämmelser finns i 26 kap. 9 § och 11 § IL.

Om tillgången utgör anläggningstillgång hos överlåtaren ska avskattning ske då äganderätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva. I de fall tillgången är lagertillgång gäller motsvarande vid arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, men däremot inte vid gåva eller när fastigheten övergått i samband med bodelning av annan anledning än makes död (26 kap. 13 § IL).

Avskattningsreglerna gäller inte endast när den övergår till ny ägare genom ovan nämnda fång, utan också i de fall en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt hos samma ägare övergår till att bli privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt, s.k. karaktärsbyte (26 kap. 8 § och 11 § IL).

**16.2.4 Uttag i samband med ombildning till AB**

**Ombildning är  
uttag**

När en verksamhet som bedrivits som enskild firma, eller i handelsbolag, genom apport ombildas till aktiebolag, sker principiellt sett ett uttag ur den tidigare verksamheten. Enligt huvudregeln ska detta beskattas, såvida inte reglerna i 23 kap. IL om undantag från uttagsbeskattning är tillämpliga. Vederlaget kan utgöras av nyemitterade aktier i det förvärvande bolaget. Har näringsverksamheten förts över till aktiebolaget till skattemässiga värden har man tidigare i praxis accepterat att uttagsbeskattning kan underlåtas (jfr prop. 1998/99:15 s. 174).

**Villkoren i 23 kap.  
IL måste uppfyllas**

Numera krävs emellertid uttryckligen att villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda för att en sådan överlåtelse ska kunna göras utan uttagsbeskattning.

### 16.2.5 Upphörande av näringsverksamhet

#### Sista affärshändelsen

När en näringsverksamhet upphör ska uttagsbeskattning ske såsom för den ”sista affärshändelsen”. Överlåtelse av hela näringsverksamheten i samband med dödsfall har, som framgår ovan, dock inte ansetts som uttag. Kontinuitet föreligger här mellan arvlåtaren och arvtagaren. Se vidare beträffande skifte av dödsbo m.m. i del 3 avsnitt 3.

#### Konstnärs dödfall

Med upphörande av näringsverksamhet avses bl.a. att en verksam konstnär, uppfinnare etc. avlider och ingen kan fortsätta den avlidnes verksamhet. Ett övertagande av tillgångar innebär att en ny verksamhet påbörjas, alternativt att de övertagna tillgångarna förs över till en redan befintlig verksamhet (s

e RÅ 1942 ref. 9, RÅ 1977 ref. 32 = R77 1:17 och RÅ81 1:3). Följden av att näringsverksamheten har upphört genom dödsfallet är att uttagsbeskattning ska ske i dödsboet med stöd av bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL

Om uttag sker utan beskattning eller till beskattning understigande marknadsvärdet, påverkas rätten till kvoterat avdrag för kvarstående underskott när näringsverksamheten upphör (42 kap. 34 § IL, i del 2 avsnitt 25.3).

### 16.2.6 Uttag av tillgång i bolagssektorn

#### Uttag av tillgång

Inom den dubbelbeskattade sektorn innebär uttagsbeskattningsreglerna i princip att alla uttag av tillgångar kan föranleda uttagsbeskattning, eftersom all inkomst som aktiebolag m.fl. juridiska personer har hänförs till näringsverksamhet. Några särskilda regler för uttag från fåmansföretag finns inte längre, utan allmänna regler ska tillämpas även i dessa fall.

#### Uttag och lön - tyst kvittning

Detta innebär att företaget uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och det avtalade priset. Om mellanskillnaden beskattas som löneförmån medges företaget avdrag för lönekostnaden (s.k. tyst kvittning) och ska erlägga arbetsgivaravgifter. Blir förvärvaren i stället utdelningsbeskattad medges företaget inget avdrag men ska då inte heller erlägga arbetsgivaravgifter, se vidare avsnitt 16.5.

### 16.2.7 Uttag av tillgång vid ombildning från AB till enskild firma eller handelsbolag

#### Uttag och utdelning

När det gäller en ombildning från aktiebolagsform till enskild firma eller till handelsbolag, som inte ägs av aktiebolag eller ekonomiska föreningar, lämnar aktiebolagets tillgångar den dubbelbeskattade sektorn. Förutsättningar för uttagsbeskattning förelig-

|                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                           | ger i princip i dessa fall. Detta gäller oavsett om verksamheten som bedrivits i aktiebolaget fortsätter i en enskild firma eller handelsbolag eller om tillgångarna övertas av aktieägarna privat.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>Ombildning är uttag</b>                                | Uttagsbeskattning ska dock inte ske om bestämmelserna om undantag härifrån i 23 kap. IL är tillämpliga. Bestämmelserna, som beskrivs närmare i del 3 avsnitt 15, innehåller bl.a. krav på att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>Villkoren i 23 kap. IL måste uppfyllas</b>             | En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstslaget (23 kap. 16 § 1 st. IL). Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller detta samtliga delägare i bolaget.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Näringsfastighet som inte är lager uttagsbeskattas</b> | En näringsfastighet som innehas av en fysisk person betraktas som tillgång i näringsverksamheten, eftersom avkastningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Kapitalvinst vid försäljning av fastigheten beskattas emellertid som intäkt av kapital, om fastigheten inte utgör lager (jfr prop. 1998/99:15 s. 152 f). Det är därför inte möjligt att utan uttagsbeskattning till underpris överlåta en fastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet eller till ett handelsbolag där någon av delägarna är en fysisk person. Av den nämnda bestämmelsen följer också att det samma gäller överlåtelse av aktier m.fl. delägarätter från ett aktiebolag till enskild näringsverksamhet.                                                                                                                           |
| <b>16.2.8 Uttag av tjänst</b>                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>Tjänster i mer än ringa omfattning</b>                 | <p>Det anges numera direkt i lagtexten att uttagsbeskattning kan komma ifråga även vid uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa (22 kap. 4 § IL). När det gäller uttag av tjänst är reglerna i 23 kap. IL inte tillämpliga. Dock gäller att sådan tjänst som utförs i samband med uttag av sådan tillgång, som inte ska uttagsbeskattas på grund av bestämmelserna i 23 kap. IL, inte ska föranleda uttagsbeskattning.</p> <p>Bestämmelserna om uttagsbeskattning av tjänst är i första hand tillämpliga när anställda utfört arbete åt en näringsidkare för dennes privata ändamål, men även andra uttag av tjänster ur näringsverksamheten kan föranleda uttagsbeskattning.</p> <p>I specialmotiveringen till den tidigare lydelsen av bestämmelsen uttalade föredragande statsrådet bl.a. (prop. 1989/90:110 s. 660)</p> |
| <b>- inte tjänster för egen räkning</b>                   | ”Uttag föreligger inte om en näringsidkare för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet använder sitt yrkeskunnande. Som exempel kan nämnas en revisor som upprättar sin egen deklaration, en frisör som rakar och kammar sig själv eller en målare som målar sin bostad. Ut-                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

tag föreligger inte heller i sådana fall då en näringsidkare vederlagsfritt utför eget arbete åt annan. En helt annan sak är att i vissa sådana fall beskattning för ett dolt vederlag, t.ex. en gentjänst, kan aktualiseras. Det kan här nämnas att enligt en särskild föreskrift i punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § ska byggnadsarbete för egen räkning i vissa fall medföra uttagsbeskattning. Detta hänger samman med att den egna arbetsinsatsen inte medför att fastigheten erhåller karaktär av omsättningstillgång (prop. 1980/81:68 s. 163 ff.).---

I fråga om uttag av tjänst har det ansetts motiverat att endast uttag i mer än ringa omfattning ska föranleda beskattning. En näringsidkare som 'privat' utnyttjar t.ex. en maskin som ingår i näringsverksamheten ska alltså inte uttagsbeskattas i alla lägen."

#### **Krediter omfattas**

Med uttag av tjänst förstås således i princip alla former av tjänster, inklusive t.ex. krediter, som en näringsidkare eller juridisk person tar ut ur sin verksamhet och för över till annan näringsverksamhet eller tillhandahåller någon annan utan att marknadsmässigt vederlag härför erhålles, jfr t.ex. SOU 1997 Del I s. 85 och Del II s. 141 samt prop. 1998/99:15 s. 163. Det inte ovanligt fall är ränteförmånliga lån mellan företag i intressegemenskap där koncernbidragsrätt saknas (se t.ex. överklagade domar av KRNS 2000-07-06, mål nr 1165-1996 och 1563-1997 och i registret: KRNS 1999-01-20, mål nr 7390-1996 och dom av KRNS 2002-01-21, mål nr 820- -821-2000).

Reglerna om uttagsbeskattning gäller även vid uttag av tjänst ur en näringsverksamhet för en annan näringsverksamhets räkning, dvs. hos samma skattesubjekt. Det värde som redovisats som intäkt i förstnämnda näringsverksamhet får i ett sådant fall behandlas som en utgift i den andra näringsverksamheten (22 kap. 8 § IL).

### **16.3 Innebörden av uttagsbeskattning**

#### **Marknadsvärdet**

Vid uttagsbeskattning ska skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Med marknadsvärdet förstås 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 (61 kap. 2 § 3 st. IL). Det samma gäller vid värdering av uttag av tjänst.

#### **- sedvanliga personalrabatter**

När uttaget gäller produkter eller varor från den egna verksamheten ska som värde tas upp vad som skulle ha erhållits om mot-

|                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                    | svarande kvantitet i stället sålts. Det pris som en utomstående kund betalar kan dock i allmänhet reduceras med i företaget normala personalrabatter, när det gäller att göra en värdering av värdet av uttag av sådana produkter eller varor.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>- marknadsintroduktion etc.</b> | Det kan emellertid i vissa fall framstå som långsiktigt fördelaktigt för ett företag att på en viss affär ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden. Så kan vara fallet om säljaren vill arbeta upp en affärsrelation till en viss kund eller vid en marknadsintroduktion. I de fall ett lägre pris än marknadspriset är affärsmässigt motiverat saknas anledning till uttagsbeskattning (se vidare prop. 1998/99:15 s. 292). Det torde ankomma på överlåtaren att visa att affärsmässiga överväganden ligger bakom ett underpris. Om marknadsvärdet är svårt att bestämma, eller kan antas ligga inom ett intervall, bör viss försiktighet iakttagas vid prisvärderingen (prop. 1998/99:15 s. 293). |
| <b>- begagnade bilar</b>           | Vid bestämmandet av marknadsvärdet på begagnade bilar kan viss ledning finnas i de prislistor som används inom bilhandeln (jfr RÅ 82 1:45).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Tidpunkt för värderingen</b>    | Tidpunkten för värderingen är enligt praxis uttagstillfället (se t.ex. RÅ 1967 ref. 28).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |

## 16.4 När uttagsbeskattning inte ska ske

I 22 kap. 9 – 12 §§ IL anges att uttagsbeskattning inte ska ske i ett antal särskilt angivna situationer. Därutöver medför lagtekniska lösningar i IL att uttagsbeskattning kan underlåtas även i några andra, ej direkt lagreglerade, situationer.

|                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Uttag av bränsle</b> | Uttag av bränsle från en fastighet i Sverige, som är taxerad som lantbruksenhet, för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på samma fastighet ska inte beskattas (22 kap. 9 § IL).<br><br>Om mangårdsbyggnad (småhus) som ligger på en lantbruksenhet bebos av ägaren, eller honom närstående person, kommer byggnaden med tillhörande tomtmark vid inkomsttaxeringen att brytas ut som privatbostadsfastighet. Används bränsle från lantbruksenheten för uppvärmning av sådan privatbostadsfastighet (privatbostad) ska uttagsbeskattning inte ske. Undantaget gäller endast bränsle för uppvärmning av privatbostad som rent geografiskt ligger inom den brukningsenhet som utgör lantbruksenhet. |
| <b>Lex ASEA</b>         | Utdelning av näringsbetingade aktier eller kapitalplacersaktier (men däremot inte lageraktier), som sker med stöd av bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL (lex ASEA, se del 3 avsnitt 19) föranleder inte uttagsbeskattning under förutsättning att marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Detta gäller även om det                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

|                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                      | <p>utdelande företaget är ett sådant utländskt bolag som ska jämföras med svenska företag enligt 42 kap. 16 a § IL (jfr prop. 2000/01:22 s 108). Om marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet sker en ”negativ” uttagsbeskattning, dvs. avdrag medges för förlust om den är verklig (skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet på de utdelade andelarna), se 23 kap. 10 § IL (22 kap. 10 § IL). Om marknadsvärdet är lika med omkostnadsbeloppet uppkommer varken vinst eller förlust.</p> |
| <b>Ek. förenings utskiftning av aktier</b>           | <p>Utskiftning från svensk ekonomisk förening i form av aktier i ett svenskt aktiebolag, och som sker med stöd av reglerna i 42 kap. 20 § IL, föranleder inte uttagsbeskattning om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Detta förutsätter dock att det inte är fråga om lagerandelar. Bestämmelsen aktualiseras vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag (22 kap. 10 § IL).</p>                                                                                                      |
| <b>Publikt företags överlåtelse av egna aktier</b>   | <p>Enligt 48 kap. 6 a § IL ska kapitalvinst inte tas upp då ett publikt aktiebolag, vars aktier är noterade på börs, avyttrar egna aktier. Med hänvisning härtill blir bestämmelserna om uttagsbeskattning inte heller tillämpliga (jfr prop. 1999/2000:38 s 43).</p>                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>Överlåtelse av näringsbetingade andelar</b>       | <p>Om en näringsbetingad andel avyttras till underpris 2003-07-01 eller senare ska, i de fall kapitalvinsten blir skattefri enligt 25 a kap. IL, uttagsbeskattning inte ske (prop. 2002/03:96 s. 148 och 303-304). Se även del 3 avsnitt 22.</p>                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Fusion</b>                                        | <p>Är bestämmelserna i 37 kap. IL om beskattning vid fusioner och fissioner tillämpliga ska vid fusion etc. endast reglerna i nämnda kapitel tillämpas (jfr 23 kap. 2 § 1p IL).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Underprisöverlåtelser</b>                         | <p>Är bestämmelserna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser tillämpliga på överlåtelsen (gäller bara tillgångar inte tjänster) ska inte uttagsbeskattning ske.</p> <p>Om uttag av en tjänst har samband med uttag av en tillgång, ska uttaget av tjänsten inte beskattas om uttaget av tillgången på grund av bestämmelserna i 23 kap. 9 § IL inte ska uttagsbeskattas (22 kap. 12 § IL).</p>                                                                                                                 |
| <b>Övergångsbestämmelser för förvaltningsföretag</b> | <p>De särregler som tidigare gällt för aktieförvaltande företag har slopats och i allt väsentligt gäller fr.o.m. 2003-07-01 (SFS 2003:224) samma regler som för företag med annan verksamhet. Till utgången av år 2004 får andelar hos förvaltningsföretag avyttras till en ägare som är en fysisk person till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning (övergångsbestämmelserna p 5) – närmare redogörelse för bestämmelserna finns i del 3, avsnitt 22..</p>                                            |
| <b>Övergångsbestämmelser för fåmansföretag</b>       | <p>I samma lagstiftning (SFS 2003:224) har en övergångsbestämmelse p 6 införts, vilken innebär att ett fåmansföretag under tiden 2003-07-01 – 2004-12-31 utan uttagsbeskattning kan avyttra till</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

skattemässigt värde en fastighet till en ägare som är fysisk person. Förutsättningen är att fastigheten till huvudsaklig del använts som bostad av delägaren någon gång under en treårsperiod, Se vidare del 3, avsnitt 22.

## 16.5 Exempel på uttagsbeskattning

Av 61 kap. 2 § 3 st. IL framgår att ett uttag ur näringsverksamheten av en tillgång ska behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Detta gäller, med undantag för vad som anges i 53 kap. IL (där en likartad beskattning sker), endast om vederlag eller vinst vid avyttring hade utgjort intäkt av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa. Som skattepliktig inkomst räknas inte vad som utgör utgående skatt enligt mervärdesskattelagen, ML.

I ekonomiskt hänseende kan reglerna om uttagsbeskattning i huvudsak sammanfattas med stöd av följande exempel. En tillgång köps för 300, exklusive moms om 75, och tillförs näringsverksamheten. Tillgången tas sedan ut ur denna vid en tidpunkt då marknadsvärdet i försäljningsledet uppgår då till 500 inklusive moms (100).

### Enskild näringsverksamhet

Under förutsättning att tillgången kan hänföras till näringsverksamhet (lagertillgång, inventarie etc.) blir resultatet följande.

I näringsverksamheten bokförs 300 som lageranskaffning eller som underlag för värdeminskningssavdrag. Vid uttaget tas som intäkt av näringsverksamhet upp marknadsvärdet 500 exklusive den moms som utgår enligt ML. Utagsbeskattningsreglerna vad gäller moms avser i princip att återföra det belopp till beskattning som avdrag tidigare medgivits för, se vidare Handledning för mervärdesskatt. I förevarande exempel blir återlagd moms 75. Nettobeskattning blir således  $(500 - 75 =) 425 - 300 =) 125$ , i vart fall sett över tiden. (Förskjutning i tiden kan bero på avskrivningsreglerna och när tillgången anskaffades). Beloppet kommer också att påverka underlaget för egenavgifter eller särskild löneskatt. Sett över den tid transaktionerna sträcker sig medges avdrag för ingående moms med 75 och utgående moms uttagsbeskattas med samma belopp 75, dvs. inte med det momsbelopp (100) som hade utgått om varan sålts till marknadsvärdet 500 inklusive moms.

Om tillgången ska anses anskaffad för ägarens eller annans privata bruk, dvs. den är inte anskaffad för näringsverksamheten, ska avdrag vägras för dels inköpskostnaden 300 (16 kap. 1 § 1 st. IL) och dels för ingående moms om 75 (8 kap. 3 § 1 st. ML). Något belopp att uttagsbeskatta finns då inte, vare sig inkomst-

skattemässigt eller för moms.

När det gäller förvärv som är avsett att nyttjas såväl i näringsverksamheten som privat, föreligger avdragsrätt för ingående moms för hela förvärvet, dvs. även för den andel som är avsett att nyttjas privat. Det privata nyttjandet uttagsbeskattas på sedvanligt vis. I det fall avdrag inte yrkas för den del av den ingående momsen som motsvarar det privata användandet av tillgången blir uttagsbeskattning dock inte aktuell. Beträffande personbilar gäller särskilda regler, se Handledningen för mervärdesskatt.

#### **Aktiebolag/ ekonomisk förening**

##### **a) Tillgången tas ut och tillhandahålls anställd**

Den anställda beskattas för löneförmån med 500 (från eventuella sedvanliga kundrabatter bortses). Företaget bokför inköpskostnaden 300 (se ovan under enskild näringsverksamhet) och uttagsbeskattas för värdet av uttaget exklusive den moms som ska återföras (jfr 15 kap. 6 § IL) eller 425. Nettobeskattning sett över tiden blir i princip 125 (se ovan under enskild näringsverksamhet). Emellertid sker s.k. tyst kvittning på så vis att det belopp som ska uttagsbeskattas vid inkomst-beskattningen "kvittas" mot del av lönekostnad på samma belopp. Företaget ska påföras arbetsgivaravgifter på ett underlag av 500. Det kan förekomma att uttaget inte redovisats utan att förhållandet framkommer först i samband med skatteverkets granskning. I normalfallet ska justering ske det beskattningsår som kostnaden enligt god redovisningssed skulle tagits upp, se RSV skrivelse 2002-12-10 (dnr 10086-02/100). Företaget har medgetts avdrag för ingående moms med 75 och uttagsbeskattas för utgående moms med samma belopp (se ovan angående enskild näringsverksamhet). Även detta belopp medges företaget vid inkomst-taxeringen avdrag för som lönekostnad. Avdrag för löneskostnad blir således  $(425 + 75 =) 500$ , dvs. samma belopp som utgör underlag för arbetsgivaravgifter.

##### **b) Tillgången tas ut av i företaget arbetande delägare**

Uttaget ses antingen som löneuttag eller som utdelning i form av sakegendom. I det förra fallet blir skattekonsekvenserna för företaget och för delägaren desamma som i exempel a). I det senare fallet beskattas delägaren för utdelning om 500 och företaget medges avdrag för inköpskostnaden 300 och uttagsbeskattas med 425, dvs. nettobeskattning av bolaget sett över tiden blir även här 125. Bolaget har medgetts avdrag för ingående moms, 75, och utgående moms att återlägga blir även här 75.

Huruvida beloppet ska anses utgöra lön eller utdelning får avgöras i det enskilda fallet. I utdelningsfallet blir det aktuellt att prö-

va om reglerna i 57 kap. IL är tillämpliga på delägaren.

c) Tillgången förvärvas av en delägare som inte är verksam i företaget

Delägaren utdelningsbeskattas med 500 och företaget medges avdrag för inköpskostnaden 300 och uttagsbeskattas med 425, dvs. nettobeskattning blir 125.

Avdrag har medgetts för ingående moms, 75, och utgående moms att beskatta blir 75. Reglerna i 57 kap. IL kan, beroende på omständigheterna, vara tillämpliga på delägarens utdelningsinkomst.

## Handelsbolag

Om en delägare som är fysisk person tar ut tillgång ur handelsbolagets näringsverksamhet och det rör sig om sådan tillgång som vid försäljning beskattas i näringsverksamhet, så ska tillgångens marknadsvärde (exklusive moms) uttagsbeskattas, dvs. i exemplet ovan 425, i inkomstslaget näringsverksamhet. Anskaffningskostnaden dras av i bolaget enligt vanliga regler för det slag av tillgång det rör sig om, se vad som sagts ovan angående enskild näringsverksamhet och aktiebolag. Beträffande moms gäller detsamma som för enskild näringsidkare. Arbetsgivaravgifter kommer dock inte i fråga, däremot kommer beloppet att, på samma sätt som för enskild näringsidkare, ingå i underlaget för egenavgifter eller särskild löneskatt. Om det är den delägare som tar ut tillgången som ska beskattas för hela beloppet eller om detta ska fördelas på samtliga delägare beror på omständigheterna i det enskilda fallet.

Uttag av fastigheter, för vilken en vinst eller förlust vid avyttring ska redovisas i inkomstslaget kapital, medför uttagsbeskattning i de fall fastigheten överläts till en delägare som är fysisk person och blir eller kan antas komma att bli privatbostad i och med överlåtelsen (45 kap. 30 § IL). Beträffande bostadsrätt finns motsvarande bestämmelse i 46 kap. 15 § IL.

För tillgångar som inte ingår i handelsbolagets näringsverksamhet gäller att uttagsbeskattning inte sker och att avdrag inte heller medges för anskaffningskostnaden och inte heller för ingående moms.

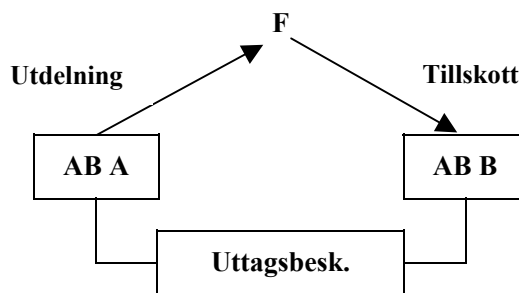
När handelsbolag ägs av juridiska personer gäller att överflyttning av tillgångar från eller till handelsbolaget ofta inte innebär att tillgångar flyttas från en näringsverksamhet till en annan. Utagsbeskattning kan emellertid numera alltid komma i fråga.

Oavsett om uttagsbeskattning av delägaren ska ske eller ej, så ska anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget justeras med uttaget, 50 kap. 5 § 2 st. IL. Se vidare del 1 avsnitt 34.6.

## 16.6 Beskattning av ägare till aktiebolag och ekonomisk förening vid överlåtelser som föranleder uttagsbeskattning

I samband med att man 1999 införde särskilda regler om att uttagsbeskattning inte skulle ske vid underprisöverlåtelser, om vissa särskilt angivna förutsättningar var uppfyllda, uttalades att i de fall uttagsbeskattning av juridisk person ska ske vid en överlåtelse av tillgång till underpris följer beskattningskonsekvenserna allmänna principer. Flera remissinstanser ansåg att frågan borde lagregleras i samband med införandet av bestämmelserna. Denna uppfattning delades emellertid inte av regeringen, som framhöll att en *indirekt* lagreglering förelåg. I förarbetena angavs att det av dåvarande bestämmelser i 14 och 15 §§ underprislagen (mot-svaras med vissa justeringar numera av 23 kap. 11 och 12 §§ IL) motsatsvis kunde utläsas, att i fall där uttagsbeskattning sker ska beskattning ske för utdelning och omkostnadsbeloppet ökas (prop. 1998/99:15 s. 172).

*Exempel*



Om AB A överlåter tillgång mot ett vederlag understigande marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat till AB B och bestämmelserna i 23 kap. IL inte är tillämpliga, ska AB A uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och erhållet vederlag. F ska i allmänhet enligt ovan nämnda resonemang utdelningsbeskattas (eventuellt med tillämpning av bestämmelserna i 43 kap. och 57 kap. IL) för samma belopp. Vidare ska F:s omkostnadsbelopp för aktierna i B ökas med samma belopp som F har utdelningsbeskattats med. Enligt den praxis som utvecklades före införandet av reglerna om underprisöverlåtelser (t.ex. RÅ 1992 ref. 56) kunde utdelningsbeskattning underlåtas om förfarandet inte medförde någon otillbörlig skatteförmån (jfr också lagakraftvunna beslut av SRN

1999-06-23 och 2001-04-06).

Regeringsrätten har i en dom 2004-01-29 (fhh) fastslagit att införandet av UPL (motsvarande nuvarande regler i 23 kap. IL) har ändrat rättsläget i avsevärd mån beträffande beskattning av omstruktureringar och andra överlåtelser till underpris. RR anger att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsrättsligt motiverad från ett aktiebolag till ett annat ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning när det inte är fråga om en underprisöverlåtelse. Som en följd av allmänna principer kommer omkostnadsbeloppet (i AB B ovan) att ökas i motsvarande mån.

Om AB A i exemplet är ett börsnoterat företag, eller i övrigt har ett spritt ägande, medför den i förarbetena diskuterade modellen emellertid praktiska problem och torde inte kunna upprätthållas. Det torde i praktiken inte gå att höja anskaffningsvärdet på andelarna i AB B.