

## 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

---

### 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. I RÅ 1957 Fi 1097 konstaterades att man kunde uttagsbeskatta upplåtare av bostadsfastighet på jordbruk för värdet av bostadsförmån. 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. 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>- kapitaltillgångar i näringsverksamhet</b>	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. 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.
<b>- tjänster i mer än ringa omfattning</b>	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.
<b>- särskilda skäl</b>	
<b>Omstruktureringsreglerna</b>	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.
<b>- särskilda skäl togs bort</b>	
<b>Ny def. av marknadsvärde</b>	
<b>Uttag ur HB till delägande AB</b>	En utvidgning har dock skett på så sätt att uttag ur handelsbolag kan bli föremål för uttagsbeskattning även vid överlåtelse till underpris till delägande aktiebolag, trots att fråga är om samma näringsverksamhet för aktiebolagets del.
<b>Beskattning i kapital</b>	En särskild regel avseende uttagsbeskattning vid försäljning av kapitalbeskattad egendom i vissa fall infördes i 3 § 1 h mom. SIL
<b>Inkomstskattelagen, IL</b>	Fr.o.m. 2002 års taxering tillämpas inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Uttagsbeskattningsreglerna har förts över till 22 kap. IL och reglerna om underprisöverlåtelse återfinns i 23 kap. IL. Reglerna i 3 § 1 h mom. SIL finns numera i 53 kap. IL (del 1 avsnitt 37)

## 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.

#### 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 kapitalvinstbeskattad egendom 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. Samma gäller om tillgången innehas av ett handelsbolag och beskattning vid avyttring skulle ha skett hos ägarna som inkomst av kapital (jfr prop. 1998/99:15 s. 118). Sådana tillgångar kan emellertid i stället bli föremål för avskattning vid ett karaktärsbyte (se avsnitt 14).

#### **- 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.

RSV 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.

- bokföringsunderlag**

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).

En yrkesförfattare, som avsåg att till sina barn skänka författarrätten till sin nästa bok, uttagsbeskattades för upphovsrättens marknadsvärde (RÅ 1967 ref. 28, fhb).

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 inkomstslaget 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 S 2000:51, som gäller vid 2002 års taxering, angett att ”Med ett fåtal tillfällen bör avses högst tio”.
- utgör bilen tg 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 skatte-

mässigt 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 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 utlöser, liksom tidigare, 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 lagertillgång 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 egendomen 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.

<b>Bodelning av annan anledning än makes död</b>	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>	En näringsidkare, som i samband med bodelning till sin hustru överlätit 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).  RR har uttagsbeskattat en byggmästare vid bodelningstidpunkten för marknadsvärdet på lagerfastigheter som vid bodelning tillades dödsboet efter hustrun (RÅ 1981 1:89).
<b>Benefik överlåtelse av hel näringsverksamhet</b>	De omstruktureringsfall som behandlas i del 3 avsnitt 15 gäller i första hand överlåtelser av onerös karaktär. I praxis har emellertid uttagsbeskattning tidigare även underlåtit 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, RÅ 1988 not. 710 och RÅ 1989 ref. 112).
<b>Villkor anges i 23 kap. IL</b>	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.
<b>Skattemässig kontinuitet</b>	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.
<b>Blandade fång</b>	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 kapitalvinstbeskattad egendom. 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. Skuldena understeg fastigheternas taxeringsvärden. Med hänsyn härtill gjordes bedömningen att överlåtelsen i dess
<b>-huvudsaklighetsprincipen</b>	

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). Överlåtelsen ska 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. Uttagsbeskattningsreglerna 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 lager-tillgång övergår till att bli en privatbostadsfastighet. Motsvarande regler finns för bostadsrätt. Dessa bestämmelser finns i 26 kap. 9 § och 11 § IL.

Om egendomen utgör anläggningstillgång hos överlåtaren ska avskattning ske då äganderätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva. I de fall egendomen är lager-tillgång 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.



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

1998/99:15 s. 174). Numera krävs emellertid uttryckligen att villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda för att en sådan överlåtelse ska kunna göras utan uttagsbeskattning.

**Sista affärshändelsen**

**16.2.5 Upphörande av näringsverksamhet**

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 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 (se 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.

**Uttag av tillgång**

**16.2.6 Uttag av tillgång i bolagssektorn**

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 föreligger 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.

#### **Ombildning är uttag**

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. 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.

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

#### **Näringsftg som inte är lager uttagsbeskattas**

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.

### **16.2.8 Uttag av tjänst**

#### **Tjänster i mer än ringa omfattning**

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.

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.

I specialmotiveringen till den tidigare lydelsen av bestämmelsen uttalade föredragande statsrådet bl.a. (prop. 1989/90:110 s. 660)

**- inte tjänster för egen räkning**

”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. Uttag 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

<b>Marknadsvärdet</b>	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.
<b>- sedvanliga personalrabatter</b>	När uttaget gäller produkter eller varor från den egna verksamheten ska som värde tas upp vad som skulle ha erhållits om motsvarande 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 iaktas vid prisvärderingar (prop. 1998/99:15 s. 293). Detta strider emellertid mot motiven bakom reglerna, där tidigare gällande "försiktighetsprincip" togs bort i och med 1990 års skattereform (se prop. 1989/90:110 s. 655).
<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. Uppräkningen får anses vara uttömmande, bortsett från reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, i vilka anges särskilda förutsättningar för att inte uttagsbeskattas.

<b>Uttag av bränsle</b>	<p>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).</p> <p>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.</p>
<b>Lex ASEA</b>	<p>Utdelning av näringsbetingade aktier eller kapitalplaceringsaktier (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 utdelande företaget är ett sådant utländskt bolag som ska jämnställas 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>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>Underprisöverlåtelse</b>	<p>Är bestämmelserna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelse 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>

## 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 värdeminskingsavdrag. Vid uttaget tas som intäkt av näringsverksamhet upp marknadsvärdet 500 exklusive den moms som utgår enligt ML. Uttagsbeskattningsreglerna 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 inkomstskattemässigt eller för moms.

När det gäller förvärv som är avsett att nyttjas såväl i näringsverksamheten som privat, föreligger avdragsrätt för ingående moms för

**Aktiebolag/  
ekonomisk  
förening**

hela förvärvet, dvs. även för den andel som är avsett att nyttjas privat. Det privata nyttjandet uttagsbeskattas på sedvanligt vis.

a) Tillgången tas ut och tillhandahålls anställd

Den anställde 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, eller 425. Nettobeskattnings 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 inkomstbeskattningen ”kvittas” mot 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 skattemyndighetens granskning. RSV:s uppfattning är att avdrag för arbetsgivaravgifter i sådana fall ska medges först det år då dessa debiterats. 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 inkomsttaxeringen 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. nettobeskattnings 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 pröva 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. nettobeskattnings 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 delägarrens utdelningsinkomst.

### **Handelsbolag**

Om en delägare som är fysisk person tar ut egendom ur handelsbolagets näringsverksamhet och det rör sig om sådan egendom som vid försäljning beskattas i näringsverksamhet, så ska egendomens marknadsvärde (exklusive moms) uttagsbeskattas, dvs. i exemplet ovan 425, i inkomstslaget näringsverksamhet. Anskaffningskostnaden dras av i bolaget enligt vanliga regler för det slag av egendom det rör sig om, se vad som sagts ovan angående enskild näringsverksamhet och aktiebolag. Beträffande moms gäller det samma 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 egendomen 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, uttagsbeskattas dock inte.

För egendom 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 egendom från eller till handelsbolaget ofta inte innebär att egendom flyttas från en näringsverksamhet till en annan. Uttagsbeskattning 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.

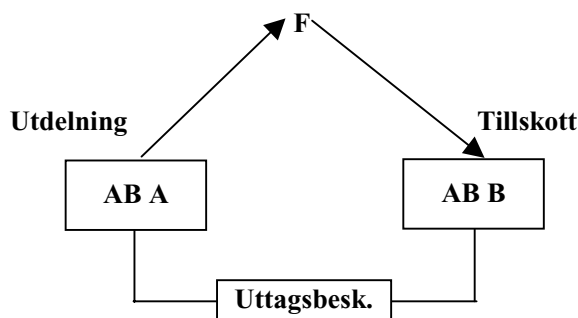
## **16.6 Beskattning av ägare till aktiebolag och ekonomisk förening vid överlåtelser som föranleder uttagsbeskattning**

I samband med att man 1998 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 (motsvarar med viss 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 utvecklats före införandet av reglerna om underprisöverlåtelser (t.ex. RÅ 1992 ref. 56) kan utdelningsbeskattning underlåtas om förfarandet inte medför någon otillbörlig skatteförmån (jfr också lagkraftvunna beslut av SRN 1999-06-23 och i registret SRN 2001-04-06).

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.

Enligt den redovisade modellen ska AB B i sin tur anses ha förvärvat tillgången till marknadsvärdet (delvis köp, delvis tillskott). Detta resonemang gäller emellertid bara tillgångar, inte tjänster.

## **16.7 Förvärvarens anskaffningsvärde när uttagsbeskattning skett**

I företagsskatteutredningens slutbetänkande (SOU 1998:1) fördes fram ett förslag, som innebar att om det överlåtande företaget uttagsbeskattades vid en överlåtelse till underpris skulle det uttagsbeskattade värdet (marknadsvärdet) utgöra anskaffningsvärde för tillgången eller tjänsten hos det förvärvande företaget.

Förslaget utsattes för kritik vid remissbehandlingen, bl.a. av RSV. Lagrådet avstyrkte sedermera förslaget till lagstiftning i denna del. Lagrådet anslöt sig till uppfattningen att skattemässig kontinuitet normalt bör råda mellan överlåtaren och förvärvaren, och att den senare därför som anskaffningsvärde bör få räkna med inte bara det avtalade vederlaget utan också ett belopp motsvarande vad överlåtaren blivit uttagsbeskattad för. Lagrådet ifrågasatte dock, om den föreslagna kontinuitetsprincipen undantagslöst är förenlig med skattesystemet i övrigt. Lagrådet kom till slutsatsen att det i avsaknad av en heltäckande analys av den föreslagna regelns effekter kunde vara klokt att tills vidare avvakta med lagstiftning i saken (prop. 1998/99:15 s. 405).

Regeringen delade lagrådets uppfattning att frågan borde övervägas ytterligare (prop. 1998/99:15 s. 167 f). Något förslag om lagstiftning i denna del lades därför inte fram.

Enligt RSV:s uppfattning föreligger i inkomstslaget näringsverksamhet inte någon rätt till avdrag för ”fiktiva” kostnader i andra fall än där detta är uttryckligt angivet.

Lagstiftaren har endast i ett par speciella och väl avgränsade situationer infört möjligheten att medge avdrag för en fiktiv kostnad. Det ena fallet avser en och samma skattskyldig som har två skilda näringsverksamheter (22 kap. 8 § IL). Det andra fallet avser i första hand benefika överlåtelser av tillgångar i samband med att hel förvärvskälla överlåtes (18 kap. 8 §). Den sist nämnda bestämmelsen, som endast omfattar inventarier och reglerar hur man fastställer anskaffningskostnaden som underlag för beräkning av värdeminskningssavdrag, är ett uttryck för bl.a. kontinuitetsprincipen. I de fall ett benefikt förvärv av inventarier skett ska anskaffningsvärdet utgöras av marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten och då fråga är om benefikt förvärv av hela näringsverksamheten ska den som övertar inventarierna överta överlåtarens anskaffningsvärde. Se även reglerna om beskattning för ränteförmånliga lån i inkomstslaget tjänst och motsvarande avdragsrätt i inkomstslaget kapital, 61 kap. 15-17 §§ IL jämfört med 42 kap. 11 § IL.

I praxis har avdrag för fiktiva kostnader endast undantagsvis medgivits utanför det lagreglerade området. I RÅ 1980 1:28 hade en skattskyldig av sin arbetsgivare förvärvat en fastighet till underpris och beskattades för skillnaden mellan förvärvspris och marknadsvärde såsom för lön. Den skattskyldige fick som anskaffningskostnad tillgodoräkna sig förvärvspriset med tillägg för det hos honom som lön beskattade beloppet. Detta rättsfall avser beskattning och avdragsrätt hos en och samma skattskyldig. Ett annat fall där frågan om avdrag för fiktiv kostnad behandlats är förhandsbeskedet RÅ 1990 not. 508, där fråga var om ett moderbolag som avsåg att från ett fastighetsförvaltande dotterbolag förvärva fastighet till underpris. Regeringsrätten ansåg att skillnadsbeloppet mellan förvärvspris och marknadsvärde utgjorde skattepliktig utdelning och moderbolaget fick tillgodoräkna sig marknadsvärdet som anskaffningsvärde vid beräkning av värde-minskningsavdrag. Här var det således fråga om transaktioner mellan moder- och dotterbolag, där koncernbidragsrätt förelåg.

De ovan nämnda lagreglerade fallen där man accepterat avdrag för en ”fiktiv” kostnad (kostnaden är i egentlig mening inte fiktiv i dessa fall utan i stället reell med hänsyn till att den skattskyldige själv beskattats för förmånen) och de ovan två angivna rättsfallen har det gemensamt att fråga är antingen om en och samma skattskyldig eller två företag som är moder- respektive dotterbolag och ur ekonomisk synvinkel tillsammans bör behandlas som en enda skattskyldig. I avsaknad av uttrycklig lagreglering är det således RSV:s uppfattning att förvärvaren av en tillgång i en uttagsbeskattningssituation i allmänhet inte kan ha ett annat anskaffningsvärde på den förvärvade tillgången än vad som faktiskt utgått i vederlag.