

15 Underprisöverlåtelse

prop. 1998/99:15 s. 117-163, 270-275 och 295
1998/99: SkU5 s. 8-10
prop. 1998/99:113 s. 22-25, 1998/99:SkU23 s. 3
prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 301-306, 1999/2000:SkU2 s. 9
1999/2000:SkU5 s. 11-12
prop. 1999/2000:38 s. 2 och 38-40, 1999/2000:SkU12 s. 7-8
prop. 1999/2000:82 s. 151, 1999/2000:SkU21
prop. 2000/01:22 s. 103, 2000/01:SkU9
prop. 2001/02:46 s. 51-57 och 73-74, SkU13 s. 12-13
prop. 2002/03:96 s. 148-150 och 166, 2002/03:SkU14
SOU 1998:1 s. 133-181 och 293-297

15.1 Allmänt

Enligt tidigare regler skulle uttag av tillgång eller tjänst ur en "förvärvskälla" (benämns numera "näringsverksamhet") i inkomstslaget näringsverksamhet, eller överlåtelser till pris under marknadsvärdet från denna, som huvudregel föranleda uttagsbeskattning (22 § anv.p. 1, 4 och 5 st. KL, numera 22 kap. IL).

Enligt samma regler skulle dock uttagsbeskattning underlåtas om det förelåg särskilda skäl mot uttagsbeskattning. Vad gäller tjänster skulle uttagsbeskattning inte ske om värdet var ringa.

Det bildades en mer eller mindre klar praxis rörande vad som var särskilda skäl i samband med omstruktureringar, men det förelåg ändå en betydande osäkerhet om vad som skulle gälla i enskilda fall. I syfte att öka förutsebarheten för när uttagsbeskattning ska ske, respektive underlåtas, vid omstruktureringar, infördes särskilda bestämmelser för när uttagsbeskattning kan underlåtas genom lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris ("underprislagen"), UPL. Dessa regler har med vissa smärre justeringar förts över till 23 kap. IL. Bestämmelserna innebär i praktiken att utrymmet för att göra omstruktureringar utan uttagsbeskattning har ökat.

15.2 Överväganden som ligger bakom bestämmelserna

Tidigare praxis

Tidigare praxis för när uttagsbeskattning kunde underlåtas vid omstruktureringar byggde på att;

- det skulle föreligga ett starkt ägarsamband mellan överlåtare och förvärvare,
- överlåtelserna skulle vara ett led i en av organisatoriska skäl be-
tingad ändring av företagsstrukturen,
- överlåtelserna fick inte, direkt eller indirekt, medföra någon
otillbörlig skatteförmån,
- skattemässiga omsättningstillgångar fick inte till följd av
överlåtelserna skifta karaktär till skattemässiga anläggningstill-
gångar, och
- tillgångar fick inte föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn
till den enkelbeskattade.

Otillbörlig skatte- förmån

Även fortsättningsvis är huvudregeln att uttagsbeskattning ska ske vid överlåtelser under marknadsvärdet, om inte priset är af-
färsmässigt. I 23 kap. IL specificeras under vilka förutsättningar
denna huvudregel kan frångås och uttagsbeskattning underlåtas.
Bestämmelserna har konstruerats utifrån tanken att sådana över-
låtelser inte får medföra någon otillbörlig skatteförmån, medan de
övriga ovan angivna kraven inte har ansetts nödvändiga att upp-
rätthålla.

En redogörelse för tidigare praxis rörande uttagsbeskattning samt
för de överväganden som ligger bakom konstruktionen av regler-
na om underprisöverlåtelser finns i prop. 1998/99:15 s. 117-163.

Ingen särskild skatteflyktsregel

Någon specifik skatteflyktsregel för att fånga upp inte förutsedda
otillbörliga skatteförmåner har inte införts. Företagsskatteutred-
ningen (SOU 1998:1) angav att det självfallet inte kan uteslutas
att den praktiska tillämpningen kommer att ge oförutsedda exem-
pel på förfaranden som medför inte önskade skatteförmåner. En-
ligt utredningens uppfattning skulle en taxering som innefattar att
uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som täcks av reg-
lerna om underprisöverlåtelser inte anses strida mot lagstiftning-
ens syfte. Utredningen ansåg därför att lagen (1995:575) mot
skatteflykt inte skulle vara tillämplig på sådana förfaranden.

Med anledning av kritik mot nämnda ståndpunkt vid remissbe-
handlingen, uttryckte regeringen förståelse för farhågor om att
metoden öppnar för kringgåendekonstruktioner på ett sätt som en
mer allmän regel inte gör. Regeringen avvisade dock tanken på

att införa en särskild skatteflyktsregel i UPL. Följande sägs i prop. 1998/99:15 s.147.

”En allmän bestämmelse innebärande att uttagsbeskattning ska ske om överlåtelsen skett i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån innebär dock att osäkerheten om behandlingen av en underprisöverlåtelse består. Regeringen delar därför utredningens uppfattning att en sådan bestämmelse inte bör införas. Däremot har utredningen enligt regeringens mening uttalat sig väl kategoriskt i frågan om tillämpligheten av den allmänna skatteflyktslagen. En taxering, som innefattar att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som faller inom ramen för denna diskussion, kan visserligen inte normalt strida mot lagstiftningens syfte. Det kan dock inte uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att lagen är tillämplig”.

Skatteflyktslagen

I samband med utskottsbehandlingen hemställdes i en motion om ett klargörande av att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas på förfaranden som omfattas av reglerna om underprisöverlåtelse. Skatteutskottet konstaterade att det enligt propositionen (jfr prop. 1998/99:15 s. 147) redan får anses ha gjorts klart att skatteflyktslagen även i fortsättningen ska kunna tillämpas på underprisöverlåtelse (SkU 1998/99:5 s. 9). Hittills meddelade – icke överklagade – förhandsbesked visar att utrymmet för tillämpning av skatteflyktslagen är begränsat.

15.3 Tillämpningsområdet

23 kap. IL reglerar ett antal situationer i vilka överlåtelse av en tillgång i näringsverksamhet utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet kan göras utan uttagsbeskattning (jfr 22 kap. 11 § IL). Lagen omfattar däremot, med ett undantag, inte överlåtelse av tjänster. Av 23 kap. 2 § IL framgår att bestämmelserna om underprisöverlåtelse inte heller gäller

- när bestämmelserna om kvalificerade fusioner ska tillämpas på överlåtelsen,
- om överlåtelsen avser utdelning av lagerandelar med stöd av lex. ASEA
- om marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde, eller
- då kapitalvinsten är skattefri enligt de införda bestämmelserna i 25 a kap. per 2003-07-01 (även om skalbolagsreglerna blir tillämpliga i dylikt fall) – se även avsnitt 22.

Som en illustration till när och hur reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL tillämpas, respektive inte tillämpas, redovisas nedan fyra exempel med följande förutsättningar. Exempelen bygger på att A överlåter tillgångar till B.

Exempel	Marknadsvärde	Skattemässigt värde	Försäljningspris
1	200	100	100
2	200	100	150
3	200	100	50
4	100	200	50

Exempel 1

Under förutsättning att villkoren i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning är uppfyllda, och vederlaget överensstämmer med eller understiger tillgångens skattemässiga värde, ska överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats för det skattemässiga värdet. Förvärvaren anses i sådana fall ha anskaffat tillgången för samma belopp (23 kap. 10 § IL). I exemplet uttagsbeskattas A inte. Någon vinst eller förlust uppkommer inte heller hos A (100-100). B:s anskaffningsvärde blir 100 (= skattemässigt värde hos A).

Exempel 2

Under förutsättning att bestämmelserna i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning är tillämpliga och vederlaget överstiger det skattemässiga värdet, men understiger det marknadsmässiga värdet, blir skillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet beskattat. Anskaffningsvärdet för förvärvaren kommer att överensstämma med vederlaget. A beskattas således för den del av vederlaget som överstiger det skattemässiga värdet (150-100=) 50 men uttagsbeskattas inte och B:s anskaffningskostnad blir 150 (=vederlaget).

Exempel 3

Förutsättningarna i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning antas vara uppfyllda. I fall då vederlag utgått med ett belopp som är lägre än tillgångens skattemässiga värde, ska överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådana fall förvärvad för samma belopp (23 kap. 10 § IL). A uttagsbeskattas upp till det skattemässiga värdet, dvs. med 50 (100-50). Eftersom avyttringen medfört en förlust på (100-50=) 50 kvittas denna

mot det beskattade beloppet, varvid någon reell beskattning inte sker hos A. Tillgången anses anskaffad av B för 100 (= A:s skattemässiga värde) trots att B endast erlagt 50.

Exempel 4

I fall då marknadsvärdet av den överlåtna tillgången överensstämmer med eller understiger det skattemässiga värdet, ska reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL inte tillämpas (23 kap. 2 § 3 IL) oavsett om övriga villkor i detta kapitel för att underlåta uttagsbeskattning föreligger.

23 kap. IL är således inte tillämplig. A ska uttagsbeskattas p.g.a. att försäljningspriset understiger marknadsvärdet. Detta innebär att beskattning sker som om tillgången avyttrats till ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Utagsbeskattning sker med $(100-50=)$ 50. Skillnadsbeloppet mellan redovisad förlust $(200-50=)$ 150 och det uttagsbeskattade beloppet 50, dvs. 100, utgör A:s förlust på transaktionen. Huruvida denna förlust är direkt avdragsgill får bedömas enligt vanliga regler.

Om reglerna om underprisöverlåtelse hade varit tillämpliga i detta fall, hade överlåtaren beskattats med ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet (23 kap. 10 § IL). A skulle i så fall ha beskattats för en intäkt om 200, varvid den verkliga förlust A fått vidkännas i praktiken inte skulle blivit avdragsgill.

Genom att uttagsbeskattningsreglerna ska tillämpas, blir A beskattad för en intäkt motsvarande marknadsvärdet, dvs. 100. Den värdenedgång som skett i A:s hand realiserar då även skattemässigt.

Det saknas uttrycklig lagreglering om vad B:s anskaffningskostnad blir när uttagsbeskattning av A ägt rum. Enligt SKV:s uppfattning bör B:s anskaffningskostnad vara 50, dvs. överensstämma med vederlaget (jfr prop. 1998/99:15 s. 167 f och s. 405 f.) Se vidare del 2 avsnitt 16.7.

**Förtäckt lön
- ingen underpris-
överlåtelse**

I vissa situationer kan en överlåtelse av en tillgång eller en verksamhetsgren, som till synes sker för ett belopp understigande marknadsvärdet, från ett företag till en fysisk person, eller till dennes företag eller till någon denne närstående etc., delvis avse ersättning för utfört arbete, utgöra ett avgångsvederlag eller liknande. I ett sådant fall har det inte ägt rum vad som avses i 23 kap. IL med en underprisöverlåtelse, utan den anställda eller

uppdragstagaren får anses ha lämnat ett sidoverlag (jfr prop. 1998/99:15 s. 128 f). Sidoverlaget består i ett sådant fall av dennes arbetsinsats eller liknande. Reglerna i 23 kap. IL är då per definition inte tillämpliga.

En underprisöverlåtelse är, som framgår ovan, en avyttring av en tillgång eller verksamhetsgren etc. för ett vederlag som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt betingat, *samtidigt* som villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda. När man tar ställning till om förfarandet är en sådan underprisöverlåtelse som omfattas av dessa regler eller det i stället är fråga om en överlåtelse där det finns ett inslag av ersättning för utfört arbete eller liknande, måste bedömningen grundas på omständigheterna i det enskilda fallet.

Om man därvid kommer fram till att ett sidoverlag i form av arbetsinsats eller liknande har lämnats och det sammanlagda värdet av detta och övrigt vederlag motsvarar marknadsvärdet, är reglerna om underprisöverlåtelse, enligt SKV:s uppfattning, således inte tillämpliga.

Av allmänna principer får anses följa att förvärvaren i ett sådant fall ska förmånsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och eventuellt erlagd ersättning för tillgången. Förvärvaren kan också vara t.ex. en närstående till den som är anställd hos överlåtaren och som anses ha lämnat sidoverlag i form av arbetsinsats. Förmånsbeskattning sker då av den anställda och inte av förvärvaren (jfr t.ex. RÅ 1989 ref. 57).

Om det är ett företag som förvärvar tillgången i fråga kan tjänstebeskattning för direkta eller indirekta andelsägare i det förvärvande företaget endast komma i fråga om denne är eller har varit verksam i det överlåtande företaget eller hos någon i intressegemenskap med överlåtaren (jfr prop. 2001/02:46 s. 55).

Detta innebär vidare att överlåtaren uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och erhållet vederlag och därvid samtidigt erhåller avdrag såsom för lön samt påförs avgifter på det uttagsbeskattade beloppet, se vidare del 2 avsnitt 16.

Tjänstebeskattning vid underprisöverlåtelse

Om det däremot är en överlåtelse som uppfyller kraven för att omfattas av reglerna om underprisöverlåtelse, ska förfarandet inte utlösa beskattning för inkomst av tjänst hos förvärvaren eller andelsägare som, direkt eller indirekt, har ett kvalificerat innehav i det förvärvande företaget (23 kap. 11 § 1 st. IL), såvida inte förvärvaren är en fysisk person och vederlaget understiger det skattemässiga värdet. I sistnämnda fall sker beskattning under inkomst av tjänst för skillnadsbeloppet mellan det skattemässiga värdet och vederlaget (23 kap. 11 § 2 st. IL).

I vissa situationer kan det förekomma att anställda, eller närstående till sådana, bereds tillfälle att, genom företag de äger andelar i, förvärva tillgångar till underpris utan att det för den skull kan göras sannolikt att prissättningen är avhängig av att den anställda lämnar ett dolt sidovederlag i form av t.ex. arbetsinsats. Trots att det är en allmän princip att värdeöverföring från en arbetsgivare till - direkt eller indirekt - en anställd ska förmånsbeskattas, kan det tänkas finnas situationer där den anställda inte kan förmånsbeskattas för värdet av underpriset med stöd av allmänna grunder.

Såsom bestämmelsen utformades i samband med att reglerna överfördes till IL kom den att innebära ett uttryckligt hinder mot bl.a. sådan tjänstebeskattning som beskrivs ovan. Därför fann lagstiftaren det nödvändigt att formulera om bestämmelsen (se vidare prop. 2000/01:46 s. 52-53 och SkU13 s. 12-13). Det är dock något svårt att ur förarbetena bilda sig en klar uppfattning om hur lagstiftaren sett på problematiken med förtäckt lön och innebörden av en underprisöverlåtelse. Regeln omfattar överlåtelser som skett fr.o.m. den 2 februari 2001.

I ett sådant fall (jfr exempel i prop. 2001/02:46 s. 54) kan det alltså enligt förarbetena bli aktuellt att tjänstebeskatta den anställda för värdet av att indirekt ha förvärvat en tillgång till ett vederlag understigande marknadsvärdet, utan att man för den skull kan påvisa att det är en förtäckt lön. D.v.s. det är alltså en underprisöverlåtelse. Genom det inte marknadsmässiga priset berikas den anställda på så sätt att hans, eller någon honom närstående, andelar i det förvärvande företaget ökar i värde. Om andelsinnehavet i det förvärvande företaget inte är kvalificerat, kommer en realisering av värdeöverföringen att beskattas endast i inkomstslaget kapital.

Enligt förarbetena (prop. 2001/2002:46 s. 54) ska alltså i ett sådant fall en tjänstebeskattning av den anställda ske. Äger den anställda, eller någon denne närstående som indirekt berikats av transaktionen, direkt eller indirekt, kvalificerade andelar i det förvärvande företaget, ska sådan beskattning dock inte ske, enligt 23 kap. 11 § 1 st. IL.

Är det fråga om en *förtäckt lön* är det inte en underprisöverlåtelse och reglerna i 23 kap. IL är inte tillämpliga. Beskattning för lön kan då se med stöd av allmänna grunder, (jfr 11 kap. 1 § IL).

Sammanfattning

Beskattning för inkomst av tjänst vid en sådan *underprisöverlåtelse* som avses i 23 kap. IL, dvs. när det inte är fråga om en förtäckt lön, kan således ske endast i två typsituationer och under nedan angivna förutsättningar.

1. Förvärvaren är en fysisk person som är eller har varit anställd eller uppdragstagare hos det överlåtande företaget, eller någon närstående till sådan person, och vederlaget understiger det *skattemässiga värdet*, utan att det samtidigt föreligger ett dolt sidoverlag.
2. Förvärvaren är ett företag, och direkt eller indirekt ägare av detta företag tillika är, eller har varit, anställd eller uppdragstagare hos överlåtande företag och vederlaget understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, samtidigt som det är sannolikt att det inte föreligger ett dolt sidoverlag. Det direkta eller indirekta innehavet i det förvärvande företaget får emellertid inte vara kvalificerat om tjänstebeskattnings ska kunna ske i ett sådant fall.

Tjänstebeskattnings belopp ökar omkostnadsbelopp

I 48 kap. 17 a § IL anges att om det vid en *underprisöverlåtelse* sker en tjänstebeskattnings av direkt eller indirekt andelsägare i det *förvärvande* företaget - se punkt 2 ovan - ska det belopp som denne beskattats för räknas in i omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget eller i företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget (prop. 2001/02:46 s. 51 och 55-56). Denna bestämmelse omfattar andelsavyttringar fr.o.m. den 2 februari 2001.

15.4 Vissa definitioner som används i 23 kap. IL

I 23 kap. 3-6 §§ IL anges vissa definitioner på vilka lagtexten bygger. De visar samtidigt vilka företagsformer som kan omfattas av reglerna om underprisöverlåtelse.

Underpris

Med *underprisöverlåtelse* enligt 23 kap. IL avses att man överlåtitt en tillgång som ingår i näringsverksamheten till ett pris som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat samtidigt som villkoren enligt 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda. Är det fråga om en sådan överlåtelse som faller in under definitionen av en underprisöverlåtelse i enlighet med bestämmelserna i 23 kap. IL ska alltså ingen uttagsbeskattnings ske.

Överlåtelse

Med uttrycket *överlåtelse* avses såväl onerösa som benefika överlåtelse, t.ex. gåva och bodelning av annan anledning än makes död, men däremot inte äganderättsövergång genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente (jfr prop. 1998/99:15 s. 151 och 270 samt SRN 1999-11-22). Även utdelning och tillskott hänförs till överlåtelse.

Fysisk person

Med *fysisk person* avses fysisk person (oavsett om denne är svensk eller utländsk) samt svenskt dödsbo (2 kap. 3 § jfr med 4 kap. IL).

Företag	Med <i>företag</i> avses (23 kap. 4 § IL) 1. svenskt aktiebolag 2. svensk ekonomisk förening 3. svensk sparbank 4. utländskt bolag enligt 6 kap. 8-10 §§, 4 kap. 3 § IL. 5. svensk stiftelse 6. svensk ideell förening 7. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag
Utländskt bolag	För att en utländsk juridisk person som är hemmahörande i någon av de uppräknade avtalsstaterna i 6 kap. 10 § IL ska anses som utländskt bolag krävs att personen är skattskyldig till inkomstskatt i avtalslandet, vilket innebär att delägarbeskattade handelsbolag inte omfattas av definitionen av utländskt bolag. Reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL är inte tillämpliga vid överlåtelse till eller från ett utländskt skadeförsäkringsföretag (23 kap. 4 § 2 st. IL).
Investmentföretag m.m.	Investmentföretag räknas vid tillämpningen av reglerna om underprisöverlåtelse inte som företag (23 kap. 4 § 2 st. IL). Anledningen är att sådana företags skattefrihet för kapitalvinster på andelar skulle kunna medföra en inte avsedd skatteförmån om andelar överförs till underpris till ett investmentföretag från t.ex. ett dotterföretag utan att uttagsbeskattning sker. Inte heller omfattas häradsallmänningar (s.k. besparingsskog) och samfällighetsföreningar av reglerna om underprisöverlåtelse.
Privatbostadsföretag (=Äkta bostadsföretag)	För bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, s.k. äkta bostadsföretag, beräknas den skattepliktiga inkomsten schablonmässigt enligt 39 kap. 25-27 §§ IL. Av denna anledning har inte heller sådana företag tagits med bland de företagsformer på vilka reglerna om underprisöverlåtelse är tillämpliga (23 kap. 4 § 2 st. IL). Det saknas i IL bestämmelser som tar sikte på vilken tidpunkt som ska ligga till grund för bedömningen om fråga är om ett äkta bostadsföretag eller inte. Enligt Regeringsrättens dom 2003-10-02, mål nr 3944-2002, ska bedömningen göras vid tidpunkten för underprisöverlåtelsen.
Kooperativ ek. för.	Trots att kooperativa ekonomiska föreningar i praktiken endast är enkelbeskattade, behandlas de på samma sätt som aktiebolag i reglerna om underprisöverlåtelse. Det har bedömts att det knappast föreligger någon risk för otillbörliga skatteförmåner för dem och att det därför saknas skäl för särbehandling av dem (prop. 1998/99:15 s. 157).

Stiftelser och ideella föreningar	Såväl önskemålet om en enhetlig skattelagstiftning som neutralitetsskäl ligger till grund för att reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL i viss uträkning är tillämpliga även på stiftelser och ideella föreningar (se prop. 1998/99:15 s. 157f).
Handelsbolag	Med <i>handelsbolag</i> avses svenskt handelsbolag som har endast fysiska personer, eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar, som delägare (23 kap. 5 § IL). Handelsbolag som ägs av andra handelsbolag omfattas således inte av lagen.
Andel	Med <i>andel</i> avses aktie eller annan andel i svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 8-10 §§ IL (23 kap. 6 § IL).
Tillgång	En tillgång ska anses ingå i näringsverksamhet om ersättning eller kapitalvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet (13 kap. IL).
Skattemässigt värde	Begreppet <i>skattemässigt värde</i> definieras i 2 kap. 31-33 §§ IL. Innebörden av definitionen är bl.a. att en avyttring för ett vederlag som motsvarar detta värde inte påverkar överlåtarens skattemässiga resultat. För lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, utgörs det skattemässiga värdet av det utgående skattemässiga värdet föregående beskattningsår. För tillgångar som anskaffats under det aktuella beskattningsåret överensstämmer det skattemässiga värdet med anskaffningsvärdet. Vid värdering av en lagerfastighet ska reducering ske med värdeminskningssavdrag som medgetts vid beskattningen, även om sådant avdrag inte gjorts i räkenskaperna (2 kap. 31 § IL). För sådana tillgångar för vilka vinst eller förlust vid en avyttring beräknas enligt kapitalvinstreglerna (45, 46, 48, 50-52 kap. IL) utgörs det skattemässiga värdet av omkostnadsbeloppet (2 kap. 32 § IL). Nämda belopp för fastigheter beräknas med reducering för medgivna värdeminskningssavdrag och avdrag för värdehöjande reparationer. För andel i handelsbolag med negativt justerat ingångsvärde, ska vederlaget ökas med ett belopp som motsvarar det negativa värdet beräknat enligt 50 kap. 3 § IL (dvs. omkostnadsbelopp = 0), även om avyttringen skett till underpris och uttagsbeskattning underlåtes (prop. 1998/99:15 s. 271).

Exempel

AB A överlåter en andel i HB Z till AB B utan vederlag. AB A:s justerade ingångsvärde uppgår till - 200. Underprisreglerna i 23 kap. IL antas vara tillämpliga. Omkostnadsbeloppet blir 0. AB A blir beskattad för beloppet 200, motsvarande det negativa värdet. Utagsbeskattning under-

låtes. För AB B är andelens anskaffningsvärde 0.

För inventarier samt aktiverade forsknings- och utvecklingskostnader, patent och liknande tillgångar utgörs det skattemässiga värdet av anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag (2 kap. 33 § IL).

Har delar av ett inventariebestånd överlåtits kan det vara svårt att klarlägga det skattemässiga värdet på enskilda tillgångar. Enligt 23 kap. 8 § IL ska i sådana fall som skattemässigt värde anses en skälig del av hela värdet. Vid tillämpning av nämnda skälighetsregel kan interna avskrivningsplaner komma till användning (prop. 1998/99:15 s. 272).

15.5 Tillgångar som kan överlåtas

Enstaka tillgång eller verksamhetsgren

I 23 kap. 3 § IL anges att bestämmelserna kan bli tillämpliga när tillgång som ingår i näringsverksamhet överläts till pris understigande marknadsvärdet. Av 23 kap. 17 § IL framgår indirekt att även en *verksamhetsgren* kan överlåtas. Med verksamhetsgren avses ”sådan del av rörelsen som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”, 2 kap. 25 § IL. Begreppet har i 23 kap. 7 § IL fått en utökad betydelse – se vidare nedan under rubriken Näringsbetingade andelar.

Det kan i många situationer vara svårt att avgöra vad som avses med en verksamhetsgren. I prop. 1998/99:15 s. 138 har följande angetts i syfte att förtydliga begreppet ”verksamhetsgren”:

”...i fråga om ett rederi med flera fartyg (kan) verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt”.

Något krav på viss minsta storlek för att en verksamhetsgren ska anses föreligga har således inte uppställts. Kravet på att verksamhetsgrenen lämpar sig för att avskiljas görs utifrån förvärvarens synpunkt (prop. 1998/99:15 s. 138). Detta leder till att bedömningen inte sällan torde bli ganska generös.

Kontanta medel och värdepapper

För att det ska kunna vara fråga om en verksamhetsgren krävs således att denna utgör en del av en *rörelse*. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper (2 kap. 24 § IL). Innehav av sådana tillgångar kan dock hänföras till rörelse om medlen eller värdepapperna innehas som ett led i rörelsen. En prövning måste således ske om medlen etc. är direkt hänförliga till den del – enstaka tillgång eller verksam-

	hetsgren - av rörelsen som överförs, eller om fråga egentligen är om ren överföring av kontanta medel eller värdepapper. I det senare fallet är SKV:s uppfattning att reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL inte torde vara tillämpliga (se även 15.5).
Näringsbetingade Andelar	Innehav av andelar i ett företag kan betraktas som en sådan verksamhet eller verksamhetsgren som kan överföras enligt reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i det överlåtna företaget, 23 kap. 7 § IL. Näringsbetingat innehav kan med beaktande av 23 kap. 4, 6 och 7 §§ IL inte omfatta andel i handelsbolag eller kommanditbolag (jfr RR 2003-06-24, mål nr 3821-2002). Däremot kan andelar i handelsbolag/kommanditbolag i visst fall anses utgöra hel verksamhet. SRN har i förhandsbesked 2003-06-23 (rättsfallsprotokoll 21/03) ansett en byggmästarsmittad fysisk person ha avyttrat hela sin enskilda näringsverksamhet då denne överlät tillgången i form av andelar i fastighetsförvaltande handelsbolag till eget aktiebolag. I ett tidigare lagakraftvunnet förhandsbesked (2003-02-13) gjorde SRN samma bedömning (rättsfallsprotokoll 13/03).
Ideell andel	Även en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren kan överlåtas med stöd av reglerna i 23 kap. IL. Vad som innefattas i sådan ideell andel är dock något oklart. Enligt SKV:s mening torde man kunna godta överlåtelse av andelar i t.ex. fastigheter och rörelsegrenar under förutsättning att den mottagna ideella andelen i sig är lämplig att ligga till grund för att driva näringsverksamhet. Denna prövning får göras från förvärvarens situation.
Rättspraxis	Exempel på när man i praxis har prövat om en underprisöverlåtelse avsett en sådan verksamhetsgren som lämpar sig att avskiljas är följande.
- bilprovvningsanläggning	Ett AB ägde en fastighet där man bedrev två olika verksamheter; försäljning och service av bilar som hyrdes ut internt inom koncernen samt en bilprovvningsanläggning som hyrdes ut till Svensk Bilprovning. Bilprovvningsanläggningen var en sådan självständig verksamhetsgren som kunde överlåtas med stöd av underprisreglerna (SRN 2001-06-14, lagakraftvunnet).
- fastigheter	Hyresfastigheter och driftfastigheter med maskiner är också sådana tillgångar som kan utgöra självständiga verksamhetsgrenar (se t.ex. lagakraftvunna beslut av SRN 2001-06-12 och i registret SRN 2000-11-01 respektive SRN 2002-03-20). I det förstnämnda förhandsbeskedet var det även fråga om överlåtelse av fritidsfastighet från ett AB till ägaren till pris understigande marknadsvärdet. SRN fann att uttagsbeskattning inte kunde underlåtas eftersom fastigheten inte blev lagertillgång hos förvärvaren utan

privatbostad, varvid en försäljning av den skulle komma att beskattas i inkomstslaget kapital. Underprisreglerna är då inte tillämpliga (jfr 23 kap. 16 § IL). SRN fann vidare att förvärvaren (andelsägaren) skulle beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget.

**- jordbruksdrift
utan driftfastighet**

I ett fall fann SRN (2000-07-09, lagakraftvunnet) att man utan uttagsbeskattning kunde överföra jordbruksdrift till ett AB utan att fastigheten där driften bedrevs fördes över. Det var således fråga om att föra över hela verksamheten eller verksamhetsgren.

- karaktärsbyte

I två fall avsåg fysisk person att överlåta sina byggmästarsmittade lagerfastigheter till eget bolag. Fastigheterna kommer att bli anläggningstillgångar hos förvärvande AB. Att fastigheter skiftar karaktär från lager till anläggningstillgång är inget hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Dock förutsätts att andelarna i det förvärvande bolaget är kvalificerade (RÅ 2002 not. 193 respektive lagakraftvunnet beslut av SRN 1999-11-22) – se avsnitt 15.6.5. Även i fall då moderbolag till dotterbolag överlåter fastigheter som ändrar skattemässig karaktär från lagertillgång till kapitaltillgång har uttagsbeskattning ansetts kunna underlåtas (ej överklagat förhandsbesked 2003-12-09, rättsfallsprotokoll 37/03).

**- avkastnings- och
nyttjanderätt**

I stället för att till underpris överlåta lagerfastigheter i byggnadsrörelse till ett nybildat AB avsåg sökanden att till underpris överlåta avkastnings- och nyttjanderätt till ett nybildat AB, som skulle sköta förvaltningen av fastigheterna. Eftersom underprisreglerna inte omfattar tjänster – annat än vissa tjänster i samband med omstruktureringar – fann RR i RÅ 2000 not. 121 att uttagsbeskattning inte kunde underlåtas.

- andelar i förvaltningsföretag

RR fann i RÅ 2001 not. 188 att ett förvaltningsföretags överlåtelse av andelar i ett annat förvaltningsföretag till ett tredje förvaltningsföretag innefattade överlåtelse av verksamhetsgren då innehavet av andelarna i förvaltningsföretaget ansåg vara näringsbetingat.

- värdepapper

Däremot kan innehav av värdepapper i sig inte utgöra en verksamhetsgren, såvida inte det är fråga om ett näringsbetingat innehav. Detta gäller oavsett om det är andelar i svenska dotterbolag eller i utländska juridiska personer (RÅ 2001 not. 24).

- kontanter

RR har i RÅ 2000 not. 86 prövat innebörden av vederlagsfri överföring av likvida medel. I fallet var det fråga om att dela upp en skola i två delar. Årskurs 1-6 och förskoleverksamheten, som bedrevs i den ena lokalen, skulle föras över till nytt AB, medan resten av verksamheten, som bedrevs i en annan lokal, skulle ligga kvar. Samtidigt skulle likvida medel vederlagsfritt föras över till det nybildade bolaget. RR uttalade att överföring av kon-

tanta medel kan inte i sig föranleda någon uttagsbeskattning (se f.ö. även RR 2003-10-09, målnr 662-2003). De kontanta medlen utgör, enligt RR, endast en avräkningspost vid bestämmandet av det faktiska vederlaget vid överlåtelsen av inventarier m.m. Vidare uttalade RR att överlåtelsen, oavsett överföringen av kontanta medel, ska anses ha skett till skattemässiga värden. Innebörden av RR:s dom är oklar. Så långt går dock att utläsa att överföring av likvida medel inte kan uttagsbeskattas, trots att andra balansposter som överförs till värden understigande skattemässiga värden ska uttagsbeskattas, såvida inte reglerna i 23 kap. IL är tillämpliga. Eftersom överföringen inte skulle föranleda uttagsbeskattning, fanns inte heller förutsättningar att utdelningsbeskatta andelsägarna. Frågan om sådan överföring ska medföra gåvobeskattning prövades emellertid inte, eftersom den inte låg inom ramen för RR:s prövningsrätt (jfr prop. 1998/99:15 s. 129).

- utländska dotterbolag

Begreppet "näringsbetingade andelar" har här samma betydelse i 23 kap. IL som i 24 kap. 16 § IL, vilket bl.a. innebär att ett innehav av aktier i en utländsk juridisk person kan utgöra ett näringsbetingat innehav och därigenom utgöra en verksamhetsgren (jfr RÅ 2001 not. 24).

15.6 Villkor för undantag från uttagsbeskattning

Det finns ett antal krav som samtliga måste uppfyllas för att reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL ska medge undantag från uttagsbeskattning. De reglerar;

- vem som kan vara överlåtare respektive förvärvare,
- skattskyldighet för förvärvaren,
- särskilda krav när koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare,
- villkor avseende kvalificerade andelar, och
- särskilda krav när förvärvaren har underskott.

15.6.1 Överlåtare och förvärvare

Underprisöverlåtelse kan göras utan uttagsbeskattning i ett antal olika fall. Reglerna är inte begränsade till överlåtelse mellan aktiebolag utan även exempelvis överlåtelse till och från enskild näringsverksamhet omfattas. Dock finns det vissa begränsningar vad gäller vem som kan vara förvärvare i vissa fall.

Ideell förening
Stiftelse
Sparbank

En ideell förening eller en stiftelse kan delta i en underprisöverlåtelse i egenskap av överlåtare. I fråga om ideella föreningar kan underprisöverlåtelse göras även mellan föreningarna under förutsättning att den förvärvande ideella föreningen är skattskyldig för all sin verksamhet. Vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) för dock en stiftelse vara förvärvare av aktierna i bankaktiebolaget (se prop. 1999/2000:9 s. 72 f.).

Livförsäkringsföretag

Ett livförsäkringsföretag får vara förvärvare bara i fråga om tillgångar som ingår i en sådan verksamhet som ska beskattas enligt reglerna för skadeförsäkringsföretag (jfr 39 kap. 4 § IL och prop. 2000/01:22 s. 103.).

15.6.1.1 Överlåtare är en fysisk person

Mellan fysiska personer

Förvärvaren ska enligt 23 kap. 15 § 1 st. IL vara

a. En *fysisk* person.

Reglerna omfattar underprisöverlåtelse mellan fysiska personer. Med fysiska personer jämställs svenskt dödsbo (4 kap. IL).

b. Ett *företag*, med undantag för svensk stiftelse och svensk ideell förening.

Kvalificerade andelar

Beträffande svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och utländskt bolag krävs att samtliga andelar är kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL (23 kap. 18 § IL). Detta innebär, att kapitalinkomster över en viss nivå som huvudregel kommer att helt eller delvis beskattas som inkomst av tjänst. När sådan beskattning i inkomstslaget tjänst inte ska göras på grund av att den s.k. utomstående regeln i 57 kap. 5 § IL är tillämplig, anses andelarna inte kvalificerade vid tillämpning av underprisreglerna. Se vidare avsnitt 15.6.5.

15.6.1.2 Överlåtare är ett företag

Ut ur den dubbelbeskattade sektorn

Förvärvaren ska vara

a. En *fysisk* person.

Det går numera att göra en underprisöverlåtelse från t.ex. ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet utan uttagsbeskattning. Det tidigare i praxis uppställda kravet på att tillgångarna inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn upprätthålls inte längre. Detta motiveras med att skattebelastningen på en inkomst i ett aktiebolag och i en enskild näringsverksamhet numera totalt sett ansetts vara ungefär densamma (prop. 1998/99:15 s. 152).

Ej krav på ägarsamband

En annan förändring i förhållande till tidigare praxis är att kravet på ett starkt ägarsamband mellan det överlåtande företaget och förvärvaren inte heller upprätthålls längre. Det är därför numera möjligt att föra över tillgångar i form av t.ex. verksamhetsgrenar till underpris från t.ex. ett aktiebolag till ett av aktieägarens barn bedriven näringsverksamhet utan att någon inkomstbeskattning utlöses. En annan sak är att en sådan underprisöverlåtelse med benefikt inslag kan aktualisera gåvobeskattning (prop.1998/99:15 s. 129).

b. Ett *företag* (se vissa begränsningar angivna i 23 kap. 14 § 2-3 st. IL, se ovan avsnitt 15.6.1).

Kvalificerade andelar

Om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, krävs för att ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag ska kunna vara förvärvare, att andelarna i det förvärvande bolaget ska vara kvalificerade med minst samma andel av samtliga andelar som i det överlåtande företaget (23 kap. 19 § IL), se vidare avsnitt 15.6.5.

Ideell förening

En ideell förening kan delta i en underprisöverlåtelse i egenskap av överlåtare. För att en ideell förening ska omfattas av möjligheten att förvärva tillgångar till underpris krävs både att den är skattskyldig för all sin verksamhet och att förvärvet görs från en annan ideell förening (23 kap. 14 § 2 st. IL). Den senare kan däremot mycket väl vara begränsat skattskyldig.

Handelsbolag

c. Ett *handelsbolag*.

Om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad kan endast svenska handelsbolag med enbart företag som delägare vara förvärvare (23 kap. 19 § 1 st. IL). Vidare krävs att minst samma andel i vart och ett av de delägande företagen ska vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget (23 kap. 19 § 3 st. IL).

15.6.1.3 Överlåtare är ett handelsbolag

Förvärvaren ska enligt 23 kap. 15 § 2 st. IL vara

a. En *fysisk* person.

Reglerna om underprisöverlåtelse medger att uttagsbeskattning underläts vid överlåtelse av tillgångar från ett handelsbolag med fysisk person som ägare till en fysisk person. Utagsbeskattning kan även underlätas i fall där överlåtaren är ett handelsbolag med enbart företag som delägare och även i det fallet att någon andel i det delägande företaget är kvalificerad (23 kap. 21 § IL).

b. Ett *företag*, dock inte svensk stiftelse eller en svensk ideell förening (23 kap. 14 § 2 st. IL).

Kvalificerade andelar

Om minst en av handelsbolagets delägare är en fysisk person, eller ett svenskt dödsbo, krävs att samtliga andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade (23 kap. 20 § IL).

Om alla delägare i handelsbolaget är företag och någon andel i ett eller flera av företagen är kvalificerad, krävs att minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget ska vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett deläggande företag i det överlåtande handelsbolaget (23 kap. 21 § IL).

c. Ett handelsbolag

Mellan HB

I prop. 1998/99:15 s. 156 anges att uttagsbeskattning inte kan underlåtas vid överlåtelse till underpris mellan två handelsbolag. Detta har motiverats med att komplexiteten i reglerna om underprisöverlåtelse i annat fall skulle ha ökat i betydande grad. Nämda information lämnas i anslutning till ett exempel där överlåtaren är ett handelsbolag med enbart aktiebolag som delägare och där viss andel av aktierna i dessa är kvalificerade. Uttalandet torde därför endast avse fall där aktierna hos någon av delägarna till det handelsbolag som överlåter tillgångar till underpris är kvalificerade.

Uttalandet bör däremot inte uppfattas som att lagstiftaren menat att det skulle föreligga ett generellt hinder mot överlåtelse till underpris mellan två handelsbolag i fall där ingen aktie i de aktiebolag som äger överlåtande handelsbolag är kvalificerad. Det kan påpekas att det i 23 kap. 14 § IL anges att "Överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag". IL tillåter med andra ord en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning mellan två handelsbolag när överlåtande handelsbolag enbart ägs av företag och ingen andel i dessa företag är kvalificerad.

15.6.2 Skattskyldighet för förvärvaren

Undantagen från skattskyldighet

För att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas vid en underprisöverlåtelse, krävs att förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår, och att inkomsten (av hela eller del av verksamheten) inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal (23 kap. 16 § IL), vilket kan vara fallet då det föreligger ett s.k. exempt-avtal men inte då det föreligger ett s.k. credit-avtal. Villkoret om skattskyldighet gäller både svenska och utländska rättssubjekt. Är förvärvaren ett handelsbolag, gäller villkoret för samtliga delägare i handelsbolaget.

Av bestämmelsen följer vidare att någon konkurrens inte uppkommer mellan reglerna om underprisöverlåtelse och den s.k.

	armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL. Sistnämnda regel gäller bara om den som tillförts inkomsten (värdeöverföringen) inte är skattskyldig för denna i Sverige.
Inget tidsmässigt krav	I 23 kap. IL uppställs inte något krav på att den som till underpris förvärvat en verksamhet eller verksamhetsgren ska bedriva verksamheten under viss minsta tid efter övertagandet för att reglerna ska gälla.
Näringsfastighet	En tillgång anses vid tillämpningen av underprisreglerna som tillgång i näringsverksamhet om ersättning eller kapitalvinst vid en avyttring av tillgången utgör intäkt av näringsverksamhet. En näringsfastighet som innehas av en fysisk person betraktas allmänt som en tillgång i näringsverksamhet, eftersom avkastningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Kapitalvinst vid avyttring av fastigheten beskattas emellertid som intäkt av kapital, såvida fastigheten inte utgör lagertillgång. Samma gäller för det fall ett handelsbolag äger fastigheten. Vid tillämpning av underprisreglerna anses ett sådant fastighetsinnehav inte utgöra en tillgång i näringsverksamheten (jfr också prop. 1998/99:15 s. 271). Det är därför inte möjligt att överlåta en fastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet eller till ett handelsbolag där någon av delägarna är en fysisk person utan uttagsbeskattning, såvida inte fastigheten erhåller karaktär av lagertillgång hos förvärvaren. Detta krav vad gäller underprisöverlåtelse av näringsfastighet fanns ursprungligen i 8 § UPL. När bestämmelserna fördes över till IL föll nämnda krav bort. Genom ändring av 23 kap. 16 § IL med tillämpning på överlåtelser den 30 mars 2000 eller senare återinfördes kravet (prop. 1999/2000:92 s. 151).
Aktier	Avyttring av aktier beskattas hos fysisk person som inkomst av kapital (undantaget lagertillgångar och vissa andelar i kooperativa föreningar – jfr 13 kap. 7 § IL). Uttagsbeskattning kan därför inte underlåtas med stöd av bestämmelserna i 23 kap. IL när aktier m.m. överlåts till ett vederlag understigande marknadsvärdet från ett företag till en fysisk person eller till ett handelsbolag med fysisk person som delägare.

15.6.3 Koncernbidragsrätt saknas

Skattelagstiftningen erbjuder möjligheten att genom koncernbidrag kvitta underskott i ett företag mot överskott i ett annat. Reglerna, som finns i 35 kap. IL, ställer upp ett antal villkor för att avdrag för ett sådant bidrag ska godtas. Reglerna innebär i huvudsak att koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan företag i en koncern med helägda dotterbolag. Det förutsätts bl.a. att sådant koncernförhållande bestått mellan företagen under hela

Enstaka tillgång förutsätter kon- cernbidragsrätt	beskattningsåret (se vidare avsnitt 5). En förutsättning för att underlåta uttagsbeskattning vid överlåtelse till underpris av enstaka tillgång, är att det överlåtande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget under beskattningsåret (23 kap. 17 § IL). Om denna förutsättning brister kan uttagsbeskattning underlåtas endast i fall då det är fråga om överlåtelse av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren (se vidare prop. 1998/99:15 s.138). Även en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren kan överlåtas utan uttagsbeskattning.
Fysisk person är part	Kravet på koncernbidragsrätt medför att om t.ex. en fysisk person utgör part i en underprisöverlåtelse, så kommer uttagsbeskattning alltid att utlösas om endast enstaka tillgångar överläts. Här kan noteras att uttrycket ”verksamhetsgren” har tolkats generöst, detta utesluter dock inte uttagsbeskattning i de fall fråga verkligen är om en enstaka tillgång.
Mellan HB och deläggande företag	Vid överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget kan emellertid överlåtelser avse enstaka tillgång utan att uttagsbeskattning ska ske. Skälet till detta är att ett deläggande företags andel i handelsbolags resultat och resultatet av företagets egen verksamhet ingår i samma näringsverksamhet och därför kan kvittas mot varandra (jfr prop. 1998/99:15 s. 274).
Mellan KB och AB med gemensamt moderaktiebolag	Vid tillämpningen av bl.a. villkoret i 22 § UPL, som numera motsvaras av 23 kap. 27-28 §§ IL, fann RR (RÅ 2001 ref. 24) att underprisreglerna inte var tillämpliga när ett kommanditbolag till underpris skulle överlåta ett flygplan till ett aktiebolag som var helägt av samma bolag som var komplementär i det överlåtande kommanditbolaget. Moderbolaget hade ett underskott. RR följde lagtexten och konstaterade att överlåtaren och förvärvaren inte med skatterättslig verkan kunde lämna koncernbidrag mellan varandra. Att moderbolaget var komplementär i kommanditbolaget och att moderbolaget och förvärvande dotterbolag kunde ge varandra koncernbidrag ansågs sakna betydelse.
15.6.4 Underskott hos förvärvaren En överlåtelse av tillgångar till underpris kan leda till en resultatutjämning om förvärvaren har ett inrullat underskott. Om denne realiserar övertärdet i de överlåtna tillgångarna kan nämligen inkomsten kvittas mot underskottet. I lagstiftningsarbetet har man ansett att en underlåten uttagsbeskattning i sådana fall skulle medföra att förvärvaren erhåller en otillbörlig skatteförmån, eftersom en underlåten uttagsbeskattning	
Otillbörlig skatte- förmån	

skulle strida mot grunderna för lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet, LAU (prop. 1998/99:15 s. 141). Nämda regler återfinns numera i 40 kap. IL. För att förhindra sådana skatteförmåner, innehåller 23 kap. 24-29 §§ IL bestämmelser som innebär att uttagsbeskattning som huvudregel inte kan underlätas om förvärvaren har rätt till avdrag för underskott från tidigare beskattningsår. Detta gäller såväl vid överlåtelse av enstaka tillgång som vid överlåtelse av verksamhetsgren etc. Överlåtaren kommer därför i fall som dessa att uttagsbeskattas.

Med underskott avses dock inte rätt till avdrag för outnyttjade kapitalförluster enligt den s.k. fällan i 48 kap. 26 § IL.

I fall där öppen resultatutjämnning skulle kunna åstadkommas genom koncernbidrag, har det däremot inte bedömts som om någon otillbörlig skatteförmån skulle kunna uppnås om uttagsbeskattning underlåts.

Avstående från underskott

För att förhindra att även ett obetydligt underskott från ett tidigare beskattningsår hos förvärvaren medför att en underprisöverlåtelse blir så kostsam att genomföra att den i praktiken omöjliggörs, har huvudregeln om att uttagsbeskattning ska ske i sådana fall kompletterats med en "ventil" i 23 kap. 29 § IL. Enligt denna undantas från uttagsbeskattning det fallet att förvärvaren - fysisk person eller företag - avstår från att utnyttja underskottet. Härmed avses hela underskottet från tidigare beskattningsår, dvs. hela det inrullade underskottet. Det saknas dock regler om i vilken form eller vid vilken tidpunkt ett sådant avstående ska göras. Det saknas också regler för vad som gäller om den som avstått från ett underskott senare ändrar sig.

Olika regler gäller beroende på vem som är förvärvare.

15.6.4.1 Förvärvaren är en fysisk person

Om förvärvaren är en fysisk person får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser (23 kap. 24 § IL). All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare, bortsett från självständig näringsverksamhet bedriven utomlands, räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL).

Om ett inrullat underskott finns i näringsverksamheten hos den förvärvande fysiske personen, sker således uttagsbeskattning hos överlåtaren. Utagsbeskattning kan inte heller underlätas när förvärvaren har rätt till avdrag för underskott av annan näringsverksamhet enligt 62 kap. 2-4 §§ IL (dvs. sådant underskott av nystartad näringsverksamhet eller av viss konstnärlig verksamhet som under vissa förutsättningar får kvittas mot annan förvärvs-

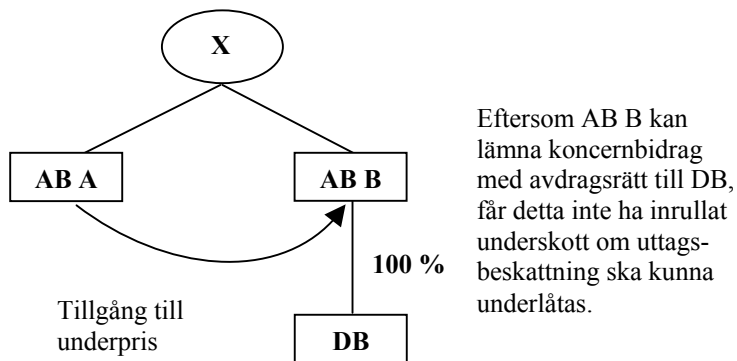
inkomst). Som ovan angetts kan uttagsbeskattning dock underlåtas om förvärvaren avstår från att utnyttja hela det inrullade underskottet.

15.6.4.2 Förvärvaren är ett företag

En underprisöverlåtelse kan som tidigare nämnts medföra en resultatutjämnning mellan överlåtande och förvärvande företag. Grunderna för reglerna om koncernbidrag har ansetts tala för att kvittning av detta slag bör medges endast i sådana fall då resultatutjämnning kan ske genom koncernbidrag (prop. 1998/99:15 s. 140).

Huvudregel: ej inrullat underskott hos förvärvaren

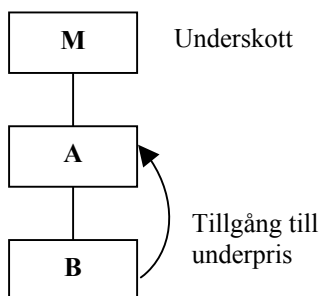
Enligt 23 kap. 27 § IL är det som huvudregel inte möjligt att göra en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning om det för förvärvaren har uppkommit underskott för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker. Detsamma gäller också om underskottet i stället uppkommit hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.



Undantag: koncernbidragsrätt

Undantag från detta gäller dock om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 28 § 1 st. IL). I sådana fall skapas ju inte någon ytterligare möjlighet till förlustutjämnning genom överlåtelsen. Sist nämnda regel har emellertid en inskränkning. För att undantaget ska tillämpas krävs nämligen att koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL (som hindrar att koncernbidrag ges med avdragsrätt i vissa fall under viss tid efter ett ägarbyte) inte är tillämplig.

Bestämmelserna i 23 kap. 27-28 §§ IL illustreras i nedanstående exempel (se prop. 1998/99:15 s. 274 och prop. 1998/99:113 s. 22 f).

*Exempel*

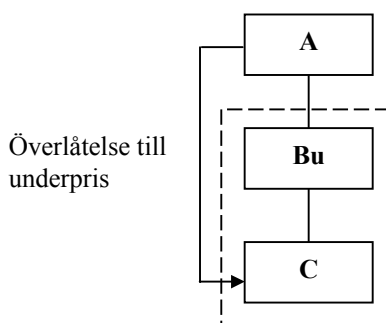
Ett moderbolag, M, har ett dotterbolag, A som i sin tur har ett dotterbolag B. Tillgång har överlåtits till underpris från B till A. För det beskattningsår, då överlåtelsen gjordes, hade M rätt till avdrag för underskott.

Fall 1.

Koncernen har bestått under längre tid, varför koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte är tillämplig på underskottet hos M. Bestämmelsen i 23 kap. 27 § IL ska därför inte tillämpas. Någon uttagsbeskattning utlöses med andra ord inte.

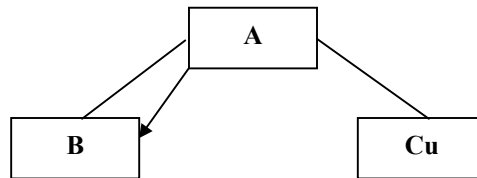
Fall 2.

A har förvärvat B under beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Underskottet i M härrör från tid före förvärvet. M har således omfattats av en ägarförändring enligt 40 kap. 14 § IL. Enligt 40 kap. 18 § IL är koncernbidragsspärren tillämplig på underskottet om A lämnar koncernbidrag till M och koncernbidraget motsvaras av koncernbidrag som A erhållit från B. Bestämmelserna i 23 kap. 28 § 2 st. IL medför i detta fall att B uttagsbeskattas.



Exempel

Ett företag, A, förvärvar B, som har ett underskott. B har sedan tidigare dotterbolaget C. Eftersom B är ett förlustföretag som omfattas av en sådan ägarförändring som avses i 40 kap. 10 § IL gäller avdragsbegränsning för underskott för B om A lämnar koncernbidrag till B. 40 kap. 19 § första meningen IL innebär dock att B kan ta emot koncernbidrag från C utan att avdragsbegränsningen för underskott i 40 kap. IL blir tillämplig. Detta undantag från huvudregeln gäller dock inte om koncernbidraget slussats från A via C till B. Om inte bestämmelsen i 23 kap. 28 § IL fanns skulle en sådan slussning i praktiken kunna ske genom att A till C överlät en tillgång till underpris och C realiserade tillgången och lämnade ett belopp motsvarande vinsten till B i form av ett koncernbidrag.



Däremot kan en underprisöverlåtelse ske i följande situation.

Exempel

Ett aktiebolag, A, har två dotterföretag, B och C. C har omfattats av en ägarförändring och har ett underskott. A gör en underprisöverlåtelse till B. Om inte regleringen i 23 kap. 28 § 2 st. IL förelåg skulle A uttagsbeskattas eftersom avdragsbegränsningen i 40 kap. 18 § IL för C gäller om koncernbidrag slussas till C via B. Lagstiftaren har ansett det omotiverat att begränsa tillämpningen av reglerna om underprisöverlåtelser i denna situation. Uttagsbeskattning ska alltså inte ske i denna situation.

Som ovan angetts ska man bortse från ett underskott om det företag som det är fråga om avstår från att utnyttja underskottet. Hindret mot att underlåta uttagsbeskattning på grund av underskottet faller då bort (23 kap. 29 § IL).

15.6.4.3 Förvärvaren är ett handelsbolag

Uttagsbeskattning ska inte underlåtas om det hos någon delägare som är fysisk person har uppkommit underskott under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelser sker i den näringsverksamhet som förvärvet avser (23 kap. 25 § IL).

dvs. i handelsbolaget. Uttagsbeskattning kan inte heller underlåtas om någon av delägarna har rätt till avdrag för sådant underskott som avses i 62 kap. 2-4 §§ IL.

Uttagsbeskattning ska inte heller underlåtas om det hos någon delägare, som är företag, under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har uppkommit underskott i näringsverksamhet. Delägarföretag får således inte ha ett s.k. inrullat underskott. Det får inte heller finnas inrullade underskott hos något företag som delägaren kan lämna avdragsgillt koncernbidrag till under överlåtelseåret (23 kap. 26 § 1 st. IL).

Om överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker med avdragsrätt har kunnat lämna koncernbidrag till varje delägare i det förvärvade handelsbolaget som har underskott, ska dock inte uttagsbeskattning ske (23 kap. 26 § 2 st. IL). Med den utformning bestämmelsen fått i SFS 2000:1341 aktualiseras, enligt SKV:s uppfattning, uttagsbeskattning i det fallet att ett företag, som inte är delägare i det förvärvade handelsbolaget, har ett inrullat underskott och delägare i handelsbolaget kan lämna koncernbidrag till detta. Sannolikt har en sådan begränsning i möjligheterna att göra en underprisöverlåtelse till ett handelsbolag dock inte varit avsedd (se Skattenytt 2001 s. 705 ff.).

Uttagsbeskattning ska inte ske om överlåtelsen sker från delägarföretag till handelsbolag, eftersom det då är fråga om en överlåtelse inom samma näringsverksamhet (23 kap. 26 § 1 st. sista meningen IL).

Såväl fysiska som juridiska delägare i handelsbolag kan avsäga sig rätten till underskottsavdrag (23 kap. 29 § jfr med 25 och 26 §§ IL). I ett sådant fall är SKV:s uppfattning att samtliga delägare i handelsbolaget som har rätt till avdrag för underskott måste avsäga sig denna rätt för att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas.

HB-delägars avstående från underskott

Om delägaren i det förvärvade handelsbolaget är en fysisk person får det alltså inte ha uppkommit ett underskott i den verksamhet som förvärvet avser (dvs. handelsbolagets verksamhet) under beskattningsåret före det beskattningsår överlåtelsen sker och den fysiske personen får inte heller ha rätt till allmänt avdrag för underskott i nystartad aktiv näringsverksamhet eller s.k. kulturell näringsverksamhet (23 kap. 25 § och 62 kap. 2-4 §§ IL). Att den fysiske delägaren eventuellt har ett underskott i annan enskild näringsverksamhet än sådan han kan få avdrag för som allmänt avdrag är däremot inget hinder mot tillämpning av underprisreglerna, eftersom underskottet i den verksamheten inte kan kvittas mot inkomst från handelsbolaget.

Om delägaren i det förvärvade handelsbolaget är juridisk per-

son, hänförs inkomsten från handelsbolaget och den juridiska personens övriga verksamhet till samma näringsverksamhet (jfr 14 kap. 10 § IL). Detta innebär, enligt SKV:s uppfattning, att den delägande juridiska personen måste avsäga sig rätten till avdrag för hela sitt inrullade underskott och inte endast för den del som hänför sig till handelsbolaget för att reglerna i 23 kap. IL ska vara tillämpliga.

15.6.5 Villkor avseende kvalificerade andelar m.m.

Villkoren för att underlåta uttagsbeskattning har utformats så att det inte ska vara möjligt att kringgå reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL. Det är exempelvis inte möjligt att utan uttagsbeskattning överföra tillgångar till underpris från ett fåmansföretag till ett företag vars aktier inte omfattas av reglerna i 57 kap. IL.

Definition av andel

Med andel avses i reglerna om underprisöverlåtelse aktie eller annan andel i svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 8-10 §§ IL (23 kap. 6 § IL). Villkoren i 23 kap. IL om att andelar ska vara kvalificerade avser därför inte det fallet att förvärvaren är en stiftelse, ideell förening, sparbank eller försäkringsbolag. I ett lagkraftvunnet förhandsbesked 2003-02-13 (rättsfallsprotokoll 13/03) har SRN funnit att lagerandelar i fastighetsförvaltande företag, jfr 27 kap. 6 § IL, inte kan anses uppfylla kravet på att vara kvalificerade andelar.

15.6.5.1 Underprisöverlåtelse mellan en fysisk person och ett företag

Villkor för ombildning av enskild firma till AB

I tidigare praxis har det accepterats att inkråmet i en enskild firma förts över till ett av den skattskyldige helägt aktiebolag till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning. Även fortsättningsvis kommer överföring av enskild firma till företag att kunna göras utan uttagsbeskattning. Ett villkor för detta är dock att samtliga andelar i företaget är (23 kap. 18 § IL), eller under samma beskattningsår kommer att bli (23 kap. 23 § IL), kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. 4-6 §§ IL i förvärvarens hand. Det kan noteras att villkoret måste vara uppfyllt, oavsett om underprisöverlåten innebär en otillbörlig skatteförmån eller ej. Regeringsrätten har i dom RÅ 2002 not. 193 inte medgett undantag från uttagsbeskattning då byggmästare, till underpris, överlät omsättningsfastigheter till sitt eget nybildade aktiebolag, i vilket han inte kommer att vara verksam i betydande omfattning. RR har således i sin dom gjort klart att lagtexten ska följas trots att aktierna i bolaget blir att betrakta som lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § IL, vilket

innebär att en avyttring av aktierna helt kommer att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet varför någon otillbörlig skatteförmån knappast uppstår.

Överlåtelse från AB till enskild firma

I motsats till vad som gällt i tidigare praxis ger reglerna om underprisöverlåtelse möjlighet att utan uttagsbeskattning från t.ex. ett aktiebolag överlåta tillgångar till en enskild näringsverksamhet (23 kap. 19 § IL). Detta gäller även om andelarna i företaget från vilket överlåtelsen görs är kvalificerade. Sådana överföringar kan för övrigt göras även till annan än till ägaren av aktiebolaget, t.ex. till dennes barn. Om transaktionen innehåller benefika inslag kan däremot en gåvobeskattning aktualiseras. Det förutsätts dock att det är en underprisöverlåtelse och att det inte lämnats ett sidovederlag i form av t.ex. arbetsinsats eller liknande. Om sådant sidovederlag har lämnats har också en förtäckt lön eller liknande lämnats (se avsnitt 15.3).

15.6.5.2 Underprisöverlåtelse mellan ett svenskt handelsbolag och en fysisk person eller ett företag

Från HB till AB

För att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas vid en överlåtelse från ett handelsbolag med fysisk person som delägare till ett företag, krävs att samtliga andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade (23 kap. 20 § IL).

Har handelsbolaget enbart företag som delägare och någon fysisk person äger kvalificerade andelar i delägarföretag gäller följande. Det krävs att minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget är kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett något av de företag som är delägare i det överlåtande handelsbolaget (23 kap. 21 § IL).

I vilka fall överlåtelse kan ske mellan HB

Underprisöverlåtelse mellan handelsbolag som ägs av företag där ingen andel är kvalificerad i det överlåtande företaget kan emellertid ske till handelsbolag med såväl fysisk person som företag som ägare utan uttagsbeskattning (se avsnitt 15.6.1.3).

Från AB till HB

Det är också möjligt att utan uttagsbeskattning göra underprisöverlåtelse från ett företag till ett handelsbolag. För att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas vid underprisöverlåtelse från ett företag, där någon andel är kvalificerad, till ett svenskt handelsbolag, krävs bl.a. att delägarna i förvärvande handelsbolag enbart består av företag. Utagsbeskattning ska därför ske om tillgångar överläts till underpris från ett företag vars delägare omfattas av reglerna i 57 kap. IL till ett handelsbolag med delägare som är fysiska personer (prop. 1998/99:15 s. 154).

Vidare krävs, enligt 23 kap. 19 § 3 st. IL, vid överlåtelse från ett företag, där någon andel är kvalificerad, till ett handelsbolag, att minst samma andel av andelarna i vart och ett av de i handelsbo-

Överlåtelse mellan HB och fysisk person

laget delägande företagen ska vara - eller under samma år bli - kvalificerad som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

Reglerna om underprisöverlåtelse ger däremot ingen möjlighet att underlåta uttagsbeskattning vid överlåtelse av tillgång från en fysisk person till ett handelsbolag (23 kap. 15 § 1 st. IL). Detta beror på att avyttring av andelar i handelsbolag beskattas i inkomstslaget kapital. Däremot kan i de flesta fall tillgångar överlåtas till underpris i motsatt riktning (23 kap. 14 § och 15 § 2 st. IL).

15.6.5.3 Underprisöverlåtelse mellan företag

Om andelarna, eller viss andel av dem, i överlåtande företag är kvalificerade, ska enligt 23 kap. 19 § 2 st. IL minst samma andel av andelarna i förvärvande företag också vara kvalificerade för att uttagsbeskattning inte ska ske.

Exempel

Antag att två fysiker, A och B, äger hälften vardera av andelarna i de bägge bolagen AB X och AB Y. A och B är aktiva i AB X. Deras andelar är därmed kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. IL. Om AB X överlåter en tillgång till underpris till AB Y, krävs för underlåten uttagsbeskattning att samtliga andelar i AB Y är kvalificerade.

Antag - under i övrigt samma förutsättningar som i exemplet ovan - att fysikern A nu äger 75 % av samtliga andelar i AB X och att fysikern B äger resterande andelar. Antag vidare att endast A är aktiv i AB X. 75 % av samtliga andelar i AB X är således kvalificerade genom A:s innehav. Om AB X överlåter sina tillgångar till underpris till AB Y krävs att minst 75 % av samtliga andelar i AB Y är kvalificerade. Är inte kravet på kvalificerat andelsinnehav i AB Y uppfyllt utlöser transaktionen uttagsbeskattning.

Såsom reglerna i 23 kap. 19 och 22 §§ IL är utformade omfattas även den situationen att t.ex. ett börsbolag gör en underprisöverlåtelse till ett annat börsbolag och några av aktierna i det överlåtande företaget innehas av ett fåmansföretag där ägarens aktier är kvalificerade. I en sådan situation måste, enligt lagtexten, även aktierna i det förvärvade bolaget vara kvalificerade till minst samma andel som i överlåtande bolag.

Ett eller flera takbelopp?

Reglerna i 57 kap. IL innehåller en takregel avseende beskattning av kapitalvinst som intäkt av tjänst. Som sådan intäkt tas - för varje företag - upp högst ett belopp som för den skattskyldige och

närstående till honom under beskattningsåret och de fem beskattningsår som närmast föregått detta sammanlagt uppgår till 100 basbelopp. En konsekvens av underprisreglernas utformning är att det numera är möjligt för en skattskyldig fysisk person som bedriver verksamhet i flera fåmansföretag att genom överlåtelser av tillgångar till underpris samla övervärden i *ett* bolag och behöva tillämpa endast ett takbelopp. Det har nämligen inte ansetts strida mot grunderna för reglerna i 57 kap. IL att överföra övervärden till ett annat fåmansföretag utan uttagsbeskattning (prop. 1998/99:15 s. 145).

15.6.5.4 Tidpunkter, indirekt ägande m.m.

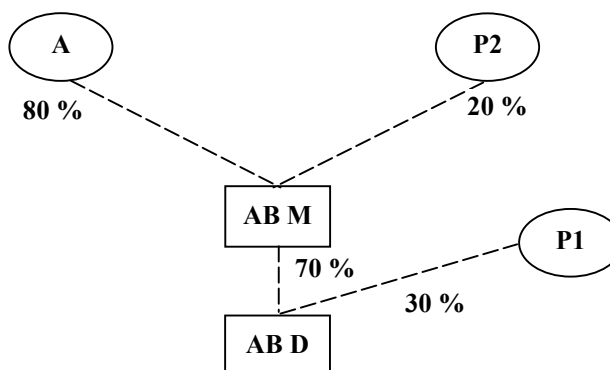
Tidpunkter

Villkoret att andelar i mottagande företag ska vara kvalificerade anses vara uppfyllt även i de fall andelarna först efter överlåtelsen, men under året för denna, blir kvalificerade i handen på den person som ägde andelarna vid tidpunkten för överlåtelsen (23 kap. 23 § IL). Detta kan uppnås t.ex. genom att en tidigare passiv ägare aktivt tar del i det förvärvande företags verksamhet. Lämnas utdelning på andelarna efter överlåtelsen men under året för denna, krävs att andelarna är kvalificerade vid tidpunkten för utdelningen.

Indirekt ägande

Kravet på kvalificerade andelar gäller även vid indirekt ägande (23 kap. 22 § IL). Bestämmelsen har ansetts erforderlig på grund av att reglerna i 57 kap. IL tar sikte endast på aktier och andelar som ägs direkt av en fysisk person.

Hur ett indirekt innehav påverkar klassificeringen åskådliggörs genom ett exempel hämtat från förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 275)



Andelskapitalet i ett aktiebolag, AB D, är fördelade på 100 andelar. 30 andelar ägs av en passiv delägare, P 1, och 70

av ett moderbolag, AB M. Av de totalt 100 andelarna i AB M ägs 80 av aktiva delägare A och 20 av passiva, P 2.

Eftersom även AB M:s indirekta innehav i AB D ska påverka bedömningen av i vilken utsträckning det föreligger kvalificerat innehav i AB D anses ($0.8 \times 70 =$) 56 andelar av AB M:s samtliga andelar i AB D vara kvalificerade.

Lättnadsberättigade andelar

Reglerna om underprisöverlåtelse medger alltså inte att tillgångar utan uttagsbeskattning förs över från ett fåmansföretag, vars andelar omfattas av reglerna i 57 kap. IL, till ett företag, vars andelar inte omfattas av dessa regler. Däremot finns det inga inskränkningar i möjligheterna att överföra tillgångar till underpris från ett företag, vars andelar inte berättigar till lättnad på kapitalinkomster enligt 43 kap. IL, till ett företag vars andelar berättigar till sådan lättnad, om villkoren i övrigt är uppfyllda. Det beror på att risken för inte önskvärda skatteförmåner i sådana fall har bedömts som obetydlig (prop. 1998/99:15 s. 146).

15.7 Om uttagsbeskattning inte sker

Varken uttags eller utdelningsbeskattning...

Av 23 kap. 11 § IL följer att direkta och indirekta ägare till företag som är parter i en underprisöverlåtelse undgår beskattningskonsekvenser. Samma gäller för medlemmar i ideella föreningar om en sådan förening överlåter tillgångar till underpris (2001/02:SkU13 s 12-13). I prop. 1998/99:15 s. 172 har i huvudsak följande exempel använts för att illustrera detta.

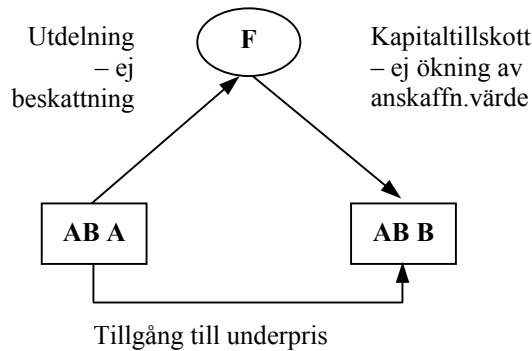
Två aktiebolag, A och B, helägs av den fysiska personen F. En tillgång eller verksamhetsgren överlåts till underpris från A till B. Underprisreglerna är tillämpliga, varför uttagsbeskattning inte ska ske. Av 14 och 15 §§ UPL (numera 23 kap. 11-12 §§ IL) följer att F inte ska utdelningsbeskattas för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och köpeskillingen (skillnadsbeloppet) samt att omkostnadsbeloppet för aktierna i B inte ska ökas med skillnadsbeloppet.

...eller tjänstebeskattning

Av 23 kap. 11 § 1 st. IL framgår vidare att varken förvärvaren – om denne i stället för ett företag är en fysisk person – eller den som direkt eller genom indirekt innehav äger kvalificerad andel i det förvärvande företaget, ska ta upp skillnaden mellan förvärvspris och marknadsvärdet som intäkt av tjänst (se vidare prop. 2001/02:46 s. 55).

Detta innebär att om underprisreglerna är tillämpliga, ska den som direkt eller indirekt äger andel i det överlåtande företaget inte utdelningsbeskattas och om förvärvaren är en fysisk person

	ska denne inte beskattas i inkomstslaget tjänst. Inte heller ska den som direkt eller indirekt äger kvalificerad andel i det förvärvande företaget beskattas i inkomstslaget tjänst.
Vederlaget mindre än skattemässigt värde och fysisk person förvärvare	Om ersättningen understiger det skattemässiga värdet och förvärvaren är en fysisk person, kan beskattning ske av förvärvaren för inkomst av tjänst för skillnadsbeloppet mellan det skattemässiga värdet och vederlaget. Detta förutsätter dock att förvärvaren är eller har varit anställd i, eller uppdragstagare hos, det överlåtande företaget.
- mellanskillnad = tjänst/utdelning	Om en tillgång, en verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en sådan överlåtits till en fysisk person utan ersättning, kan personen – om denne direkt eller indirekt äger andelar i det överlåtande företaget – utdelningsbeskattas för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Bestämmelsen har införts för att motverka skatteplanering. Eftersom anskaffningsvärdet för den överlåtna tillgången hos förvärvaren, enligt 23 kap. 10 § IL, utgörs av det skattemässiga värdet, skulle avsaknaden av en sådan bestämmelse kunna ha gett en fysisk person möjlighet att ta ut den överlåtna tillgången utan utdelningsbeskattning av värdet upp till det skattemässiga värdet. Andra ledet av dubbelbeskattningen skulle därigenom ha kunnat kringgå (prop. 1998/99:15 s. 272). Utgår ersättning som är lägre än det skattemässiga värdet ska utdelningsbeskattning ske av skillnadsbeloppet. Är förvärvaren såväl anställd i det överlåtande företaget som delägare i detta får man, mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet, ta ställning till om beskattningen ska ske som lön eller utdelning. Av 23 kap. 11 § 3 st. IL framgår att dessa regler även gäller för fysiska personer som är delägare i handelsbolag i de fall detta förvärvat tillgång utan vederlag eller för ett vederlag som understiger det skattemässiga restvärdet från direkt eller indirekt ägt företag.
Överföring mellan AB – utdelningsbeskattning?	När det gäller eventuell beskattning av <i>ägaren till det överlåtande företaget</i> i de fall överlåtelsen sker mellan två företag som denne är delägare i, och överlåtelsen sker till ett vederlag understigande det skattemässiga värdet, finns det en oklarhet i förhållandet lagtext och vissa förarbetsuttalanden. Frågan är om den fysiske personen (F) ska utdelningsbeskattas för skillnadsbeloppet och i så fall om hans anskaffningskostnad för andelarna i AB B ska ökas med motsvarande belopp, se följande exempel.



Förarbetena talar ev. för beskattning

I förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 172) sägs bl.a. att det i 14 och 15 §§ UPL (motsvaras i huvudsak numera av 23 kap. 11 och 12 §§ IL) finns en indirekt reglering på så sätt att man motsatsvis kan utläsa, att när uttagsbeskattning sker ska också utdelningsbeskattning äga rum och omkostnadsbeloppet ökas i motsvarande mån, jfr RR dom 2004-01-29 och del 2 avsnitt 16.6. I nämnda prop. s. 150 uttalas bl.a. att om vederlaget understiger det skattemässiga värdet, ska en uttagsbeskattning ske motsvarande skillnadsbeloppet. Vidare sägs i a. st. (jfr s. 126 f) att värdeöverföringen vid underprisöverlåtelse mellan två bolag inte ska behandlas som en förbättringskostnad hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i bolaget. Detta bör, säger man, "inte gälla till den del överlåtelsen skett för ett pris under det skattemässiga värdet, eftersom skillnadsbeloppet beskattas hos överlåtaren" (dvs. en form av uttagsbeskattning, jfr ovan). Förarbetsuttalandena är dock inte helt entydiga (se t.ex. a.a. s. 272).

Lagtexten talar mot beskattning

Mot att utdelningsbeskatta F talar att man i 23 kap. 11 § 1 st. IL anger bl.a. att överlåtelsen inte ska medföra att någon som äger andel i det överlåtande företaget ska utdelningsbeskattas. Det enda undantag från nämnda huvudregel som görs i 23 kap. 11 § 2 st. IL gäller det fallet att förvärvaren är en fysisk person. Det fallet att tillgång till underpris förs över mellan två företag ägda av en fysisk person regleras däremot inte i lagrummet. Med den uttryckliga reglering om underprisöverlåtelse som finns i 23 kap. IL, kunde man ifrågasätta om tidigare praxis, (se bl.a. RÅ 1992 ref. 56, Sipanodomen) hade någon relevans längre i detta avseende. RR har emellertid i dom 2004-01-29, mål nr 3761-02, slagit fast att denna praxis är överspelad i och med införandet av reglerna om underprisöverlåtelse. Till ledning för bedömningen finns således enbart nämnda bestämmelser och en bokstavstolkning av dem leder till att man inte kan utdelningsbeskatta F för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget, trots att AB A

ska beskattas för nämnda belopp. F:s omkostnadsbelopp på hans aktier i AB A ska inte heller ökas.

Sammanfattningsvis talar lagtexten närmast mot att utdelningsbeskatta F, medan vissa förarbetsuttalanden och möjligen även tidigare praxis ger ett visst stöd för utdelningsbeskattning av F. Enligt SKV:s uppfattning bör lagtexten följas dvs. F ska inte utdelningsbekattas.

Uttag - tillskott

Om en tillgång, en verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en sådan, däremot förvärfvas från en *andelsägare i företaget* (t.ex. från moder- till dotterbolag) utan vederlag eller mot ett vederlag som understiger tillgångens skattemässiga värde kommer, enligt 23 kap. 12 § 2 st. IL, dennes omkostnadsbelopp för aktierna i det förvärvande företaget att ökas med ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget. Skillnadsbeloppet behandlas med andra ord som ett tillskott. En sådan transaktion medför också att överlåtaren beskattas för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget enligt 23 kap. 10 § IL. Om denna beskattning, som är en beskattning till följd av ett uttag ur näringsverksamheten, ska behandlas som uttagsbeskattning eller om uttagsbeskattning endast avser den beskattning som, med stöd av reglerna i 22 kap. IL, sker för skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget är osäkert (jfr SOU 1998:1 s. 174 och prop. 1989/99:15 s. 150). Transaktionen behandlas på samma sätt som om andelsägaren först tillskjuter ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången och därefter säljer tillgången till företaget till det skattemässiga värdet (prop. 1998/99:15 s. 273).

Återläggning av värdeminskningsavdrag

Vid uttagsbeskattning till följd av överlåtelse av *näringsfastighet* (definition i 2 kap. 14 § IL) som är en kapitaltillgång, dvs. en näringsfastighet som inte utgör lager (jfr 25 kap. 3 § IL), ska medgivna värdeminskningsavdrag och tillika medgivna avdrag för förbättrande reparationer och underhåll för beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren återföras (26 kap. 2 § första st. IL).

Vid överlåtelse av *näringsbostadsrätt* som medför uttagsbeskattning, återförs medgivna avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll för beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren (26 kap. 1 § andra st. jfr med 26 kap. 2 § första st. IL).

Vid uttagsbeskattning vid överlåtelse av *lagerfastighet* återförs medgivna värdeminskningsavdrag, som har gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna (26 kap. 12 § IL).

Näringsfastighet - kapitaltillgång

Om reglerna om undantag från uttagsbeskattning i 23 kap. IL är uppfyllda, ska inte medgivna avdrag för värdehöjande repara-

tioner och underhåll av näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt återförs, 23 kap. 13 § IL.

När underprisöverlåtelsen avser en näringsfastighet som är kapitaltillgång kommer inte heller några värdeminskingsavdrag att återföras vid beskattningen. Detta följer av att skattemässigt värde definieras i 2 kap. 32 § IL som det omkostnadsbelopp som gäller vid kapitalvinstbeskattningen reducerat med medgivna värdeminskingsavdrag.

Är omkostnadsbeloppet t.ex. 100 enligt kapitalvinstreglerna och värdeminskingsavdrag har medgetts med t.ex. 20, är det skattemässiga värdet 80. Enligt 23 kap. 10 § IL ska tillgången anses överlåten till dess skattemässiga värde om ersättningen understiger detta, vilket i exemplet innebär att det skattemässiga värdet, 80, understiger det omkostnadsbeloppet enligt kapitalvinstreglerna, 100 (jfr 44 kap. 13 § IL). Detta leder i sin tur, enligt bestämmelserna i 26 kap. 5 § IL, till att någon återföring av medgivna värdeminskingsavdrag inte ska ske. I stället reduceras omkostnadsbeloppet (45 kap. 16 § 1 st. IL). I exemplet leder detta till att omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen reduceras från 100 till 80, dvs. varken vinst eller förlust, samtidigt som ingen återföring sker. Förvärvaren övertar då det skattemässiga värdet (80).

Näringsfastighet - lagertillgång

Avser underprisöverlåtelsen en näringsfastighet som utgör lagertillgång, definieras det skattemässiga värdet även här som skillnaden mellan anskaffningsutgift och skattemässiga medgivna värdeminskingsavdrag (2 kap. 31 § IL), dvs. i exemplet (100-20=) 80. Även här gäller enligt 23 kap. 10 § IL att tillgången anses överlåten till ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet, 80. Värdeminskingsavdrag på lagerfastighet aktualiseras endast när fastigheten använts i rörelsen för t.ex. uthyrning under en period innan avyttring sker.

Har värdeminskingsavdraget inte gjorts i räkenskaperna ska det återföras vid underprisöverlåtelse enligt 26 kap. 12 § IL. Vad gäller kravet på att återföra gjorda värdeminskingsavdrag på lagerfastigheter, gäller detta endast för överlåtelser gjorda den 7 december 1999 eller senare, 5 kap. 7 § ILP (SFS 2000:79, prop. 1999/2000:38 s. 2, 38-40 och 41 och SkU12 s. 8). Skyldighet att återföra förbättrande reparationer och underhåll finns inte vid underprisöverlåtelse av lagerfastighet (jfr 26 kap. 2 och 13 §§ IL).